



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.**
bytem X
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství Punktum, spol.
s r. o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba ze dne 17. 8. 2018, původně vedená pod sp. zn. 62 Af 64/2019, **se odmítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 27 275 Kč, a to k rukám jeho zástupce Punktum, spol. s r. o., do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalobci **se** z účtu Krajského soudu v Brně **vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, a to k rukám jeho zástupce Punktum, spol. s r. o., do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před soudy

1. V obecné rovině je předmětem sporu způsob stanovení žalobcovy daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017.

2. Dne 28. 3. 2018 v 11:58:19 hod. žalobce zaslal Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) prostřednictvím datové schránky a systému EPO přiznání k předmětné dani. V kolonce 03 bylo daňové přiznání označeno za řádné, v kolonce 05 pak bylo zaškrtnuto, že daňové přiznání nepodal daňový poradce. Později téhož dne (konkrétně v 12:21:17 hod.) žalobce prostřednictvím datové schránky podal a doručil správci daně podání označené jako *Plná moc pro zpracování daňového přiznání za rok 2017 daňovým poradcem*, jímž zmocnil daňovou poradkyni Bc. Dagmar Gajovou „*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 správce daně vydal pod č. j. 651246/18/3308-52522-706317 platební výměr na přiznanou daň ve smyslu § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Následně vyrozuměl žalobce o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob (přípis ze dne 18. 4. 2018) a o nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob (přípis ze 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. Správce daně 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. Dagmar Gajová zaslala správci daně prostřednictvím datové schránky a systému EPO přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017. V kolonce 03 bylo daňové přiznání označeno za řádné, v kolonce 05 bylo zaškrtnuto, že daňové přiznání zpracoval a podává daňový poradce. Dne 29. 6. 2018 správce daně 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 správce daně 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 podle něj spočívaly v tom, že nebylo zřejmé, zda podatel (Bc. Gajová) je oprávněn k učinění tohoto typu podání, a dále nebylo uvedeno datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 23. 7. 2018, v němž vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně, a dále podáním ze dne 24. 8. 2018 označeným jako *Odvolání a další*. Dne 16. 10. 2018 pak správce daně pod č. j. 1761513/18/3308-52522-706317 vydal vyrozumění o neúčinnosti žalobcova podání (daňového přiznání) ze dne 26. 6. 2018, neboť přes výzvu nedošlo k odstranění jeho vad. Posléze rozhodnutím ze dne 26. 11. 2018, č. j. 1757961/18/3308-52522-706317, zamítl pro nepřípustnost odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018 a zastavil odvolací řízení. Následujícího dne žalobce podal u Krajského soudu v Brně zásahovou žalobu směřující proti vyrozumění správce daně ze dne 16. 10. 2018 (žaloba byla u soudu vedena pod sp. zn. 29 A 227/2018). Dne 6. 2. 2019 správce daně 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 zásahové žalobě o prodloužení lhůty k vyhovění posledně citované výzvy. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519, zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 26. 11. 2018 o zamítnutí žalobcova odvolání proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018 pro nepřípustnost a zastavení odvolacího řízení. Téhož dne (24. 6. 2019) žalovaný uvedené rozhodnutí doručil žalobci.
3. Zdejší soud rozhodl o podané zásahové žalobě dne 26. 6. 2019. Rozsudkem č. j. 29 A 227/2018-47 určil, že vyrozumění správce daně ze dne 16. 10. 2018 o neúčinnosti žalobcova

přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 došlého správci daně dne 26. 6. 2018, bylo nezákonným zásahem (výrok I.), a přikázal správci daně, aby obnovil právní stav před vydáním tohoto vyrozumění.

