

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Golf consulting s.r.o.**, se sídlem Rudná 809/6, Ostrava, zast. Mgr. Davidem Cagašem, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, č. j. 29574/17/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 22 Af 99/2017 - 31, ve znění opravného usnesení ze dne 4. 6. 2018, č. j. 22 Af 99/2017 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo dle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno jím vydané rozhodnutí specifikované výše. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na pokutu za opožděné podání kontrolního hlášení za měsíce leden, únor a březen 2016.

[2] Žalobkyně udělila dne 24. 1. 2014 plnou moc společnosti CSA, spol. s r.o., k tomu, aby ji zastupovala ve věci *„zpracování, podávání a elektronickému podávání Přiznání k dani z přidané hodnoty vč. všech souvisejících příloh (záznamních povinností, souhrnných hlášení).*“ Dne 14. 1. 2016 správce daně telefonicky kontaktoval zmocněnce s upozorněním, že předložená plná moc se nevztahuje na podávání kontrolních hlášení a zaslal mu informační leták Finanční správy ČR k problematice kontrolních hlášení a plných mocí. Ve dnech 24. 2. 2016, 23. 3. 2016 a 21. 4. 2016 byla správci daně elektronicky doručena kontrolní hlášení žalobkyně, která byla opatřena podpisem Ing. D. S. (zástupce zmocněnce, pozn. soudu).

Správce daně poté vyzval žalobkyni dle § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), k odstranění vady těchto podání spočívající v tom, že kontrolní hlášení nejsou podepsána oprávněnou osobou. Jelikož kontrolní hlášení je samostatným daňovým tvrzením, rozsah zmocnění na něj nedopadá. Výzva byla doručena do datové schránky Ing. D. S. Žalobkyně na ni reagovala přípisem ze dne 30. 3. 2016, v němž sdělila, že udělená plná moc zahrnuje rovněž oprávnění k podání kontrolního hlášení. Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH"), lze za daňové tvrzení považovat pouze přiznání k DPH jakožto podání, které vede k vyměření daně. Vedle toho je plátce povinen doložit k vybraným řádkům daňového přiznání záznamní povinnost, souhrnné hlášení a kontrolní hlášení. Jedná se pouze o doplňující přílohy, neboť k vyměření daně nevedou. Správce daně žalobkyni následně vyrozuměl o neúčinnosti podání kontrolních hlášení za měsíce leden až březen 2016 a vyzval ji k jejich podání v náhradní lhůtě. To žalobkyně učinila prostřednictvím své datové schránky dne 19. 7. 2016. Správce daně jí poté uložil pokutu dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve výši 10 000 Kč za každý měsíc. Proti tomu žalobkyně podala odvolání, v němž uplatnila stejnou argumentaci jako ve vyjádření z 30. 3. 2016. Stěžovatel se ztotožnil s postupem správce daně a jeho závěrem, že kontrolní hlášení, která jsou daňovým tvrzením, byla podána až v náhradní lhůtě na základě výzev.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí stěžovatele žalobu ke krajskému soudu. Namítala jednak nesprávný závěr o povaze kontrolního hlášení a dále nesprávné vyhodnocení obsahu udělené plné moci.

[4] Krajský soud rozhodnutí stěžovatele výše označeným rozsudkem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovateli přisvědčil v tom, že kontrolní hlášení je daňovým tvrzením ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu, což potvrzuje i nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, č. j. Pl. ÚS 32/15. Na rozdíl od stěžovatele a správce daně však dospěl k závěru, že plná moc předložená žalobkyní podle svého obsahu zmocňuje rovněž k podání kontrolních hlášení. Zdůraznil, že plná moc byla udělena před účinností zákona č. 360/2014 Sb., jímž byla zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení. Vyplývá z ní oprávnění jednat za žalobkyni ve věcech přiznání k DPH včetně „všech souvisejících příloh". Formálně vzato kontrolní hlášení není jen „přílohou" přiznání k DPH, nýbrž daňovým tvrzením, nicméně jde o prostředek sloužící k efektivnějšímu stanovení (výběru) daně, aniž by samotná daňová povinnost na údajích v kontrolním hlášení byla závislá. Nelze nalézt rozumný argument pro to, aby žalobkyně zmocnila daňového poradce ke všem úkonům spojeným s přiznáním k DPH, avšak již nikoli k podávání kontrolních hlášení s tím úzce souvisejících. Plátce DPH zmocňuje daňového poradce jako osobu mající odborné znalosti v určité oblasti k tomu, aby zajistil řádné plnění daňových povinností; vyloučení jen úzce vymezených úkonů postrádá racionální základ. I kdyby však plná moc podání kontrolních hlášení nezahrnovala, nejedná se o vadu podání ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu, pro kterou není podání způsobilé k projednání nebo, pro kterou nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Správce daně měl toliko pochybnosti o rozsahu plné moci, a proto měl postupovat ve smyslu § 28 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobkyni k úpravě plné moci a o jejích nedostatcích vyrozumět též zmocněnce. Takový postup by měl zcela odlišné následky v návaznosti na procesní aktivitu žalobkyně. Podle § 28 odst. 3 daňového řádu je sice plná moc vůči správci daně účinná až po odstranění vad, avšak účinky podání učiněného zmocněncem na základě vadné plné moci zůstávají

zachovány, pokud dojde k odstranění vad ve stanovené lhůtě. Za daného stavu tudíž nemohly nastat účinky § 74 odst. 3 daňového řádu a také nedošlo k naplnění podmínek pro uložení pokuty podle § 101h zákona o DPH.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Přestože krajský soud dospěl k závěru, že kontrolní hlášení je daňovým tvrzením, a odmítl tak stěžejní žalobní námitku žalobkyně, jeho další závěry tomuto závěru odporují. Žalobkyně založila svou procesní obranu právě na tom, že kontrolní hlášení není daňovým tvrzením. Správce daně ji vyzval k tomu, aby odstranila označené vady podání. Přestože byla poučena o následcích neodstranění vad podání, na výzvu nereagovala dle pokynů, ale zasláním přípisu, ve kterém vyložila svůj právní názor. Ustanovení § 74 daňového řádu však adresátu výzvy nepřiznává právo účinně uplatnit nesouhlas s výrokem či účinně rozporovat její odůvodnění. To vyplývá ze skutečnosti, že se proti této výzvě nelze odvolat a že zákon předpokládá jen dva následky - odstranění vad dle pokynů správce daně nebo jejich neodstranění spojené s neúčinností podání. Reagovala-li zástupkyně žalobkyně na výzvu správce daně sdělením jiného právního názoru na povahu kontrolního hlášení, způsobila neúčinnost podání. Zástupkyně je právním profesionálem, a jako taková byla jistě seznámena s informační kampaní Finanční správy vedenou ve vazbě na zakotvení kontrolního hlášení (v jejímž rámci byly zveřejněny i informace o způsobu, jakým budou finanční úřady posuzovat plné moci uplatněné před 1. 1. 2016). Se stanoviskem správce daně k dotčené plné moci byla seznámena ještě před termínem pro podání kontrolního hlášení za leden 2016.

[7] Závěr soudu, že zmocněnec byl na základě udělené plné moci oprávněn taktéž k podávání kontrolních hlášení, je v rozporu s jeho závěrem, že kontrolní hlášení je daňovým tvrzením. Rozsah plné moci byl omezen na jednotlivé úkony související se správou DPH. Zmocnitel v plné moci nepoužil širší pojmy „daňové tvrzení“ a „hlášení“, ale výslovně pojmy „přiznání k dani z přidané hodnoty“ a „souhrnná hlášení“. Tímto zcela přesným formulováním úkonů vymezil rozsah plné moci. Stěžovatel při posouzení plné moci postupoval dle daňového řádu, nikoliv toliko dle pokynů zveřejněných na stránkách Finanční správy. Skutečnost, že plná moc byla udělena před účinností zákona, kterým byl zaveden institut kontrolního hlášení, není relevantní. Z tohoto titulu se plná moc, která byla výslovně omezena na daňová přiznání a souhrnná hlášení, nemohla automaticky vztahovat na kontrolní hlášení. Soud navodil dojem, jakoby se plná moc vztahovala na podání daňových přiznání včetně všech souvisejících příloh. Zmocnitel však neužil pojem „např.“, který by mohl navozovat, že mínil širší pojem „hlášení“. Explicitně použil termín „souhrnná hlášení“. Ze strany soudu došlo k dezinterpretaci faktického stavu.

[8] Úvaha soudu, že výklad stěžovatele znemožňuje, aby daňový poradce za účastníka řízení mohl plnit jednu ze základních povinností, vede k tomu, že by bylo zcela zbytečné rozlišovat pojmy daňové tvrzení, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování. Zcela zbytečné by bylo vymezení rozsahu zmocnění. Plátce DPH by nemohl daňového poradce vyloučit ze zastupování u vymezených úkonů. V praxi je naopak zcela běžné, že zmocnitelé zmocňují zmocněnce jen k určitým úkonům ke konkrétní dani a provádění jiných ponechávají např.

svým zaměstnancům. V souvislosti se zavedením kontrolního hlášení řada daňových poradců a advokátů omezovala své plné moci tak, aby se nevztahovaly na kontrolní hlášení mj. proto, že obsahuje řadu identifikačních znaků a lhůty pro odstranění chyb jsou krátké. Správce daně musel mít postavené najisto, s kým má jednat. Nešlo o to, že by neakceptoval plnou moc bez dalšího. Opakovaně žalobkyni informoval o tom, v čem spatřuje vadu podání a proč je třeba ji odstranit.

[9] Stěžovatel poukazuje na to, že Finanční správa vedla před zavedením kontrolního hlášení rozsáhlou informační kampaň, kde rovněž deklarovala přístup k plným mocem. Metodika byla vydána i proto, aby byla zajištěna jednotná správní praxe při posuzování plných mocí. Došlo tím k naplnění řady základních zásad daňového řízení. Metodika nijak nepřekročila právní úpravu v daňovém řádu a zákonu o DPH.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že měl mít pochybnosti o rozsahu plné moci. Tyto pochybnosti neměl, neboť plnou moc posoudil dle úpravy daňového řádu, která rozlišuje pojmy daňové tvrzení, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování. Ještě před podáním prvního kontrolního hlášení kontaktoval zástupce žalobkyně s upozorněním, že se plná moc na podání kontrolních hlášení nevztahuje a co je třeba učinit. Podání žalobkyně nebylo podepsáno oprávněnou osobou, správce daně tedy neměl postaveno najisto, kdo je činí. Mělo tedy vady, k jejichž odstranění žalobkyni vyzval. Tento postup v odvolání ani v žalobě nerozporovala. Posouzení, zda podání má vady či nikoliv, je plně v kompetenci správce daně. Pokud neměl pochybnosti o plné moci, nemohl postupovat dle § 28 odst. 2 daňového řádu. V případě postupu dle § 28 i § 74 daňového řádu by si nicméně podání zachovalo účinky pouze v případě odstranění vady. Žalobkyně však měla odlišný názor na povahu kontrolního hlášení, a proto vady odstraněny nebyly. Je nepravděpodobné, že by reagovala jinak v případě výzvy dle § 28 daňového řádu.

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

[12] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Předmětem sporu je zákonnost pokuty, kterou žalobkyni udělil správce daně za opožděné podání kontrolního hlášení za měsíce leden, únor a březen 2016.

[15] Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé

[§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Podstatné porušení daňového řádu, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, spatřoval v tom, že správce daně postupoval dle § 74 odst. 1 daňového řádu a vyzval žalobkyni k odstranění vad podání, namísto toho, aby postupoval dle § 28 odst. 2 stejného zákona a vyzval ji k úpravě plné moci. Pokud by správce daně postupoval správně, nastaly by v návaznosti na procesní aktivitu žalobkyně zcela odlišné následky. Krajský soud tedy dovodil naplnění obou podmínek pro aplikaci § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., kterými jsou (1) existence podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a (2) skutečnost, že tato vada měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel však v této souvislosti poukázal na to, že žalobkyně proti procesnímu postupu správce daně v žalobě nic nenamítala. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že žalobkyně skutečně žádné námitky proti postupu správce daně dle § 74 odst. 1 daňového řádu v žalobě nevznesla. Je tedy třeba se zabývat tím, zda procesní postup správce daně představoval vadu řízení, ke které byl krajský soud povinen přihlédnout i bez námitky (z úřední povinnosti).

[16] Otázkou, zda a kdy je soud oprávněn meze vytýčené žalobou překročit, se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84. V něm uvedl, že: „*Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. stanoví podmínky, za nichž soud není povinen nařídit jednání, a to proto, že by to bylo nadbytečné a neekonomické, neboť soudu je ze spisu či z rozhodnutí dostatečně zřejmé, že procesní postup či rozhodnutí jsou natolik vadné, že rozhodnutí musí být zrušeno. Neznamená to ovšem, že soud je k této úvaze oprávněn bez ohledu na žalobní námitky. Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. totiž není výjimkou z dispoziční zásady. (...) Soud tak sice může učinit, ale jen za určitých podmínek. Těmi jsou právě případy, kdy rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence), nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry. Směřují-li tedy žalobní námitky proti vadám podřaditelným ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s., soud podle tohoto ustanovení rozhodnutí zruší bez jednání. V takovém případě není projednání třeba a je nadbytečné zjišťovat souhlas účastníků s rozhodnutím bez jednání. Nesměřují-li však žalobní námitky proti takovým objektivně existujícím vadám, může tak soud učinit, pouze pokud vady brání přezkumu v mezích žalobních bodů, jinak by dispoziční zásada ztrácela smysl.*“

[17] V projednávané věci nenastala situace, kdy by krajským soudem označená vada v postupu správce daně způsobovala nemožnost přezkumu v mezích žalobních bodů. Ostatně, krajský soud oba žalobní body (charakter kontrolního hlášení a rozsah plné moci) věcně vypořádal a dospěl k závěru, že ačkoliv je kontrolní hlášení daňovým tvrzením ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu, žalobkyní udělená plná moc ze dne 24. 1. 2014 se na jeho podávání vztahovala. Posoudil-li nad rámec uplatněných žalobních námitek zákonnost postupu správce daně za situace, kdy to pro přezkum rozhodnutí stěžovatele v mezích žalobních bodů nebylo třeba, nerespektoval zásadu dispoziční vyjádřenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Jedná se o vadu řízení zakládající nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za předpokladu, že mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[18] Pro další úvahy o zákonnosti rozsudku krajského soudu je tedy podstatné, zda obstojí závěr o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele při nezohlednění vytýkaného

podstatného porušení daňového řádu. Krajský soud by zjevně zrušil rozhodnutí stěžovatele, i kdyby neshledal důvod pro postup dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Dal totiž za pravdu žalobkyni, že jí udělená plná moc se na podání kontrolních hlášení vztahovala. Konstatoval tedy, že nedošlo ke splnění podmínek pro uložení pokuty dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neboť v zákonem stanovených lhůtách byla kontrolní hlášení podána oprávněnou osobou. Zbývá posoudit, zda je tento závěr krajského soudu správný.

[19] Plná moc (nebo také průkaz plné moci) je jednostranným prohlášením zmocnitele (účastníka správního řízení) především o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna. Dokládá, že účastník správního řízení se dohodl na svém zastoupení s jinou osobou (zmocněncem) a že mezi zmocněncem a zmocnitelem byla o tomto zastoupení uzavřena smlouva (ať již ústní či písemná). Ta má soukromoprávní povahu, typicky se jedná o smlouvu příkazní. Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, uvedl: *„Právní vztah u dobrovolného zastoupení vzniká mezi zastoupeným a zástupcem na základě smlouvy (často nepřesně označované jako dohoda o plné moci), a k jeho obsahu patří právo zástupce zastupovat zastoupeného v dohodnutém rozsahu. Plná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetím osobám, kterým se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat a v jakém rozsahu (plná moc je pouhým osvědčením existence práva určité osoby zastupovat jinou osobu). Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon.“* (dále srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 As 44/2006 - 61, nebo ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 63/2010 - 64). Plná moc tedy osvědčuje vůči třetím osobám (tj. zde správci daně) existenci a rozsah zmocněncova oprávnění jednat za zmocnitele.

[20] Z hlediska posouzení oprávněnosti zmocněnce provést za zmocnitele určitý úkon je rozhodující právě obsah dohody, která předchází vystavení plné moci. Obsah a rozsah dohody o zmocnění je nutno vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele, a to nejen při uzavírání dohody o zastoupení, ale i z jejich následného jednání.

[21] V daném případě je z jednání žalobkyně a jejího zmocněnce zřejmé, že vůle obou stran směřovala k tomu, aby zmocněnec zastupoval žalobkyni před správcem daně při zpracování a podávání daňových tvrzení v oblasti DPH. Od udělení plné moci podával zmocněnec za žalobkyni daňová přiznání a souhrnná hlášení. Po zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení zahrnul zmocněnec do své činnosti rovněž plnění nové zákonné povinnosti - podávat kontrolní hlášení správci daně. Tomuto nicméně vznikla pochybnost, zda se udělená plná moc vztahuje i na podávání tohoto typu daňových tvrzení.

[22] V oblasti správy daní je kladen zvláštní důraz na to, aby rozsah zmocnění byl vymezen dostatečně konkrétně, přesně a jasně. Dostatečné vymezení rozsahu zmocnění slouží zejména k ochraně práv daňového subjektu. Zabezpečuje, aby správce daně nejednal v daňových záležitostech, které z podstaty věci zahrnují nejrůznější důvěrné informace, s jinou osobou než s tou, kterou si daňový subjekt k jednání za sebe v dané věci vybral. Na druhou stranu zamezuje riziku na straně správce daně, který by se jednáním s jinou než oprávněnou osobou zpravidla dopustil porušení zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti.

Je tedy na místě, aby správce daně postavil najisto, zda v konkrétní věci jedná s osobou oprávněnou.

[23] V daném případě vyjádřil správce daně své pochyby o tom, zda je zmocněnec oprávněn jednat za žalobkyni při zpracování a podávání kontrolních hlášení ve výzvě k odstranění vad podání dle § 74 daňového řádu. V této výzvě konstatoval, že plná moc ze dne 24. 1. 2014 se na podávání kontrolních hlášení nevztahuje, neboť rozsah zmocnění byl omezen pouze na zpracování a podávání přiznání k DPH včetně všech souvisejících příloh (záznamních povinností, souhrnných hlášení). Jelikož kontrolní hlášení je samostatným daňovým tvrzením, rozsah zmocnění na něj nedopadá. Nejvyšší správní soud se s ohledem na zásadu dispoziční nemůže zabývat správností postupu správce daně dle § 74 daňového řádu v situaci, kdy kontrolní hlášení bylo podepsáno osobou, která žalobkyni zastupovala již od roku 2014, a vada podání se v podstatě týkala právě nejasnosti ohledně rozsahu jejího zmocnění.

[24] Na výzvu správce daně žalobkyně reagovala přípisem ze dne 30. 3. 2016, ve kterém rozebrala právní úpravu daňového řádu a zákona o DPH se závěrem, že kontrolní hlášení nelze považovat za samostatné daňové tvrzení a především pak s konstatováním, že plná moc zahrnuje také oprávnění k podpisu kontrolního hlášení. Správce daně tuto reakci vyhodnotil jako nedostatečnou a vyrozuměl žalobkyni o neúčinnosti podání kontrolních hlášení. Stěžovatel se s tímto hodnocením reakce žalobkyně shoduje. Dle výkladu stěžovatele existují v případě aplikace § 74 daňového řádu pouze dvě možnosti. První možností je, že daňový subjekt provede ve lhůtě stanovené správcem daně to, co je výzvou požadováno, druhou možností je neúčinnost daného podání. Jinými slovy, nereaguje-li daňový subjekt na výzvu dle § 74 daňového řádu přesně podle pokynů správce daně, stává se podání neúčinným. Se stěžovatelem lze souhlasit, že z doslovného gramatického znění uvedeného ustanovení lze takový postup dovodit.

[25] Otrocké následování doslovného znění zákona, jehož se stěžovatel domáhá, však nemá v moderním právním státě opodstatnění. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, je jazykový výklad právní normy *„pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity*.“ Výklad právní normy by měl proto být průnikem a vyvážením jednotlivých výkladových metod – vedle metody jazykové též metody systematické, historické, teleologické, logické, srovnání v právu aj. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2003, č. j. 5 A 116/2001 - 46, ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53, a ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54).

[26] Smyslem a účelem § 74 daňového řádu je odstranění nedostatků podání daňového subjektu tak, aby bylo způsobilé k projednání. Vytýká-li pak správce daně daňovému subjektu neúplnost podání spočívající v absenci podpisu oprávněné osoby, není udržitelné, aby daňový subjekt mohl reagovat na výzvu k odstranění vad podání jediným předepsaným způsobem. Lze si dost dobře představit i jinou reakci, než jen doplnění podpisu oprávněné osoby, přinejmenším předložení příslušné plné moci ve znění odpovídajícím požadavkům správce daně, ale i vysvětlení pojmu, jež daňový subjekt v již uplatněné plné moci použil a významu, jaký mu přikládá. Správci daně nic nebrání v tom,

aby takový úkon daňového subjektu akceptoval. Nelze ani vyloučit, že se názor správce daně a daňového subjektu ohledně existence nedostatků podání bude lišit. Daňový subjekt má pak plné právo s názorem správce daně ohledně neúplnosti jeho podání polemizovat, vyjádřit se k němu, má právo předkládat svá vlastní tvrzení. Nesouhlasí-li tedy daňový subjekt s obsahem výzvy k odstranění vad podání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě kvalifikovaným způsobem sdělí, správce daně není bez dalšího oprávněn prohlásit podání za neúčinné.

[27] Správce daně se tedy měl na základě přípisu žalobkyně ze dne 30. 3. 2016 zabývat tím, zda plná moc ze dne 24. 1. 2014 může být ve světle skutečností uvedených žalobkyní pro podávání kontrolních hlášení dostačující, zejména měl vzít v potaz její vyjádření, že se plná moc na tuto záležitost vztahuje a nesetrvávat rigidně na svém stanovisku, že neodpovídá formulacím uvedeným v metodice Finanční správy, která je nadto pro daňové subjekty nezávazná. Na základě vyjádření žalobkyně měl správce daně k posouzení rozsahu plné moci přistoupit individuálně, šetřit zájmy daňového subjektu (zásada vyjádřená v § 5 odst. 3 daňového řádu) a přihlédnout zejména k jím vyjádřené vůli. Nelze aprobovat přístup, aby správce daně podsouval vlastní výklad úmyslu daňového subjektu. Bylo naopak jeho povinností zjišťovat jeho vůli. Na základě přípisu ze dne 30. 3. 2016 získal správce daně potvrzení přímo od žalobkyně, že ji v dané věci zastupuje zvolený zmocněnec, že tedy toto je její vůle. Kromě tohoto písemného vyjádření musela být správci daně vůle vyplývající z dohody o zastupování mezi žalobkyní a zmocněncem v daném případě zřejmá i z vlastního konání zmocněnce, který v řádném termínu podal kontrolní hlášení, a zjevně tedy musel disponovat veškerými podklady pro jejich zpracování. Již jen z toho, že žalobkyně zpřístupnila zmocněnci, který pro ni již více než dva roky zpracovával daňovou agendu v oblasti DPH, podklady pro zpracování kontrolních hlášení, lze usuzovat na to, že její vůlí bylo, aby ji zastupoval i v této věci.

[28] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že krajský soud interpretoval rozsah plné moci ze dne 24. 1. 2014 nesprávně. Z výše uvedeného vyplývá, že zásadní pro chápání rozsahu plné moci je vůle stran, jež uzavřely dohodu o zastupování. Je třeba, aby správce daně v tomto smyslu plnou moc posuzoval, což mu ukládá i zákon v podobě zásady vyjádřené v § 8 odst. 3 daňového řádu: *Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Jinými slovy, v citovaném ustanovení je zakotvena povinnost správce daně zkoumat skutečný obsah rozhodného právního jednání pro správu daní s tím, že se uplatňuje přednost obsahu před formou.

[29] V posuzovaném případě bylo na místě zohlednit vysvětlení významu pojmů použitých v udělené plné moci. Není přitom nic zapovězeného na tom, aby daňový subjekt v plné moci použil běžné výrazy namísto přesné terminologie zákona (daňové tvrzení, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování). Případné nejasnosti ohledně významu těchto výrazů lze v součinnosti s daňovým subjektem odstranit. V kontextu výše uvedené zásady daňového řádu je klíčové chápání významu slova „příloha“, použitého v plné moci předložené žalobkyní. Nejedná se o žádný ze zákonem upravených termínů pro oblast daňových tvrzení, ale o označení jakéhokoliv dokumentu, který doprovází nějaké podání. Z vyjádření žalobkyně je však zřejmé, že pod tento výraz podřazuje nejen dokumenty, které jsou zpravidla podávány spolu s přiznáním k DPH (záznamní povinnost), ale i dokumenty, které ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu představují samostatné daňové tvrzení (souhrnné hlášení). Důvodem je zřejmě skutečnost, že tyto dokumenty standardně

doprovázejí podání daňového přiznání a žalobkyně jim z tohoto titulu přiřkla obecné označení „přílohy“. Tedy nejen přílohy v klasickém slova smyslu, ale i jiná daňová tvrzení (souhrnné hlášení). Pojala-li žalobkyně výraz „příloha“ tak, že tento zahrnuje jakékoli další listiny, které doprovází podání přiznání k DPH, včetně jiných samostatných daňových tvrzení, není rozumného důvodu, proč by pod tento pojem nemohlo být od 1. 1. 2016 zahrnuto rovněž kontrolní hlášení jakožto listina, která doprovází podání přiznání k DPH a je stejně jako souhrnné hlášení samostatným daňovým tvrzením. „Příloha“ není zákonem definovaný termín, nic tedy nebránilo přistoupit na tvrzení žalobkyně, že kontrolní hlášení považuje za přílohu přiznání k DPH, stejně jako záznamní povinnost či souhrnné hlášení.

[30] Nejvyšší správní soud se opakovaně vymezil proti formalistickému přístupu v uznávání plných mocí. Např. v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 As 181/2015 - 34, zdůraznil, že i ve správním řízení mohou být dány okolnosti, ze kterých je zřejmé, že deklarované zastoupení je vysoce pravděpodobné. Shodně se k míře pravděpodobnosti deklarovaného zastoupení vyjádřil také v rozsudku ze dne 18. 8. 2016, č. j. 9 As 188/2016 - 18. Z jednání zmocněnce a žalobkyně v dané věci vyplývá vůle obou stran, aby zmocněnec jednal za žalobkyni i při podávání kontrolních hlášení. Správce daně se měl proto při posuzování plné moci oprostit od formalismu a striktního držení se vlastní metodiky. Měl naopak přistoupit k individuálnímu posouzení rozsahu plné moci, a předejít tak neúčelnému sporu o rozsahu zastoupení, který vedl až k uložení pokuty za pozdní podání kontrolního hlášení, přestože toto bylo podáno řádně a včas. Správce daně v tomto případě vlastně trestá žalobkyni za to, že nepředložila plnou moc, která by formulačně odpovídala metodice Finanční správy. Zcela odhlédl od toho, že jeho úkolem bylo toliko vyřešit, zda jedná s oprávněným subjektem. Na tomto místě nelze než souhlasit se závěrem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 - 54, který zdůraznil „*že daňové řízení zásadně neslouží k trestání daňových subjektů (byť ve vztahu k některým institutům daňového práva bylo dovozeno, že se jedná o trest ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod – srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57), tudíž výsledek daňového řízení nemá představovat skryté trestání.*“

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Závěr krajského soudu o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele byl tedy správný. Plná moc se vztahovala také na podávání kontrolních hlášení, z čehož vyplývá, že tato byla podána v řádném termínu. Správce daně pochybil, když uložil žalobkyni pokutu, protože měl za to, že kontrolní hlášení byla podána až v náhradní lhůtě. Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1, věty první, s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[33] Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 27. září 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu