



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobkyně: **SILO LOGISTIC s.r.o.**, IČO: 26385465, se sídlem Husova 1111, 357 35 Chodov,
zastoupená Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno
v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019, č. j. 35293/19/5100-41454-709635,

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :
Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019, č. j. 35293/19/5100-41454-709635 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byl k odvolání žalobkyně dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) změněn platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 4. 5. 2018, č. j. 589408/18/2407-50521-400188, jímž bylo

rozhodnuto podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) o uložení pokuty žalobkyni podle § 101h odst. 1 písm. c) téhož zákona, za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení za období prosinec 2017 ve výši 30 000 Kč, takto: „*Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“), o povinnosti platit pokutu u výše uvedeného daňového subjektu, podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, za období prosinec 2017, když lhůta stanovená k jeho podání, výzvou ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů č. j. 199435/18/2407-50521400188 ze dne 9. 3. 2018, marně uplynula dne 26. 4. 2018, přičemž následné kontrolní hlášení za uvedené období bylo daňovým subjektem podáno až dne 8. 7. 2018, ve výši 30 000.00 Kč, slovy TRICETTISÍC Kč.*“, a v ostatním výrok prvostupňového rozhodnutí nezměnil.

Žaloba

2. Žalobkyně v úvodu své argumentace uvedla, že dne 14. 5. 2019 obdržel její zástupce platební výměr na pokutu za nepodání následného kontrolního hlášení. V odůvodnění rozhodnutí o pokutě stálo, že správce daně I. stupně dne 9. 3. 2018 zaslal žalobkyni výzvu č. j. 199435/18/2407-50521-400188 (dále též „výzva“), podle § 101g odst. 2 daňového řádu. S ohledem na uvedená tvrzení žalobkyně namítla, že jí ani jejímu zástupci taková výzva doručena nebyla, a nic na tom nezměnilo ani odvolání proti platebnímu výměru.
3. V souvislosti s výše uvedeným žalobkyně dále namítla, že správce daně I. stupně nepostupoval v souladu s § 41 daňového řádu, když v situaci, kdy měla žalobkyně zplnomocněného zástupce, nedoručoval přímo jemu. Jestliže žalovaný odkázal na doručení dopisem zaměstnankyni žalobkyně paní B., tak tato nemůže být určena plnou mocí k doručování rozhodnutí, neboť zaměstnanci mohou být toliko pověřeni dle ustanovení § 24 odst. 3 daňového řádu. Toto pověření, kterým zaměstnankyně žalobkyně disponovala, však bylo jednoznačně pověřením k podávání tiskopisů, nikoliv k přijímání písemností v jejím trvalém bydlišti. Zaslání výzvy zaměstnankyni, které mělo být doručeno po uplynutí úložní lhůty, je tak nezákonné obcházení zástupce žalobkyně i jí samé. Pokud žalovaný argumentoval tím, že současně doručoval i žalobkyni, potom žalobkyně podotýká, že doposud neuplynula lhůta pro podání následného kontrolního hlášení, neboť dle § 41 odst. 2 daňového řádu se lhůta odvíjí ode dne pozdějšího doručení. Žalobkyně také namítla, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou spočívající v nesplnění povinnosti plynoucí z § 92 odst. 5 daňového řádu, neboť je to právě správní orgán, kdo prokazuje doručení vlastních písemností, jelikož až od řádného doručení lze dovozovat povinnosti žalobkyně. Z výše uvedeného dovodila žalobkyně, že správce daně I. stupně nesplnil zákonem stanovené podmínky na řádné doručení výzvy správnému adresátovi a v napadeném rozhodnutí žalovaný argumentoval způsobem doručení, který nebyl v souladu se zákonem. Současně nesplnil ani povinnost prokázat řádné doručení výzvy, a proto žalobkyně shledala rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nezákonnými a soudu navrhla, aby jak napadené rozhodnutí, tak rozhodnutí správce daně I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

4. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že nesouhlasí s námitkami žalobkyně týkajícími se obcházení jejího právního zástupce a jí samotné doručováním její zaměstnankyni, ani s tím, že doručování výzvy bylo v rozporu se zákonem. Poté žalovaný ve stručnosti shrnul průběh správního řízení. Při odeslání výzvy postupoval správce daně I. stupně dle speciální právní úpravy uvedené v § 101g odst. 4 zákona o DPH, dle které se výzva doručuje elektronicky, a to prostřednictvím datové schránky nebo veřejné datové sítě na elektronickou adresu plátcem za tím účelem uvedenou, nemá-li plátce zpřístupněnu datovou schránku. Z plné moci založené ve správním spise udělené žalobkyni její zaměstnankyni paní M. B. ze dne 25. 11. 2015 vyplynulo, že žalobkyně byla ve věci podávání kontrolních hlášení zastoupena právě paní B., která neměla zřízení datovou schránku. Vzhledem k této skutečnosti zaslal správce daně I. stupně výzvu v souladu s § 101g odst. 4 zákona o DPH nejprve na žalobkyni uvedený e-mail v kontrolním hlášení ze dne 25. 1. 2018. Na uvedený e-mail nebylo reagováno, a proto správce daně I. stupně s ohledem na závěry Ústavního soudu obsažené v nálezu ze dne 19. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, doručoval výzvu v listinné podobě prostřednictvím zásilky provozovatelem poštovních služeb zmocněnému zástupci žalobkyně v souladu s daňovým řádem. Správce daně I. stupně zaslal výzvu v souladu s § 41 daňového řádu v listinné podobě prostřednictvím provozovatele poštovních služeb na adresu zmocněnce žalobkyně paní B. V daném případě došlo k doručení výzvy uplynutím lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť si zmocněnec uvedenou písemnost po dobu 10 dní nevyzvednul. Dle doručky byla výzva vložena do poštovní schránky zmocněnce dne 24. 4. 2018 a den doručení nastal 19. 4. 2018.
5. Žalovaný dále uvedl, že správce daně I. stupně při volbě postupu doručování vycházel ze spisového materiálu, a to konkrétně z plných mocí udělených žalobkyni jednotlivým zmocněncům. Součástí spisového materiálu je plná moc udělená Ing. Ladislavu Kubickovi, daňovému poradci, která je datovaná dnem 13. 1. 2014, a pozdější plná moc udělená zaměstnankyni žalobkyně paní B. ze dne 25. 11. 2015. Z plné moci udělené paní B. vyplynulo, že ta je zmocněna v omezeném rozsahu ve věcech podávání daňového tvrzení daně z přidané hodnoty, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení, a to s účinností ode dne 10. 12. 2015. Vzhledem ke skutečnosti, že tato zmocněnkyně neměla zřízení datovou schránku, postupoval správce daně I. stupně tak, jak je uvedeno výše. K tomu žalovaný dále dodal, že si je vědom rozdílného postavení osoby pověřené jednat za právnickou osobu (§ 24 odst. 3 daňového řádu) a osoby jednající na základě plné moci. Nicméně zákon nevylučuje, aby plná moc byla udělena přímo zaměstnanci. Vždy tedy bude záležet na tom, aby projev vůle v takovém případě byl vyjádřen jednoznačně. Správce daně I. stupně neměl povinnost rozklíčovat úmysl žalobkyně, zda zamýšlela udělit pověření nebo plnou moc, pokud to z daného dokumentu nevyplývalo. Žalovaný neměl pochybnost o tom, že listina ze dne 25. 11. 2015 splňuje požadavky kladené pro plnou moc. Kromě samotného označení „plná moc“, obsahovala jednoznačnou identifikaci zmocněnce i zmocnitele, vymezovala konkrétní rozsah zmocnění a časovou působnost a také obsahovala datum, včetně podpisů zmocněnce i zmocnitele. Stvrzením přijetí plné moci ze strany zmocněnce je chráněna právní jistota všech zúčastněných stran, zejména z hlediska mlčenlivosti a doručování, které posléze probíhá vůči zmocněnci. S ohledem na uvedené má žalovaný za to, že správce daně I. stupně postupoval zákonným způsobem. Nad to žalovaný k námitce, že předložená

plná moc nebyla plnou mocí, ale pověřením zaměstnance dle § 24 odst. 3 daňového řádu dodal, že ta byla uplatněna poprvé až v žalobě. V odvolání tato námitka uplatněna nebyla.

6. Žalovaný také nesouhlasil s argumentem žalobkyně, že se nevypořádal s námitkou spočívající v povinnosti prokázat doručení vlastních písemností dle § 92 odst. 5 daňového řádu. S odkazem na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že součástí odůvodnění platebního výměru byla i informace o tom, že výzva byla žalobkyni doručena dne 19. 4. 2018. Doručenka, která je založena ve spise žalovaného, je dostatečným důkazem k prokázání doručení výzvy. Žalovaný dodal, že není zavedenou praxí skutečnosti uvedené v odůvodnění rozhodnutí dokládat příslušnými důkazními prostředky, neboť účastníci řízení mají možnost se před vydáním rozhodnutí seznámit s podklady, z nichž správní orgán vycházel. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Replika žalobkyně

7. V replice žalobkyně tvrdila, že doložila důkazy, že paní B. nebyla zmocněna k přebírání jakýchkoliv písemností zasílaných správcem daně I. stupně. Výzva jí ani nebyla doručena a tvrzení žalovaného o doručení zmocněnkyni fikcí je tedy nezákonné. Žalobkyně rovněž konfrontovala tvrzení žalovaného ohledně vymezení zplnomocnění paní B., která nebyla oprávněna přebírat za žalobkyni jakékoli písemnosti. Pokud se žalovaný s tímto tvrzením neztotožnil, měl prokázat proč. Jestliže žalovaný poukazuje na to, že žalobkyně na tuto skutečnost poukázala až v řízení o žalobě, jedná se o důsledek toho, že k této skutečnosti nepřihlédl sám žalovaný v rámci správního řízení z úřední povinnosti, což vzhledem ke své odbornosti a k základním zásadám daňového řízení učinit měl. Za nepřipustné omezení a upření práv považovala žalobkyně také to, že musela sama ve správním spise zkoumat, jak a čím se provinila nebo jak je podložena argumentace žalovaného při udělení následné sankce. Je povinností správního orgánu, aby uvedl důkazy, o něž své rozhodnutí opírá.
8. V dalším podaném vyjádření žalobkyně zdůraznila, že napadené rozhodnutí se opírá zejména o doručení výzvy, ke kterému dle jejího tvrzení nikdy nedošlo. Žalobkyně také zdůraznila, že z její strany nešlo o žádné vyhýbání se doručení nebo jiné komunikaci s úřady. Žalobkyně má zřízené datové schránky, má zástupce s datovou schránkou, který však rovněž žádnou zprávu neobdržel. Tvrzení žalovaného, který postupoval v rozporu se zákonným způsobem doručování, a přesto takový způsob považuje za správný, je dle žalobkyně absurdním popřením zákonné normy a chování odporující základním zásadám právního státu. V uvedeném chování, z kterého správce daně I. stupně a posléze i žalovaný vyvodili sankci pro žalobkyni, ona spatřuje jejich libovůli, která by mohla vést k dalším nezákonným sankcím daňových subjektů. Žalobkyně tak i nadále setrvala na svém žalobním návrhu.

Posouzení věci krajským soudem

9. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili a soud neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 51 s. ř. s.).
10. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal

v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

11. Žaloba nebyla shledána důvodnou.
12. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něhož vyplývá, že žalobkyně podala dne 25. 1. 2018 kontrolní hlášení za období prosinec 2017. Správce daně po posouzení údajů obsažených v kontrolním hlášení nabyt pochybnosti o jeho úplnosti, pravdivosti a správnosti, a proto dne 9. 3. 2018 zaslal žalobkyni výzvu dle § 101g odst. 2 zákona o DPH, aby ve lhůtě pěti pracovních dnů od oznámení výzvy údaje změnil, doplnil, případně původní údaje potvrdil prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Výzva byla zaslána nejprve dne 9. 3. 2018 na e-mailovou adresu obsaženou ve formuláři kontrolního hlášení, tj. nehyba@razdva.cz, posléze však prostřednictvím pošty v listinné podobě zmocněnkyni žalobkyně, M. B. Ta byla dle zápisu na doručence vyzvána k převzetí zásilky dne 9. 4. 2018 a nevyzvednutá zásilka byla vložena do její poštovní schránky dne 24. 4. 2018. Správce daně I. stupně uzavřel, že lhůta pro podání následného kontrolního hlášení marně uplynula dne 26. 4. 2018.
13. Platebním výměrem ze dne, č. j. 589408/18/2407-50521-400188, rozhodl správce daně I. stupně o uložení pokuty žalobkyni za nepodání následného kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH ve výši 30 000 Kč. Platební výměr byl doručen zástupci žalobkyně, Ing. Ladislavu Kubicovi.
14. Ze správního spisu se dále podává, že plnou mocí datovanou dnem 13. 1. 2014 a zaevidovanou u správce daně dne 14. 1. 2014 zmocnila žalobkyně daňového poradce Ing. Ladislava Kubicu k zastupování mj. ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí. Plnou mocí datovanou dnem 25. 11. 2015 evidovanou správcem daně od 10. 12. 2015, zmocnila žalobkyně svou zaměstnankyni M. B. k podávání daňového tvrzení daně z přidané hodnoty, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení.
15. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítla, že výzvu dle § 101g odst. 2 zákona o DPH vůbec neobdržela.
16. Napadeným rozhodnutím ale žalovaný pouze změnil formulaci výroku rozhodnutí správce daně I. stupně, rozhodnutí o uložení pokuty se věcně nezměnilo. Žalovaný uvedl, že výzva k podání následného kontrolního hlášení byla zmocněnkyni žalobkyně, paní M. B., doručena uplynutím lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu dne 19. 4. 2018, tudíž lhůta k podání následného kontrolního hlášení uplynula dne 26. 4. 2018. Při doručování výzvy k podání následného kontrolního hlášení postupoval žalovaný podle úpravy obsažené v § 101g odst. 4 zákona o DPH. Z plné moci udělené žalobkyni její zaměstnankyni, paní M. B. ze dne 25. 11. 2015, jež byla správcem daně zaevidována (pod č. 948499/15) s účinností od 10. 12. 2015 dle žalovaného vyplynulo, že žalobkyně je ve věci podávání kontrolních hlášení zastoupena paní B., která nemá zřízení datovou schránku. Proto správce daně I. stupně zaslal výzvu k podání následného kontrolního hlášení nejprve na e-mailovou adresu uvedenou v kontrolním hlášení, na kterou však nebylo reagováno, a proto v intencích závěrů Ústavního soudu obsažených v nález ze dne 19. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, doručoval výzvu v listinné podobě prostřednictvím provozovatele poštovních služeb zplnomocněné zástupkyni žalobkyně podle § 41 daňového řádu. Žalovaný podotkl, že součástí spisového materiálu je i plná moc udělená žalobkyni daňovému poradci Ing. Ladislavu Kubicovi datovaná dne 13. 1. 2014, správcem daně zaevidovaná po č. 90119/14

s účinností ode dne 14. 1. 2014. Plná moc udělená zaměstnankyni žalobkyně, paní M. B., je tedy vůči ní pozdější a má jen omezený rozsah.

17. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následujícím způsobem.
18. Dle § 25 odst. 1 písm. c) daňového řádu je zástupcem osoby zúčastněné na správě daní i zmocněnec.
19. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu: *„Osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení: *„Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.“*
20. Dle § 28 odst. 1 daňového řádu: *„Zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.“* Podle čtvrtého odstavce téhož ustanovení platí: *„Zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.“*
21. Podle § 29 odst. 1 daňového řádu: *„V téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec.“*
22. Na základě § 41 odst. 1 daňového řádu: *„Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.“* Podle druhého odstavce téhož ustanovení: *„Má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení rozhodným pro počátek běhu lhůty je při souběžném doručování této osobě i jejímu zástupci den doručení písemnosti, který nastane později.“*
23. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a rozhodnutí správního orgánu I. stupně s tvrzením, že se správci daně dopustili procesního pochybení spočívajícího v nesprávném doručování výzvy ze dne 9. 3. 2018 k podání následného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 2 zákona o DPH s tím, že tato výzva měla být doručována zástupci žalobkyně, Ing. Ladislavu Kubicovi, a nikoli zmocněné zaměstnankyni M. B., jak se stalo.
24. První žalobní bod, ve kterém žalobkyně uvádí, že jí nebyla řádně doručena výzva dle § 101g odst. 2 zákona o DPH, je nedůvodný.
25. Ze shora rekapitulovaného obsahu spisu správce daně se podává, že žalobkyně u správce daně uplatnila dvě plné moci. Prvá ze dne 13. 1. 2014 uplatněná u správce daně dne 14. 1. 2014 je generální plnou mocí pro Ing. Ladislava Kubicu daňového poradce *„ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s předmětem podnikání.“* Časově druhá ze dne 25. 11. 2015 uplatněná u správce daně ode dne 10. 12. 2015 zmocňuje zaměstnankyni žalobkyně M. B. *„k podávání daňového tvrzení daně z přidané hodnoty, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení.“*
26. Na podkladě citovaného § 28 odst. 4 daňového řádu je tak možno uzavřít, že uplatněním plné moci pro M. B. dne 10. 12. 2015 zanikla v jejím rozsahu plná moc pro Ing. Ladislava Kubicu uplatněná u správce daně dne 13. 1. 2014, v projednávaném případě zejména pokud jde o podávání kontrolního hlášení. Kontrolní hlášení je institut upravený v § 101c a násl. zákona o DPH. Zákon o DPH počítá v § 101g odst. 2 s tím, že pokud správce daně poté, co údaje obsažené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří, má pochybnosti o

jejich správnosti či úplnosti, vyzve plátce, aby údaje změnil, doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil. Této výzvě je plátce daně povinen dle § 101g odst. 3 daňového řádu vyhovět ve lhůtě 5 pracovních dnů od oznámení uvedené výzvy, a to prostřednictvím podání následného kontrolního hlášení.

27. Jelikož byla k podání kontrolního hlášení žalobkyní zmocněna její zaměstnankyně M. B., nepochybil správce daně I. stupně, pokud právě ji vyzval k podání následného kontrolního hlášení ve smyslu právní úpravy obsažené v § 101g odst. 2, 3 zákona o DPH. Následné kontrolní hlášení totiž není ničím jiným než druhem kontrolního hlášení, k jehož podání byla žalobkyní zmocněna M. B.. Správce daně I. stupně výzvu dle § 101g odst. 2 zákona o DPH zaslala poštovní zásilkou na adresu M. B. uvedenou v plné moci, jak vyplývá z doručenky založené ve spise. Protože zmocněnkyně žalobkyně zásilku při doručování nepřevzala, byla tato zásilka připravena k vyzvednutí dne 9. 4. 2018, a jelikož nebyla ani v úložní lhůtě vyzvednuta, byla dle záznamů pošty vložena do poštovní schránky M. B. dne 24. 4. 2018. Okamžik doručení této výzvy je nicméně dle § 47 odst. 2 daňového řádu stanoven uplynutím desátého dne od jejího uložení, což byl v daném případě čtvrtek 19. 4. 2018. Výzva k podání následného kontrolního hlášení tedy byla v projednávaném případě řádně doručena.
28. Soud se v tomto směru neztotožňuje s klíčovým tvrzením žalobkyně, že zaměstnanci nemohou být zmocněni k doručování rozhodnutí adresovaných žalobkyni, protože zaměstnanec může být toliko pověřen dle § 24 odst. 3 daňového řádu, přičemž ze zmocnění uděleného M. B. je zjevné, že jde toliko ke zmocnění k podávání tiskopisů, nikoli k přijímání písemností v místě jejího trvalého bydliště.
29. Podle § 24 odst. 3 daňového řádu platí: *„Právnícká osoba je oprávněna pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnické osoby, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu tohoto pověření. Prokurista právnické osoby je při správě daní oprávněn jednat jejím jménem, může-li podle udělené prokury jednat samostatně.“* Právní úprava obsažená v tomto ustanovení slouží k vymezení možnému oprávnění zaměstnanců právnické osoby jednat jejím jménem před správcem daně. Je zřejmé, že pověření podle § 24 odst. 3 daňového řádu je jiným institutem než plná moc, resp. zmocnění dle § 27 a násl. daňového řádu. Jednání zaměstnance pověřeného dle § 24 odst. 3 daňového řádu je totiž stále jednáním dané právnické osoby, nikoli jejího zástupce. Závěr o odlišnosti obou institutů byl ostatně již traktován i judikaturou správních soudů, například v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2013, č. j. 29 Af 129/2011-28.
30. V projednávaném případě se však jedná o jinou situaci, neboť žalobkyně zaevidovala u správce daně pro svou zaměstnankyni M. B. nikoli pověření ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu, ale plnou moc, která osvědčuje zastoupení žalobkyně ve smyslu § 27 a násl. daňového řádu. Plná moc je tu dokladem o zástupčím oprávnění, jednostranným právním jednáním zmocnitele a jako takovou je nutno ji podrobit obecným výkladovým postupům obsaženým v § 555 a násl. občanského zákoníku. Základním interpretačním hlediskem je tu obsah právního jednání; v jeho rámci je třeba se zaměřit na skutečný obsah právního jednání, nikoli na jeho název či jiné formální označení. Z tohoto pohledu jistě nelze vyloučit, aby i listina nazvaná plnou mocí byla ve skutečnosti pověřením dle § 24 odst. 3 daňového řádu. Ustanovení § 556 odst. 1 občanského zákoníku však stanoví: *„Co je vyjádřeno slovy nebo jinak, vyloží se podle úmyslu jednajícího, byl-li takový úmysl druhé straně znám, anebo musela-li o něm vědět. Nelze-li zjistit úmysl jednajícího, přisuzuje se projevu vůle význam, jaký by mu zpravidla přikládala osoba v postavení toho, jemuž je projev vůle určen.“*

V kontextu projednávané věci bylo tedy na žalobkyni, aby pokud možno zřetelným verbálním vyjádřením intimovala správci daně, u něhož listinu nazvanou jako plná moc evidovala, zda má na mysli pověření ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu, nebo udělení plné moci, resp. uzavření smlouvy o zastoupení. Soud konstatuje, že z obsahu předmětné listiny nazvané plná moc se podává, že jednatel žalobkyně v ní prohlašuje, že M. B. „zplnomocňuje“, sama M. B. v ní pak prohlašuje, že „plnou moc v tomto rozsahu přijímá“. M. B. je v této listině výslovně opakovaně uvedena jako zmocněnec, nikoli jako pověřenec či pověřený zaměstnanec. V plné moci je rovněž uvedena přímo adresa bydliště M. B., nikoli adresa sídla žalobkyně, která je odlišná. Tato celková verbální kompozice dané listiny dle přesvědčení soudu nemůže vést k jinému závěru, než že žalobkyně udělila své zaměstnankyni skutečně plnou moc, nikoli pověření ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně ve své žalobě neuvedla nic, čím by mohl být tento závěr zpochybněn, například jiné sdělení, ve kterém by žalobkyně správci daně sdělila, že jde ve skutečnosti o pověření apod. O obsahu plné moci pro M. B. tedy nemůže být dle soudu sporu. Po správních orgánech ani nelze spravedlivě vyžadovat, aby jednoznačně formulované právní jednání vykládaly jinak, než jak vyplývá z jejich textu, případně z jim známého úmyslu účastníka řízení, v dané věci tedy plnou moc jako pověření. Tím by se totiž na druhé straně vystavovaly nebezpečí, že by jejich postup byl oprávněně namítán jako svévolný a oslabující právní jistotu účastníků řízení.

31. Shora uvedené lze shrnout tak, že soud dospěl obsahovou analýzou listiny nazvané plná moc datované dne 25. 11. 2015 k jednoznačnému závěru, že jde o plnou moc pro zmocněnce ve smyslu § 27 a násl. daňového řádu. Žalobkyně přitom využila § 28 odst. 1 daňového řádu k tomu, aby rozsah uděleného zmocnění vymezila tak, že se vztahuje jen na podávání daňového tvrzení daně z přidané hodnoty, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení, čímž ji jednoznačným způsobem odlišila od časově předcházející generální plné moci udělené daňovému poradci Ing. Ladislavu Kubicovi, jehož plná moc tedy v tomto rozsahu zanikla. Z této plné moci kormě toho navíc rozhodně nevyplývá, že by byla M. B. zmocněna toliko k podávání tiskopisů, jak tvrdí žalobkyně ve své žalobě. V plné moci se totiž uvádí, že byla zmocněna k podávání daňového tvrzení daně z přidané hodnoty, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení. Jak už soud výše uvedl, následné kontrolní hlášení je nutno považovat za druh kontrolního hlášení, k jehož podání byla M. B. zmocněna, proto je zřejmé, že i výzva k jeho podání musela zcela logicky směřovat právě zmocněnkyni žalobkyně, a to na adresu jejího trvalého bydliště uvedenou v plné moci, když jinou její adresou pro doručování správce daně I. stupně nedisponoval. Absurdním se soudu jeví implicitní požadavek žalobkyně, aby správce daně poukázal na místo v plné moci, ve kterém je M. B. zmocněna k přijímání výzev správce daně. Je-li totiž někdo zmocněncem pro podávání kontrolních hlášení, lze z toho automaticky dovodit, že je zmocněn i k související komunikaci se správcem daně podaného kontrolního hlášení se týkající.
32. Soud se rovněž neztotožňuje s názorem žalobkyně, že dosud neuplynula lhůta k podání následného kontrolního hlášení z pohledu § 41 odst. 2 daňového řádu, neboť byla výzva doručována jak žalobkyni, tak zmocněnkyni. Především je třeba uvést, že pravidlo obsažené v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu na projednávaný případ vůbec nedopadá už jen proto, že se týká výlučně jen situací, ve kterých má osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně. To však není případ žalobkyně, neboť daňový řád ani zákon o DPH nestanoví, že by kontrolní hlášení, popřípadě následné kontrolní hlášení musela žalobkyně podávat osobně. Doručování výzvy dle § 101g odst. 2

zákona o DPH se však především řídí speciální úpravou obsaženou v § 101g odst. 4 zákona o DPH, podle něhož správce daně I. stupně postupoval při pokusu doručit tuto výzvu na e-mailovou adresu uvedenou v podaném kontrolním hlášení. Teprve poté, co tento pokus nebyl úspěšný, správně přistoupil správce daně I. stupně k aplikaci obecné úpravy a doručoval výzvu (právě jen) zástupkyni žalobkyně, což je stanoveno v § 41 odst. 1 daňového řádu. Právě od tohoto doručení je pak nutno odvíjet stanovenou lhůtu pěti pracovních dní. Skutečnost, že k doručení došlo tzv. náhradním způsobem, tj. marným uplynutím desetidenní lhůty ode dne uložení zásilky připravené k vyzvednutí, není na vadu zákonnosti postupu správce daně I. stupně s ohledem na § 47 odst. 2 daňového řádu, který takovou situaci výslovně předvídá.

33. Pokud žalobkyně uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s její námitkou týkající se § 92 odst. 5 daňového řádu, předesílá soud v obecné rovině, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení; zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní. Není proto vadou správního rozhodnutí, pokud v jeho odůvodnění správní orgán prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59.
34. V intencích těchto závěrů Nejvyššího správního soudu je nutno konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je jednoznačně patrné, o jaké důvody žalovaný své rozhodnutí opřel. Žalobkyně ve svém odvolání proti platebnímu výměru správce daně I. stupně uvedla, že jeho součástí není průkaz o doručení výzvy dle § 101g odst. 2 zákona o DPH. Doručení se standardně prokazuje doručenkou dle § 51 daňového řádu. Ta je součástí správního spisu, do kterého může daňový subjekt nahlížet dle § 66 odst. 1 – 4 daňového řádu. Není běžnou praxí, aby byla součástí odůvodnění rozhodnutí správce daně i kopie doručanky. Náležitosti rozhodnutí jsou upraveny v § 102 daňového řádu a taková povinnost v tomto ustanovení obsažena není.
35. Soud ověřil, že předmětná doručanka zásilky adresované zástupkyni žalobkyně M. B. je součástí spisu. Žalobkyně do spisu mohla nahlédnout a s obsahem této doručanky se seznámit, ostatně sama netvrdí, že by jí toto právo bylo upřeno. Odůvodnění napadeného rozhodnutí v tomto směru tedy není deficitní. Ani tento žalobní bod proto nelze považovat za důvodný.
36. Shora uvedené úvahy je tedy možno shrnout tak, že soud dospěl k závěru, že ani jedna z námitek obsažených v žalobě není důvodná. Proto žalobu jako nedůvodnou postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

37. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

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

V Plzni dne 23. března 2020

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu