

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **J. M.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, ve věci kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 10. 2004, sp. zn. 10 Ca 156/2004,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 10. 2004, sp. zn. 10 Ca 156/2004, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 27. 2. 2004, č. j. 20931/04/097930/4703/Po, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 9. 8. 2004, č. j. 3174/150/2004.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítanou nezákonnost spatřuje stěžovatel v tom, že vztah zastoupení vzniká na základě smlouvy, přičemž plná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného vůči třetím osobám, kterým se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat a v jakém rozsahu (viz nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 433/2001). V daném případě proto plná moc ze dne 20. 10. 2000 splňovala podmínky ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když byla učiněna písemně, rozsah zmocnění byl vymezen přesně a jednalo se o plnou moc omezenou. Stěžovatel proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že není podstatné, kdy bylo rozhodnutí správce daně vydáno a naopak

je rozhodné, zda bylo rozhodnutí doručeno po 20. 10. 2000, tzn. po obdržení plné moci i zástupci žalobce. Výklad ustanovení § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. jde nad rámec zákona, když soud dovozuje, že bylo povinností správce daně poté, co obdržel plnou moc, doručit rozhodnutí již předané k poštovní přepravě ještě tomuto zástupci. Výklad učiněný soudem fakticky zvýhodňuje daňové subjekty, jelikož vede k prodlužování lhůt stanovených v § 48 odst. 5 cit. zákona. Podání odvolání je v dispozici daňového subjektu, který tak však neučinil a podání odvolání jeho zástupcem teprve po 3,5 letech je proto nutno považovat za ryze účelové.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že Finanční úřad v Písku dodatečnými platebními výměry č. 231/2000 a č. 233/2000, oba ze dne 10. 10. 2000, žalobci vyměřil na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996 a 1997 částky 193 720 Kč a 136 608 Kč. Oba tyto výměry byly zaslány žalobci, a to tak, že dne 16. 10. 2000 byla zásilka uložena u pošty, kde ji žalobce osobně převzal dne 23. 10. 2000.

Dne 20. 10. 2000 byla finančnímu úřadu doručena plná moc, datovaná ke stejnému dni, udělená žalobcem Ing. F. M. k zastupování před správcem daně.

Podáním ze dne 18. 2. 2004 Ing. F. M. požádal správce daně jménem žalobce o sdělení důvodu rozdílu mezi dříve vyměřenou daní a daní vyměřenou dodatečně a zároveň se odvolal proti shora citovaným dodatečným platebním výměrům.

Toto odvolání zamítl Finanční úřad v Písku rozhodnutím ze dne 27. 2. 2004, č. j. 20931/04/097930/4703/Po, když konstatoval, že odvolání bylo podáno opožděně. K převzetí napadených výměrů totiž došlo dne 23. 10. 2000, takže 30-denní odvolací lhůta nebyla zachována.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích shora označeným rozhodnutím ze dne 9. 8. 2004. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný především označil za irelevantní námitku, že dodatečné platební výměry nebyly řádně doručeny, jelikož v době vydání i odeslání těchto výměrů nebyla správci daně prokazatelně známa existence plné moci pro Ing. M. k zastupování v daňovém řízení, který v době vydání ani odeslání výměrů nebyl zmocněn k zastupování žalobce.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem zrušil shora citovaná rozhodnutí obou finančních úřadů, a to proto, že předmětná plná moc byla správci daně doručena dne 20. 10. 2000 a od tohoto dne proto byla vůči němu účinná. Správce daně proto sice doručoval dodatečné platební výměry správně pouze žalobci, neboť v té době ještě zastoupen nebyl, nicméně počínaje dnem 20. 10. 2000 musela být rozhodnutí doručována již daňovému poradci. Z tohoto hlediska je nerozhodné, kdy bylo správcem daně vydáno rozhodnutí, nýbrž „zda bylo po 20. 10. 2000 doručeno i jeho zástupci“. Protože tak neučinil, bylo porušeno ustanovení § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Povinnost doručovat zástupci žalobce by totiž nebyla dána jen tehdy, když by byla plná moc doručena správci daně po doručení předmětných výměrů, k čemuž však v daném případě nedošlo, a to i proto, že k fikci doručení by došlo teprve 15 dnů od uložení zásilky,

tzn. od 16. 10. 2000. Jelikož tedy žalobce měl zástupce s omezenou plnou mocí, nemohla začít plynout lhůta pro odvolání proti dodatečným platebním výměrům za situace, kdy tyto výměry nebyly doručeny též zástupci. Proto krajský soud citovaná rozhodnutí zrušil pro vady řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že mezi účastníky řízení není sporu co do skutkových okolností věci, nýbrž toliko co do jejího právního vyhodnocení. Proto se i zdejší soud v dalším, vázán uplatněným kasačním důvodem, soustředil na správnost výkladu dotčených zákonných ustanovení.

Klíčovým ustanovením je § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož „*má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci*.“ Jelikož v projednávané věci se účastníci řízení shodují v tom, že plná moc ze dne 20. 10. 2000 představovala omezenou plnou moc ve smyslu citovaného ustanovení a soud se s tímto názorem ztotožňuje, není spornou ani okolnost, že písemnost se v takovýchto případech doručuje jak daňovému subjektu, tak i jeho zástupci. Rozhodnou skutečností, od které se odvíjí důvodnost této kasační stížnosti, je proto posouzení okamžiku udělení plné moci žalobcem Ing. F. M. a jeho relevance pro řádné doručování daňových výměrů.

K tomu zaujal krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku názor, podle něhož není podstatný okamžik vyhotovení a odeslání daňového rozhodnutí, nýbrž teprve jeho doručení daňovému subjektu. Jelikož v projednávané věci obdržel správce daně plnou moc ještě před tímto okamžikem, měl rozhodnutí doručit rovněž zástupci žalobce a pokud tak neučinil, nebyla tato rozhodnutí doručena vůbec.

Nejvyšší správní soud především uvádí, že orgány aplikující právo, mezi nimiž zaujímají dominantní pozici nezávislé soudy, musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit (a nebylo by to ostatně ani smysluplné) a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. V daném případě, kdy se spornou jeví otázka výkladu institutu doručování daňových rozhodnutí, z této vstupní obecné úvahy konkrétně plyne, že právní výklad prováděný k tomu specializovanými orgány nemá vést k praktickým důsledkům, jež se zásadně odlišují od běžného vnímání tohoto institutu ve společnosti. Jakkoliv totiž je institut doručování v právním řádu značně významný, operuje i s některými abstraktními termíny (např. tzv. fikce doručení) a má celou řadu konkrétních právních dopadů, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek, kdy doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými (v daném případě) vrchnostenským orgánem. Jestliže tedy na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech (včetně přístupu k soudu), na straně druhé nelze přijmout formalistický přístup těchto účastníků, dosahující svojí intenzitou až procesních obstrukcí, jehož důsledkem je faktické znemožňování efektivní činnosti orgánů ochrany práva.

V projednávané věci je proto nutno vnímat otázku doručování daňových rozhodnutí v kontextu celého smyslu a souslednosti daňového řízení a podstaty zastoupení daňového subjektu v něm. V tomto směru je namístě připomenout, že daňové řízení je zpravidla definováno jako právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů (viz např. M. Bakeš a kol., *Finanční právo,* 3. vyd., C. H. Beck, str. 334). Pojem „správa daní“ je v tomto směru pojmem užším, vymezeným jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat (§ 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.). Správu daní vykonávají především finanční úřady.

V daném případě není sporu o tom, že v době vydání i odeslání předmětných dodatečných platebních výměrů žalobce nebyl zastoupen, takže správce daně nepochybil, když je zaslal toliko žalobci. Pochybení však shledal krajský soud v tom, že správce daně tato rozhodnutí dodatečně nezaslal zástupci žalobce poté, co obdržel předmětnou plnou moc.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v přezkoumávané fázi daňového řízení bylo posledním úkonem správce daně vydání a odeslání dodatečných platebních výměrů. Pokud by správce daně obdržel předmětnou plnou moc ještě před tímto okamžikem, není pochyb o tom, že by tyto výměry mohly být za dané situace (tzn. jednalo se o omezenou plnou moc) řádně doručeny jen tehdy, pakliže by byly zaslány jak daňovému subjektu, tak také jeho zástupci. Situace v projednávané věci však byla skutkově jiná: k doručení plné moci správci daně došlo až poté, co platební výměry byly prokazatelně odeslány, tzn. v době, kdy správce daně již žádné úkony nečinil a pokud by tak učinil, konal by nadbytečně. Soud proto uzavírá, že pokud by za dané situace správce daně byl povinen rozhodnutí zaslat znovu zástupci daňového subjektu (jak dovodil krajský soud), musel by fakticky předchozí úkon „zopakovat“, přestože k tomu nebyl zákonem povinován, jelikož jeho činnost byla v této fázi daňového řízení již skončena. Právně významným okamžikem, od něhož se v projednávané věci odvíjel i běh 30 - denní odvolací lhůty (a následné nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů), bylo proto doručení stěžovateli, nikoliv jeho zástupci, jelikož k předání plné moci správci daně došlo až poté, co byly tyto výměry vydány a odeslány.

K právnímu názoru krajského soudu, že povinnost doručovat zástupci žalobce by nebyla dána jen tehdy, když by byla plná moc doručena správci daně až po doručení předmětných výměrů, k čemuž však v daném případě nedošlo, je nutno uvést, že ze zákona č. 337/1992 Sb. nevyplývá, že tato fáze daňového řízení končí okamžikem doručení rozhodnutí daňovému subjektu, když v právní moci je rozhodnutí teprve tehdy, jestliže proti němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 32 odst. 12). Poukaz stěžovatele na faktické prodloužení odvolací lhůty (§ 48 odst. 5) je proto z tohoto hlediska případný.

Od výkladu ustanovení § 17 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., provedeného krajským soudem a v daném případě prospívajícím žalobci, je nutno se odchýlit též proto, že podle této logiky by logickým argumentem ad absurdum vyplývalo, že pokud by v obdobné situaci nebyla udělena daňovému zástupci omezená plná moc, ale plná moc neomezená, pak by zaslání této neomezené plné moci správci daně poté, co odeslal určitou písemnost, ale předtím, než si ji daňový subjekt vyzvedl, vedlo k nenapravitelné nezákonnosti postupu správce daně, neboť daná písemnost měla být podle prvé věty cit. ustanovení zaslána *„pouze tomuto zástupci“*. Nenapravitelnost by přitom spočívala v tom, že zatímco

v okamžiku odeslání takové písemnosti daňovému subjektu by byl postup správce daně zcela správný, tj. secundum legem, po obdržení neomezené plné moci by se z něj ex post stal nutně postup nezákonný (contra legem), neboť písemnost byla doručena daňovému subjektu, kterému vůbec zaslána být neměla, na čemž by v tomto případě nic nezměnilo ani dodatečné odeslání daňovému zástupci. Zde je tedy absurdnost nastíněného výkladu zákona č. 337/1992 Sb. zcela hmatatelná, v posuzovaném případě se nesprávnost tohoto výkladu omezuje na to, že vede k závěrům odporujícím smyslu a účelu daňového řízení a doručování v něm.

Postup správce daně a stěžovatele tak v daném případě plně sledoval smysl zákona a ochranu žalobcových procesních práv, výklad žalobcův jim naopak protiřečí, a proto mu nelze přisvědčit, aniž by se výklad zákona č. 337/1992 Sb. nevymknul svému smyslu. Zamítnutí žalobcova odvolání pro opožděnost totiž v posuzovaném případě nebylo důsledkem tvrzené nesprávnosti a nezákonnosti postupu správce daně při doručování, ale odrazem zásady, že právo náleží bdělým, nikoli těm, jejichž nevhodné procesní taktizování jde viditelně na úkor této bdělosti. Tato zásada nebyla uplatněna správcem daně a stěžovatelem formalistickým způsobem, takovým je spíše žalobcův výklad předmětných ustanovení, jak bylo rozebráno výše. V konkrétním případě vede takový formalistický výklad a žalobcův procesní postup k důsledkům protiřečícím smyslu daňového práva a vyvozujícím z tvrzeného, ale zdejším soudem neshledaného, zásahu do stěžovatelových procesních práv naprosto nepřiměřené důsledky, tedy nezákonnost stěžovatelova rozhodnutí. Tu zdejší soud neshledal a s právním názorem krajského soudu se v tomto bodě nemohl ztotožnit.

Při svých úvahách Nejvyšší správní soud samozřejmě nemohl přehlédnout ani skutečnost, že podání odvolání žalobcem po více než třech letech po doručení daňových výměrů vykazuje znaky účelovosti až obstrukce. K tomu je nutno uvést, že právní řád (samozřejmě včetně procesních předpisů) je do značné míře založen na předpokladu racionálního uvažování a jednání účastníků právních vztahů. Z povahy věci je proto zřejmé, že racionálním postupem žalobce by bylo poté, co prokazatelně dodatečné platební výměry převzal a v nichž byl řádně poučen o možnosti podat opravný prostředek, buď tyto opravné prostředky podat či nikoliv, a to zřejmě po dohodě se svým daňovým poradcem. Pokud by měl tento pochyby ohledně doručování, bylo namístě vstoupit do kontaktu se správcem daně. Protože se však nic z toho nestalo, naplňuje další postup žalobce všechny znaky účelového jednání. Není pak posláním soudní moci, jejímž cílem je ochrana základních práv a svobod (čl. 4 Ústavy ČR), ochrana takovýchto praktik.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu ohledně posuzování včasnosti odvolání proti předmětným dodatečným platebním výměrům.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. srpna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu