



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. Mariana Kokeše, 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: 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. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní 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. 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 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. D. G. 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. G.) 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 nepřipustnost 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 poslední 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 nepřipustnost 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, pročež 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. 2019 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.
8. Poté krajský soud o věci rozhodl podruhé. Rozsudkem ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 A 227/2018-91, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.). V této souvislosti zároveň výrokem III. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 27 275 Kč. Vedle toho výrokem II. z důvodu litispendence odmítl žalobu ze dne 17. 8. 2019, původně

vedenou pod sp. zn. 62 Af 64/2019, a výrokem IV. vrátil žalobci soudní poplatek ve výši 2 000 Kč zaplacený za tuto žalobu.

9. Proti výrokům I. a III. tohoto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 4 Afs 425/2021-40, napadené výroky rozsudku krajského soudu ze dne 27. 10. 2021 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Shrnutí žalobní argumentace

10. V podané žalobě se žalobce 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).
11. 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.
12. 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 znanostem (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.
13. 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 vyznění o neúčinnosti podání č. j. 1761513/18/3308-52522-706317.
14. 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.

15. 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.
16. 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.
17. 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.
18. 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.
19. 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.
20. 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.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

21. 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.
22. 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.
23. 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.
24. 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.

25. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
26. 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 sepsání prvního vyjádření k žalobě vycházel z existence pravomocného rozsudku krajského soudu o zásahové žalobě a rozhodnutí o nařízení přezkoumání konkludentního platebního výměru.
27. 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 nepřijatelné 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.

28. 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 namísto 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.
29. 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 příznání 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 příznání 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.

30. I při zohlednění časového hlediska v daném případě existovala plná moc daňové poradkyni opravňující ji ke zpracování a podání daňového příznání, která je datována dnem 18. 3. 2018. Již v tento den tedy žalobce uvažoval o možnosti využití služeb daňové poradkyně pro podání daňového příznání. Teprve po sepsání této plné moci žalobce sám podal daňové příznání (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 příznání, pak byla správci daně doručena předmětná plná moc udělená daňové poradkyni ke zpracování a podání daňového příznání (v 12:21:17 hod.), které však již bylo podáno. Uvedl-li žalobce, že vzhledem ke svým znalostem chtěl, aby mu správnost daňového příznání zkontroloval či opravil nějaký odborník, znamenalo by to, že pokud by daňová poradkyně nezjistila žádné rozdíly oproti řádnému daňovému příznání podanému samotným žalobcem, již by další daňové příznání nepodávala a správce daně by vyměřil daň až po uplynutí šestiměsíční lhůty dle daňového příznání 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 příznání. Pro nápravu zjištěných chyb a omylů v řádném daňovém příznání je daňovým řádem normován institut opravného či dodatečného daňového příznání. Není možné, aby správce daně v situaci, kdy má k dispozici bezvadné řádné daňové příznání podané oprávněnou osobou – daňovým subjektem (žalobcem) a následně dojde k uplatnění plné moci poradci pro podání daňového příznání, vyčkával na uplynutí lhůty dle § 136 odst. 2 daňového řádu. V případě, že by v řádném daňovém příznání 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 příznání nepodal (nezjistil by rozdíly oproti řádnému daňovému příznání), byl by správce daně v prodlení s vrácením přeplatku. Vyčkávání na další daňové příznání poradce by též mohlo být posuzováno jako nečinnost správce daně.
31. Pokud tedy daňové příznání 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 příznání a splatnost daně se bude odvíjet od lhůty stanovené § 136 odst. 1 daňového řádu. Případné další daňové příznání, podané po uplynutí obecné lhůty, může být posouzeno pouze jako dodatečné daňové příznání dle § 141 daňového řádu.
32. V nyní projednávané věci mohla vzhledem ke skutkovým okolnostem žalobcova daňová poradkyně podat toliko opravné daňové příznání, 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, pročež se předmětné přiznání stalo neúčinným.

33. 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.
34. 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.

IV. Jednání konané dne 26. 6. 2019

35. 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.
36. 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.

V. Posouzení věci

37. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacích rozsudcích Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) shledal, že **žaloba není důvodná**.
38. Pro řešení právní otázky sporné v nyní projednávané věci jsou klíčové závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 4 Afs 425/2021-40. Krajský soud neshledává důvodu, pro něž by měl v odůvodnění svého nynějšího rozsudku „opisovat“ závěry kasačního soudu v jejich úplnosti. S výslovným odkazem na označený rozsudek, v němž byla zcela vypořádána žalobcova argumentace, proto postačí uvést, že Nejvyšší správní soud v něm shledal, že v případě, kdy daňový subjekt v tříměsíční lhůtě stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob a poté v téže lhůtě uplatnil u správce daně plnou moc udělenou daňovému poradci, nebylo možné daňové přiznání, které následně v šestiměsíční lhůtě zpracoval a podal tento daňový poradce, považovat za použití § 136 odst. 2 daňového řádu za opravné daňové přiznání ve smyslu § 138 daňového řádu, nýbrž za dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 141 daňového řádu. K tomuto závěru přitom vede jak jazykový, tak i teleologický výklad uvedených ustanovení daňového řádu. Ve prospěch žalobcovy argumentace tak nelze použít ani zásadu *in dubio pro mitius*.
39. Správce daně tedy postupoval správně, pokud 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. V návaznosti na to posléze správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud rozhodnutím ze dne 26. 11. 2018 na základě § 140 odst. 4 daňového řádu pro nepřipustnost zamítl odvolání žalobce směřující proti konkludentnímu platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2018. Stejně tak postupoval v souladu se zákonem žalovaný, pokud napadeným rozhodnutím ze dne 24. 6. 2019 zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 26. 11. 2018.

VI. Závěr a náklady řízení

40. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. 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 původních řízeních před zdejším soudem, a též o nákladech, které vznikly v řízeních o kasačních stížnostech (§ 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 NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, věc *MCE Slaný*].
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

43. Stejně tak žádnému z účastníků nevzniklo dle § 60 odst. 3 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ze dne 17. 8. 2019, původně vedené pod sp. zn. 62 Af 64/2019, která byla odmítnuta pro litispenci výrokem II. rozsudku ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 A 227/2018-91.

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 18. ledna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu