



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobkyně: **J. m. s. r. o.**, se sídlem V. n., U. J., zastoupena Mgr. Ing. Petrem Václavíkem, daňovým poradcem se sídlem U Vlečky 35, Poděbrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 37, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2014, čj. 7377/14/5000-14203-711217, a ze dne 31. 3. 2014, čj. 8536/14/5000-14304-707666,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :
Vymezení věci

Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal na základě daňové kontroly provedené u žalobkyně čtyři dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009, říjen 2009, listopad 2009 a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, a to prostřednictvím svého zástupce J. V., tehdy daňového poradce. O odvoláních rozhodl správce daně čtyřmi rozhodnutími ze dne 5. 6. 2013, kterými odvoláním žalobkyně částečně vyhověl, ve zbytku však odvolání zamítl. Dne 8. 11. 2013 podala žalobkyně prostřednictvím nového zástupce Mgr. Ing. Petra Václavíka, daňového poradce, odvolání proti rozhodnutím ze dne 5. 6. 2013. Tato odvolání správce daně rozhodnutími ze dne 14. 11. 2013 zamítl z důvodu opožděnosti. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, o nichž rozhodl žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví rozsudku. Odvolání zamítl a napadená rozhodnutí správce daně ze dne 14. 11. 2013 potvrdil.

Žalovaný ve svých rozhodnutích uvedl, že dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), je zcela na vůli zmocnitele, koho si zvolí za svého zmocněnce a v jakém rozsahu mu udělí plnou moc. Je rovněž na něm, zda z případné ztráty profesní způsobilosti zmocněnce vyvodí soukromoprávní důsledky a spolupráci s odsouzeným zmocněncem ukončí, tedy odvolá plnou moc a sdělí tuto skutečnost správci daně, nebo zda se nadále nechá zastupovat touto osobou. Daňový řád upravuje pouze jeden důvod zániku zmocnění, a to uplatnění plné moci pro nového zmocněnce, což se považuje za odvolání plné moci dosavadnímu zmocněnci (§ 28 odst. 4). Pro další možnosti zániku plné moci je nutno subsidiárně aplikovat soukromoprávní předpisy, tj. § 33b zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 227/2009 Sb. (dále jen „o. z.“). Se ztrátou profesní způsobilosti nespojuje tato právní úprava zánik zmocnění. Trest zákazu činnosti tak nemůže nijak ovlivnit účinnou plnou moc uplatněnou u správce daně. Daňový řád neomezuje zastupování osobami, které nejsou daňovým poradcem nebo advokátem. Způsobilost osoby být zmocněncem dle § 27 - § 28 d. ř. není nijak vázána na její profesi. Pro posouzení dané věci je tedy nerozhodné, kdy se stal trest zákazu činnosti účinným, tj. kdy nabyl právní moci odsuzující rozsudek, nebo zda měl správce daně povinnost aktivně získávat informace z trestního řízení. Uložení trestu zákazu činnosti nemá žádný vliv na účinnost plné moci uplatněné u správce daně.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, neboť se domnívá, že rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2013 jí nebyla řádně doručena, a tudíž odvolání proti nim podaná nejsou opožděná. Žalobkyně nejprve shrnula, že byla zastoupena daňovým poradcem J. V. na základě plné moci dne 16. 1. 2004. Od 23. 8. 2013 byla zastoupena daňovým poradcem Petrem Václavíkem na základě plné moci z téhož dne. Panu V. byl rozsudkem soudu uložen trest zákazu činnosti výkonu daňového poradenství, rozsudek nabyl právní moci dne 17. 4. 2013. Spornou otázkou tedy je, zda mohl pan V. i po 17. 4. 2013 činit procesní úkony v zastoupení žalobkyně, včetně přijímání doručovaných písemností.

Žalobkyně upřesnila, že rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2013 byla doručována pouze panu V., daňovému poradci, do datové schránky. Datová zpráva měla být doručena dne 11. 7. 2013. Rozsudkem Okresního soudu v Kutné Hoře sp. zn. 14 T 5/2013, jenž byl potvrzen rozsudkem Krajského soudu v Praze sp. zn. 9 To 127/2013, a nabyl tak právní moci dne 17. 4. 2013, byl panu V. uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu soukromého podnikání v oboru účetního poradenství, vedení účetnictví, vedení daňové evidence a daňového poradenství. Ke dni 17. 4. 2013 tak zaniklo panu V. oprávnění k výkonu daňového poradenství. Trestní stíhání pana V. bylo zahájeno na základě oznámení Finančního úřadu v Kutné Hoře. Oznamovatel má dle § 158 odst. 2 trestního řádu právo na informace o trestním řízení a právo připojit se k trestnímu řízení jako osoba poškozená. Pokud finanční úřad tato práva nevyužil, nemůže to být přičítáno žalobkyni k tíži. Správce daně, který je nástupcem Finančního úřadu v Kutné Hoře, tak mohl a měl vědět, že panu V. byl uložen trest zákazu činnosti, přičemž lze předpokládat, že tyto informace mohl mít již 17. 4. 2013. Nelze naopak svalovat veškerou odpovědnost na žalobkyni a tvrdit, že i přes odsouzení pana V. se jím nechala nadále zastupovat, plnou moc nevypověděla, neboť žalobkyně nebyla osobou zúčastněnou na trestním řízení. Na rozdíl od žalovaného nemohla zjistit, že byl pan V. odsouzen. Rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2013 bylo doručeno panu V., jakožto

zástupci žalobkyně, až po tomto datu. Správce daně tak nemohl platně doručit rozhodnutí pouze do datové schránky pana V.. V okamžiku, kdy se dozvěděl o uložení trestu zákazu činnosti, měl správce daně doručit rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 žalobkyni a původní doručení prohlásit za neúčinné. Stanovisko žalovaného, že se správce daně o rozsudku dozvěděl až dne 26. 7. 2013, a tudíž do té doby mohl panu V. řádně doručovat písemnosti pro žalobkyni, není správné, neboť rozsudek nabyl právní moci již dne 17. 4. 2013 a stal se závazný vůči všem osobám.

Žalobkyně poukázala na informaci žalovaného ze dne 9. 9. 2013, čj. 3359565/13/2100-04600-203111, podle níž je úkon učiněný daňovým poradcem, jemuž byla zakázána činnost pravomocným rozsudkem, nezpůsobilý k projednání, neboť jej učinila osoba, která k tomu není oprávněná. Žalobkyně nesouhlasí s bagatelizováním významu této písemnosti a má za to, že se ve vztahu k ní uplatní presumpce správnosti úředních rozhodnutí. Rovněž pokyny D Generálního finančního ředitelství jsou interními dokumenty finanční správy, a přitom jsou dle ustálené judikatury správních soudů závazné pro finanční správu.

O vydání rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 se žalobkyně dozvěděla až dne 17. 9. 2013 při nahlížení do daňového spisu. Lhůta pro podání odvolání, která činí 30 dnů, tak uplynula až dne 17. 10. 2013. Analogicky lze použít § 84 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), jenž upravuje běh odvolací lhůty při neoznámení rozhodnutí, nebo závěry Nejvyššího soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 6. 12. 2011, sp. zn. 30 Cdo 2729/2010. Žalovaný argumentuje tím, že trest zákazu činnosti nespadá mezi důvody zániku plné moci podle § 33b o. z., a že případná výpověď plné moci je pro třetí osoby účinná až okamžikem, kdy se o tom dozví. Žalovaný však sám v napadených rozhodnutích připouští, že není vázán úkony, které byly učiněny vůči panu V. ode dne 26. 7. 2013, kdy byl žalovanému doručen rozsudek v trestní věci, nikoliv až od 23. 8. 2013, kdy byla správci daně doručena plná moc nového zástupce. Tím však popírá svoji vlastní argumentaci.

Žalovaný dovodil, že zánik zastoupení v důsledku nezpůsobilosti daňového poradce k zastupování ztrátou profesního oprávnění, který je upraven v § 26 odst. 4 d. ř., se vztahuje pouze na případy, kdy byl daňový poradce ustanoven zástupcem daňového subjektu rozhodnutím správce daně. Tak tomu ovšem dle žalobkyně není, neboť uvedené ustanovení předchází ostatním ustanovením o zastoupení, a je tak aplikovatelné i na ostatní způsoby zániku zastoupení, tedy i na zmocnění na základě plné moci. Ustanovení § 136 odst. 2 d. ř. s tímto nesouvisí.

V neposlední řadě pak žalobkyně namítá, že rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 jsou nezákonná, resp. nicotná, neboť správce daně neměl pravomoc vydat tato rozhodnutí. Uvedený závěr dovozuje žalobkyně z toho, že správce daně sdělil žalobkyni dne 22. 4. 2013, že odvolání byla postoupena žalovanému.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2013 byla panu V. doručena již 6. 6. 2013, nikoliv až 11. 7. 2013, jak tvrdí žalobkyně. Setrvává na svém stanovisku, že pokud daňový řád nevyžaduje, aby byl zmocněnec držitelem určitého profesního oprávnění, je taktéž na vůli zmocnitele, zda z případné ztráty profesní způsobilosti vyvodí soukromoprávní důsledky a spolupráci s odsouzeným zmocněncem ukončí odvoláním plné moci. Český právní řád nespojoval se zánikem profesní způsobilosti zánik zmocnění. K zániku zmocnění tak došlo až dne 23. 8. 2013, kdy byla správci daně předložena plná moc udělená novému zmocněnci. Interní informace správce daně ze dne 9. 9.

2013 vznikla v rámci komunikace různých organizačních složek jediného správce daně ve věci konkrétního případu. Nelze ji proto srovnávat s pokyny D, které vydává Generální finanční ředitelství, jež jsou obecnými normami. Nadto nejde o rozhodnutí ve smyslu § 101 d. ř., ve vztahu k informaci ze dne 9. 9. 2013 tak nelze uplatňovat presumpci správnosti rozhodnutí. Žalovaný odmítá, že by v napadených rozhodnutích připustil, že nebyl vázán úkony, které učinil pan V., již ode dne 26. 7. 2013. Z rozhodnutí naopak vyplývá, že účinnost plné moci udělené panu V. skončila až dne 23. 8. 2013. Ustanovení § 26 d. ř. se nevztahuje na zastoupení na základě plné moci, nejde o obecné ustanovení, které by se vztahovalo na více druhů zastoupení účastníka. Okolnost, že je zařazeno před úpravou zastoupení na základě plné moci, neznamená, že by bylo systematicky nadraženo. Informaci obsaženou ve sdělení ze dne 22. 4. 2013, že odvolání byla postoupena odvolacímu orgánu, je třeba vyložit tak, že spis byl z územního pracoviště finančního úřadu předán na tzv. řídicí úroveň téhož finančního úřadu, která byla do 31. 12. 2012 odvolacím orgánem. Chybná formulace nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí vydaných v rámci autoremedury dne 5. 6. 2013.

Žalovaný uzavírá, že je plně na odpovědnosti žalobkyně, jakou osobu zmocnila k zastupování v daňovém řízení. Pokud ji zvolený zástupce neinformoval o skutečnostech, na jejichž základě by žalobkyně mohla zvažovat odvolání plné moci, jde o záležitost mezi těmito subjekty (jedná se o soukromoprávní vztah). Není vůbec rozhodné, kdy se správce daně dozvěděl o uložení zákazu činnosti panu V., neboť byl povinen respektovat volbu žalobkyně a doručovat písemnosti jí zvolenému zmocněnci. Ve zbytku žalovaný odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí.

Žalobkyně v replice nepřináší nové argumenty, pouze popírá správnost argumentace žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě a opakuje své argumenty. Má za to, že uložení trestu zákazu činnosti vytváří obdobnou situaci jako omezení svéprávnosti. Plná moc udělená žalobkyní panu V. byla dle jejího textu plnou mocí udělenou daňovému poradci. Po uložení zákazu činnosti podával pan V. daňová tvrzení jako obecný zmocněnec, nikoliv jako daňový poradce. Doručování osobě bez svéprávnosti k zastupování je protizákonný postup, který nelze ospravedlnit rozhodnutím žalobkyně.

Při jednání, které soud k projednání věci nařídil, setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

Z daňových spisů soud zjistil, že dne 16. 1. 2004 byla Finančnímu úřadu v Uhlířských Janovicích doručena generální plná moc ze dne 16. 1. 2004, kterou žalobkyně zmocnila

daňového poradce J. V. k veškerým úkonům, přijímání doručovaných písemností, podávání daňových přiznání, návrhů a žádostí, podávání opravných prostředků a vzdávání se jich, a to bez omezení. Uložením plné moci u správce daně se ruší veškeré předchozí plné moci.

Dne 10. 4. 2012 zahájil Finanční úřad v Kutné Hoře daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2009 (viz protokol čj. 48773/12/038930204171). O výsledku daňové kontroly byla sepsána zpráva čj. 116392/13/2113-05400-204171. Dne 4. 2. 2013 vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 (čj. 119219/13/2113-24801-200991) a dále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 (čj. 119180/13/2113-24801-2000991), říjen 2009 (čj. 119193/13/2113-24801-200991) a listopad 2009 (čj. 119200/13/2113-24801-200991), a to na základě zprávy o daňové kontrole čj. 116392/13/2113-05400-204171. Dodatečné platební výměry byly doručeny zástupci žalobkyně J. V., daňovému poradci. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně zastoupená J. V., daňovým poradcem, dne 7. 3. 2013 odvolání.

O odvoláních ze dne 7. 3. 2013 rozhodl správce daně rozhodnutími ze dne 5. 6. 2013, čj. 2180866/13/2100-14200-202308, čj. 2181667/13-2100-14300-203500, čj. 2181677/13-2100-14300-203500, čj. 2181679/13-2100-14300-203500, kterými odvoláním částečně vyhověl. Všechna tři rozhodnutí byla doručována zástupci žalobkyně J. V. do datové schránky. Rozhodnutí byla doručena dne 6. 6. 2013, kdy se do datové schránky J. V. přihlásila oprávněná osoba.

Dne 23. 8. 2013 byla správci daně doručena plná moc ze dne 8. 8. 2013, kterou žalobkyně zmocnila daňového poradce Mgr. Ing. Petra Václavíka k zastupování před Finančním úřadem pro Středočeský kraj, a to při všech úkonech a ve všech řízeních vedených před tímto finančním úřadem. Plná moc se uděluje i pro případné odvolací řízení a na celé řízení před odvolacím orgánem. Nahrazuje veškeré předešlé udělené plné moci před Finančním úřadem pro Středočeský kraj a nabývá účinnosti dnem jejího podpisu.

Dne 17. 9. 2013 nahlížel Mgr. Ing. Petr Václavík do daňového spisu žalobkyně ve věci zprávy o daňové kontrole za rok 2009. Byly mu pořízeny fotokopie rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013.

Žalobkyně podala dne 8. 10. 2013 proti rozhodnutím správce daně ze dne 5. 6. 2013 odvolání, a to prostřednictvím svého zástupce Mgr. Ing. Petra Václavíka, daňového poradce.

Dne 14. 11. 2013 vydal správce daně rozhodnutí čj. 3735364/13-2100-14200-202308, čj. 3733374/13-2100-14300-203500, čj. 3733606/13-2100-14300-203500, čj. 3733719/13-2100-14300-203500, kterými zamítl odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 5. 6. 2013 a odvolací řízení zastavil. Odvolání posoudil jako opožděná.

Dne 26. 11. 2013 podala žalobkyně proti rozhodnutím správce daně ze dne 14. 11. 2013 odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutími označenými v záhlaví rozsudku a napadená rozhodnutí ze dne 14. 11. 2013 potvrdil.

Součástí daňových spisů je dále oznámení Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 11. 3. 2011 o podezření na spáchání trestného činu zkrácení daně, kterého se měl dopustit J. V., adresované Okresnímu státnímu zastupitelství v Kutné Hoře. Rozsudkem Okresního soudu v Kutné Hoře ze dne 28. 2. 2013, čj. 14 T 5/2013 – 357, byl J. V. uznán vinným ze

spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a byl mu uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu soukromého podnikání v oboru účetního poradenství, vedení účetnictví, vedení daňové evidence a daňové poradenství na dobu 6 let. Podle doložky právní moci, která byla připojena dne 25. 7. 2013, nabylo rozhodnutí právní moci dne 17. 4. 2013. Usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2013, čj. 9 To 127/2013 – 385, bylo odvolání J. V. zamítnuto. Rozhodnutí byla správci daně doručena dne 26. 7. 2013. Dle výpisu ze seznamu daňových poradců vedených Komorou daňových poradců byl J. V. vyškrtnut ze seznamu dne 18. 11. 2013.

Dne 22. 4. 2013 sdělil správce daně zástupci žalobkyně J. V. v návaznosti na její žádost o pozastavení vymáhání nedoplatků, že proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která byla postoupena k vyřízení Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně. Platební výměry tak ještě nenabýly právní moci. Doměřená daň je splatná ve lhůtě 15 dnů od právní moci dodatečných platebních výměrů.

Součástí spisu je i zpráva Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 9. 9. 2013 určená všem územním pracovištím tohoto orgánu finanční správy. Zpráva se týká postupu v daňovém řízení při zjištění porušování zákazu vykonávání činností, který byl uložen J. V.. Z důvodu sjednocení postupu všech územních pracovišť správce daně byl v tomto dokumentu popsán možný postup v daňovém řízení. Podle tohoto postupu jsou veškerá podání učiněná J. V. po 17. 4. 2013, kdy mu byl uložen trest zákazu činnosti, nezpůsobilá k projednání, neboť je učinila osoba, která k nim není oprávněná. U plných mocí, které byly správci daně předloženy do 17. 4. 2013, by se měla ukončit jejich platnost k datu 17. 4. 2013.

Posouzení žalobních bodů

Žalobkyně v žalobě formulovala dva žalobní body. První vymezila tak, zda vykonatelností výroku rozhodnutí vydaného soudem v trestním řízení, jímž byl dosavadnímu zástupci žalobkyně J. V. uložen trest zákazu činnosti spočívající v podnikání v oboru daňového poradenství, zaniklo oprávnění J. V. zastupovat žalobkyni v daňovém řízení. S tím přímo souvisí otázka, zda tedy správce daně účinně doručil žalobkyni rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 tím, že je doručil J. V.. Druhým žalobním bodem zpochybňuje funkční příslušnost správce daně rozhodnout o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, z čehož dovozuje nezákonnost, nebo dokonce nicotnost rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2013.

Úvodem soud předesílá, že J. V. prokázal své oprávnění zastupovat žalobkyni ve všech daňových řízeních (jde o neomezenou plnou moc ve smyslu § 10 odst. 3 a § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „ZSDP“) plnou mocí ze dne 16. 1. 2004. Jedná se tedy o zastoupení na základě dohody mezi žalobkyní a J. V., daňovým poradcem.

Při zastoupení na základě plné moci je třeba rozlišovat mezi dohodou o plné moci (zastoupení či zmocnění) na straně jedné a mezi samotnou plnou mocí na straně druhé. Dohoda o plné moci (zastoupení či zmocnění) je smlouva mezi zmocnitelem a zmocněncem, kterou se zmocněnec zavazuje zastupovat zmocnitele v dohodnutém rozsahu, popřípadě za dohodnutých podmínek; uzavřením této dohody vzniká právní vztah zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem. Plná moc je jednostranný právní úkon zmocnitele, určený (adresovaný) třetí osobě (třetím osobám), v němž zmocnitel prohlašuje, že si zvolil zmocněnce, aby ho zastupoval v rozsahu uvedeném v této plné moci; plná moc z hlediska obsahu právního úkonu představuje osvědčení (průkaz) o zastoupení, vzniklém na základě

dohody o plné moci (zastoupení či zmocnění). Plná moc zaniká pro důvody demonstrativně vypočtené v § 33b o. z. Důvodem zániku plné moci v tomto ustanovení neuvedeným je ovšem - logicky - také například uplynutí doby, na kterou bylo trvání plné moci časově omezeno, nebo dohoda stran. Od zániku dohody o plné moci je třeba odlišovat zánik účinků plné moci, neboť zatímco zánik dohody je věcí jejích účastníků, zánik účinků plné moci se týká třetích osob (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2010, sp. zn. 21 Cdo 5429/2007, a rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 16. 1. 2013, sp. zn. 31 Cdo 2038/2011, dále též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 38/2014 – 59, bod 23, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, čj. 1 Afs 32/2008 – 66).

Je tedy třeba vyjít z toho, že plná moc jako taková zaniknout nemůže, zaniknout může pouze právní vztah (hmotněprávního charakteru) mezi zmocněncem a zmocnitelem. Důvody zániku dohody o plné moci jsou upraveny v § 33b o. z., podle něhož plná moc (jde o nepřesné označení, správně má být uvedeno dohoda o plné moci) zaniká provedením úkonu, na který byla omezena, je-li odvolána zmocnitelem, je-li vypovězena zmocněncem, zemře-li zmocněnec. Ačkoliv hypotéza této právní normy má podobu taxativního výčtu, civilní judikatura dovodila, že vedle toho existují i další obecné důvody pro zánik dohody o plné moci (viz výše). Daňový řád ani zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění účinném do 27. 12. 2015 (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), žádné hmotněprávní důvody zániku dohody o plné moci neupravují. Plná moc ztrácí své účinky vůči třetí osobě (správci daně) okamžikem, kdy je tato osoba vyrozuměna o ukončení zastoupení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, čj. 5 Afs 104/2006 – 73), což lze i pro účely daňového řízení dovodit z § 28 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění zákona č. 30/2000 Sb. (dále jen „o. s. ř.“; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 38/2014 – 59).

Podle zákona o správě daní a poplatků bylo možné zmocnit k zastupování v daňovém řízení jakoukoliv osobu bez omezení (§ 10 odst. 3). Totéž je možné i dle § 27 odst. 1 d. ř.

V nyní posuzované věci byla generální plná moc vystavená žalobkyní pro J. V. doručena Finančnímu úřadu v Uhlířských Janovicích dne 16. 1. 2004, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Doručování rozhodnutí správce daně, které je předmětem sporu, bylo nicméně provedeno v řízení, které se plně řídí daňovým řádem, neboť bylo zahájeno již za účinnosti daňového řádu (§ 264 odst. 1 d. ř.). Podle § 264 odst. 2 d. ř. právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. Podle § 27 odst. 2 d. ř. je plná moc účinná vůči správci daně od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně (ke dni 31. 12. 2006 zanikl Finanční úřad v Uhlířských Janovicích a jeho působnost přešla na Finanční úřad v Kutné Hoře; ke dni 31. 12. 2012 zanikl Finanční úřad v Kutné Hoře a jeho působnost přešla na Finanční úřad pro Středočeský kraj). Podle § 28 odst. 4 d. ř. 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.

Z výše uvedeného tedy plyne, že plná moc pro J. V. byla uplatněna u správce daně dne 16. 1. 2004, jedná se o plnou moc neomezenou, která se vztahuje na všechny úkony a na všechna řízení (i budoucí). Účinky plné moci ze dne 16. 1. 2004 zanikly nejpozději dne

23. 8. 2013 na základě § 28 odst. 4 d. ř., neboť v tento den byla u správce daně uplatněna plná moc pro nového zmocněnce Mgr. Ing. Petra Václavíka.

J. V. zastupoval žalobkyni jako daňový poradce. Oprávnění vykonávat daňové poradenství nabývá fyzická osoba dnem zápisu do seznamu daňových poradců (§ 4 odst. 1 zákona o daňovém poradenství). Právo vykonávat daňové poradenství pozbývá daňový poradce dnem, ke kterému je ze seznamu vyškrtnut, nejdříve však dnem, kdy bylo daňovému poradci doručeno rozhodnutí o vyškrtnutí [§ 4 odst. 5 písm. a) zákona o daňovém poradenství, ve znění účinném od 1. 7. 2008]. Komora daňových poradců vyškrtne daňového poradce ze seznamu, jestliže přestal být bezúhonný [viz § 7 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 5 odst. 1 písm. b) zákona o daňovém poradenství]. Bezúhonným je ten, kdo nebyl pravomocně odsouzen pro trestný čin související s předmětem daňového poradenství, nebo pro jiný trestný čin spáchaný úmyslně, jestliže vzhledem k povaze daňového poradenství a osobě, která se tohoto činu dopustila, je obava, že se dopustí stejného nebo obdobného činu při výkonu daňového poradenství (§ 5 odst. 2 zákona o daňovém poradenství). O vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců se vydává rozhodnutí (§ 7 odst. 4 zákona o daňovém poradenství).

Z výše uvedeného vyplývá, že v okamžiku, kdy se stane vykonatelným trest zákazu činnosti v oblasti daňového poradenství, nepozbývá daňový poradce svůj status daňového poradce. Tento status pozbyde až právní mocí rozhodnutí Komory daňových poradců o vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců. J. V. byl vyškrtnut ze seznamu daňových poradců dne 18. 11. 2013. To nicméně neznamená, že by i poté, co se stalo vykonatelným rozhodnutí o uložení trestu zákazu činnosti (tj. po 17. 4. 2013), byl oprávněn vykonávat podnikatelskou činnost v oboru daňového poradenství. J. V. byl až do 18. 11. 2013 daňovým poradcem, tj. členem Komory daňových poradců, byť nesměl vyvíjet podnikatelskou činnost v oboru daňového poradenství, jinak by se mohl dopustit trestného činu maření výkonu úředního rozhodnutí. Podnikání bylo v rozhodné době definováno v § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, jako soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Taková činnost v oboru daňového poradenství byla J. V. zakázána. Nebylo mu nicméně zakázáno, aby zastupoval daňové subjekty v daňovém řízení, pokud by takovou činností nenaplnil znaky podnikání (typicky zastupováním bezúplatně, nejednalo by se tedy o činnost prováděnou za účelem dosažení zisku). I kdyby nicméně J. V. přes zákaz podnikání v oboru daňového poradenství nadále v tomto oboru podnikal, vystavoval by se sice nebezpečí veřejnoprávní sankce, tato skutečnost by však neměla žádný vliv na platnost soukromoprávních úkonů, které by J. V. učinil (§ 3a odst. 1 obchodního zákoníku, ve znění zákona č. 370/2000 Sb., k tomu viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2004, sp. zn. 32 Odo 314/2003).

Jádrem žalobního bodu je posouzení otázky, zda vykonatelnost rozhodnutí soudu vydaného v trestním řízení, jímž byl J. V. uložen trest zákazu činnosti spočívající ve výkonu daňového poradenství, má bez dalšího za následek zánik hmotněprávního vztahu mezi daňovým poradcem J. V. a žalobkyní. Soud již výše uvedl, že důvody pro zánik právního vztahu přímého zastoupení nejsou v daňovém řádu ani zákonu o daňovém poradenství upraveny, jsou soustředěny v § 33b o. z. Jak správně dovodil žalovaný v napadených rozhodnutích, důvodem pro zánik hmotněprávního vztahu zastoupení mezi zmocnitelem a daňovým poradcem jako zmocněncem není uložení zákazu vykonávat daňové poradenství, ani vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců vedeného Komorou daňových poradců. Hmotněprávní vztah zastoupení mezi žalobkyní a J. V. tak trval i poté, co nabylo právní moci rozhodnutí Okresního soudu v Kutné Hoře čj. 14 T 5/2013 – 357. Uložení zákazu činnosti v oblasti daňového poradenství, jehož nedílnou součástí je i poskytování právní pomoci

v daňovém řízení [viz § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství], nemá za následek ukončení soukromoprávních vztahů. Lze poukázat např. na to, že uložení trestu zákazu činnosti, která je předmětem výkonu závislé práce odsouzeného v pracovním poměru, také není zvláštním důvodem zániku pracovního poměru, nýbrž pouze předpokladem pro ukončení pracovního poměru jeho okamžitým zrušením nebo výpovědí.

Žalobkyně poukázala na to, že udělila J. V. plnou moc jako daňovému poradci. K tomu soud ve shodě s žalovaným zdůrazňuje, že v daňovém řízení mohl zastupovat žalobkyni jakýkoliv právní subjekt, ať již kvalifikovaný v oblasti práva či daní, nebo naprostý laik. Byla to právě žalobkyně, kdo v rámci kontraktační svobody uzavřel dohodu o zastupování s J. V.. Rovněž v její výlučné dispozici bylo tento právní vztah ukončit, např. v situaci, kdy byl J. V. uložen trest zákazu podnikání v oblasti daňového poradenství. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že zastoupení má být v prvé řadě efektivní, přičemž uložení trestu zákazu podnikání v oboru daňového poradenství může efektivitu zastoupení značně limitovat. Ztráta efektivnosti zastoupení nicméně *per se* nevede k zániku zastoupení. Žalobkyně musí v takové situaci zvážit, zda chce nadále být zastoupena osobou, které byl uložen trest zákazu podnikání, nebo zda zastoupení ukončí odvoláním plné moci (účinky odvolání plné moci nastupují vůči správci daně až v okamžiku, kdy je mu tato skutečnost sdělena). Je zcela nepochybné, že bylo povinností J. V. vyrozumět žalobkyni o tom, že mu byl uložen trest zákazu činnosti spočívající v podnikání v oboru daňového poradenství. Pokud tak však neučinil, nemá to žádný vliv na další trvání hmotněprávního vztahu zastoupení a jeho účinků vůči správci daně. Oprávnění J. V. zastupovat žalobkyni v daňovém řízení nebylo spojeno s tím, že byl daňovým poradcem, byť to nepochybně byla jedna z rozhodujících okolností, proč žalobkyně s J. V. uzavřela dohodu o zastupování. Oprávnění zastupovat žalobkyni by mohl J. V. nicméně vykonávat i jako nepodnikající fyzická osoba. Ze skutečnosti, že J. V. byl uložen trest zákazu podnikání v oblasti daňového poradenství, tak nelze vyvodit automatický zánik jeho oprávnění zastupovat žalobkyni. Bylo by iracionální dovozovat, že uložení trestu zákazu podnikání v oblasti daňového poradenství zanikl právní vztah zastoupení, neboť právní úprava zastupování v daňovém řízení nebrání tomu, aby bezprostředně poté žalobkyně znovu uzavřela dohodu o zastupování s J. V..

Je proto zcela nerozhodné, kdy se správce daně o uložení trestu a jeho vykonatelnosti dozvěděl a zda byl povinen aktivně tuto skutečnost zjišťovat jakožto osoba, která podala oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu J. V..

Soud v této souvislosti poukazuje na to, že si je vědom právního názoru vysloveného Nejvyšším soudem v usnesení ze dne 30. 3. 2011, sp. zn. 20 Cdo 2537/2009, podle něhož vyškrtnutí advokáta ze seznamu advokátů je zvláštním způsobem zániku plné moci udělené advokátu. Nejvyšší soud tento závěr dovodil z § 27 odst. 4 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, podle něhož pokud byl advokát, který vykonával advokacii samostatně, vyškrtnut ze seznamu advokátů a pokud je to vzhledem k okolnostem případu třeba, učiní Komora vhodná opatření k ochraně práv a právem chráněných zájmů jeho klientů, zejména může určit jiného advokáta nástupcem vyškrtnutého advokáta. Podrobněji svůj závěr ovšem neodůvodnil. Právě uvedený právní názor Nejvyššího soudu není přijímán soudy rozhodujícími věci správního soudnictví, neboť Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 8. 2014, čj. 4 As 51/2014 -51, dovodil, že vyškrtnutím advokáta ze seznamu advokátů právní vztah zastoupení nezaniká, nýbrž přechází na zástupce advokáta ustanoveného Českou advokátní komorou, ledaže se zmocnitel a zástupce advokáta dohodnou jinak. Zákon o daňovém poradenství žádnou úpravu obdobnou § 27 odst. 4 zákona o advokacii, z něhož Nejvyšší soud dovodil zvláštní důvod zániku zastoupení, neobsahuje.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 3. 2010, sp. zn. 30 Cdo 2218/2008, opírá právní názor, že vyškrtnutím advokáta ze seznamu advokátů zanikají jemu udělené plné moci, výlučně o usnesení téhož soudu ve věcech sp. zn. 30 Cdo 2018/2007 a 28 Cdo 4362/2007. V těchto usneseních ovšem není zaujat žádný právní názor na otázku zániku plné moci, pouze v rekapitulační části je uvedeno, že advokát, jemuž byla původně dovolatelem udělena plná moc pro zastupování v řízení o dovolání, byl vyškrtnut ze seznamu advokátů. V dovolacím řízení, na rozdíl od řízení daňového, nemůže zastupovat dovolatele jiná osoba než advokát (popř. notář a patentový zástupce). Splnění podmínky povinného zastoupení advokátem tak nemůže být doloženo plnou mocí udělenou advokátovi, který byl posléze vyškrtnut ze seznamu advokátů, a pozbyl tak postavení advokáta. Je zřejmé, že právní názor Nejvyššího soudu je úzce provázán se specifiky zastoupení advokátem v dovolacím řízení podle občanského soudního řádu. Jiné argumenty na podporu závěru, že vyškrtnutím advokáta ze seznamu advokátů vedeného Českou advokátní komorou zanikají udělené plné moci, Nejvyšší soud v rozhodnutí, jehož se žalobkyně dovolává, neuvedl. V nyní posuzované věci je navíc předmětem sporu otázka jiná, a sice zda oprávnění zastupovat zmocnitele zaniká vykonatelností rozhodnutí o uložení trestu zákazu činnosti.

Ustanovení § 26 odst. 4 d. ř., jehož se žalobkyně dovolává, nelze na nyní posuzovaný případ vztáhnout. Týká se totiž zániku právního vztahu zastoupení, který byl založen rozhodnutím správce daně, a postrádá tak smluvní základ. Správce daně je povinen ustanovit daňovému subjektu zástupce v situacích vymezených v § 26 odst. 1 d. ř., které se vyznačují tím, že daňový subjekt není schopen řádně jednat v daňovém řízení. Jde o případy, které se v soudním řízení řeší ustanovením opatrovníka (srov. § 29 o. s. ř.). Zastoupení je v těchto případech daňovému subjektu vnuceno a jeho účelem je zajistit, aby daňový subjekt neutrpěl v daňovém řízení újmu tím, že by se nemohl v řízení řádně hájit, resp. že by toho nebyl vzhledem ke své osobní situaci schopen. Zástupcem lze ustanovit osobu, která má v péči osobu, jež je daňovým subjektem, nebo jinou vhodnou osobu. To však jen za podmínky, že taková osoba s tím souhlasí. Není-li žádná taková osoba k dispozici, nebo s ustanovením zástupcem daňového subjektu nesouhlasí, pak správce daně ustanoví zástupcem daňového poradce (osobu zapsanou v seznamu daňových poradců). Souhlas daňového poradce se nevyžaduje (viz § 26 odst. 2 d. ř.). Z toho tedy plyne, že zástupcem daňového subjektu může být bez svého souhlasu ustanoven jen daňový poradce (obdobně je tomu u advokátů při ustanovování opatrovníka v soudním řízení), u něhož se z titulu jeho profesního postavení předpokládá, že bude řádně a s potřebnou odbornou erudicí hájit zájmy daňového subjektu. Je tedy logické, že v případě, kdy ustanovený zástupce pozbyde své profesní způsobilosti, zanikne i právní vztah zastoupení, neboť tím pomine i presumpce kvalifikovaného zastupování. Lze ostatně poukázat i na to, že ustanovení zástupcem nelze zrušit jinak než rozhodnutím správce daně dle § 26 odst. 5 d. ř. Ustanovený zástupce ani zastoupený daňový subjekt nemohou jednostranným projevem vůle vztah zastoupení ukončit. Je tedy zřejmé, že vztah zastoupení založený rozhodnutím správce daně je natolik specifický, že § 26 odst. 4 d. ř. nelze analogicky aplikovat na zánik zastoupení založeného dohodou o plné moci. Z této zvláštní úpravy zániku zastoupení založeného rozhodnutím správce daně plyne, že zákonodárce si byl vědom zvláštního postavení daňových poradců při zastupování v daňovém řízení. Jestliže tedy výslovně nespojil s pozbytím profesní způsobilosti daňového poradce zánik smluvního zastoupení, není možné to považovat za mezeru v právu či legislativní nedůslednost. O tom svědčí i to, že v § 136 odst. 2 d. ř. výslovně upravil důsledky úmrtí či zániku daňového poradce pro délku lhůty pro podání daňového tvrzení, která se odvíjí právě od toho, že daňový subjekt uplatnil u správce daně plnou moc udělenou daňovému poradci. Z tohoto ustanovení nicméně nelze činit žádné přímé závěry o tom, zda zánikem statusu

zástupce daňového subjektu jakožto daňového poradce zaniká i právní vztah zastoupení, neboť pro citované ustanovení je rozhodující otázka trvání statusu zástupce daňového subjektu, protože právě kvůli němu je daňovému subjektu poskytnuto privilegium podat daňové tvrzení v prodloužené lhůtě. Zbývá jen doplnit, že úprava zastoupení na základě rozhodnutí správce daně není z hlediska systematiky daňového řádu právní úpravou nadřazenou zvláštní úpravě smluvního zastoupení. Obě tyto úpravy jsou paralelními zvláštními úpravami. Ze skutečnosti, že ustanovení upravující zastoupení na základě rozhodnutí předchází ustanovením upravujícím smluvní zastoupení, nelze dovozovat, že je třeba § 26 d. ř. vztáhnout i na smluvní zastoupení v daňovém řízení. Tato teze proponovaná žalobkyní nemá oporu v systematice daňového řádu.

Zcela bez významu pro posouzení žalobního bodu je písemnost správce daně ze dne 9. 9. 2013, která se týká postupu v řízeních, v nichž činí procesní úkony J. V.. Tato písemnost je toliko metodickou pomůckou, jejímž účelem je sjednotit postup správce daně v různých daňových řízeních. Nejedná se o daňové rozhodnutí (§ 101 odst. 1 d. ř.), neboť se jím nikomu neukládají povinnosti, nepřiznávají práva ani neurčuje, zda někdo určitá práva či povinnosti má nebo nemá. Písemnost tak nemůže požívat presumpce správnosti správního aktu, neboť o žádný správní akt se nejedná. Ostatně presumpce správnosti aktu se vztahuje k výroku správního aktu a daná písemnost žádný výrok neobsahuje. Zmíněnou domněnku nelze vykládat tak, že právní názory vyjádřené v odůvodnění správního aktu jsou správné. Její dosah je takový, že vydaná správní rozhodnutí (tedy jejich výroky) se považují za zákonná a správná až do doby, než jsou předepsaným způsobem zrušena (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 As 79/2008 – 128, bod 15). Soud v rámci přezkumu zákonnosti správního rozhodnutí není vázán právním názorem obsaženým v metodickém aktu vydaném správcem daně.

Pokyny řady „D“ vydávané Generálním finančním ředitelstvím jsou pro orgány finanční správy závazné potud, jestliže vedou k vytvoření správní praxe, která vyplňuje detailněji neregulované otázky (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 – 57). Takový charakter ovšem informace správce daně ze dne 9. 9. 2013 nemá.

Soud tedy uzavírá, že dne 6. 6. 2013, kdy správce daně doručoval rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 žalobkyni, i následně po celou lhůtu k podání odvolání byla žalobkyně v daňovém řízení zastoupena daňovým poradcem J. V.. Správce daně tedy správně doručil své rozhodnutí zástupci žalobkyně J. V. (§ 41 odst. 1 d. ř.), a to do jeho datové schránky [§ 39 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 42 d. ř.]. J. V. byl v době doručování stále daňovým poradcem, měl ze zákona zřízenou datovou schránku podnikající fyzické osoby (§ 31 odst. 3 ve spojení s § 4 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi). Datová schránka podnikající fyzické osoby se zneprístupní až ke dni výmazu této osoby ze zákonem stanovené evidence, tedy ke dni vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců, a to případně i zpětně (§ 11 odst. 2 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi). Rozhodnutí správce daně tedy byla žalobkyni doručena dne 6. 6. 2013 a nabyla právní moci dne 9. 7. 2013. Posledním dnem pro podání odvolání byl 8. 7. 2013, z čehož plyne, že správce daně zcela správně zamítl odvolání žalobkyně podané až dne 8. 10. 2013 a řízení o nich zastavil [§ 113 odst. 1 písm. c) d. ř.]. Na řádnost doručení nemá žádný vliv, zda se žalobkyně o vydání rozhodnutí a jejich doručení od svého tehdejšího zástupce dozvěděla. Pozdějším zjištěním nového zástupce žalobkyně, že již bylo o odvoláních rozhodnuto, se nezakládá běh nové lhůty pro podání odvolání.

Rozhodnutí byla řádně oznámena žalobkyni již dne 6. 6. 2013, nelze tedy vůbec zvažovat analogickou aplikaci § 84 odst. 1 správního řádu, neboť se nejedná o situaci, že rozhodnutí nebylo účastníkovi oznámeno. Nelze přisvědčit žalobkyni ani v tom, že uložením trestu zákazu činnosti daňovému poradci došlo k omezení svéprávnosti, a to ať již žalobkyně, nebo J. V.. K omezení svéprávnosti člověka (podle terminologie užívané občanským zákoníkem účinným v roce 2013 jde o omezení způsobilosti k právním úkonům fyzické osoby) mohlo dojít pouze rozhodnutím soudu v občanském soudním řízení, uložením trestu zákazu činnosti není způsobilost fyzické osoby k právním úkonům jakkoliv dotčena. Rovněž snaha o nalezení paralely mezi nyní projednávanou věcí a právním názorem vysloveným Nejvyšším soudem v rozsudku ze dne 6. 12. 2011, sp. zn. 30 Cdo 2729/2010, je marná. V nyní posuzované věci nedošlo po doručení rozhodnutí správce daně k univerzálnímu právnímu nástupnictví na straně účastníka daňového řízení, hmotněprávní vztah zastoupení mezi žalobkyní a J. V. trval po celou dobu běhu odvolací lhůty. Žalobkyni se nepodařilo snést žádný přiléhavý argument, jímž by přesvědčivě podpořila tezi, že vykonatelností výroku o uložení trestu zákazu podnikání zanikl právní vztah zastoupení mezi žalobkyní a daňovým poradcem J. V.. Žalobní bod je nedůvodný.

Soud doplňuje, že tvrzení žalobkyně obsažené v žalobě, podle něhož žalovaný v napadených rozhodnutích připouští, že od 26. 7. 2013, kdy byl správci daně doručen rozsudek vydaný v trestním řízení proti J. V., není vázán úkony J. V., není pravdivé. Žalovaný naopak v obou napadených rozhodnutích důsledně obhajuje právní názor, že uložení trestu zákazu činnosti nemá žádný vliv na zastoupení žalobkyně J. V., a tedy ani zpřístupnění rozsudku vydaného v trestním řízení správci daně nic nemění na účincích plné moci ze dne 16. 1. 2004.

Žalobkyně dále zpochybnila funkční (instanční) příslušnost správce daně vydat rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013, neboť dle chronologicky předcházejícího sdělení správce daně byla podaná odvolání postoupena k vyřízení žalovanému.

K tomu soud uvádí, že rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 vydal správce daně a rozhodl jimi o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům správce daně. V rámci nyní projednávané věci je nicméně přezkoumávána zákonnost rozhodnutí správce daně ze dne 14. 11. 2013 a navazujících rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím ze dne 5. 6. 2013 a zastavena odvolací řízení z důvodu opožděnosti odvolání. Zákonnost těchto rozhodnutí tedy nezáleží na tom, zda rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 byla vydána funkčně příslušným orgánem finanční správy. Žalobní bod je nedůvodný.

Přesto soud nad rámec nezbytně nutného poukazuje na to, že podle § 113 odst. 1 písm. b) d. ř. může správce daně sám rozhodnout o odvolání proti jím vydanému daňovému rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru), pakliže odvolání částečně vyhoví a ve zbytku ho zamítne. Správce daně postoupí spis k rozhodnutí odvolacímu orgánu (žalovanému) pouze tehdy, pokud o odvolání sám nerozhodne (§ 113 odst. 3 d. ř.). Předložení spisu odvolacímu orgánu nicméně neznamená, že by správce daně jednou pro vždy ztratil funkční příslušnost k vydání rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán totiž může podle § 116 odst. 3 d. ř. vrátit již předložené odvolání zpět správci daně s pokyny k dalšímu řízení dle § 113 odst. 1 d. ř., tedy s pokyny pro vydání rozhodnutí správcem daně.

Z obsahu daňových spisů nevyplývá, že by správce daně předložil spisy žalovanému k rozhodnutí o odvolání dříve než 24. 1. 2014 (odvolání proti rozhodnutím ze dne 14. 11. 2013, viz předkládací zprávy s prezentačním razítkem žalovaného). Sdělení, které správce

daně podal žalobkyni přípisem ze dne 22. 4. 2013, je tedy nesprávné. Pouhým sdělením, že odvolání byla předložena žalovanému, nepozbyl správce daně funkční příslušnost k vydání rozhodnutí o odvolání podle § 113 odst. 1 d. ř. Z pohledu funkční příslušnosti k rozhodnutí o odvolání totiž není určující, co správce daně sdělil žalobkyni, nýbrž co fakticky učinil. Ani sdělení správce daně ze dne 22. 4. 2013 nepožívá presumpce zákonnosti a správnosti správního aktu, jak se snaží dovodit žalobkyně, neboť nejde o daňové rozhodnutí. I kdyby byla odvolání proti dodatečným platebním výměrům předložena správcem daně žalovanému, pro tuto skutečnost ovšem není ve spisu žádná opora, přesto by mohl o odvoláních rozhodnout, pokud by mu byla věc žalovaným vrácena. Není žádného důvodu domnívat se, že by správce daně rozhodl o odvoláních, aniž měl k dispozici daňové spisy. Nelze proto rozumně pochybovat o tom, že buď rozhodl o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, aniž je vůbec kdy předložil žalovanému (tato varianta má oporu v obsahu daňových spisů), nebo o nich rozhodl poté, co mu byla věc vrácena žalovaným k vyřízení odvolání podle § 116 odst. 3 d. ř. Byla-li by odvolání vskutku předložena žalovanému, jak uvedl správce daně ve svém přípisu ze dne 22. 4. 2013, přičemž žalovaný o těchto odvoláních nerozhodl (žádná rozhodnutí žalovaného o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům nejsou součástí daňových spisů a ani žalobkyně netvrdí, že taková rozhodnutí obdržela), pak lze rozumně předpokládat, že žalovaný věci vrátil správci daně k rozhodnutí o odvoláních.

Soud tedy uzavírá, že rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2013 byla vydána funkčně příslušným orgánem finanční správy, a nejsou tak nezákonná, nebo dokonce nicotná.

Soud neprovedl důkaz listinami přiloženými žalobkyní k žalobě, neboť tyto listiny jsou součástí daňových spisů, z jejichž obsahu soud při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel. K výslechu svědka J. V. soud nepřistoupil proto, že po skutkové stránce nebyla věc sporná, žalobkyně netvrdila, že by žalovaný vycházel z neúplně zjištěného skutkového stavu. Žalobkyně v řízení neuplatnila žádné tvrzení, k němuž by bylo zapotřebí doplnit skutkový stav vycházející z obsahu správního spisu o výpověď svědka V..

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

Vzhledem k tomu, že všechny uplatněné žalobní body jsou nedůvodné, a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **l z e** 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). Případně-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 je 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.

V Praze dne 14. dubna 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová