



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **O. H.**, zast. Punktum, spol. s r.o., společností vykonávající daňové poradenství, se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti výrokům I. a III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 A 227/2018-91,

t a k t o :

Výroky I. a III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 A 227/2018-91, **se zrušují** a věc se v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalobce dne 28. 3. 2018 v 11:58 hodin podal Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, v němž vypočetl daňovou povinnost ve výši 76.245 Kč. Téhož dne v 12:21 hodin zaslal žalobce správci daně také plnou moc udělenou daňové poradkyni ke zpracování a podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017. Správce daně dne 10. 4. 2018 vyměřil žalobci v souladu s ustanoveními § 147, § 139 a § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 v jím tvrzené částce (konkludentně) ve výši 76.245 Kč. Následně však dne 26. 6. 2018 podala daňová poradkyně správci daně řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017, v němž vypočetla daňovou povinnost ve výši 79.890 Kč. Správce daně však toto podání posoudil jako dodatečné daňové přiznání s ohledem na skutečnost, že žalobce již řádné daňové přiznání podal, a dne 16. 7. 2018 vydal výzvu k odstranění vad podání, konkrétně k uvedení data

zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání a doložení plné moci, protože plná moc předložená žalobcem zmocňovala daňovou poradkyni jen k podání řádného daňového přiznání, nikoliv dodatečného. Daňová poradkyně však tyto vady ani v prodloužené lhůtě neodstranila. Správce daně proto přípisem ze dne 16. 10. 2018 vyrozuměl daňovou poradkyni o tom, že jí podané daňové přiznání se stalo neúčinným.

[2] Dne 28. 8. 2018 učinil žalobce u správce daně podání, které bylo posouzeno mimo jiné jako odvolání proti konkludentnímu vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2017 platebním výměrem ze dne 10. 4. 2018. V něm uvedl, že v platebním výměru je nesprávně uveden základ daně, daň a datum jejího vyměření, neboť udělením plné moci daňové poradkyni a jejím uplatněním u správce daně došlo dne 28. 3. 2018 k prodloužení lhůty pro podání řádného daňového přiznání do dne 2. 7. 2018. O podaném odvolání proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018 rozhodl správce daně podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu rozhodnutím ze dne 26. 11. 2018, č. j. 1757961/18/3308-52522-706317, tak, že jej zamítl a odvolací řízení zastavil, neboť odvolání bylo podáno v rozporu s § 140 odst. 4 daňového řádu.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítl a uvedené rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení potvrdil.

[4] Žalobce se následně proti postupu orgánů finanční správy bránil u správních soudů žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Na základě této žaloby Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 6. 2019, č. j. 29 A 227/2018-47, určil, že postup správce daně spočívající ve vyrozumění o neúčinnosti daňového přiznání podaného daňovou poradkyní byl nezákonným zásahem a přikázal správci daně obnovit právní stav před vydáním tohoto vyrozumění. Tento rozsudek však následně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 4 Afs 321/2019-33, neboť dospěl k závěru, že nebyla splněna podmínka subsidiarity zásahové žaloby, jelikož žalobce se mohl soudní ochrany domoci právě v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519. Dále Nejvyšší správní soud závázal krajský soud, aby v tomto ohledu umožnil žalobci upravit žalobu, a pokud tak učiní, aby se uvedenou stěžejní právní otázkou zabýval v žalobním režimu podle § 65 a násl. s. ř. s.

[5] Rozsudkem ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 A 227/2018-91, následně Krajský soud v Brně zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok I.), žalobu ze dne 17. 8. 2018 (správně 17. 8. 2019 - pozn. NSS), původně vedenou pod sp. zn. 62 Af 64/2019 (směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519 - pozn. NSS) odmítl pro litispendenci (výrok II.), uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 27.275 Kč (výrok III.) a rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč žalobci (výrok IV.).

[6] V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že lhůty pro podání daňového přiznání, (tříměsíční v případě, že daňový subjekt podává přiznání sám, resp. šestiměsíční v případě, že tak činí prostřednictvím poradce) jsou svojí povahou jednoznačně rovnocenné, respektive že z textu zákona nelze dovodit opak (i kdyby tomu tak bylo, jednalo by se o výklad právní úpravy méně příznivý pro daňový subjekt). Jakkoli tedy lze

pokračování

na jedné straně porozumět argumentační pozici žalovaného ohledně možnosti podat řádné daňové přiznání pouze jednou, minimálně stejně je akceptovatelná též interpretace žalobce, že klíčová je naopak skutečnost včasného (před uplynutím tříměsíční lhůty podle § 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 ze 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, lze tomuto ustanovení rozumět i tak, že podání příslušné plné moci udělené daňovému poradci způsobuje automatickou aktivaci šestiměsíční lhůty pro podání daňového přiznání, i kdyby následné daňové přiznání zpracované a podané daňovým poradcem mělo mít formu opravného daňového přiznání (§ 138 odst. 1 daňového řádu). Plně v souladu s hypotézou tohoto ustanovení 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 ze dne 26. 6. 2018 uvedla, že se jedná o přiznání řádné, neboť vzhledem ke skutkovým okolnostem bylo zřejmé, že se podle obsahu podání 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.

[7] V tomto ohledu je podle krajského soudu zcela zásadní vůle daňového subjektu, kterou musí správce daně v maximální možné míře respektovat. Vzhledem k nepřesnosti znění § 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 daňovému poradci, který poté také podá daňové přiznání. Daňový subjekt takovým postupem dává jen najevo, že hodlá aktivovat šestiměsíční lhůtu, v jejímž rámci může v souladu s § 138 daňového řádu, tedy po celou dobu lhůty pro podání daňového přiznání, dojít k opravě daňového tvrzení.

[8] Podle krajského soudu není logického důvodu, pro něž by měl správce daně rozlišovat mezi úkony učiněnými ještě v tříměsíční lhůtě či posléze ve lhůtě šestiměsíční, a to 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. Správce daně tedy postupoval nezákonně, pokud přistoupil ke konkludentnímu vyměření daně již dne 10. 4. 2018, poté daňové přiznání ze dne 26. 6. 2018 považoval za dodatečné a v tomto ohledu koncipoval výzvu k odstranění jeho vad ze dne 16. 7. 2018, respektive následně přípisem ze dne 16. 10. 2018 vyrozuměl daňovou poradkyni o neúčinnosti tohoto daňového přiznání a dále zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[9] Proti výrokům I. a III. tohoto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, přičemž v jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu uvedl, že tak učinil z důvodu uvedeného v § 103

odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel namítl nesprávnost závěru krajského soudu, podle něhož samotné uplatnění plné moci udělené daňovému poradci u správce daně ve lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu aktivuje šestiměsíční lhůtu pro podání daňového přiznání zakotvenou v § 136 odst. 2 daňového řádu bez ohledu na již učiněné řádné daňové přiznání samotným daňovým subjektem, i kdyby následné daňové přiznání zpracované a podané daňovým poradcem mělo mít formu opravného daňového přiznání. Rovněž nemůže obstát ani závěr ohledně možného dvojího výkladu § 136 odst. 2 daňového řádu.

[11] Podle stěžovatele je důsledkem uplatnění plné moci daňovému poradci v tříměsíční lhůtě pouze to, že správce daně nevyzývá k podání daňového přiznání dříve, než uplyne šestiměsíční lhůta. Teprve po podání daňového přiznání je zřejmé, jaká lhůta na toto podání dopadá. V případě, že podání učiní sám daňový subjekt, nemůže nastat aplikace šestiměsíční lhůty. Od osoby podávající daňové přiznání je tak potenciálně odvozena i lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Opravné daňové přiznání přitom lze podat jen ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Ze znění § 136 odst. 2 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že podmínkou pro prodloužení lhůty pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů je skutečnost, že řádné daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce. Pokud tedy nastane situace, že daňové přiznání podá sám daňový subjekt, pak tak učinil někdo jiný než daňový poradce. Jde tedy o jinou oprávněnou osobu, které nesvědčí prodloužená šestiměsíční lhůta, a tudíž podmínka pro prodloužení této lhůty není splněna.

[12] Smyslem poskytnutí delší lhůty k podání daňového přiznání daňovým poradcem je podle stěžovatele garance větší profesionality, nikoliv samoučelné posunutí lhůty pro podání daňového tvrzení a splatnosti daně. Z toho rovněž vyplývá, že požadavkem na podání daňového přiznání daňovým poradcem se rozumí požadavek na podání toliko řádného daňového přiznání. Lhůta pro podání daňového přiznání řádného a splatnost daně se tak odvíjí od toho, kdo toto řádné daňové přiznání za splnění zákonných předpokladů podá. V případě, kdy daňový subjekt podá řádné daňové přiznání a následně udělí plnou moc daňovému poradci, tak tato plná moc již nemůže dopadat na podání řádného daňového přiznání, neboť to již bylo podáno a nelze jej vzít zpět. Je tudíž nutné trvat na tom, že v situaci, kdy již řádné daňové přiznání bylo podáno, každé další daňové přiznání může být posouzeno pouze jako opravné či dodatečné. Navíc není možné, aby v situaci, kdy má správce daně k dispozici řádné daňové přiznání podané daňovým subjektem a následně obdržel plnou moc udělenou daňovému poradci pro podání daňového přiznání, vyčkával s vyměřením daně až na uplynutí lhůty podle § 136 odst. 2 daňového řádu. Pokud by totiž byl v daňovém přiznání vykázán daňový přeplatek, dostal by se správce daně do prodlení s jeho vrácením, což by mohlo být posouzeno jako jeho nečinnost a důvod pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku daňovému subjektu.

[13] Ani možný dvojí výklad § 136 odst. 2 daňového řádu konstatovaný v napadeném rozsudku nemůže podle názoru stěžovatele obstát a je jen důsledkem nesprávné interpretace rozhodných zákonných ustanovení krajským soudem. Lhůtu pro podání daňového přiznání lze posoudit buď podle § 136 odst. 1 daňového řádu, nebo podle § 136 odst. 2 daňového řádu. Nelze akceptovat obě lhůty současně. V daném případě je nesporné,

pokračování

že žalobce podal daňové přiznání 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. Lze tedy uzavřít, že pokud daňové přiznání (řádné, popř. opravné) v obecné lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu podá sám daňový subjekt (příčemž řádné daňové přiznání lze učinit pouze jednou), žádné další úkony (udělení plné moci daňovému poradci a její uplatnění u správce daně či žádost o prodloužení lhůty) nemohou zvrátit takto nastalý stav a lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně se bude odvíjet od lhůty stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu. Případné další daňové přiznání podané po uplynutí obecné tříměsíční lhůty (ať již podané daňovým subjektem nebo daňovým poradcem) může být posouzeno pouze jako dodatečné daňové přiznání podle § 141 daňového řádu, jelikož podání dalšího řádného daňového přiznání není možné.

[14] S ohledem na tyto skutečnosti navrhl stěžovatel zrušení výroků I. a III. napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, neboť se krajský soud vypořádal s posuzovanou otázkou podrobně a věcně správně. Dále se žalobce vyjádřil ke svému postupu spočívajícímu v tom, že jednak sám podal daňové přiznání a rovněž k tomu zmocnil daňovou poradkyni. Vysvětlil to tím, že daňové řízení je protkáno řadou sankcí. Pokud totiž daňový subjekt podá daňové přiznání, i když nesprávně, ušetří pokutu za jeho pozdní podání a vyhne se dalším postihům. Za této situace je podání opravného daňového přiznání běžným postupem, nikoliv něčím zcela výjimečným. Žalobce rovněž poukázal na rozdíl mezi pojmy „řádné daňové přiznání“, s nímž operuje stěžovatel, a „řádné daňové tvrzení“, s nímž operuje daňový řád. Zatímco u daňového přiznání daňový řád rozlišuje mezi řádným, opravným a dodatečným, daňové tvrzení rozlišuje pouze podle toho, zda byla učiněna v zákonné lhůtě (řádné daňové tvrzení) či nikoliv. Ze systematiky daňového řádu tedy plyne, že rovněž opravné daňové přiznání představuje řádné daňové tvrzení. Nelze tedy přijmout výklad stěžovatele, že řádné daňové tvrzení je možno učinit pouze jednou. Dále žalobce postupně glosoval jednotlivé pasáže kasační stížnosti a zaujímal k nim kritická vyjádření.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] V posuzované věci je řešena právní otázka, zda v případě, kdy daňový subjekt v tříměsíční lhůtě podal přiznání k dani z příjmů a poté v téže lhůtě uplatnil u správce daně plnou moc udělenou daňovému poradci, bylo daňové přiznání, které následně v šestiměsíční lhůtě zpracoval a podal tento daňový poradce, nutné považovat za opravné, nebo dodatečné.

[18] Podle § 1 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádne daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.*

[19] Podle § 135 odst. 1 daňového řádu, *řádne daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.* Podle § 135 odst. 2 daňového řádu, *daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.* Podle § 135 odst. 3 daňového řádu, *daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.*

[20] Podle § 136 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.* Podle § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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.*

[21] Podle § 138 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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.* Podle § 138 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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.*

[22] Podle legislativní zkratky obsažené v § 1 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, se tak řádným daňovým tvrzením rozumělo daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem. Ustanovení § 135 téhož znění daňového řádu pak toliko stanovilo podmínky, za kterých měl daňový subjekt povinnost podat řádné daňové tvrzení, jeho obsahové náležitosti a splatnost daně vyměřené na jeho základě, přičemž tato úprava se vztahovala na daňové přiznání, hlášení i vyúčtování. Naproti tomu lhůta pro podání těchto tří typů řádného daňového tvrzení byla stanovena odlišně. V případě daňového přiznání se tato problematika řídila pravidly obsaženými v citovaném § 136 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, zatímco lhůta pro podání hlášení byla upravena v § 137 odst. 1 téhož znění daňového řádu a pro podání vyúčtování v odstavci druhém stejného ustanovení. Před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování mohl daňový subjekt nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním, přičemž k předchozímu daňovému přiznání nebo vyúčtování se nepřihlíželo a v řízení se dále postupovalo podle opravného daňového přiznání nebo vyúčtování, jak vyplývá ze zmíněného rozhodného znění ustanovení § 138 daňového řádu. Také opravné daňové přiznání učiněné ve lhůtě pro podání daňového přiznání tedy představovalo řádné daňové

pokračování

tvrzení, které tak bylo možné učinit více než jednou, jak správně uvádí žalobce, neboť vyměřovací řízení bylo možné vést i na základě tohoto v pořadí dalšího podání daňového subjektu, v němž vyčíslil daň a uvedl předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.

[23] Nicméně toto další řádné daňové tvrzení ve formě opravného daňového přiznání mohlo být podle § 138 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, účinně uplatněno jen před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání. Pro účely jejího stanovení byl pak rozhodný okamžik podání v pořadí prvního (řádného) daňového přiznání. V případě, že k podání řádného přiznání k dani z příjmů, jehož zdaňovací období činí 12 měsíců, došlo do tří měsíců po jeho uplynutí, byly totiž naplněny všechny podmínky pro aplikaci rozhodného znění ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu, tedy především doručení řádného daňového tvrzení správci daně, jež obsahuje vyčíslení daně a uvedení předepsaných údajů a dalších okolností rozhodných pro vyměření daně. Proto k nahrazení takového řádného daňového tvrzení formou podání opravného daňového přiznání mohlo dojít jen do konce třetího měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Teprve až za situace, kdy v této lhůtě nebylo učiněno řádné daňové tvrzení k dani z příjmů, přicházelo v úvahu použití § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, které umožňovalo uplatnit daňové přiznání až ve lhůtě šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud bylo zpracováno a podáno daňovým poradcem a plná moc udělená mu k tomuto úkonu byla u správce daně uplatněna v tříměsíční lhůtě stanovené v odstavci prvním téhož ustanovení. Pouze v takovém případě bylo možné do uplynutí šestiměsíční lhůty podat opravné daňové přiznání a nahradit jím řádné daňové tvrzení učiněné daňovým poradcem.

[24] Jestliže však již bylo řádné daňové přiznání podáno v tříměsíční lhůtě stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, mohlo být následně učiněno opravné daňové přiznání jen do jejího konce (lhostejno zda daňovým subjektem či daňovým poradcem), neboť šestiměsíční lhůta zakotvená v odstavci druhém téhož ustanovení se vztahovala při splnění dalších podmínek jen na případy, kdy přiznání k dani z příjmů za příslušné zdaňovací období bylo poprvé podáno po marném uplynutí tříměsíční lhůty. I když tedy byly obě tyto lhůty rovnocenné, jak správně uvedl krajský soud, platila mezi nimi logická posloupnost, takže delší šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání zakotvená v rozhodném znění § 136 odst. 2 daňového řádu se mohla aplikovat jen tehdy, když nebyly naplněny podmínky pro použití kratší tříměsíční lhůty stanovené odstavci prvním téhož ustanovení.

[25] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že v ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, nebylo na rozdíl od současné právní úpravy výslovně uvedeno, že daňový poradce může zpracovat a podat daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud nebylo daňové přiznání podáno v tříměsíční lhůtě. I když totiž byly splněny všechny další podmínky uvedené v rozhodném znění citovaného ustanovení pro podání přiznání k dani z příjmů v šestiměsíční lhůtě, nebylo možné jej aplikovat, neboť za situace, kdy již bylo zahájeno vyměřovací řízení na základě daňového přiznání podaného v tříměsíční lhůtě, nebylo daňové přiznání podáno daňovým poradcem. Jinak řečeno, naplněním skutkové podstaty rozhodného znění § 136 odst. 1 daňového řádu docházelo ke konzumaci úkonu

spočívajícího v podání daňového přiznání, a proto pozdější podání učiněné až v šestiměsíční lhůtě daňovým poradcem nemohlo být považováno za řádné daňové přiznání, od něhož by se odvíjela lhůta pro podání opravného daňového přiznání ve smyslu § 138 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění. Proto jazykový výklad § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2020, nemůže vést k závěru o možnosti podání opravného daňového přiznání zpracovaného daňovým poradcem do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období za účelem nahrazení řádného daňového přiznání podaného do konce tříměsíční lhůty.

[26] Takový výklad by ostatně neodpovídal ani účelu delší šestiměsíční lhůty pro podání daňového přiznání zpracovaného daňovým poradcem, který spočívá zejména v garanci vyšší profesionality vyhotovení řádného daňového tvrzení a předpokládané náročnosti materie, které se týká. Jestliže totiž daňový subjekt této možnosti nevyužije a místo toho podá daňové přiznání v kratší tříměsíční lhůtě, pak již není žádný rozumný důvod mu o další tři měsíce prodlužovat lhůtu pro jeho nahrazení opravným daňovým přiznáním. Uplatnění plné moci udělené daňovému poradci k podání daňového přiznání před uplynutím tříměsíční lhůty přitom chránilo daňový subjekt před jakýmkoliv postihem za pozdní učinění řádného daňového tvrzení, a proto nebylo zapotřebí nejprve podat daňové přiznání v rámci této kratší lhůty a po jejím konci ho nahrazovat daňovým přiznáním zpracovaným daňovým poradcem, jak nesprávně uvádí žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[27] Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy jazykový i teleologický výklad vedou k jednoznačnému závěru o nemožnosti zpracování a podání opravného přiznání k dani z příjmů daňovým poradcem v šestiměsíční lhůtě stanovené v rozhodném znění § 136 odst. 2 daňového řádu za situace, kdy již do konce tříměsíční lhůty po uplynutí zdaňovacího období bylo daňové přiznání podáno. Proto není možné za použití zásady *in dubio pro mitius* dovodit, že takové právo daňovému subjektu náleželo.

[28] V posuzované věci tedy postupoval správce daně správně, když žalobci vyměřil daňovou povinnost konkludentně na základě údajů uvedených v jím podaném daňovém přiznání ze dne 28. 3. 2018 a podání ze dne 26. 6. 2018 zpracované daňovou poradkyní považoval za dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 141 daňového řádu. Jestliže krajský soud dospěl k opačnému závěru, posoudil příslušnou právní otázku nesprávně a jeho rozsudek je nezákonný, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[29] Námitkou stěžovatele o nepřípustnosti odvolání proti konkludentnímu platebnímu výměru a o možnosti dosáhnout nápravy pouze prostřednictvím dozorčího prostředku, která byla v kasační stížnosti rovněž uplatněna, se již Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť v dané věci mohla být žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob konkludentně jen v případě nemožnosti podání opravného daňové přiznání po uplynutí tříměsíční lhůty stanovené v rozhodném znění § 136 odst. 1 daňového řádu, přičemž správnost tohoto závěru orgánů finanční správy byla v řízení o kasační stížnosti aprobevována.

IV. Závěr

pokračování

[30] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. výrok I. napadeného rozsudku o zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání a na něho navazující výrok III. o náhradě nákladů žalobního řízení zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil krajského soudu k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku. Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu