



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **O. H.**
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství Punktum,
spol. s r. o., sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem třída Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného (územní pracoviště v Uherském Brodě) spočívajícím ve vyrozumění ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1761513/18/3308-52522-706317, o neúčinnosti žalobcova podání došlého žalovanému dne 26. 6. 2018 – přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017

takto:

- I. **Určuje se**, že vyrozumění Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1761513/18/3308-52522-706317, o neúčinnosti žalobcova podání došlého žalovanému dne 26. 6. 2018 – přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, **bylo nezákonným zásahem**.
- II. Žalovanému **se přikazuje**, aby obnovil právní stav před vydáním vyrozumění ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1761513/18/3308-52522-706317.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 047 Kč, a to k rukám jeho zástupce Punktum, spol. s r. o., do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Žaloba

1. Žalobce ve včas podané žalobě uvedl, že se domáhá soudní ochrany před odepřením ústavou zaručeného práva na právní pomoc od počátku řízení. Druhou právní otázkou pak jsou podmínky aplikace § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
2. Nezákonný zásah žalobce spatřoval v odmítnutí podaného daňového přiznání ze dne 26. 6. 2018. Žalovaný (dále též „správce daně“) je označil jako nezpůsobilé k projednání a prohlásil je za neúčinné. Tímto krokem žalobci zároveň odepřel právo na právní pomoc, tedy aby jej zastupovala jím zvolená daňová poradkyně. Sekundárně došlo k vyměření nesprávné daně, a to jak co do výše, tak co do okamžiku vyměření, což mělo další následky.
3. Pokud jde o skutkové okolnosti, žalobce dne 28. 3. 2018 podal u místně příslušného správce daně prostřednictvím datové schránky přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017. Vzhledem ke svému znalostem (je profesí zámečník) chtěl, aby mu správnost daňového přiznání zkontroloval nějaký odborník. Uzavřel proto smlouvu na zpracování a podání daňového přiznání, a udělil k tomu plnou moc. Tu téhož dne podal opět prostřednictvím své datové schránky.
4. Podané daňové přiznání nemohl vzít zpět, neboť tomu brání § 73 odst. 4 daňového řádu. Tentýž zákon má pro tyto případy speciální úpravu, a to v § 138 odst. 1, v němž je upraveno opravné daňové přiznání. Další postup pak v takovém případě kogentně upravuje § 138 odst. 2 daňového řádu. Žalobce tudíž předpokládal, že daňové přiznání, které následně zpracovala a podala jím zmocněná daňová poradkyně dne 26. 6. 2018, bude řádně vyměřeno.
5. Žalovaný však postupoval jinak. Vytvořil si utkvělou představu, že daňová poradkyně podala dodatečné daňové přiznání a toto že je nepřípustné. Vyzval žalobce, aby odstranil neexistující vady, a protože to objektivně nebylo možné, vydal dne 16. 10. 2018 vyrozumění o neúčinnosti podání č. j. 1761513/18/3308-52522-706317.
6. Ve zmiňované výzvě k odstranění vad podání ze dne 16. 7. 2018 správce daně spatřoval vady podání v tom, že v něm není uvedeno datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání a že správci daně není známo, zda je k podání dodatečného daňového přiznání dotčená daňová poradkyně oprávněna.
7. Žalovaný tedy zpochybnil rozsah plné moci předložené mu žalobcem dne 28. 3. 2018. Předmětná plná moc je však dostatečně určitá a zároveň neobsahuje žádné omezení ohledně typu přiznání. Uvedením § 136 odst. 2 daňového řádu navíc žalobce poměrně přesně identifikoval i další okolnosti. Pokud žalovaný plnou moc považoval za vadnou, měl žalobce dostatečně určitě vyzvat k její opravě dle § 74 odst. 1, resp. dle § 28 odst. 2 daňového řádu. Tak však neučinil. Není tedy sporu, že o obsahu plné moci nepochyboval. Z toho zároveň plyne, že požadavek žalovaného stanovený ve výzvě ze dne ze dne 16. 7. 2018 je nesplnitelný. Předně nešlo o dodatečné přiznání, a i kdyby šlo, zmocnění bylo dostatečně široké i pro něj. Správce daně není oprávněn „ohýbat“ vůli daňového subjektu ke svému obrazu nebo dokonce prospěchu. Naopak je povinen tuto vůli respektovat a jednat podle ní.
8. Žalovaný zejména porušil § 136 odst. 2 daňového řádu. Odstavec 1 téhož paragrafu obsahuje obecné pravidlo pro daně, které se vyměřují za zdaňovací období v délce nejméně

12 měsíců. Daňové přiznání je pak třeba podat nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Podle § 136 odst. 2 daňového řádu však v určitých případech činí lhůta pro podání daňového přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Je zřejmé, že se jedná o dvě rovnocenné lhůty. Na každého se vztahuje výhradně buď pravidlo obecné, nebo výjimka. Nejde tedy o „prodlužování“ lhůty, jak to někteří mylně chápou.

9. Žalobce přitom splnil podmínky stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu. Dne 28. 3. 2018, tedy před uplynutím lhůty dle § 136 odst. 1 daňového řádu, uplatnil u žalovaného plnou moc udělenou daňové poradkyni. Tato svoji povinnost splnila podáním daňového přiznání dne 26. 6. 2018. Podle svého obsahu bylo toto daňové přiznání podáním opravným, byť bylo nesprávně označeno, a bylo podáno včas. Skutečnost, že předtím již bylo jedno daňové přiznání podáno, je zcela nevýznamná. V jednotlivých odstavcích § 136 odst. 1 daňového řádu totiž pro rozlišení lhůty 3 nebo 6 měsíců nejsou stanoveny žádné doplňkové podmínky.
10. Nezákonný zásah, resp. jeho následky nadále trvají. Správně zjištěný den pro podání přiznání je dle § 135 odst. 3 daňového řádu důležitý rovněž pro stanovení splatnosti daně. Žalovaný však postupuje, jako by splatnost daně nebyla 1. 7. 2018, ale už 1. 4. 2018. Dokladem je mimo jiné jeho sdělení ve věci osobního daňového účtu ze dne 29. 6. 2018. Žalobce postupoval v souladu s § 28 odst. 6 daňového řádu. Již ze samotné plné moci je evidentní, že jeho úmyslem bylo i to, že si chtěl nechat zpracovat daňové přiznání daňovou poradkyní ve lhůtě podle § 136 odst. 2 daňového řádu.
11. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně. Jeho základem je zejména řádné daňové tvrzení. Postup, jímž žalovaný „zahodil“ podané daňové přiznání, kterým žalobce dokonce přiznal vyšší daň je v absolutním rozporu se smyslem právní úpravy. Problematickým je zejména způsob, jakým byl aplikován § 74 daňového řádu. Čitelné daňové přiznání, plně způsobilé k projednání, bylo prohlášeno za neúčinné. Důkazní břemeno v tomto ohledu nese správce daně. Jde buď o selhání jednotlivce, nebo o systémovou chybu. Deklaraci neúčinnosti podání *ex tunc* dle § 74 odst. 3 daňového řádu nikdy nikdo řádně neodůvodnil. Jedná se o nepromyšlený institut. Zejména u podání daňového přiznání má katastrofální následky. Má vždy zcela zásadní dopady do sféry podatele a skoro vždy je následováno sankcemi. Soud by měl tudíž zvážit, zda v tomto smyslu věc nepostoupí Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení druhé věty v § 74 odst. 3 daňového řádu.
12. Předmětný zásah pak byl nezákonný také pro porušení základních zásad daňového řízení, a to zejména zásady zákonnosti a zásady minimalizace zásahu do práv daňového subjektu, zásady rychlosti, hospodárnosti a součinnosti.
13. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud konstatoval, že prohlášením daňového přiznání ze dne 26. 6. 2018 za neúčinné podání došlo ze strany správce daně k nezákonnému zásahu do práv žalobce, a dále přikázal žalovanému, aby do deseti dnů od právní moci rozsudku uvedl věc do stavu před vydáním vyrozumění ze dne 16. 10. 2018, toto vyrozumění zrušil a dále pokračoval v řízení o stanovení daně.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 18. 4. 2019 v první řadě přiblížil skutkové okolnosti věci. K uplatněným žalobním bodům pak uvedl, že pro posouzení lhůty pro podání

daňového přiznání je rozhodující skutečný stav ke konci tzv. základní lhůty dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Zde je třeba posoudit naplnění podmínek podle § 136 odst. 2 daňového řádu, tedy zda byla u správce daně uplatněna plná moc udělená daňovému poradci a současně zda bylo v základní lhůtě podáno daňové přiznání, a pokud ano, tak kým (zda daňovým subjektem samotným nebo jeho daňovým poradcem). Až do skončení základní lhůty může daňový subjekt své daňové přiznání měnit oprávněným daňovým přiznáním.

15. V nyní projednávané věci správce daně plně akceptoval podání žalobce ze dne 28. 3. 2018 jako řádné daňové přiznání podané v základní lhůtě. Další daňové přiznání podané daňovým poradcem dne 26. 6. 2018 tak správce daně nemohl posoudit jako podání učiněné ve lhůtě dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Nelze totiž pomíjet § 28 odst. 6. daňového řádu, podle něž je jednání zmocnitele vždy rozhodující. Daňový subjekt může dát svým jednáním (podáním daňového přiznání) daňovému poradcovi najevo, že v uvedené věci jedná sám. Není přitom ani povinen to zmocněnci sdělit. Ani správce daně není povinen zabývat se vztahem mezi zmocněncem a zmocnitelem. Pokud daňový subjekt i přes uplatněnou plnou moc podá daňové přiznání sám, je toto jednání rozhodující, a lze předpokládat, že tak činí ve svém zájmu.
16. Pokud tedy daňový subjekt podá daňové přiznání v základní lhůtě, žádné další kroky nemohou zvrátit nastalý stav a lhůta pro podání přiznání i splatnost daně se budou odvíjet od lhůty dle § 136 odst. 1 daňového řádu. Případné další daňové přiznání podané po uplynutí základní lhůty může být dle situace posouzeno jako dodatečné daňové přiznání.
17. Plná moc udělená žalobcem Bc. G. se nemohla vztahovat na podání dodatečného daňového přiznání, neboť odkazovala na § 136 odst. 2 daňového řádu, které řeší lhůtu pro podání řádného daňového přiznání. Podání, označené touto daňovou poradkyní jako řádné daňové přiznání pak žalovaný posoudil v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podle jeho skutečného obsahu, tedy jako dodatečné daňové přiznání, a to vzhledem k tomu, že žalobce již dříve sám řádné daňové přiznání podal. Následně pak žalovaný u tohoto podání shledal vady (nedostatek zmocnění podatele, chybějící datum zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání), pro které není způsobilé k projednání, pročez žalobce vyzval k jejich odstranění. Svým postupem přitom plně respektoval vůli daňového subjektu, jakož i přednost jeho jednání.
18. Lhůta pro podání dotčeného daňového přiznání nemohla být posouzena jako „prodloužená“ lhůta ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu. Z elementární logiky totiž vyplývá, že lhůtu pro podání daňového přiznání lze posoudit buď podle § 136 odst. 1 daňového řádu nebo podle odstavce 2 téhož paragrafu. Nelze však akceptovat obě lhůty současně. Uplatnit plnou moc k již učiněnému úkonu bylo nadbytečné. Opodstatněné by to bylo toliko v případě, pokud by zmocněný daňový poradce podal oprávněné daňové přiznání v neprodloužené lhůtě. Podáním daňového přiznání bylo zahájeno vyměřovací řízení, které bylo vydáním platebního výměru pravomocně ukončeno, neboť proti platebnímu výměru vydanému ve smyslu § 140 daňového řádu se nelze odvolat.
19. Žalovaný se neztotožnil ani s náhledem žalobce ohledně aplikace § 74 daňového řádu. V řízení přitom postupoval přísně dle daného ustanovení. Podání žalobce, které mohlo být dodatečným daňovým přiznáním, však obsahovalo vady, které žalobce neodstranil. Žalovaný k němu tudíž v souladu se zákonem nemohl přihlížet, o čemž žalobce vyrozuměl. V souladu se základním cílem správy daní však v tomto neúčinném podání zjistil indicie nasvědčující tomu, že předmětná daň má být vyšší než poslední známá daň,

vyzval žalobce dne 6. 2. 2019 k podání dodatečného daňového přiznání, čímž zahájil doměřovací řízení. Vzhledem k podané žalobě pak lhůtu pro vyhovění této výzvě k žádosti žalobce přiměřeně prodloužil.

20. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III. Jednání konané dne 26. 6. 2019

21. Při jednání účastníci setrvali na svých tvrzeních již dříve písemně uplatněných. Žalobce zdůraznil, že postupy finanční správy změnila metodika Generálního finančního ředitelství cca před dvěma lety. Výklad finanční správy vede k postihům daňových subjektů. K odkazu žalovaného na § 28 odst. 6 daňového řádu pak žalobce uvedl, že do 28. 3. 2018 jednal dvakrát toliko daňový subjekt, sám se sebou tudíž v rozporu být nemohl. Naopak daňová poradkyně jednala plně v souladu s jeho vůlí. Žalovaný podotkl, že rozhodným datem bylo 3. 4. 2018. Kdyby do tohoto dne žalobce podal daňové přiznání, bylo by bez pochyby akceptováno.
22. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu. K důkazu pak četl žalovaným při jednání předložený stejnopis rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519. K dotazu soudu zástupce žalobce sdělil, že toto rozhodnutí již bylo žalobci doručeno. Listinné důkazy předložené žalobcem byly obsahem správního spisu, soud tedy jimi samostatně nedokazoval.

IV. Posouzení věci soudem

23. Soud se v intencích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě skutkového stavu zjištěného ke dni rozhodování soudu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že **žaloba je důvodná**.
24. Podanou žalobou brojil žalobce primárně proti tomu, že žalovaný dle § 74 odst. 3 daňového řádu prohlásil jím podané daňové přiznání ze dne 26. 6. 2018 za neúčinné podání.

IV.a) Skutkový stav

25. Soud ze soudního a správního spisu a po provedeném dokazování zjistil následující rozhodné skutečnosti.
26. Dne 28. 3. 2018 v 11:58:19 hod. žalobce zaslal žalovanému prostřednictvím datové schránky a systému EPO přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017. V kolonce 03 je daňové přiznání označeno za řádné, v kolonce 05 je pak zaškrtnuto, že daňové přiznání nepodal daňový poradce. Později téhož dne (konkrétně v 12:21:17 hod.) žalobce prostřednictvím datové schránky podal a doručil žalovanému podání označené jako *Plná moc pro zpracování daňového přiznání za rok 2017 daňovým poradcem, již zmocnil daňovou poradkyni Bc. D. G. „ke zpracování a podání daňového přiznání k DPFO za rok 2017 v plném rozsahu dle zákona č. 280/2009 Sb. § 136/2 Daňového řádu.“* Plná moc byla vystavena dne 18. 3. 2018 a její účinnost byla omezena do 15. 7. 2018. Dne 10. 4. 2018 žalovaný vydal platební výměr na přiznanou daň ve smyslu § 140 daňového řádu. Následně vyrozuměl žalobce o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob (dne 18. 4. 2018) a o nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob (dne 30. 5. 2018). Žalobce reagoval podáním ze dne 1. 6. 2018, v němž uvedl, že daň z příjmů fyzických osob ještě nemohla

být vyměřena. Žalovaný poté dne 20. 6. 2018 opětovně převedl přeplatek na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob. Dne 26. 6. 2018 daňová poradkyně žalobce Bc. D. G. zaslala žalovanému prostřednictvím datové schránky a systému EPO přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017. V kolonce 03 je daňové přiznání označeno za řádné, v kolonce 05 je pak zaškrtnuto, že daňové přiznání zpracoval a podává daňový poradce. Dne 29. 6. 2018 žalovaný sdělil žalobci stav osobního daňového účtu, v němž nastínil též svůj názor na otázku podání daňového přiznání dne 28. 3. 2018 a účinků předložení plné moci téhož dne. Dne 16. 7. 2018 žalovaný vyzval žalobce k odstranění vad podání (daňového přiznání) ze dne 26. 6. 2018; ve výzvě konstatoval, že toto podání podle obsahu identifikoval jako dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017. Vady spočívaly v tom, že nebylo zřejmé, zda podatel (Bc. G.) je oprávněn k učinění tohoto typu podání, a dále nebylo uvedeno datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání. Na výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 23. 7. 2018, v němž vyjádřil nesouhlas se závěry žalovaného, a dále podáním ze dne 24. 8. 2018 označeným jako *Odvolání a další*. Dne 16. 10. 2018 pak žalovaný vydal (nyní žalobou napadené) vyrozumění o neúčinnosti podání ze dne 26. 6. 2018, neboť přes výzvu nedošlo k odstranění jeho vad. Dne 6. 2. 2019 žalovaný vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017. Dne 15. 3. 2019 rozhodl vzhledem k podané žalobě o prodloužení lhůty k vyhovění poslední citované výzvy. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519, zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí ze dne 26. 11. 2018, č. j. 1757961/18/3308-52522-706317, jímž žalovaný pro nepřípustnost zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018 a zastavil odvolací řízení.

IV.b) Právní hodnocení

27. Pokud jde o právní posouzení věci, je nutno v první řadě citovat relevantní pasáže z aplikovaných ustanovení daňového řádu.
28. Podle jeho § 28 odst. 6 *pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele.*
29. Dle § 73 odst. 4 *podání, kterým je zahájeno řízení, může ten, kdo jej učinil, změnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. Zpětvzetí podání je však nepřípustné u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně.*
30. Podle § 74 odst. 1 *má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví. Dle odstavce 3 téhož paragrafu budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.*
31. Podle § 136 odst. 1 *daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Dle odstavce 2 téhož paragrafu 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.

32. Podle § 138 odst. 1 *před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může daňový subjekt nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním. Dle odstavce 2 téhož paragrafu v řízení se dále postupuje podle tohoto opravného daňového přiznání nebo opravného vyúčtování a k předchozímu daňovému přiznání nebo vyúčtování se nepřihlíží. Takto lze nahradit i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování nebo již podaná opravná přiznání nebo opravná vyúčtování.*
33. Podle § 140 odst. 1 *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu. Dle odstavce 2 téhož paragrafu za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Dle odstavce 4 téhož paragrafu neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.*
34. V daném případě je základem sporu povaha lhůt pro podání daňového přiznání dle § 136 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tříměsíční lhůtu podle odstavce 1 považuje za lhůtu základní a šestiměsíční lhůtu podle odst. 2 za lhůtu prodlouženou. Žalobce naopak obě tyto lhůty považuje za rovnocenné. Soud shledal přílehavější argumentační linii žalobce. Z ustanovení § 136 daňového řádu je zřejmé, že zákonodárce stanovil pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, obecnou lhůtu 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Vedle toho však pro určité typy situací (povinné ověření účetní závěrky auditorem, nebo zpracování a podání daňového přiznání daňovým poradcem) stanovil lhůtu zvláštní, nikoli tedy „prodlouženou“, v délce 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tyto lhůty jsou přitom svojí povahou jednoznačně rovnocenné. Z textu zákona nelze dovodit opak (ostatně i kdyby tak bylo, jednalo by se o výklad právní úpravy méně příznivý pro daňový subjekt). Na tom ničeho nemění skutečnost, že v případě zpracování a podání daňového přiznání daňovým poradcem musí být šestiměsíční lhůta aktivována uplatněním příslušné plné moci u správce daně ještě v průběhu obecné tříměsíční lhůty. Tato okolnost je totiž toliko technického rázu, zjednodušeně řečeno správci daně jednoznačně určuje, zda již může přikročit k vyměrování (srov. § 138 odst. 1 daňového řádu).
35. Lze si přitom povšimnout, že oproti znění předchozího zákona (dle § 40 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, *daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona²⁴⁾ mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Pokud v prodloužené lhůtě daňový poradce zemře nebo zanikne a přiznání v prodloužené lhůtě podá daňový subjekt sám, je lhůta zachována.*) zákonodárce přistoupil k jistému upřesnění textu,

kdy již v § 136 odst. 2 daňového řádu nehovoří o prodloužené či neprodloužené lhůtě, ale naopak výhradně o tříměsíční a šestiměsíční lhůtě.

36. Zároveň je třeba zdůraznit, že důsledky, které žalovaný připisuje podání daňového přiznání dne 28. 3. 2018 samotným žalobcem, ze zákona nijak (tedy ani implicitně) nevyplývají. Naopak, podal-li žalobce v průběhu tříměsíční lhůty daňové přiznání a následně, avšak stále ještě v běhu této lhůty, uplatnil u správce daně plnou moc, jíž zmocnil ke zpracování a podání daňového přiznání daňového poradce, došlo k automatické aktivaci šestiměsíční lhůty (pouze v této souvislosti lze hovořit o faktickém, nikoli tedy právním, „prodloužení“ lhůty pro podání daňového přiznání). V takovém případě ovšem současně nic nebrání v aplikaci § 138 daňového řádu v průběhu šestiměsíční lhůty. Plně v souladu s hypotézou odstavce 1 tohoto paragrafu přitom žalobce jednal i v nyní projednávané věci. Řečeno přímo slovy zákona, *před uplynutím* (šestiměsíční) *lhůty k podání daňového přiznání* nahradil daňové přiznání, které již podal, opravným daňovým přiznáním. Na tom ničeho nemění skutečnost, že daňová poradkyně v kolonce 03 jí podaného daňového přiznání (dne 26. 6. 2018) uvedla, že se jedná o přiznání řádné, neboť vzhledem ke skutkovým okolnostem bylo zřejmé, že dle obsahu podání se jedná o daňové přiznání opravné, neboť řádné daňové přiznání již podáno bylo. Naopak nemůže obstát závěr žalovaného, že se jednalo o daňové přiznání dodatečné.
37. V tomto ohledu je zcela zásadní vůle daňového subjektu, kterou musí správce daně v maximální možné míře respektovat. Není přitom v žádném rozporu, pokud daňový subjekt sám podá řádné daňové přiznání a posléze včas uplatní plnou moc udělenou jím daňovému poradci, který poté také podá daňové přiznání. Daňový subjekt takovým postupem dává toliko najevo, že hodlá aktivovat šestiměsíční lhůtu, v jejímž rámci samozřejmě může v souladu s § 138 daňového řádu (tedy po celou dobu lhůty pro podání daňového přiznání) dojít k opravě daňového tvrzení. V daném případě navíc ani nebylo sporné, zda žalobce souhlasil s postupem jeho daňové poradkyně.
38. Není logického důvodu, pro nějž by měl správce daně rozlišovat mezi úkony učiněnými ještě v tříměsíční lhůtě či posléze ve lhůtě šestiměsíční (samozřejmě pod podmínkou, že k uplatnění příslušné plné moci došlo včas). Správce daně totiž s ohledem na § 138 odst. 1 a § 140 odst. 2 daňového řádu vždy musí vyčkat na uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a z obecného hlediska je přitom v zásadě lhostejné, zda je tato lhůta v tom kterém případě tříměsíční či šestiměsíční.
39. Lze tudíž shrnout, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud daňové přiznání žalobce ze dne 26. 6. 2018 považoval za daňové přiznání dodatečné, a v tomto duchu posléze koncipoval výzvu k odstranění jeho vad ze dne 16. 7. 2018, resp. následně žalobce přípisem ze dne 16. 10. 2018 vyrozuměl o neúčinnosti tohoto *opravného* daňového přiznání. Nutno dodat, že na situaci ničeho nemění ani výše citované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019. Žalovaný totiž již předtím považoval platební výměr ze dne 10. 4. 2018 za pravomocný, na čemž nemohla nic změnit ani následná deklarace tvrzené nepřipustnosti odvolání proti tomuto platebnímu výměru odvolacím orgánem. Vedle toho však v řízení zůstával účinně podaný návrh (opravné daňové přiznání), o němž dosud nebylo rozhodnuto.
40. Soud se tedy v podstatné míře přiklonil k argumentaci žalobce. Neztotožnil se s ním ovšem v náhledu na případnou protiústavnost druhé věty § 74 odst. 3 daňového řádu. Problematicnost totiž nelze shledávat v samotném textu daného ustanovení, nýbrž

maximálně v jeho vadné či nepřiměřené aplikaci. Protiústavnost dotčené normy přitom *implicite* neshledal ani Nejvyšší správní soud, který se jejím použitím opakovaně zabýval (viz např. rozsudky ze dne 7. 2. 2013, č. j. 9 Ans 20/2012-44, ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, či ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, č. 3691/2018 Sb. NSS). Z posledně uvedeného rozsudku ostatně zdejší soud vycházel též při typologizaci nyní projednávané žaloby.

V. Závěr a náklady řízení

41. Na základě shora uvedeného soud žalobě vyhověl a dle § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že provedený zásah byl nezákonný, a vzhledem k trvání jeho důsledků žalovanému přikázal, aby obnovil stav před zásahem, neboť shledal možnost takového postupu.
42. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem vůči žalovanému. Odměna jeho zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast při jednání soudu dne 26. 6. 2019) ve výši 3 x 3 100 Kč, tři režijní paušály ve výši 3 x 300 Kč, dále cestovní výdaje ve výši 3 062 Kč [cesta Opava–Brno a zpět, celkem 336 km, cena pohonných hmot dle dokladu o jejich nákupu 32,10 Kč/l, základní náhrada za 1 km jízdy 4,10 Kč, průměrná spotřeba dle technického průkazu 8,2 l/100 km], a promeškaný čas strávený zástupcem žalobce cestou z místa jeho sídla v Opavě k jednání u soudu v Brně dne 26. 6. 2019 a zpět v rozsahu osmi započatých půlhodin ve výši 8 x 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 4, 5, § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 advokátního tarifu, § 157, § 158 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 1 písm. b) vyhlášky č. 333/2018 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad], tedy celkem 13 262 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 785 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 18 047 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 26. června 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu