



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **AVANGARD-C, s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Křenova 438/7, Praha 6, zast. Mgr. Tomášem Fabíkem, advokátem, se sídlem Dvořákova 635/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2020, č. j. 38365/20/5300-22443-712892, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2021, č. j. 14 Af 38/2020-26,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 3. 9. 2018, č. j. 6183113/18/2006-51523-110545, č. j. 6184356/18/2006-51523-110545, č. j. 6184426/18/2006-51523-110545, č. j. 6184495/18/2006-51523-110545, zamítl odvolání proti dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2016 až březen 2017, a odvolací řízení zastavil pro opožděnost odvolání podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

#### II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem (dále

jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Městský soud předně poukázal na to, že daňové orgány v projednávané věci obdržely od žalobkyně celkem tři plné moci udělující různá zmocnění jejímu právnímu zástupci. Mezi stranami přitom bylo sporné, zda na jejich základě byl správce daně povinen doručit v daňovém řízení vydané dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosince 2016 až březen 2017 zástupci žalobkyně. Městský soud vyloučil relevanci první (ze dne 6. 11. 2017, doručené správci daně dne 19. 11. 2017) a druhé plné moci (taktéž ze dne 6. 11. 2017, doručené dne 6. 12. 2017), neboť v nich uvedená zmocnění nijak nesouvisela se zastupováním žalobkyně v nalézacím řízení doměřovacím podle § 134 odst. 3 písm. a) bod 2 daňového řádu. V souvislosti se třetí plnou mocí (rovněž ze dne 6. 11. 2017, doručenou správci daně dne 30. 1. 2018), která byla udělena „*ve věci platebních výměrů vč. opravných prostředků a správních žalob*“, pak městský soud posuzoval, zda pojem *platební výměr* užitý v této plné moci zahrnuje také *dodatečný platební výměr*. Na základě systematického výkladu příslušných ustanovení daňového řádu dospěl k závěru, že daňový řád poměrně striktně odlišuje mezi platebním výměrem a dodatečným platebním výměrem jako odlišnými druhy rozhodnutí a že pojem *platební výměr* nepředstavuje souhrnné označení pro všechny výstupy z nalézacích řízení, ale je pouze jedním z nich.

[5] Městský soud současně dovodil, že v daném případě vyvstaly pochybnosti o souladu skutečné vůle žalobkyně s vůlí projevenou v třetí plné moci, neboť z ní nebylo zřejmé, zda se vztahuje i na doměřovací řízení. V takovém případě byl daňový orgán povinen postupovat podle § 28 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k úpravě plné moci. V daném případě tak správce daně učinil výzvou ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6413676/18/2006-40050-102607 (dále jen „výzva“). V ní se však žalobkyni nedostalo dostatečně určitého poučení o tom, jak má být tato plná moc opravena (či doplněna) a nadto o nedostatku plné moci nebyl vyrozuměn zástupce žalobkyně ve smyslu § 28 odst. 2 poslední věty daňového řádu. Za takové situace nebylo podle městského soudu možné po žalobkyni požadovat, aby z neurčitého odůvodnění této výzvy sama dovozovala, v čem konkrétně nedostatek třetí plné moci spočívá. Městský soud tedy uzavřel, že správce daně žalobkyni nevyzval k odstranění konkrétní vady třetí plné moci a jejího zástupce o nedostatku plné moci nevyrozuměl, čímž porušil § 28 odst. 2 ve spojení s § 6 odst. 3 daňového řádu, a tato pochybení měla vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů.

### III.

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel namítá, že žalobkyně v podané žalobě nebrojila proti obsahu výzvy ani proti tomu, že o ní nebyl vyrozuměn její zástupce (v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu). Žalobní námitky byly podle stěžovatele zaměřeny pouze na výklad obsahu třetí plné moci, resp. v ní obsaženého pojmu *platební výměr*. Závěr městského soudu o tom, že žalobkyni nebylo ve výzvě naznačeno, v čem konkrétně spočívá nepřesné vymezení zmocnění, a závěr o tom, že o nedostatku plné moci nebyl vyrozuměn právní zástupce žalobkyně, tudíž podle

pokračování

stěžovatele vybočují z dispoziční zásady, kterou je řízení o žalobě ovládáno. Pokud by městský soud nevybočil z uvedené dispoziční zásady a nepřebíral roli advokáta žalobkyně, nebyl by dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť městský soud dal stěžovateli v odst. 32. a 33. napadeného rozsudku za pravdu v tom, že pojmy *platební výměr* a *dodatečný platební výměr* jsou odlišné a pojem platební výměr není nadřazeným pojmu *dodatečný platební výměr*. Ke zrušení napadeného rozhodnutí tak vedlo pouze překročení dispoziční zásady městským soudem, což nelze v souvislosti s vázaností soudu žalobními body [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.] připustit.

[8] Stěžovatel dále připomíná časový rámec posuzované věci. Konkrétně poukazuje na to, že v době doručování *dodatečných platebních výměrů* (1. 6. 2018) neexistovaly žádné pochybnosti o souladu skutečné vůle žalobkyně s vůlí projevenou v doložených plných mocích, neboť se žádná z nich netýkala doměřovacího řízení. Až v souvislosti s podaným odvoláním proti *dodatečným platebním výměrům* dne 20. 7. 2018, které učinil nezplnomocněný zástupce žalobkyně, vydal správce daně z procesní opatrnosti výzvu ze dne 1. 8. 2018 podle § 28 odst. 2 daňového řádu, aby dostal požadavkům vyplývajícím z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Městský soud však podle stěžovatele při posouzení věci zcela odhlédl od toho, že ve vztahu k doručování *dodatečných platebních výměrů* byla uvedená výzva bezpředmětná.

[9] K samotné výzvě stěžovatel dále uvádí, že byla jasná, srozumitelná a splnitelná. Označení vady nelze dle stěžovatele zaměňovat se specifikací všech možných výkladů pojmů uvedených v plné moci. Stěžovatel je názoru, že městský soud po správci daně fakticky požaduje, aby účastníka řízení naváděl, jaký rozsah zastoupení má svému zástupci udělit a pomíjí smysl poučovací povinnosti podle § 6 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel připouští částečné pochybení správce daně spočívající v tom, že nevyrozuměl o nedostacích třetí plné moci v ní označeného zástupce žalobkyně Mgr. Fabíka. Toto dílčí pochybení však podle stěžovatele nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně (o odvolání).

[10] V souvislosti s tím, že městský soud stěžovatele v napadeném rozsudku zavázal k tomu, aby žalobkyni nově vyzval k úpravě třetí plné moci, stěžovatel namítá, že v rámci odstraňování vad plné moci není možné překročit rámec původně sjednaného zmocnění (tak aby plná moc zástupce zmocňovala k zastupování v řízení o *dodatečných platebních výměrech*), neboť by tím fakticky došlo k udělení nového zmocnění. Účinky modifikovaného zmocnění pro daňové orgány nastávají až doručením upravené plné moci, tudíž procesní postavení žalobkyně v nynějším řízení se tím nijak nezmění. Městský soud si podle stěžovatele neuvědomil dopady svých závěrů na další průběh daňového řízení, tedy nevzal v potaz, že postup v souladu s jeho závazným právním názorem nemůže mít vliv na výsledek daňového řízení.

#### IV.

[11] Žalobkyně svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužila.

#### V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného kasačního důvodu a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve pro přehlednost shrnuje podstatné skutkové okolnosti případu. Správce daně vydal postupně v době od února do května roku 2017 čtyři platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2016 až březen 2017. V červenci 2017 vydal správce daně ve vztahu k uvedené dosud nestanovené dani zajišťovací příkazy ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím. K tomu byla správci daně dne 19. 11. 2017 doručena plná moc ze dne 6. 11. 2017, která zmocňovala Mgr. Tomáše Fabíka k „*zastoupení ve věci zajišťovacích příkazů finančního úřadu a věcí s tímto souvisejících*“. V mezidobí dne 6. 12. 2017 byla správci daně doručena další plná moc ze dne 6. 11. 2017, která zmocňovala uvedeného zástupce k „*zastoupení v řízení o daňové kontrole, řízení o nespolehlivém plátcí a v řízení o zajišťovacích příkazech vč. opravných prostředků a správních žalob*“ a následně dne 30. 1. 2018 také další plná moc ze dne 6. 11. 2017, která zmocňovala Mgr. Tomáše Fabíka k „*zastoupení ve věci platebních výměrů vč. opravných prostředků a správních žalob*“ (dále jen „*třetí plná moc*“). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj se s ohledem na podezření, že žalobkyně je součástí prověřovaného podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty v uvedených zdaňovacích obdobích, pokusil u žalobkyně provést daňovou kontrolu, což mu však žalobkyně neumožnila (viz § 87 daňového řádu). Dne 16. 4. 2018 oznámil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj správci daně na základě jeho dožadání stanovení daně dokazováním podle § 92 daňového řádu a na to správce daně vydal dne 22. 5. 2018 dodatečné platební výměry, které dne 1. 6. 2018 doručil přímo žalobkyni a proti nimž se následně žalobkyně bránila odvoláními. Ta za žalobkyni učinil dne 20. 7. 2018 zástupce Mgr. Tomáš Fabík. Správce daně dne 1. 8. 2018 vyzval žalobkyni k odstranění vad podání, v níž uvedl, že ji „*vyzývá k odstranění vady podání týkající se udělené plné moci zmocněnci Mgr. Tomáš Fabík, advokát, se sídlem AK 616 00 Brno, Chládkova 28a doručené správci daně 30. 01. 2018, zaevidované pod číslem jednacím 795322/18/2006-40050-102607, spočívající v nepřesném vymezení rozsahu zmocnění plné moci.*“ K odstranění této vady stanovil lhůtu 15 dnů. Jelikož žalobkyně na tuto výzvu nereagovala, správce daně následně vydal dne 3. 9. 2018 rozhodnutí, kterými rozhodl o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům, jak uvedeno v odst. [1] tohoto rozsudku. O odvoláních proti těmto rozhodnutím správce daně žalovaný posléze rozhodl napadeným rozhodnutím.

[15] V projednávané věci žalobkyně brojila proti závěru daňových orgánů o opožděnosti jejího odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalobkyně totiž měla za to, že na základě třetí plné moci měl tyto dodatečné platební výměry správce daně doručovat jejímu zmocněnému zástupci Mgr. Fabíkovi. Jelikož tak však neučinil a dodatečné platební výměry doručoval pouze žalobkyni, nepočala běžet lhůta k podání odvolání proti uvedeným dodatečným platebním výměrům, a tudíž odvolání, která proti nim následně podala prostřednictvím svého zmocněného zástupce, byla podána včas.

[16] Jádrem sporu je tedy rozsah zmocnění obsažený ve třetí plné moci a s tím bezprostředně související otázka, zda správce daně splnil svou povinnost vyplývající ze shora citovaného § 28 odst. 2 daňového řádu.

pokračování

[17] Podle § 28 odst. 1 daňového řádu, *zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.*

[18] Podle § 28 odst. 2 daňového řádu, *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. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.*

[19] Z citovaného § 28 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění „*je v pochybnostech vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, publ. pod č. 1811/2009 Sb. NSS). Na úmysl smluvních stran je tedy možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících, přičemž jednou z nich je v případě dohody o plné moci vlastní text plné moci jako listiny, která uzavření této dohody navenek osvědčuje.

[20] Městský soud při posouzení shora uvedené sporné otázky ohledně rozsahu zmocnění obsaženého v třetí plné moci vycházel z premisy, že u správce daně musela vyvstat pochybnost o souladu skutečné vůle žalobkyně s vůlí projevenou ve třetí plné moci. Došlo tedy k situaci předvídané v § 28 odst. 2 daňového řádu, neboť z pohledu správce daně nebyl rozsah zmocnění ve třetí plné moci vymezen přesně a jednoznačně, a správce daně tudíž byl povinen vyzvat žalobkyni jako zmocnitele k úpravě této plné moci. S uvedenými závěry městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na správné závěry, k nimž městský soud dospěl v odst. 33. napadeného rozsudku.

[21] Obdobný závěr ve vztahu k požadavku na učinění výzvy podle § 28 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud vyslovil již např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, podle kterého v případě, že má správce daně pochybnosti ohledně rozsahu plné moci, nemá bez dalšího vycházet z předpokladu, že zmocněnec není zmocněn k doručování písemností, nýbrž má své pochybnosti odstranit výzvou zmocniteli podle § 28 odst. 2 daňového řádu.

[22] V posuzovaném případě byl přitom stěžejní vedle samotného obsahu třetí plné moci i časový sled rozhodných skutečností, jak je výše popsán. S ohledem na fázi řízení, v níž byla třetí plná moc správci daně doručena, byly pochyby o jejím rozsahu a nezbytnost učinění výzvy podle § 28 odst. 2 daňového řádu namístě. Třetí plná moc, v níž byl zástupce žalobkyně zmocněn k zastupování ve věci *platebních výměrů*, totiž byla vyhotovena a doručena správci daně zhruba 10 měsíců po vydání původních platebních výměrů (vydaných ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím v měsících únor až květen 2017). Z toho lze bez pochyb usoudit, že se k nim uvedená třetí plná moc jen stěží mohla vztahovat. Její předložení zmocňující zástupce žalobkyně k jednání ve věci těchto platebních výměrů již v dané fázi řízení totiž zcela postrádalo smysl. Oproti tomu se doba vyhotovení a doručení třetí plné moci kryje s dobou, kdy Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve spolupráci se správcem daně prověřoval plnění daňových povinností žalobkyně a následně na základě zjištění sdělených Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj přistoupil k doměření daně vydáním dodatečným platebních výměrů ze dne 22. 5. 2018. Vztah

zmocnění podle třetí plné moci s touto fází řízení, v níž byly posléze vydány dodatečné platební výměry, se tedy z časového hlediska nabízel.

[23] Správce daně tedy za této situace měl nabýt, a to ještě v době před doručením dodatečným platebních výměrů, s ohledem na obsah třetí plné moci pochybnost, k jaké fázi daňového řízení se tato plná moc váže, a měl tedy žalobkyni již v této době (po doručení třetí plné moci dne 30. 1. 2018, avšak ještě před doručováním dodatečných platebních výměrů) v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu vyzvat k úpravě třetí plné moci, poučit ji o její vadě a současně o tomto vyrozumět zmocněnce, jak také správně dovodil městský soud v odst. 34. a 35. napadeného rozsudku. Za situace, kdy z obsahu plné moci neplyne jednoznačně, zda je účastník řízení pro danou fázi řízení (v níž byla plná moc správci daně doručena) zastoupen, jsou naplněny podmínky pro postup podle § 28 odst. 2 daňového řádu a správce daně je povinen vyzvat účastníka řízení k nápravě vad plné moci ohledně v ní vymezeného rozsahu zmocnění. Je tomu tak proto, že v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu se písemnosti doručují pouze zástupci, je-li daňový subjekt v daňovém řízení zastoupen. Tudíž otázku rozsahu zmocnění podle třetí plné moci bylo nezbytné vyjasnit ještě před tím, než správce daně počal doručovat dodatečné platební výměry, neboť již v té době disponoval třetí plnou mocí. Městský soud tudíž uvedenou otázku týkající se nezbytnosti vydání výzvy podle § 28 odst. 2 daňového řádu posoudil správně.

[24] Nejvyšší správní soud se s městským soudem ztotožňuje též v závěrech týkajících se nedostatečně jasné formulace výzvy k odstranění vady třetí plné moci, k nimž dospěl v odstavci 36. napadeného rozsudku. Jak výše uvedeno, správce daně ve výzvě pouze uvedl, že vada spočívá v „*nepřesném vymezení rozsahu zmocnění*“, aniž by upřesnil, v čem tato nepřesnost spočívá. Jelikož v třetí plné moci byl rozsah zmocnění uveden tak, že je udělena „*k zastoupení ve věci platebních výměrů vč. opravných prostředků a správních žalob*“, v dané fázi daňového řízení bez dalšího nebylo patrné, jaké konkrétní nepřesnosti v ní správce daně spatřuje. Výzva tak, jak ji správce daně formuloval, byla ve výsledku pro žalobkyni nesrozumitelná a nemohla plnit svůj účel, neboť neposkytovala vymezení toho, v čem konkrétně podle správce daně spočívá nepřesnost v ní uvedeného rozsahu zmocnění.

[25] Námitka stěžovatele, že se žalobkyně mohla v případě nejasností ohledně obsahu výzvy dotázat správce daně, jak má rozsah plné moci upravit, je zcela lichá. Správce daně je povinen za předpokladu, že přistoupí k učinění výzvy daňovému subjektu podle § 28 odst. 2 daňového řádu, svoji výzvu formulovat tak, aby z jejího obsahu bylo zcela zřejmé, v čem konkrétně vada podání spočívá. Pouze v takovém případě totiž může daňový subjekt vytčený nedostatek odstranit, a to aniž by se musel správce daně dodatečně dotazovat, co svojí výzvou vůbec správce daně zamýšlel. Právě tím správce daně plní povinnost vyplývající z § 6 odst. 3 daňového řádu. To však na druhou stranu neznámá, jak se snad stěžovatel domnívá, že správce daně je povinen ve výzvě učiněné daňovému subjektu přímo navrhnout znění plné moci. Je však povinen ve výzvě vymezit konkrétní zjištěné nedostatky plné moci tak, aby bylo zřejmé, v čem vadu konkrétně spatřuje. To pak současně daňovému subjektu napovídá, jak má vytčenou vadu odstranit.

[26] Z výše citovaného § 28 odst. 2 daňového řádu dále vyplývá, že povinností daňového orgánu je v případě nepřesně vymezeného rozsahu zmocnění nejenom vyzvat zmocnitele k úpravě plné moci, ale rovněž o těchto nedostacích vyrozumět zmocněnce. Tato povinnost

pokračování

není samoučelná a vyplývá přímo z daňového řádu, a nelze ji tedy zlehčovat způsobem, jak činí stěžovatel v kasační stížnosti. Správce daně v souzené věci nejenže žalobkyni řádně nevyzval k odstranění vady plné moci, neboť jí adresoval pouze velice neurčitou a bezobsažnou výzvu, ale nedostal ani povinnosti vyrozumět o shledaných nedostatcích plné moci zmocněnce žalobkyně. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s městským soudem také v tom, že s ohledem na výše uvedené skutkové okolnosti daného případu mělo v posuzované věci toto procesní pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně, resp. i stěžovatele.

[27] Za ryze účelovou pak považuje Nejvyšší správní soud nynější stěžovatelovu argumentaci o tom, že správce daně výzvu vydal pouze z důvodu procesní opatrnosti a proto, aby dostal základním zásadám správy daní podle § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Je třeba odmítnout takový postup daňových orgánů, jímž by pouze mechanicky, bez toho, aniž by jejich úkony měly mít v řízení jakýkoliv skutečný smysl, činily úkony za účelem formálnímu vyhovění daňovému řádu.

[28] S ohledem na skutečnost, že v posuzovaném případě byla třetí plná moc udělena ve věci „platebních výměrů vč. opravných prostředků“, pak pokud by správce daně v doměřovacím řízení neměl žádné pochybnosti o tom, zda se toto zmocnění nevztahuje na *dodatečné platební výměry*, nebyl by žádný důvod vůbec výzvu vydávat, a to ani v řízení o opravném prostředku proti dodatečným platebním výměrům.

[29] S ohledem na shora uvedené skutkové okolnosti případu a okamžik doručení třetí plné moci správci daně je naopak zřejmé, že ten již v době doručování dodatečných platebních výměrů neměl postaveno najisto, jaký je rozsah zmocnění udělený žalobkyni jejímu zástupci v této třetí plné moci. Pokud za takové situace přesto doručoval dodatečné platební výměry výlučně žalobkyni a až následně v odvolacím řízení zjišťoval rozsah zmocnění, nepostupoval správně. Nynější snahu stěžovatele bagatelizovat tuto nejistotu správce daně ohledně rozsahu zmocnění (tedy rozpor mezi skutečnou a projevenou vůlí žalobkyně v třetí plné moci) nelze akceptovat. Právě i výše zmíněné tvrzení, že pohnutkou správce daně k zaslání výzvy žalobkyni byla procesní opatrnost a snaha dostat zásadám správy daní, pouze potvrzuje pochybnost správce daně o tom, zda vůlí žalobkyně bylo zmocnit svého zástupce i pro danou fázi daňového řízení, v němž šlo o vydání a doručení dodatečných platebních výměrů a případné řízení o odvolání proti nim. Lze uzavřít, že městský soud také tuto otázku posoudil správně.

[30] Nejvyšší správní soud za důvodnou nepovažuje ani námitku spočívající v přesvědčení stěžovatele, že jeho budoucí rozhodnutí v souladu se závazným právním názorem městského soudu nebude mít žádný vliv na závěr o opožděnosti odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Městský soud k tomu v napadeném rozsudku přílehlavě uvedl, že „*bude-li plná moc po úpravě zahrnovat také doměřovací řízení, pak správní orgán doručí dodatečné platební výměry pouze zástupci žalobkyně (§ 41 odst. 1 daňového řádu) a od tohoto okamžiku počne běžet lhůta 30 dnů k podání odvolání dle § 109 odst. 4 daňového řádu.*“

[31] Pokud totiž v řízení před správcem daně vyvstaly pochyby o rozsahu zmocnění zástupce žalobkyně a tyto bylo třeba odstraňovat za použití výzvy podle § 28 odst. 2 daňového řádu, je zřejmé, že za předpokladu, že žalobkyně na základě konkrétní výzvy správce daně vadu třetí plné moci odstraní a o zmocnění jejího zástupce k zastupování v řízení již nebude pochyb, pak bude povinností daňových orgánů řádně doručit dodatečné

platební výměry zmocněnci žalobkyně. Teprve okamžikem jejich doručení počne běžet lhůta k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Nelze tak přisvědčit stěžovateli v tom, že bude-li ze strany žalobkyně k výzvě daňového orgánu třetí plná moc řádně doplněna, pak dojde ke změně zmocnění a bude se jednat o novou plnou moc, která bude účinná až od jejího doručení správci daně a předchozí nedostatky se tím nezhodí. Nedojde totiž ke změně zmocnění, nýbrž k upřesnění původního nepřesného vymezení rozsahu zmocnění, o němž měly mít daňové orgány pochyby a k jehož odstranění měl správce daně ve spolupráci se žalobkyní přistoupit prostřednictvím srozumitelné a konkrétní výzvy v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu.

[32] Zbývá dodat, že Nejvyšší správní soud za opodstatněnou nepovažuje ani námitku, podle níž městský soud porušil dispoziční zásadu. Není totiž pravdou, jak stěžovatel tvrdí, že by žalobkyně v žalobě vůbec nebrojila proti tomu, že nebyla vyzvána k odstranění nedostatků plné moci. Byť se jednalo o námitku velmi stručnou, byla v žalobě obsažena a v kontextu skutkových okolností případu, zejména pak s ohledem na časový sled postupu správce daně a doručení třetí plné moci žalobkyní, se jí městský soud zcela správně zabýval. Celý spor o včasnost odvolání proti dodatečným platebním výměrům mezi účastníky řízení ostatně pramenil právě z otázky vymezení rozsahu třetí plné moci. A tato otázka s postupem podle § 28 odst. 2 daňového řádu přímo souvisí. Nejvyšší správní soud tudíž neshledal postup městského soudu vadným a porušujícím dispoziční zásadu v tom, že by se vychýlil z rámce soudního přezkumu vymezeného uplatněnými žalobními body.

[33] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že kasační důvod daný v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

## VI.

[34] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a měla by proto právo na náhradu nákladů řízení. Jelikož žalobkyně v řízení o kasační stížnosti žádný úkon neučinila a žádné náklady jí tudíž nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. května 2023

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu