



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobce: **NRG komodity s. r. o.**, IČO: 01729853,
sídlem Na Pile 1109/3, 400 03 Ústí nad Labem - Střekov,
zastoupený daňovým poradcem Ing. Michalem Mládkem,
sídlem Klicperova 1768, 508 01 Hořice,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2019, č. j. 9231/19/5200-11433-712032,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 3. 2019, č. j. 9231/19/5200-11433-712032, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, ze dne 4. 3. 2019, č. j. 9231/19/5200-11433-712032, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

15/2019

úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 18. 10. 2018, č. j. 2225830/18/2501-50523-508326, jímž byla podle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uložena pokuta za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, a to ve výši 4 090 Kč.

2. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. V podané žalobě žalobce konstatoval, že po celou dobu lhůty pro podání daňového přiznání byl zastoupen daňovým poradcem. Nesouhlasil s extenzivním výkladem zákona žalovaným a byl přesvědčen, že uložení pokuty zasáhlo do jeho ústavního práva na vlastnictví.
4. Konstatoval, že jeho zastoupení před správcem daně při sestavování a podání přiznání k daním z příjmů právnických a fyzických osob bylo kontinuální. V tomto kontextu odkázal na znění § 28 odst. 4 daňového řádu. Žalobce byl přesvědčen, že plná moc udělená daňovému poradci, který slovy daňového řádu „zpracovává a podává daňová přiznání“ byla u správce daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání uložena bez toho, aby i jen na okamžik nebyl žalobce při zpracování a podání daňového přiznání zastoupen. Žalobce dále odkázal na znění § 136 odst. 2 daňového řádu a uvedl, že vnímá slova v tomto ustanovení uvedená, a to „tomuto poradci“, tak, že definují právě toho poradce, jehož úkolem podle plné moci a příkazu je zpracovat a podat daňové přiznání. Je přitom zřejmé, že daňový poradce může být zmocněn k nejružnějším úkonům, tedy jeho oprávnění ke zpracování a podání daňového přiznání není automatické, ale plyne v konkrétním případě z plné moci. Proto i zákonodárce volí slova „tomuto poradci“, aby bylo zřejmé, že se jedná o poradce oprávněného ke zpracování a podání daňového přiznání.
5. Žalobce měl výhrady ke zužujícímu výkladu, který provedl správce daně ohledně § 136 odst. 2 daňového řádu. Správce daně svým výkladem omezil slova „tomuto poradci“ uvedená v předmětném ustanovení na jednoho poradce z více než pěti tisíc možných daňových poradců registrovaných u Komory daňových poradců. V této souvislosti poukazoval na důvodovou zprávu k daňovému řádu a na znění čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Podotkl, že důvodová zpráva stanovuje podmínku uložení plné moci před uplynutím prvního termínu pro podání daňového přiznání a podmínku zpracování tohoto daňového přiznání daňovým poradcem. Nezužuje ovšem podání daňového přiznání na osobu jediného poradce, jak to činí žalovaný.
6. Žalobce nesouhlasil ani s argumentací správce daně k poslední větě § 136 odst. 2 daňového řádu. V jeho pojetí je totiž lhůta pro zastupování jiným poradcem zmocněným kontinuálně ke zpracování a podání daňového přiznání zachována toliko v případě úmrtí nebo zániku původně zmocněného daňového poradce. Tato úvaha a výklad § 136 odst. 2 daňového řádu ovšem není podle žalobce přezkoumatelná ani při srovnání znění původní úpravy [§ 40 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)], současné právní úpravy a důvodové zprávy k daňovému řádu. Žalobce byl přesvědčen, že poslední věta § 136 odst. 2 daňového řádu nemá žádnou zužující vazbu na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

pravidla předchozích vět daného ustanovení a je normou samostatně vystavěnou právě pro případ úmrtí nebo zániku daňového poradce.

7. Dále se žalobce neztotožnil ani s tvrzením žalovaného, že prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání v případě zastupování daňovým poradcem je benefitem daňového subjektu. Žalobce konstatoval, že prodloužení lhůty podle § 136 odst. 2 daňového řádu má ve srovnání s původní právní úpravou provedenou v § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ještě zdůraznit původní důvod této speciální lhůty pro podání daňového přiznání, který spočívá v předpokladu jisté garance a větší profesionality jeho přípravy a zpracování. Žalobce opětovně namítal, že ve lhůtě pro podání daňového přiznání byl kontinuálně zastoupen daňovým poradcem, a proto má on i jeho poradce právo na to, aby mu byla pro zpracování a podání daňového přiznání poskytnuta skutečná lhůta.
8. Žalobce zároveň upozorňoval i na skutečnost, že za situace, kdy Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2019, sp. zn. 9 Afs 197/2018, posoudil sankci za opožděné tvrzení daně jako nástroj správního trestání, postrádá žalovaným tvrzený čin materiální aspekt. Podle žalobce za situace, kdy byl nepřetržitě zastoupen daňovým poradcem, resp. účinky plné moci zanikly a vznikly u správce daně přesně v okamžiku definovaném v § 28 odst. 4 daňového řádu, nemohlo dojít k ohrožení veřejného zájmu. Žalobou napadené rozhodnutí tak rovněž postrádá jakoukoliv proporcionalitu mezi tvrzenými příčinami a následky.
9. Závěrem žalobce tvrdil, že pokud při změně v osobě daňového poradce postupoval v souladu s § 28 odst. 4 daňového řádu, které konstatuje možnost zvolit si nového zmocněnce bez jakýchkoli dalších podmínek a omezení platných pro účely daňového řádu, nemohl se dopustit ničeho proti principu správy daní. V daném případě tak žalobce není možné potrestat ani žádnou sankcí.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém písemném vyjádření nesouhlasil s námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě. Trval na svém závěru, že žalobce nesplnil základní předpoklady uvedené v § 136 odst. 2 daňového řádu, když neuplatnil u správce daně plnou moc, kterou udělil Ing. Michalu Mládkovi před uplynutím tříměsíční lhůty, jak stanoví předmětné ustanovení daňového řádu. Z § 136 odst. 2 daňového řádu podle žalovaného jednoznačně vyplývá, že u správce daně musí být uplatněna plná moc udělená daňovému poradci, který podání nejen zpracuje, ale i podá. Žalovaný měl za to, že v předmětné věci není otázkou sporu kontinuita zastoupení žalobce. Sporná je pouze otázka, zda žalobce splnil podmínky stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu. V souvislosti s žalobcem poukazovaným § 28 odst. 4 daňového řádu žalovaný konstatoval, že uplatněním nové plné moci došlo k výpovědi původní plné moci. Pozdější plná moc, resp. v ní formulované zmocnění nahrazuje ex lege plnou moc dřívější, a to v rozsahu, v němž se tyto plné moci překrývají. Z pohledu žalovaného nebyla nová plná moc v okamžiku uplynutí základní lhůty pro podání daňového přiznání u správce daně uplatněna, což má za následek to, že žalobce nesplnil zákonem definovanou podmínku spočívající v tom, že plná moc udělená zpracovateli a podateli daňového přiznání musí být uplatněna u správce daně před uplynutím základní lhůty pro podání daňového přiznání.
11. Za nedůvodnou žalovaný považoval též námitku žalobce ohledně výkladu poslední věty § 136 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný byl přesvědčen, že co se týče dané věty, úmyslem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákonodárce bylo znemožnit výměnu daňových poradců, při současném zachování prodloužené lhůty.

12. K námitce žalobce, že uložení pokuty zasáhlo do jeho ústavního práva na vlastnictví, a že jeho postupem nevznikla žádná škoda, žalovaný odkázal na závěry Ústavního soudu obsažené v nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.
13. V podrobnostech žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a žádal, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Ústní jednání

14. Při ústním jednání zástupce žalobce konstatoval, že z plných mocí, které byly předloženy správci daně je zřejmé, že žalobce byl po celou dobu nepřetržitě zastoupen daňovým poradcem. Nová plná moc udělená Ing. Michalu Mládkovi byla dokonce širší než původní plná moc udělená společnosti NRG měření s. r. o. Trval na tom, že z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že podání přiznání k dani v prodloužené lhůtě musí podat právě ten daňový poradce, jehož zmocnění bylo v původní lhůtě pro přiznání daně předloženo správci daně. Za podstatné považoval, že podání daňového přiznání bylo učiněno daňovým poradcem. Shodně jako v podané žalobě poukazoval na to, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je uložena sankce považována za druh správního trestání. Zároveň upozorňoval na to, že v současné době již zákon vyžaduje pouze, aby byla předložena plná moc pro daňového poradce podána současně s podáním daňového přiznání. Zdůraznil, že v době původního zmocnění společnosti NRG měření s. r. o., vykonával služby daňového poradce i pro tuto společnost. Z toho vyplývá, že bylo jeho odpovědností vypracovat přiznání i na základě původního zmocnění.
15. Pověřený pracovník žalovaného při ústním jednání odkázal na vyjádření k podané žalobě a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
16. Soud při jednání provedl důkaz listinou, kterou si sám opatřil, a to výpisem z obchodního rejstříku společnosti NRG měření, s. r. o., ze kterého je zřejmé, že tato společnost byla do obchodního rejstříku zapsána dne 4. 5. 2016, s předmětem podnikání činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence, daňové poradenství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, a že ke dni rozhodnutí soudu v nyní projednávané věci nezanikla.

Posouzení věci soudem

17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
19. Primárně se soud zabýval přezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce považoval za nepřezkoumatelný výklad a úvahy žalovaného týkající se § 136 odst. 2 daňového řádu.
20. Soud k tomu předně uvádí, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
21. Soud prostudoval žalobou napadené rozhodnutí a tvrzené nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nejprve stručně shrnul dosavadní průběh správního řízení a vymezil jednotlivé odvolací námitky, se kterými se poté vypořádal na straně 3 až 6 napadeného rozhodnutí. Na znění § 136 odst. 1 a 2 daňového řádu žalovaný odkázal v souvislosti s námitkou žalobce, že se domnívá, že byly v jeho případě naplněny zákonné podmínky pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, a sice už jen proto, že zmocnění nebylo při aplikaci § 28 odst. 4 daňového řádu přerušeno. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že aby mohlo dojít k naplnění § 136 odst. 2 daňového řádu, je nutné splnit kumulativně několik podmínek. Jedná se o požadavek na to, že daňové přiznání musí zpracovat a podat příslušný daňový poradce nebo advokát a tomuto poradci udělená plná moc musí být u správce daně uplatněná do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Výše uvedené nelze podle žalované interpretovat jinak, než že zmocnění konkrétní osoby je skutečností nikoliv nevýznamnou, jelikož právě jen tento poradce, jemuž je v základní lhůtě uděleno zmocnění, je oprávněn k tomu, aby daňové podání zpracoval a podal. Žalovaný dále podotkl, že zákonodárce v § 136 odst. 2 daňového řádu uvedl i konkrétní situace, při kterých zůstává lhůta zachována, tedy kdy není bezpodmínečně nutné výše uvedené podmínky dodržet. Jedná se výlučně o případ, kdy poradce zemře nebo zanikne.
22. Vzhledem ke shora uvedenému je soud přesvědčen, že výklad § 136 odst. 2 daňového řádu provedený žalovaným je srozumitelný a jeho úvahy ohledně možnosti výměny daňových poradců zmocněných k podání daňového přiznání v prodloužené lhůtě pro podání daňového přiznání, při současném zachování této prodloužené lhůty, jsou plně přezkoumatelné.
23. Soud má zároveň za to, že žalobce spíše než to, že by úvahy nebo výklad žalovaného týkající se § 136 odst. 2 daňového řádu považoval za nepřezkoumatelný, vytýká žalovanému nesprávnost závěrů, ke kterým dospěl, což ovšem není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. Předmětem sporu v projednávané věci je skutečnost, zda žalobcem podané daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017, bylo podáno opožděně či nikoliv a zda žalobci byla uložena pokuta po právu.
25. Ze správního spisu vyplývají tyto pro věc podstatné skutečnosti. Dne 9. 3. 2018 byla správci daně doručena plná moc ze dne 8. 3. 2018, na jejímž základě žalobce zmocnil společnost NRG měření s. r. o., k zastupování před správcem daně při sestavování a podání přiznání z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2017. Dne 30. 5. 2018 správce daně obdržel elektronické podání, a to přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. Z předmětného přiznání je zřejmé, že ho sestavil a podepsal Ing. Michal Mládek, který jej též správci daně zaslal. V reakci na zaslané přiznání k dani z příjmů fyzických osob správce daně podáním ze dne 4. 6. 2018 vyzval Ing. Michala Mládka k odstranění vad podání. Výzvu odůvodnil tím, že mu sice bylo Ing. Michalem Mládkem dne 30. 5. 2018 doručeno daňové přiznání žalobce za rok 2017, nicméně u správce daně není uložena k tomuto daňovému subjektu žádná plná moc, na jejímž základě by mohl Ing. Michal Mládek učinit takové podání. Správce daně tak žádal, aby Ing. Michal Mládek doložil, z jakého titulu byl oprávněn učinit shora uvedené podání. S ohledem na uvedenou výzvu Ing. Michal Mládek zaslal dne 8. 6. 2018 správci daně plnou moc ze dne 3. 5. 2018, na jejímž základě byl žalobcem zmocněn k jeho „*zastupování před správcem daně při sestavování a podání řádných, opravných, dodatečných a následných daňových tvrzení podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční.*“ Dále je v plné moci uvedeno, že „*Touto plnou mocí se v uvedeném rozsahu nahrazují veškeré dříve udělené plné moci.*“ Následně byl dne 18. 10. 2018 správcem daně vydán platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 4 090 Kč, proti kterému žalobce podal odvolání, o němž bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.
26. Z § 28 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že „*zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.*“
27. Podle § 136 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že „*daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*“
28. Podle § 136 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že „*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.*“
29. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2013 platí, že „*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

30. Shora citovaný § 28 odst. 4 daňového řádu stanoví pravidlo, že pozdější plná moc, resp. v ní formulované zmocnění, nahrazuje *ex lege* plnou moc dřívejší, a to v rozsahu, v němž se tyto plné moci, resp. zmocnění překrývají. V daném případě měl správce daně nejprve k dispozici speciální plnou moc udělenou daňovému poradci, společnosti NRG měření s. r. o., která opravňovala danou společnost toliko pouze ke zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, tj. rozsah zmocnění byl přesně vymezen konkrétním úkonem. Následně byla správci daně pro shodné daňové řízení doručena plná moc udělená žalobcem Ing. Michalu Mládkovi, jejíž omezení bylo podstatně širší, když zmocněnce opravňovala k zastupování žalobce při sestavování a podávání řádných, dodatečných a následných daňových přiznání podle zákona o dani z příjmu, zákona z přidané hodnoty či silničního zákona, a to vše bez vazby na konkrétní rok. V daném případě tak došlo k překrytí omezeného rozsahu zmocnění předchozí speciální plné moci novou plnou mocí udělenou Ing. Michalu Mládkovi. Soud shrnuje, že v okamžiku, kdy byla pozdější plná moc žalobce ze dne 3. 5. 2018 u správce daně dne 8. 6. 2018 uplatněna, došlo ve smyslu § 28 odst. 4 daňového řádu k zákonné fikci výpovědi předchozí speciální plné moci udělené daňovému poradci. O tom ostatně není mezi účastníky řízení sporu.
31. K tvrzení žalobce, že se žalovaný dopustil nepřipustného zužujícího výkladu § 136 odst. 2 daňového řádu, když uzavřel, že Ing. Michal Mládek není daňovým poradcem, kterého žalobce zmocnil ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu před uplynutím základní lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu § 136 odst. 1 téhož zákona, soud předně poukazuje na výklad ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9), podle kterého *„Další z možností podávání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 v tzv. prodloužené lhůtě šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období je v situaci, kdy daňové přiznání zpracovává a podává poradce, avšak pouze za předpokladu, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty po uplynutí zdaňovacího období. Obě podmínky musí být splněny současně, tzn. že poradce musí daňové přiznání nejen zpracovat, ale současně je i za zastupovaný daňový subjekt podat.“* A rovněž na obdobný výklad předmětného ustanovení (MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. Daňový řád. Komentář. 2. aktual. a doplněné vyd., Praha: Nakladatelství Leges, 2015. 1024 s. ISBN: 978-80-7502-081-9), který zní: *„Prodloužená lhůta pro podání řádného daňového přiznání však platí pouze pro „tohoto“ poradce či advokáta, tzn. toho, jemuž byla plná moc udělena. Účinky plné moci (tj. prodloužená lhůta pro podání) jsou zachovány pouze v případě, pokud daňový poradce nebo advokát zemře. Pokud však následně dojde, např. pro vzájemné neshody, k vypovězení plné moci poté, co byla udělena, ať již ze strany daňového subjektu, nebo poradce či advokáta, a daňové přiznání tento nepodává, ale učiní tak sám v prodloužené lhůtě daňový subjekt, jde o opožděně podané řádné daňové přiznání. Případné náhrady škody mezi daňovým poradcem a daňovým subjektem lze uplatnit pouze cestou soukromoprávní.“*
32. Shora uvedený výklad předmětného ustanovení je v podstatě shodný s výkladem, který učinil žalovaný.
33. Jak vyplývá ze správního spisu, v projednávané věci nebylo daňové přiznání žalobce za zdaňovací období roku 2017 podáno daňovým poradcem, společností NGR měření s. r. o., k tomu zmocněným ve lhůtě stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, ale Ing. Michalem Mládkem, za tímto účelem zmocněným až dne 3. 5. 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

15/2019

Z výpisu z obchodního rejstříku společnosti NGR měření s. r. o., je přitom zřejmé, že tato společnost byla zapsána do obchodního rejstříku dne 4. 5. 2016 a ke dni podání daňového přiznání žalobce Ing. Michalem Mládkem, tj. ke dni 30. 5. 2018 nezanikla. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že v daném případě tak žalovaný nepochybil, když dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání žalobce za zdaňovací období roku 2017 Ing. Michalem Mládkem zákonem stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, a že žalobce byl povinen podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017 ve smyslu § 136 odst. 1 daňového řádu ve lhůtě tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tj. nejpozději do 3. 4. 2018.

34. Co se týče tvrzení žalobce, že za situace kdy byl po celou dobu zastoupen daňovým poradcem a jeho daňové přiznání za předmětné zdaňovací období bylo podáno ve lhůtě stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu, nemohlo dojít k žádnému ohrožení veřejného zájmu, že nemohla vzniknout veřejnému rozpočtu žádná škoda, a že mu v takovém případě není možné uložit žádnou sankci a žalobou napadené rozhodnutí tak postrádá proporcionalitu mezi tvrzenými příčinami a následky, soud uvádí následující:
35. Daňové přiznání je základem pro správné zjištění a stanovení daně. Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Důvodová zpráva k daňovému řádu k tomu uvádí, že „*v tomto ohledu cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, třebaže toto není explicitně stanoveno v zákoně. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (daňového subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Jde tedy o to realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu*“.
36. Při ukládání pokuty za opožděné tvrzení daně správce daně nemá prostor pro správní uvážení v dané věci. Jsou-li splněny zákonné podmínky, musí daňovému subjektu vyměřit pokutu za opožděné tvrzení daně. Účelem pokuty poté není kompenzace škody, která veřejným rozpočtům v důsledku pozdního přiznání a zaplacení daně vznikla, ale postih za jednání v rozporu se zákonem.
37. Pokutu za opožděné tvrzení daně, která je vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity daňového subjektu), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze považovat ani za intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na daňový subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Uložení pokuty ve smyslu § 250 daňového řádu tak nepředstavuje zásah do základního práva vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jak se mylně domnívá žalobce. (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14).
38. S ohledem na shora uvedené soud uvádí, že tím, že žalobce v daném případě nepodal daňové přiznání včas, tj. ve lhůtě do 3. 4. 2018 (§ 136 odst. 1 daňového řádu), resp. podal daňové přiznání prostřednictvím daňového poradce Ing. Michala Mládky až dne 30. 5. 2018, který byl osobou odlišnou od osoby daňového poradce, jehož zmocnění bylo správci daně předloženo v řádném termínu pro podání daňového přiznání, vznikla žalobci povinnost uhradit pokutu, za opožděné tvrzení daně, jejíž výše se odvíjí od daně stanovené na základě takto opožděné podané daňové přiznání. Správce daně v dané věci neměl prostor pro správní uvážení, zda žalobci ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

15/2019

pokutu za opožděné tvrzení daně vyměřit, neboť pro uložení sankce byly splněny zákonem stanovené podmínky a správci daně zákon v tomto směru neumožňoval využití správního uvážení. V postupu správce daně tak nelze shledat žádné pochybení.

39. Nicméně soud musí současně zdůraznit a přisvědčit žalobci, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí vznikající daňovému subjektu obligatorně přímo ze zákona, nastanou-li zákonem předvídané okolnosti, tj. nepodání daňového přiznání vůbec nebo zpoždění s jeho podáním delší než 5 pracovních dnů. V tomto kontextu soud poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že v případě pokuty za opožděné podání daňového tvrzení se jedná o sankci za správní (platební) delikt, jejíž výše (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu. Na skutečnost, že na pokutu za opožděné tvrzení daně je nutné nahlížet jako na sankci za správní delikt ve smyslu správního trestání poté upozornil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5 Afs 169/2017-27, a ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018, v nichž konstatoval, že ačkoliv pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu zasahující do majetkové sféry daňového subjektu je zařazena do systému daňového práva, je třeba ji považovat za sankci ukládanou daňovému subjektu za to, že nesplnil zákonem stanovenou povinnost podat daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování ve stanovené lhůtě, tedy za sankci za správní, resp. finanční delikt, která má bezesporu trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterého platí, že *„trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.“*
40. Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že i pro případ správního trestání v podobě platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně se uplatní povinnost použít retroaktivně pro pachatele příznivější pozdější úpravu, je-li po spáchání trestného činu taková úprava přijata. K tomu jak má být pravidlo stanovené v čl. 40 odst. 6 Listiny aplikováno ve správním soudnictví se podrobně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, v němž konstatoval, že správní soudy jsou povinny přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny z úřední povinnosti. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že *„rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.“*
41. Soud podotýká, že v projednávané věci nepřehlédl skutečnost, že s účinností zákona č. 283/2020 Sb., kterým se změnil daňový řád a další související zákony došlo od 1. 1. 2021 ke změně shora citovaného § 136 odst. 2 daňového řádu, který tak nově zní: *„Lhůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 se prodlužuje na 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky, nebo na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud (1) daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo (2) daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně daňové přiznání podal poradce.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

42. Po nabytí účinnosti novelizujícího zákona, tak zůstala základní lhůta pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců (§ 136 odst. 1 daňového řádu) zachována, tj. 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Nicméně došlo ke změně podmínek, za jakých lze docílit jejího prodloužení. V důvodové zprávě k novelizujícímu zákonu je uvedeno, že současný stav „generuje řadu situací, na které zákon nedává jednoznačnou odpověď, a jsou zdrojem nejistoty a případných sporů. Zbytečně rigidní je i samotná konstrukce vyžadující zmocnění konkrétního poradce, která nezohledňuje možné změny v osobě zástupce. Prodloužení lhůty je současně obligatorním následkem skutečnosti, že daňové přiznání podá zmocněný poradce, bez ohledu na to, že takovéto prodloužení nemusí být vždy v zájmu zastoupeného (zejména očekává-li vrácení vratitelného přeplatku). Nově je v případě daňového přiznání podaného poradcem zvolena konstrukce obdobná prodloužení lhůty v případě elektronického podání. Výhodou je kromě samotné symetrie obou konstrukcí a s tím související srozumitelnosti také odpadnutí administrativy spojené s testováním toho, zda byla včas uplatněna plná moc udělená konkrétnímu daňovému poradci. Rovněž není nadále posuzováno, zda poradce dané přiznání „zpracoval“ (neboť tato skutečnost je sama o sobě jen obtížně prokazatelná), ale pouze to, zda jej podal.“
43. Soud má za to, že zákonodárce změnou textace § 136 odst. 2 daňového řádu oproti předchozí právní úpravě účinné ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, skutečně změnil obsah předmětného ustanovení, a to ve prospěch většího zjednodušení způsobu dosažení změny délky lhůty pro podání daňového přiznání. Nově totiž v případě podání daňového přiznání zpracovaného a podaného daňovým poradcem odpadla nutnost mít u správce daně uplatněnou plnou moc udělenou konkrétnímu poradci před uplynutím obecné tříměsíční lhůty, stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu, a zároveň nezbytnost zpracování a podání daňového přiznání tímto konkrétním poradcem. Ačkoliv je i podle nové právní úpravy trestáno opožděné podání daňového tvrzení uložením pokuty (§ 250 daňového řádu), žalobce by se ve světle nové právní úpravy nedopustil jednání, které mu je kladeno za vinu, a proto by mu nemohla být uložena. Ze skutkového stavu, jak byl popsán shora, totiž plyne, že žalobce podal své daňové přiznání prostřednictvím k tomu zmocněného daňového poradce dne 30. 5. 2018, tj. ve lhůtě šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, nahrazující obecnou tříměsíční lhůtu podle § 136 odst. 1 daňového řádu, což by bylo v souladu s novou právní úpravou a správce daně by ho za toto jednání nemohl nijak sankcionovat. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že žalobcem zmocněný daňový poradce Ing. Michal Mládek současně s daňovým přiznáním nepředložil správci daně plnou moc mu za tímto účelem udělenou, resp. že tak učinil až na základě výzvy k odstranění vad podání. Novelizovaná zákonná úprava je tak pro žalobce jednoznačně příznivější.
44. Vzhledem tomu, že po právní moci žalobou napadeného rozhodnutí, ale před rozhodnutím zdejšího soudu o žalobě, nabyla účinnosti novela daňového řádu, která je pro žalobce z hlediska posouzení odpovědnosti za delikt příznivější, soud aplikoval princip obsažený v čl. 40 odst. 6 věta druhá Listiny, a rozhodl tak, že podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, a to i přesto, že neshledal jakékoli pochybení žalovaného v předmětné věci. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud pak věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
45. Žalovaný bude mít na zřeteli, že je v dalším řízení podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán v tomto rozsudku soudem vysloveným právním názorem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a ačkoliv měl žalobce ve věci plný úspěch, při jednání soudu uvedl, že náhradu nákladů nepožaduje a výslovně se jí vzdává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

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.

Ústí nad Labem 12. října 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.