ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu, složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobkyně: **Junior market s. r. o.**, se sídlem Uhlířské Janovice, Václavské náměstí 170, zastoupena JUDr. Ing. Petrem Václavíkem, advokátem se sídlem Praha 3, U nákladového nádraží 1949/2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2016, č. j. 45 Af 14/2014 – 74,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Dne 16. 1. 2004 byla správci daně předložena plná moc (č. j. 1208/14/4131), kterou žalobkyně zmocnila J. V., t. č. daňového poradce, „*aby vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával daňová přiznání, návrhy a žádosti, podával opravné prostředky a vzdával se jich, a to bez omezení*“. Dne 10. 4. 2012 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2009 (dále jen „daň z příjmů“) a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2009. Správce daně vydal dne 4. 2. 2013 na základě výsledků předmětné daňové kontroly dodatečné platební výměry na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009, č. j. 119219/13/2113-24801-200991, a na DPH za období srpen 2009, č. j. 119180/13/2113-24801-2000991, říjen 2009, č. j. 119193/13/2113-24801-200991, a listopad 2009, č. j. 119200/13/2113-24801-200991. Dodatečné platové výměry byly doručeny J. V., jehož prostřednictvím podala žalobkyně odvolání. Správce daně rozhodnutími ze dne 5. 6. 2013 rozhodl tak, že odvoláním částečně vyhověl a ve zbytku je zamítl. Rozhodnutí byla doručena dne 6. 6. 2013, kdy se do datové schránky J. V. přihlásila oprávněná osoba. Dne 23. 8. 2013 byla správci daně doručena plná moc ze dne 8. 8. 2013, kterou žalobkyně zmocnila daňového poradce Mgr. Ing. Petra Václavíka ke svému zastupování před Finančním úřadem pro

Středočeský kraj, a to při všech úkonech a ve všech řízeních vedených před tímto finančním úřadem. Následně nový zmocněnec žalobkyně nahlížel dne 17. 9. 2013 do daňového spisu žalobkyně ve věci zprávy o daňové kontrole za rok 2009. Žalobkyně podala dne 8. 10. 2013 odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 5. 6. 2013, a to prostřednictvím svého nového zmocněnce. Dne 14. 11. 2013 správce daně rozhodnutími č. j. 3735364/13-2100-14200-202308, č. j. 3733374/13-2100-14300-203500, č. j. 3733606/13-2100-14300-203500, č. j. 3733719/13-2100-14300-203500, odvolání zamítl jako opožděná a odvolací řízení zastavil. Žalobkyně proti těmto rozhodnutím podala odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7377/14/5000-14203-711217, a ze dne 31. 3. 2014, č. j. 8536/14/5000-14304-707666 (dále jen „napadená rozhodnutí“), zamítl a rozhodnutí potvrdil. Žalobkyně toto rozhodnutí napadla žalobou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 45 Af 14/2014 – 74 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu zamítl.

Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně v mezidobí oznámením ze dne 11. 3. 2011 zaslal Okresnímu státnímu zastupitelství v Kutné hoře podezření na spáchání trestného činu zkrácení daně, kterého se měl dopustit J. V. Ten byl poté rozsudkem Okresního soudu v Kutné Hoře ze dne 28. 2. 2013, č. j. 14 T 5/2013 – 357 (dále jen „trestní rozsudek“), uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a byl mu uložen mj. trest zákazu činnosti spočívající v zákazu soukromého podnikání v oboru účetního poradenství, vedení účetnictví, vedení daňové evidence a daňového poradenství na dobu 6 let. J. V. podal proti trestnímu rozsudku odvolání, které Krajský soud v Praze usnesením ze dne 17. 4. 2013, č. j. 9 To 127/2013 – 385, zamítl. Trestní rozsudek tak nabyl právní moci dne 17. 4. 2013 (doložka právní moci připojena dne 25. 7. 2013). Rozhodnutí byla správci daně doručena dne 26. 7. 2013. Podle výpisu ze seznamu daňových poradců vedených Komorou daňových poradců (dále jen „Komora“) byl J. V. vyškrtnut ze seznamu dne 18. 11. 2013.

Krajský soud o žalobě proti napadeným rozhodnutím uvážil následovně. Za hlavní otázku označil skutečnost, zda vykonatelností trestního rozsudku zaniklo oprávnění J. V. zastupovat žalobkyni v daňovém řízení, a na to navazující otázku, zda správce daně účinně doručil žalobkyni rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013, když je doručil do datové schránky J. V. Krajský soud úvodem konstatoval, že J. V. prokázal své oprávnění zastupovat žalobkyni plnou mocí ze dne 16. 1. 2004, a jedná se tak o zastoupení na základě dohody mezi žalobkyní a uvedenou osobou. Dále zdůraznil rozdíl mezi plnou mocí (jednostranný právní úkon zmocnitele, určený třetí osobě, v němž prohlašuje, že si zvolil zmocněnce) a dohodou o plné moci (smlouva mezi zmocnitelem a zmocněncem). Plná moc přitom zaniká pro důvody vypočtené v § 33b zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 227/2009 Sb. Podle krajského soudu je však plnou mocí v citovaném ustanovení ve skutečnosti míněna dohoda o plné moci. Od zániku dohody o plné moci je pak třeba odlišovat zánik účinků plné moci, neboť zánik dohody je věcí účastníků, zánik plné moci se týká třetích osob. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2010, sp. zn. 21 Cdo 5429/2007, a rozsudek velkého senátu téhož soudu ze dne 16. 1. 2014, sp. zn. 31 Cdo 2038/2011, stejně jako na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014 č. j. 9 Afs 38/2014 – 59, a ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 – 66. Krajský soud dále podotkl, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), ani zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), žádné hmotněprávní důvody zániku dohody o plné moci neupravují. Plná moc ztrácí své účinky vůči třetí osobě zásadně okamžikem, kdy je tato osoba vyrozuměna o ukončení zastoupení (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 – 73).

Krajský soud na pozadí uvedeného institutu podotkl, že podle § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), i § 27 odst. 1

daňového řádu, je možné zmocnit k zastupování v daňovém řízení jakoukoliv osobu bez omezení (z hlediska uplatnitelnosti úpravy dle ZSDP odkázal na § 264 daňového řádu). Rovněž poukázal na § 28 odst. 4 daňového řádu, který stanový, že „*zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci*“. Účinky původní plné moci ze dne 16. 1. 2004 proto podle krajského soudu zanikly nejpozději dne 23. 8. 2013, kdy byla správci daně předložena plná moc ve prospěch Mgr. Ing. Petra Václavíka.

Krajský soud připomněl, že oprávnění vykonávat daňové poradenství nabývá fyzická osoba zápisem do seznamu daňových poradců (§ 4 odst. 1 zákona o daňovém poradenství). Pozbývá jej pak dnem vyškrtnutí ze seznamu, nejdříve však dnem, kdy bylo poradci doručeno rozhodnutí o vyškrtnutí [§ 4 odst. 5 písm. a) zákona o daňovém poradenství, ve znění účinném od 1. 7. 2008]. Z uvedeného krajský soud vyvodil, že vykonatelností trestního rozsudku nepozbyl J. V. status daňového poradce. Vyškrtnut byl až dne 18. 11. 2013. Důsledkem vykonatelnosti trestního rozsudku byla nemožnost vyvíjet podnikatelskou činnost v oboru daňového poradenství, pod hrozbou spáchání trestného činu maření výkonu úředního rozhodnutí. Jinými slovy, J. V. nebylo zakázáno, aby zastupoval daňové subjekty v daňovém řízení, pokud by touto činností nenaplňoval znaky podnikání. I kdyby však tento zákaz porušil, vystavoval by se sice hrozbě veřejnoprávní sankce, avšak nemělo by to vliv na platnost soukromoprávních úkonů, které by J. V. učinil (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2004, sp. zn. 32 Odo 314/2003). Krajský soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného, že uložení zákazu trestním rozsudkem, ani vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců samo o sobě není důvodem pro zánik hmotněprávního vztahu zastoupení mezi zmocnitelem (zde žalobkyní) a daňovým poradcem (J. V.). Krajský soud shrnul, že je plně v dispozici žalobkyně, kým se nechá v daňovém řízení zastupovat, stejně jako rozhodnutí, zda právní vztah (zastupování) ukončí. Uložení zákazu vykonávat daňové poradenství sice může efektivitu takového zastupování značně limitovat, ale nevede *per se* k zániku zastoupení. Bylo jistě povinností J. V. informovat žalobkyni o uložení řečeného zákazu, avšak nenaplnění této povinnosti nemá vliv na trvání hmotněprávního vztahu zastoupení a jeho účinků vůči správci daně.

Ve světle uvedeného závěru o právním vztahu zastoupení krajský soud zhodnotil jako zcela nerozhodné, kdy se správce daně o uložení trestu a jeho vykonatelnosti dozvěděl a zda byl povinen aktivně tuto skutečnost zjišťovat jakožto osoba, která podala oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu J. V.

Ve vztahu k ustanovení § 26 odst. 4 daňového řádu, kterého se žalobkyně dovolávala, krajský soud podotkl, že jej na nyní projednávaný případ nelze vztáhnout, neboť řeší situaci zániku zastoupení, založeného rozhodnutím správce daně, postrádajícího tedy smluvní základ. Ustanoven takto může být pouze daňový poradce a je tak logické, že v momentě kdy uvedená podmínka zanikne tím, že zástupce pozbude své profesní způsobilosti, zanikne i důvod a podmínka takového zastoupení. Krajský soud navíc zdůraznil, že ustanovení zástupcem lze zrušit jen rozhodnutím správce daně, nikoli jednostranným projevem vůle. Takový specifický případ zastoupení proto nelze analogicky aplikovat v nyní posuzované věci. Ze systematiky daňového řádu pak nevyplývá, že by šlo o úpravu nadřazenou zvláštní úpravě smluvního zastoupení. Za zcela irelevantní označil krajský soud odkaz žalobkyně na písemnost správce daně ze dne 9. 9. 2013, která je pouze metodickou pomůckou, nikoliv rozhodnutím. Nesvědčí jí tak presumpce správnosti, jak dovozovala žalobkyně. Soud přitom není metodickým pokynem nijak vázán.

Krajský soud v tomto bodě uzavřel, že v době doručování rozhodnutí správce daně dne 5. 6. 2013, i následně po celou lhůtu k podání odvolání, byla žalobkyně v daňovém řízení

zastoupena daňovým poradcem J. V. Rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům tak byla žalobkyni řádně doručena prostřednictvím tohoto zástupce dne 6. 6. 2013, a nabyla právní moci dne 9. 7. 2013. Posledním dnem pro podání odvolání byl 8. 7. 2013. Jestliže tedy žalobkyně odvolání podala až dne 8. 10. 2013, správce daně zcela správně řízení o odvolání zastavil.

K žalobnímu bodu ohledně možné analogické aplikace § 84 odst. 1 správního řádu krajský soud uvedl, že je vyloučena, neboť se nejedná o případ, kdy rozhodnutí nebylo účastníkovi oznámeno. Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobní námitce, že žalovaný v napadených rozhodnutích připouští, že od 26. 7. 2013, kdy byl správci daně doručen trestní rozsudek, nebyl vázán úkony J. V., neboť žalovaný naopak tento názor odmítal. Závěrem krajský soud vypořádal námitku směřující do funkční (instanční) příslušnosti správce daně v souvislosti s vydáním rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013, kdy konstatoval, že v nynějším řízení je přezkoumávána zákonnost rozhodnutí správce daně ze dne 14. 11. 2013 a navazujících rozhodnutí žalovaného, která nezáleží na tom, zda rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 byla vydána funkčně příslušným orgánem finanční správy. Uvedený žalobní bod proto shledal nedůvodným. I přesto krajský soud rozvinul svou argumentaci a vyložil, proč považuje předmětná rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 za vydaná funkčně příslušným orgánem. Z uvedených důvodů žalobu zamítl.

Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Opětovně zpochybnila úvahy o platnosti, resp. zániku plné moci zástupce J. V. Krajský soud podle jejího názoru směšuje instituty veřejného a soukromého práva, tak aby vyhovovaly jeho pojetí. Pokud pak soud zhodnotil udělení plné moci jako institut výhradně soukromého práva, je třeba brát v úvahu i zásady, na nichž je soukromé právo postaveno, jako je i *vigilantibus iura*. Připomněla, že správce daně inicioval trestní stíhání pana V., spolupracoval s orgány činnými v trestním řízení a měl právo se účastnit veškerých řízení, stejně jako seznámit se s rozsudky trestních soudů v dané věci. Již po nepravomocném rozsudku soudu I. stupně měl a mohl vědět, že je zde vysoká pravděpodobnost odsouzení pana V. k trestu mj. zákazu činnosti. Ten se také stal pravomocným dne 17. 4. 2013. K tomuto dni tedy správce daně mohl mít o tomto zákazu vědomost. Pokud ji neměl, musí jít taková skutečnost jen k jeho tíži a jeho následujícímu jednání nelze poskytnout ochranu.

Stěžovatelka dále zdůraznila, že daňový poradce je volen nejen pro své znalosti, ale též proto, že jako člen Komory splňuje i další požadavky vyjádřené zákonem. Je tak nepravděpodobné, že by si někdo zvolil osobu stíhanou v oblasti, ve které má někoho zastupovat, jako svého zástupce. Poukázala na to, že zákon stanoví, že ztráta bezúhonnosti je důvodem pro vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců, k čemuž však dochází až v momentě, kdy se o tom Komora dozví, přičemž po ní nelze požadovat, aby se průběžně dotazovala všech trestních soudů, zda nevedou nějaké řízení proti jejím členům.

Stěžovatelka uvedla, že je třeba přistupovat ke ztrátě způsobilosti vykonávat daňové poradenství jednak z hlediska objektivního a jednak subjektivního. U objektivního hlediska stěžovatelka konstatovala, že je „*možné se plně ztotožnit s názorem krajského soudu, že bez dalšího zanikne právní vztah zastoupení k datu vyškrtnutí zástupce ze seznamu daňových poradců, a to erga omnes*“. Subjektivní hledisko pak podle názoru stěžovatelky musí znamenat, že „*zánik právního vztahu zastoupení musí nastat také v momentě, kdy se dotčený subjekt o takovém zániku měl a mohl dozvědět*“. Pro správce daně takový moment nastal dnem právní moci trestního rozsudku, tj. 17. 4. 2013. K tomuto datu tak nezaniklo oprávnění objektivně, ale „*pouze zaniklo zastoupení subjektivně u daného správce daně, neboť se tento správce daně měl a mohl dozvědět o zániku potřebné odborné erudice pana V.*“. Správce daně však porušil zásadu *vigilantibus iura* a není možné poskytnout ochranu jeho krokům

ve vztahu k plné moci udělené panu V.. Konečně skutečnost, že správce daně uvažoval o zániku zmocnění pana V., vyplývá podle stěžovatelky z interní informace správce daně ze dne 9. 9. 2013.

Stěžovatelka poukázala na skutečnost, že správce daně měl i jiná vodítka, jak dospět k závěru, že došlo k rozhodnutí v trestní věci, a to z podání, která v té době činil pan V.. Ten se začal označovat kódem nikoliv 4b (daňový poradce), ale 4a (obecný zmocněnec), „*k čemuž ovšem nebyl zmocněn*“. Správce daně tak měl na podání reagovat výzvou, neboť nebyla učiněna zmocněnou osobou. Správce daně pak nereagoval ani v okamžiku, kdy pan V. podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob v termínu do 30. 6., kdy toto právo je vyhrazeno pouze daňovým poradcům, resp. advokátům.

Stěžovatelka dále nadnesla otázku, jak by obstál názor krajského soudu za situace, kdy by Komora dosud pana V. ze seznamu nevyškrtla. V takovém případě by totiž pan V. dále podával daňová přiznání, zastupoval subjekty, nechával se zastupovat jinými daňovými poradci, či byl ustanovován jako zástupce podle § 26 daňového řádu. Stejně tak se stěžovatelka v kasační stížnosti ptá, zda v případě odsouzení pana V. k nepodmíněnému trestu odnětí svobody by se úkony odehrávaly před finančními úřady ve výkonu trestu. Taková absurdní situace je podle stěžovatelky důsledkem uvažování krajského soudu.

V další kasační námitce stěžovatelka uvedla, že „[a]*čkoliv krajský soud tvrdí, že vyškrtnutím ze seznamu daňových poradců plná moc zanikne, je zarážející jeho názor, kdy po zákazu činnosti pana V. v oblasti daní a účetnictví, mohl být zástupcem navrhovatele jako nepodnikatel*“, neboť v požadovaném rozsahu může takovou činnost vykonávat pouze jako podnikatel. Stěžovatelka připustila, že zmocněncem může být kdokoliv, avšak jako takového je třeba si ho zvolit. „*Není možné předpokládat, že se zánikem takových předpokladů navrhovatel automaticky zvolí tutéž osobu bez těchto vlastností*“. Názor krajského soudu tak má být v rozporu s ostatními tvrzeními o volbě erudované a kvalifikované osoby. To činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Stěžovatelka závěrem podotkla, že finanční úřady přistupují často ke skutečnostem tak, že důkazy předkládá daňový subjekt a oni je pouze vyhodnocují. To se projevuje pak i v dalších činnostech jako je nyní udělení plné moci, kde důkazní povinnost stěžovatelky neplatí, ale finanční úřady se chovají obdobně, ignorují své povinnosti a pouze čekají, co jim sdělí daňový subjekt. Podle argumentace krajského soudu by pan V. byl zmocněnou osobou i daňovým poradcem a mohl by daňové poradenství vykonávat do doby, než je vyškrtnut ze seznamu daňových poradců, ačkoliv mu tato činnost byla trestním rozsudkem, tedy jiným soudem, zakázána. Takový rozpor mezi rozhodnutími soudů není v právním státě možný. Stěžovatelka proto navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit věc k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti stěžovatelky vyjádření. V něm konstatoval, že stěžovatelčiny námitky kopírují dříve formulované žalobní body. Zdůraznil nutnost rozlišení plné moci jako jednostranného právního jednání a dohody o zastoupení, která je zpravidla jednáním dvoustranným. Dohodou je založen smluvní vztah zastoupení, zatímco plná moc slouží jako osvědčení dohody o zastoupení pro třetí osoby. Zopakoval rovněž skutečnosti rozhodné pro vznik oprávnění k výkonu daňového poradenství (zápis do seznamu daňových poradců) a pro jeho zánik (vyškrtnutí, respektive doručení rozhodnutí o vyškrtnutí). V této souvislosti se ztotožnil se závěry krajského soudu ohledně důsledků vykonatelnosti trestního rozsudku. Rovněž zdůraznil, že je čistě na zmocniteli, zda v případě ztráty profesní způsobilosti svého zástupce vyvodí soukromoprávní důsledky a spolupráci s ním ukončí, nebo se nadále nechá odsouzeným zmocněncem zastupovat. Pokud J. V. stěžovatelku neinformoval o pozbytí zákonných předpokladů pro výkon daňového poradenství, nelze vyloučit jeho soukromoprávní odpovědnost za škodu. Tuto odpovědnost však nelze přenášet na správní orgán. Žalovaný

i správce daně jsou povinni respektovat volbu stěžovatelky ohledně jejího zastoupení, tedy aktivita správce daně v trestním řízení je pro věc irelevantní.

K námitkám stěžovatelky, že se po pravomocném uložení trestu začal J. V. označovat kódem 4a namísto 4b, pročež jej měl správce daně vyzvat k odstranění vady plné moci, a dále, že J. V. podával daňové přiznání ve lhůtě do 30. 6., což je vyhrazeno daňovým poradcům, žalovaný uvedl, že jde o námitky zcela nové ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. Ohledně námitky nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že z rozsudku nevyplývá, že plná moc zanikne vyškrtnutím ze seznamu daňových poradců jak tvrdí stěžovatelka. Žalovaný ze shora uvedených důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Na podané vyjádření reagovala stěžovatelka přípisem ze dne 26. 6. 2016, kde odmítla tvrzení žalovaného, že námitka o označování J. V. kódem 4a namísto 4b byla uplatněna nově. Stěžovatelka „*tuto námitku opakovaně použila ve svých vyjádřeních před krajským soudem, například v replice stěžovatelky ze dne 5. 1. 2015*“.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s. Následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se především zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Konstantní judikatura zdejšího soudu označuje za nepřezkoumatelné zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srovnej rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44). Zároveň nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 – 85).

Podle stěžovatelky spočívá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v závěrech krajského soudu, neboť jeho úvaha o zachování stejné osoby jako zmocněnce, při ztrátě její odborné způsobilosti, má být v rozporu s tvrzeními krajského soudu o volbě erudované a kvalifikované osoby. Nejvyšší správní soud se s námitkou neztotožňuje. Krajský soud na str. 9 napadeného rozsudku zřetelně konstatoval, že je na daňovém subjektu (stěžovatelce), zda si jako svého zástupce (zmocněnce) zvolí kvalifikovaný právní subjekt nebo laika. Je rovněž v její výlučné dispozici právní vztah zastoupení ukončit. Souhlasil však s tím, že uložení trestu zákazu podnikání v oboru daňového poradenství může efektivitu zastoupení značně limitovat, nicméně nevede *per se* k zániku zastoupení. Aniž by Nejvyšší správní soud předjímal správnost závěrů krajského soudu, lze konstatovat, že krajský soud se vyjádřil zcela konkrétně a srozumitelně. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku.

Úvodem považuje za potřebné zdůraznit, že stěžovatelka ve své argumentaci zaměňuje (nerozlišuje) otázku nabývání, respektive pozbytí statusu daňového poradce s otázkou trvání právního zastoupení mezi ní a J. V., v důsledku čehož i nesprávně interpretuje závěry krajského soudu. Krajský soud na str. 6 zřetelně vyjádřil rozdíl mezi pojmy dohoda o plné moci (zastoupení či zmocnění) a plnou mocí (prokazující existenci zastoupení vůči třetím osobám). Mezi stranami přitom není sporu o tom, že J. V. předložil správci daně dne 16. 1. 2004 všeobecnou plnou moc z téhož dne, opravňující ho k zastupování stěžovatelky (*Generální plná moc*). V této souvislosti je třeba dát za pravdu krajskému soudu též v tom, že jak ZSDP, tak daňový řád dávají možnost zmocnit k zastupování jakoukoliv osobu bez omezení (srovnej § 10 odst. 3 ZSDP, resp. § 27 odst. 1 daňového řádu). Konečně tuto skutečnost připouští v kasační stížnosti i sama stěžovatelka. Na základě uvedené základní úvahy krajský soud doplnil, že bylo čistě na stěžovatelce, koho jako svého zmocněnce zvolí a jak bude reagovat na vykonatelnost trestního rozsudku, tedy zda ukončí právní vztah zastoupení, či nikoliv.

Druhý, relativně samostatný, okruh námitek se týká trvání statusu daňového poradce J. V. Této materii se krajský soud věnoval na str. 8 napadeného rozsudku, kde s odkazy na příslušná ustanovení zákona o daňovém poradenství zdůraznil, že uvedený status nabývá fyzická osoba zápisem do seznamu daňových poradců (§ 4 odst. 1 citovaného zákona) a pozbývá rozhodnutím o vyškrtnutí [§ 4 odst. 5 písm. a) téhož zákona]. Mezi stranami přitom není sporu ani v tom, že k vyškrtnutí J. V. došlo dne 18. 11. 2013.

Jak zdejší soud uvedl shora, stěžovatelka z těchto zřetelných závěrů krajského soudu vyvodila v kasační stížnosti nesprávnou argumentaci. Namítá mj., že je „*možné se plně ztotožnit s názorem krajského soudu, že bez dalšího zanikne právní vztah zastoupení k datu vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců, a to erga omnes*“. Tvrzení stěžovatelky je však ve zřejmém rozporu s tím, co krajský soud vyslovil. Ten naopak uvedl, že jakkoliv nezpochybňuje, že pozbytí statusu daňového poradce umenšuje efektivitu zastoupení, nevede vyškrtnutí J. V. *per se* k zániku zastoupení. Právní vztah zastoupení je totiž plně v dispozici stěžovatelky, tedy včetně jeho ukončení. Stejně tak lichý je tudíž i závěr stěžovatelky, že „*zánik právního vztahu zastoupení musí nastat také v momentě, kdy se dotčený subjekt* (zde správce daně) *o takovém zániku měl a mohl dozvědět*. […] *správce daně se měl a mohl o této skutečnosti dozvědět již ke dni právní moci rozsudku v trestní věci, tj. 17. 4. 2013*.“ Pomine-li zdejší soud již vysvětlené, totiž, že pozbytí statusu daňového poradce nevede k zániku právního vztahu zastoupení, pak je třeba dodat též to, že krajský soud na str. 8 napadeného rozsudku vysvětlil, že momentem vykonatelnosti trestního rozsudku J. V. status daňového poradce neztratil. Vykonatelností trestního rozsudku došlo „*pouze*“ k tomu, že pokud by J. V. navzdory uloženému zákazu výkonu podnikatelské činnosti v oblasti daňového poradenství v této činnosti pokračoval, vystavoval by se riziku veřejnoprávní sankce za maření výkonu úředního rozhodnutí [viz § 337 odst. 1 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů]. Jak krajský soud zdůraznil na pozadí rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2004, sp. zn. 32 Odo 314/2003, nemělo by takové jednání vliv na platnost soukromoprávních úkonů J. V. („*V posuzované věci se žalobkyně uzavřením předmětné kupní smlouvy dopustila porušení živnostenského zákona, tj. veřejnoprávního předpisu a podle tohoto předpisu byla také sankcionována uložením pokuty. Toto porušení však samo o sobě nemůže způsobit bez dalšího neplatnost smlouvy uzavřené podle soukromoprávního předpisu.*“). Byť nejde o skutečnost zásadního významu, přesto nelze v daném kontextu přehlédnout, že správce daně se o pravomocném odsouzení J. V. dozvěděl teprve dne 26. 7. 2013, tedy takřka sedm týdnů po relevantním datu 6. 6. 2013.

Ve světle uvedeného není rovněž příléhavé tvrzení stěžovatelky, že „*podle argumentace a rozsudku krajského soudu by pan V. byl zmocněnou osobou i daňovým poradcem a mohl by daňové poradenství vykonávat do doby, než je vyškrtnut ze seznamu daňových poradců, ačkoliv mu tato činnost byla trestním*

rozsudkem, tedy jiným soudem, zakázána“. Podle rozsudku krajského soudu byl J. V. z perspektivy správce daně zmocněnou osobou do dne 23. 8. 2013, kdy byla správci daně předložena plná moc ve prospěch nového zástupce stěžovatelky Mgr. Ing. Petra Václavíka (§ 28 odst. 4 daňového řádu). Daňovým poradcem byl podle krajského soudu J. V. do okamžiku vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců (18. 11. 2013), avšak z hlediska trestního práva nemohl vykonávat podnikatelskou činnost jako daňový poradce již od okamžiku právní moci trestního rozsudku (17. 4. 2013). Trestní rozsudek a kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu tak nejsou ve vzájemném rozporu, jak chybně usuzuje stěžovatelka. Kasační námitka je tedy rovněž nedůvodná.

Z uvedeného vyplývá, že trvání dohody o právním zastoupení, jako soukromoprávního vztahu mezi zástupcem a zastoupeným, a zejména pak procesní zastoupení stěžovatelky v daňovém řízení, nebylo závislé ani na trestním odsouzení zástupce (na vykonatelnosti trestního rozsudku), ani na jeho vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců, ke kterému došlo až 18. 11. 2013. Nejvyšší správní soud proto dává krajskému soudu za pravdu v tom, že otázka, zda a kdy se správce daně o uložení trestu a jeho vykonatelnosti dozvěděl, respektive nakolik byl procesně aktivní jako osoba, která učinila oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu, je pro posuzovanou otázku trvání právního zastoupení žalobkyně J. V. nerozhodné. Poukazování stěžovatelky na soukromoprávní zásadu *vigilantibus iura* je ve vztahu ke správci daně nepatřičné, a spíš zakrývá opomenutí této zásady samotnou stěžovatelkou.

Ze shora vyložených zásadních důvodů nemá žádnou relevanci uvažovat o reálné možnosti Komory se průběžně dotazovat všech trestních soudů, zda nevedou nějaké řízení proti jejím členům. Pro trvání právního vztahu zastoupení nemá vyškrtnutí zvoleného zástupce ze seznamu daňových poradců žádný význam, nicméně zdejší soud pro pořádek považuje za vhodné odkázat na § 6 odst. 10 zákona o daňovém poradenství, který daňovému poradci ukládá mj. povinnost sdělit Komoře neprodleně „*skutečnosti rozhodné pro pozastavení výkonu daňového poradenství nebo pro vyškrtnutí daňového poradce ze seznamu*“. Doplnit lze též odkaz na § 12 a násl. téhož zákona stanovující sankce za porušení povinností podle tohoto zákona. Lze tak konstatovat, že na pochybení pana V. neoznámením zákazu výkonu daňového poradenství pamatují ve vztahu ke Komoře veřejnoprávní předpisy. Vůči stěžovatelce je vzhledem k soukromoprávní povaze institutu zastoupení třeba hledat příslušnou úpravu v oblasti soukromého práva (institut náhrady škody), není tedy ponechána bez právní ochrany, avšak soukromoprávní důsledky není možné přenášet do roviny veřejného práva. Z pohledu veřejného práva je rozhodné, jak správně uzavřel krajský soud, že stěžovatelka byla ke dni 6. 6. 2013, kdy došlo k doručení rozhodnutí o odvolání ze dne 5. 6. 2013, zastoupena zmocněncem J. V. na základě plné moci ze dne 16. 1. 2004. Správce daně tedy nepochybil, doručoval-li do datové schránky J. V., neboť platí, že ministerstvo vnitra znepřístupní datovou schránku podnikající fyzické osoby a právnické osoby, a to případně i zpětně, *„ke dni jejího výmazu ze zákonem stanovené evidence* [zde 18. 11. 2013]“. Rozhodnutí správce daně byla stěžovatelce doručena dne 6. 6. 2013, a proto nabyla právní moci dne 9. 7. 2013. Krajský soud zcela správně uzavřel, že posledním dnem pro podání odvolání byl 8. 7. 2013 a správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, jestliže zamítl jako opožděná odvolání stěžovatelky podaná až dne 8. 10. 2013.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítla, že správce daně měl i jiná vodítka, jak dospět k závěru, že došlo k rozhodnutí v trestní věci jejího zástupce – jeho označení kódem 4a namísto 4b, a termín podání přiznání k dani z příjmů právnických osob do 30. června. Zde je třeba dát za pravdu žalovanému v tom, že jde o námitky nové, k nimž nelze přihlížet (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). Je tomu tak navzdory tvrzení stěžovatelky, že „*tuto námitku* [označení kódem] *opakovaně použila ve svých vyjádřeních před krajským soudem, například v replice ze dne 5. 1. 2015*“. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že v replice, podané po uplynutí

dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, nemůže žalobce vznášet nové žalobní body (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 54/2006 – 86). Žalobou napadená rozhodnutí byla stěžovatelce doručena dne 30. 3. 2014, respektive dne 4. 4. 2014. Stěžovatelka tak mohla uplatnit nové žalobní body rozhodně dříve, než 5. 1. 2015. Druhá část nové námitky (lhůta pro podání daňového přiznání do 30. června) pak nebyla uplatněna ani v předmětné replice; z hlediska stěžovatelkou zvolené logiky má navíc opačný význam. Tato kasační námitka je tedy nepřípustná.

S argumentací stěžovatelky, poukazující na upozornění ze dne 9. 9. 2013, se krajský soud plně vypořádal na str. 11 napadeného rozsudku, když uvedl, že jde pouze o metodickou pomůcku, která jako taková nepožívá presumpce správnosti správního aktu. K tomu lze jen dodat, že tam vyjádřený názor není ani správný, jak vyplývá z argumentace tohoto rozsudku.

Samozřejmě, při vypořádání shora uvedených námitek především platí zásadní závěr o důsledcích autonomie soukromoprávní povahy vztahu zastoupení v posuzované věci.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační námitky stěžovatelky důvodnými. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 26. dubna 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu