

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **HEAVY MACHINERY SERVICES a.s.**, IČ: 46711201, se sídlem Jana Pernera 159, České Velenice, zast. Mgr. Karlem Volfem, advokátem, se sídlem Jindřicha Plachty 3163/28, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57086/16/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 10. 2017, č. j. 50 Af 12/2017 - 295,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 10. 2017, č. j. 50 Af 12/2017 - 295, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 57086/16/5300-22441-701296, ze dne 20. 12. 2016, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Karla Volfa, advokáta.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 9.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Karla Volfa, advokáta.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Dne 19. 11. 2009 uplatnil žalobce u Finančního úřadu pro Prahu 4 plnou moc, kterou zmocnil Petra Boháče, daňového poradce, k zastupování před správcem daně v neomezeném rozsahu. Dne 24. 3. 2014 byla z datové schránky daňového poradce doručena Specializovanému finančnímu úřadu písemnost, označená jako „Oznámení o ukončení zastupování“, ve které daňový poradce uvedl, že jeho zmocnění zaniklo ze zákona v souvislosti se jmenováním insolvenčního správce.
[2] V reakci na oznámení daňového poradce ze dne 24. 3. 2014 zaslal správce daně žalobci i zástupci sdělení č. j. 80336/14/4000-05800-204922, v němž správce daně uvedl, že respektuje vůli zástupce stěžovatele nadále nezastupovat, avšak nesouhlasí se závěrem, že v daném případě došlo k zániku plné moci ze zákona. Správce daně tedy vyzval zástupce k případnému vyjádření ve lhůtě 5 dnů, zda je vzhledem k této okolnosti na jeho straně vůle, aby byl nadále zástupcem stěžovatele. Žalobce ani zástupce na tuto výzvu ve stanovené lhůtě nereagovali.

[3] V průběhu roku 2015 byla za žalobce panem Petrem Boháčem podána přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců leden až březen roku 2015. Správce daně vyhodnotil, že předmětná daňová přiznání byla podána neoprávněnou osobou. Z tohoto důvodu vydal v souladu s § 74 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, výzvy k odstranění vad daňových přiznání. Vzhledem k tomu, že vady podání nebyly odstraněny, vydal správce daně vyrozumění o neúčinnosti těchto podání. Následně správce daně vydal výzvy k podání daňových přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců leden až březen roku 2015, jež byly doručeny pouze žalobci. Jelikož za zdaňovací období měsíců duben až červen roku 2015 nebyla daňová přiznání podána vůbec (ani neúčinně), vydal správce daně výzvy k podání daňových přiznání rovněž za zdaňovací období měsíců duben až červen roku 2015. Žalobce však daňová přiznání k DPH za tato zdaňovací období nepodal ani ve stanovených náhradních lhůtách. Správcem daně byly následně vydány platební výměry, kterými byla žalobci za zdaňovací období měsíců leden až červen roku 2015 vyměřena DPH podle pomůcek. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Namítal, že rozhodnutí finančních orgánů jsou založena na nesprávných závěrech ohledně zániku plné moci, což mělo vliv na účinnost doručování žalobci i zmocněnci. Nezákonnost rozhodnutí žalobce dále spatřoval ve způsobu, kterým bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek.

[5] Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že skutková zjištění související se zánikem plné moci považuje soud za správná. Zástupce žalobce sdělil, že ukončuje zastoupení žalobce a na tomto sdělení nezměnil nic ani poté, co byl uvědomen o tom, že správce daně jím uvedený právní názor na ukončení zastoupení nesdílí. Dostalo se mu dostatečného prostoru pro to, aby mohl sdělit, zda bude zastoupení pokračovat. Takové sdělení nepodal ani žalobce. Zástupce žalobce reagoval až dne 5. 3. 2015, kdy uvedl, že žalobce ani zmocněnec se nechovali tak, jako by ke zrušení zmocnění došlo. Mezi sdělením ze dne 24. 3. 2014 a ze dne 5. 3. 2015 však není žádná písemnost, ze které by bylo patrné, že zastoupení žalobce ukončeno nebylo. O právním názoru správce daně na zánik zastoupení byl informován též žalobce a přímo s ním bylo také v dalším řízení jednáno. Poté, co zástupce žalobce svůj názor na ukončení zastoupení změnil, dále nebránilo nic

tomu, aby plnou moc k zastoupení v průběhu řízení opět předložil. To se však nestalo. Pokud nebylo doloženo, že zastoupení zmocněncem pokračovalo, bylo doručování přímo žalobci v souladu se zákonem.

[6] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku proti způsobu vyměření daně podle pomůcek. Při stanovení daně podle pomůcek správní orgány vycházely z údajů, které se vztahují právě k žalobci. Přitom bylo přihlédnuto k výhodám, které pro žalobce byly v řízení zjištěny. Za této situace byla podmínka o spolehlivém stanovení daně a její správné výši dodržena.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvádí, že správce daně byl nade všechnu pochybnost informován, že nedošlo k zániku zastoupení vypovězením plné moci, pouze šlo ze strany zástupce daňového subjektu o nesprávný názor učiněný v důsledku chybného výkladu zákona, tj. že došlo k pozbytí zmocnění ze zákona v důsledku jmenování insolvenčního správce.

[8] Vzhledem k tomu, že zjevně nedošlo k zániku plné moci udělené stěžovatelem Petru Boháčovi dne 16. 11. 2009 žádným ze zákonných důvodů, nelze na daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období leden až březen 2015 hledět jako na neúčinná podání z titulu jejich podání neoprávněnou osobou. Ze stejného důvodu pak nebyla řádně doručena ani žádná z výzev k podání řádného daňového přiznání za období leden až červen 2015 jako nutná podmínka pro stanovení daně podle pomůcek podle § 145 odst. 1 daňového řádu.

[9] Trvající zmocnění Petra Boháče měl podle stěžovatele akceptovat sám správce daně i v období po jeho údajném zániku, jelikož např. 25. 9. 2014 s ním projednával sjednání místního šetření u stěžovatele. Sám zástupce i nadále projevoval vůli zastupovat stěžovatele v daňovém řízení, jelikož za něj podával přiznání k DPH za období celého roku 2014 a následně i v období leden až březen 2015.

[10] Stěžovatel dále brojí proti závěru krajského soudu, že mezi sdělením ze dne 24. 3. 2014 a ze dne 5. 3. 2015 není žádná písemnost, ze které by bylo patrné, že zastoupení žalobce ukončeno nebylo. V období mezi uvedenými daty zástupce stěžovatele se správcem daně písemně komunikoval, podával přiznání k dani z přidané hodnoty za období celého roku 2014 a následně i v období leden až březen 2015 a dokonce i správce daně písemně komunikoval s ním jako zástupcem stěžovatele (e-mail z 25. 9. 2014, kdy s ním projednával sjednání místního šetření u stěžovatele). Návrh důkazu přiznání k DPH za období celého roku 2014 podaných daňovým poradcem však soud zamítl. Proto jeho skutkové zjištění, že mezi sděleními ze dne 24. 3. 2014 a ze dne 5. 3. 2015 není žádná písemnost, ze které by bylo patrné, že zastoupení stěžovatele ukončeno nebylo, je zjevně nesprávné, a nesprávné proto musí být i závěry o zániku plné moci, které z tohoto skutkového zjištění soud vyvozuje.

[11] Stěžovatel současně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatcích důvodů rozhodnutí. Z odůvodnění rozsudku podle

stěžovatele není zřejmé, k jakému závěru ohledně zániku plné moci soud vlastně došel a jaké měl pro takový závěr důvody. Soud nejdříve uvádí, že k zániku plné moci nedošlo, aby dále uvedl že „*žalobce od dubna 2014 daňovým poradcem Petrem Boháčem zastoupen není*“. Podle názoru stěžovatele není vůbec zřejmé, jak může být stěžovatel nezastoupen daňovým poradcem za situace, kdy k zániku plné moci nedošlo. Už vůbec není z celého odůvodnění zřejmé, jak a z jakého zákonného důvodu mohlo dojít k zániku zastoupení, nedošlo-li k zániku plné moci.

[12] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti pak stěžovatel spatřuje i v popisu skutkových zjištění. Krajský soud nejdříve konstatuje, že zjistil, že mezi sdělením ze dne 24. 3. 2014 a ze dne 5. 3. 2015 není žádná písemnost, ze které by bylo patrné, že zastoupení žalobce ukončeno nebylo, aby dále uvedl že „v *souzené věci byla tři daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor a březen 2015 podána zmocněncem*“ a dále že „*specializovaný finanční úřad ve věci daně z příjmu fyzických osob jednal při sjednávání termínu místního šetření s daňovým poradcem a ten případně v roce 2014 daňová přiznání k dani z přidané hodnoty podával*...“ Stěžovateli tedy není zřejmé, zda soud zjistil, že v daném případě nebyla v období od 24. 3. 2014 do 5. 3. 2015 podána zástupcem stěžovatele žádná písemnost nebo zda v tomto období podány byly a soud k nim z neznámého důvodu při hodnocení existence zastoupení nepřihlíží.

[13] V napadeném rozsudku pak zcela chybí vypořádání námitky proti nepřiměřenosti pomůcek použitých při stanovení daně postupem podle § 145 daňového řádu. Rovněž tato vada má mít za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Je třeba respektovat svobodnou vůli pana Boháče stěžovatele dále nezastupovat, ačkoliv nedošlo k zániku plné moci *ex lege* v souvislosti s insolvenčním řízením proti stěžovateli. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014 - 59, v němž je konstatováno že „[i] *z logiky věci plyne, že nejen soudy, ale i správní orgány (daňové orgány) nemají možnost vždy nade vši pochybnost ověřit, zda skutečně k vypovězení nebo odvolání plné moci došlo a musí spoléhat na svědomitost účastníků řízení a na pravdivost jimi sdělených údajů*.“

[15] Za zdaňovací období měsíců leden až březen roku 2015 byla podána pouze vadná přiznání, neboť přiznání byla podána neoprávněnou osobou. Za zdaňovací období měsíců duben až červen roku 2015 pak nebyla daňová přiznání podána vůbec. Správce daně na podání takovýchto přiznání reagoval podle zákona vydáním výzev k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že vady přiznání nebyly ve stanovených lhůtách odstraněny, stala se tato podání neúčinnými. Správce daně stěžovatele následně vyzval k podání daňových přiznání za daná zdaňovací období. Stěžovatel však daňová přiznání nepodal ani v náhradních lhůtách. Stěžovatel tedy nepodal řádná přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až červen roku 2015, tudíž správce daně dle § 145 odst. 1 daňového řádu přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek.

[16] Při stanovení daně dle pomůcek vycházel správce daně z poznatků o stěžovateli získaných při správě daní – z vyměřovacího řízení podle pomůcek za předchozí zdaňovací

období, z podaných daňových přiznání (i těch neúčinných) a z informací obsažených v insolvenčním rejstříku. Žalovaný v této souvislosti konstatuje, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až červen roku 2015 byla stanovena dostatečně spolehlivě.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost, která by v případě důvodnosti byla již sama o sobě důvodem pro zrušení rozsudku. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Pro nesrozumitelnost je pak rozsudek nepřezkoumatelný, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[20] Ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů stěžovatel namítá, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu není zřejmé, jak mohl být stěžovatel nezastoupen daňovým poradcem, pokud podle krajského soudu k zániku plné moci nedošlo. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je však zřejmé, že podle krajského soudu bylo zmocnění ukončeno ze strany zmocněnce na základě sdělení ze dne 24. 3. a 25. 3 2014, a zastoupení na základě plné moci tak zaniklo. Věta citovaná stěžovatelem v kasační stížnosti (podle níž plná moc nezanikla) odkazuje na část odůvodnění, kde krajský soud rekapituluje obsah sdělení správce daně ze dne 4. 4. 2014.

[21] Žádné rozpory nelze spatřovat ani v popisu skutkových okolností případu. Krajský soud konstatoval, že mezi sdělením z 24. 3. 2014 a z 5. 3. 2015 není žádná písemnost, ze které by bylo patrné, že zastoupení žalobce ukončeno nebylo. Daňová přiznání za měsíce leden, únor a březen 2015 byla podána právě až 5. 3. 2015. Případné další písemnosti, které nebyly součástí správního spisu a vztahovaly se k jiným řízením, nepovažoval krajský soud za relevantní.

[22] Krajský soud také neopomněl námitku nepřiměřenosti doměření daně podle pomůcek, jelikož se ztotožnil se závěry žalovaného, který vycházel z okolností ekonomické činnosti stěžovatele a přihlížel k výhodám, které byly ve prospěch stěžovatele v řízení zjištěny. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24).

[23] Jelikož rozsudek krajského soudu netrpí žádnou vadou zakládající nepřezkoumatelnost, přistoupil Nejvyšší správní soud k meritornímu přezkumu. Pro posouzení věci je stěžejní otázka zániku zastoupení stěžovatele daňovým poradcem Petrem Boháčem v řízení před správcem daně.

[24] Daňový řád upravuje institut zastoupení zmocněncem v § 27 - 30. Tato ustanovení neobsahují zvláštní úpravu ukončení zastoupení, s výjimkou fikce výpovědi plné moci dosavadního zmocněnce uplatněním nové plné moci u správce daně podle § 28 odst. 4.

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014 - 59, analogicky k úpravě obsažené v zákoně č. 99/1963 Sb., občanském soudním řádu, vyložil, že odvolání plné moci či její vypovězení jsou vůči správci daně účinné již od okamžiku, kdy mu byla tato skutečnost oznámena, a to buď účastníkem, nebo jeho zástupcem, ani by bylo nutné tuto skutečnost dále ověřovat. Je třeba vycházet z toho že „*nejen soudy, ale i správní orgány (daňové orgány) nemají možnost vždy nade vší pochybnost ověřit, zda skutečně k vypovězení nebo odvolání plné moci došlo a musí spoléhat na svědomitost účastníků řízení a na pravdivost jimi sdělených údajů.*“ Pokud je zřejmé, že zástupce nechce či nemůže se správcem daně komunikovat, protože už nechce účastníka zastupovat, je vhodnější, aby správce daně jednal přímo s účastníkem. Pouze pokud je podání natolik nejasné, že z něj nelze učinit závěr, zda jde o oznámení o výpovědi plné moci, je namístě vyzvat účastníka nebo jeho zástupce k odstranění pochybností. V případě nejasností je možné přihlížet také k jednání daňového subjektu a jeho zástupce, tj. především zda zástupce nadále jménem zastoupeného jedná, či nikoliv.

[26] V posuzovaném případě právní předchůdce stěžovatele udělil dne 16. 9. 2009 daňovému poradci Petrovi Boháčovi neomezenou plnou moc k jednání před správcem daně, která byla správci daně předložena dne 19. 11. 2009.

[27] Dne 24. 3. 2014 doručil Petr Boháč správci daně „Oznámení o ukončení zastupování“, ve kterém konstatuje, že jmenováním insolvenčního správce v souvislosti se zjištěním úpadku stěžovatele pozbyl zmocnění k zastupování stěžovatele, a dává tím správci daně na vědomí ukončení zastupování.

[28] Podle úředního záznamu ze dne 25. 3. 2014, č. j. 68071/14/4000-17101-203989, správce daně v návaznosti na oznámení ze dne 24. 3. 2014 telefonicky sdělil Petru Boháčovi své pochybnosti související s ukončením jeho zastupování a požádal ho o doplnění jeho podání. V návaznosti na to dne 24. 3. 2014 doručil Petr Boháč správci daně e-mail, kde vysvětloval ukončení zastoupení jmenováním insolvenčního správce s odkazem na postup správce daně v jiné věci, který z tohoto předpokladu vycházel.

[29] V e-mailu ze dne 25. 3. 2014 Petr Boháč na dotaz správce daně, zda může mít správce daně za to, že nehodlá stěžovatele již zastupovat, odpověděl, že se „*nejedná o výpověď plné moci* [jeho] *osobou, ale o pasivní pozbytí plné moci ze zákona*".

[30] Dne 4. 4. 2014 vydal správce daně sdělení (č. j. 80336/14/4000-05800-204922), ve kterém konstatuje, že podle jeho názoru k zániku plné moci zástupce daňového subjektu nedošlo, ale nemůže zástupce daňového subjektu nutit, aby daňový subjekt zastupoval. Za účelem vyjasnění této otázky správce daně zástupce vyzval, aby ve lhůtě 5 dnů správci daně oznámil, zda v zastupování stěžovatele bude či nebude pokračovat. Nesdělí-li zástupce správci daně v této lhůtě, zda stěžovatele bude či nebude zastupovat, správce daně uzavře, že stěžovatele zastupovat nebude. Sdělení bylo doručeno Petru Boháčovi i stěžovateli, kteří ve stanovené lhůtě na výzvu nereagovali.

[31] Dne 30. 7. 2014 doručil stěžovatel správci daně sdělení, podle kterého z jeho strany nedošlo k vypovězení či zrušení plných mocí udělených daňovému poradci Petru Boháčovi. Současně uvedl, že od daňového poradce neobdržel výpověď či zrušení plných mocí.

[32] V přípise ze dne 5. 3. 2015 doručeném správci daně Petr Boháč uvedl, že správci daně nikdy nedoručil oznámení o zrušení zmocnění a jednalo se o chybný výklad zákona. Zmocněnec ani daňový subjekt se nikdy nechovali, jako by ke zrušení zmocnění došlo. Dále uvedl, že zmocnění ze dne 16. 11. 2009, které mu bylo uděleno stěžovatelem, je stále platné. Současně zmocněnec podal jménem stěžovatele daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2015 a výpis z evidence pro účely DPH. Dne 31. 3. 2015 zmocněnec jménem stěžovatele podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2015 a výpis z evidence pro účely DPH.

[33] Správce daně vydal dne 22. 4. 2015 výzvy k odstranění vad podání, ve kterých konstatoval, že daňová přiznání a výpisy z evidence pro účely DPH ze dne 5. 3. 2015 a 31. 3. 2015 nebyla podána oprávněnou osobou a vyzval zástupce stěžovatele k odstranění vady podání. Dne 4. 5. 2015 zmocněnec podal daňové přiznání k DPH a výpis z evidence pro účely DPH za zdaňovací období březen 2015.

[34] Na výzvy reagoval zástupce stěžovatele podáním ze dne 5. 5. 2015, kde uvedl, že ze strany zmocnitele ani zmocněnce nedošlo nikdy ke zrušení či výpovědi zmocnění. Sdělení zmocněnce, že plná moc byla zrušena jmenováním insolvenčního správce, nemá oporu v zákoně, a je tudíž bezpředmětné. Do práv daňového subjektu nelze zasahovat sdělením, tj. běžnou písemností, v níž správce daně žádal zmocněnce o vysvětlení situace. Zástupce stěžovatele dále uvedl, že jménem daňového subjektu nadále činil úkony i po zaslání oznámení ze dne 24. 3. 2014. Doporučení správce daně k opětovnému doložení nové plné moci je absurdní, jelikož plná moc založená ve spise nebyla vypovězena a je stále platná. Zástupce stěžovatele uzavřel, že daňová přiznání byla podána oprávněnou osobou, jelikož zmocnění nelze považovat za neplatné.

[35] Dne 25. 5. 2015 vydal správce daně výzvu k odstranění vad podání zmocněnce ze dne 4. 5. 2015 stejného obsahu jako v případě výzev ze dne 22. 4. 2015. Dne 28. 5. 2015 vydal správce daně vyrozumění o neúčinnosti podání k daňovému přiznání k DPH za

zdaňovací období leden a únor 2015 a odpovídajícím výpisům z evidence pro účely DPH, kde konstatoval, že podáním ze dne 5. 5. 2015 nedošlo k odstranění vad podání, a dotčená podání se stala neúčinnými ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu.

[36] Dne 9. 6. 2015 doručil správce daně výzvy k podání daňového přiznání za zdaňovací období leden, únor a duben 2015. Dne 27. 9. 2015 správce daně stěžovatele vyrozuměl o neúčinnosti daňového přiznání k DPH a výpisu z evidence pro účely DPH za zdaňovací období březen 2015. Dne 27. 7. 2015 a 5. 8. 2015 zaslal správce daně stěžovateli výzvy k podání daňového přiznání za zdaňovací období květen 2015 a červen 2015.

[37] Dne 24. 9. 2015 zaslal správce daně stěžovateli úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek na daň z přidané hodnoty za období leden 2015 až červen 2015. Správce daně následně dne 6. 11. 2015 vydal platební výměry na DPH vyměřené podle pomůcek za dotčená zdaňovací období.

[38] Nejvyšší správní soud k takto zjištěnému skutkovému stavu konstatuje, že správce daně postupoval správně, pokud se snažil odstranit pochybnosti o trvání zastoupení stěžovatele Petrem Boháčem na základě oznámení o zániku zastoupení ze dne 24. a 25. 3. 2014. Zmocněnec zánik zmocnění odůvodňoval neexistujícím právním důvodem a zároveň popíral, že by se z jeho strany jednalo o výpověď plné moci. Záměr nepokračovat v zastupování stěžovatele proto nebyl jasný. Pokud však zmocněnec na zániku zmocnění trval, správci daně nezbývalo než tento závěr akceptovat. Správce daně nemůže jednat se zmocněncem proti jeho vůli. Otázka, které osobě má být doručováno, je přitom rozhodující pro zajištění účinnosti doručování, ochranu osobních údajů daňového subjektu, a dodržení zásady mlčenlivosti. Nejvyšší správní soud s ohledem na to považuje závěr správce daně, že zastoupení nadále netrvalo, za správný.

[39] Závěr správce daně o zániku zmocnění však nevedl k faktickému zániku tohoto zmocnění nebo zneplatnění plné moci založené ve spise. Plná moc udělená zmocněnci se tím pouze stala vůči správci daně neúčinnou. Stěžovatel však správci daně dne 30. 7. 2014 zaslal sdělení, podle kterého zmocnění nadále trvá. Pokud tedy následně Petr Boháč jménem daňového subjektu podal daňová přiznání za zdaňovací období leden a únor 2015 doplněná sdělením, podle kterého ke zrušení zmocnění nikdy nedošlo, nebyla zde žádná pochybnost o vůli daňového subjektu a zmocněnce jednat v souladu s plnou mocí založenou ve spise, jejíž účinnost se tím vůči správci daně obnovila (stejně, jako by tato plná moc byla správci daně opět předložena). Předešlý závěr správce daně, že zmocnění zaniklo, tím napříště pozbyl relevanci, a nebylo nutné dokládat znovu plnou moc udělenou zmocněnci.

[40] Správce daně tedy pochybil, pokud zmocněnce podle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzval k odstranění vad daňových přiznání k DPH a výpisů z evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden až březen 2015, jelikož dotčená podání vytýkanou vadou netrpěla. Z toho důvodu se potom tato podání nemohla stát neúčinnými podle § 74 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud tedy tuto otázku posoudil nesprávně.

[41] V této souvislosti je třeba přisvědčit také námitce stěžovatele, že krajský soud nesprávně zjistil skutkový stav, pokud konstatoval, že v období mezi sděleními ze dne 24.

3. 2014 a ze dne 5. 3. 2015 není žádná písemnost, ze které by bylo patrné, že zastoupení žalobce ukončeno nebylo, jelikož krajský soud nepřihlédl k vyjádření stěžovatele ze dne 30. 7. 2014, ze kterého jasně vyplývá, že zastoupení stěžovatele Petrem Boháčem nadále trvalo.

[42] Co se týče e-mailové komunikace ohledně místního šetření ze dne 25. 9. 2014 a daňových přiznání k DPH za rok 2014, která měl jménem stěžovatele podat daňový poradce, tyto podklady, nejsou součástí správního spisu. Stěžovatel navrhoval jejich provedení jako důkazů v řízení před krajským soudem, nicméně krajský soud tyto důkazy neprovedl s odůvodněním, že plná moc udělená daňovému poradci zanikla, a i kdyby správce daně ve věci stanovení daně za jiná zdaňovací období s daňovým poradcem jednal, jednalo se o nesprávný postup. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto důkazy měly dokázat, že Petr Boháč nadále před správcem daně jednal jako zástupce stěžovatele, tj. že zastoupení nezaniklo, a odmítnout jejich provedení s tímto odůvodněním proto nebylo namístě. S ohledem na výše uvedené závěry lze však tyto důkazy považovat za nadbytečné, jelikož zastoupení stěžovatele v době podání sporných daňových přiznání vyplývá již z listin založených ve správním spise.

[43] Stěžovatel dále namítal, že v důsledku nesprávného závěru správce daně ohledně zániku zmocnění Petra Boháče mu nebyly řádně doručeny výzvy k podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden – červen 2015, jelikož byly doručeny pouze stěžovateli a nikoliv jeho zástupci. Tím nebyly zároveň splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek.

[44] Podle § 41 odst. 1 daňového řádu platí, že *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování*.

[45] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu *nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč*.

[46] Z obsahu správního spisu vyplývá, že výzvy k podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden – červen 2015 byly doručovány přímo stěžovateli, namísto jeho zástupci. Z obsahu správního spisu rovněž nelze dovodit, že by se zmocněnec měl možnost s výzvami fakticky seznámit (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36). Výzvy k podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden až červen 2015 tedy nebyly účinně doručeny. Za tato zdaňovací období proto nebyly tedy splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu. Tato námitka je důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[47] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož stejnými vadami je zatíženo též rozhodnutí žalovaného a již v řízení před krajským soudem tedy byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí

správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[48] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před krajským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti.

[49] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 3 úkony advokáta: 1) převzetí zastoupení, 2) doplnění žaloby, 3) účast na jednání před soudem. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží stěžovateli odměna ve výši 3.100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 9.300 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 10.200 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení před krajským soudem je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 12.342 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 15.342 Kč.

[50] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5.000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 1 úkon advokáta: 1) podání kasační stížnosti. Za tento úkon [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] náleží stěžovateli odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tento úkon ve výši 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3.400 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 4.114 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 9.114 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 25. ledna 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu