

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. F. M.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2011, čj. 1843/11-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2011, čj. 10 Af 46/2011 – 29,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2011, čj. 10 Af 46/2011 – 29, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 4. 2011, čj. 1843/11-1100, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19 000 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věcí

[1] Žalobce, zastoupen daňovým poradcem Ing. Čejkou, podal dne 27. 9. 2010 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Daňové přiznání neobsahuje v kolonce vyhrazené pro podpis daňového subjektu žádný podpis. Rovněž část vyhrazená žádosti o vrácení přeplatku na dani neobsahuje podpis. Přes polovinu poslední strany formuláře daňového přiznání prochází shluk vertikálních čar.

[2] Finanční úřad v Písku (dále jen „správce daně“) vyzval dne 22. 10. 2010 žalobce k odstranění vad podání, tj. doplnění vlastnoručního podpisu, a poučil jej, že pokud nebude podání ve stanovené lhůtě opraveno, hledí se na něj, jako by nebylo vůbec podáno. Výzva byla doručena zástupci žalobce (daňovému poradci Ing. Čejkovi). Žalobce na výzvu nereagoval, a proto ho správce daně dne 23. 11. 2010 vyzval k podání daňového přiznání. Ve výzvě jej poučil, že pokud nebude ve stanovené lhůtě podáno daňové přiznání, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Rovněž tato výzva byla doručena zástupci žalobce.

[3] Jelikož žalobce na výzvu k předložení daňového přiznání nereagoval, vydal správce daně dne 23. 12. 2010 platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 podle pomůcek. Pomůckou se v daném případě stalo daňové přiznání podané žalobcem, jehož vada nebyla odstraněna, a proto se na něj hledí jako na nepodané. Jinými slovy řečeno, správce daně stanovil základ daně a daň ve stejné výši, kterou žalobce sám deklaroval.

[4] Žalobce podal proti platebnímu výměru správce daně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Zcela se ztotožnil s postupem správce daně. Plnou moc udělenou žalobcem dne 9. 11. 2004 daňovému poradci Ing. Čejkovi posoudil jako plnou moc neomezenou, a proto byly výzvy správně doručovány jen zástupci žalobce.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u krajského soudu. Soud žalobu zamítl, neboť všechny žalobní body posoudil jako nedůvodné. Soud uvedl, že podáním daňového přiznání se zahajuje daňové řízení, z čehož je nutno dovodit, že se jedná o podání ve smyslu § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Součástí daňového přiznání je i prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, které je potřeba potvrdit vlastnoručním podpisem, čímž je splněn požadavek tiskopisu daňového přiznání. Postup správce daně spočívající ve výzvě učiněné vůči žalobci, aby odstranil nedostatky daňového přiznání, není v rozporu se zákonem. Nejedná se o příkaz, který nemá zákonnou oporu. Doplnění podpisu není formalistickým požadavkem neúměrně zatěžujícím žalobce. Pokud jde o charakter plné moci, krajský soud, vycházeje z právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v usnesením čj. 1 Afs 39/2006 – 79, uvedl, že se jedná o plnou moc neomezenou, neboť její rozsah v ní není vymezen, resp. není vymezen přesně. V řízení před správcem daně byl žalobce zastoupen neomezeně, a proto byly výzvy správce daně správně doručovány pouze zástupci žalobce.

[6] Jako *obiter dictum* krajský soud dodal, že žalobce spatřuje nezákonnost platebního výměru pouze v procesním postupu správce daně, nikoliv v nesprávné výši vyměřené daně. Správce daně totiž stanovil základ daně a vyměřil daň ve výši uvedené samotným žalobcem. Pokud by se správce daně skutečně dopustil procesního pochybení, které však

nemá za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, tedy porušení práva hmotného, pak není dán důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Uvedl, že pro správné posouzení věci je podstatné, zda uvedené podání bylo řádně podepsáno. Pokud by skutečně podepsáno nebylo, byl by postup správce daně v souladu se zákonem. Dle stěžovatele bylo podání podepsáno zmocněncem, následný postup správce daně proto nemá oporu v zákoně. Žalobce navrhl soudu k prokázání tohoto tvrzení provést důkaz výslechem svého zástupce a ověřenou fotokopií poslední strany daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010, které bylo podepsáno stejným způsobem a které bylo správcem daně považováno za řádné. Krajský soud tím, že odepřel provést výslech zástupce žalobce, odepřel stěžovateli právo na spravedlivý proces, neboť vadu podání předjímá jako fakt.

[8] K charakteru plné moci udělené stěžovatelem Ing. Čejkovi se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 1 Afs 61/2006 – 55. Závěry v něm obsažené plně dopadají i na tento případ. Není pravdou, že nezáleží na tom, zda byla daň vyměřena konkludentně, či dle pomůcek, je-li vyměřena ve stejné výši. Konkludentní vyměření daně by mělo mít přednost před stanovením daně dle pomůcek, které nadto představuje významný zásah do budoucích práv a povinností stěžovatele.

[9] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 3. 1. 2012 odkázal na vyjádření k žalobě, neboť kasační námitky se shodují s žalobními body. Názor stěžovatele, že daňové přiznání bylo opatřeno podpisem, je mylný. Podstatná část zadní strany tiskopisu je totiž popsána neidentifikovatelnými čárami. Daňová přiznání za předchozí zdaňovací období byla opatřena podpisy žalobce a jeho zástupce, které jsou diametrálně odlišné od neidentifikovatelných čar na daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti o tom, kým bylo podání učiněno, a tudíž oprávněně vyzval stěžovatele k odstranění vad podání. K posouzení charakteru plné moci odkazuje žalovaný na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 433/01 a rozsudek NSS čj. 1 Afs 39/2006 – 79.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 bylo řádně podepsáno [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.A.**]. Poté se vypořádal s námitkou, zda plná moc udělená stěžovatelem daňovému poradci Ing. Čejkovi má povahu plné moci omezené či neomezené, a tedy zda byly výzvy správně doručeny toliko zástupci stěžovatele [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.B.**].

IV.A.
Absence podpisu na daňovém přiznání

[13] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že klíčové pro posouzení celé věci je, zda daňové přiznání stěžovatele za zdaňovací období roku 2009 bylo podepsáno. V rozsudku ze dne 20. 1. 2011, čj. 2 Afs 71/2010 – 43, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Daňové přiznání je podle § 40 odst. 1 daňového řádu povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Podle odst. 2 téhož ustanovení lze daňové přiznání nebo hlášení účinně podat jen na tiskopise vydaném ministerstvem a stěžovatel také tímto způsobem postupoval. Jiné zákonem předpokládané způsoby podání jsou pro daný případ nerozhodné. V daňovém přiznání je daňový subjekt povinen daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši. Podrobnější náležitosti daňového přiznání zákon nestanoví. Jedná se však o podání, jímž se zahajuje daňové řízení ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu. Jeli stanoveno, že je lze podat pouze na předepsaném tiskopise, jsou náležitosti podání splněny jen tehdy, jsou-li vyplněny jím předpokládané údaje.* Pokud je součástí daňového přiznání prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů v přiznání uvedených s tím, že se stvrzuje svým vlastnoručním podpisem, je třeba, aby k bezvadnosti podání byl tento podpis uveden. *Vadnost podání by jistě nezakládalo, pokud by podpis byl umístěn mimo stanovenou kolonku, nicméně musí být umístěn tak, aby bylo zřejmé, že se jím stvrzuje právě toto prohlášení.*“ (zvýraznění doplněno). Lze doplnit, že dle § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků musí být z podání zřejmé, kdo jej činí. K tomu je třeba uvést nejen identifikační údaje daňového subjektu (viz 1. oddíl formuláře přiznání k dani z příjmů), ale též připojit podpis, jehož prostřednictvím lze verifikovat, že podání učinila vskutku osoba, jejíž identifikační údaje jsou na podání uvedeny, resp. její zástupce.

[14] Lze shrnout, že podpis poplatníka či jeho zástupce je nezbytnou náležitostí daňového přiznání. Nedostatek podpisu je vadou, která brání projednání žádosti (tj. daňového přiznání) a o jejíž odstranění se správce daně musí pokusit postupem dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní poplatků.

[15] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že shluk cca 15 vertikálně vedených čar, jejichž výška činí měřeno od nejvyššího k nejnižšímu bodu cca 15,5 cm a které ani vzdáleně nepřipomínají žádné z písmen latinské abecedy, nelze považovat za podpis zástupce stěžovatele Ing. Čejky. Kolonka pro umístění vlastnoručního podpisu daňového poplatníka (či osoby oprávněné k podpisu) ohraničená souvislou čárou ve tvaru obdélníku měří na výšku cca 1,1 cm. Údajný podpis Ing. Čejky překračuje její rozměr čtrnáctkrát, zasahuje též do části vyhrazené pro záznam správce daně, a znemožňuje tak odpovědnému pracovníkovi správce daně podepsat se do kolonky vztahující se k záznamu o vyměření

daně. Ve správním spisu je pomocí kopií přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008 doloženo, že stěžovatel i jeho zástupce konstantně používají jiný podpis, který se naprosto zásadně liší od shluku vertikálních čar uvedeného na daňovém přiznání za rok 2009. V těchto podpisech jsou obsažena písmena vyskytující se ve jménu a příjmení stěžovatele a jeho zástupce, podpis zástupce je vždy doplněn o otisk razítka daňového poradce.

[16] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že fyzické osoby nejsou povinny používat v úředním styku stále stejný, neměnný, univerzální podpis. Zde však jde o „podpisy" naprosto odlišné, z nichž jeden tvoří vertikálně vedené čáry o výšce přes 15 cm. Shluk vertikálních čar, které ani vzdáleně nepřipomínají písmena latinské abecedy, nelze považovat za podpis, nejde-li o „podpis" osoby negramotné. Trvat na uvedení podpisu na daňovém přiznání není přepjatým formalismem, neboť podpis je jednak součástí identifikace podatele, jednak stvrzuje pravdivost a úplnost informací uvedených v daňovém přiznání. Toto prohlášení je nezbytnou náležitostí daňového přiznání, bez jeho stvrzení by se nejednalo o úplné daňové přiznání.

[17] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové přiznání stěžovatele nebylo podepsané, a proto ho správce daně zcela po právu vyzval na základě § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků k odstranění vady podání.

[18] Pro posílení přesvědčivosti závěru soudu je vhodné doplnit, že i kdyby bylo možné dát za pravdu stěžovateli a dospět k závěru, že daňové přiznání bylo opatřeno podpisem, přesto správce daně nepochybil, postupoval-li dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. O pravosti takového podpisu by totiž existovaly závažné pochybnosti, které správce daně doložil porovnáním podpisů stěžovatele a jeho zástupce uvedených na daňových přiznáních z předchozích zdaňovacích období. Pochybnost o pravosti podpisu a tedy i pravosti podání jako takového je důvodem pro postup dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, čj. 5 Afs 59/2007 – 72, publ. pod č. 1596/2008 Sb. NSS). Takový postup správce daně jde ve prospěch samotného daňového subjektu, neboť ho chrání před tím, aby jeho jménem podala daňové přiznání třetí osoba, která není oprávněna jednat za daňový subjekt. Je-li výzva dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků činěna z důvodu pochybností o pravosti podpisu, nelze ji považovat za excesivní nástroj. Vadu lze totiž snadno odstranit tím, že daňový subjekt ve stanovené lhůtě prohlásí do protokolu, že se jedná o jeho vlastnoruční podpis, popř. znovu předloží podání s podpisem, o jehož pravosti nebude pochyb. Tento postup nevede k neúměrnému zatěžování daňových subjektů a nepůsobí jim žádnou újmu, neboť účinky daňového podání zůstávají zachovány.

[19] Stěžovatel v této souvislosti namítá, že krajský soud zatížil své řízení vadou, neboť odmítl provést důkaz výslechem zástupce stěžovatele Ing. Čejky. Krajský soud k tomuto důkaznímu návrhu uvedl, že provedení důkazu by nemohlo přispět k posouzení zákonnosti postupu žalovaného při vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[20] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že návrh na provedení důkazu výslechem svědka Ing. Čejky byl vznesen poprvé až v řízení před krajským soudem. Z konstantní judikatury plyne, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba

v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím (viz rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 – 91 ve věci *KCK Cyklosport – Mode, spol. s r. o.*, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 – 232 ve věci *NJK UNICOS, spol. s r. o.*).

[21] Aby mělo prohlášení zástupce stěžovatele o tom, že shluk čar na daňovém přiznání je jeho vlastnoručním podpisem, účinky, muselo by být provedeno ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k odstranění vad podání. Pokud by Ing. Čejka učinil do protokolu prohlášení tohoto obsahu, byly odstraněny vady podání a na daňové přiznání by se pohlíželo jako na bezvadné. Jelikož tak ovšem neučinil, byl stěžovatel správcem daně vyzván k předložení daňového přiznání, čímž bylo zahájeno nové řízení (stěžovatelem podané daňové přiznání nevyvolalo s ohledem na § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků účinky zahájení daňového řízení), které vyústilo ve stanovení daně dle pomůcek. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o stanovení daně dle pomůcek. V rámci tohoto řízení zahájeného z moci úřední mohl Ing. Čejka do protokolu prohlásit, že již několikrát vzpomínaný shluk vertikálních čar je jeho „neobvyklým“ podpisem. Tím by bylo vyhověno výzvě správce daně k předložení daňového přiznání.

[22] Výslech svědka provedený až v soudním řízení správním není důkazním prostředkem, který by byl způsobilý objasnit, zda daňové přiznání podepsáno bylo či nebylo. Jeho prohlášení mohlo mít význam pouze do okamžiku, než marně uplynula lhůta k předložení daňového přiznání stanovená ve výzvě správce daně, v takovém případě by se pro stanovení základu daně a vyměření daně nepostupovalo dle pomůcek. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s krajským soudem, že provedení výslechu Ing. Čejky v soudním řízení správním by nemohlo nic změnit na hodnocení zákonnosti postupu správce daně, který logicky mohl vycházet pouze z úkonů učiněných před ním v daňovém řízení.

[23] Stěžovatel dále na podporu svého tvrzení, že shluk vertikálních čar na daňovém přiznání za rok 2009 je podpisem Ing. Čejky, předložil při jednání krajského soudu poslední stranu formuláře daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010. Poukázal na to, že na tomto formuláři je obdobný podpis a správce daně jej tentokrát akceptoval. K tomu lze poznamenat, že daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010 bylo předloženo až dne 30. 6. 2011, tedy poté, co se správce daně v rámci nyní přezkoumávaného rozhodnutí (resp. řízení, které předcházelo jeho vydání) seznámil se stanoviskem stěžovatele, dle něhož je toto grafické vyjádření (shluk vertikálních čar) podpisem Ing. Čejky. Na tomto postupu správce daně není nic překvapivého, či snad dokonce svévolného. Postup správce daně ve vztahu k daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2010 pouze stvrzuje, že správce daně akceptoval na základě informací, které se mu dostaly ve vyměřovacím řízení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009, volní projev Ing. Čejky vyjádřený shlukem vertikálních čar jako jeho podpis. Pokud by toto vysvětlení stěžovatel poskytl již k výzvě správce daně k odstranění vad přiznání za zdaňovací období roku 2009, nepochybně by i tehdy správce daně považoval vadu za odstraněnou a tento soudní spor by vůbec nevznikl. Kopie daňového přiznání za rok

2010 pro nyní posuzovanou věc vskutku žádný důkazní význam nemá, jak ostatně uvedl již krajský soud ve svém rozsudku.

[24] Závěr žalovaného, že daňové přiznání stěžovatele za zdaňovací období roku 2009 nebylo podepsáno, má oporu ve spise a v této otázce vycházel žalovaný z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Krajský soud nezatížil své řízení vadou tím, že neprovedl výslech Ing. Čejky.

IV.B.
Charakter plné moci udělené stěžovatelem daňovému poradci

[25] Správce daně, žalovaný i krajský soud dospěli k shodnému závěru, že plná moc ze dne 9. 11. 2004 je plnou mocí neomezenou. Vyšli přitom z judikatury Ústavního soudu a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[26] Podle § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se daňový subjekt může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu; není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Od posouzení charakteru plné moci se odvíjí, komu mají být v daňovém řízení doručovány písemnosti určené daňovému poplatníkovi. Má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci (§ 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků).

[27] V nynější věci posuzovaná plná moc byla formulována následovně: „*Zmocňuji Ing. Karla Čejku, zapsaného v seznamu Komory daňových poradců ČR pod ev. č. 3036, k jednání před FÚ.*“ Výkladem této konkrétní plné moci se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 14. 3. 2007, čj. 1 Afs 61/2006 – 55: „*Z dikce plné moci tedy vyplývá, že zmocněnec je oprávněn učinit za zmocnitele jakýkoliv právní úkon, což by nasvědčovalo domněnce, že se jedná o plnou moc neomezenou. Takový závěr by však byl předčasný. Zkratka „FÚ“ nepochybně znamená „finanční úřad“, o čemž není mezi stranami sporu. Je-li zástupce zmocněn pouze k jednání před FÚ, lze z toho vyvodit, že jeho zmocnění je omezeno věcně (tj. může jednat pouze v záležitostech, které spadají do působnosti FÚ). Dále je zástupce omezen i instančně, neboť nemůže již jednat vůči nadřízeným orgánům FÚ; to implikuje i omezenost časovou. Pochybnosti by mohlo působit omezení místní, neboť plná moc nestanoví, před kterým FÚ je zástupce oprávněn jednat, avšak z jednání zástupce, žalobce i správce daně jednoznačně vyplývá, že plná moc byla určena pro Finanční úřad v Písku; to podporuje i adresát plné moci, kterým je právě tento FÚ. Ačkoliv nejsou v předmětné plné moci přesně vyjmenovány právní úkony, ke kterým by byl zástupce zmocněn, lze dospět k závěru, že rozsah těchto právních úkonů zástupce je přesně vymezen oblastí, v níž může zástupce jednat; daňový řád navíc nevyžaduje přesnou definici jednotlivých úkonů, ale přesné vymezení rozsahu. V tomto smyslu je nutné posoudit plnou moc udělenou žalobcem jako omezenou. Jiný postup by zřejmě odporoval logice věci: pokud by byla tato plná moc posouzena jako moc neomezená, znamenalo*

by to, že zástupce má právo za zmocnitele jednat v celém daňovém řízení, které v sobě nepochybně zahrnuje i řízení odvolací (před finančními ředitelstvími).“ Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozsudku předmětnou plnou moc posoudil jako omezenou.

[28] Následně však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení čj. 1 Afs 39/2006 – 79 uvedl, že pro posouzení omezenosti plné moci v daňovém řízení je v prvé řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Respektive zda jsou dány určité „směrnice“, kterými by se měl zástupce řídit. V plných mocích, na jejichž podkladě rozšířený senát rozhodoval, byly úkony, k nimž byl zmocněnec oprávněn, vymezeny jen ve velmi obecné rovině a navíc prostřednictvím demonstrativního výčtu. Takové plné moci proto rozšířený senát označil za neomezené. K tomu, aby byla plná moc v daňovém řízení omezená, „*musí v ní být uvedeny pokyny od zmocnitele, jak má být taková plná moc vykonávána, a musí být přesně vymezen její rozsah.*“

[29] Rozsudek NSS čj. 1 Afs 61/2006 – 55 vycházel z právního názoru, který byl citovaným usnesením rozšířeného senátu překonán. Z rozhodnutí rozšířeného senátu plyne, že plná moc, jejíž jediné omezení spočívá v tom, že je udělena „k jednání před finančním úřadem“, je sice platná toliko v řízení před finančním úřadem, avšak v této fázi daňového řízení je nutno ji považovat za neomezenou, neboť nijak blíže nevymezuje rozsah, v němž je zmocněnec oprávněn zastupovat zmocnitele.

[30] Přesto má Nejvyšší správní soud za to, že v tomto konkrétním případě bylo s ohledem na jeho specifika povinností správce daně doručit výzvu k odstranění vad daňového přiznání, výzvu k předložení daňového přiznání i platební výměr, jímž byla stanovena daň dle pomůcek, nejen zástupci stěžovatele Ing. Čejkovi, ale též stěžovateli (shodně rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2012, sp. zn. 1 Afs 12/2012).

[31] Za podstatné zdejší soud považuje, že totožnou plnou moc již v minulosti jednou posoudil jako plnou moc omezenou. Stalo se tak v situaci, kdy právní úprava zastupování a doručování obsažená v zákoně o správě daní a poplatků nebyla legislativně-technicky příliš vydařená a vyvolávala četné nejasnosti ohledně toho, jakým způsobem má být vykládána (o čemž svědčila i existence rozdílných názorů jednotlivých senátů NSS ohledně jejího „správného“ výkladu, která vedla v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 39/2006 k předložení věci rozšířenému senátu). V důsledku toho, že Nejvyšší správní soud vyložil předmětnou plnou moc jako omezenou, mohl stěžovatel legitimně očekávat, že tato plná moc bude obdobně posuzována i v dalších daňových řízeních a že veškeré písemnosti budou v těchto řízeních doručovány správcem daně i jemu, nejen jeho zmocněnci. Ze správního spisu není nikterak patrné, že by si stěžovatel byl vědom toho, že se náhled správce daně na jeho plnou moc změnil.

[32] Správce daně je v daňovém řízení povinen, kromě jiného, postupovat tak, aby nepřiměřeným způsobem nezasáhl do legitimního očekávání daňového subjektu, které je považováno za součást souboru principů označovaných pojmem dobrá správa. K reflexi uvedeného principu v judikatuře Ústavního soudu lze odkázat např. na nález ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 525/02 (N 131/31 SbNU 173).

[33] Jelikož tedy správce daně doručil výzvu k odstranění vad daňového přiznání pouze zástupci stěžovatele, ačkoliv ji měl doručit rovněž stěžovateli, zatížil daňové řízení vadou. Tuto vadu pak správce daně zopakoval i ve vztahu k doručení výzvy k předložení daňového přiznání a platebního výměru, jímž byla stěžovateli stanovena daň na základě pomůcek. Všechny tři úkony správce daně přitom významně zasahují do práv stěžovatele, neboť jsou s nimi spojeny nepříznivé následky. S nevyhověním výzvě k odstranění vad daňového přiznání se pojí nepříznivý následek v té podobě, že daňové přiznání se považuje za nepodané. Důsledkem nevyhovění výzvě k podání daňového přiznání je vznik práva správce daně stanovit daň dle pomůcek. Důsledkem doručení platebního výměru je vyměření daně.

[34] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že i kdyby bylo daňové řízení stiženo vadami, nemělo by to vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť stěžovatel nenapadá výši vyměřené daně, ale pouze způsob jejího stanovení. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. V prvé řadě je třeba přisvědčit stěžovateli, že z hlediska případných negativních následků je podstatné, zda daň byla vyměřena na základě včas podaného daňového přiznání, nebo zda byla vyměřena na základě pomůcek z důvodu, že stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost podat daňové přiznání. Ačkoliv se výše vyměřené daně neliší, nelze pominout, že s nesplněním povinnosti podat včas daňové přiznání spojuje zákon o správě daní a poplatků nepříznivé následky (např. pokuta dle § 37 odst. 1).

[35] Především však krajský soud nevzal do úvahy, že za shora (v bodě [33]) uvedených okolností je totiž třeba dojít k názoru, že zde existuje včas a řádně podané daňové přiznání (byť vadné), jímž bylo zahájeno daňové řízení a které nepozbylo účinků v důsledku postupu správce daně dle § 21 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Výzva k odstranění jeho vad totiž nebyla řádně doručena stěžovateli, a proto nemohl v důsledku marného uplynutí lhůty k odstranění vad nastoupit následek předvídaný v § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Za těchto okolností tedy nemohl správce daně vydat výzvu k předložení daňového přiznání, neboť daňové přiznání bylo stěžovatelem předloženo a nepozbylo svých účinků. Z toho důvodu nebyly splněny předpoklady pro stanovení daně na základě pomůcek dle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť daňové přiznání předloženo bylo a výzva k odstranění jeho vad nebyla řádně doručena stěžovateli. Ostatně ani výzva správce daně k předložení daňového přiznání nebyla stěžovateli řádně doručena, a proto nemohla vyvolat zákonem předvídané účinky.

[36] Vady v doručení úkonů správce daně stěžovateli mají tedy za následek, že nebyly splněny předpoklady pro zjištění základu daně a stanovení daně na základě pomůcek. Rozhodnutí žalovaného je proto v důsledku těchto vad nezákonné.

[37] Kasační námitka je důvodná.

V.
Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Již krajský soud měl v řízení o žalobě zrušit rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

[39] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 – 98).

[40] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Řízení o žalobě skončilo neúspěchem žalovaného, který tak nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak úspěšný stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení má. Náklady řízení v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna zástupce a jeho hotové výdaje (§ 57 odst. 1 s. ř. s.).

[41] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem, jehož odměna se počítá na základě § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif, dále též jen „AT“). Sazba za jeden úkon právní služby činí dle § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu 2100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby. Stěžovateli vznikly v řízení před krajským soudem tyto náklady:

Soudní poplatek	2000 Kč
Převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) AT]	2100 Kč + 300 Kč
Sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2100 Kč + 300 Kč
Účast na jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) AT]	2100 Kč + 300 Kč
Celkem	9200 Kč

[42] V řízení před Nejvyšším správním soudem, v němž musel být stěžovatel zastoupen advokátem, mu vznikly tyto náklady řízení:

Soudní poplatek	5000 Kč
Převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) AT]	2100 Kč + 300 Kč

Sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2100 Kč + 300 Kč
Celkem	9800 Kč

[43] Celková výše nákladů řízení stěžovatele tak činí 19 000 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovateli do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Jakima, advokáta.

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

V Brně dne 23. února 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu