



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky, Ph.D. a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: M.Š.**, nar. ..., bytem ..., *zastoupeného Jiřím Motičákem, daňovým poradcem, se sídlem Obrněné brigády 20/20, Cheb*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2017 č. j. 92493/17/2403-50522-403394,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2017 č. j. 92493/17/2403-50522-403394 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), jímž byla zamítnuta námitka žalobce proti úkonu Finančního úřadu pro Karlovarský kraj při placení daní (*dále jen „prvoinstanční orgán“*) podaná dle ust. § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II. Žaloba

Žalobce v žalobě nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení a poté uplatnil jednotlivé námitky proti pochybením žalovaného. Žalobce v první řadě namítal, že dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za první a čtvrté čtvrtletí roku 2013 (dodatečný platební výměr ze dne 18. 1. 2017 č. j. 936005/16/2403-50521-403394 a č. j. 936034/16/2403-50521-403394) nebyly žalobci řádně doručeny. Správní orgán dodatečné platební výměry doručil pouze do datové schránky Jiřího Motičáka, daňového poradce, kterého žalovaný nesprávně považuje za zástupce zmocněného plnou mocí ze dne 16. 7. 2015. Žalobce namítal, že se plná moc stala neúčinnou *ex tunc*, neboť žalobce nereagoval na výzvu žalovaného ze dne 28. 7. 2016 k doplnění této plné moci. Výklad žalovaného, že se nereagováním na výzvu stala neúčinnou pouze část plné moci, je nesprávný. Během řízení o daňové kontrole za období roku 2012 a 2013 tak byla platná plná moc ze dne 16. 2. 2015, kterou žalovaný vykládal tak, že na základě této plné moci není zmocněnec oprávněn zastupovat žalobce v řízení a postupech, která následují po ukončení daňové kontroly (po podpisu protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole). Z těchto důvodů tedy nebyl zástupce žalobce zmocněn k doručení předmětných platebních výměrů.

V závěrečném žalobním návrhu žalobce kromě výše uvedeného navrhl, aby soud rozhodl takto: „*II. Plná moc ze dne 16. 7. 2015, kterou žalovaný zaevidoval pod č.j. 709196/15/2403-00510-403122 s ohledem na nevyhovění výzvě k odstranění vad podání č.j. 718199/16/2403-00510-402008 ze dne 28. 7. 2016 je v souladu s ust. § 28 odst. 3 a ust. § 74 odst. zák.č. 280/2009 Sb, daňový řád neúčinným podáním, a to od samého počátku (ex tunc), III. Žalovanému se ukládá, aby uvedl evidenci osobního daňového účtu do souladu s tím, že úkony činěné na základě plné moci zaevidoval pod č.j. 709196/15/2403-00510- 403122 jsou úkony bez právních účinků. IV. Žalovanému se ukládá, aby na základě petitu v bodě II., kterým byla potvrzena neúčinnost plné moci ze dne 16. 7. 2015 z úřední povinnosti přezkoumal všechna rozhodnutí, u kterých byla této plné moci přiznána účinnost, a aby tato rozhodnutí uvedl do souladu s rozhodnutím soudu o neúčinnosti plné moci, a to bezprostředně po doručení tohoto rozsudku, nejpozději však do 14 dnů od doručení. V. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení, a to do 5 dnů od právní moci rozsudku.*“

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný s námitkami žalobce nesouhlasil a odkázal na rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č.j. 768800/16 ze dne 01.09.2016, kterým žalovaný opravil (pozn. z důvodu neúmyslné technické chyby vzniklé na straně žalovaného) v souladu s ustanovením § 104 odst. 1 daňového řádu část výroku předmětné výzvy. To, že žalobce na již zmiňovanou výzvu nereagoval, v daném případě automaticky neznamená zánik plné moci jako takové, nicméně pozbyla účinnosti toliko část „Tato plná moc nahrazuje předchozí plné moci pokud byli zmocniteli uděleny, (k tomu srov. vyrozumění o neúčinnosti podání ze dne 19. 9. 2016 č.j.: 810134/16/2403-00510-402008, na které žalobce dále nereagoval). Žalovaný nadále zastává názor, že v daném případě, tj. prostřednictvím této žaloby by nemělo být rozhodováno soudem ohledně aplikace předmětné plné moci, neboť o této, resp. o souvisejícím rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bude rozhodnuto v rámci odvolacího řízení Odvolacím finančním ředitelstvím. Nic na uvedeném nemění ani skutečnost, že daňový subjekt (žalobce) nemůže vůči rozhodnutí o námitce proti úkonu správce daně při placení daní uplatnit opravné prostředky (§ 159 odst. 4 daňového řádu), resp. může formálně vznést správní žalobu. K tomu žalovaný považuje za vhodné zmínit, že námitka dle § 159 daňového řádu se vztahuje primárně k úkonům správce daně při placení daní. Žalobce však toliko brojí

proti jednání žalovaného při aplikaci plné moci ze dne 16. 7.2015, což v kontextu daňového řádu nelze zcela jistě podřadit pod oblast placení daní. Lze však legitimně přijmout závěr, že se žalobce snaží podanou žalobou ovlivnit i jiná řízení vedená v rámci správy daní Odvolacím finančním ředitelstvím, resp. že se žalobce snaží vyhnout legitimním (a rovněž primárním) postupům předvídaným daňovým řádem. Žalovaný uvedl, že žalobce si je zcela jist, jak na problematiku plné moci žalovaný nahlíží, o čemž mimo jiné svědčí i podané odvolání proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností (č.j. 768800/16) či podaná stížnost dle ustanovení § 261 daňového řádu (č.j. 76122/17). Žalovaný dále uvedl, že žalobce zaměňuje dvě zcela odlišné situace, a to že žalovaný vydal výzvu k odstranění vad podání na plnou moc ze dne 16.07.2015 (č.j. 718199/16), v níž se nicméně dopustil neúmyslného technického pochybení, na základě kterého byl nucen vydat rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností (č.j. 768800/16), a že žalobce tím, že namítané vady neodstranil, posvětil automatický zánik plné moci od počátku uplatnění. K tomu žalovaný dodal, že aplikace § 28 odst. 3 daňového řádu v této konkrétní situaci odporuje základním zásadám správy daní, například zásadě přiměřenosti a principu šetření práv osob (ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu), neboť tím, že si daňový subjekt (žalobce) zvolí zplnomocněného zástupce a svou vůli projeví podáním plné moci, jejíž zmocnění je nepřesně uvedeno jen v části, nelze považovat celou plnou moc vůči správci daně za neúčinnou, a to i v části zmocnění, které je vymezeno přesně. Daňový subjekt podáním plné moci ve smyslu ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu legitimně očekává, že za něj v rozsahu plné moci bude jednat zvolený zástupce. K tomu žalovaný dodával, že ke dni postoupení tohoto vyjádření nebyla ze strany žalobce či pana Motičáka plná moc vypovězena. K aplikaci některých zásad správy daní (zásada zákonnosti, zásada legální licence, zásada legitimního očekávání) či ústavní zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a vyjmenování čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kterými žalobce dokládá nesprávný postup žalovaného, žalovaný uváděl, že tato tvrzení opět směřují nikoliv proti rozhodnutí o námítce (č.j.92493/17) jako takovému, ale žalobce jimi opakovaně dokládá svůj názor na žalovaným nesprávné aplikování a využívání plné moci ze dne 16.07.2015. Jak je již uvedeno výše, v dané fázi řízení, kdy je tato otázka předmětem odvolacího řízení u Odvolacího finančního ředitelství, není žalobce ani žalovaný oprávněn předjímat ohledně aplikace plné moci žádné konečné stanovisko. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle ust. § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle ust. § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

Žaloba není důvodná.

Při posuzování důvodnosti žaloby soud vycházel z následujících zákonných ustanovení.

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo, nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění i ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, případně vyslovení jeho nicotnosti nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 159 odst. 1 daňového řádu proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.

a) Výchozí stav

Dne 23.1.2017 bylo žalobci prostřednictvím zmocněného zástupce správcem daně doručeno vypořádání o výši nedoplatku, kterým byl žalobce vypořádán o skutečnosti, že žalovaný eviduje na osobním daňovém účtu žalobce z titulu daně z přidané hodnoty nedoplatek v celkové výši 2.290.736,- Kč, který se skládá jednak z nedoplatku vzniklého na základě platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 a dále z nedoplatku vzniklého na základě dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2013.

Ze správního spisu soud shledal, že dne 24.1.2017 bylo Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj doručeno podání žalobce označené:

- I. námitka proti úkonům správce daně při placení daní podle § 159 daňového řádu,
- II. stížnost podle § 261 daňového řádu a
- III. podnět k prošetření porušení mlčenlivosti podle § 52 daňového řádu.

Žalobou napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj bylo vydáno v přímé vazbě na část I. podání žalobce označeného jako námitka proti úkonům, správce daně při placení daní podle § 159 daňového řádu. Ve vznesené námitce žalobce zdůrazňoval, že dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 24.11.2016 o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za 1. a 4. čtvrtletí roku 2013 doručené do datové schránky Jiřího Motičáka, nebyly doručeny řádně, neboť nebyly doručovány osobě zmocněné k jejich doručení.

V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný rozhodoval o uplatněné námitce žalobce podle § 159 daňového řádu proti úkonům správce daně při placení daní. Vycházel při tom ze zjištění, že dne 16.2.2015 byla správci daně doručena plná moc, ve které Jiří Motičák jako daňový poradce byl kromě jiného zmocněn zastupovat žalobce jako daňový subjekt ve všech úkonech daňového řízení souvisejících s daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2012 a 2013. Dne 16.7.2015 správce daně přijal plnou moc, kterou žalobce kromě jiného předložil v reakci na výzvu k odstranění vad podání ze dne 14.7.2015, jejímž prostřednictvím byl žalobce vyzván k odstranění absence vlastnoručního podpisu na odvolání proti platebnímu výměru. Plná moc ze dne 16.7.2015 obsahovala nepřesně vymezení rozsahu zmocnění a proto správce daně vyzval žalobce k úpravě plné moci, a to prostřednictvím výzvy k odstranění vad podání ze dne 28.7.2016, ve znění navazujícího rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností vydaného správcem daně dne 1.9.2016. Žalobce této výzvě k úpravě plné moci ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností nevyhověl. Žalobce vyslovil názor, že celá plná moc ze dne 16.7.2015 je vůči správci daně neúčinná, a to z důvodu nevyhovění výzvě k úpravě plné moci. Tento svůj názor

také blíže právně odůvodnil. V této souvislosti správce daně posoudil část podání žalobce I. jako námitku proti úkonům správce daně při placení daní podle § 159 daňového řádu uplatněnou daňovým subjektem ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu správce daně dozvěděl ve smyslu § 159 odst. 1 daňového řádu. Námitky byly daňovým subjektem podány řádně ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení vyrozumění žalobce o výši jeho nedoplatku.

Žalovaný vycházel z tvrzení žalobce, kterým označil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty 1. a 4. čtvrtletí roku 2013, včetně příslušenství za nepravomocné, neboť mu nebyly dosud doručeny, když správce daně tyto platební výměry doručoval daňovému poradci Jiřímu Motičákovi, ačkoliv ten nebyl k doručování zmocněn. Tuto svou úvahu žalobce dovozoval z tvrzené neúčinnosti plné moci ze dne 16.7.2015.

Žalovaný zdůraznil, že žalobce se nesprávně domnívá, že daňový poradce Jiří Motičák není oprávněn žalobce jako daňový subjekt zastupovat na základě rozsahu zmocnění vymezeného mu plnou mocí uplatněnou u správce daně dne 16.7.2015. Plná moc ze dne 16.7.2015 se přitom stala neúčinnou z důvodu nevyhovění výzvy k úpravě plné moci, ze které vůči správci daně není účinná pouze část zmocnění ve znění „Tato plná moc nahrazuje předchozí plné moci pokud byly zmocniteli uděleny.“

Žalovaný zdůraznil, že stejná otázka neúčinnosti plné moci a nedoručení dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty ze 1. a 4. čtvrtletí roku 2013 byla rovněž předmětem odvolání, které žalobce uplatnil vůči vydaným dodatečným platebním výměrům na DPH za 1. a 4. čtvrtletí roku 2013.

b) Právní posouzení žaloby

Projednávanou žalobou žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného, kterým správce daně zamítl jeho námitku uplatněnou ve smyslu § 159 daňového řádu, proti úkonu správce daně při placení daní. Tímto úkonem bylo vyrozumění žalobce provedené správcem daně o výši nedoplatku na dani z přidané hodnoty a příslušenství provedené ve shodě s § 153 odst. 3 daňového řádu. Podstatou vznesené námitky bylo tvrzení žalobce o neúčinném doručení platebních výměrů správce daně na daň z přidané hodnoty za 1. a 4. čtvrtletí 2013 v důsledku zániku zmocnění daňového poradce Jiřího Motičáka, kterému dodatečné platební výměry byly doručovány. Stejně tvrzení o neúčinnosti doručení dodatečných platebních výměrů správce daně bylo předmětem jeho odvolání, kterými napadl rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, ze dne 7.2.2017, kterými bylo zamítnuto jeho odvolání a odvolací řízení bylo zastaveno pro podání odvolání po lhůtě stanovené v § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Tato otázka je předložena k řešení Odvolacímu finančnímu ředitelství, které jako odvolací orgán o uplatněném odvolání rozhoduje.

Na základě zjištěného stavu věci se soud zabýval otázkou, zda žalobce v důsledku úkonu správce daně, kterým bylo jeho vyrozumění o výši nedoplatku na dani z přidané hodnoty a jeho příslušenství, mohl být na svých právech zkrácen přímo, což je dokladem aktivní legitimace žalobce domáhat se účinně soudní ochrany. Žalobce ke své ochraně využil první možnou cestu a vůči úkonu správce daně, který žalobce vyrozuměl o výši jeho nedoplatku na daň z přidané hodnoty, uplatnil námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. O této námitce správce daně žalobou napadeným rozhodnutím rozhodl a žalobce využil další možnou cestu obrany a vůči každému z dodatečných platebních výměrů, kterými byla doměřena DPH žalobci za 1. a 4. čtvrtletí 2013 uplatnil odvolání, o kterém správce daně

rozhodl, odvolání zamítl a odvolací řízení zastavil, neboť bylo podáno po uplynutí lhůty stanovené v § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobce využil i třetí cesty pro svoji obranu a tato jednotlivá rozhodnutí správce daně napadl odvoláním, které je předmětem rozhodování Odvolacího finančního ředitelství. Žalobci v budoucnu zbývá ještě čtvrtá cesta obrany, neboť rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství mu umožňuje soudní řád správní napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s.

Pokud žalobce napadl žalobou rozhodnutí žalovaného vydaného o námitkách uplatněných žalobce proti úkonu správce daně ve smyslu § 159 odst. 1 s.ř.s., pak nemohl být přímo zkrácen na svých právech a tím není naplněna základní podmínka úspěšnosti uplatněné žaloby. Podstata uplatněné námitky spočívající v tvrzení žalobce o neúčinnosti plné moci ze dne 16.7.2015 a neúčinnosti doručení předmětných dodatečných platebních výměrů se stala předmětem rozhodování správce daně podle § 159 odst. 3 daňového řádu. Současně stejná otázka se stala předmětem odvolání žalobce a je předkládána k řešení Odvolacímu finančnímu ředitelství jako příslušnému odvolacímu orgánu. Správní soudnictví představuje subsidiární soudní kontrolu činnosti veřejné správy a proto obrany ve správním soudnictví prostřednictvím žaloby uplatněné podle § 65 s.ř.s. se žalobce bude moci domáhat v okamžiku, kdy bude přímo dotčen rozhodnutím příslušného správního orgánu po čerpání řádných opravných prostředků, jako podmínky přípustnosti žaloby ve správním soudnictví ve smyslu § 68 písm. a) s.ř.s.

V případě žalobce nebyla naplněna základní podmínka úspěšnosti jeho žaloby, kterou je tvrzení přímého dotčení na svých subjektivních veřejných právech a soud proto ve smyslu § 78 odst. 7 žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a za situace, kdy žalovaný dosáhl v řízení procesního úspěchu, avšak náhradu nákladů řízení nežádal, rozhodl soud, že žádný z účastníků na náhradu nákladů řízení nemá právo.

Žalobce uplatnil žalobu ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s. V rámci pravomoci soudu ve shodě s ust. § 78 s.ř.s. rozhodoval soud toliko o důvodnosti žaloby proti rozhodnutí žalovaného a nemohl proto přistoupit na deklarování neúčinnosti plné moci vystavené žalobcem dne 16.7.2015, ani na uložení povinnosti žalovanému uvést evidenci osobního daňového účtu žalobce do souladu s tím, že úkony učiněné na základě plné moci, ze dne 16.7.2015 jsou úkonu bez právních účinků a stejně tak neukládal žalovanému povinnost tvrdit neúčinnost plné moci ze dne 16.7.2015.

Ve shodě s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud o žalobě bez nařízení jednání, neboť účastníci projevíli s tímto postupem souhlas.

V. Náklady řízení

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 žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán náhradu nákladů nepožadoval, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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

V Plzni dne 28. listopadu 2018

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.