



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové, soudce Mgr. Ondřeje Bartoše a soudkyně JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobce: **Mgr. Ing. T. S., LL.M., Ph.D.**

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10318/24/5200-10423-711333,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10318/24/5200-10423-711333, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci k jeho rukám náklady řízení ve výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro

Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2023, č. j. 1527912/23/2701-51524-606432, kterým byla žalobci vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně.

2. Krajský soud se v řízení zabýval otázkou, zda daňové přiznání, podané advokátem nebo daňovým poradcem v postavení daňového subjektu je přiznáním podaným poradcem ve smyslu legislativní zkratky vyjádřené v ust. § 29 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“). Krajský soud dospěl k závěru, že ano, a že je v návaznosti na to třeba takovému daňovému subjektu přiznat možnost podat daňové přiznání v tzv. prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 d. ř.

II. Žalobní argumentace

3. Žalobce se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení žalovanému. Napadené rozhodnutí označil za nezákonné, neboť je v rozporu s § 136 odst. 2 písm. b) bodem 2 zákona d. ř. Uvedl, že lhůta k podání daňového přiznání se v jeho případě prodlužuje na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, neboť je advokátem. Vzhledem k tomu, že žalobce podal daňové přiznání 29. 6. 2023, podal je v předepsané lhůtě. Poukázal na to, že zákon výslovně stanoví v § 29 odst. 2 d. ř. doslova: „...*daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“)*“. Z toho je dle žalobce zjevné, že poradcem se dle zákona rozumí daňový poradce nebo advokát (ať vystupuje jakkoli). Nedávalo by smysl, pokud by šlo o celou část věty před touto zkratkou „*Zmocněnec, nejde-li o daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“)*“, tedy že by poradcem byl zmocněnec, který ale není daňovým poradcem nebo advokátem. Takový výklad je nesprávný a neodpovídající jasnému a srozumitelnému znění zákona. K tomuto výkladu se dle žalobce kloní i odborná literatura.
4. Podle žalobce je nesprávný výklad žalovaného, že aby mohla být aplikována prodloužená lhůta 6 měsíců podle § 136 odst. 2 písm. b) bodu 2. d. ř., musí být poradce současně zmocněncem podle § 28 d. ř. a plná moc musí být doložena správci daně. Žalobce upozornil, že v oblasti daní a jejich správy musí správce daně i žalovaný aplikovat výklad, který upřednostňuje práva daňového subjektu, resp. v pochybnostech v jeho prospěch, to však žalovaný neučinil a jeho rozhodnutí je tak nezákonné.
5. Ze smyslu a účelu ustanovení o právu poradce podat daňové přiznání v prodloužené lhůtě podle žalobce vyplývá, že je toto právo třeba vztáhnout na poradce i tehdy, nejedná-li jako zmocněnec. Účelem právní úpravy je řádné splnění povinností poradce, tj. aby poradce měl časový prostor pro možnost zpracovat pro klienty všechny jejich požadavky, zejména všechna daňová přiznání, včetně svého, a to v prodloužené lhůtě. Jestliže se podle výkladu správce daně vztahuje prodloužená lhůta jen na případy zmocnění poradců, pak argumentem *a minori ad maius* (od menšího k většímu) se musí vztahovat i na samotné poradce, kteří nejednají jako zmocněnci, jestliže jde o povinnosti poradců, kam podání i jejich daňových přiznání patří (povinnost poradců jednat jen jako zmocněnci zákon nestanoví; advokáti mohou používat označení advokát i mimo výkon advokacie). Pokud žalovaný uvádí, že se na žalobce vztahují stejná práva jako na ostatní poplatníky, a tedy že musí podat daňové přiznání prostřednictvím zmocněnce, pokud chce docílit delší, šesti měsíční lhůty, pak tento výklad je nezákonný a směšuje kategorie procesních a hmotněprávních práv.
6. Žalobce zmínil, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože nelze argumentovat tím, že formuláře neumožňují podání daňového přiznání poradcem na jeho účet a vlastním

jménem; žalobce podotkl, že zákon se neřídí formuláři, ale že formuláře se musí přizpůsobit zákonu. Žalovaný se nevypořádal ani s argumentem žalobcem, že v rozporu se zákonem správce daně, resp. žalovaný dovozují, že poradce, resp. advokát, musí jednat jen jako zmocněnec, což ze znění zákona nevyplývá.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Žalovaný poukázal na právní úpravu § 136 a § 29 odst. 2 d. ř. Předestřel vlastní výklad předmětných ustanovení. Ze systematiky zákona dovodil, že nelze souhlasit s námitkou žalobce, že poradcem dle daňového řádu je advokát nebo daňový poradce, ať vystupuje jakkoli. Poradcem je podle žalovaného vždy zmocněný advokát či zmocněný daňový poradce. Žalovaný odmítl námitku porušení zásady v pochybnostech ve prospěch žalobce. V řízení obecně platí zásada *in dubio mitius*, tzn. v pochybnostech mírněji. Umožňuje-li tedy daňový zákon více možností interpretace, je třeba volit takovou, která je ve prospěch daňového subjektu. Žalovaný v uvedeném případě však více možností interpretace daného ustanovení neshledal. Má jednoznačně za to, že ust. § 29 odst. 2 daňového řádu odráží situaci poradce jakožto advokáta či daňového poradce v postavení zmocněnce, nikoliv v postavení daňového subjektu. Poukázal-li žalobce na historický výklad, zde mu dal žalovaný za pravdu v tom, že smyslem ust. § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 d. ř. bylo zohlednit časový prostor a náročnost zpracování daňových příznání jednotlivých klientů (zmocnitelů). Argumentaci *a minori ad maius* žalovaný odmítl, nejedná se zde o soukromé povinnosti poradců, ale o povinnosti plynoucí z uděleného zmocnění. Z žádného žalobcem zmíněného výkladu neplyne možnost aplikovat dané ustanovení jinak než v případě poradců, tj. zmocněných advokátů a zmocněných daňových poradců. Jazykovým a účelovým výkladem tak nelze dospět k jinému závěru, než že daná zákonná úprava reflektuje postavení advokátů a daňových poradců v pozici zmocněnce.
8. Žalovaný odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Podle žalovaného z ní vyplývá, že novelou došlo pouze ke zjednodušení podání daňových tvrzení prostřednictvím poradce (vypuštění požadavku uplatnění plné moci před správcem daně v určité lhůtě, jakož i předběžné určení osoby zpracovatele), nicméně podmínka udělení plné moci zůstala zachována.
9. Ohledně námítky směřování kategorií procesních a hmotných práv žalovaný odkázal na bod 35 napadeného rozhodnutí, kde jasně vysvětlil hmotněprávní úpravu poplatníka daně z příjmů fyzických osob a procesní úpravu zastoupení, resp. zmocnění. Je-li tedy advokát či daňový poradce poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, je na něm, zda využije svého práva nechat se zastoupit jiným advokátem či daňovým poradcem a prostřednictvím něj podat daňové příznání v prodloužené šestiměsíční lhůtě, jedná se o právo zakotvené v ust. § 27 a násl. d. ř., nikoli však o povinnost. Žalovaný souhlasí s žalobcem, že tento má procesní práva daná mu daňovým řádem, nesouhlasí však s jeho výkladem ohledně legislativní zkratky poradce, tedy advokáta či daňového poradce v jakémkoliv postavení v rámci daňového řízení.
10. Žalovaný odmítl i námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Z rozhodnutí je patrné, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil; že se zabýval vznesenými námitkami a tyto řádně vypořádal, příp. vysvětlil, proč nepovažuje argumentaci žalobce za správnou. Žalovaný souhlasil se

žalobcem v tom, že formuláře, resp. jejich obsah a požadované údaje nemohou být v rozporu se zákonem, tyto musí odrážet a odráží zákonnou úpravu. Pomocí údajů vyplněných na jednotlivých řádcích je však rozlišeno, zda přiznání podává sám poplatník nebo osoba v postavení zmocněnce. Tedy je to právě osoba podávající daňové přiznání, která svým podpisem stvrdí své postavení.