4. Tento rozsudek však ke kasační stížnosti správce daně (tehdy v postavení žalovaného) zrušil Nejvyšší správní soud, a to rozsudkem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 4 AfS 321/2019-33. V odůvodnění konstatoval, že v daném případě hraje klíčovou roli platební výměr ze dne 10. 4. 2018. Okamžikem, kdy nabyl právní moci, bylo ukončeno vyměřovací řízení. Platební výměr je však rozhodnutím správního orgánu, které lze napadnout odvoláním, což žalobce i přes poučení o jeho nepřipustnosti učinil, neboť měl za to, že správce daně vyměřil daň předčasně z důvodu nesprávného posouzení povahy lhůt podle § 136 daňového řádu. Touto jeho argumentací se přitom zabývalo Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 6. 2019. Za této situace měl žalobce vyčkat na vydání tohoto konečného rozhodnutí daňového orgánu učiněného v rámci vyměřovacího řízení a následně proti němu podat žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Zásahovou žalobu podanou žalobcem dne 27. 11. 2018 měl tudíž krajský soud odmítnout pro nepřipustnost. Pokud tak neučinil, bylo jeho povinností po zjištění o vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 6. 2019 žalobce vyzvat k úpravě již podané zásahové žaloby na správný žalobní typ, tedy na žalobu proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Takto však krajský soud nepostupoval, protože ho Nejvyšší správní soud zavázal, aby v dalším řízení umožnil žalobci upravit žalobu tak, aby se v ní domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, a takto změněnou žalobu následně projednal podle § 65 a násl. s. ř. s.
5. V mezidobí, tedy v době mezi vydáním rozsudku krajského soudu o zásahové žalobě a vydáním zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, však žalobce dne 17. 8. 2018 podal včasnou žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519. Řízení o této žalobě bylo krajským soudem vedeno pod sp. zn. 62 Af 64/2019.
6. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozsudku krajský soud ve věci vedené pod sp. zn. 29 A 227/2018 poskytl žalobci usnesením ze dne 21. 5. 2021 (č. l. 68) lhůtu jednoho měsíce k případné úpravě podané zásahové žaloby tak, aby obsahovala náležitosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., a to včetně případné změny označení žalovaného.
7. V reakci na toto usnesení žalobce v podání ze dne 4. 6. 2021 navrhl, aby podaná zásahová žaloba byla nadále projednávána jako žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519. Soud tuto změnu žaloby připustil usnesením ze dne 9. 6. 2021 (č. l. 73). Následně usnesením ze dne 25. 6. 2021, č. j. 62 Af 64/2019-63, spojil samostatně podané žaloby proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, vedené pod sp. zn. 29 A 227/2018 a sp. zn. 62 Af 64/2019, ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 29 A 227/2018.

II. Překážka litispendence

8. Tu je nutno konstatovat, že v okamžiku vydání tohoto rozsudku bylo souběžně vedeno řízení o dvou žalobách podaných týměž žalobcem proti témuž rozhodnutí správního orgánu.

9. Podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh i tehdy, jestliže o téže věci již řízení u soudu probíhá. Toto ustanovení zakotvuje jako jednu z tzv. negativních podmínek řízení překážku zahájeného řízení (litispendence) bránící tomu, aby po zahájení řízení probíhalo u soudu o téže věci jiné řízení. Soud k ní přihlíží kdykoli za řízení, její existence způsobuje neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Jedná se o uplatnění zásady obecně platné v každém soudním řízení, že o téže věci nelze rozhodovat dvakrát (*ne bis in idem*), jež brání dvojímu projednání a rozhodování o témže předmětu řízení mezi týmiž účastníky. Jako taková je tato zásada jedním z pilířů principu právní jistoty mezi účastníky právních vztahů, a dále též výrazem zásady procesní ekonomie.
10. Podmínky pro odmítnutí návrhu z důvodu překážky litispendence jsou dvě: totožnost věci a existence dříve zahájeného a stále probíhajícího (tedy pravomocně neskončeného) soudního řízení o téže věci.
11. Totožnost věci je určována totožností účastníků řízení a totožností předmětu řízení. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je totožnost věci logicky dána totožností účastníků a napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2011, č. j. 2 As 63/2011-60; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), jde tedy o případy, kdy stejný žalobce podá žalobu proti shodnému rozhodnutí téhož žalovaného. Tak tomu bylo i v daném případě.
12. Současně soud shledal, že splněna byla i podmínka existence dříve zahájeného a stále probíhajícího soudního řízení o téže věci. V tomto ohledu je v projednávané věci situace poněkud specifická. Žalobce se v otázce vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 nejprve bránil zásahovou žalobou podanou dne 27. 11. 2018 (sp. zn. 29 A 227/2018). V průběhu řízení o této žalobě Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí, které je nyní předmětem sporu. Následně soud dne 26. 6. 2019 rozhodl o zásahové žalobě. Teprve poté žalobce dne 17. 8. 2019 podal žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019 (sp. zn. 62 Af 64/2019). Podle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 11. 3. 2020, č. j. 4 Afs 321/2019-33, postupoval krajský soud v řízení vedeném pod sp. zn. 29 A 227/2018 nesprávně, pokud žalobci neumožnil úpravu zásahové žaloby na žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Jak je vidno z následného postupu žalobce, tento posléze poskytnuté možnosti k úpravě žaloby využil. Upravená žaloba byla sama o sobě nepochybně podána dříve než žaloba ze dne 17. 8. 2019. Její pozdější úpravu, resp. úpravu v pozdějším okamžiku, než bylo objektivně možné, způsobil soud. Z těchto důvodů je tudíž nutno považovat za dříve podanou žalobu proti rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019 žalobu vedenou pod sp. zn. 29 A 227/2018.
13. V situaci dvou konkurujících si řízení o téže věci tak soud shledal, že ve vztahu k žalobě ze dne 17. 8. 2019 (vedené původně pod sp. zn. 62 Af 64/2019) zde v současnosti existuje překážka litispendence, na čemž ničeho nemění skutečnost, že tyto žaloby byly spojeny ke společnému projednání. Jde o neodstranitelný nedostatek podmínek řízení o této žalobě, pro který v tomto řízení není možné pokračovat. Z tohoto důvodu soud tuto žalobu výrokem II. tohoto rozsudku odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Fakticky se však jedná toliko o formální krok, neboť odmítnutá včasná žaloba, resp. spis o ní vedený, byl připojen k dříve zahájené věci a soud vycházel i z úkonů v ní učiněných a z podkladů v ní předložených.

III. Shrnutí žalobní argumentace

14. Pokud jde o věc samu, žalobce se domáhal soudní ochrany před odepřením Ústavou zaručeného práva na právní pomoc od počátku řízení. Druhou jím vznesenou právní otázkou pak jsou podmínky aplikace § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (není-li dále v textu uvedeno výslovně jinak, je pod pojmem „daňový řád“ míněno právě toto jeho znění).
15. Nezákonnost žalobce spatřoval v odmítnutí podaného daňového přiznání ze dne 26. 6. 2018. 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.
16. 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 svým znalostem (je profesí zámečnick) 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 správci daně opět prostřednictvím své datové schránky.
17. 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. Správce daně však postupoval jinak. Vytvořil si utkvělou představu, že daňová poradkyně podala dodatečné daňové přiznání a toto že je nepřipustné. 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.
18. 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. Správce daně tedy zpochybil 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 správce daně 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 správce daně stanovený ve výzvě 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.
19. Správce daně 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.

20. 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 správce daně 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.
21. Správně zjištěný den pro podání přiznání je dle § 135 odst. 3 daňového řádu důležitý rovněž pro stanovení splatnosti daně. Správce daně však postupoval, jako by daň nebyla splatná dne 1. 7. 2018, ale už dne 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.
22. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně. Jeho základem je zejména řádné daňové tvrzení. Postup, jímž správce daně „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.
23. Postup správce daně 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.
24. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměr správce daně ze dne 10. 4. 2018, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 9. 10. 2019 (ve věci vedené pod sp. zn. 62 Af 64/2019) zrekapituloval průběh daňového řízení a k uplatněným žalobním bodům zdůraznil, že předmětem daného soudního řízení je výlučně přezkum toho, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení, tj. přezkum toho, zda byly naplněny podmínky pro zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru a zastavení odvolacího řízení dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu správcem daně. Při přezkoumávání takového ryze procesního rozhodnutí se nelze

zabývat tím, zda byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 stanovena v souladu se zákonem, či nikoliv. Takové posouzení překračuje meze daného řízení. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal i s odvolacími námitkami směřujícími do roviny nalézacího řízení, toto vypořádání (pod body [32]–[36] napadeného rozhodnutí) lze v dané věci považovat za nadbytečné. Žalobní námitky směřující proti vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 jsou proto v tomto řízení zcela irelevantní.

26. Žalobce podal dne 28. 3. 2018 u správce daně řádné přiznání k předmětné dani a vyčíslil v něm svou daňovou povinnost. Bez ohledu na to, že téhož dne u správce daně uplatnil plnou moc, jíž zmocnil daňovou poradkyni ke zpracování a podání daňového přiznání, akceptoval správce daně daňové přiznání podané žalobcem a vyměřil mu předmětnou daň v souladu s tímto daňovým přiznáním. Učinil tak konkludentním platebním výměrem ve smyslu § 140 daňového řádu. Případné nápravy pravomocného konkludentního platebního výměru nelze dosáhnout cestou odvolání dle § 109 a násl. daňového řádu, neboť tento řádný opravný prostředek musí směřovat proti nepravomocnému rozhodnutí správce daně. Konkludentní platební výměr přitom pouze deklaruje, že daň byla vyměřena v souladu s podaným daňovým tvrzením, a nabývá právní moci zpravidla ještě před tím, než je vůbec správcem daně vyhotoven (v daném případě nabyl právní moci dne 3. 4. 2018, byť byl fyzicky vyhotoven až dne 10. 4. 2018). Nápravy konkludentního platebního výměru lze dosáhnout cestou dozorčího prostředku, tj. nařízením jeho přezkoumání dle § 122 daňového řádu.
27. Podal-li tedy žalobce dne 28. 8. 2018 odvolání proti konkludentnímu platebnímu výměru, neměl správce daně jinou procesní možnost, než odvolání zamítnout a odvolací řízení zastavit dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Stejně tak musel žalovaný za daných skutkových okolností podané odvolání zamítnout. Přitom, i kdyby bylo odvolání proti konkludentnímu platebnímu výměru přípustné, žalobce nijak nevysvětlil, jak by dovozoval včasnost jím podaného odvolání v situaci, kdy odvolací lhůta činí 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí.
28. Žalovaný dodal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před vydáním rozsudku krajského soudu o zásahové žalobě. V reakci na žalobcovo upozornění na daný rozsudek žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34570/19/5200-10424-701962, nařídil podle § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání prvotního platebního výměru. V tomto rozhodnutí uložil správci daně, aby předmětnou daň vyměřil v souladu se závěry a v intencích rozsudku krajského soudu. Tímto právním názorem je přitom správce daně vázán, dosud však rozhodnutí v přezkumném řízení, jímž by byl platební výměr změněn, nevydal. Lze nicméně předpokládat, že rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení bude žalobce „materiálně“ uspokojen. I kdyby tedy soud dospěl k závěru, že správce daně při zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru nepostupoval v souladu se zákonem, nebude dán důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, neboť odpadne základní premisa, tj. zkrácení žalobce na jeho veřejných subjektivních právech. Toto zkrácení totiž žalobce dovozuje právě z toho, že daň byla vyměřena v souladu s daňovým přiznáním podaným dne 28. 3. 2018, nikoliv však v souladu s opravným daňovým přiznáním podaným dne 26. 6. 2018.
29. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
30. V *doplnění vyjádření k žalobě ze dne 14. 5. 2021* (ve věci vedené pod sp. zn. 62 Af 64/2019) žalovaný v první řadě poukázal na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

11. 3. 2020 a dodal, že v této souvislosti správce daně rozhodnutím ze dne 11. 9. 2020, č. j. 1229749/20/3308-50524-706315, zastavil podle § 123 odst. 5 daňového řádu přezkumné řízení, neboť zrušený rozsudek krajského soudu byl důvodem pro nařízení přezkoumání platebního výměru. Odvolání proti tomuto rozhodnutí nebylo podáno. K věci samé pak žalovaný konstatoval, že je přesvědčen o správnosti svého postupu. V době sepsu prvního vyjádření k žalobě vycházel z existence pravomocného rozsudku krajského soudu o zásahové žalobě a rozhodnutí o nařízení přezkoumání konkludentního platebního výměru.

31. Nejvyšší správní soud nicméně v bodě [14] zrušovacího rozsudku *de facto* dospěl k závěru, že otázka správnosti a zákonnosti vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 je předmětem odvolacího řízení směřujícího proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu a tedy i nynějšího soudního řízení. Implicitně tak dovodil, že odvolání proti konkludentnímu platebnímu výměru nemělo být posouzeno jako nepřipustné a odvolání z tohoto důvodu nemělo být zamítnuto a odvolací řízení zastaveno, nýbrž že o odvolání mělo být meritorně rozhodnuto. Jedině meritorním rozhodnutím lze totiž dosáhnout nápravy stanovené daně. Nejvyšší správní soud se však již dále nezabýval tím, jak má být posouzena včasnost podaného odvolání. I kdyby totiž odvolání proti konkludentnímu platebnímu výměru bylo posouzeno jako přípustné (tedy jako odvolání proti „běžnému“ platebnímu výměru, a nikoliv proti konkludentnímu platebnímu výměru), je třeba dále zkoumat další podmínky řízení, tj. mimo jiné i včasnost podaného odvolání. Z očividných důvodů nelze počátek běhu lhůty pro podání odvolání dovodit z okamžiku doručení platebního výměru, neboť tento nebyl žalobci doručen, nýbrž byl v souladu s § 140 daňového řádu pouze založen do spisu. Za okamžik, od něž by měl být odvozen počátek běhu třicetidenní lhůty pro podání odvolání, je tedy třeba považovat okamžik, v němž se žalobce dozvěděl o tom, že mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 na základě jím podaného daňového přiznání ze dne 28. 3. 2018. O této skutečnosti se žalobce dozvěděl dne 18. 4. 2018, kdy byl vyrozuměn o tom, že přeplatek na dani z přidané hodnoty byl převeden na úhradu nedoplatku na předmětné dani z příjmů fyzických osob. O výši nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 pak byl žalobce vyrozuměn dne 30. 5. 2018. Žalobce reagoval dne 1. 6. 2018 podáním, v němž uvedl, že předmětná daň ještě nemohla být vyměřena. Dne 29. 6. 2018 správce daně sdělil žalobci stav jeho osobního daňového účtu, a to s nastíněním právního názoru na podané daňové přiznání ze dne 28. 3. 2018 a uplatněnou plnou moc. Doručením tohoto sdělení se tedy žalobce dozvěděl o tom, že mu předmětná daň byla vyměřena v souladu s jeho daňovým tvrzením podaným dne 28. 3. 2018 a se splatností daně k 3. 4. 2018. Dne 18. 7. 2018 byl žalobce správcem daně vyzván k odstranění vad daňového přiznání podaného dne 26. 6. 2018 jeho daňovou poradkyní, které bylo správcem daně posouzeno jako dodatečné daňové přiznání. I kdyby tedy byl za okamžik, od něž má být odvozen běh lhůty pro podání odvolání, posouzeno datum 18. 7. 2018, kdy byla žalobci doručena výzva k odstranění vad podání, je zcela zjevné, že odvolání podané dne 24. 8. 2018 bylo podáno po uplynutí zákonem stanovené lhůty. V případě opožděně podaného odvolání je správce daně podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítne a odvolací řízení zastaví, tedy postupuje podle totožného ustanovení jako v případě nepřipustného odvolání.
32. V návaznosti na závěr Nejvyššího správního soudu proto žalovaný doplnil své vyjádření k žalobě o argumentaci ohledně správnosti postupu správce daně při vyměření předmětné daně. S žalobcem lze souhlasit v tom, že lhůty vymezené ustanovením § 136 odst. 1 a 2 jsou

svojí povahou rovnocenné. V tomto ohledu lze však vyjít i z důvodové zprávy k návrhu daňového řádu. Smyslem poskytnutí delší lhůty k podání daňového přiznání poradcem je garance větší profesionality, předpokládaná náročnost materie, které se podané tvrzení týká, nikoliv samoučelné posunutí lhůty pro podání daňového tvrzení a stejně tak i posunutí lhůty splatnosti daně. Ostatně nemůže-li daňový subjekt podat daňové přiznání ve lhůtě 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, ale je schopen a chce tak učinit sám, může požádat správce daně o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení až o 3 měsíce dle § 36 odst. 4 daňového řádu. Přestože to zákon explicitně nestanoví, s přihlédnutím k uvedenému smyslu právní úpravy lze dovodit, že požadavkem na podání daňového přiznání poradcem se rozumí požadavek na podání toliko řádného daňového přiznání. Lhůta pro podání daňového přiznání (řádneho) a splatnost daně se tak odvíjí od toho, kdo toto řádné daňové přiznání podá (za splnění zákonných předpokladů). Pro následně zjištěné chyby a omyly v řádném daňovém přiznání je procesně upraven postup v daňovém řádu, a to v § 141 (dodatečné daňové přiznání), případně v § 138 daňového řádu (opravné daňové přiznání). Dle judikatury se žádostí o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání může správce daně věcně zabývat jen v případě, že daňové přiznání dosud nebylo podáno. Požádá-li daňový subjekt o prodloužení lhůty až poté, co daňové přiznání podal, je namíste řízení o žádosti zastavit. Obdobně je třeba nahlížet i na případ, kdy daňový subjekt podá řádné daňové přiznání a následně udělí plnou moc poradci dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Tato plná moc již nemůže dopadat na podání řádného daňového přiznání, neboť to již bylo podáno a nelze jej vzít zpět (§ 73 odst. 4 daňového řádu). Rozhodujícím pro posouzení lhůty pro podání daňového přiznání je tedy skutečný stav ke dni, kterým končí obecná (tříměsíční) zákonná lhůta dle § 136 odst. 1 daňového řádu, což je zásadní i z hlediska právní jistoty daňového subjektu. K tomuto dni posoudí správce daně naplnění podmínky dle § 136 odst. 2 daňového řádu, tj. zda byla u správce daně uplatněna plná moc udělená daňovému poradci a zda bylo v obecné lhůtě podáno daňové přiznání (řádne, příp. opravné), a pokud ano, kdo je podatelem (daňový subjekt sám nebo daňový poradce). V okamžiku konce obecné lhůty pro podání daňového přiznání je tedy najisto postaveno, zda daňový subjekt podal daňové přiznání sám, příp. požádal o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání dle § 36 odst. 4 daňového řádu, nebo zda daňové přiznání nepodal a u správce daně byla uplatněna plná moc. V průběhu obecné lhůty může daňový subjekt až do jejího skončení své podání měnit, a to opravným daňovým přiznáním, proto je rozhodující poslední přiznání podané v této obecné lhůtě.

33. K poslednímu dni tříměsíční lhůty je tedy správci daně jasno, zda má ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a konkrétnímu zdaňovacímu období aplikovat na dani z příjmů fyzických osob lhůtu pro podání přiznání tříměsíční, nebo šestiměsíční, a zda může přistoupit k vyměření tvrzené daně, resp. provést další úkony a postupy v tomto vyměřovacím řízení. Uplatnění plné moci dle § 136 odst. 2 daňového řádu není přechodem všech práv a povinností týkajících se podání přiznání k dani na daňového poradce, nýbrž jde stále jen o jednu z eventualit jednání daňového subjektu. K zániku možnosti podání přiznání k dani poradcem v prodloužené (šestiměsíční) lhůtě nedochází jen zrušením plné moci, ale daňový subjekt může svým jednáním dát správci daně najevo, že v uvedené věci jedná sám. Tuto skutečnost není povinen zmocněnci sdělit a ani správce daně není povinen zabývat se vztahem mezi zmocnitelem a zmocněncem. Pokud jedná daňový subjekt ve věci podání daňového přiznání sám, je toto jeho jednání rozhodující, a pokud takto jedná i přes uplatněnou plnou moc, správce daně není oprávněn toto rozhodující jednání daňového subjektu zpochybňovat, neboť ve smyslu § 28 odst. 6 daňového řádu je jednání zmocnitele

vždy rozhodující. Jednání zmocnitele vymezené v § 28 odst. 6 daňového řádu je nutno vnímat v rovině věcné a nikoli v rovině plynutí času, resp. časové osy.

34. I při zohlednění časového hlediska v daném případě existovala plná moc daňové poradkyni opravňující ji ke zpracování a podání daňového přiznání, která je datována dnem 18. 3. 2018. Již v tento den tedy žalobce uvažoval o možnosti využití služeb daňové poradkyně pro podání daňového přiznání. Teprve po sepsání této plné moci žalobce sám podal daňové přiznání (dne 28. 3. 2018, v 11:58:19 hod.), z čehož by bylo možné usuzovat na změnu jeho vůle (i přes existenci plné moci učinit toto podání sám bez využití služeb poradce). Ve stejný den jako daňové přiznání, pak byla správci daně doručena předmětná plná moc udělená daňové poradkyni ke zpracování a podání daňového přiznání (v 12:21:17 hod.), které však již bylo podáno. Uvedl-li žalobce, že vzhledem ke svým znalostem chtěl, aby mu správnost daňového přiznání zkontroloval či opravil nějaký odborník, znamenalo by to, že pokud by daňová poradkyně nezjistila žádné rozdíly oproti řádnému daňovému přiznání podanému samotným žalobcem, již by další daňové přiznání nepodávala a správce daně by vyměřil daň až po uplynutí šestiměsíční lhůty dle daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem zpětně ke dni 3. 4. 2018 (ve lhůtě dle § 136 odst. 1 daňového řádu), neboť šestiměsíční lhůta svědčí toliko podání poradcem, nikoli daňovému subjektu samotnému. Ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu není určeno ke zhojení případných vad již podaného daňového přiznání. Pro nápravu zjištěných chyb a omylů v řádném daňovém přiznání je daňovým řádem normován institut opravného či dodatečného daňového přiznání. Není možné, aby správce daně v situaci, kdy má k dispozici bezvadné řádné daňové přiznání podané oprávněnou osobou – daňovým subjektem (žalobcem) a následně dojde k uplatnění plné moci poradci pro podání daňového přiznání, vyčkával na uplynutí lhůty dle § 136 odst. 2 daňového řádu. V případě, že by v řádném daňovém přiznání vykázal daňový subjekt přeplatek, o jehož vrácení by si požádal, a správce daně by vyčkával na uplynutí lhůty dle § 136 odst. 2 daňového řádu, přičemž poradce by již daňové přiznání nepodal (nezjistil by rozdíly oproti řádnému daňovému přiznání), byl by správce daně v prodlení s vrácením přeplatku. Vyčkávání na další daňové přiznání poradce by též mohlo být posuzováno jako nečinnost správce daně.
35. Pokud tedy daňové přiznání v obecné lhůtě dle § 136 odst. 1 daňového řádu podá daňový subjekt, žádné další kroky (udělení plné moci poradci a její uplatnění u správce daně, žádost o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 daňového řádu) nemohou zvrátit nastalý stav a lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně se bude odvíjet od lhůty stanovené § 136 odst. 1 daňového řádu. Případné další daňové přiznání, podané po uplynutí obecné lhůty, může být posouzeno pouze jako dodatečné daňové přiznání dle § 141 daňového řádu.
36. V nyní projednávané věci mohla vzhledem ke skutkovým okolnostem žalobcova daňová poradkyně podat toliko opravné daňové přiznání, a to pouze do konce obecné lhůty pro podání daňového přiznání, tj. do 3. 4. 2018. Daňová poradkyně však daňové přiznání k předmětné dani, označené jako řádné, podala dne 26. 6. 2018, tedy až po uplynutí tříměsíční lhůty pro podání přiznání. Správce daně je tak nemohl považovat za opravné a bylo proto správně posouzeno dle § 141 daňového řádu jako daňové přiznání dodatečné. V dalším řízení pak správce daně aplikoval postup dle § 74 daňového řádu, přičemž ve výzvě jasně specifikoval vady podání včetně možnosti jejich odstranění a uvedení důsledku jejich neodstranění. Na výzvu nebyly vady žalobcem odstraněny, pročez se předmětné přiznání stalo neúčinným.

37. Podáním řádného daňového přiznání dne 28. 3. 2018 bylo zahájeno vyměřovací řízení, které bylo ukončeno vydáním platebního výměru ve smyslu § 140 daňového řádu, proti němuž se nelze odvolat. Lhůtu pro podání daňového přiznání lze posoudit buď podle § 136 odst. 1 daňového řádu, nebo podle odstavce 2 téhož paragrafu. Nelze akceptovat obě lhůty současně. V daném případě však žalobce podal daňové přiznání k předmětné dani sám ve lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu. Je proto vyloučeno posoudit lhůtu pro tentýž úkon podle § 136 odst. 2 daňového řádu. Uplatnění plné moci k úkonu, který již učinil sám daňový subjekt, je nadbytečné. Takové jednání by bylo opodstatněné pouze v případě, že by daňová poradkyně podala opravné daňové přiznání v obecné lhůtě, tj. před uplynutím zákonné lhůty dle § 136 odst. 1 daňového řádu. V daném případě však taková situace nenastala.
38. Ve *vyjádření ze dne 29. 7. 2021* pak žalovaný setrval na dříve uplatněné argumentaci, přičemž výslovně aproboval též obsah vyjádření dřívějšího žalovaného (správce daně) učiněná ve vztahu k původní zásahové žalobě. Zdůraznil, že pro posouzení lhůty pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, je rozhodující skutečný stav ke dni, kterým končí obecná (tříměsíční) zákonná lhůta dle § 136 odst. 1 daňového řádu. Jedná-li daňový subjekt ve věci podání daňového přiznání sám, je toto jeho jednání rozhodující. Pokud takto jedná i přes uplatněnou plnou moc, správce daně není oprávněn toto jednání daňového subjektu zpochybňovat, neboť ve smyslu ustanovení § 28 odst. 6 daňového řádu je jednání zmocnitele vždy rozhodující. Pokud tedy daňové přiznání v obecné lhůtě dle § 136 odst. 1 daňového řádu podá daňový subjekt, žádné další kroky nemohou zvrátit nastalý stav a lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně se bude odvíjet od lhůty stanovené § 136 odst. 1 daňového řádu. Případné další daňové přiznání, podané po uplynutí obecné lhůty může být posouzeno pouze jako dodatečné daňové přiznání dle § 141 daňového řádu.

V. Jednání konané dne 26. 6. 2019

39. Při jednání konaném o původně zásahové žalobě 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 tehdejšího 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. Tehdejší žalovaný podotkl, že rozhodným datem bylo 3. 4. 2018. Kdyby do tohoto dne žalobce podal daňové přiznání, bylo by bez pochyby akceptováno.
40. 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.

VI. Posouzení věci

41. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
42. Pokud jde o právní posouzení věci, je nutno v první řadě citovat relevantní pasáže z aplikovaných ustanovení daňového řádu.

43. Podle jeho § 28 odst. 6 *pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele.*
44. 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.*
45. 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.*
46. 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.*
47. 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.*
48. 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.*
49. 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, 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 tomu 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).

50. 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.
51. Současně nutno poukázat na změnu právní úpravy provedenou s účinností od 1. 1. 2021 zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, přičemž si zejména nelze nepovšimnout, že sám předkladatel předmětné novely nepovažoval dosavadní právní úpravu § 136 odst. 2 daňového řádu za zcela dokonalou, pokud ve zvláštní části důvodové zprávy k tomuto zákonu [*K bodu 54 (§ 136 odst. 2)*] konstatoval, že „[t]ento stav generuje řadu situací, na které zákon nedává jednoznačnou odpověď, a jsou zdrojem nejistoty a případných sporů.“ Dle názoru zdejšího soudu je to právě dvojí možný (relevantně myslitelný) výklad tohoto ustanovení, který způsobil nyní projednávaný spor. V takovém případě je nicméně nutno postupovat ve prospěch subjektu, o jehož veřejná subjektivní práva se ve věci jedná.
52. Jakkoli tedy lze na jedné straně porozumět argumentační pozici žalovaného ohledně možnosti podat řádné daňové přiznání pouze jednou, minimálně stejně je akceptovatelná též interpretace žalobce, že klíčovým je naopak skutečnost včasného (před uplynutím tříměsíční lhůty dle § 136 odst. 1 daňového řádu) uplatnění příslušné plné moci udělené poradci. Zároveň je třeba zdůraznit, že důsledky, které žalovaný v daném případě připisuje podání daňového přiznání dne 28. 3. 2018 samotným žalobcem, ze zákona vyplývají toliko implicitně. Jinak řečeno, není-li v § 136 odst. 2 daňového řádu výslovně stanovena podmínka, že daňové přiznání dosud nebylo podáno (srov. opačně současný text § 136 odst. 2 daňového řádu), lze tomuto ustanovení rozumět i tak, že podání příslušné plné moci udělené poradci způsobuje automatickou aktivaci šestiměsíční lhůty pro podání daňového přiznání, i kdyby pak následné daňové přiznání zpracované a podané daňovým poradcem mělo mít formu opravného daňového přiznání (§ 138 odst. 1 daňového řádu). 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, protože řádné daňové přiznání již podáno bylo. Naopak z uvedených hledisek nemůže obstát závěr správce daně, že se jednalo o daňové přiznání dodatečné.

53. V tomto ohledu je zcela zásadní vůle daňového subjektu, kterou musí správce daně v maximální možné míře respektovat. Vzhledem k nepřesnosti textu § 136 odst. 2 daňového řádu přitom není 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. Z tohoto důvodu se soud blíže nezabýval hypotetickými možnostmi případného nesouladu vůle žalobce a jeho daňové poradkyně. Zároveň z ničeho neplyne, že by žalobce, potažmo jeho daňová poradkyně, jednali v nekalém úmyslu či obstrukčním způsobem.
54. 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.
55. Lze tudíž shrnout, že správce daně postupoval nezákonně, pokud přistoupil ke konkludentnímu vyměření daně již dne 10. 4. 2018 a posléze 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, popř. dále zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018.
56. V původním rozsudku ze dne 26. 6. 2019 zdejší soud shledal, že na této situaci ničeho nemění ani nyní žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, neboť správce daně 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, přičemž však v řízení zůstával účinně podaný návrh (opravné daňové přiznání), o němž dosud nebylo rozhodnuto. Naopak Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku implicitně akcentoval možnost žalobce uplatnit příslušnou argumentaci ohledně způsobu a rozsahu vyměření v odvolacím řízení proti konkludentnímu platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018, jak si ostatně povšiml též žalovaný v doplnění vyjádření k žalobě ze dne 14. 5. 2021 (ve věci vedené pod sp. zn. 62 Af 64/2019). Z názoru kasačního soudu tedy lze dovodit, že byl-li konkludentní platební výměr vydán v situaci, kdy pro jeho vydání nebyly splněny podmínky, lze odvolání proti němu podané považovat za přípustné. Z tohoto závěru tedy zdejší soud nyní vycházel. Pokud tak jde o otázku včasnosti tohoto žalobcova odvolání, nutno konstruovat domněnku, že platební výměr ze dne 10. 4. 2018 obsahoval nesprávné poučení dle § 140 odst. 4 daňového řádu, přestože pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky. Z tohoto důvodu je nutno dále vycházet z § 110 odst. 1 daňového řádu, podle něhož v takovém případě lze odvolání podat do 30 dnů ode dne doručení opravného rozhodnutí podle § 104, bylo-li vydáno, nejpozději však do 3 měsíců ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Opravné rozhodnutí vydáno nebylo. Současně pak ve

vztahu k otázce doručení rozhodnutí nelze vycházet z § 140 odst. 2 daňového řádu, neboť dne 10. 4. 2018 nebyly splněny podmínky pro konkludentní vyměření daně. Uvedený platební výměr tudíž nebyl žalobci formálně doručen. Pokud pak jde o doručení materiální, nelze za ně považovat vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 18. 4. 2018, vyrozumění o nedoplatku ze dne 30. 5. 2018, ani vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 20. 6. 2018, neboť z nich výslovně neplyne, že již došlo k vyměření předmětné daňové povinnosti vydáním konkrétního platebního výměru. První taková informace (od níž by teoreticky bylo možné odvozovat povědomost žalobce o vyměření daně) byla žalobci notifikována až ve sdělení ve věci stavu osobního daňového účtu ze dne 29. 6. 2018. Podali tudíž žalobce dne 28. 8. 2018 odvolání ze dne 24. 8. 2018 proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018, učinil tak v tříměsíční lhůtě dle § 110 odst. 1 daňového řádu, tedy včas (tu soud vědomě pomíjí, že obsahově lze za odvolání proti předmětnému platebnímu výměru považovat již podání žalobce ze dne 1. 6. 2018, kdy žalobce poprvé konstatoval, že předmětná daň ještě nemohla být vyměřena – toto podání by tak bylo včasným odvoláním ve smyslu § 110 odst. 1 daňového řádu i v případě, že by byl okamžik doručení platebního výměru stanoven dle § 140 odst. 2 daňového řádu).

57. 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 *implicitě* 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).

VII. Závěr a náklady řízení

58. Z výše uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí žalovaného shledal nezákonným, protože je podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
59. Pokud jde o náklady řízení, soud rozhodoval komplexně jak o nákladech vzniklých v novém řízení před krajským soudem, tak i o nákladech, které vznikly v původním řízení před zdejším soudem, a též o nákladech, které vznikly v řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, věc *MCE Slaný*].
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl výrokem III. tohoto rozsudku 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 pět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast při jednání soudu dne 26. 6. 2019, vyjádření ke kasační stížnosti, a podání žalobce ze dne 4. 6. 2021; s ohledem na § 60 odst. 3 s. ř. s. soud nepřihlížel k úkonům právní služby provedeným ve věci vedené pod

sp. zn. 62 Af 64/2019 vůči nimž žalobce nemá kvůli odmítnutí žaloby právo na náhradu nákladů řízení) ve výši 5 x 3 100 Kč, pět režijních paušálů ve výši 5 x 300 Kč, dále cestovní výdaje ve výši 2 262 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 náhrada za 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. 1, 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 20 062 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 4 213 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 proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 27 275 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

61. Pokud jde o zaplacené soudní poplatky, žalobce uhradil celkem 5 000 Kč (2 000 Kč za zásahovou žalobu vedenou původně pod sp. zn. 29 A 227/2018, 3 000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu vedenou původně pod sp. zn. 62 Af 64/2019). Soud věcně projednal žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Vzhledem k zákonné výši příslušného soudního poplatku (3 000 Kč) a celkové částce zaplacené žalobcem na soudních poplatcích (5 000 Kč) soud považoval tento soudní poplatek za uhrazený, přičemž žalovanému uložil vůči žalobci povinnost k jeho náhradě (viz výše). Výrok IV. tohoto rozsudku o vrácení zbývající částky zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč žalobci se opírá o § 10 odst. 3 *in fine* zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, podle něhož byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut (kdy ve věci vedené pod sp. zn. 62 Af 64/2019 jednáno nebylo), soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek.

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 27. října 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu