



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyně Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **XY a.s., IČO:**
se sídlem
zastoupený společností GT Tax. a.s., IČO: 26420473
se sídlem Praha 6, Muchova 240/6

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2016 č.j. 54913/16/5300-22441-701296

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 12. 2016 č.j. 54913/16/5300-22441-701296 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19.456,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti GT Tax a.s.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno devět platebních výměrů vydaných 4. 5. 2015 Specializovaným finančním úřadem (dále též „správce daně“) na daň z přidané

hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben až prosinec 2014 (dále též „platební výměry“).

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav, odvolací důvody a vymezil právní základ sporu. Uvedl, že za žalobce podal daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období pan B. (dále jen „pan B.“) poté, co bylo správci daně dne 24. 3. 2014 doručeno oznámení o ukončení zastupování. Správce daně tedy v souladu se zákonem označil podaná daňová přiznání k DPH za podaná neoprávněnou osobu. Jelikož žalobce ani na výzvy správce daně daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období nepředložil, nesplnil svoji povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Bez této součinnosti daňového subjektu a při absenci důkazních prostředků nebylo možno stanovit daň dokazováním, a správce daně byl proto oprávněn v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) stanovit daň podle pomůcek jako jediný možný způsob stanovení daně za stávajících podmínek.
3. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný zejména konstatoval, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud akceptoval projev vůle pana B. o ukončení zastupování. Podáním oznámení o ukončení zastupování vznikly správci daně pochybnosti ohledně existence pana B. k ukončení zastupování jeho osobou, jehož důvodem mělo být zjištění úpadku žalobce. Správce daně pak v úmyslu dosáhnout cíle správy daní způsobem co nejméně zatěžujícím osobu zúčastněnou na správě daní zvolil neformální kontakt s panem B. a sdělil mu, že rozhodnutím o zjištění úpadku a jmenováním insolvenčního správce nedochází k zániku zmocnění. Pan B. přesto od svého původního závěru neustoupil a zdůraznil, že se nejedná o výpověď plné moci. Sdělením ze dne 4. 4. 2014 pak správce daně pouze reagoval na oznámení pana B. a dal mu ještě jednu příležitost svůj záměr korigovat, a to tím, že stanovil lhůtu. Jelikož správci daně nebylo ze strany žalobce či pana B. sděleno, že pan B. bude v zastupování pokračovat, a vzhledem k tomu, že správce daně měl k dispozici podání o ukončení zastupování, nemohl než uzavřít, že pan B. žalobce nezastupuje. Žalovaný nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že mu byla sdělením správce daně uložena nějaká povinnost, neboť správce daně pouze stavěl najisto otázku existence či neexistence zmocnění a dal panu B. i žalobci možnost, aby závěr oznámený sdělením správce daně zvrátili. Tímto postupem v žádném případě nedošlo k omezení práva žalobce nechat se při správě daní zastupovat, když samotná vůle ukončit zastupování vzešla ze strany samotného pana B. a mlčky byla potvrzena i žalobcem. Žalobci navíc nic nebránilo v tom, aby panu B. udělil zmocnění nové. Sdělení správce daně tedy není rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu a z tohoto důvodu není nutné uvedený termín v rozsahu pěti dní v souladu s § 32 daňového řádu odůvodnit. K námitce, že plná moc nemůže zaniknout jiným než zákonem stanoveným způsobem, žalovaný konstatoval, že to byl právě pan B., kdo tvrdil, že plná moc zanikla ze zákona. Daňový řád nepředvídá situaci, kdy zmocněnec tvrdí, že jeho plná moc zanikla prostým způsobem bez ohledu na důvod, a proto správce daně reagoval tím, že nejvstřícnějším způsobem nastínil svůj názor na danou situaci. K zániku plné moci ze zákona nedošlo a nemohl ji zrušit ani správce daně, neboť není nadán pravomocí vztah zastupování ukončit. Takovouto pravomocí je nadán zmocněnec nebo zmocnitel, v daném případě pak zmocněnec takovou vůli projevil.

4. Žalovaný uvedl dále, že výzvy k odstranění vad byly správcem daně doručeny v souladu s § 42 daňového řádu do datové schránky žalobce, jelikož žalobce neměl zástupce, přičemž stanovené náhradní lhůty pro podání daňových přiznání marně uplynuly. Ani písemnost doručená dne 31. 7. 2014 pod č.j. 166788/14, v níž žalobce sděluje, že z jeho strany nedošlo k vypovězení či zrušení plné moci a že ani ze strany zmocněnce neobdržel výpověď či zrušení plné moci, nemůže změnit závěr správce daně, neboť neobsahuje udělení nové plné moci.
5. K námitce týkající se nesprávně vyhodnoceného skutkového stavu a nedůvodnosti vydání výzev žalovaný připomenul, že daňová přiznání byla podána neoprávněnou osobou, a proto byly v souladu se zákonem vydány výzvy k odstranění vad podání. Protože však vady nebyly odstraněny, stala se podání uplynutím stanovených lhůt neúčinnými a správce daně vydal výzvy k podání daňových přiznání zcela v souladu se zákonem. Vzhledem k potvrzenému závěru, že pan B. žalobce nezastupuje, byly výzvy k podání přiznání k DPH, jakož i úřední záznam obsahující výpočet DPH za předmětná zdaňovací období (dále též „Úřední záznam“) a sdělení správce daně o stanovení daně podle pomůcek doručeny v souladu se zákonem žalobci. Za nepravdivé žalovaný označil tvrzení žalobce, že vyjádření k Úřednímu záznamu bylo podáno k poštovní přepravě dne 22. 4. 2015, když bylo doručeno elektronicky dne 24. 4. 2015, přičemž lhůta stanovená pro vyjádření uplynula dne 22. 4. 2015. Žalobci proto nebylo možné přisvědčit, že lhůta byla zachována, navíc bylo vyjádření podáno panem B., který podle závěru žalovaného neměl u správce daně uloženou platnou plnou moc. Vyjádření žalobce nebylo správcem daně doručeno vůbec.
6. Co se týká námítky přiměřenosti pomůcek použitých pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že správce daně vycházel z poznatků o žalobci získaných při správě daní – z vyúčtování daně ze závislé činnosti, z daňových dokladů, resp. jejich soupisů získaných v rámci odpovědi na výzvy k poskytnutí informací od odběratelů i dodavatelů a z insolvenčního rejstříku, z něhož správce daně získal přehled o dodavatelích a odběratelích žalobce, rozvalu k 30. 9. 2013 s uvedením stavu zásob i reorganizační plán na snížení nákladů. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že nebyla zohledněna fáze reorganizace, neboť tuto fázi přesně a dobře vystihují právě daňové doklady vystavené samotným žalobcem a faktury od dodavatelů, odrážející změnu v dodávkách energií, vody, plynu a snížení uskutečněných plnění v návaznosti na postupné ukončení činnosti v jednotlivých provozovnách žalobce a snižování počtu zaměstnanců.
7. Žalobce v žalobě namítl, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu s právními předpisy, jakož i skutkovým stavem, když dospěli k závěru, že byly naplněny zákonné předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek. Již v odvolání žalobce namítal, že způsob, jakým dle tvrzení správce daně zastupování zaniklo, nelze opřít o žádné zákonné ustanovení, resp. že správce daně zcela mimo rámec jakéhokoli zákonného ustanovení nadefinoval nový způsob zániku zastupování, čímž výrazně překročil své pravomoci, a porušil tak nejen zásadu zákonnosti, ale i ústavněprávní principy. Zmocnění nemůže zaniknout jiným než zákonem stanoveným způsobem. K žádnému ze zákonem stanovených způsobů zániku zastupování ke dni podání daňových přiznání k DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2014 nedošlo. V kompetenci správce daně není stanovit, že zastupování může zaniknout jiným než zákonem stanoveným způsobem. Správce daně tedy pochybil, pokud tvrdil, že předmětná daňová přiznání byla podána

neoprávněnou osobou a v důsledku toho jsou nezákonné i jím následně vydané výzvy k odstranění vad podaných daňových přiznání. Z komunikace pana B. se správcem daně jednoznačně plyne, že vůlí pana B. nebylo zastupování žalobce před správcem daně ukončit. Nadto taková vůle nebyla ze strany pana B. jako zplnomocněného zástupce žalobce vůbec projevována, naopak pan B. vždy výslovně konstatoval, že se nejedná o vypovězení plné moci, ale že dle jeho názoru došlo k zániku plné moci ze zákona, tj. zcela nezávisle na jeho vůli. Žalovaný pak navzdory svému tvrzení, že pan B. jednoznačně projevil vůli o ukončení zastupování, v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně postoje pana B. k ukončení zastupování. Žalobce namítl, že pokud by pan B. projevil vůli o ukončení zastupování jednoznačně, nemohly správci daně vzniknout o tomto projevu vůle jakékoli pochybnosti.

