



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jana Čížka a soudců

JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **ČSAD Střední Čechy, a.s.**, IČO: 27616347,  
sídlem U Přístavu 811, Brandýs nad Labem – Stará Boleslav  
zastoupená daňově poradenskou společností BD Consult, s.r.o.,  
sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3

proti

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

v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 2. 2020, č. j. 8144/20/5200-10421-705721, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8140/20/5200-10421-705721,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2020, č. j. 8144/20/5200-10421-705721, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8140/20/5200-10421-705721, se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 28. 2. 2019 č. j. 884277/19/2105-50524-204409 a 885689/19/2105-50524-204409 se zrušují.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradu nákladů řízení částku 21 488 Kč k rukám daňově poradenské společnosti BD Consult, s. r. o.

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 28. 2. 2019 dodatečné platební výměry č. j. 884277/19/2105-50524-204409 a 885689/19/2105-50524-204409 (dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2012 a 2013 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zároveň jí stanovil penále z takto doměřené daně. Daň stanovil podle pomůcek, neboť žalobkyně dle něj neprokázala mj. oprávněnost účtování paušálních náhrad stravného u pracovních cest řidičů autobusů, náhrad za použití vlastních dopravních prostředků pro bezpečný převoz tržeb a odměn z dohod o provedení práce, ve kterých se řidiči autobusů nad rámec povinností vyplývajících z pracovní smlouvy zavázali provádět „obsahu cestujících, odvody finanční hotovosti a přípravu a odevzdávání stazek“.
2. Žalovaný výše uvedenými rozhodnutími ze dne 26. 2. 2020 a 27. 2. 2020 (dále jen „napadená rozhodnutí“) na základě žalobkynina odvolání podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) snížil doměřenou daň a stanovené penále na částku 868 735 Kč, resp. 173 747 Kč za zdaňovací období 2012 a na částku 1 640 247 Kč, resp. 328 049 Kč za zdaňovací období 2013. Neztotožnil se totiž s postupem správce daně, který nezohlednil žádné paušální náhrady za přepravu tržeb, ačkoliv z dokazování vyplynulo, že někteří zaměstnanci k převozu tržeb soukromé vozidlo užívali.
3. Proti napadeným rozhodnutím žalobkyně brojí dvěma samostatně podanými žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) doručenými Městskému soudu v Praze dne 5. 5. 2020, jehož usneseními ze dne 18. 5. 2020, č. j. 14 Af 19/2020-50 a 14 Af 20/2020-47, byly věci postoupeny soudu zdejšímu. Soud pak usnesením ze dne 13. 5. 2022, č. j. 51 Af 38/2020-81, řízení o obou žalobách spojil ke společnému projednání.
4. Žalobkyně v úvodu rozsáhlé žaloby (shodně jako dříve v odvolání – k tomu viz dále) namítá, že došlo k prekluzi daně, neboť správce daně doručoval dodatečné platební výměry jejímu zástupci, ačkoliv ten nebyl pro jejich přijetí po ukončení daňové kontroly zmocněn. I kdyby správci daně nebyl rozsah zmocnění zřejmý, měl žalobkyni vyzvat dle § 28 odst. 2 daňového řádu k vyjasnění rozsahu zmocnění. Žalobkyně namítá též množství procesních pochybení správce daně a nesouhlasí s hodnocením předložených důkazů. Má za to, že daň mohla a měla být stanovena dokazováním, finanční orgány však postupovaly nesprávně i při stanovení daně za užití pomůcek.
5. Žalovaný k otázce rozsahu plné moci a prekluze daně argumentoval obdobně jako v bodu 74 napadeného rozhodnutí (k tomu viz dále). Navrhl zamítnutí žaloby.

#### **Skutečnosti vyplývají ze správního spisu**

6. Dne 16. 3. 2016 správce daně zahájil u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 a 2013, včetně ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění za rok 2012 a 2013, které bylo provedeno v roce 2013 a 2014, daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2012 a 2013 a daně silniční za zdaňovací období roku 2013.
7. Ve správním spise je obsažena plná moc ze dne 24. 3. 2016 zmocňující společnost BD Consult, s.r.o. následovně (zvýrazněno soudem):

Zmocnitel tímto zmocňuje zmocněnce, aby ho zastupoval, jednal jeho jménem, činil za něj veškeré úkony a závazná prohlášení před správcem daně ve smyslu zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád a zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, **při jednání ve věci kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2012 a 2013, daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2012 a 2013, daně silniční za zdaňovací období 2013, včetně nahlížení do spisu v neomezeném rozsahu, podávání stížností, námitek, podnětů a řádných i mimořádných opravných i dozorčích prostředků v návaznosti na průběh výše uvedených řízení a postupů ve věci výše uvedených daní a zdaňovacích období.**

Tato plná moc se vztahuje i na zastupování zmocnitele zmocněncem při soudních řízeních ve správním soudnictví týkajících se výše uvedených činností.

V rozsahu této plné moci se omezují případně dříve vydané plné moci k zastupování před správcem daně.

8. Součástí správního spisu je sdělení ze dne 4. 11. 2016, kterým správce daně sdělil přímo žalobkyni, že mu v souvislosti s plnou mocí ze dne 24. 3. 2016 nevznikly pochybnosti o jejím rozsahu podle § 28 odst. 1 daňového řádu. Upozornil ji však na to, že vymezení rozsahu zmocnění zcela neodpovídá rozsahu zahájené daňové kontroly s poukazem na text „roční zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění za rok 2012 a 2013, které bylo provedeno v roce 2013 a 2014“. Na zdaňovací období roku 2014, kdy bylo provedeno roční zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění za rok 2013, žalobkyně neprojevila vůli být zastoupena dle správce daně. Zastupování v řízení o doměření daně se uvedené sdělení nikterak netýkalo.
9. V rámci daňové kontroly vydal správce daně výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu dne 10. 10. 2016, 6. 11. 2017 a 23. 4. 2018 a požadoval po žalobkyni mimo jiné doložení oprávněnosti uplatněných slev na zaměstnance a účtování paušálu cest a výdajů. Požadoval též prokázání toho, že odměny vyplacené zaměstnancům (řidičům autobusů) za práci vykonanou na základě dohody o provedení práce byly poskytovány za práci vykonávanou nad rámec pracovní náplně sjednané v pracovních smlouvách atp. Upozornil v nich žalobkyni, že nevyhoví-li těmto výzvám, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Na základě výzev předložila žalobkyně prostřednictvím zástupce opakovaná vyjádření a listinné důkazní prostředky (zejména pracovní právní dokumentaci a mzdovou evidenci).
10. V průběhu daňové kontroly proběhly výsledky šestnácti svědků (zaměstnanců žalobkyně – řidičů autobusů), které se týkaly především okruhu činností, které řidiči vykonávali vedle řízení autobusů (příprava autobusů před jízdou a po ní, výdej jízdenek, obsluha cestujících, odvoz tržeb a vyplňování tzv. „stazek“), odměňování, pracovní doby a pracovních cest. Žalobkyně prostřednictvím zástupce v mnoha případech namítala nesprávnost vedení těchto výsledků, podávala stížnosti a následně žádosti o prošetření způsobu jejich vyřízení.
11. Dne 29. 8. 2018 sdělil správce daně žalobkyni výsledek kontrolního zjištění a současně ji podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanovil lhůtu v délce 21 dnů k vyjádření. I proti tomu podala žalobkyně prostřednictvím zástupce opravný prostředek, který správce daně považoval za nedůvodnou stížnost, žalovaný ji však posoudil jako odvolání, které ovšem zamítl.
12. Dne 18. 1. 2019 se žalobkyně prostřednictvím zástupce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila. V rámci vyjádření též uplatnila námitku podjatosti, kterou si vyhradila jmenovitě

upřesnit poté, co obdrží kompletní seznam úředních osob, které byly při daňové kontrole činné. Součástí vyjádření byla též v reakci na chybné počítání počtu dnů v měsíci únoru 2012, který je přestupným rokem, též žádost o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Tou se dožadovala mimo jiné sdělení, zda jsou úřední osoby správce daně školeny a přezkušovány v používání kalendáře, či zda existuje předpis či metodický pokyn, který rozdílně od obecných pravidel upravuje přestupné roky a počet dní v měsíci únoru pro oblast výkonu finanční správy.

13. Dne 30. 1. 2019 nahlédl žalobkynin zástupce do spisu. Při tom mu nebyly zpřístupněny veškeré listiny a zodpovězeny veškeré otázky. V návaznosti na to podal další stížnost. Při tomto nahlížení nabídl správce daně žalobkyni, že může proběhnout projednání zprávy o daňové kontrole. S tím zástupce s poukazem na dosud nevyřízené stížnosti a námitky nesouhlasil. Ačkoliv se správce daně následně pokoušel dohodnout dřívější termín projednání zprávy o daňové kontrole, projednání zprávy o daňové kontrole se za účasti žalobkynina zástupce konalo až 27. 2. 2019.
14. Dne 28. 2. 2019 vydal správce daně dodatečné platební výměry a zaslal je do datové schránky žalobkynina zástupce. Ten se do datové schránky přihlásil dne 10. 3. 2019.
15. Žalobkynin zástupce podal dne 8. 4. 2019 proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které odůvodnil mimo jiné tak, že nebyl k jejich převzetí zmocněn a do žalobkyniny sféry dispozice se dostaly až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Očekával, že správce daně bude postupovat jako Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Valašských Kloboukách (dále jen „FÚ pro Zlínský kraj“) ve věci jiného jeho klienta, který obdobné plné moci vyhodnotil tak, že nepokrývají doručení dodatečných platebních výměrů. Příslušné řízení označil číslem jednacím. K odvolání přiložil též e-mailovou komunikaci mezi ním a Ing. M. D. (členem dozorčí rady žalobkyně), kterému zástupce dne 14. 3. 2019 zástupce napsal, že dorazily dodatečné platební výměry. Uvedl v nich, že se mu nemohl dovolat a chtěl by platební výměry předat osobně, aby se domluvili na dalším postupu. Na to Ing. D. reagoval 18. 3. 2019 tak, že byl na dovolené a už je k dispozici. Zástupce navrhl termín schůzky následující den (19. 3. 2019), což Ing. D. odsouhlasil.
16. Žalovaný námitku považoval za nedůvodnou. V bodu 74 napadených rozhodnutí uvedl, že z plné moci vyplývá záměr žalobkyně zmocnit společnost BD Consult, s. r. o. pro celé daňové řízení, neboť nedává racionální smysl zmocnit zástupce pro účely daňové kontroly a případného soudního přezkumu následně vydaného rozhodnutí, avšak v mezidobí od ukončení daňové kontroly do pravomocného ukončení daňového řízení být bez zastoupení. Takový výklad plné moci dle něj odmítl též NSS v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36 (žalobkyně v žalobě namítá, že žalovaný z něj cituje pouze selektivně – pozn. soudu). Plná moc se vztahuje k daňové kontrole, ale též k podávání opravných i dozorčích prostředků *v návaznosti na průběh výše uvedených řízení a postupů*. Daňová kontrola není *řízením*, ale *postupem* v rámci daňového řízení. Ve zde posuzované věci se dle žalovaného nelze opřít ani o tvrzené odlišné posouzení údajně obdobné plné moci jiným správcem daně, neboť nezakládá u žalobkyně žádná legitimní očekávání.
17. Napadená rozhodnutí nabyla právní moci dne 6. 3. 2020.

#### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

18. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky kladené na ni

zákonem. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Shledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední.

### Jednání soudu dne 7. 2. 2023

19. Při jednání zástupce žalobkyně zopakoval žalobní argumentaci týkající se prekluze daně. Poukázal na svou vytiženost a nezastupitelnost a na fakt, že při koncipování opravných prostředků „honí každý den lhůty“. Odmítl proto názor, že plnou moc vykládá účelově, a vysvětlil, že od počátku vědomě chtěl docílit toho, aby byly dodatečné platební výměry doručovány přímo žalobkyni, aby si mohla sama posoudit účelnost dalšího postupu v řízení. Jde o ochranu klienta, který tak má plných 30 dnů na zvážení, zda a kým chce být nadále zastoupen. Uvedený úmysl vyplývá i z postupu FÚ pro Zlínský kraj v odkazovaném jiném daňovém řízení, ve kterém zástupce zastupoval jiný daňový subjekt na základě obdobné plné moci. Správci daně by měli ve shodných případech postupovat stejně nejen v rámci jednoho úřadu, ale napříč celou finanční správou. Za tím účelem ostatně Ministerstvo financí vydává metodické pokyny. Pokud by navíc správce daně dodržoval zákon a daňovou kontrolu ukončil řádně a včas, k prekluzi by nedošlo.
20. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a předešlé vyjádření k žalobě. Zopakoval, že již z gramatického výkladu plyne to, že se plná moc vztahuje i na doměřovací řízení, neboť daňová kontrola je *postupem*. Tím spíše je nutno takový závěr učinit při „holistickém“ přístupu k výkladu plné moci, při kterém je nutno zohlednit „logickou koherenci“ projevu vůle zmocnitelky. Je nelogické, aby nebylo doručováno profesionálovi a ten byl zmocněn pro „kroky 1, 3 a 4, ale nikoliv pro krok 2“. Žalobkyni nemohlo postupem FÚ pro Zlínský kraj vzniknout legitimní očekávání, v daňovém řízení jím žalobkyně dle vyjádření žalovaného neargumentovala (v tomto směru z rekapitulace správního spisu vyplývá, že se žalovaný mylí – pozn. soudu), styčným bodem je navíc jen zástupce a pokud FÚ pro Zlínský kraj takto skutečně postupoval, pak pochybil.
21. Soud k důkazu provedl vyžádané stanovisko FÚ pro Zlínský kraj, který potvrdil žalobkynino tvrzení, že plnou moc předloženou zástupcem žalobce ve věci jiného daňového subjektu v rámci daňové kontroly vedené FÚ pro Zlínský kraj, posoudil tak, že se vztahuje toliko na daňovou kontrolu a že dodatečné platební výměry nedoručoval zmocněnci, ale přímo daňovému subjektu (jehož identita soudu není známa a není pro věc podstatná). V předložené anonymizované kopii plné moci udělené zmocněnci BD Consult, s. r. o. dne 22. 11. 2017 je uvedeno následující:

*Zmocnitel tímto zmocňuje zmocněnce, aby ho zastupoval, jednal jeho jménem, činil za něj veškeré úkony a závazná prohlášení před správcem daně ve smyslu zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád a zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve věci kontroly DPH za zdaňovací období leden, únor, březen, září, listopad 2015, včetně nahlížení podávání stížností, námitek, podnětů a řádných i mimořádných opravných i dozorčích prostředků v návaznosti na průběh výše uvedených řízení a postupů ve věci výše uvedených daní a zdaňovacích období a nahlížení do spisu zmocnitel v plném rozsahu. V návaznosti na vývoj výše uvedených postupů a řízení se po rozhodnutí objednatele tato smlouva vztahuje i na zastupování objednatele zhotovitelem při soudních řízeních ve správním soudnictví týkajících se výše uvedených činností.*

*V rozsahu této plné moci se omezují případně dříve vydané plné moci k zastupování před správcem daně.*

22. S ohledem na zjištěné skutečnosti soud další dokazování pro nadbytečnost neprováděl.

### Posouzení žaloby soudem

23. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 2 písm. b) se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle odst. 3 byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
24. Daňová kontrola byla zahájena dne 16. 3. 2016. Pakliže do uplynutí tříleté lhůty od tohoto data nedošlo k účinnému oznámení dodatečných platebních výměrů, lhůta pro stanovení daně uplynula. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by v průběhu daňové kontroly nastaly jiné okolnosti, které by podle § 148 daňového řádu prodloužily, přerušily či stavěly prekluzivní lhůtu. Soud se proto dále zaměřuje toliko na otázku oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
25. Podle § 88 odst. 4 věty poslední daňového řádu je podpisem zprávy o daňové kontrole ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Vydání a doručení dodatečného platebního výměru tedy již není součástí daňové kontroly.
26. Zastupování v daňovém řízení upravuje § 27 a § 28 daňového řádu. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu si osoba zúčastněná na správě daní může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Dle § 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. Pro účely výkladu citovaných ustanovení soud odkazuje na důvodovou zprávu k § 28 odst. 1 daňového řádu, jenž uvádí: *„Odstavec 1 vychází z toho, že zmocněnec je při svém jednání za daňový subjekt vázán rozsahem vymezeným v plné moci. Na zmocniteli proto je, aby tento rozsah vymezil dostatečně konkrétně, aby nemohlo dojít k nejasnostem. Zmocnění proto může být uděleno ke konkrétnímu úkonu, více úkonům, pro určité řízení (ať už dílčí - jako je např. odvolací řízení, nebo celý komplex, který představuje pojem daňové řízení), pro určitý postup (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností atd.), nebo pro více řízení předem určených či neurčených. Lze učinit i zmocnění generální (neomezené), které zmocněnci umožní činit za daňový subjekt všechny potřebné úkony u správce daně, kde je plná moc uplatněna.“*
27. V aktuálním rozsudku ze dne 5. 1. 2023, č. j. 9 Afs 206/2022-57, body 20 a násl., NSS posoudil plnou moc, kterou daňový subjekt zmocnil zástupce ve věci *„kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 (...), kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 a daně silniční za kalendářní rok 2014 a 2015 (...), kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 - prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 - červen 2015, srpen 2015 - prosinec 2015 (...) vedené u Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, ÚP v Plzni, nám. Českých bratří 8, 306 16 Plzeň, aby za ni vykonával veškeré úkony, zejména aby přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, námitky nebo rozklad a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění*

*nároků přijímal, jejich plnění potvrzoval, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci“*, jednoznačně jako plnou moc omezenou toliko na daňovou kontrolu.

28. Obdobně jako v případě řešeném NSS má soud za to, že i v nyní projednávaném případě je nutno klást důraz na úvodní část plné moci, která zejména určuje rozsah toho, na jaké daně, ve vztahu k jakým zdaňovacím obdobím a k jakému postupu správce daně se vztahuje, zatímco následující části vyjmenovávají druhy úkonů a právních jednání, jež může zmocněnec – **avšak toliko ve výše vymezeném rozsahu** – uskutečňovat. V nyní posuzované věci plná moc v úvodu jednoznačně odkazuje na konkrétně vymezenou (druhem daně a zdaňovacím období) daňovou kontrolu, následně pak obecně vyjmenovává prostředky, které může zástupce „*v návaznosti na průběh výše uvedených řízení a postupů ve věci výše uvedených daní a zdaňovacích období*“ uplatňovat. Pokud jde o stížnosti, námítky a řádné opravné prostředky, zhusta jich zástupce zejména v souvislosti s výsledky, stanovením lhůt a nahlížením do spisu využíval, jak vyplývá z výše provedené rekapitulace správního řízení. Rozhodně tedy nejde v rámci daňové kontroly (minimálně u žalobkyně, resp. jejího zástupce) o jakousi podružnou či nepravděpodobnou možnost. Jakkoliv je pravdou, že daňová kontrola je *postupem*, nikoliv *řízením*, žádné *řízení* v plné moci „*výše uvedeno*“ nebylo. Zmínku o řízení v této další části plné moci lze tedy chápat spíše jako reziduum obecného vzoru plné moci vztahující se k rozsahu, který je limitován „*výše*“ uvedeným vymezením v jejím úvodu.
29. Ačkoliv i zde je součástí plné moci též zmocnění k zastupování před správním soudem v řízeních „*týkajících se výše uvedených činností*“, přisvědčuje soud žalobkyni, že nejde o plnou moc obdobnou plné moci posuzované v rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, o jehož interpretaci se účastníci přou. V odkazovaném případě plná moc zástupce opravňovala k tomu, aby daňový subjekt „*zastupoval při daňové kontrole daně z přidané hodnoty, a tím souvisejících všech úkonů. Dále je oprávněn na základě této plné moci podávat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související. Jedná se o namátkový výčet všech úkonů, které smí provádět, nikoliv o úplný výčet úkonů. V případě, kdy je k úkonům potřebné povinné zastoupení advokátem, např. kasační stížnost, je oprávněn tuto plnou moc postoupit advokátovi.*“ (zvýrazněno zdejším soudem). NSS v citovaném rozsudku vysvětlil, že uvedená konstrukce „*navozuje dojem*“ neuzavřenosti výčtu úkonů, který je tak toliko demonstrativní a plná moc může být vykládána též jako generální. V projednávaném případě – na rozdíl od odkazovaného rozsudku NSS – plná moc žádnou výslovnou zmínku o tom, že úkony jsou vyjmenovány namátkově či demonstrativně, neobsahuje. NSS v žalovaném citovaném bodu 53 uvedeného rozsudku uvedl, že „*i dle praktické úvahy dává méně smyslu, že by stěžovatelka zmocnila určitou osobu pro daňovou kontrolu, následně si přála v období mezi ukončením daňové kontroly před pravomocným ukončením daňového řízení být bez zastoupení, aby vzápětí chtěla být stejnou osobou zastoupena v řízení před správním soudem. Takové nastavení rozsahu zastoupení samozřejmě možné je, neodpovídá to ale běžnému racionálnímu chování účastníků právních vztahů. Není-li přitom z okolností zřejmý opak, měla by se při výkladu právních úkonů prisuzovat subjektům právních vztahů jistá míra racionality.*“ S tím lze dozajista souhlasit. Racionalitu však nelze upřít ani tomu přístupu, nechá-li se daňový subjekt „*pro začátek*“ zastoupit toliko pro fázi daňové kontroly, která je oproti navazujícím řízením zpravidla procesně komplikovanější a časově náročnější a až následně podle jejího výsledku vyhodnotí, zda bude vyžadovat zastoupení i nadále, což může být též předmětem interního schvalování a např. hodnocení účelnosti doposud vynaložených a dalších očekávaných nákladů na daňové či právní poradenství

v porovnání s výší doměřené daně. Podstatným rozdílem v projednávaném případě je však již zmiňovaná absence výslovného označení výčtu úkonů za demonstrativní (příkladný). Pak je však nutné vycházet z toho, co zmocnitelka do plné moci uvedla, a plnou moc považovat za omezenou pouze na některé úkony (primárně v rámci daňové kontroly), mezi něž přebírání dodatečných platebních výměrů nespadá. Tomuto výkladu neodporuje ani současně udělené zmocnění k zastupování ve správním soudnictví, neboť i v průběhu daňové kontroly může být podána např. žaloba proti nezákonnému zásahu (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS), přičemž soud vzhledem k velmi aktivnímu přístupu zástupce v průběhu daňové kontroly (dlužno dodat místy až přehnaně konfrontačnímu, dle názoru soudu v některých případech překračujícím mantinely profesní etiky daňových poradců a porušujícím zásadu součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu – srov. např. výše zmiňovanou žádost o informace ve věci „školení úředních osob v užívání kalendáře“, namísto které by bývalo stačilo strážlivě namítnout, že počet dnů v měsíci je uveden chybně) nepovažuje takovou možnost za nepravděpodobnou či vyloučenou. Právě naopak – soud je přesvědčen, že např. v případě pokračování daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně by zástupce po splnění procesních podmínek jistě podáním žaloby reagoval. Nelze tedy tvrdit, že jde o nelogické zmocnění pro kroky „1, 3, a 4“, jak uvádí žalovaný, neboť není nikterak nelogický ani výklad takový, že jde o zmocnění primárně pro „všechny možné úkony v rámci kroku 1“.

30. Soud dodává, že v posuzovaném případě nejde ani o plnou moc obdobou té, jejímž obsahem se zabýval NSS v rozsudku ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 365/2021-45, ve kterém šlo o plnou moc zmocňující „*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.*“ (zvýrazněno soudem). V odkazovaném rozsudku řešená plná moc se na rozdíl od plné moci v projednávaném případě výslovně odkazovala na řízení, v jehož širším rámci byla prováděna i daňová kontrola, a též byla výslovně udělena pro účely doručování písemností.
31. I pokud by soud připustil, že plná moc mohla být v daném případě vyložena též jako generální, zcela jistě by s ohledem na výše uvedené nešlo o jediný možný výklad. V takovém případě by šlo o plnou moc přinejlepším nejasnou. V případě dvojznačných plných mocí není možné jejich rozsah rozšiřovat či zužovat podle potřeb finančních orgánů. Naopak je nutno vyzvat přímo daňový subjekt podle § 28 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně, a podle téhož ustanovení vyrozumí o nedostacích při vymezení rozsahu plné moci rovněž zmocněnce (viz bod 54 rozsudku č. j. 1 Afs 362/2016-36, body 25-26 rozsudku č. j. 9 Afs 206/2022-57 či bod 21 rozsudku č. j. 7 Afs 365/2021-45). Uvedený závěr potvrzuje i důvodová zpráva k citovanému ustanovení: „*Není-li rozsah zmocnění vymezen, nebo není-li vymezen přesně (nelze jednoznačně identifikovat projev vůle zmocnitele) a plná moc splňuje podmínky kladené na její účinné uplatnění, vyzve správce daně podle odstavce 2*

zmocnitele, aby tyto vady ve stanovené lhůtě odstranil způsobem pro odstranění vad podání (§ 74). Účinky plné moci, tedy i faktické připuštění zmocněnce k jednání za daňový subjekt, však mohou nastat až po odstranění vytýkaných vad a nejasností. **Návrh tak opouští stávající konstrukci, podle níž nejasně vymezený rozsah zmocnění zakládal fikci neomezené (generální) plné moci.** Je tak apelováno na požadavek jednoznačného projevu vůle zastoupeného.“ (zvýraznil nyní soud). Povinnost správce daně vyjasnit uvedeným postupem obsah plné moci vzniká v případě, že nejasnost v jejím případě objektivně existuje, i když správci daně není zřejmá. Pakliže tedy žalobkyni výzvu podle § 28 odst. 2 daňového řádu zaslal, avšak pouze ve vztahu k vymezení rozsahu daňové kontroly (viz rekapitulaci správního spisu výše), své povinnosti nedostál a nemůže se dovolávat možnosti vykládat plnou moc jako generální, neboť existuje minimálně stejně myslitelný konkurenční výklad, který správci daně nesvědčí.

32. Soud shrnuje, že plnou moc v daném případě nelze hodnotit jako generální zmocnění vztahující se i na doručení dodatečných platebních výměrů po ukončení daňové kontroly. I kdyby v této otázce existovala možnost dvojího výkladu, správce daně se možnou nejasností ani nepokusil odstranit postupem podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Lze proto uzavřít, že dodatečné platební výměry nebyly dne 10. 3. 2016 doručeny v souladu se zákonem.
33. Pro úplnost je pak namíste dodat, že žalovaný (obdobně jako v případě řešeném v rozsudku č. j. 7 Afs 365/2021-45, viz jeho bod 22 *in fine*) nikterak neproověřil již v odvolání obsažené tvrzení, že plnou moc obdobného znění využívá žalobkynin zástupce i v rámci dalších daňových řízení před dalšími správci daně a že minimálně FÚ pro Zlínský kraj ji vyhodnotil tak, že doručení dodatečných platebních výměrů nepokrývá. Jak vyplynulo z dokazování, žalobkynino tvrzení bylo pravdivé. Přitom podle § 8 odst. 2 daňového řádu má správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Uvedené zjištění o praxi FÚ pro Zlínský kraj, učiněné toliko nad rámec nutného odůvodnění, podporuje závěr soudu o tom, že sporná plná moc není generální a na doručování dodatečných platebních výměrů se nevztahuje. K námitkám žalovaného proti obstarání a provedení důkazů týkajících se řízení před FÚ pro Zlínský kraj soud dodává, že k provádění důkazů i nad rámec výslovných návrhů žalobkyně jej opravňuje § 52 odst. 1 s. ř. s. *in fine*, přičemž provedeným důkazem nebyla nahrazována důkazní povinnost žalobkyně z daňového řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89). V tom bylo ostatně úkolem žalovaného jakožto nadřízeného orgánu FÚ pro Zlínský kraj písemnosti z jiných daňových řízení vyžádat a ověřit pravdivost této odvolací námitky, byť třeba v neveřejné části spisu. Nebyla jím ani porušena zásada rovnosti zbraní, neboť podklad k obstarání provedených důkazů vyplývá jak z žalobního, tak i z odvolacího tvrzení žalobkyně (což u jednání před soudem žalovaný mylně popíral). Žalobkynin zástupce logicky nemohl disponovat důkazem o tom, jak postupoval FÚ pro Zlínský kraj při úkonech, které jeho zmocnění nepokrývalo. Jsou to naopak orgány finanční správy, které mohou uvedená tvrzení o jejich vlastním postupu nejúčinněji potvrdit, či vyvrátit při současném šetření povinnosti mlčenlivosti o *poměrech* na řízení nezúčastněných osob ve smyslu § 52 odst. 1 a 4 daňového řádu (provedením anonymizace údajů o daňovém subjektu). Při posuzování zákonnosti jejich procesního postupu orgány veřejné moci nemohou obstruovat zjišťování skutkového stavu (o tomto postupu) s poukazem na zásadu rovnosti zbraní, neboť by tím tuto zásadu naopak porušovaly.

34. Soud se dále zabýval dopadem zjištěné nezákonnosti při doručování dodatečných platebních výměrů. Podle judikatury formální vady v doručování nemají fatální dopady, pakliže se písemnost prokazatelně dostane do sféry dispozice oprávněného subjektu. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Jinými slovy v okamžiku, kdy se žalobkyně s dodatečnými platebními výměry seznámila, staly se tyto dodatečné platební výměry účinně doručenými (viz rozsudek č. j. 1 Afs 362/2016-36 a tam citovanou judikaturu, shodně též např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2019, č. j. 10 Afs 265/2018-35). Z toho důvodu neobstojí argument žalovaného, který v bodě 74 napadeného rozhodnutí bez podrobností uvádí, že zástupce žalobkyně bez námitek převzal dodatečný platební výměr ve věci daně silniční. Z napadeného rozhodnutí totiž neplyne, že by měl – na rozdíl od projednávané problematiky – okamžik převzetí oznámení o stanovení daně silniční rozhodující vliv na osud daňové povinnosti. Pokud takové oznámení zástupce žalobkyně v rámci otevřené lhůty pro stanovení daně předal (a ta jej případně akceptovala), nemělo by valného smyslu proti uvedenému postupu při doručování protestovat. Ostatně NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 206/2022-57 též uvedl, že oprávněnost k učinění samotného sporného procesního úkonu nelze dovozovat jen z toho, že byl učiněn.
35. V projednávaném případě však okamžik faktického předání dodatečných platebních výměrů do žalobkyniny sféry dispozice význam má, a to zcela zásadní. Z e-mailové komunikace, kterou zástupce žalobkyně přiložil k odvolání, a je tedy součástí správního spisu, přičemž žalovaný ji v průběhu daňového ani soudního řízení nikterak nezpochybnil, se podává, že ačkoliv zástupce obdržel dodatečné platební výměry v brzkých ranních hodinách dne 10. 3. 2019, pokoušel se kontaktovat představitele žalobkyně až 14. 3. 2019 a výměry mu předal až na osobní schůzce dne 19. 3. 2019, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. Ze správního spisu nevyplývá, že by k účinnému doručení platebních výměrů došlo dříve.

### **Závěr a náklady řízení**

36. Jelikož lhůta pro stanovení daně marně uplynula ještě před účinným oznámením dodatečných platebních výměrů žalobkyni, v důsledku čehož nejsou s tímto oznámením spojeny účinky prodloužení lhůty pro stavení daně, nezbylo soudu než zrušit podle § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. jak napadená rozhodnutí, tak dodatečné platební výměry (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76).
37. S ohledem na výsledek řízení se soud z důvodů procesní ekonomie nezabýval zbývajícími žalobními body.
38. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 21 488 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podání dvou žalob ve výši 6 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobce právnickou osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1999 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Pro určení jejich výše se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Do spojení věcí náleží zástupci žalobkyně odměna 3 100 Kč za každý z úkonů právní služby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. S ohledem na to, že ve věci byla vedena

jediná daňová kontrola a text napadených rozhodnutí i žalob je takřka identický, přiznal soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. odměnu toliko za jedno převzetí věci a jednu žalobu [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], neboť odděleným nakládáním s oběma věcmi vznikly náklady, které nelze považovat za důvodně vynaložené. Za účast na jednání po spojení věcí pak zástupci žalobkyně náleží odměna 5 100 Kč [§ 12 odst. 3 a § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Odměna tak činí 11 300 Kč. Za každý z provedených pěti úkonů náleží dále paušální náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy celkem 1 500 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se částka odměn a náhrad o náhradu DPH v sazbě 21 %, tedy ve výši 2 688 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

#### **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). 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 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 7. února 2023

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu