



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. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 daňového řádu (d. ř.). Krajský soud dospěl k závěru, že nikoli, proto takovému daňovému subjektu nesvědčí oprávnění 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 navrhol 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 přiznání 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 směšování 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 přiznání 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 vnesenými 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 vymezen 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. Krajský soud ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 30. 10. 2024, č. j. 31 Af 7/2024-43. Žalobcovy námitky shledal důvodnými, žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
18. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 26. 6. 2025, č. j. 7 Afs 328/2024-30, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud byl proto při novém posouzení věci vázán právním názorem, který Nejvyšší správní soud vyjádřil ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
19. Strany sporu se po vrácení věci k dalšímu řízení krajskému soudu ve věci již více nevyjádřily.
20. Žaloba není důvodná.

#### *Skutková zjištění*

21. 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 (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.

#### *Právní úprava*

22. 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.“*
23. 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.“*
24. 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.“*
25. 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.“

26. Podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 d. ř. ve znění účinném ke dni 31. 12. 2020 platilo, že „[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.“

27. Podle § 136 odst. 6 d. ř. žádá-li daňový subjekt o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 36 a současně hodlá využít prodloužení této lhůty podle odstavce 2 písm. a), nebo podle odstavce 2 písm. b) bodu 2, uvede v žádosti tuto skutečnost, jinak se při posouzení žádosti o prodloužení lhůty zohlední délka lhůty podle odstavce 1. Uvede-li daňový subjekt v žádosti o prodloužení lhůty, že hodlá využít prodloužení lhůty podle odstavce 2, a následně nedodrží podmínky pro toto prodloužení, nárok na prodloužení lhůty podle § 36 zaniká.

28. Novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. (dále též „novela“) ke změně § 136 odst. 2 v důvodové zprávě uvádí, že (důraz přidán soudem) „**současně dochází k reformulaci stávajícího odstavce 2, který upravuje 6 měsíční lhůtu nahrazující obecnou tříměsíční lhůtu podle odstavce 1 v situacích, kdy daňové přiznání podává daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo poradce (tj. daňový poradce nebo advokát), který daňové přiznání zpracoval. Nově půjde i v tomto případě o ex lege prodloužení lhůty podle odstavce 1 s tím, že výsledná délka lhůty (6 měsíců) je zachována. Ke změně dochází ve způsobu, kterým lze změny délky lhůty docílit, a to ve prospěch většího zjednodušení a provázanosti obou způsobů změny délky lhůty pro podání daňového přiznání (nového i stávajícího). Základní lhůta pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců (tj. fakticky u daní z příjmů), je 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období (tj. zpravidla uplyne 1. dubna s případným zohledněním víkendů a svátků). Odstavec 2 pak řeší její případné prodloužení, ke kterému dojde ze zákona (ex lege) při splnění podmínek rozepsaných pod písmeny a) a b). 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 takového 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.“*

#### *K námitce nepřezkoumatelnosti*

29. Žalobce vnesl 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.
30. 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.“

31. 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).
32. 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.
33. 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.

#### *Meritorní posouzení*

34. Názor, že po novele daňového řádu v případě daňových subjektů, kteří jsou současně poradci ve smyslu legislativní zkratky v § 29 odst. 2 d. ř., již není třeba doložit zastoupení, a lhůta k podání daňového tvrzení se prodlužuje už jen z titulu toho, že jsou poradci, nenachází oporu ani v důvodové zprávě k novele daňového řádu, ani ve smyslu a účelu institutu prodloužení lhůty, ani v textu a systematice zákona.
35. Účelem prodloužení lhůty pro daňové subjekty zastoupené poradci jakožto profesionály je poskytnout poradcům delší lhůtu ke zpracování daňových tvrzení svých klientů, aby měli dostatečný časový prostor splnit požadavek garance vyšší profesionality zpracování daňového tvrzení s ohledem na předpokládanou náročnost (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 4 Afs 425/2021-40).
36. Poradce vystupuje v daňovém řádu v procesním postavení zástupce daňového subjektu (jako osoba odlišná od daňového subjektu). Na tom nic nemění ani legislativní zkratka *poradce* ve smyslu § 29 odst. 2 d. ř. Tato zkratka označuje daňové poradce a advokáty jako profesionály v daňovém procesu, kteří vystupují v roli zmocněnce. Samotné zastoupení není součástí oné legislativní zkratky, z toho ale nelze mechanicky dovozovat, že by s nimi daňový řád, hovoří-li o *poradci*, zacházel jinak než jako s osobami v procesním postavení zmocněnců. Takové „vystoupení z role“ pro potřeby konkrétního ustanovení by muselo být v daňovém řádu výslovně upraveno. Tak tomu ale v případě § 136 d. ř. není.

37. Ustanovení § 136 d. ř. vymezuje základní časový úsek, v němž jsou daňové subjekty povinny podat své daňové tvrzení u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců. Cit. ustanovení výslovně nehovoří o daňovém subjektu jakožto o osobě, která podává daňové přiznání; hovoří toliko o tom, že daňové tvrzení „se podává“. Ve stejném duchu jsou formulovány ustanovení § 136 odst. 3 a 4 d. ř., které vymezují lhůty pro podání daňových tvrzení v případech jinak vymezených zdaňovacích období. Tato ustanovení však nutno chápat tak, že stanovují obecné lhůty, v nichž jsou daňové subjekty povinny podat tvrzení svých daňových povinností. Ve druhém odstavci cit. ust. byla již v původním textu před novelou vyzdvižena osoba podatele: zákon uváděl, že *poradce podává* daňové tvrzení – zřetelně v tom smyslu, že poradce koná za daňový subjekt na základě plné moci. Zákon tak odlišil danou situaci od té, ve které podává daňové tvrzení sám daňový subjekt (nezastoupen). Nepodává-li tedy daňové tvrzení sám daňový subjekt, je tato osoba v zákoně specifikována. I po novele zůstalo toto odlišení zachováno. Zákon nijak nezměnil koncepci a nadále v druhém odstavci používá slovní spojení, že *daňové tvrzení podává/podal poradce*, zatímco podle ostatních odstavců *se tvrzení podává*.
38. V minulosti nebyl spor o to, že prodloužení lhůty k podání daňového tvrzení je spojeno s tím, že je podává poradce v roli zástupce daňového subjektu. Ani v současné úpravě nedošlo k tak významné jazykové změně, která by mohla vést k závěru, že sousloví *daňové tvrzení podal poradce* nabývá nový význam v tom smyslu, že zde poradce vystupuje ve dvojroli zmocněnce i daňového subjektu. Zákon pouze nadále stanoví podmínku, že podá-li daňové tvrzení osoba odlišná od daňového subjektu, prodlouží se základní lhůta k jeho podání. Tuto podmínku pak zákon – shodně jako před novelou – spojuje s osobou, která v daňovém řízení vystupuje ve specifickém procesním postavení zmocněnce.
39. Toto chápání podtrhuje i § 255 d. ř., v němž *poradcem* také není myšlen samotný daňový subjekt (který je současně advokátem nebo daňovým poradcem), ale jeho zástupce v daňovém řízení, na něhož dopadá povinnost mlčenlivosti spjatá s jeho rolí profesionálního zástupce.
40. Předešlý výklad tak sleduje systematické i systémové užití legislativní zkratky *poradce*, která se v daňovém řádu nikde neobjevuje ve významu daňového subjektu, ale naopak striktně sleduje postavení advokáta a daňového poradce jako profesionálního zástupce.
41. Podává-li tedy daňové tvrzení za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, daňový subjekt, vztahuje se na něj základní lhůta podle § 136 odst. 1 d. ř. Podává-li daňové tvrzení za daňový subjekt poradce, vztahuje se na něj lhůta podle § 136 odst. 2 písm. b) d. ř. Jde o volbu daňového subjektu, která podléhá podmínce udělení plné moci.
42. Při výkladu § 136 odst. 2 písm. b) d. ř. nelze dále odhlédnout od toho, že spolu s jeho novelizací přibyl do § 136 šestý odstavec, který navazuje na institut prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání *ex lege* (podle druhého odstavce). V šestém odstavci se pak mimo jiné hovoří o dodržení podmínek pro prodloužení lhůty podle odst. 2 (včetně písm. b)) a následku jejich nedodržení. Z důvodové zprávy přitom vyplývá, že jde v případě písm. b) bodu 2 o zachovanou podmínku udělení plné moci, neboť se zde hovoří o nesplnění podmínky pro prodloužení spočívající v neučinění podání *prostřednictvím poradce* (zákon již po novele netrvá na podmínce zpracování tvrzení poradcem).
43. Institut prodloužení lhůty *ex lege* reflektuje skutečnost, že poradce nepodává *své* daňové tvrzení, na jehož podání má základní lhůtu podle § 136 odst. 1 d. ř., nýbrž daňové tvrzení *klienta*. Potřebuje tudíž zpravidla delší čas na seznámení se s jeho daňovými povinnostmi

a kontrolu tvrzení za klienta, jemuž odpovídá za odbornost zpracování. Sestavuje-li poradce více daňových tvrzení, je logické, že tato činnost zabere určitý čas, často je zapotřebí komunikace s daňovým subjektem. Pouze zástupci tak zákonodárce ke zpracování tvrzení jeho klientů poskytuje 3 měsíce nad rámec základní lhůty pro podání daňového tvrzení. Z hlediska popsaného účelu prodloužení lhůty by bylo absurdní, poskytovat jakémukoliv profesionálovi 6 měsíců jako fakticky základní lhůtu pro zpracování vlastního daňového tvrzení, zatímco laikovi lhůtu poloviční. Proto logika prodloužení lhůty k podání daňového tvrzení spočívá v tom, že pro podání vlastního daňového tvrzení platí bez dalších okolností základní lhůta, pro podání daňového přiznání za daňový subjekt (klienta) se lhůta prodloužuje. S prodloužením lhůty nesouvisí obecná odbornost plynoucí z výkonu advokacie nebo daňového poradenství, ale odpovědnost za podání tvrzení za klienta (daňový subjekt odlišný od poradce).

44. Vzhledem k uvedenému správce daně i žalovaný správně vyložili obsah legislativní zkratky *poradce* dle § 29 odst. 2 d. ř., a následně správně nepřiznali žalobci-advokátu v postavení daňového subjektu právo podat daňové přiznání v šestiměsíční lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 d. ř.; jejich rozhodnutí proto ob stojí jako zákonná. V ostatním krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2025, č. j. 7 Afs 328/2024-30.

## VII. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud ze shora uvedených důvodů shledal, že žalobní námítka nejsou důvodné. Protože neshledal ani vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s).
46. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ani on proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a to ani nákladů řízení o kasační stížnosti.

### 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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 11. září 2025

Mgr. Ondřej Bartoš v. r.  
pověřený člen senátu