IV. Replika žalobce

11. Podáním ze dne 26. 8. 2024 žalobce reagoval na vyjádření žalovaného. Uvedl, že z § 136 odst. 2 písm. b) bodu 2. d. ř. jasně vyplývá, že podmínkou prodloužené šestiměsíční lhůty je, že (i) není podáno daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a současně (ii) daňové přiznání podal poradce. Žalobce setrval na přesvědčení, že žalovaný nezákonně „vkládá“ do zákona podmínku, že musí být udělena plná moc zmocněnci, která byla právě novelou č. 283/2020 Sb. z daňového řádu vypuštěna.
12. Dále žalobce připomenul čl. 44 odst. 1 Legislativních pravidel vlády (schválených usnesením vlády ze dne 19. 3. 1998, č. 188, ve znění pozdějších předpisů): *„Legislativní zkratky lze použít pro slovní spojení, které se v právním předpisu vícekrát opakuje. Legislativní zkratka se zavede za slovním spojením, které nahrazuje, a to na místě, kde je toto slovní spojení v právním předpisu použito poprvé, takovým způsobem, aby bylo jednoznačně určitelné, ke kterému slovnímu spojení se zavedená legislativní zkratka vztahuje. Legislativní zkratku nelze zavést v textu nadpisu nebo poznámky pod čarou, anebo v případě, kdy je podle čl. 40 odst. 2 v právním předpisu vymezován nový právní termín, na konci tohoto vymezení. Při zavedení legislativní zkratky se použije tento text: „(dále jen ...).“ Legislativní zkratka se uvádí v jednotném čísle, i když text odpovídající zavedené legislativní zkratce se v právním předpisu používá v množném čísle. Text odpovídající zavedené legislativní zkratce v jednom právním předpisu lze použít jen v prováděcím předpisu, je-li zaveden v prováděném zákoně.“*
13. Žalobce zopakoval, že jestliže je v zákoně uvedeno *„daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“)*, pak se zkratka *poradce* vztahuje pouze na advokáta a daňového poradce a nestanoví, a nikoli současně na zmocněnce.
14. Své vyjádření doplnil přípisem ze dne 20. 9. 2024. V něm uvedl, že i dle doručky daňového přiznání jednal jako advokát, což je ostatně mezi stranami nesporné. Dále tedy setrval na tom, že mu mělo být přiznáno právo podat daňové přiznání v prodloužené lhůtě.

V. Duplika žalovaného

15. Podáním ze dne 23. 10. 2024 žalovaný sdělil, že z doručky vyplývá, že žalobce podal své daňové přiznání datovou schránkou určenou pro podnikající fyzickou osobu – advokáta. Nicméně se stále jednalo o datovou schránku, jejímž držitelem je žalobce a bylo by příliš formalistické trvat na tom, aby dané podání bylo uskutečněno prostřednictvím datové schránky podnikající fyzické osoby, když obsahem tohoto podání bylo daňové přiznání k daňové povinnosti žalobce, které nevykazovalo žádné vady. Stejně tak v dané věci byl obsah tohoto podání, tedy daňové přiznání k dani z příjmů žalobce za dané zdaňovací období. Žalovaný setrval na názoru, že aplikace ust. § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 d. ř. je podmíněna udělením plné moci poradci.

VI. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). O věci samé rozhodl soud bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
17. Žaloba je důvodná.
18. Z předloženého správního spisu krajský soud zjistil, že dne 29. 6. 2023 bylo správci daně doručeno žalobcovo přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2022. V tomto daňovém přiznání žalobce vykázal dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „zákon o daních z příjmů“) ve výši 403 512 Kč, dílčí základ daně ze samostatné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 623 828 Kč, dílčí základ daně z nájmu podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 64 611 Kč a vyčíslil celkovou daňovou povinnost ve výši 132 945 Kč. Následně dne 10. 7. 2023 bylo správci daně doručeno dodatečné daňové přiznání, ve kterém žalobce vykázal dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle ust. § 6 zákona o daních z příjmů ve výši 436 775 Kč, dílčí základ daně ze samostatné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 623 828 Kč, dílčí základ daně z nájmu podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 64 611 Kč a vyčíslil celkovou daňovou povinnost ve výši 137 940 Kč. V souladu s ust. § 145a odst. 1 d. ř. byly údaje z dodatečného daňového přiznání využity při stanovení daně a správcem daně tak byla platebním výměrem č. j. 1386041/23/2701-51523-606432 ze dne 12. 7. 2023 vyměřena daň z příjmů ve výši 137 940 Kč. Dne 18. 8. 2023 správce daně vydal platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně, proti němuž podal žalobce odvolání. Žalovaný neshledal v postupu správce daně pochybení, odvolání proti napadenému platebnímu výměru tak zamítl a platební výměr potvrdil.
19. Podle § 27 odst. 1 d. ř. *„[o]soba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.“*
20. Podle § 29 odst. 2 d. ř. *„[z]mocněnec, nejde-li o daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“), není oprávněn zvolit si dalšího zmocněnce, s výjimkou zmocněnce pro doručování podle § 28 odst. 5.“*
21. Podle § 136 odst. 1 d. ř. *„[d]aňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.“*
22. Podle § 136 odst. 2 d. ř. ve znění účinném ke dni 31. 12. 2020 *„[j]de-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.“*
23. Podle § 136 odst. 2 d. ř. ve znění účinném od 1. 1. 2021 do současnosti *„[l]hůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 se prodlužuje na*
- a) 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky, nebo*

b) 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud

1. daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo

2. daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně daňové přiznání podal poradce.“

24. Žalobce vznesl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v chybějící reakci žalovaného na odvolací námitku žalobce, že zákon nelze vykládat podle příslušného formuláře, ale že formulář se musí přizpůsobit zákonu, a že správce daně, resp. žalovaný nad rámec zákona dovozují, že poradce, resp. advokát, musí jednat jen jako zmocněnec. Touto námitkou se krajský soud zabýval přednostně; jedině přezkoumatelné rozhodnutí lze totiž podrobit věcnému přezkumu. K obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38), ze které vyplývá, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud či správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě či odvolání nebo vyjádření; proč považoval (žalobní) námitky za liché, mylné nebo vyvrácené, nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dle judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02) je jedním z principů, představujících součást práva na řádný proces a vylučujících libovůli při rozhodování, i povinnost soudů, resp. správních orgánů, svá rozhodnutí řádně odůvodnit (ve správním soudnictví srov. § 54 odst. 2 s. ř. s., v daňovém řízení § 102 odst. 3 DŘ). Z odůvodnění tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.
25. Při posuzování nepřezkoumatelnosti lze nepochybně vycházet také z judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“*
26. Ustanovení § 102 odst. 3 d. ř. ukládá správci daně (resp. zde žalovanému) v odůvodnění rozhodnutí uvést důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Jestliže správní orgán těmto požadavkům vyhoví, nemůže obstát závěr o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, č. j. 7 As 34/2006-76). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek

důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud zcela reagovat na námitku účastníka (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

27. Z těchto pozic krajský soud zhodnotil, že rozhodnutí žalovaného je řádně odůvodněné a netrpí takovými vadami, aby bylo možné učinit závěr o jeho nepřezkoumatelnosti. Výhrady žalobce spíše směřují k tomu, že nesouhlasí s právním názorem žalovaného. Napadené rozhodnutí je odůvodněno dostatečně a srozumitelně, pouze jeho závěry neodpovídají představám a přesvědčení žalobce. O tom ostatně svědčí i věcná polemika žalobce se závěry a právními názory žalovaného, která tvoří těžiště žalobní argumentace.
28. Spor mezi žalobcem a žalovaným spočívá v tom, zda prodloužená lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 písm. b bod 2. d. ř. se vztahuje na advokáty a daňové poradce i v případě, že vystupují jako daňové subjekty, a neudělili plnou moc jinému zmocněnci. Žalobce, který je advokátem, zastává názor, že mu náleží prodloužená šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání, aniž by musel zmocnit k zastupování v řízení jiného advokáta nebo daňového poradce. Naproti tomu podle žalovaného se na advokáta, pokud neudělil plnou moc jinému advokátovi nebo daňovému poradci, vztahuje pouze základní lhůta, nikoliv lhůta prodloužená.
29. Stěžejní pro rozhodnutí v této věci je výklad pojmu *poradce* ve smyslu legislativní zkratky zavedené ustanovením § 29 odst. 2 d. ř., konkrétně odpověď na otázku, zda poradce ve smyslu této legislativní zkratky musí být zároveň zmocněncem čili nic. Otázky související se zmocněním v daňovém řízení upravuje daňový řád v ustanoveních § 27 až § 31. Pojem *poradce* se v daňovém řádu vyskytuje na čtyřech místech. Nejprve v § 29 odst. 2, kde je zavedena legislativní zkratka *poradce*, dále v § 136 odst. 2 písm. b bodu 2., ve kterém se prodloužená šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, vztahuje na daňové přiznání podané právě poradcem, dále v na to navazujícím § 138 odst. 3 písm. b), upravujícím možnost podat v prodloužené lhůtě opravné daňové přiznání rovněž poradcem, a konečně v § 255 upravujícím mlčenlivost poradce. Z uvedeného výčtu dle krajského soudu lze usoudit, že zkratka *poradce* se v daňovém řádu vyskytuje minimálně, a to výhradně za účelem umožnění podat daňové přiznání (resp. opravné daňové přiznání) v prodloužené lhůtě, pokud je podáno advokátem nebo daňovým poradcem.
30. Legislativní zkratka *poradce* je v § 29 odst. 2 d. ř. zavedena následujícím způsobem: „[z]mocněnec, nejde-li o daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“) (...)“. Prvotním východiskem, které pomáhá ujasnit si smysl a účel právní normy, je jazykový výklad (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Způsob, jakým je legislativní zkratka zavedena, je dle soudu zcela srozumitelný, a vyplývá v něj, že poradcem se rozumí kterýkoliv advokát ve smyslu zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, nebo daňový poradce ve smyslu zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Zkratka *poradce* se vztahuje pouze na část věty za čárkou, tzn. sousloví „*daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“)*“.
31. Nelze souhlasit s takovým výkladem, že zkratka *poradce* se vztahuje na celou větu: pak by totiž nedávala smysl a *poradcem* by byl zmocněnec, který není advokátem nebo daňovým poradcem, tedy poradcem by byl jakýkoliv zmocněnec – to by vedlo k absurdním

závěrům, že na daňový subjekt zastoupený obecným zmocněncem by se vztahovala prodloužená lhůta k podání daňového přiznání. Názor žalovaného, že poradcem ve smyslu legislativní zkratky dle § 29 odst. 2 d. ř. může být pouze advokát nebo daňový poradce, který je zároveň zmocněncem, ve znění zákona nemá žádný základ.

32. Ke stejnému závěru lze dojít i porovnáním znění § 136 odst. 2 d. ř. před a po novelizaci provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Do 31. 12. 2020 platilo, že prodloužená šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání se uplatní pouze v případě, že ještě v rámci standardní tříměsíční lhůty byla u správce daně uplatněna plná moc udělená poradci. Od 1. 1. 2021 zákon nestanoví daňovému subjektu předběžnou povinnost uplatnit u správce daně plnou moc udělenou zmocněnci. Je tak na daňovém subjektu v postavení advokáta či daňového poradce, zda s podáním daňového přiznání v prodloužené lhůtě současně předloží plnou moc udělenou jinému poradci, či nikoliv. Ani z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. nevyplývá žádná podmínka, že i advokát nebo daňový poradce jako daňový subjekt musí u správce daně uplatnit plnou moc udělenou jinému advokátovi nebo daňovému poradci.
33. Ve prospěch tohoto výkladu hovoří i analogie v rámci právního řádu (*analogia iuris*). Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v § 241 uvádí, že v občanskoprávním řízení o dovolání dovolatel musí být zastoupen advokátem nebo notářem, což neplatí, je-li dovolatelem fyzická osoba, která má právnické vzdělání. Dále lze zmínit, že podle § 105 odst. 2 s. ř. s. v řízení o kasační stížnosti stěžovatel musí být zastoupen advokátem, což 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. Z uvedeného je zřejmé, že právní řád těm subjektům, kteří jsou advokáty (resp. mají právnické vzdělání) zachovává určité privilegium v tom, že na ně neklade povinnost dát se v konkrétním řízení zastoupit, ačkoliv pro jiné subjekty taková povinnost platí. Tento princip je podle soudu třeba vztáhnout i na výklad § 29 odst. 2 d. ř. a nelze trvat na tom, že pokud advokát nebo daňový poradce vystupuje jako daňový subjekt, je nucen zplnomocnit k zastupování v řízení jiného advokáta nebo daňového poradce.
34. Konečně tento výklad zastává i odborná komentářová literatura, na kterou odkázal žalobce a v jejímž autorském kolektivu je i vedoucí představený žalovaného (Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, 1156 s.). K § 29 odst. 2 d. ř. uvádí, že „*zavádí legislativní zkratku poradce. Poradcem je buďto advokát ve smyslu zákona o advokacii, nebo daňový poradce ve smyslu zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky.*“ Na poradce neváže další podmínka, že by se muselo jednat současně o zmocněnce. K § 136 odst. 2 pak uvádí, že (důraz doplněn soudem) „*[v]e vztahu k daňovým přiznáním poradců ve smyslu legislativní zkratky dle § 29 odst. 2 je třeba uvést, že přiznání těchto osob v postavení samotných daňových subjektů je přiznáním podaným poradcem. Tudiž dochází k naplnění komentovaného ustanovení a je třeba jim přiznat prodloužení lhůty. Ledaže by z podání vyplýval úmysl prodloužení nevyužít. Smyslem prodloužení je totiž právě umožnit poradcům zvládnout v prodloužené lhůtě množství klientů. Je tudíž logické, že pro tento pracovní záprah bude mít poradce stejný nedostatek času i na splnění svých vlastních daňových povinností.*“ Zde je navíc zmíněn i účel podoby zákonné úpravy, tzn. že pro poradce platí prodloužená lhůta právě proto, aby zvládli obstarat všechny své klienty. Bylo by proti smyslu zákona, kdyby advokáti a daňoví poradci vystupující jako daňové subjekty, byli nuceni nejprve podat své daňové přiznání a teprve poté se věnovat svým klientům.

35. Žalovaný se dovolával znění důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kde se uvádí, že „*text obsažený pod písmenem b) zachovává stávající věcné řešení z hlediska většího časového prostoru pro podávání daňových přiznání daňovými poradci či advokáty, jakož i daňových přiznání podávaných subjekty, které mají zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Mění však stávající nevyhovující způsob realizace v případě podání zpracovaných a podaných poradcem, který by v kontextu zavedení prodloužení lhůty při elektronickém podání vygeneroval další nové komplikace. V současné době je změna délky lhůty (fakticky její prodloužení) v případě podání zpracovaného a podaného poradcem odvislá od splnění dvou procesních kroků: (i) nutnost mít uplatněnou plnou moc udělenou konkrétnímu poradci u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1, (ii) zpracování a podání daňového přiznání konkrétním poradcem. Tento stav generuje řadu situací, na které zákon nedává jednoznačnou odpověď, a jsou zdrojem nejistoty a případných sporů. Zbytečně rigidní je i samotná konstrukce vyžadující zmocnění konkrétního poradce, která nezohledňuje možné změny v osobě zástupce. Prodloužení lhůty je současně obligatorním následkem skutečnosti, že daňové přiznání podá zmocněný poradce, bez ohledu na to, že takovéto prodloužení nemusí být vždy v zájmu zastoupeného (zejména očekává-li vrácení vratitelného přeplatku). Nově je v případě daňového přiznání podaného poradcem zvolena konstrukce obdobná prodloužení lhůty v případě elektronického podání. Výhodou je kromě samotné symetrie obou konstrukcí a s tím související srozumitelnosti také odpadnutí administrativy spojené s testováním toho, zda byla včas uplatněna plná moc udělená konkrétnímu daňovému poradci. Rovněž není nadále posuzováno, zda poradce dané přiznání „zpracoval“ (neboť tato skutečnost je sama o sobě jen obtížně prokazatelná), ale pouze to, zda jej podal.“ Z uvedeného znění důvodové zprávy však nelze dovodit jednoznačný úmysl zákonodárce směřující k tomu, že by se prodloužená lhůta pro podání daňového přiznání měla vztahovat pouze na případy, kdy přiznání podá zmocněný poradce. Spíše se jeví, že jde o situaci, na kterou zákonodárce – ovšem pouze v textu důvodové zprávy – výslovně nepamatoval. Naopak lze z důvodové zprávy vyčíst, že záměrem zákonodárce bylo zjednodušení, zpřehlednění, eliminace nejistot a případných sporů, odstranění rigidity.*
36. Pro úplnost soud dodává, že zásadu *in dubio mitius* neaplikoval, jelikož ta přichází do úvahy v případě, že zákon nabízí dva různé výklady a jeden z nich je pro účastníka výhodnější. Taková situace v řešeném případě nenastala. Soud shledal, že znění § 29 odst. 2 d. ř. nabízí jediný správný výklad, a sice, že poradcem je každý advokát nebo daňový poradce bez ohledu na to, zda v konkrétním daňovém řízení vystupuje jako daňový subjekt nebo jako zmocněnec. Jinou možnost výkladu daného ustanovení soud neshledal, a to včetně výkladu zastávaného žalovaným. Krajský soud naznal, že neexistuje rozumný důvod, proč by se vykládané ustanovení § 136 odst. 2 d. ř. nemělo vztahovat i na skutkovou podstatu spočívající v podání přiznání poradcem v postavení daňového subjektu.
37. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že daňové přiznání advokáta nebo daňového poradce v postavení daňového subjektu je přiznáním podaným poradcem ve smyslu legislativní zkratky v § 29 odst. 2 d. ř., proto je třeba mu přiznat možnost podat daňové přiznání v tzv. prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2. d. ř.
38. Vzhledem k tomu, že správce daně i žalovaný nesprávně vyložili obsah legislativní zkratky *poradce* dle § 29 odst. 2 d. ř., a následně nepřiznali žalobci – advokátu v postavení daňového subjektu právo podat daňové přiznání v šestiměsíční lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 d. ř., jsou jejich rozhodnutí nezákonná.

VII. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud ze shora uvedených důvodů napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
40. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého je nutné posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Z tohoto pohledu byl ve věci plně úspěšný žalobce, náleží mu tak náhrada nákladů řízení ve výši zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Přiměřená lhůta k splnění povinnosti byla určena v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s 64 s. ř. s.

Poučení

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 30. října 2024

Mgr. Ondřej Bartoš v. r.
soudce – pověřený člen senátu