8. Žalobce podotkl, že žalovaným uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu se týkají pouze obecné otázky, kdy je odvolání plné moci účastníkem či její výpověď zástupcem účinná vůči soudu, jiným účastníkům řízení, eventuálně vůči správci daně a nijak neřeší konkrétní situaci žalobce. V případě žalobce je však zřejmé, že ani pan B., ani žalobce a dokonce ani správce daně nechápali oznámení pana B. ze dne 24. 3. 2014 jako ukončení zastupování. O tom svědčí zejména samotný postup správce daně, který sepsal úřední záznam č.j. 68071/14/4000-17101-203989, z jehož obsahu je zřejmé, že podání pana B. bylo pro správce daně natolik nejasné, že správce daně nemohl bez dalšího na základě tohoto podání učinit závěr o ukončení zastupování. Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného uvedeným v napadeném rozhodnutí, že *„Rozhodující je projev vůle o ukončení zastupování a tento byl jednoznačně zástupcem učiněn.“* Pan B. i nadále vystupoval jako zástupce žalobce, když podával řádná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2014. Správce daně byl v reakci na jeho písemnosti panem B. opakovaně upozorňován, že jeho zmocnění nadále trvá, neboť nedošlo k žádnému ze zákonných způsobů ukončení zastupování, pouze došlo ze strany pana B. k podání oznámení správci daně, které však nemělo oporu v zákoně. Pan B. tuto skutečnost správci daně sděloval a například v písemnosti ze dne 14. 7. 2014 výslovně uvedl: *„Jak bylo daňovým poradcem uvedeno v komunikaci se správcem daně, daňový poradce nezrušil zmocnění svojí vůlí, považoval však zánik zmocnění ze zákona. (...) V případě zrušení zmocnění ze strany zmocněnce nezaniká zmocnění pasivním přístupem k zastupování, ale zaniká úkonem, kterým je výpověď zmocnění doručena zmocniteli. (...) Zmocnění, které mi bylo uděleno daňovým subjektem (žalobcem – pozn. soudu) a správci daně doručeno dne 19. 11. 2009 je stále platné (bez přerušení).“* Také sám žalobce doručil správci daně dne 31. 7. 2014 písemnost, v níž sdělil, že z jeho strany nedošlo k vypovězení či zrušení plné moci a že ani ze strany zmocněnce neobdržel výpověď či zrušení plné moci. Sám žalobce v dané věci se správcem daně nijak nejednal, neboť měl za to, že zastupování panem B. na základě plné moci udělené dne 16. 11. 2009 i nadále trvá. Závěr žalovaného, že *„Vzhledem k tomu, že prvostupňový správce daně měl k dispozici podání o ukončení zastupování, nemohl, než uzavřít, že pan B. daňový subjekt nezastupuje,“* je zcela absurdní. Správce daně byl rovněž na základě svého dotazu ze dne 25. 9. 2014 č.j. 201514/14/4000-17101-109752 adresovaného insolvenčnímu správci Mgr. Ing. I. H. ujištěn, že s ohledem na povolení reorganizace jako řešení úpadku je nadále dlužník osobou oprávněnou jednat. Pokud tedy insolvenční správce potvrdil, že žalobce je nadále osobou oprávněnou jednat, bylo tím de facto potvrzeno, že k zákonnému zániku zmocnění udělených žalobcem nikdy nedošlo. Jestliže pan B. učinil oznámení o zániku plné moci ze zákona, k čemuž však nedošlo a správce daně si byl této skutečnosti vědom, byl povinen toto zastupování nadále

akceptovat. Jedná se o smluvní vztah mezi zmocněncem a zmocnitelem a není v kompetenci správce daně tento smluvní vztah ukončit. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 2 Cdon 1489/1997.

9. Žalobce dále namítl, že postup správce daně je nezákonný i proto, že žalobci
- uložil povinnost nikoli rozhodnutím, ale sdělením;
 - stanovil lhůtu, s jejímž nesplněním spojoval zásadní důsledky, a to pouhým sdělením;
 - stanovil lhůtu kratší než 8 dnů, aniž by stanovení lhůty v této délce odůvodnil;
 - sdělení správce daně nebylo opřeno o žádné zákonné ustanovení;
 - ve sdělení uvedl poučení, které nemá oporu v zákoně;
 - mimo jakoukoli oporu v zákoně uzavřel, že k zániku zastupování došlo nereagováním na sdělení správce daně.
10. Žalobce též namítl, že postup spočívající v doplnění nejasného podání je formalizovaný a nelze jej obcházet žádným neformálním postupem s důsledky nemajícími oporu v právních předpisech. To platí i pro daňové řízení, kdy povinnosti lze ukládat v souladu s § 101 odst. 1 daňového řádu pouze rozhodnutím, nikoli neformálním sdělením. Nereagováním na toto sdělení správce daně nemohlo dojít k zániku zmocnění.
11. Správce daně dle názoru žalobce porušil ustanovení § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť nebyl oprávněn stanovit lhůtu pouhým sdělením. Jelikož správce daně stanovil lhůtu kratší než 8 dnů, pochybil, když lhůtu v délce 5 dnů neodůvodnil. Argumentace žalovaného, že se v daném případě nejednalo o rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu, nemůže obstát, neboť pak by se jednalo o zjevné obcházení zákona. Není na uvážení správce daně, aby definoval, jaké důsledky má nevyhovění jím stanovené povinnosti, když tyto důsledky musí mít oporu v právních předpisech. Správce daně svým poučením o důsledcích nevyhovění jeho sdělení mimo jakoukoli zákonnou oporu zvolil nový způsob zániku plné moci, a to nereagováním na sdělení správce daně. Takový postup je třeba jako nezákonný odmítnout.
12. Ve druhém námitkovém okruhu žalobce namítl, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nemohly být naplněny, jelikož správce daně vydal výzvy k odstranění vad podaných daňových přiznání v rozporu se zákonem. S nesplněním těchto výzev nemohou být proto spojovány zákonem stanovené důsledky. Ačkoli správce daně stanovil daň podle pomůcek s odkazem na ustanovení § 145 daňového řádu, zákonem stanovené podmínky pro jeho aplikaci nebyly naplněny, neboť daňová přiznání k DPH byla podána, a to osobou oprávněnou. Pokud jde o skutečnost, že v případě zdaňovacího období květen, srpen, září, říjen 2014 správce daně vydal výzvy k podání daňových přiznání, přičemž tato přiznání byla podána po lhůtě stanovené těmito výzvami, je nutno upozornit, že s ohledem na platnou plnou moc pro pana B. nebyly předmětné výzvy žalobci účinně doručeny, a tudíž nepočala běžet lhůta stanovená výzvou. Nelze proto konstatovat, že ve stanovené lhůtě nebylo vyhověno výzvám správce daně. Žalobce zdůraznil, že zmocněný zástupce pan B. podal nejen předmětná řádná daňová přiznání, ale rovněž souhrnná hlášení a výpisy z evidence pro daňové účely DPH za jednotlivá zdaňovací období.

13. Ve třetím námitkovém okruhu žalobce namítl neúčinné doručení písemností a rozhodnutí správce daně, konkrétně Úředního záznamu a sdělení správce daně o stanovení daně podle pomůcek, neboť správce daně byl povinen respektovat platnou plnou moc ze dne 16. 11. 2009. Pravdivé není ani tvrzení žalovaného, že žalobce nepodal vyjádření k Úřednímu záznamu, když žalobce naopak uplatnil zásadní námitku, že odmítá tvrzení uvedená v Úředním záznamu z důvodu, že za předmětná zdaňovací období byla daňová přiznání podána oprávněnou osobou.
14. S ohledem na skutečnost, že správce daně nebyl oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, považuje žalobce za bezpředmětnou argumentaci týkající se přiměřenosti stanovených pomůcek. V obecné rovině však namítl, že stanovené pomůcky byly zcela nepřiměřené, neboť nebylo náležitě zohledněno, že žalobce je v reorganizaci, přičemž došlo k výraznému omezení výroby, kdy tato je vykonávána pouze v jedné z původních čtyř provozoven, nadto i v této provozovně došlo ke snížení počtu pracovníků.
15. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že podání, které bylo správci daně doručeno dne 24. 3. 2014 a které bylo označeno jako „Oznámení o ukončení zastupování u daňového subjektu“, v němž pan B. uvedl, že: „*Tímto vám dávám na vědomí ukončení mého zastoupení u daňového subjektu*“, bylo správcem daně posouzeno v souladu s ustanovením § 70 odst. 2 daňového řádu jako podání zmocněnce, kterým bylo vůči správci daně uplatněno ukončení zastupování. Správce daně přesto, že byl povinen akceptovat oznámení o ukončení zastupování, nad rámec svých povinností pana B. neformálně kontaktoval za účelem, aby ověřil informace stran otázky zastupování žalobce. Jelikož pan B. nereagoval na výzvu správce daně, aby do pěti dnů oznámil, zda má vůli žalobce nadále zastupovat, neměl správce daně jinou možnost, než uzavřít, že pan B. není ode dne 24. 3. 2014 zástupcem žalobce. Přiznání k DPH podaná panem B. tudíž musela být nutně posouzena jako podaná neoprávněnou osobou. Vzhledem ke skutečnosti, že v době doručování písemností týkajících se správy daní nebyl žalobce zastoupen na základě platné a účinné plné moci, postupoval správce daně zcela v souladu se zákonem, když předmětné písemnosti doručoval pouze žalobci. Procesní pochybení žalovaný nespatřuje ani ve vydání sdělení správce daně ze dne 4. 4. 2014, kterým žalobci ani panu B. nebyla uložena povinnost nebo přiznáno právo anebo prohlášena práva a povinnosti stanovené zákonem ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Toto sdělení tudíž nelze kvalifikovat podle obsahu jako rozhodnutí a není možno aplikovat ani ustanovení § 32 odst. 3 daňového řádu, dle kterého musí být lhůta stanovená v délce kratší než 8 dnů odůvodněna. Ze spisového materiálu vyplývá, že byla podána pouze vadná přiznání, neboť byla podána neoprávněnou osobou. Správce daně na podání takovýchto přiznání reagoval v souladu se zákonem vydáním výzev k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že vady přiznání nebyly ve stanovených lhůtách odstraněny, stala se neúčinnými. Žalobce nepodal daňová přiznání ani v náhradních lhůtách, které správce daně stanovil. Správce daně proto plně v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. Žalovaný uvedl, že se nemůže vyjádřit toliko k obecné námitce nepřiměřenosti pomůcek. Konstatoval zároveň, že správce daně vycházel z poznatků o žalobci získaných při správě daní, a DPH za zdaňovací období měsíců duben roku 2014 až prosinec roku 2014 tedy byla stanovena dostatečně spolehlivě.

16. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, že žádným podáním jeho zmocněnce pana B. ani podáním žalobce nebylo správci daně vypovězení či odvolání plné moci oznámeno. Správce daně nesprávně právně kvalifikoval podání pana B. ze dne 24. 3. 2014, a to zejména za situace, kdy pan B. opakovaně správce daně ujistil, že k vypovězení plné moci nedošlo, a kdy zároveň správce daně na straně druhé konstatoval, že nedošlo k ukončení zastupování ze zákona. Skutečným obsahem podání pana B. bylo pouze a jediné oznámení skutečnosti, která dle jeho zkušeností a mylného výkladu zákona měla mít za následek zánik jeho zmocnění ze zákona. Současně dle veřejně dostupných informací v insolvenčním rejstříku nebylo zcela zjevné, že se jedná pouze o úpadek a ne o konkurs, a to do té doby, než byla provedena oprava sdělení insolvenčního správce, že se žalobce nenachází v konkursu. Správce daně by měl upřednostnit obsahová kritéria před kritérii formálními, tzn. aplikovat zásadu neformálnosti řízení. Dle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu má správce daně napomoci podateli, aby v důsledku pouhého formalismu neutrpěl újmu na svých právech. Neumožňuje-li podání jednoznačný závěr o tom, co jím podatel vyjádřil, je třeba uplatnit instrument odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. To neplatí, pokud je procesní úkon neurčitý nebo nesrozumitelný, neboť takový nemůže vyvolávat žádné právní následky, a proto není možné k němu přihlížet. Správce daně ovšem nesmí podání přikládat jiný než podatelem sledovaný smysl, například tím, že bude podateli podsouvat věci, které podání vůbec neobsahuje, či si domýšlet, co asi podatel chtěl nebo mohl chtít učinit. Pokud by správce daně postupoval v souladu se zákonem a nikoli svévolným způsobem, k podání pana B. by nepřihlédl, a především by jej nevyložil způsobem, který následně vedl k odmítnutí řádně podaných přiznání a ke stanovení daně podle pomůcek, čímž bylo poškozeno právo žalobce na to, aby byla daň správně zjištěna a stanovena. Rozhodně je třeba odmítnout tvrzení žalovaného, že správce daně byl povinen podání pana B. bez dalšího akceptovat. Z následné e-mailové komunikace a ze sdělení správce daně ze dne 4. 4. 2014 jednoznačně vyplývá, že správce daně měl o obsahu podání pana B. pochybnosti. Za této situace měl správce daně postupovat podle § 74 daňového řádu a vyzvat pana B., aby odstranil označenou vadu podání, neboť toto podání nemělo způsobit ukončení zastupování panem B. v daňovém řízení. Pokud by pak k odstranění vad nedošlo, stalo by se podání pana B. neúčinným a správce daně by k němu nemohl vůbec přihlížet. Správce daně však namísto toho vydal sdělení ze dne 4. 4. 2014. Tímto postupem dle žalobce došlo k obejití zákonné úpravy s cílem odeprít žalobci zastoupení. O postupu správce daně extra legem svědčí i skutečnost, že ačkoli v době vydání sdělení ze dne 4. 4. 2014 byl skutečný obsah podání pana B. správci daně nejasný, žalovaný bez dalšího konstatoval, že projev vůle o ukončení zastupování byl jednoznačně učiněn. Jelikož nenastala žádná skutečnost, s níž zákon spojuje zánik zmocnění, trvalo zmocnění pana B. i nadále. To, že jsou jak zástupce pan B., tak i žalobce srozuměni s tím, že zastupování trvá, mělo být správci daně jasné nejpozději dne 31. 7. 2014, kdy sám žalobce informoval správce daně, že pan B. je i nadále jeho zástupcem. Správce daně tedy opětovně pochybil, když na základě těchto skutečností opakovaně podání učiněná panem B. jakožto zástupcem žalobce odmítal.
17. V doplnění žaloby ze dne 1. 3. 2018 žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018 č.j. 4 Afs 244/2017-33, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 10. 2017 č.j. 50 Af 12/2017-295 a rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 12. 2016 č.j. 57086/16/5300-22441-701296 a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Stěžejním pro posouzení dané věci byla

otázka zániku zastoupení žalobce daňovým poradcem panem B. v řízení před správcem daně, resp. otázka zániku neomezené plné moci k jednání před správcem daně udělené právním předchůdcem žalobce poradci panu B., která byla správci daně předložena dne 19. 11. 2009, tedy identické plné moci jako v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný postupovali nesprávně, když dovodili, že předmětná plná moc zanikla, v důsledku čehož podání učiněná panem B. správce daně považoval chybně za podaná neoprávněnou osobou, nadto výzvy chybně a neúčinně doručoval. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

18. Městský soud v Praze dospěl po provedeném řízení k závěru, že žaloba je důvodná. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
19. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
20. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu platí, že *základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové vyúčtování“) podané daňovým subjektem.*
21. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu platí, že *osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.*
22. Podle § 27 odst. 2 daňového řádu platí, že *plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.*
23. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu platí, že *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*
24. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu platí, že *podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správce daně.*
25. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu platí, že *podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.*
26. Podle § 74 odst. 1 daňového řádu platí, že *má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.*
27. Podle § 74 odst. 3 daňového řádu platí, že *budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.*

28. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu platí, že *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*
29. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
31. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
32. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu platí, že *správce daně prokazuje*
- a) *oznámení vlastních písemností,*
 - b) *skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,*
 - c) *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,*
 - d) *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,*
 - e) *skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.*
33. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu platí, že *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*
34. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu platí, že *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*
35. Podle § 145 odst. 1 daňového řádu platí, že *nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.*
36. Soud souhlasí se žalobcem, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2018 č.j. 4 Afs 244/2017-33 (dále též „rozsudek ze dne 25. 1. 2018“) posuzoval a na podkladě skutkově totožného základu vyhodnotil klíčovou otázku týkající se (ne)existence zmocnění pana B. zastupovat žalobce v daňovém řízení. Nosné závěry rozsudku ze dne 25. 1. 2018 jsou ve své podstatě zcela aplikovatelné i na skutkový stav v nyní projednávané

věci, jak bude rozvedeno níže, přičemž soud nezjistil žádný relevantní důvod, pro který by se měl od těchto závěrů odchýlit.

Nejvyšší správní soud předně konstatoval, že správce daně nepochybil, jestliže se snažil odstranit pochybnosti o trvání zastoupení žalobce panem B. na základě oznámení o zániku zastoupení ze dne 24. a 25. 3. 2014. Soud na tomto místě připomíná, že dne 24. 3. 2014 doručil pan B. správci daně podání označené jako „Oznámení o ukončení zastupování“, v němž uvedl, že v důsledku jmenování insolvenčního správce v souvislosti se zjištěním úpadku žalobce pozbyl zmocnění k zastupování žalobce, a že tímto správci daně dává na vědomí ukončení zastupování. Z úředního záznamu pořízeného správcem daně dne 25. 3. 2014 č.j. 68071/14/4000-17101-203989 plyne, že správce daně přesvědčení pana B. o zániku plné moci ze zákona nesdílel, a proto jej telefonicky požádal o doplnění podání za účelem objasnění skutečností vyplývajících z podaného oznámení. V následném e-mailu ze dne 24. 3. 2014 pan B. v reakci na žádost správce daně vysvětlil, že s ohledem na postup správce daně v jiné věci nemůže „*nežli trvat na svém závěru a považovat své generální zmocnění k DS HEAVY MACHINERY SERVICES a.s. za neplatné z důvodu jmenování insolvenčního správce (...)*“. V dalším e-mailu ze dne 25. 3. 2014 pan B. konstatoval, že se nejedná o výpověď plné moci jeho osobou, nýbrž o pasivní pozbytí plné moci ze zákona. Nejvyšší správní soud v úvodu rozsudku ze dne 25. 1. 2018 návazně uzavřel, že správce daně správně vyhodnotil zjištěné skutečnosti tak, že zastoupení žalobce panem B. nadále netrvalo. Zároveň dodal, že plná moc udělená zmocněnci žalobce se tím pouze stala vůči správci daně neúčinnou, nikoli neplatnou či s následkem zániku zmocnění. Správce daně měl však v daném kontextu reflektovat sdělení ze dne 30. 7. 2014, v němž ho žalobce informoval o trvajícím zmocnění, které nebylo ukončeno odvoláním plné moci ze strany žalobce ani výpovědí učiněnou zmocněncem. Soud k tomu v nyní posuzované věci dodává, že správce daně obdržel obsahově totožnou informaci již dne 14. 7. 2014 v e-mailu zaslaném panem B. V tomto e-mailu, který je součástí správního spisu a na jehož (dílčí) znění odkazuje i žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod [9]), pan B. konstatoval, že „*Skutečnost, že se nejednalo o výpověď plné moci ze strany daňového poradce jsem rovněž potvrdil mailovou zprávou ze dne 25. 3. 2014. Následně byla vůle zastupovat dále DS pasivně potvrzena podáním dne 2. 4. 2014 (DPH). Tímto je tedy prokázáno, že ze strany daňového poradce – zmocněnce, nedošlo k výpovědi plné moci ani k omezení vůle nadále DS zastupovat.*“ Na závěr podtrhl, že „*Zmocnění, které mi bylo uděleno daňovým subjektem HEAVY MACHINERY SERVICES a.s. (...) a správci daně doručeno dne 19. 11. 2009 je stále platné (bez přerušení).*“ Je rovněž třeba zmínit, že zmocněnec žalobce pan B. tak fakticky reagoval na předcházející výzvy, ve kterých správce daně s odkazem na své sdělení ze dne 4. 4. 2014 požadoval, aby mu pan B. oznámil, zda v zastupování žalobce bude či nebude pokračovat. Ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen posuzovat každé podání podle svého obsahu, a tudíž i pečlivě vyhodnotit jeho skutečný smysl. Pakliže pan B. správci daně výslovně sdělil, že zmocnění, jehož existence byla prokázána plnou mocí ze dne 16. 11. 2009 (doručené správci daně dne 19. 11. 2009), je stále platné, není soudu zřejmé, z jakého důvodu správce daně a potažmo i žalovaný přesto přijali závěr, že pan B. nebyl osobou oprávněnou podat za žalobce předmětná daňová přiznání, resp. že správci daně nesdělil, že bude v zastupování žalobce pokračovat. Pokud by snad správce daně trval na explicitním sdělení, že pan B. „bude/nebude pokračovat v zastupování žalobce“, mohl postupem podle § 74 odst. 1 daňového řádu znovu pana B. vyzvat, aby se vyjádřil způsobem, který u správce daně nebude vyvolávat pochybnost. Soud má nicméně za to, že pan B. v e-mailu

ze dne 14. 7. 2014 jednoznačně a bez pochybností, které by zavdaly důvod k jejich odstranění, projevil vůli i nadále, tj. bez přerušení, zastupovat žalobce. Nutno zdůraznit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak neobjasnil, z jakého důvodu neakceptoval sdělení pana B., obsažené v e-mailu ze dne 14. 7. 2014 jako informaci o existenci zastoupení. Ve vztahu k oznámení žalobce ze dne 30. 7. 2014 pak pouze konstatoval, že toto sdělení neobsahuje udělení nové plné moci, aniž by však požadavek na předložení plné moci vysvětlil a to zejména v souvislosti s výzvou k odstranění vad podání ze dne 11. 6. 2014 č.j. 122865/14/4000-17101-109752, která takový požadavek, nadto nedůvodný (viz argumentace výše), neobsahovala.

37. V nyní posuzované věci pan B. v zastoupení žalobce předložil správci daně daňová přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2014 (podáno dne 29. 5. 2014), květen 2014 (podáno 20. 7. 2014), červen (podáno 31. 7. 2014), červenec (podáno 29. 8. 2014), srpen a září 2014 (podáno 5. 12. 2014), říjen 2014 (podáno 16. 12. 2014), listopad (podáno 19. 12. 2014) a prosinec 2014 (podáno 28. 1. 2015). V rozsudku ze dne 25. 1. 2018 Nejvyšší správní soud ohledně daňových přiznání podaných za žalobce panem B. za zdaňovací období leden a únor 2015 uzavřel, že účinnost plné moci založené ve spise se vůči správci daně obnovila (stejně, jako by tato plná moc byla správci daně opět předložena) a nebylo nutné dokládat znovu plnou moc udělenou zmocněnci. Stejný závěr je třeba beze zbytku vztáhnout i na daňová přiznání, která se v nyní projednávané věci týkala zdaňovacího období květen (správci daně doručeno dne 20. 7. 2014) až prosinec 2014, neboť nejpozději ke dni 14. 7. 2014 byl správce daně zpraven o tom, že pan B. žalobce po celou dobu zastupoval. Postup, kterým správce daně vyzval pana B. podle § 74 odst. 1 daňového řádu, aby odstranil vady daňových přiznání k DPH za zdaňovací období květen až prosinec 2014, byl tedy chybný, neboť daňová přiznání netrpěla vadou absence oprávněné osoby, která je podala. Z uvedeného zároveň plyne nesprávnost následných procesních úkonů, neboť správce daně nemohl prohlásit neúčinnost daňových přiznání, která byla řádně podána osobou k tomu oprávněnou (zmocněncem žalobce), a poté vyzývat žalobce k podání daňového přiznání, resp. vycházet z toho, že daňové přiznání žalobcem podáno nebylo.
38. Co se týká daňového přiznání za zdaňovací období duben 2014 (podané 29. 5. 2014), byl postup správce daně správný potud, že pana B. vyzval k odstranění (důvodných) pochybností o existenci jeho zmocnění zastupovat žalobce. Jelikož však pan B. svým sdělením ze dne 14. 7. 2014 tuto pochybnost odstranil, nemohl správce daně následně podle § 74 odst. 3 daňového řádu konstatovat neúčinnost podání zaevidovaného dne 29. 5. 2014.
39. Správce daně tak od počátku zatížil předmětná řízení podstatnou vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí, ve kterém správce daně přistoupil k vyměření daně žalobci podle pomůcek v rozporu s § 145 odst. 1 daňového řádu (správce daně neposoudil úplnost a průkaznost daňových tvrzení obsažených v daňových přiznáních, která byla řádně podána osobou oprávněnou zastupovat žalobce). Zároveň je nutno žalovanému vytknout, že v napadeném rozhodnutí opomenul zdůvodnit, proč nepovažoval sdělení pana B. ze dne 14. 7. 2014 a sdělení žalobce ze dne 30. 7. 2014 za potvrzení (nepřerušené) existence zmocnění pana B. zastupovat žalobce dle plné moci ze dne 16. 11. 2009 založené u správce daně.

40. Stran dalších žalobních námitek soud jen ve stručnosti konstatuje, že předpokladem jejich vypořádání je to, aby žalobou napadené rozhodnutí nebylo zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti, resp. podstatnou vadou předcházejícího řízení, která ve výsledku vedla k vydání nezákonného rozhodnutí. Ve světle výše uvedených závěrů by bylo nadbytečné zabývat se námitkou týkající se formy a obsahových náležitostí sdělení ze dne 4. 4. 2014 či námitkou nepřiměřenosti pomůcek užitých správcem daně pro stanovení daně.
41. Soud z výše uvedených důvodů rozsudkem bez jednání zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné vady řízení a zároveň pro jeho nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný v něm bude podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku. Znamená to zejména, že žalovaný bude vycházet z toho, že žalobce podal prostřednictvím svého zástupce pana B. řádná daňová přiznání, jejichž obsahem jsou daňová tvrzení, která je třeba podrobit náležitému posouzení z hlediska správy daní, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
42. Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v nákladech souvisejících se zastoupením žalobce daňovým poradcem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobce daňovým poradcem, a to za 4 úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika ze dne 1. 6. 2017 a doplnění žaloby ze dne 1.3.2018), přičemž sazba odměny za každý z těchto úkonů právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 3.100,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013]. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny 4 paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 9. 2006) a částkou 2.856,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s. per analogiam). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 19456,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám zmocněnce žalobce společnosti GT Tax, a.s.
43. Závěrem soud dodává, že nesdílí názor zástupce žalobce o zániku plné moci udělené mu k zastupování žalobce v řízení o žalobě v důsledku prohlášení konkursu na majetek žalobce ve smyslu ustanovení § 252 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Z uvedeného ustanovení plyne, že *prohlášením konkursu zanikají všechny jednostranné úkony dlužníka, které se týkají majetkové podstaty, zejména jeho příkazy, pověření a plné moci včetně prokury, není-li dále stanoveno jinak*. V rozsudku ze dne 10. 7. 2018 č.j. 4 As 149/2017-121 Nejvyšší správní soud konstatoval, že rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) nemůže mít vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí. Soud má proto za to, že nemohlo dojít k zániku plné moci udělené žalobcem zmocněnci pro toto soudní řízení, jestliže žalobce zůstal účastníkem tohoto řízení

vzhledem ke skutečnosti, že nebyl dán (zákonný) důvod pro přerušení řízení ve smyslu § 263 insolvenčního zákona. Udělená plná moc se majetkové podstaty dlužníka (žalobce) netýká (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2010 č.j. 5 As 64/2009-68).

Poučení:

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

Praha 10. prosince 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu