ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **S. J.**, zast. JUDr. Františkem Vavrochem, advokátem se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 123/36, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2012, č. j. 6708/12-1100, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2013, č. j. 10 Af 579/2012 – 47,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2013, č. j. 10 Af 579/2012 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „**stěžovatel**“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „**krajský soud**“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „odvolací orgán“), specifikované v záhlaví a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Výrokem II. mu byla dále stanovena povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7 800 Kč k rukám jeho zástupce. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „**správce daně**“) ze dne 26. 3. 2012, č. j. 126042/12/077910304652, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 128 415 Kč, doměřen daňový bonus ve výši 21 360 Kč a byla sdělena povinnost platit penále z doměřené daně ve výši 25 683 Kč; č. j. 126418/12/077910304652, kterým byl žalobci doměřen daňový bonus na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 21 360 Kč, a č. j. 126822/12/077910304652, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 31 512 Kč, doměřen daňový bonus ve výši 23 208 Kč a byla sdělena povinnost platit penále z doměřené daně ve výši 10 944 Kč (dále jen „**dodatečné platební výměry**“), a tato rozhodnutí byla potvrzena.

[2] Žalobce se domnívá, že daňová povinnost byla stanovena nesprávným postupem a v nesprávné výši, proto se obrátil se správní žalobou na krajský soud. Dovolává se zejména toho, že se správce daně u něj pokusil neúspěšně zahájit daňovou kontrolu, z důvodu, že žalobce byl dlouhodobě v zahraničí a nebylo mu řádně doručováno, přesto správce daně přistoupil k dodatečnému doměření daně dle pomůcek.

[3] Krajský soud spatřuje zásadní pochybení správce daně v tom, že písemnosti nebyly od 4. 11. 2010, kdy mu bylo doručeno dosavadní zástupkyní žalobce, daňovou poradkyní Ing. Ilonou Vošvrdovou Prsteckou (dále jen „**daňová poradkyně**“), zrušení plné moci, doručovány této daňové poradkyni, ačkoli nenastala žádná právní skutečnost, na jejímž základě by její zmocnění k zastupování zaniklo. Dohoda o plné moci je totiž primárně vztahem mezi zástupcem a zastoupeným, takže projev vůle jedné ze stran musí směřovat proti druhé straně, nikoli pouze vůči správci daně. Oznámení o zrušení plné moci tak nemělo na zastupování zmocněnou daňovou poradkyní žádný vliv. Správce daně ji měl vyzvat k odstranění vad podání spočívající v prokázání předchozího ukončení zastupování a neměl s ní hned přerušit veškerou komunikaci.

[4] Žalobce zpochybnil i doručení předvolání osoby zúčastněné na správě daní ze dne 2. 11. 2011, č. j. 440365/077930304737 (dále jen „**předvolání**“), aby se dostavil k zahájení daňové kontroly, když podpis na doručence není jeho. K důkazům předloženým nově na podporu tohoto tvrzení krajský soud konstatoval, že se těmito důkazy nemůže dále zabývat, musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V opakovaném předvolání k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 11. 2011, č. j. 459032/11/077930304737 (dále jen „**opakované předvolání**“) spatřuje chybu ve stanovení termínu na 6. 12. 2011. Jelikož bylo žalobci předvolání doručeno fikcí dne 5. 12. 2011, stanovil správce daně lhůtu kratší než 8 dní, což je v rozporu s § 32 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „**daňový řád**“). Fakticky byla žalobci ponechána lhůta v délce jednoho dne, aniž byla tato skutečnost jakkoli odůvodněna. Správce daně měl počítat s možností, že bude doručováno fikcí a stanovit tomuto faktu přiměřenou lhůtu. Nad rámce žalobní námitky soud dodal, že předvolání nebyla doručována daňové poradkyni, proto lhůta k zahájení kontroly nezačala ani běžet.

[5] Námitkou prekluze lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 se soud blíže nezabýval. Dle jeho názoru výzva k zahájení daňové kontroly nebyla doručena daňové poradkyni (ta byla pouze fikcí doručena žalobci), takže nebyl účinně proveden úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení v prekluzivní lhůtě, která tak marně uplynula.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že nebyly splněny podmínky ke stanovení daně podle pomůcek, neboť takový postup předpokládá nevyhovění výzvě k zahájení daňové kontroly podle § 87 daňového řádu. Výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 9. 12. 2011, č. j. 473062/11/077930304737 (dále jen „**výzva k zahájení daňové kontroly**“) nebyla řádně doručena, protože byla opomenuta daňová poradkyně. Navíc je-li možné stanovit daň dokazováním, je správce daně povinen dokazovat. Daňová poradkyně předložila důkazní prostředky, které obsahují daňově relevantní údaje za zdaňovací období let 2009 a 2010 a správce daně se jimi měl zabývat.

[7] V důsledku chybného doručování nebyla doručena ani výzva k odstranění vad podání ze dne 3. 1. 2012, kterým byl navržen termín zahájení daňové kontroly. V tom krajský soud spatřuje další pochybení.

[8] Závěrem přisvědčil žalobní námitce, že doměřovací řízení nebylo řádně zahájeno, a proto nemohlo proběhnout. Nebylo podáno ani dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. K doměření daně z moci úřední lze přistoupit pouze na základě provedené daňové kontroly. Jelikož

předvolání k zahájení daňové kontroly bylo doručeno pouze žalobci, nebylo doměřovací řízení řádně zahájeno.

[9] Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatňuje námitky, podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**s. ř. s.**").

[11] Předně nesouhlasí s názorem krajského soudu ohledně zastoupení žalobce daňovou poradkyní a z toho plynoucími dopady do doručování písemností. Argumentuje tím, že po 4. 11. 2010, kdy daňová poradkyně doručila správci daně „zrušení plné moci" se ani daňová poradkyně ani sám žalobce nechovali, jako by zastoupení trvalo. Teprve v rámci soudního řízení byla vznesena účelová námitka nesprávného doručování písemností. Stěžovatel uvádí, že v praxi bývá někdy výpověď plné moci zmocněncem adresována pouze správci daně. Vůči zmocniteli je samozřejmě účinná až od okamžiku, kdy je mu doručena a za předcházející dobu se může na zmocněnci domáhat náhrady škody v soukromoprávním řízení, ovšem vůči správci daně je účinná, jakmile mu byla oznámena. Analogicky se při tom použije § 28 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**o. s. ř.**"). I bez ohledu na uvedené byla správci daně doručena ze strany zmocněnce výpověď plné moci, která je jednostranným právním úkonem zmocněnce, kterým tento zřetelně deklaruje svoji vůli daňový subjekt v daňovém řízení dále nezastupovat. Je-li deklarován vztah smluvního zastoupení předložením plné moci, je i zánik tohoto vztahu deklarován jednostranným právním úkonem, ať už zmocněnce nebo zmocnitele. Správce daně není povinen zkoumat, zda výpověď byla předtím doručena též zmocniteli, a nepřípustně tak ingerovat do vztahů mezi zmocnitelem a zmocněncem. Pro vydání výzvy ke zjištění případného dalšího trvání plné moci dle § 74 daňového řádu nebyl právní důvod, a ani právní podklad, jelikož daňový řád nebyl v posuzované době účinným předpisem. Stěžovatel stojí za postupem správce daně a hodnotí ho jako správný, a to i s ohledem na to, že i daňová poradkyně a sám žalobce proti takovému postupu až do okamžiku podání žaloby nic nenamítali a chovali se v souladu se „zrušením plné moci". (kasační námitka A)

[12] Krajský soud správci daně dále vytknul nesprávný úřední postup spočívající ve stanovení nepřiměřeně krátké lhůty v opakovaném předvolání. K tomu stěžovatel uvádí, že i kdyby bylo možné připustit, že lhůta (resp. termín dostavení se ve věci zahájení daňové kontroly) v opakovaném předvolání byla kratší než 8 dní a nebyla odůvodněna (v rozporu s § 32 daňového řádu), nedosahovala by tato vada takové intenzity, aby mohla mít vliv na zákonnost dalšího postupu správce daně či výsledného rozhodnutí. V průběhu kontroly žalobce nereflektoval celou řadu úkonů směřujících k zahájení daňové kontroly a neposkytl žádnou součinnost, správce daně byl proto zcela oprávněn vyzvat ho k zahájení daňové kontroly. Z hlediska dalšího postupu nebylo zásadní, že se žalobce na předvolání dne 6. 12. 2011 nedostavil, ale to, že nevyvinul žádnou aktivitu a na uvedené předvolání nereagoval, byť později. Svým postupem tak neumožnil zahájení daňové kontroly. V důsledku toho, že žalobce řádně nereagoval na výzvu k zahájení daňové kontroly, mu byla správně doměřena daň podle pomůcek mimo daňovou kontrolu. (kasační námitka B)

[13] Krajský soud posoudil chybně i otázku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 (opět je nutno odmítnout nesprávné doručování v důsledku „zrušení plné moci"). Výzva k zahájení daňové kontroly byla doručena žalobci fikcí dne 22. 12. 2011, osmidenní lhůta pro stanovení termínu zahájení daňové kontroly uplynula 30. 12. 2011

(tj. před uplynutím prekluzivní lhůty, která by uplynula 31. 12. 2011), čímž došlo k obnovení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu (začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta od 30. 12. 2011). Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 byla dodatečně stanovena dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 3. 2012, tedy nikoli po uplynutí prekluzivní lhůty. (kasační námitka C)

[14] K závěru soudu, že správce daně nebyl oprávněn stanovit daň na základě pomůcek, a že měl využít podklady zaslané daňovou poradkyní, stěžovatel předně konstatuje, že nedošlo k nesprávnému doručení výzvy k zahájení daňové kontroly. Výzvě doručené fikcí dne 22. 12. 2011 žalobce nevyhověl a až po uplynutí lhůty ve výzvě stanovené obdržel správce daně podání ze dne 3. 1. 2014 s termínem zahájení kontroly dne 16. 1. 2012. Dne 16. 1. 2012 se žalobce nedostavil, a protože podání, kterým byl tento termín oznámen, nebylo podepsáno, vyzval správce daně žalobce k odstranění této vady. Vada nebyla do konce stanovené lhůty odstraněna, proto se podání stalo neúčinným. Za takového stavu byla dána možnost doměřit daň dle pomůcek. Dle stěžovatele je nedůvodná i výtka, že se správce daně měl zabývat doklady předloženými daňovou poradkyní v době, kdy ho nezastupovala. Takto předloženými doklady se totiž ve svém rozhodnutí zabýval odvolací orgán, a protože rozhodnutí správních orgánů tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek, bylo řádně odůvodněno, proč pro stanovení daně nebyly doklady jako důkazní prostředky využity. (kasační námitka D)

[15] K nedoručení výzvy k odstranění vad podání ze dne 3. 1. 2012 stěžovatel konstatuje, že výzva byla řádně doručena přímo žalobci. Důvody byly popsány v odůvodnění ke kasační námitce A. (kasační námitka E)

[16] Poslední kasační námitka se týká doměřovacího řízení, které krajský soud označil za nezahájené. Stěžovatel uvádí, že z důvodu neumožnění zahájení daňové kontroly byla daň stanovena ve speciálním režimu doměřovacího řízení dle § 87 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek. Veškeré dokumenty, především výzva k zahájení daňové kontroly, byly v období, kdy žalobce nezastupovala daňová poradkyně, řádně doručovány přímo žalobci, a tedy v souladu se zákonem (kasační námitka F).

[17] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že správce daně na základě chybného podání daňové poradkyně začal doručovat přímo jemu, přestože věděl, že se zdržuje v zahraničí a nebude si moci písemnosti přebírat. To posoudil jako vyhýbání se daňové kontrole a stanovil daňovou povinnost v nesprávné výši. Nezohlednil, že žalobce kromě profesionálního hokeje provozuje i penzion, který je aktuálně neziskový, a stanovil náklady tzv. výdajovým paušálem, jelikož i další hokejisté využívají paušálu. Velká část argumentace je ve vyjádření věnována zpochybnění postupu správce daně ohledně vypovězení plné moci a v návaznosti na to i ohledně doručování.

[19] V další části svého vyjádření namítl, že nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy k zahájení daňové kontroly, doplnil argumenty na podporu svého tvrzení, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 marně uplynula a nedošlo k jejímu obnovení, když účinky znovuobnovení lhůty nastaly s ohledem na doručování fikcí až po jejím marném uplynutí (odvozeno od data doručení výzvy k zahájení daňové kontroly v dodatečných platebních výměrech). Podpořil názor soudu, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek, a přestože soud vycházel pouze z chybného doručování, existují i další důvodné námitky proti stanovení daně dle pomůcek. Vyjádřil nesouhlas i s doručováním dalších písemností a od toho se odvíjejících následků, nesouhlasil s tím, že správce daně nepoužil doklady předložené daňovou

poradkyní, a závěrem dodal, že za celou dobu nedošlo k zahájení doměřovacího řízení, proto správce daně vlastně nebyl oprávněn vydat dodatečné platební výměry. Bez řízení nemůže být rozhodnutí.

[20] V replice na vyjádření žalobce stěžovatel rozvádí argumenty na podporu svých tvrzení a vyjadřuje svůj nesouhlas s argumenty žalobce. Nadále zcela setrvává na svých postojích.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III.A Účinky oznámení o ukončení zastoupení

[22] První a nejrozsáhlejší kasační námitka prostupující celou kasační stížností (kasační námitka A) se týká sporného vypovězení plné moci udělené žalobcem daňové poradkyni. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že plná moc byla udělena dne 26. 3. 2001 a doručena správci daně dne 2. 4. 2001. V roce 2010 podnikl správce daně kroky k zahájení daňové kontroly u žalobce, a jelikož daňová poradkyně nebyla schopná sdělit termín pro možnou daňovou kontrolu, dožádal správce daně Finanční úřad v Ostravě III, v jehož obvodu má sídlo daňová poradkyně, o provedení daňové kontroly prostřednictvím daňové poradkyně. Dohodnutý termín zahájení kontroly byl ale daňovou poradkyní odvolán s tím, že žalobce již nezastupuje a dne 4. 11. 2010 byla správci daně doručena písemnost označená jako „Zrušení plné moci“.

[23] Otázky vzniku, zániku zastoupení a vztahu mezi zmocněncem a zmocnitelem upravuje občanské právo, jelikož se jedná o soukromoprávní vztah dvou subjektů. V době udělení plné moci v posuzovaném případě byl účinný zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „**občanský zákoník**“). Plná moc je jednostranný právní úkon zmocnitele, který vůči třetím osobám osvědčuje existenci dohody o zastoupení. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „**ZSDP**“) v § 10 odst. 3 vyžadoval, aby byla plná moc udělena písemně nebo ústně do protokolu. Obdobně i další procesní předpisy upravují jakým způsobem je třeba existenci plné moci příslušnému orgánu doložit (viz např. § 27 odst. 2 daňového řádu, § 33 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „**správní řád**“, § 28 odst. 1 a § 32 odst. 1 o. s. ř.). Písemná plná moc udělená žalobcem daňové poradkyni byla správci daně řádně doručena. Vztah mezi zmocněncem a zmocnitelem potom zanikal z důvodů a způsoby upravenými v § 33b občanského zákoníku, když jeden ze způsobů zániku byla i výpověď plné moci zmocněncem. Toto ustanovení však řešilo primárně otázky ukončení zastoupení mezi stranami dohody o zastoupení, ale nijak se nevyjadřovalo k účinkům ukončení zastoupení v probíhajících řízeních. V posuzované věci proto vyvstala otázka, kdy a jakým způsobem se stane zánik zastoupení účinným vůči správci daně (konkrétně výpověď plné moci) a zda může nabýt účinků vůči správci daně, aniž by došlo k řádnému zániku zastoupení podle občanského zákoníku.

[24] Pro posouzení výše nastolené otázky je nezbytné vymezit právní úpravu, která se na daný případ aplikuje. ZSDP ani daňový řád, neposkytují odpověď na otázku, kdy je výpověď plné moci účinná vůči správci daně. Tuto otázku ZSDP vůbec neupravuje, daňový řád pak pouze v souvislosti se specifickým případem doručení nové plné moci správci daně (§ 28 odst. 4 daňového řádu).

V případě chybějící právní úpravy v právním předpise, který se na posuzovaný případ aplikuje, je třeba přistoupit k využití metod, kterými lze chybějící pravidlo dovodit. Jednou z takových přípustných metod, kterou se vyplňují mezery v zákonech, je analogie. Přestože má své místo především v právu soukromém, v případě nedostatků ve veřejnoprávních předpisech je nutno přistoupit k jejímu využití i v právu veřejném. Obecně lze říci, že analogii je možno použít ve všech právních odvětvích, i když s určitými omezeními – není například přípustné zavádět za použití analogie nové skutkové podstaty trestných činů (v trestním právu hmotném není připuštěna analogie v neprospěch pachatele trestného činu) a obdobně ve správním právu v případě skutkových podstat správních deliktů (srov. Kratochvíl, V. a kol. Trestní právo hmotné. Obecná část. 3. přepracované a doplněné vydání. Masarykova univerzita v Brně. Brno. 2002, str. 31 – 50, nebo Hendrych, D. a kol. Právnický slovník. 1. vydání. Nakladatelství C. H. Beck. Praha. 2001, str. 15, či obdobně i nález Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. II. ÚS 178/2000, publ. pod N 190/20 SbNU 319, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 – 135; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V procesních otázkách bude ve většině případů analogie taktéž přípustná. Výjimky nastoupí všude tam, kde z povahy konkrétního ustanovení vyplývá nepřípustnost použití analogie – jde o ustanovení umožňující zásah do ústavně zaručených základních práv a svobod fyzických osob, nebo tam, kde jsou zákonem vymezeny taxativní možnosti využití daného ustanovení (srov. například Musil, J. Kratochvíl, V. Šámal, P. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo procesní. 3. přepracované a doplněné vydání. Nakladatelství C. H. Beck. Praha. 2007, str. 66 - 67). Pokud i trestní právo procesní připouští využití institutu analogie, tím spíše je možné ji použít v daňovém řízení. I když teorie správního práva zastává v souvislosti s možností užití analogie ve veřejném právu nejednoznačná stanoviska a značně rezervovaný postoj, připouští její využití za účelem vyplňování mezer právní úpravy (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 – 83). Naopak neshody panují v odpovědích na otázku, zda se připouští analogie i v neprospěch účastníků řízení. V posuzovaném případě jde o „doplnění“ procesního pravidla, které vymezuje účinky zániku zastoupení vůči správci daně. Nelze dovodit, že by se jednalo o analogii v neprospěch účastníků, jak bude dále rozebráno. Nejvyšší správní soud vidí prospěch vymezení takového pravidla zejména v postavení problematické procesní situace najisto a v posuzované věci se proto přiklání k využití analogie.

[25] Logickým postupem je v první řadě nahlédnout do nejbližších právních předpisů a zjistit, zda nabízí aplikovatelné řešení problému. V tomto případě z důvodu absence právní úpravy nastolené otázky není možné využít ani nejbližšího procesního předpisu správního řádu a ani s. ř. s. nenabízí přímé řešení, pouze v § 64 umožňuje přiměřené použití o. s. ř. Ten v § 28 odst. 2 zavedl následující pravidlo: *„Odvolání plné moci účastníkem nebo její výpověď zástupcem jsou vůči soudu účinné, jakmile mu byly účastníkem nebo zástupcem oznámeny;…“*. Toto právní pravidlo je dle Nejvyššího správního soudu svým obsahem nejbližší řešenému problému. Analogickou aplikaci citovaného ustanovení o. s. ř. na daňové řízení předpokládá i odborná literatura (srov. Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. 7. aktualizované vydání. Nakladatelství ANAG. Olomouc. 2009, str. 109). Ve vztahu ke správnímu řádu její přípustnost dovodil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 As 94/2011 – 80: *„Pro posouzení zániku plné moci zmocněnce účastníka správního řízení je třeba analogicky použít ustanovení občanského soudního řádu (§ 28 o. s. ř.).“* Přestože se uvedený rozsudek netýkal daňového řízení, ale řízení přestupkového, nevidí Nejvyšší správní soud důvod odchylovat se od názoru v něm uvedeného. I z logiky věci plyne, 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. Ostatně pokud by se měla i v řízeních použít úprava občanského zákoníku, vedlo by to k vysoké míře nejistoty, neboť i zpětně by bylo možné tvrdit, že plná moc zanikla podle občanského práva již dříve (například jejím odvoláním zmocnitelem, které bylo doručeno zmocněnci) a je tak neúčinné jakékoliv pozdější doručování zástupci. Ostatně

krajským soudem požadované prokázání doručení výpovědi plné moci žalobci by v daňovém řízení mohlo být i obtížně realizovatelné, když výpověď lze platně učinit pouze ústně i pokud se pro udělení plné moci vyžaduje písemná forma (Švestka J., Spáčil J., Škárová M., Hulmák M. a kolektiv. Občanský zákoník I, II, 2. vydání, C. H. Beck. Praha. 2009, s. 312, shodně Fiala J. a kolektiv. Občanský zákoník komentář. Wolters Kluwer. Praha. 2009. v podobě elektronického komentáře v právním systému ASPI). Zejména civilní soudy aplikují § 28 o. s. ř. běžně, i když častěji na situaci, kdy účastník řízení oznamuje soudu, že odvolal plnou moc (k tomu například rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 11. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1489/97: *„Jestliže soudu došlo sdělení účastníka řízení o ukončení jeho zastoupení na základě plné moci, není třeba, aby zánik plné moci byl doložen nebo aby i zástupce vyrozuměl soud o ukončení zastupování; do té doby soud s tímto zástupcem jedná.“*). Stejné pravidlo je však třeba aplikovat i na situaci opačnou, kdy oznámení o ukončení zastupování zasílá soudu či správnímu orgánu zmocněný zástupce účastníka řízení. Pokud zástupce může v řízení jménem zastoupeného činit v podstatě veškeré úkony (od podávání žádostí nebo návrhů až například po zpětvzetí odvolání v daňovém řízení nebo zpětvzetí žádosti o vrácení vratitelného přeplatku na dani či jeho použití na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně), a to aniž by správce daně zkoumal, zda k takovému konkrétnímu úkonu dal zastoupený souhlas, není důvodu úkon oznámení o ukončení zastupování z tohoto režimu vyjímat.

[26] Jak je vymezeno výše, v o. s. ř. bylo stanoveno pravidlo, které je aplikovatelné i pro správní řízení, pokud speciální právní předpisy nestanoví vlastní úpravu. ZSDP ani daňový řád úpravu nastolené otázky neobsahují, proto i vůči správci daně je výpověď plné moci účinná, jakmile mu byla účastníkem řízení nebo jeho zástupcem oznámena. Použití analogie není v neprospěch účastníků, neboť pokud, jako v daném případě, je zcela zřejmé, že zástupce nechce či nemůže se správcem daně komunikovat, protože už nechce účastníka zastupovat, je vhodnější, aby správce daně jednal přímo s účastníkem. Obdobně pokud nechce být účastník řízení dále zastupován, je v jeho prospěch, aby zástupce nebyl oprávněn činit za něj úkony, i pokud by odvolání plné moci ještě samotnému zástupci nebylo známo. Pokud by přesto vznikla účastníkovi řízení postupem zástupce škoda, je namístě využít institutu odpovědnosti zástupce, stejně jako v jakýchkoliv jiných případech, kdy zmocněnec svým jednáním poškodí v rozporu s jeho závazky zmocnitele.

[27] Jak uvádí i komentářová literatura k o. s. ř.: *„Oznámení o zániku plné moci je procesním úkonem, jehož důvody soud nezkoumá, pouze vychází z jeho obsahu.“* (Svoboda, K., Smolík, P., Levý, J., Šínová, R. a kol. Občanský soudní řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, str. 110). Stejný princip vyjadřuje i již citovaný rozsudek Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 2 Cdon 1489/1997: *„Zákon tedy nevyžaduje k účinnosti odvolání či vypovězení plné moci k zastupování v soudním řízení, aby byl předložen nějaký doklad či dohoda o ukončení zastupování. Soud se zástupcem účastníka, zvoleným na základě plné moci, jedná do té doby, dokud mu není oznámen zánik plné moci, tj. její odvolání účastníkem nebo vypovězení zástupcem. Odvolání plné moci či její vypovězení jsou vůči soudu účinné již od okamžiku, kdy mu byla tato skutečnost oznámena, a to buď účastníkem nebo jeho zástupcem. Proto jestliže soudu došlo sdělení účastníka řízení o ukončení jeho zastoupení na základě plné moci, není třeba, aby toto bylo doloženo nebo aby i zástupce vyrozuměl soud o ukončení zastupování. Pokud by však podání účastníka bylo natolik nejasné, že by soud bez dalšího doplnění nemohl učinit závěr, zda podle obsahu podání (§ 41 odst. 2 o.s.ř.) jde o oznámení ve smyslu § 28 odst. 3 o.s.ř. či nikoliv, není vyloučen postup soudu podle § 43 odst. 1 o.s.ř. za účelem upřesnění obsahu podání účastníka, popř. ověření této skutečnosti dotazem na zástupce.“*

[28] Nejvyšší správní soud považuje formulaci v podání, kterým daňová poradkyně oznamovala ukončení zastupování (*„Tímto ruším plnou moc k zastupování“*), jako nepříliš šťastnou, avšak vypovídající o ukončeném zastupování. Text směřuje k tomu, že daňová poradkyně „ruší“ své zastupování před správcem daně a oznamuje mu tak, že s ní již nemá dále ve věcech žalobce komunikovat a jednat jako se zástupkyní neboť žalobce nezastupuje. K uvedenému závěru přispívá i fakt, že daňová poradkyně, ještě před oznámením ukončení zastupování správci daně, oznámila

dožádanému Finančnímu úřadu v Ostravě III, který u ní měl provést daňovou kontrolu, že *„zrušila plnou moc a již nezastupuje pana S. J.“* a zrušení plné moci zaslala správci daně. Není tak naplněna premisa plynoucí z rozsudku Nejvyššího soudu, že by podání bylo natolik nejasné, aby z něj nebylo možno učinit závěr, že jde o oznámení o výpovědi plné moci. Z navazujícího jednání daňové poradkyně, správce daně i žalobce lze dovodit, že všichni tento úkon daňové poradkyně jako oznámení o ukončení zastoupení chápali. Daňová poradkyně jako zástupkyně žalobce nadále nevystupovala, což dokládá i fakt, že jejím prvním podáním učiněným vůči správci daně od „Zrušení plné moci“, bylo až podání ze dne 12. 1. 2012, ve kterém sama výslovně uvedla, že momentálně nemá generální plnou moc k zastupování, tudíž může se správcem daně do doby návratu pana J. komunikovat pouze neoficiálně. Žalobce sám podal dne 25. 1. 2011 daňové přiznání za 4. čtvrtletí roku 2010, ačkoli k tomu předtím využíval služeb své daňové poradkyně. Proto je nezbytné „Zrušení plné moci“ považovat za řádné oznámení o ukončení zastupování.

[29] V nyní posuzovaném případě bylo vypovězení plné moci oznámeno správci daně podáním ze dne 3. 11. 2010, doručeným dne 4. 11. 2010. V souladu s výše uvedenou argumentací od tohoto okamžiku proto správně nepovažoval správce daně daňovou poradkyni za zástupkyni žalobce a nadále s ní nejednal, a to až do 21. 2. 2012, kdy mu byla doručena nová plná moc udělená žalobcem téže daňové poradkyni.

III.B Nepřiměřeně krátká lhůta v opakovaném předvolání

[30] V kasační námitce B se stěžovatel snažil vyvrátit názor krajského soudu, který shledal nesprávným úřední postup spočívající ve stanovení nepřiměřeně krátké lhůty v opakovaném předvolání. Vzhledem k doručování fikcí byla lhůta pro provedení úkonu při správě daní kratší než 8 dní, přesto nebyla odůvodněna. Nejvyšší správní soud se i v tomto případě kloní na stranu stěžovatele.

[31] Aniž by se podrobně zabýval tím, zda povinnost určení lhůty k provedení úkonu v daňovém řízení v určité délce, případně s odůvodněním, ve smyslu § 32 daňového řádu dopadá i na stanovení termínu v předvolání k zahájení daňové kontroly, dospěl k závěru, že s ohledem na konkrétní okolnosti posuzovaného případu a na doručování fikcí, nemohlo dojít k zásahu do práv žalobce a žalobce nebyl ani jinak poškozen. Žalobce ani neargumentuje tím, že by se v případě delší lhůty zachoval jinak nebo že by měl možnost se na opakované předvolání dostavit. Vzhledem k jeho postoji v průběhu let 2010 a 2011, kdy se správce daně bezúspěšně snažil daňovou kontrolu zahájit a žalobce jakožto daňový subjekt zkontaktovat, se stanovení termínu na den následující po dni, kdy bylo opakované předvolání fikcí doručeno, nejeví jako zásadní pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost postupu správce daně či na zákonnost dodatečných platebních výměrů. Stejně tak není podstatné, zda by lhůta měla nebo neměla být odůvodněna, jelikož ani její neodůvodnění nezpůsobuje vadu, která by v tomto případě mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí správce daně a stěžovatele.

III.C Prekluze

[32] Pro správné zhodnocení otázky spadající pod kasační námitku C je podstatné vyjít ze správního spisu. Je nesporné, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2008 počala běžet 1. 1. 2009 a v případě, že by nebyly učiněny kroky přerušující či stavějící její běh, marně by uběhla dne 31. 12. 2011. Správce daně po marných snahách o zahájení daňové kontroly vyzval žalobce podle § 87 odst. 2 daňového řádu k zahájení daňové kontroly a zároveň ke sdělení termínu, kdy bude možno kontrolu zahájit. K tomu mu poskytnul osmidenní lhůtu. S marným uplynutím lhůty ke stanovení termínu zahájení kontroly spojuje daňový řád obnovení běhu lhůty ke stanovení daně (§ 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu). Výzva k zahájení daňové kontroly byla žalobci doručena fikcí dne 22. 12. 2011, jak lze dovodit z doručenky založené ve správním spisu. Dle ní byla zásilka připravena k vyzvednutí 12. 12. 2011. Marným uplynutím desetidenní lhůty k vyzvednutí zásilky, je zásilka považována za doručenou (§ 47 odst. 2 daňového

řádu). Lhůta stanovená pro sdělení termínu zahájení daňové kontroly tedy uplynula 30. 12. 2011 a tímto okamžikem došlo k obnovení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Bylo tomu tak proto, že do té doby neuplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, přestože do jejího konce zbýval pouze jeden den.

[33] Žalobce se dovolával toho, že v dodatečných platebních výměrech bylo stanoveno datum 27. 12. 2011, jako datum doručení výzvy k zahájení daňové kontroly. Lhůta pro sdělení termínu zahájení kontroly by tak uběhla až 4. 1. 2012, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Pro určení běhu lhůty však není podstatné, že v dodatečných platebních výměrech je uvedeno chybné datum doručení výzvy k zahájení daňové kontroly. Běh lhůty je objektivní skutečností nezávisející na tom, zda se správce daně nebo daňový subjekt v určité chvíli domníval, že uběhla jindy. Není tedy správný názor, že odvolací orgán vymyslel jiné datum doručení výzvy k zahájení daňové kontroly fikcí z ryze účelových důvodů, aby nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Naopak pouze uvedl na pravou míru nepřesnost správce daně v dodatečných platebních výměrech (jednalo se v podstatě o chybu v psaní).

[34] Ve správním spise, do kterého měl žalobce přístup, je založena doručenka, ze které vyplývají skutečnosti uvedené v odstavci [32]. Že si byl tohoto faktu vědom i žalobce vyplývá z podání ze dne 3. 1. 2012 „Sdělení k výzvě k zahájení daňové kontroly č. j. 473062/11/077930304737“ (dále jen „sdělení k výzvě“), na které, přestože nebylo podepsáno, se odvolává. Pisatel v něm vychází z předpokladu, že výzva k zahájení daňové kontroly byla doručena fikcí dne 22. 12. 2011: *„K vaší výzvě uvedeného čísla jednacího sdělujeme, že dle vámi uvedeného poučení o způsobu doručování byla písemnost považována za doručenou zřejmě dnem 22. 12. 2011, ale vhozena do schránky nám byla až následující týden… Při považovaném doručení písemností dnem 22. 12. 2011 připadá osmý den na 30. 12. 2011 (což není úřední den)…“*. Žalobce tak jednak měl možnost ověřit termín doručení ve správním spise, jednak z písemnosti, na kterou se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odvolává, je zřejmé, že pisatel této písemnosti si byl termínu doručení fikcí dne 30. 12. 2011 sám vědom.

[35] Opravu data v rozhodnutí není možno považovat za novou skutečnost, ke které by měla být dána možnost se vyjadřovat dle § 115 daňového řádu. V dodatečných platebních výměrech bylo chybně uvedeno datum doručení písemnosti fikcí, jednalo se však o pouhou chybu v psaní, která nemá na objektivní okolnost doručování žádný vliv. Ze správního spisu se již před rozhodováním správce daně dalo zjistit, kdy skutečně k doručení došlo, navíc jak je uvedeno i výše, ze sdělení k výzvě, ze kterého sice není zřejmé, kdo je jeho autorem, ale jehož se žalobce dovolává, vyplývá, že ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů bylo i osobám odlišným od správce daně seznatelné datum, kdy k doručení došlo.

III.D Podmínky pro stanovení daně dle pomůcek

[36] Kasační námitka D vychází z nesouhlasu s tvrzením krajského soudu, který neshledal naplnění podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek. V první řadě stěžovatel nesouhlasí s tím, že by nebyla řádně doručena výzva k zahájení daňové kontroly, a tudíž že by nebyla naplněna podmínka § 87 odst. 5 daňového řádu, tedy oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k zahájení daňové kontroly. Jak vyplývá z argumentace zdejšího soudu k výše uvedeným námitkám, v době, kdy stěžovatel odesílal výzvu k zahájení daňové kontroly, nebyl žalobce nikým zastoupen, proto byl adresátem výzvy přímo on. Doručeno mu bylo fikcí dne 22. 12. 2011. V osmidenní lhůtě stanovené pro reakci na výzvu k zahájení daňové kontroly neučinil žádné kroky, tudíž byly naplněny podmínky pro možnost postupu správce daně podle § 87 odst. 5 daňového řádu. Až dne 3. 1. 2012 (po stanovené lhůtě, čehož si musel být pisatel tohoto podání vědom, když sám do textu uvedl, že *„osmý den připadá na 30. 12. 2011“*) bylo doručeno sdělení k výzvě, v němž byl navržen termín zahájení daňové kontroly na 16. 1. 2012. Podání nebylo podepsáno, tudíž není zřejmé, kdo je jeho autorem. Protože se žalobce dne 16. 1. 2012 k zahájení

daňové kontroly nedostavil, vyzval ho správce daně k odstranění vad sdělení k výzvě. Protože vady odstraněny nebyly, stalo se nepodepsané podání neúčinným. Z jednání správce daně vyplývá, že přestože sdělení k výzvě bylo učiněno až po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, upřednostnil by spolupráci s žalobcem na zahájení daňové kontroly před nutností stanovit daň podle pomůcek. Jelikož však na jeho snahy nebylo reagováno, byl oprávněn využít ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu. V postupu správce daně v rozsahu, v jakém byl krajským soudem přezkoumán, neshledává Nejvyšší správní soud v tuto chvíli žádné pochybení. Bude však na krajském soudu, aby zhodnotil další žalobní námitky směřující proti stanovení daně dle pomůcek, kterými se dosud nezabýval z důvodu chybného právního posouzení otázky oznámení vypovězení plné moci daňovou poradkyní, a učinil závěr, zda správce daně byl k využití pomůcek skutečně oprávněn. Těmito dalšími otázkami se v tuto chvíli zdejší soud zabývat nemůže.

[37] Druhou otázkou řešenou pod kasační námitkou D je otázka, zda neměl postup správce daně využít pro stanovení daně podklady, které obdržel od daňové poradkyně, přestože to bylo v době, kdy žalobce nezastupovala. Pro zodpovězení nastolené otázky není v tuto chvíli podstatné, od koho správce daně podklady získal a kdy, důležité je, jak s nimi naložil.

[38] Z bohaté judikatury zdejšího soudu vyplývá premisa, ze které vyšel i krajský soud, že pokud je možno stanovit daň na základě dokazování, nelze přistoupit k použití pomůcek (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108): *„K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek.“*). To samozřejmě musí mít správce daně vždy na paměti a s tímto pravidlem ke stanovení daně přistoupit.

[39] V posuzovaném případě nebyly v dodatečných platebních výměrech doklady předložené daňovou poradkyní vůbec zmíněny. Až v rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům odvolací orgán zdůvodnil, proč byly předložené doklady vyhodnoceny jako nedostatečné: *„Příslušné dokumenty se vztahují jen k roku 2009 a 2010. Jedná se o písemnosti, které jsou vedeny obratově, nikoliv položkově, tudíž chybí návaznost na primární doklady. Ty nejsou přiloženy žádné. Pravdivost údajů obsažených na dokumentech tak není možno nijak ověřit. Nadto se část těchto interních písemností (výkazy příjmů a výdajů, výkazy majetku a závazků) odkazuje na jednoduché účetnictví, přestože odvolatel vedl podle údajů uvedených v daňových přiznáních za roky 2009 a 2010 účetnictví podvojné. Podání ze dne 12. 1. 2012 tak nemůže mít pro obhájení a prokázání skutečností uvedených odvolatelem v daňových přiznáních žádnou důkazní sílu. Na uvedený závěr nemůže mít žádný vliv ani případné odstranění vady spočívající v tom, která osoba učinila* (pozn. NSS: chyba v textu rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům). *Z tohoto důvodu nebyl správcem daně zahájen postup k odstranění vad podání podle ustanovení § 74 daňového řádu.“* Krajský soud navzdory uvedenému odůvodnění konstatoval, že jestliže daňová poradkyně předložila správci daně důkazní prostředky, měl se jimi zabývat.

[40] V této souvislosti je třeba připomenout, že dle ustálené judikatury zdejšího soudu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 – 56, publ. pod. č. 534/2005 Sb. NSS) tvoří rozhodnutí správního orgánu I. stupně a II. stupně (tedy rozhodnutí správce daně a stěžovatele) z hlediska soudního přezkumu jeden celek. Správní soudy k nim musí přistupovat, jakoby se jednalo o jedno rozhodnutí. Jestliže v rozhodnutí o odvolání bylo zdůvodněno, proč nebylo možno podklady předložené daňovou poradkyní jako důkazní prostředky použít, není správné tvrzení soudu, že o listinách nebylo uvažováno jako o důkazních prostředcích. Úkolem krajského soudu naopak bylo zdůvodnění zhodnotit a zaujmout názor, zda je takové zdůvodnění řádné a dostatečné pro závěr, že předložené podklady nemohou být použity jako důkazní prostředky. V dalším řízení se proto musí krajský soud odůvodněním pečlivě zabývat, a vyhodnotit zda bylo postupováno správně či nikoliv.

III.E Doručení výzvy k odstranění vad

[41] Nejvyšší správní soud musí přisvědčit i kasační námitce E. Výzva k odstranění vad sdělení k výzvě ze dne 25. 1. 2012 byla doručována pouze žalobci a nikoli daňové poradkyni. Takový postup je zcela v souladu s výše uvedenou argumentací (zejména viz argumentace ke kasační námitce A), neboť dne 25. 1. 2012 nebyl žalobce, dle vědomí správce daně, nikým zastoupen. Plná moc, na jejímž základě byla daňová poradkyně opět oprávněna žalobce zastupovat, byla správci daně doručena až skoro o měsíc později, dne 21. 2. 2012. Doručení výzvy k odstranění vad je prokázáno doručenkou založenou ve správním spise, z níž vyplývá, že písemnost byla uložena k vyzvednutí dne 26. 1. 2012. K doručení došlo desátý den po uložení, tj. 5. 2. 2012. Nemůže jít k tíži správce daně, že výzva k odstranění vad byla doručena fikcí.

III.F Nutnost zahájení doměřovacího řízení

[42] Ke kasační námitce F Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedenou argumentaci uvádí, že neobstojí odůvodnění, které vychází z předpokladu, že předvolání k zahájení daňové kontroly bylo nesprávně doručováno jen žalobci, a proto nebylo doměřovací řízení řádně zahájeno ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu. Krajským soudem zmiňovaný § 91 odst. 1 daňového řádu stanoví: *Řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení.* Dle krajského soudu i dle vyjádření žalobce ke kasační stížnosti nebylo zahájeno žádné řízení, neboť nebyly naplněny formální podmínky citovaného ustanovení daňového řádu.

[43] Přijetím daňového řádu došlo k zásadní formalizaci zahájení řízení ex offo, které již není zahajováno prvním úkonem správce daně, o kterém byla osoba zúčastněná na řízení vyrozuměna, ale samostatným správním aktem, jehož smyslem je samotné zahájení řízení a oznámení o zahájení řízení (k tomu blíže srov. Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Nakladatelství ANAG. Olomouc, 2013, str. 428 – 431). Z ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu plyne závěr, že nejen každé daňové řízení, ale i každé dílčí řízení či procesní postup správce daně je třeba formálně zahájit a takové zahájení řízení oznámit osobě zúčastněné na správě daní.

[44] V nyní posuzovaném případě se správce daně pokusil zahájit u žalobce daňovou kontrolu. Ten nereagoval na předvolání k zahájení kontroly ani na opakované předvolání, a proto ho správce daně vyzval postupem podle § 87 odst. 2 k zahájení daňové kontroly. I tato výzva zůstala bez řádné odezvy, jak již bylo rozebráno výše, proto došlo na aplikaci ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu: *Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.* Citované ustanovení dává správci daně v případě, že se mu nepodaří zahájit a následně provést daňovou kontrolu, možnost bez provedení daňové kontroly (tedy jako výjimku z § 143 odst. 3 daňového řádu), stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat. Jedná se tak o důsledek toho, že daňový subjekt zahájení kontroly neumožnil.

[45] Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu, které obsahuje možnost stanovit daň podle pomůcek či ji sjednat, aniž by muselo být oznámeno samostatným oznámením o zahájení doměřovací řízení, je třeba chápat jako lex specialis k ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu. Smyslem zavedení nového, formalizovanějšího způsobu zahájení daňového řízení bylo posílení právní jistoty těch, kterých se řízení týká (srov. důvodovou zprávu k § 91 odst. 1 daňového řádu). Oznámení o zahájení řízení má seznámit jeho účastníky s tím, o čem se řízení vede, v jakém rozsahu, na základě jaké skutečnosti se zahajuje apod. Oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek však vyplývá již ze samotného § 87 odst. 5 daňového řádu jako důsledek nesdělení termínu připravenosti k zahájení daňové kontroly ve lhůtě stanovené správcem daně. Není tedy

žádného rozumného důvodu trvat na tom, aby správce daně vyrozuměl daňový subjekt o doměřovacím řízení, neboť doměřovací řízení je zahájeno ex lege marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly. Daňový subjekt ví, že marným uplynutím lhůty je zahájeno doměřovací řízení, a již z výzvy podle § 87 odst. 5 daňového řádu ví, o čem bude řízení vedeno, v jakém rozsahu a na základě jaké skutečnosti. O těchto důsledcích nevyhovění výzvě byl žalobce poučen již v rámci výzvy k zahájení daňové kontroly v části „Poučení".

[46] Správce daně vyvinul snahu k zahájení daňové kontroly, k jejímu zahájení nedošlo z důvodů na straně žalobce, a proto byl správce daně oprávněn stanovit daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010 na základě ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek v rámci doměřovacího řízení zahájeného marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly. Postup, kterého se domáhá žalobce a kterému přisvědčil krajský soud, by byl dle zdejšího soudu přepjatým formalismem, pro který nelze nalézt oporu v zákoně.

[47] Nejvyšší správní soud proto dává za pravdu stěžovateli a považuje postup, jaký zvolil správce daně při stanovení daně dle pomůcek na základě ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu, za správný.

[48] Nad rámec uvedeného zdejší soud konstatuje, že se nezabýval otázkou zpochybnění doručení předvolání, která je namítána žalobcem ve vyjádření ke kasační stížnosti a replice na toto vyjádření, a to z důvodu, že kasační soud je vázán důvody kasační stížnost, jak je vymezil stěžovatel (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud právními závěry uvedenými v tomto rozsudku vázán. Krajský soud se bude znovu zabývat předloženou žalobou a bude povinen vypořádat všechny žalobní námitky, i ty, kterými se v důsledku chybného právního posouzení vypovězení plné moci ve zrušeném rozsudku nezabýval.

[50] S ohledem na § 109 odst. 3 s. ř. s. byl zrušen nejen výrok I. napadeného rozsudku, ale spolu s ním i výrok II. o nákladech řízení, neboť je na výroku I. závislý. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 23. října 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu