

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **HeliNav, s. r. o.**, IČO: 27601722
se sídlem x

zastoupená advokátem Mgr. Ondřejem Mikulášem
sídlím Hvězdova 1716/2b, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 10714/18/5300-22441-711776,

takto:

I. Žaloba se odmítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle hlavy druhé, dílu prvního, části první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 5. 5. 2020, domáhala zrušení shora označeného napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání podané jménem žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2016, č. j. 3704223/16/2102-52521-209203, kterým správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období měsíce ledna roku 2014 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 2 707 697 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 541 539 Kč (dále jen „platební výměr“).
2. Žalobkyně tvrdila, že je žaloba včasná, neboť jí napadené rozhodnutí bylo účinně doručeno až 6. 3. 2021. Žalovaný i správce daně sice napadené rozhodnutí doručil Ing. J. J- (dříve P.; dále označena jen jako „Ing. J.“ nebo „zmocněnkyně“), a to na základě plné moci ze dne 14. 1. 2013, doručené správci daně dne 1. 2. 2013 (dále jen „dotčená plná moc“). Tu však jednatel žalobkyně nikdy nepodepsal, jeho podpis na dotčené plné moci není pravý. To žalobkyně navrhla prokázat předloženým znaleckým posudkem PhDr. J. V., znalce z oboru písmoznalectví (dále jen „písmoznalecký posudek“). Jde přitom o generální daňovou plnou moc a zmocněnkyně není daňovou poradkyní, což je nestandardní. Žalobkyně uvedla, že zmocněnkyně je jednatelkou společnosti QUICK účetnictví s. r. o., IČO: 27169278 (dříve Účetnictví on-line, s.r.o.; dále jen „Účetnictví on-line“), která jí poskytovala služby účetnictví a která připravovala daňová přiznání k DPH, což navrhla

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

prokázat fakturami za období června a prosince 2015. Žalobkyně shrnula, že nebyla během daňové kontroly, v doměřovacím ani odvolacím řízení zastoupena a neměla o těchto postupech a řízeních povědomí až do února 2020. O existenci napadeného rozhodnutí se tehdy dozvěděla v rámci neformální komunikace se správcem daně ve věci jiné daňové povinnosti žalobkyně a požádala o jeho doručení. Žalobkyně však výše uvedená tvrzení výslovně za žalobní bod neoznačila.

3. Popsala, že v roce 2014 její ekonomická činnost spočívala mimo jiné v nákupu a prodeji motorových vozidel, kterými měla získat prostředky na provozování letecké přepravy a provádění leteckých prací, čímž se zabývá nyní. V projednávané věci jde o dodání nákladních vozidel společností VAT Finance SE, DIČ: CZ29128536 (dále jen „VAT Finance“) žalobkyni a následně společnosti Trust logistic s. r. o., DIČ: CZ24256927 (dále jen „Trust logistic“).
4. Jako **první** žalobní bod žalobkyně namítla, že žalovaný posuzoval nárok na odpočet DPH podle pravidel vztahujících se na prokazování daňového podvodu, přičemž zjišťoval ekonomický smysl dodavatelského řetězce. V tomto řetězci však nedošlo k neodvedení daně. Finanční orgány odepřely odpočet jen na základě dojmu, že obchody s nákladními vozidly působí nedůvěryhodně. Žalovaný nevysvětlil, jakou souvislost má jeho subjektivní názor s ekonomickým smyslem transakce ani to, že daňové doklady vystavené dodavatelem vozidel byly podepsány jednatelem žalobkyně. Při tom právní řád umožňuje tzv. self-billing. Odpočet by mohl být odepřen jen tehdy, pokud by byl prokázán daňový podvod, a to jen tehdy, pokud o něm žalobkyně věděla či mohla vědět. **Druhým** žalobním bodem žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně vyhodnotil sjednanou výhradu vlastnictví, dovodil-li, že žalobkyně nemohla být vlastníkem prodávaných vozidel z toho důvodu, že je dodavateli zaplatila až poté, co je prodala odběrateli. Zákonná úprava DPH však vychází z ekonomického vlastnictví, sjednání výhrady vlastnictví nemá na dodání zboží z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“) vliv. **Třetím** žalobním bodem pak namítla, že žalovaný nezákonně odmítl provést jí navržený výslech svědka, kterým mělo být prokázáno skutečné dodání zboží odběrateli. K tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl jen, že to, že nedošlo k odepření nároku na odpočet u odběratele, neznamená, že se transakce skutečně uskutečnily. Žalobkyně považuje za nelogické, že správce daně na jednu stranu měl informaci o tom, že žalobkyně odběrateli (společnosti Trust logistic) dodávala vozy, a na druhou stranu odmítl, že by si vozy vůbec žalobkyně pořídila (od společnosti VAT Finance). Výslechem R. F., jednatele společnosti Trust logistic, mělo být prokázáno, že vozidla byla dodána, čímž by vyvstala nutnost vysvětlit, jak je možné, že je žalobkyně předtím nenabyla. Žalovaný však výslech neprovedl s tím, že žalobkyně nesdělila, co jím má být prokázáno. Žalovaný tedy rezignoval na zjištění skutkového stavu.
5. Žalovaný ve vyjádření namítl opožděnost žaloby. Za zásadní označil skutečnost, že k výpovědi dotčené plné moci došlo až 29. 11. 2019. Do daňové informační schránky žalobkyně, zřízené dne 2. 6. 2008, měla přístup jak zmocněnkyně, tak jednatel žalobkyně. Žalobkyně si na základě přehledu písemností v její daňové informační schránce, mezi nimiž byla i předmětná plná moc, musela být vědoma jak existence dotčené plné moci, tak probíhající daňové kontroly na DPH, platebního výměru, odvolání i napadeného rozhodnutí. Zmocněnkyně podávala za žalobkyni daňová přiznání (ze své datové schránky, nikoliv z datové schránky společnosti Účetnictví on-line), kontrolní hlášení však byla podávána žalobkyní. Lze tak dovodit, že musela vědět o dotčené plné moci, neboť by

v opačném případě docházelo k duplicitnímu podávání daňových přiznání a kontrolních hlášení. Žalovaný pak upozornil, že dne 29. 9. 2016 se jednatel žalobkyně zúčastnil jednání se správcem daně, o němž byl vyhotoven protokol č. 4059697/16/2102-60563-205410 (dále jen „protokol z 29. 9. 2016“), a to spolu se zmocněnkyní, u níž je v protokolu z 29. 9. 2016 uvedeno „*Zástupce daňového subjektu, Zastupování na základě generální plné moci*“.

6. V replice ze dne 24. 11. 2020 žalobkyně uvedla, že k odvolání dotčené plné moci dne 29. 11. 2019 přistoupila preventivně, neboť se až toho dne dozvěděla, že zmocněnkyni finanční orgány považují za generální daňovou zmocněnkyni žalobkyně. Fyzicky se pak se dotčenou plnou mocí seznámila až při nahlédnutí do daňového spisu dne 13. 12. 2019. Žalobkyně odmítá, že by odvoláním dotčené plné moci uznala či validovala nikdy neexistující zmocnění Ing. J. K přístupu do daňové informační schránky žalobkyně uvádí, že její jednatel do ní nikdy nenahlížel, což mu ani žádný právní předpis neukládá. Zpřístupnění dotčené plné moci v ní tedy nikterak nehojí její nedostatek v podobě falešného podpisu jednatele. Společnost Účetnictví on-line měla na starosti přípravu daňových přiznání a jejich podávání na základě smluvního vztahu s touto společností, nikoliv se zmocněnkyní. Žalobkyně tedy neměla racionální důvod zasílat duplicitní daňová přiznání ani zjišťovat, z čí datové schránky jsou doručována. K protokolu z 29. 9. 2016 žalobkyně uvedla, že přítomnost zmocněnkyně si jednatel žalobkyně odůvodňoval jejím působením ve společnosti Účetnictví on-line. Jednání navíc proběhlo nestandardním způsobem, což je patrné z audiozáznamu, který navrhla k důkazu (avšak do konání ústního jednání ve věci nepředložila). Zmocněnkyně musela jednání předčasně opustit a s ohledem na to došlo k vyplnění a podepsání blanketního protokolu jednatelem žalobkyně i Ing. J. v předstihu. Zmocněnkyně si navíc zjevně nebyla vědoma svého postavení, když protokol podepsala jako třetí osoba na jednání zúčastněná. S první stranou protokolu, kde je zmocněnkyně uvedena jako zástupkyně žalobkyně, se jednatel žalobkyně z výše uvedených důvodů v průběhu jednání vůbec neseznámil, k doplnění tak mohlo dojít později. Žalobkyně navrhla k důkazu provedení svědecké výpovědi tří pracovníků správce daně přítomných při podpisu protokolu z 29. 9. 2016. Nad rámec výše uvedeného žalobkyně poukázala na to, že již v průběhu daňové kontroly měly finanční orgány porovnat podpis na dotčené plné moci alespoň s podpisy jednatele žalobkyně ve sbírce listin obchodního rejstříku. Podezření mělo vzbudit i to, že později Ing. J. přestala s finančními orgány komunikovat a bylo jí doručováno fikcí. V důsledku tohoto postupu bylo zasaženo do ústavního práva žalobkyně na obhajobu a spravedlivý proces, což zatížilo napadené rozhodnutí i celé předcházející řízení nezhojitelnou vadou.

Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

7. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně vyzval žalobkyni dne 22. 5. 2015 k odstranění pochybností týkající se pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2014. Výzva byla adresována žalobkyni prostřednictvím Ing. J. K uvedené výzvě se za žalobkyni vyjádřila Ing. J. dne 21. 7. 2015 a předložila mj. daňové doklady za nákup nákladních vozidel od společnosti VAT Finance. Správce daně následně dožádal příslušné správce daně o zjištění, zda společnost Trust logistic od žalobkyně nakoupila nákladní vozidla a zda je společnost VAT Finance žalobkyni vozidla prodala a zda tyto společnosti v účetnictví evidují související faktury a obdržel od nich odpovědi spolu s požadovanými podklady.

8. Součástí správního spisu jsou kupní smlouvy z 3. 1. 2014 a 6. 1. 2014, v nichž je uvedeno, že byly uzavřeny dle § 409 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (v době uzavření těchto smluv již neplatného – pozn. soudu). První z nich společnost VAT Finance prodala žalobkyni nákladní vozidla, druhou z nich pak následně žalobkyně vozidla prodala společnosti Trust logistic. V části V. *Platební podmínky* je u obou smluv shodně sjednáno: „*Platba za zboží musí být provedena před předáním vozidel Prodávajícím Kupujícím, přičemž nezbytnou podmínkou fyzického převzetí Předmětu Kupní smlouvy Kupujícím od Prodávajícího jakož i přechodu vlastnických práv ke zboží z Prodávajícího na Kupujícího je plná úhrada ceny vozidel na účet Prodávajícího.*“
9. Dne 20. 11. 2015 byla Ing. J. během místního šetření seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností a bylo jí samostatnými protokoly oznámeno zahájení daňové kontroly žalobkyně v rozsahu DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2014 a března 2015 (v obou případech řešil správce daně jednu obchodní transakci, ke které mělo dojít v lednu 2014, ale nárok na odpočet daně žalobkyně uplatnila zčásti až v březnu 2015; pro rozhodování soudu je s ohledem na obsah platebního výměru a napadeného rozhodnutí toliko zdaňovací období měsíce ledna 2014). Jiný zástupce žalobkyně nebyl ústního jednání přítomen. Následně správce daně dne 25. 11. 2015 vyzval prostřednictvím Ing. J. žalobkyni k prokázání faktického přijetí sedmi specifikovaných nákladních vozidel v lednu 2014. Doručenka ve spisu není založena.
10. Dne 6. 4. 2016 správce daně doručil Ing. J. výsledek kontrolního zjištění, dle kterého žalobkyně uhradila vozy společnost VAT Finance až v průběhu měsíce února 2014, nemohla je tedy nabýt dříve. Nebylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění, správce daně tedy neuznal nárok na odpočet z dotčených daňových dokladů a zvýšil základ daně.
11. Dne 21. 4. 2016 se Ing. J. (u jejího podpisu je uveden dovětek „plná moc“) za žalobkyni vyjádřila k výsledkům kontrolního zjištění a popsala okolnosti transakcí tak, že vozidla byla objednána u společnosti TRUCK TRADE spol. s r.o., IČ: 60717602 (dále jen „TRUCK TRADE“) společností ČSAD Hodonín a. s., IČ: 60747536, která od objednávky však později odstoupila. Proto od společnosti TRUCK TRADE vozidla koupila společnost VAT Finance se záměrem zajistit financování nebo najít jiného kupce. Vozidla byla prodána zpět společnosti TRUCK TRADE přes žalobkyni, která figurovala jako prostředník, který měl zajistit peníze pro financování.
12. Po dalším shromažďování podkladů dne 20. 7. 2016 správce daně Ing. J. zaslal stanovisko k jí podanému vyjádření, které shledal nevěrohodným. I pokud by správce daně připustil, že „fakturační odbočka“ k žalobkyni byla vytvořena za účelem financování, toto by nebylo zdanitelným plněním dle § 13 a § 14 zákona o DPH. Správce daně však zjistil, že společnost TRUCK TRADE měla finanční prostředky k dispozici. Správce daně tedy setrval na výsledku kontrolního zjištění. Doručenka ve spisu není založena.
13. Jelikož se za žalobkyni nikdo nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, byla zpráva o daňové kontrole zaslána Ing. J., které byla doručena do datové schránky dne 3. 8. 2016.
14. Dne 18. 8. 2016 správce daně vydal platební výměr, kterým doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2014. Platební výměr byl Ing. J. do datové schránky doručen dne 19. 8. 2016.

15. Dne 15. 9. 2016 podala Ing. J. jménem žalobkyně proti platebnímu výměru odvolání, v němž namítla, že správce daně nehodnotil všechny důkazní prostředky. Znovu zdůvodnila transakce nutností zajištění financování poté, co původní odběratel zrušil zakázku. Popsala, že faktury byly uhrazeny včas a byla odvedena DPH. V odvolání navrhla provedení výsledku R. F., jednatele společnosti Trust logistic. Neuvedla, jaké skutečnosti by měly být výsledkem prokázány, v následujícím odstavci však vyjádřila názor, že pokud byl po předložení všech listin uznán nárok na odpočet DPH společnosti Trust logistic, nemůže jít o simulovaný obchod.
16. Dne 21. 9. 2016 správce daně Ing. J. zaslal a do její datové schránky doručil sdělení o neprovedení navrhovaného výsledku s tím, že důkazní návrh nebyl odůvodněn v tom smyslu, co má být tímto výsledkem prokázáno nebo vysvětleno. To, že místně příslušný správce daně společnosti Trust logistic nezpochybnil nárok na odpočet DPH, není relevantním důkazem o tom, že nejde o simulovanou transakci.
17. Dne 13. 3. 2018 vydal žalovaný napadené rozhodnutí. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že se zdanitelná plnění uskutečnila. Toto břemeno však neunesla. Žalovaný popsal správcem daně zjištěný fakturační řetězec (srov. zejm. bod 30 napadeného rozhodnutí), přičemž se ztotožnil se závěrem, že financování ze strany žalobkyně nebylo potřeba, a pokud by o financování šlo, plnění by bylo osvobozené bez nároku na odpočet daně dle § 54 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Žalobkyně tedy neprokázala, že by přeproděj vozidel měl nějaký ekonomický smysl, neboť financování jím zjevně nebylo. S ohledem na výhrady vlastnictví ve smlouvách žalobkyně ani neprokázala, že vozidla kdy vůbec vlastnila. Na daňových dokladech vystavených společností VAT finance je uvedeno, že je vystavila osoba, která je však jednatelem žalobkyně a ne společnosti VAT finance. Žalovaný se zcela ztotožnil s neuznáním nároku na odpočet DPH. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že důkazní prostředky správce daně vyhodnotil, přičemž žalobkyně nekonkretizovala, které hodnotil nesprávně. Popisem obchodní transakce nebylo přijetí plnění prokázáno. Skutečnost, že společnosti Trust logistic nebyl nárok na odpočet odepřen, o faktickém přijetí plnění od společnosti VAT finance nic nesvědčí, neboť každé daňové řízení se posuzuje samostatně. Návrh na provedení výsledku R. F. správce daně odmítl, neboť žalobkyně v rozporu s § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“) nesdělila, jaké skutečnosti jím hodlá prokázat. Toto bylo ostatně správcem daně Ing. J. vysvětleno již sdělením ze dne 21. 9. 2016, která na něj nijak nereagovala a důvody navrhovaného výsledku ani dodatečně žalovanému nesdělila. Výpověď by byla nadbytečná.
18. Napadené rozhodnutí zaslal žalovaný Ing. J. dne 13. 3. 2018 do datové schránky. Následujícího dne jí bylo rozhodnutí doručeno, a tak 14. 3. 2018 nabylo právní moci.

Ústní jednání

19. Z provedené rekapitulace správního spisu vyplývá, že finanční orgány o zahájení daňové kontroly vyrozuměly Ing. J., které též jako jediné doručovaly písemnosti určené žalobkyni. Sporná je však skutečnost, zda byla Ing. J. oprávněna zastupovat v daňovém řízení žalobkyni, či nikoliv. Odpověď na tuto otázku má zásadní vliv na posouzení včasnosti podané žaloby a případně i na její důvodnost. Pokud by bylo možné vycházet z toho, že zmocnění Ing. J. existovalo a trvalo i v březnu 2018, je žaloba zjevně opožděná. Pokud by naopak bylo prokázáno, že zmocnění Ing. J. nikdy nebylo uděleno, bylo by třeba konstatovat, že daňová kontrola nikdy nebyla účinně zahájena ani ukončena,

platební výměr nebyl žalobkyni doručen, oprávněnou osobou proti němu nebylo podáno odvolání a napadené rozhodnutí nemohlo nabýt právní moci. Ačkoliv tyto důsledky žalobkyně jako včasné žalobní bod výslovně neuplatnila, musel by soud v takovém případě *ex officio* zkoumat (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, bod 12) zda daňová povinnost žalobkyně vztahující se ke zdaňovacímu období ledna 2014 nezanikla prekluzí před právní mocí napadeného rozhodnutí. Přitom by zjevně nebylo možné přiznat účinky skutečností, které mají za běžných okolností za následek přerušení (přetržení) či stavení běhu lhůty ke stanovení daně (srov. § 148 odst. 1-3 a § 136 odst. 4 daňového řádu). K objasnění otázky existence zmocnění Ing. J. soud tedy nařídil jednání.

20. Při ústním jednání i žalobkyně poukázala na to, že otázka existence zmocnění Ing. J. je klíčová nikoliv jen pro posouzení podmínek řízení, ale rovněž pro rozhodnutí ve věci, neboť jeho absence představuje závažnou vadu řízení.
21. Žalovaný předložil podání žalobkyně, ze kterých dle něj vyplývá, že si žalobkyně byla vědoma existence zmocnění Ing. J. a až později dospěla k tvrzení o falešném podpisu. Dále uvedl, že plná moc je graficky velmi podobná jiným plným mocem, které finančním orgánům předložila k průkazu zmocnění jiných zmocněnců. Žalovaný doplnil svou argumentaci v tom směru, že postup při podávání daňových přiznání Ing. J. a kontrolních hlášení žalobkyní musel být koordinován, jinak by buď docházelo k jejich duplicitnímu podávání, nebo by naopak nebyla povinnost žalované podávat daňová tvrzení plněna vůbec. Společnost Účetnictví on-line neměla v dotčeném období plnou moc, daňová přiznání podávala přímo Ing. J., která plnou moc měla, a to generální, nijak neomezenou jen na některé daně. Poukázal na to, že k ústnímu jednání dne 29. 9. 2016 došlo v místě sídla společností úzce personálně propojených s Ing. J., mimo jiné společnosti Účetnictví on-line. Ohledně písmoznaleckého posudku poukázal na to, znalec sám připustil, že podpis pravý být může, pokud byla předmětná plná moc podepsána např. za ztížených světelných podmínek. K tomuto závěru sice neshledal existenci důkazů, nicméně vycházel jen z těch podkladů, které mu žalobkyně poskytla.
22. Žalobkyně uvedla, že plné moci si bývají podobné zcela běžně, neboť vychází ze stejných vzorů. Připustila, že jmenované společnosti sídlí na stejné adrese, kde došlo k ústnímu jednání. Je to dáno právě tím, že tam sídlila společnost, která žalobkyni vedla účetnictví. Písmoznalecký posudek je žalovaným desinterpretován, jeho závěr o nepravosti podpisu je zcela jednoznačný. Je profesní odpovědností znalce obstarat si takové podklady, které považuje za dostatečné.

Skutečnosti vyplývající z dokazování

23. Při jednání soud provedl dokazování, a to i důkazy, které nebyly stranami navrhovány (srov. § 52 odst. 1 s. ř. s.), a zjistil tak následující skutečnosti.
24. Ze sdělení správce daně ze dne 6. 3. 2020 vč. doručenky (č. l. 65) vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo toho dne doručeno přímo žalobkyni do datové schránky.
25. Dotčená plná moc (č. l. 66) je generální daňovou plnou mocí ze dne 14. 1. 2013, doručenou správci daně dne 1. 2. 2013. Za zmocnitele je označena žalobkyně, za zmocněnce Ing. P.. Z úplného výpisu z obchodního rejstříku žalobkyně (č. l. 116) vyplývá, že jednatelem žalobkyně od jejího vzniku je pan F. K.. Z předložené úředně ověřené kopie písmoznaleckého posudku (č. l. 12) vyplývá, že podpis na dotčené plné moci není pravým

podpisem F. K.. Znalec jako teoretickou možnost připustil i to, že jde o podpis pravý, vyhotovený buď za výrazně zhoršených podmínek při psaní, nebo úmyslným pozměněním vlastního podpisu autora, pro tuto verzi však absentují důkazy. Znalec uvedl, že podpis vykazuje vzdálenou optickou podobnost se srovnávacími podpisy, při zevrubné analýze však byly zjištěny rozdíly a dospěl tedy k závěru o tom, že podpis pravý není. Soud nemá důvod o závěrech znalce pochybovat a vychází z toho, že spornou plnou moc jednatel žalobkyně vlastnoručně nepodepsal.

26. Z okamžitého zrušení generální plné moci (č. l. 66 rub) vyplývá, že jednatel žalobkyně dne 29. 11. 2019 oznámil správci daně zánik dotčené plné moci, resp. *naléhavě požádal o její okamžité zrušení*.
27. Z podání ze dne 11. 12. 2019 (č. k. 132) vyplývá, že jednatel žalobkyně (blíže neurčenému) správci daně sdělil, že Ing. J. „*měla od roku 2013 do minulého týdne podepsanou generální plnou moc*“ a požádal o dokumenty z proběhlých postupů a řízení, neboť jimi kvůli nekomunikaci zmocněnkyně nedisponuje. Z podání ze dne 23. 12. 2019 (č. l. 131) vyplývá, že jednatel žalobkyně neupřesněnému adresátu (zjevně orgánu finanční správy či jejímu pracovníkovi) sdělil, že „*před několika dny jsme byli nuceni ukončit generální plnou moc s [Ing. J.] z důvodů neinformování o jakékoliv její komunikaci s FÚ související s naší společností. Od roku 2013 tak bohužel nemáme ani kopie ani žádné povědomí o případných žádostech a dotazech ze strany FÚ.*“ Z žádosti o osobní jednání, resp. žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, obnovu řízení či přezkum rozhodnutí (č. l. 130) vyplývá, že jednatel žalobkyně dne 28. 12. 2019 správci daně sdělil, že „*zástupce společnosti paní J. J. z důvodů závažných zdravotních problémů, o kterých daňový subjekt nevěděl, nepodala odvolání za rok 2012, nepodávala správci daně vyjádření daňového subjektu v rámci daňové kontroly, daňový subjekt neinformovala o průběhu daňové kontroly a nepodávala vyjádření v rámci odvolacího řízení.*“ (zvýrazněno soudem) Zde uvedená podání byla předložena žalovaným při ústním jednání dne 5. 5. 2021 bez doručenek. Zástupce žalobkyně nebyl schopen ověřit jejich autenticitu a rozpory s jím uváděnou verzí událostí (zejm. zmínky o údajné nemoci a nekomunikaci Ing. J., označované za zástupkyni žalobkyně) vysvětloval tím, že jednatel žalobkyně okolnosti existence dotčené plné moci a zfalšování jeho podpisu zjišťoval postupně. Soud z těchto dokumentů tedy vycházel pouze podpůrně, konstatuje však, že zcela zapadají do uzavřeného okruhu ostatních důkazů, který podporují a nejsou jím nikterak vyvráceny. Soud má za nevěrohodné vysvětlení žalobkyně, že by si její jednatel teprve dodatečně uvědomil, že Ing. J. nikdy nezmocnil a že jeho podpis musí být falešný. I když jednatel žalobkyně neměl koncem roku 2019 ještě k dispozici písmoznalecký posudek, byl by jistě schopen poznat, že se o jeho podpis nejedná, a především by si byl jistě již tehdy vědom toho, komu udělil či neudělil tak zásadní oprávnění, jako je zastupování žalobkyně ve všech daňových věcech. Neohrazovala-li se žalobkyně výslovně proti tomu, že je za její zástupkyni označována osoba, která jí není a nikdy nebyla, svědčí to nepřímě o účelovosti jejího tvrzení o neexistenci zmocnění.
28. Z plné moci ze dne 8. 1. 2020 (č. l. 68) vyplývá, že žalobkyně poté, co dle svých tvrzení odhalila neautorizované zastupování Ing. J., udělila plnou moc pro zpracování, podepisování a podávání přiznání k DPH, kontrolních hlášení, souhrnných hlášení, silniční dani, dani z příjmů právnických osob atd. společnosti UOL Daně s. r. o., IČ: 07642133. Z plné moci ze dne 23. 1. 2020 (č. l. 69) vyplývá, že žalobkyně uvedené zmocnění rozšířila i o nahlížení do daňové informační schránky. Na této plné moci je uvedeno, že společnost UOL Daně s. r. o. je zastoupená Ing. J., jednatelkou. Z úplného

výpisu z obchodního rejstříku společnosti UOL Daně s. r. o. (č. l. 92) vyplývá, že jejím jednatelem od jejího vzniku je Ing. J. a jejím jediným společníkem je společnost UOL a. s., IČ: 24753157, z jejíhož úplného výpisu z obchodního rejstříku (č. l. 93) vyplývá, že jejím předsedou či jediným členem představenstva je od roku 2011 Ing. J. Jako majitelka společnosti „UOL“ je rovněž uvedena na webových stránkách www.uol.cz (č. l. 123). Ze seznamu poradců Komory daňových poradců (č. l. 122) vyplývá, že společnost UOL a. s. je vedena jako daňově poradenská společnost s kontaktní e-mailovou adresou jacova@uol.cz.

29. Z daňových dokladů (č. l. 24 a 25) vyplývá, že společnost Účetnictví online v období června a prosince 2015 fakturovala účetní služby žalobkyni, v obou případech v ceně 2 500 Kč bez DPH. Z úplného výpisu z obchodního rejstříku společnosti Účetnictví on-line (č. l. 117) vyplývá, že Ing. J. je od jejího vzniku její společnící a jednatelkou oprávněnou jednat za společnost samostatně. Ze seznamu poradců Komory daňových poradců (č. l. 121) vyplývá, že tato společnost byla vymazána ze seznamu daňových poradců dne 12. 12. 2017.
30. Z daňových přiznání k DPH (č. l. 77-83) soud zjistil, že je minimálně za některá zdaňovací období v letech 2014, 2017 a 2018 za žalobkyni podávala Ing. J. svým jménem a nikoliv jménem jiné společnosti. Z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018 (č. l. 88) soud zjistil, že jej za žalobkyni podala společnost UOL Daně s. r. o., zastoupená Ing. J..
31. Při svém výsledku Ing. J. uvedla, že žalobkyně byla klientem její účetní společnosti asi od roku 2004 či 2005 doposud. Klientovi společnost zajišťovala účetní služby vč. podávání daňových přiznání a zastupování v daňových řízeních (vč. postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly, doměřovacího řízení, mj. i v případě DPH za leden 2014). Již na počátku spolupráce žalobkyně udělila plnou moc. Dříve mohlo jít o plnou moc udělenou některému z jiných kolegů, na okolnosti podpisu a získání dotčené plné moci v roce 2017 si Ing. J. nevzpomněla. Potvrdila však, že dotčená plná moc obsahuje běžně užívaný text a že dotčenou plnou moc za sebe podepsala. Bylo přitom běžnou praxí, že písemnou smlouvu měli klienti uzavřenou s právnickou osobou (účetní společností). Tak tomu je i v případě žalobkyně. Tato smlouva obsahuje obchodní ujednání např. o výši odměny, termínech a dalších podmínkách spolupráce. Vedle toho pak klienti udělovali plné moci fyzickým osobám, často Ing. J., neboť dříve nebylo možné, aby daňové subjekty zastupovaly právnické osoby¹. V současnosti od této praxe již ustoupili a staré plné moci nahrazují plnými mocemi udělenými přímo účetní společnosti, neboť je to praktičtější – finanční úřad tak totiž již nemusí kontaktovat vždy přímo konkrétní fyzickou osobu uvedenou v plné moci, ale jednat mohou i další zaměstnanci účetní společnosti. Daňová přiznání za klienty podává nyní účetní společnost „přes elektronický podpis“, dříve to však byl přímo elektronický podpis Ing. J.. U žalobkyně to bylo stejné. Ing. J. osobně daňovým poradcem či advokátem nikdy nebyla, s žalobkyní smluvní vztah ve smyslu písemné smlouvy neměla a jako fyzická osoba odměnu za zastupování žalobkyně neobdržela. Ing. J. při svém výsledku trvala na tom, že byla platně zmocněna, nedovede si vysvětlit, jak by bylo možné, že by dotčená plná moc nebyla udělena. Chování jednatele žalobkyně odpovídalo tomu, že věděl, že žalobkyni Ing. J. zastupuje. Často spolu přitom byli v telefonickém a e-mailovém kontaktu, a řešili mimo jiné i okolnosti, které pak Ing. J.

¹ Svědkyně měla dle soudu patrně na mysli to, že až s účinností od 1. 7. 2008 byl do § 3 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, vložen nový odst. 6 výslovně umožňující poskytovat daňové poradenství i právnickým osobám.

vedla např. do vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Tyto zprávy má určitě archivovány a je připravena je opatřit. Z účetních dokladů by tyto informace sama nemohla zjistit, např. kupní smlouvy ohledně dotčených transakcí s nákladními vozy jí žalobkyně nepředložila k zaúčtování, ale až poté, co je měla Ing. J. na výzvy předložit správci daně. Ing. J. takto jednatele žalobkyně informovala o průběhu postupů a řízení (vč. platebního výměru a podaného odvolání v rámci sporného řízení) a určitě spolu řešili i další postup a strategii. Ing. J. připustila pochybení spočívající v tom, že se k žalobkyni nedostala informace o doměření daně v jiném daňovém řízení (daň ze závislé činnosti). Byla to vina kolegyně, která měla zdravotní problémy a znenadání přestala pracovat.² Daňový doměrek žalobkyni nahradili a nyní to řeší se svou pojišťovnou v rámci pojištění odpovědnosti. Žalobkyně je klientem účetní společnosti stále, byť jsou jí možná už poskytovány služby jen v omezeném rozsahu. V projednávané věci si Ing. J. žádného pochybení ani reklamace ze strany žalobkyně není vědoma, s požadavkem na náhradu škody se na ní ani účetní společnost žalobkyně neobrátila.

32. Na protokolu z 29. 9. 2016 (č. l. 40) je v předtištěné kolonce *zástupce daňového subjektu na základě generální plné moci* rukopisem doplněno jméno Ing. J.. Průběh jednání je popsán ručně, na všech stranách jsou uvedeny paraфы, na poslední straně je protokol podepsán za žalobkyni dvěma podpisy, a to jejím jednatelem a Ing. J.. Dále se podpisy Ing. J. nacházejí i v kolonkách potvrzujících předání stejnopisu, a to jednou *daňovému subjektu / zástupci daňového subjektu* a jednou *třetí osobě na jednání zúčastněné*. K protokolu svědkyně Ing. J. uvedla, že jednání proběhlo „u nich na firmě“, na jednání byla přítomna s jednatelem žalobkyně, i když z něj mohla odejít dříve na nějakou schůzku. Nepovažovala přítom za pravděpodobné, že by úřední osoby připustily, aby se na protokol v takovém případě podepsala před koncem jednání. Svědkyně J. M., která byla jako úřední osoba správce daně ústnímu jednání dne 29. 9. 2016 přítomna, uvedla, že jednání bylo domluveno přes Ing. J.. Přítomny byly úřední osoby, Ing. J. a jednatel žalobkyně. Svědkyně uvedla, že dle ní byli všichni přítomni celou dobu a pokud si pamatuje, je v protokolu zaznamenáno vše tak, jak to skutečně proběhlo.³ Uvedla, že jednatel žalobkyně nepožadoval žádné opravy protokolu.
33. Žalobkyně správnost zachycení průběhu jednání v protokolu z 29. 9. 2016 zpochybnila a předložila audiozáznam, který o něm pořídil jednatel žalobkyně. Soud z něj zjistil, že se uvedeného jednání zúčastnili jak jednatel žalobkyně, tak Ing. J.. Nahrávkou sice bylo prokázáno, že protokol z 29. 9. 2016 Ing. J. podepisovala a parafovala v předstihu, neboť jednání přibližně v jeho polovině opustila, je na ní však rovněž zřetelně slyšet, že se ujišťuje, kde se na protokolu má podepsat a v jakém postavení, přičemž z úst jedné z úředních osob zaznělo, že v řízení figuruje jako **zástupkyně** žalobkyně. Vzhledem k tomu, že nahrávku pořizoval jednatel žalobkyně, musel si tedy být vědom důvodu její přítomnosti při jednání, přičemž z provedeného dokazování nikterak nevyplývá, že by proti přítomnosti této osoby či provedené protokolaci cokoliv namítal. Naopak je z nahrávky patrné, že o celém postupu věděl a nemohl si jej nevšimnout, dokonce celou situaci komentoval a s ostatními se jí pobaveně smál (např. návrhu Ing. J., že se v případě potřeby dalšího podepisování může on podepsat za ní). Z žalobkyní označené a k důkazu

² Výše uvedené podání žalobkyně (č. l. 130) tedy svědkyně korigovala v tom smyslu, že zmiňovanými zdravotními problémy netrpěla ona, ale její kolegyně, která měla komunikaci s žalobkyní ve věci daně ze závislé činnosti na starosti.

³ Tedy mj. že se v průběhu jednání nikdo nevzdálil – pozn. soudu.

provedené části nahrávky z daného jednání navíc nijak nevyplývá, že by jednatel protokol podepsal a parafoval před Ing. J. a mohl si tak snad nebýt vědom toho, že na první straně protokolu je Ing. J. výslovně označena za generální daňovou zástupkyni a je rovněž podepsána na podpisovém poli pro zástupce daňového subjektu, kam svůj podpis jednatel žalobkyně připojil rovněž. Ačkoliv z přehrané části audiozáznamu není patrné, že by s jeho pořizováním vyslovily ostatní přítomné osoby souhlas, resp. že o něm vůbec věděly, soud jej k důkazu připustil, neboť se jednalo o záznam úředního jednání pořizovaný a předložený soukromou osobou k prokázání nesprávnosti veřejné listiny o jeho průběhu (protokolu z 29. 9. 2016), a to v rámci hájení jejího práva na spravedlivý daňový proces. V takovém případě zájem na zjištění materiální pravdy o podstatných okolnostech převažuje případný zásah do soukromí zúčastněných osob (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2014, sp. zn. II. ÚS 1774/14, a rovněž § 88 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „o. z.“), který lze navíc s ohledem na povahu a předmět jednání hodnotit jako minimální.

34. Dokazování výpisem přístupů do daňové informační schránky žalobkyně ani soupisem dokumentů v ní soud neprováděl, neboť jím není možné prokázat, zda se do daňové informační schránky jednatel žalobkyně či jiná osoba prostřednictvím přístupových údajů přidělených žalobkyni kdy přihlásili. Pro nadbytečnost soud neprovedl ani zbývající žalovanou předložené výpisy z obchodního rejstříku. Žalobkyní navržené výsledky dalších dvou úředních osob správce daně přítomných při ústním jednání dne 29. 9. 2016 soud neprovedl pro nadbytečnost, neboť jeho skutkový průběh byl dostatečně prokázán dosavadním dokazováním.

Závěry o existenci zmocnění

35. Soud uvádí, že shledává zcela věrohodnou a logicky bezrozpornou výpověď Ing. J.. Její vysvětlení sporných okolností je koherentní a odpovídá ostatním provedeným důkazům. Soud má za jednoznačně prokázané, že některá ze společností Ing. J. poskytovala žalobkyni v rozhodujícím období účetní služby. Nebylo nijak prokázáno, že by však této společnosti, minimálně do konce roku 2019, byla udělena plná moc. Místo toho zastupováním před finančními orgány, a to včetně daňové kontroly a řízení v projednávaném případě, byla pověřena Ing. J. jako fyzická osoba, byť patrně v rámci komplexního balíku služeb, které zaštiťovala a nejspíš také fakturovala zmíněná účetní společnost. Ačkoliv předmětnou plnou moc pro Ing. J. jednatel žalobkyně dle písmoznaleckého posudku osobně nepodepsal (což mohlo být způsobeno různými okolnostmi např. jeho zaneprázdněností či častým pobytem v zahraničí⁴) nepochybně ji jednáním pověřil a docházelo k němu s jeho vědomím a souhlasem. Jelikož jiná než předmětná plná moc, která by sice prokazovala zmocnění Ing. J., avšak pouze k zastupování v omezeném rozsahu nebo v jiném časovém období, nebyla soudu předložena ani jednou ze stran⁵, nemá soud z čeho usuzovat na to, že by toto pověření mělo užší než generální rozsah. O tom, že jednatel žalobkyně ve skutečnosti vědomě udělil Ing. J. zmocnění v rozsahu dotčené plné moci, byť ji sám nepodepsal, ale kupř. podpisem pověřil někoho jiného, svědčí ucelená řada nepřímých důkazů.

⁴ Z audionahrávky předložené žalobkyní vyplývá, že jednatel žalobkyně cestoval patrně pracovním do Londýna.

⁵ Přičemž soud žalovanou výslovně vyzval k předložení všech plných mocí, které eviduje (srov. č. I. 61).

36. Předně jde o průběh jednání dne 29. 9. 2016. Ačkoliv se jednalo o úkon v rámci správy jiné daně, než která je projednávána v posuzované věci, má soud především z audionahrávky pořízené samotným jednatelem žalobkyně za prokázané, že dne 29. 9. 2016 Ing. J. s vědomím jednatele žalobkyně vystupovala jako zástupkyně žalobkyně v daňovém řízení, přičemž nebylo účinně zpochybněno, že jednatel žalobkyně věděl o tom, že jde o zástupkyni generální. V tomto ohledu je ostatně nutno s ohledem na soukromoprávní charakter smluvního zastoupení poukázat na § 444 odst. 1 o. z., podle kterého kdo vlastní vinou vyvolá u třetí osoby domněnku, že zmocnil někoho jiného k právnímu jednání, nemůže se dovolat nedostatku zmocnění, byla-li třetí osoba v dobré víře a mohla-li rozumně předpokládat, že zmocnění bylo uděleno. Za daných okolností byl správce daně minimálně právě od tohoto jednání důvodně v dobré víře, že Ing. J. generální zmocnění svědčí, což bylo možné s ohledem na předchozí registraci dotčené plné moci u správce daně a současnou přítomnost Ing. J. a jednatele žalobkyně rozumně předpokládat. Namítala-li žalobkyně, že z průběhu ústního jednání dne 29. 9. 2016 nelze dovozovat, zda existovalo její zmocnění v předcházejícím období, kdy probíhala daňová kontrola a doměřovací řízení, uvádí soud, že z dokazování nevyplývá nic, co by zpochybňovalo závěr o tom, že zmocnění Ing. J. trvalo minimálně od roku 2013, kdy byla nezjištěnou osobou podepsána předmětná plná moc, až do listopadu 2019, kdy došlo k oznámení jejího odvolání finančním orgánům. Především však nebylo prokázáno ani tvrzeno nic, co by nasvědčovalo tomu, že zmocnění Ing. J. zaniklo v období po ústním jednání dne 29. 9. 2016 a předtím, než jí bylo dne 14. 3. 2018 doručeno napadené rozhodnutí. Pro posouzení včasnosti žaloby totiž není vůbec podstatné, zda byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly řádně zastoupena (to by hrálo roli až v případě meritorního posuzování žaloby), ale toliko to, zda byla Ing. J. zastoupena právě v okamžiku doručení napadeného rozhodnutí.
37. Dále má soud za prokázané, že Ing. J. poskytovala žalobkyni dokumenty, ve kterých je jasně označena jako její zástupkyně. Nepochybně tomu tak muselo být alespoň v rozsahu daňových přiznání, neboť žalovanému je nutno přisvědčit v tom, že jinak by tato byla podávána buď duplicitně, nebo vůbec. Je standardem, že zástupce zmocniteli daňové přiznání po jeho podání předloží, a to již jen proto, aby prokázal svůj nárok na odměnu. Jeví se jako velmi nepravděpodobné, že by se o tom, že za žalobkyni podává daňová přiznání údajně nezmocněná osoba, žalobkyně v průběhu let 2014-2018 nedozvěděla a adekvátně by na to nereagovala. Přitom podle § 446 o. z. překročil-li zmocněnec zástupčí oprávnění a nesouhlasí-li s tím zmocnitel, oznámí to osobě, se kterou zmocněnec právně jednal, bez zbytečného odkladu poté, co se o právním jednání dozvěděl. Neučiní-li to, platí v soukromém právu, že překročení schválil, ledaže osoba, s níž zástupce právně jednal, měla a mohla z okolností bez pochybností poznat, že zmocněnec zástupčí oprávnění zjevně překračuje. Verzi žalobkyně spočívající v tom, že spoléhala na to, že daňová přiznání bude podávat účetní společnost, není podpořena žádnou jinou předloženou plnou mocí nebo smlouvou. Soud však z výpovědi Ing. J. vyvozuje i to, že žalobkyni byly poskytovány i dokumenty z předmětné daňové kontroly a navazujících řízení. Je zřejmé, že bez aktivní součinnosti žalobkyně by Ing. J. neměla kde načerpat informace a podklady, které pak uplatnila ve svých podáních v rámci těchto postupů a řízení.
38. Klíčové je pak to, že společnost Účetnictví on-line a především společnost UOL Daně s. r. o., které žalobkyně udělila plnou moc *poté*, co ji vypověděla Ing. J., jsou personálně velmi úzce spjaty právě s Ing. J., jakož ostatně i všechny další výše zmíněné účetní společnosti, což je veřejně dohledatelné v obchodním rejstříku. Je obtížně představitelné, že by

žalobkyně s překvapením zjistila, že jí několik let neoprávněně zastupovala Ing. J., ihned jí „vypověděla plnou moc“ a záhy udělila plnou moc opět společnosti, ve které Ing. J. hraje rozhodující roli. Mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem (účetním či daňovým poradcem) je klíčová vzájemná důvěra, neboť daňový subjekt předává takovému profesionálovi velmi citlivé informace, vč. obchodního tajemství, údajů o hospodářském stavu atp. Mezi žalobkyní a Ing. J. tedy vzájemná důvěra nadále zjevně panuje. Žalobkyně jedná tak, jako by k žádnému porušení předpisů a narušení důvěry ze strany Ing. J. nedošlo. Dalo by se očekávat, že žalobkyně tvrdící, že ji Ing. J. zastupovala protiprávně, by se spíše měla snažit uplatnit náhradu škody. Přesto s ní žalobkyně i nadále spolupracuje (byť nepřímou) a předává jí citlivé informace týkající se jejího hospodaření, ačkoliv je to nelogické a v rozporu s jejími zájmy. O „souznění“ zmocněnkyně a žalobkyně nepřímou svědčí ostatně i text žaloby, který v žalobních bodech přejímá argumentaci tvrzené neoprávněné zástupkyně a dožaduje se provedení důkazu, který navrhovala, a to dokonce takovou formulací, jako by tuto argumentaci zastávala sama žalobkyně, nikoliv nezmocněná třetí osoba. Tím vlastně žalobkyně na jednu stranu odmítá, že by za ní Ing. J. jednala, a současně její jednání přijímá a *de facto* konvaliduje.

Dopady skutkových závěrů na posouzení podmínek řízení

39. Podle § 25 písm. c) daňového řádu zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je zmocněnec. Podle odst. 2 téhož ustanovení zastupování zástupcem nevylučuje, aby správce daně v případech, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná, jednal se zastoupeným přímo, nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Zastoupený je povinen výzvě správce daně vyhovět. O tomto jednání nebo výzvě správce daně bezodkladně vyrozumí zástupce.
40. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu si může osoba zúčastněná na správě daní si zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Podle odst. 2 je plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně. Podle odst. 3 je plná moc účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožadování, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.
41. Podle § 28 odst. 1 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Podle odst. 4 téhož ustanovení 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. Podle odst. 6 pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele.
42. Podle § 29 odst. 1 daňového řádu v téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec. Podle odst. 2 nejde-li o daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“), není zmocněnec oprávněn zvolit si dalšího zmocněnce, s výjimkou zmocněnce pro doručování podle § 28 odst. 5.
43. Podle § 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 odst. 2 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. K tomu soud uvádí, že z rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2 Afs 209/2005 - 65, plyne, že je-li doručován platební výměr, resp. dodatečný platební výměr, nejedná se o situaci, kdy má příjemce rozhodnutí něco vykonat nezastupitelným způsobem. Stejně tak je tomu i v případě doručování rozhodnutí o odvolání proti němu, a tak v projednávaném případě postačilo doručení napadeného rozhodnutí zástupci žalobkyně.

44. Jakkoliv daňový řád hovoří o účinnosti plné moci, má soud za to, že i v oblasti veřejného práva má plná moc pouze povahu průkazu zmocnění dokládajícího existenci uzavření dohody o zastupování (srov. § 441 o. z., resp. § 31 zákona č. 40/1964 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2013; obdobně též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2015, č. j. 5 Af 41/2012 - 49). Jakkoliv tedy v řízení bylo prokázáno, že podpis na dotčené plné moci není pravý, rozhodující není platnost průkazu zmocnění, ale to, zda materiálně bylo zmocnění uděleno, tedy zda mezi žalobkyní a zmocněnkyní byla uzavřena dohoda o zastupování. Vzhledem k tomu, že zákon nepožaduje úřední ověření podpisů na plných mocech, ani jejich udělení před orgány finanční správy, došlo by akceptací názoru, že pouhým zpochybněním podpisu může být i po dlouhých letech dojít k nulifikaci veškerých dosavadních úkonů finančních orgánů, k vážnému ohrožení funkčnosti systému správy daní. Podpisem plné moci jinou osobou než statutárním zástupcem daňového subjektu by si daňový subjekt vytvořil možnost zcela libovolně zpochybnit závěry finančních orgánů, nebudou-li pro daňový subjekt příznivé (byť by k tomu nepřistoupil v době podpisu úmyslně, ale jen z pouhé organizační nedůslednosti). Takové zneužití práva nesmí požívat právní ochrany. Na druhou stranu nelze vyloučit, že skutečně může dojít k situaci, kdy zcela bez vědomí daňového subjektu za něj jedná někdo, kdo k tomu nebyl zmocněn. Soud je proto přesvědčen, že je nutno vždy zkoumat okolnosti daného případu, zda svědčí spíše o tom, že domnělý zmocněnec postupoval bez vědomí daňového subjektu, nebo zda naopak daňový subjekt o jednání zmocněnce věděl, souhlasil s ním a až dodatečně využívá formálních nedostatků k tomu, aby se vyhnul své daňové povinnosti.
45. Soud je na základě provedeného dokazování a správního spisu přesvědčen, že v dané věci žalobkyně uplatnila námitku neexistence zmocnění Ing. J. čistě účelově. Bylo prokázáno, že Ing. J. byla v rozsahu nutném k přijetí napadeného rozhodnutí dne 14. 3. 2018 do její datové schránky jako zástupkyně žalobkyně zmocněna. Jednatel o zastupování žalobkyně Ing. J. věděl a souhlasil s ním. Finanční orgány tedy nepochybily, když považovaly Ing. J. na základě dotčené plné moci za zmocněnkyni žalobkyně a napadené rozhodnutí bylo žalobkyni jejím prostřednictvím účinně doručeno již 14. 3. 2018.
46. Nad rámec tohoto závěru soud uvádí, že i pokud by soud provedené důkazy vyhodnotil tak, že uvedené zmocnění nesvědčilo přímo Ing. J. jako fyzické osobě, ale účetní společnosti jako osobě právnické, šlo by o společnost, ve které Ing. J. působila jako jednatelka. Případné užití nesprávné datové fyzické osoby k doručení napadeného rozhodnutí by tedy na jeho účinnost (za situace, kdy byla předtím finančním orgánům předložena dotčená plná moc) nemohlo mít vliv za situace, že tato fyzická osoba by beztak byla osobou oprávněnou jednat za zmocněnou účetní společnost jako jednatelka a přistupovat do její datové schránky (srov. analogicky stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Pls 1/2015, č. 1/2017 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, bod 64 a 65). Vzhledem k teorii fikce, ze které ve vztahu k právnickým osobám účinný o. z. vychází, je zřejmé, že za právnickou osobu vždy vůli tvoří a projevuje osoba fyzická (přirozená), stejně jako pouze vědomost osoby fyzické (přirozené) lze přisuzovat osobě právnické, jakožto umělému konstruktu, který vlastní vůli a ostatně ani smysly, kterými

by mohl vědomost nabývat, nemá. Po provedeném dokazování nelze mít pochybnosti o tom, že rozhodující fyzickou osobou, která se musela pro účinnost doručení napadeného rozhodnutí ve vztahu k žalobkyni (tak i případně ve vztahu k účetní společnosti, pokud by byla zmocněna) tak jako tak seznámit, byla Ing. J.

47. Soud dodává, že správce daně neměl povinnost porovnávat podpis na dotčené plné moci s podpisovým vzorem, zvláště pak za situace, kdy několik let probíhalo podávání daňových přiznání a kontrolních hlášení bez problémů a Ing. J. se dařilo bez problémů doručovat do datové schránky (není pravdou, že by jí v posuzovaném řízení bylo doručováno fikcí, jak tvrdí žalobkyně). Nadto se podpis na plné moci na první pohled nikterak zvláště neodlišuje od podpisů, které byly např. předmětem srovnání v posudku znalce. Z laického pohledu nevykazují podpisy podstatné odchylky. Je iluzorní se domnívat, že by finanční orgány měly detailně zkoumat podpisy na všech písemnostech (nebo i jen plných mocech), které jsou jim předkládány. Nic podezřelého není ani na tom, že by byla generální daňová plná moc udělena osobě, která není daňovou poradkyní, daňový řád nic takového nevylučuje a je zcela na daňovém subjektu, koho si zvolí za zmocněnce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2017, č. j. 3 Afs 94/2016 – 33, str. 7 shora).
48. Jakkoliv soud dospěl k závěru, že v předmětné věci existovalo široké zmocnění Ing. J. k zastupování žalobkyně v daňových řízeních a nemá důvod nevěřit tvrzení Ing. J., že disponuje e-mailovými zprávami, ze kterých plyne, že o jejich průběhu jednatele žalobkyně informovala a domlouvala se na dalším postupu, otázkou správnosti postupu zmocněnkyně se soud nezabýval. Rozhodující je pro soud pouze zjištění, že žalobkyně byla zmocněnkyní zastoupena, nikoliv to, zda Ing. J. své povinnosti zástupce plnila řádně, zda klientovi předávala informace a zda svědomitě a s odbornou péčí plnila jeho pokyny. Tyto otázky mohou být rozhodující v případě soukromoprávního sporu mezi žalobkyní a Ing. J. o náhradu škody, pro rozhodnutí o podmínkách řízení v nynější při jsou však bez významu. Volba zmocněnce je odpovědností zmocnitele a jeho činnost (popř. nečinnost) je zmocniteli plně přičitatelná.
49. Závěrem soud uvádí, že jelikož dospěl k závěru, že zmocnění Ing. J. v době (prvního) doručení napadeného rozhodnutí existovalo, neověřoval tvrzení žalobkyně obsažené v replice, podle kterého se s dotčenou plnou mocí seznámila při nahlížení do daňového spisu dne 13. 12. 2019. Pokud by se ten den v nahlíženém daňovém spise totiž nacházelo napadené rozhodnutí, které v té době již nabylo právní moci (byť zástupce žalobkyně u ústního jednání dne 5. 5. 2021 uvedl, že žalobkyně do spisu nahlížela v souvislosti s exekucí jiné daně a s napadeným rozhodnutím se při nahlížení neseznámila), bylo by možné toto nahlížení považovat za faktické seznámení se s napadeným rozhodnutím a žaloba by byla opožděná i v situaci, kdy by zmocnění Ing. J. skutečně nebylo možno uznat za platné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 1 As 311/2017-37, body 43 a násl.).

Závěr a náklady řízení

50. Podle § 72 odst. 1 a 4 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Zmeškání této lhůty nelze prominout.

51. Jelikož soud považuje doručení napadeného rozhodnutí Ing. J. dne 14. 3. 2018 za účinné vůči žalobkyni, je žaloba podaná až 5. 5. 2020 opožděná. Podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ji tedy soud odmítl.
52. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www. nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 5. května 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu