



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **OBALY VYSOČINA s. r. o.**, se sídlem Jamská 2498/67 Žďár nad Sázavou, zastoupen obchodní společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2021, č. j. 31 A 55/2021 - 80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám obchodní společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 9. 2020, č. j. 1580002/20/2914-50522-700372, č. j. 1580148/20/2914-50522-700372, č. j. 1580203/20/2914-50522-700372, a č. j. 1580233/20/2914-50522-700372, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014 a leden, duben a květen roku 2015 (dále též „dodatečné platební výměry“). Dne 15. 10. 2020 byla správci daně doručena odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům, která podala jménem žalobce obchodní společnost **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o. Správce daně ohledně uvedených odvolání vydal dne 26. 10. 2020 výzvy k odstranění vad, ve kterých uvedl, že u něj není uložena plná moc, kterou by žalobce předmětnou obchodní společnost k danému úkonu zmocnil. Dne

16. 11. 2020 pak správce daně vydal vyrozumění o neúčinnosti podaných odvolání, neboť byl názoru, že nedošlo k odstranění výzvami vytýkaných vad.

II.

[2] Žalobce s uvedeným postupem správce daně nesouhlasil a napadl jej u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) žalobou na ochranu proti nečinnosti žalovaného (jako odvolacího orgánu, který má o podaných odvoláních rozhodnout).

[3] Rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí krajský soud žalobě vyhověl a rozhodl, že žalovaný je povinen vydat rozhodnutí o odvoláních žalobce ze dne 15. 10. 2020, a to ve lhůtě jednoho roku od právní moci rozsudku. Krajský soud přisvědčil žalobci, že správce daně postupoval nesprávně, posoudil-li odvolání proti dodatečným platebním výměrům podaná obchodní společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. jako neúčinná. Výzvy k odstranění vad podání totiž byly dle krajského soudu nezákonné, neboť mj. neobsahovaly adekvátní specifikaci důvodů vedoucích k jejich vydání. Vzhledem k nezákonnosti výzev nemohl dle soudu nastat jejich důsledek v podobě neúčinnosti podaných odvolání. Před žalovaným proto běží odvolací řízení, ve kterém nebylo doposud rozhodnuto. Žalovaný tak byl dle krajského soudu nečinný. Soud mu proto uložil, aby o podaných odvoláních rozhodl. Krajský soud se zabýval i tím, zda plná moc ze dne 29. 11. 2018 předložená Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj (který v rámci tzv. vybrané působnosti provedl daňovou kontrolu předcházející vydání dodatečných platebních výměrů) opravňovala obchodní společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. k podání předmětných odvolání. Dospěl k závěru, že tomu tak bylo. Zaprvé zohlednil, že žalobce v dalším průběhu řízení zcela zřejmě vyjádřil, že bylo jeho úmyslem nechat se pro podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům zastupovat předmětnou obchodní společností (žalobce podal v dané věci žalobu, domáhal se vydání rozhodnutí o odvolání a jeho jednatel se osobně účastnil jednání u krajského soudu). Takto projevená vůle žalobce přitom nebyla v rozporu ani s textem předmětné plné moci ze dne 29. 11. 2018. Jakkoliv byla plná moc udělena „*ve věci daňové kontroly*“, jednalo se dle krajského soudu o vymezení věci, v rámci které je vedeno daňové řízení, pro které byla předmětná plná moc udělena – v této je totiž uvedeno, že se vztahuje na „*zastupování zmocnitele v daňovém řízení*“. Krajský soud pak akcentoval i skutečnost, že v plné moci je taktéž výslovně uvedeno, že tato se vztahuje na „*podávání řádných a mimořádných opravných prostředků*“. Na uvedených závěrech dle soudu nemůže nic změnit ani žalovaným odkazované ustanovení § 13b zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZFS“), dle kterého plná moc vztahující se k vybrané působnosti uplatněná u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci, o které se vede řízení, kterého se vybraná působnost týká, je účinná i vůči jinému finančnímu úřadu, který vykonává tuto vybranou působnost.

III.

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Byl přesvědčen, že správce daně postupoval správně. Jeho postup

pokračování

má oporu v § 13b ZFS a v důvodové zprávě k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým bylo dané ustanovení do ZFS vloženo. Z daného ustanovení totiž *a contrario* plyne, že pokud daňový subjekt uplatní plnou moc u správce daně, který vykonává vybranou působnost, tato není účinná vůči správci daně příslušnému k vydání rozhodnutí ve věci. Jelikož tedy žalobce plnou moc předložil Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj (tj. správci daně, který vykonával vybranou působnost), tato plná se moc se dle § 13b ZFS *a contrario* automaticky nepřenesla k Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina (tj. ke správci daně příslušnému k vydání rozhodnutí). Finanční úřad pro Kraj Vysočina proto předmětnou plnou moc neevidoval. Vydal proto správně výzvu dle § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“), kterou podatele (obchodní společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.) vyrozuměl o tom, že u něj není uložena plná moc, která by jej opravňovala k podání odvolání jménem žalobce.

[5] Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, jak krajský soud vyhodnotil rozsah plné moci ze dne 29. 11. 2018. Tato se dle svého textu vztahovala pouze na zastupování v rámci daňové kontroly. Plnou moc pro zastupování v daňové kontrole přitom nelze považovat za neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení. Z textu plné moci přitom dle názoru stěžovatele jasně plynul úmysl žalobce nechat se zastoupit pouze v rámci daňové kontroly, a nikoliv po jejím skončení (tj. mj. při podání odvolání proti dodatečným platebním výměřům). Na tom nic nemění ani skutečnost, že plná moc se vztahovala na „*podávání řádných a mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutím správce daně*“, neboť dle textu plné moci se jedná o opravné prostředky pouze proti rozhodnutím vydaným v průběhu daňové kontroly.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[7] V podání doručeném zdejšímu soudu dne 25. 1. 2022 pak stěžovatel poukázal na to, že správce daně, na rozdíl od žalobce, postupoval v řízení tak, aby naplnil zásadu spolupráce. Kdyby tak postupoval i žalobce, tj. kdyby adekvátně reagoval na výzvy správce daně k odstranění vad podaných odvolání, mohlo k vyjasnění nastalé procesní situace dojít již na samém jejím počátku.

IV.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že plně souhlasí se závěry napadeného rozsudku krajského soudu. Výklad obsahu plné moci provedený stěžovatelem je nesprávný, selektivní a nesystematický. Dále akcentoval, že o tom, že správce daně má pochybnosti, zda se plná moc vztahuje i na podání odvolání, se dozvěděl až dva měsíce po podání odvolání. O tom, že by na věc mělo dopadat ustanovení § 13b ZFS, se pak žalobce dozvěděl až se čtyřměsíčním odstupem. I přesto na tomto stěžovatel nyní staví celou kasační stížnost. Důvodová zpráva k danému ustanovení nadto stanoví, že § 13b ZFS cílí na vyřešení situací střetu plných mocí uplatněných u místně příslušného správce daně a správce daně vykonávajícího vybranou působnost. O takovou situaci však v nynější věci nejde. Žalobce pak dodal, že ze spisového materiálu plyne, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina plnou mocí ze dne 29. 11. 2018 disponoval již od samého počátku, neboť mu byla

Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj postoupena spolu se spisovým materiálem. Podle názoru žalobce bylo ve věci nutno aplikovat § 27 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je plná moc účinná i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna. V nynější věci přitom byla plná moc uplatněna pro nalézací řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014 a leden, duben a květen roku 2015 – zahrnovala tudíž i oprávnění k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Podání stěžovatele doručené Nejvyššímu správnímu soudu dne 25. 1. 2022 pak žalobce označil za nepřípustné rozšíření kasačních námitek. Dodal k němu, že pokud jde o zásadu spolupráce, bylo předně na správci daně, aby ve výzvách k odstranění vad podání adekvátně specifikoval, v čem spatřuje vady odvolání. To se však nestalo. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podstatou věci je, zda správce daně postupoval správně, pokud odvolání proti dodatečným platebním výměrům podaná jménem žalobce obchodní společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. posoudil jako neúčinná podle § 74 odst. 3 daňového řádu.

[12] Podle § 74 odst. 1 až 3 daňového řádu: *(1) Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví. (2) Výzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad. (3) Budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.*

[13] Ze správního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující relevantní skutečnosti.

[14] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj provedl v rámci tzv. vybrané působnosti (viz § 10 odst. 4 ZFS) u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014 a leden, duben a květen roku 2015. V rámci daňové kontroly žalobce tomuto správci daně předložil plnou moc ze dne 29. 11. 2018, kterou zmocnil obchodní společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. (dále též „zmocněnec“) „*k zastupování zmocnitele v daňovém řízení vedeném před Finančním úřadem*

pokračování

pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III, ve věci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014, leden, duben a květen roku 2015, zvláště pak k jednání s pracovníky správce daně, k podávání vysvětlení, odpovědí a žádostí, k podávání řádných a mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně, a to v rozsahu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů a zák. č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů. Tato plná moc se vztahuje rovněž na doručování písemností souvisejících s předmětným řízením.“

[15] Na základě výsledků daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Kraj Vysočina (jako správce daně obecně příslušný ke správě daní žalobce) výše specifikované dodatečné platební výměry. Tyto doručil do datové schránky žalobce (obchodní společnosti OBALY VYSOČINA s. r. o.), a nikoliv do datové schránky jeho zmocněnce (obchodní společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.).

[16] Dne 15. 10. 2020 byla Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina doručena odvolání proti dodatečným platebním výměrům, která jménem žalobce podal zmocněnc. V reakci na tato odvolání vydal správce daně čtyři výzvy k odstranění vad podání (ze dne 26. 10. 2020, č. j. 1695846/20/2914-50522-700372, č. j. 1696570/20/2914-50522-700372, č. j. 1696790/20/2914-50522-700372, a č. j. 1696958/20/2914-50522-700372). V daných výzvách správce daně uvedl, že podaná odvolání mají vady, pro které nejsou způsobilá k projednání, neboť „*u správce daně není uložena plná moc, kterou by Vás (tj. obchodní společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.) obchodní korporace OBALY VYSOČINA s. r. o. k tomuto úkonu zmocnila.*“ Správce daně proto zmocněnce podle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzval, aby specifikovanou vadu odvolání odstranil ve lhůtě 8 dnů od doručení výzev a aby „*v uvedené lhůtě správci daně předložil plnou moc, z níž bude patrné, že Vás obchodní korporace OBALY VYSOČINA s. r. o. zmocnila k zastupování v této věci.*“ V odůvodnění výzev je pak uvedeno, že u Finančního úřadu pro Kraj Vysočina není uložena plná moc, kterou by žalobce zmocnil zmocněnce k podání odvolání. Výzvy byly doručeny do datové schránky zmocněnce dne 29. 10. 2020.

[17] Dne 12. 11. 2020 (tj. po uplynutí stanovené osmidenní lhůty) byla správci daně z datové schránky zmocněnce doručena písemnost, ve které zmocněnc jménem žalobce namítl, že výzvy k odstranění vad jsou nezákonné a zmatečné, neboť potřebnou plnou mocí správce daně disponuje již od roku 2018. Daná plná moc musí být součástí spisu týkajícího se žalobce. K podání byla přiložena předmětná plná moc ze dne 29. 11. 2018.

[18] Správce daně následně dne 16. 11. 2020 vydal vyrozumění o neúčinnosti podání, kterými zmocněnce vyrozuměl, že jím podaná odvolání se stala neúčinnými, neboť zmocněnc ve stanovené lhůtě nesplnil povinnosti uložené mu výzvami k odstranění vad podání a ve stanovené lhůtě správci daně „*nepředložil plnou moc, z níž by bylo patrné, že Vaše obchodní korporace byla obchodní korporací OBALY VYSOČINA s. r. o. zmocněna k podání předmětného odvolání.*“

[19] Žalobce se postupu správce daně bránil nečinností žalobou. Tvrdil, že odvolání nebylo lze označit za neúčinná. Požadoval proto, aby krajský soud nařídil stěžovateli (jako odvolacímu orgánu) o podaných odvoláních rozhodnout.

[20] Krajský soud žalobě vyhověl. Výzvy k odstranění vad odvolání označil za nezákonné (mj. z důvodu nedostatečného vymezení důvodů jejich vydání) a plnou moc ze dne 29. 11. 2018 za opravňující zmocněnce k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Byl proto názoru, že správce daně pochybil, pokud odvolání označil za neúčinná. Návazně soud konstatoval, že ve věci podaných odvolání probíhá odvolací řízení, ve kterém je stěžovatel nečinný. Přikázal proto stěžovateli, aby o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl.

[21] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožnil. I dle jeho názoru byly výzvy k odstranění vad nedostatečně, resp. nesprávně odůvodněny. Zmocněnec (resp. žalobce) nemohl z jejich textu dovodit, jakou konkrétní vadu má odstranit. Ve výzvách bylo toliko uvedeno, že u správce daně není uložena plná moc k podání odvolání a zmocněnec byl vyzván, aby předložil plnou moc, z níž bude patrné, že jej žalobce zmocnil k zastupování v dané věci. Uvedená textace výzev se tedy jevila tak, že správce daně nedisponuje žádnou plnou mocí, kterou by žalobce zmocnil zmocněnce. Uvedené ostatně podporovaly i skutkové okolnosti projednávané věci, resp. skutečnost, že plná moc nebyla předložena Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina, nýbrž Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj. Zmocněnec se tedy mohl oprávněně domnívat, že Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina nebyla pouze administrativním nedopatřením plná moc ze dne 29. 11. 2018 postoupena. Ze spisového materiálu ovšem plyne, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ihned po ukončení daňové kontroly Finanční úřad pro Kraj Vysočina o existenci dané plné moci a jejím obsahu zpravil. Finanční úřad pro Kraj Vysočina tak měl text předmětné plné moci již při vydání výzev k dispozici a byl s její existencí seznámen. Výzvy k odstranění vad tedy nevydával proto, že by předmětnou plnou moc vůbec neevidoval (jak nyní tvrdí stěžovatel), nýbrž proto, že byl přesvědčen, že plná moc se nevztahuje na podání odvolání, neboť je omezena pouze na zastupování v daňové kontrole (ke správnosti tohoto závěru viz níže). Uvedené plyne ze spisového materiálu – např. z vyrozumění o výsledku šetření dle § 261 odst. 5 daňového řádu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 1784339/20/2914-0065-708683, či ze stanoviska správce daně k žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14. 12. 2020, č. j. 1849289/20/2900-11450-703444 (ve kterých správce daně potvrzuje, že si byl při vydání výzev existence plné moci vědom, avšak tuto dle obsahu hodnotil jako nezahrnující možnost podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům). Tyto pochybnosti ohledně rozsahu zmocnění se ovšem nikterak nepromítly do textu výzev k odstranění vad podání. Ve výzvách správce daně pouze povšechně sdělil, že u něj není uložena plná moc, která by k danému úkonu zmocněnce opravňovala (viz výše), a dále zmocněnce vyzval, aby takovou plnou moc předložil. Zmocněnec tedy nemohl vědět, že skutečným důvodem vydání výzev nebyla absence plné moci, nýbrž názor správce daně, že plná moc ze dne 29. 11. 2018 se nevztahuje na podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Byl tudíž v naprosté nejistotě ohledně toho, jaké vady (a jakým způsobem) má ve skutečnosti odstraňovat. S ohledem na text výzev lze přitom pochopit jeho reakci na výzvy, ve které konstatoval, že plnou moc předložil již v roce 2018. Za této situace kasační soud nemůže jinak než souhlasit s krajským soudem, že takto imperfektní výzvy nemohly vést k nastoupení zákonného následku v podobě neúčinnosti podaných odvolání. Pouze perfektní (zákonná) výzva může vyvolat zákonné následky (neúčinnost podání). Pro úplnost je pak nutno dodat, že k vyjasnění procesní situace nedošlo ani v navazujícím řízení před správcem daně. Tento totiž svůj skutečný náhled na věc

pokračování

zmocněnci adekvátně nesdělil ani poté, co mu zmocněnec zaslal svoji reakci na výzvy k odstranění vad podání. Správce daně zmocněnci nesdělil, že je mu plná moc známa, avšak její obsah hodnotí tak, že se nevztahuje na podání odvolání. Správce daně se nepokusil ani o to kontaktovat samotného žalobce a zjistit, zda bylo jeho úmyslem zmocnit zmocněnce k podání odvolání. Místo toho pouze vydal vyrozumění o neúčinnosti odvolání a toto doručil zmocněnci. Ani z tohoto vyrozumění ovšem nebylo lze seznat, že správce daně je názoru, že plná moc ze dne 29. 11. 2018 se nevztahuje na podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům – ve vyrozuměních je uvedeno pouze toliko, že odvolání se stala neúčinnými, neboť zmocněnec nesplnil povinnosti uložené mu výzvami a ve stanovené lhůtě nepředložil plnou moc, z níž by bylo patrné, že zmocněnec byl žalobcem zmocněn k podání odvolání.

[22] Kasační soud se s krajským soudem ztotožnil i v tom, že správci daně je krom výše uvedeného odůvodnění výzev k odstranění vad odvolání nutno vytknout i jeho posouzení rozsahu plné moci ze dne 29. 11. 2018. Nelze se totiž ztotožnit s tím, že by předmětná plná moc neopravňovala zmocněnce k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Odhlédne-li soud od faktu, že skutečná vůle žalobce byla v řízení již postavena najisto, neboť žalobce v soudním řízení setrvale potvrzuje, že jeho úmyslem bylo se pro podání odvolání nechat zastoupit zmocněncem, musí konstatovat, že ani samotná textace plné moci dle názoru soudu nesvědčí pro závěr správce daně. Stěžovatel v kasační stížnosti správně připomíná, že pojem daňové kontroly a pojem daňového řízení je nutno rozlišovat. Daňová kontrola je uzavřený postup prováděný v rámci širšího daňového řízení. Jedná se tudíž o užší pojem. Plná moc vztahující se pouze k zastupování v daňové kontrole tudíž skutečně nezahrnuje postupy po končení daňové kontroly, tj. mimo jiné podání odvolání proti platebním výměrům vydaným po ukončení daňové kontroly. Plnou moc ze dne 29. 11. 2018 však nelze hodnotit jako vztahující se *pouze* na daňovou kontrolu. Jak již bylo uvedeno výše, touto plnou mocí žalobce zmocněnce zmocnil „*k zastupování zmocnitele v daňovém řízení vedeném před Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III, ve věci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014, leden, duben a květen roku 2015, zvláště pak k jednání s pracovníky správce daně, k podávání vysvětlení, odpovědí a žádostí, k podávání řádných a mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně, a to v rozsahu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů a zák. č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů. Tato plná moc se vztahuje rovněž na doručování písemností souvisejících s předmětným řízením.*“ (důraz přidán). Jak správně poznamenal již krajský soud, z uvedeného textu plyne, že plná moc byla udělena pro celé daňové řízení týkající se kontrolované daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za vyjmenovaná zdaňovací období. Plná moc nebyla omezena na „pouhou“ daňovou kontrolu. Naopak byla výslovně uvedena tím, že se má jednat o zastupování v daňovém řízení; toto daňové řízení pak bylo specifikováno tak, že se jedná o daňové řízení, ve kterém byla prováděna předmětná daňová kontrola. Pro uvedený výklad ostatně svědčí i další text plné moci, kde je uvedeno, že zmocněnec je oprávněn k podávání řádných a mimořádných opravných prostředků. Ačkoliv je pravdou, že i v rámci samotné daňové kontroly se mohou vyskytnout procesní rozhodnutí, proti kterým je možno se bránit řádnými nebo mimořádnými opravnými prostředky, bude tato situace spíš okrajová. Nejvýznamnějším rozhodnutím vydávaným v souvislosti s daňovou kontrolou, proti kterému lze uplatnit opravné prostředky, je

rozhodnutí o stanovení daně, tj. v nynější věci dodatečné platební výměry. I touto optikou je nutno hledět na výše uvedený text plné moci. Pro úplnost je pak namístě dodat, že stěžovatel se v kasační stížnosti nevyjádřil k tvrzení žalobce, že uvedenou plnou moc využívá i v rámci dalších daňových řízení před dalšími správci daně, a dokonce i před samotným stěžovatelem jako odvolacím orgánem, a neseťká se s tím, že by daná plná moc byla orgány finanční správy akceptována pouze pro zastupování v rámci daňové kontroly. Nutno proto uzavřít, že plnou moc ze dne 29. 11. 2018 nebylo možno vyložit tak, jak učinil správce daně. Tato nebyla omezena pouze na samotnou daňovou kontrolu, nýbrž opravňovala zmocněnce i k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě výsledků této daňové kontroly.

[23] Kasační soud je pak ve shodě s krajským soudem i v tom, že na výše uvedených závěrech ničeho nemění ani stěžovatelem opakovaně odkazovaný § 13b ZFS.

[24] Podle uvedeného ustanovení: *Plná moc vztahující se k vybrané působnosti uplatněná u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci, o které se vede řízení, kterého se vybraná působnost týká, je účinná i vůči jinému finančnímu úřadu, který vykonává tuto vybranou působnost.*

[25] Stěžovatel z uvedeného zákonného ustanovení *a contrario* dovozuje, že plná moc uplatněná u finančního úřadu, který vykonává vybranou působnost, není účinná u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci. Je tedy názoru, že pokud žalobce uplatnil plnou moc u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, tato nebyla automaticky účinná pro Finanční úřad pro Kraj Vysočina.

[26] Nejvyšší správní soud k uvedenému předně akcentuje, že argumentaci § 13b ZFS do řízení vnesl až stěžovatel. Správce daně odmítal uznat existenci zastoupení nikoliv z důvodu neúčinnosti plné moci podle § 13b ZFS, nýbrž z důvodu, že plná moc se dle jeho názoru vztahovala pouze na zastupování v daňové kontrole (k tomu viz výše). Správce daně obecnou účinnost plné moci vůči sobě nikterak nezpochyboval. Ani náznakem se nezmínil o tom, že zastoupení žalobce by snad mělo být problematické z důvodu nutnosti aplikace § 13b ZFS *a contrario* (i přesto nyní na tomto stěžovatel zakládá prakticky celou svou kasační argumentaci). Pokud přitom nebylo zmocněnci (ani žalobci) správcem daně ve výzvách k odstranění vad sděleno, že by snad nastalým problémem měla být aplikace § 13b ZFS, těžko mohl zmocněnec (či sám žalobce) na danou skutečnost adekvátně reagovat. Návazně pak nelze absenci takové reakce dávat k jeho tíži a prohlašovat odvolání za neúčinná pro neodstranění takové (zmocněnci nesdělené) vady. Sám stěžovatel přitom tvrdí, že žalobce mohl projevit vůli nechat se zastoupit zmocněncem i před Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, a aplikaci § 13b ZFS tak vyloučit. Ve skutečnosti tak však žalobce (zmocněnec) učinit nemohl, neboť ve výzvách k odstranění vad podání správce daně neuvedl, že by důvodem jejich vydání snad měla být aplikace § 13b ZFS *a contrario*. Nad rámec věci pak kasační soud dodává, že nesdílí názor stěžovatele, že by právní norma obsažená v § 13b ZFS na věci něco změnila. Podle důvodové zprávy k danému ustanovení toto reaguje na nutnost řešení střetů existence více plných mocí při výkonu vybrané působnosti. V nyní projednávané věci však nedošlo ke střetu více plných mocí. Nadto, důvodová zpráva akcentuje, že je nutno zachovat kontinuitu zastoupení. Výklad stěžovatele přitom jde proti tomuto účelu

pokračování

a kontinuitu zastoupení naopak přetrhává. Nutno pak ve shodě s krajským soudem akcentovat i to, že z pravidla o zachování účinků zmocnění (tj. z § 13b ZFS) nelze bez dalšího automaticky *a contrario* dovozovat pravidlo o tom, že plná moc udělená v jiné než zákonem upravené situaci nemůže mít určité účinky, a to navíc bez ohledu na text dané plné moci, vůči zmocnitele a bez ohledu na pravidlo obsažené v § 27 odst. 3 daňového řádu (dle kterého je plná moc účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožadání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna). Konečně pak v nyní nastalé situaci, kdy Finanční úřad pro Jihomoravský kraj o předmětné plné moci Finanční úřad pro Kraj Vysočina informoval, a tento správce daně její obecnou aplikaci vůči sobě nezpochybňoval a žalobce či zmocněnce nevyzval k odstranění vad s odkazem na § 13b ZFS, nepovažuje zdejší soud za rozhodné ani stěžovatelem odkazované příklady č. 2 a č. 3 obsažené v důvodové zprávě k ustanovení § 13b ZFS. Ani jeden z uvedených příkladů se nadto netýká zcela shodné skutkové situace. V příkladu č. 2 je popisována situace, kdy je plná moc uplatněna pouze u správce daně vykonávajícího vybranou působnost, avšak stalo se tak ještě předtím, než k tomuto výkonu došlo (v nynější věci byla plná moc uplatněna poté, co Finanční úřad pro Jihomoravský kraj započal provádět vybranou působnost). Příklad č. 3 se pak týká situace střetu tří plných mocí; dvou uplatněných před výkonem vybrané působnosti a jedné uplatněné po zahájení tohoto výkonu. Ani k takové situaci v nyní řešené věci nedošlo.

[27] K námitkám stěžovatele obsaženým v podání doručeném zdejšímu soudu dne 25. 1. 2022 pak soud uvádí, že tyto byly uplatněny opožděně. Podle § 106 odst. 3 s. ř. s., nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Kasační stížnost stěžovatele neobsahovala všechny náležitosti, konkrétně v ní nebyly uvedeny důvody jejího podání. Nejvyšší správní soud proto stěžovatele usnesením ze dne 2. 12. 2021, č. j. 7 Afs 365/2021 - 12, vyzval, aby tyto důvody doplnil ve lhůtě jednoho měsíce ode dne doručení daného usnesení. Toto usnesení bylo stěžovateli doručeno dne 3. 12. 2021. Lhůta pro doplnění důvodů kasační stížnosti proto uplynula dne 3. 1. 2022. V této lhůtě (dne 29. 12. 2021) stěžovatel důvody kasační stížnosti doplnil. Následně, dne 25. 1. 2022, však stěžovatel zaslal zdejšímu soudu další podání, ve kterém uvedl důvody, které nebyly (ani v obecných obrysech) uvedeny v jeho včasném doplnění kasační stížnosti. Takové doplnění je nutno v souladu s výše citovanou právní úpravou označit za opožděné (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2020, č. j. 4 As 90/2019 - 43). Nad rámec nutného však Nejvyšší správní soud uvádí, že odkaz stěžovatele na zásadu spolupráce obsažený v daném podání nemá potenciál změnit výše uvedené závěry. Jakkoli lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že zmocněnec nereagoval na výzvy k odstranění vad podání ve správcem daně stanovené lhůtě, nemůže to nic změnit na nezákonnosti předmětných výzev (viz výše). Nadto, jak již bylo výše uvedeno, v nyní nastalé situaci bylo z pohledu zmocněnce (žalobce) pravděpodobné, že výzvy se mu jevily jako vydané pouze na základě omylu způsobeného nedostatečnou komunikací mezi jednotlivými složkami finanční správy. Pokud pak stěžovatel v daném podání dále odkazoval na skutečnost, že žalobce se postupu správce daně bránil podáním stížností a dalších procesních prostředků ochrany práv, nelze na uvedeném shledat nic nesprávného,

či snad dokonce nezákonného. V situaci, kdy byly důvody neakceptace plné moci zmocněnci (žalobci) sdělovány nedostatečně a tyto byly nadto měněny, se ostatně takovému postupu nelze ani divit.

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání. S ohledem na povahu dané věci rozhodl zdejší soud ve věci přednostně (§ 56 s. ř. s. v návaznosti na § 120 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšnému žalobci.

[31] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. dubna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu