

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Z. D.**, zast. JUDr. Alexandrem Šoljakem, advokátem, se sídlem v Liberci 1, Tovaryšský vrch 1358/3, proti žalovaným: **1) Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61 a **2) Finanční úřad v Liberci,** se sídlem Liberec 2, třída 1. máje 97, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 319/01 – 30,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 319/01 – 30 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Žalobce se jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 319/01 – 30 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud po spojení věcí vedených u tohoto soudu pod sp. zn. 15 Ca 319/01 a 15 Ca 320/01 ke společnému projednání a dalšímu jejich vedení pod sp. zn. 15 Ca 319/01 napadeným rozsudkem rozhodl tak, že se odmítají žaloby stěžovatele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem Finančního úřadu v Liberci ze dne 28. 6. 2000, č. j. 122884/00/192941/1766 a proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 28. 8. 2000, č. j. 149519/00/192941/1766, zamítají žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 7. 2001, č. j. 14281/150/2000 a ze dne 17. 7. 2001, č. j. 17793/150/2000, rozhoduje o náhradě nákladů řízení tak, že žádný

z účastníků nemá právo na tuto náhradu a že se vrací stěžovateli zaplacené soudní poplatky v celkové částce 2000 Kč.

Krajský soud po skutkové stránce vyšel z toho, že stěžovatel plnou mocí ze dne 13. 6. 2000 zmocnil JUDr. Alexandra Šoljaka, advokáta k zastupování ve všech právních věcech a k vykonávání veškerých právních úkonů s tím souvisejících, zejména k přijímání písemností, podávání návrhů, žádostí, opravných prostředků a dalších vyjmenovaných úkonů. V textu této plné moci bylo současně předtištěno, že se tato plná moc uděluje i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu, správního řádu a zákoníku práce a jako zvláštní plná moc bez specifikace zvláštního zmocnění.

Za tohoto stavu krajský soud dovodil, že rozsah zmocnění nebyl v této plné moci vůbec vymezen a lze ji tak považovat za neomezenou plnou moc podle § 10 odst. 3 poslední věty zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Správce daně pak měl zasílat veškerá daňová rozhodnutí zástupci stěžovatele až do oznámení o vypovězení či odvolání plné moci. Proto správce daně v souladu se zákonem zaslal zástupci stěžovatele i výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 28. 6. 2000, neboť o ukončení právního zastoupení stěžovatele se dozvěděl až dne 28. 8. 2000 a následujícího dne z námitky proti později vydaným exekučním příkazům a z dopisu JUDr. Alexandra Šoljaka, advokáta.

Krajský soud nevzal zřetel na tvrzení stěžovatele, že plnou moc ze dne 13. 6. 2000 udělil tomuto advokátovi v souvislosti s exekucí, která byla proti stěžovateli vedena ještě před vydáním výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a proto pravomocným skončením exekučního řízení zanikla. Neomezená plná moc se totiž vztahuje na daňové řízení, které nezahrnuje pouze jednotlivý úkon směřující k vymožení daňového nedoplatku, ale všechna opatření směřující ke stanovení, vyměření, vybrání a vyúčtování daně, kontroly splnění daňové povinnosti a vymáhání daně, včetně všech úkonů směřujících proti ručiteli daňového dlužníka.

Krajský soud pak uzavřel, že jelikož zástupce stěžovatele JUDr. Alexandr Šoljak, advokát výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem převzal dne 7. 7. 2000 a k podání žaloby proti ní došlo až dne 30. 8. 2001, stalo se tak až po uplynutí lhůty 2 měsíců od doručení rozhodnutí správního orgánu v posledním stupni dle § 250b odst. 1 o. s. ř., kterou nešlo prominout. Protože v tento den podal stěžovatel žalobu i proti rozhodnutí o námitce proti exekučním příkazům, které obdržel osobně dne 11. 9. 2000 poté, kdy se správce daně dozvěděl o zániku plné moci udělené JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, byla i tato žaloba podána opožděně.

V kasační stížnosti proti v záhlaví uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jež se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stěžovatel odmítl závěry krajského soudu, které vyslovil v napadeném rozsudku.

Stěžovatel uvedl, že se žalobou domáhal u krajského soudu zrušení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, vydané Finančním úřadem v Liberci dne 28. 6. 2000 pod č. j. 122884/00/192941/1766, kterou mu byla podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, uložena jako ručiteli povinnost uhradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka společnost N. v celkové výši 1.500.471 Kč.

Stěžovatel namítl, že u Finančního úřadu v Liberci bylo proti němu vedeno exekuční řízení, v němž ho zastupoval na základě plné moci ze dne 13. 6. 2000 JUDr. Alexandr Šoljak, advokát, které bylo pro zásadní chyby správního orgánu zastaveno. Se zřetelem k tomu měl za to, že plná moc zanikla, protože byla omezena právě a jen na toto řízení, které bylo zastaveno. Zaměstnanec finančního úřadu J. S. však tuto plnou moc použil pro další řízení a proto JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi byla sice správně doručena rozhodnutí o zastavení exekučního řízení, ale současně chybně i výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Tento postup je protizákonný. V žádném případě nelze vykládat zákon tak, že plná moc udělená jedenkrát právnímu zástupci by měla trvat i v dalších řízeních, pokud by byla správcem daně zahájena proti témž daňovému subjektu. Tím by vlastně správce daně vnucoval daňovému subjektu, aby byl zastupován advokátem, jehož plná moc již skončila pravomocností předchozího správního rozhodnutí. Z důvodu tohoto pochybení správce daně pak proti stěžovateli nemohlo být zahájeno nové správní řízení jako proti ručiteli, protože mu nebyla dosud řádně doručena výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, která byla chybně doručena JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, jež ho již nezastupoval. Rovněž mu nebyly řádně doručeny ani exekuční příkazy ze dne 11. 8. 2000, č. j. 142016/00/192941/1766 a č. j. 142017/00/192941/1766 a rozhodnutí ze dne 28. 8. 2000, č. j. 149519/00/19241/1766, které byly též chybně doručeny uvedenému advokátovi.

Stěžovatel též namítl, že o všech jeho opravných prostředcích rozhoduje stále stejná osoba, a to J. S., který v exekučním řízení rozhodoval v prvém stupni, ale i o opravných prostředcích proti rozhodnutím, které vydal. Na všech rozhodnutích je uveden jako zpracovatel, byť podle tvrzení správního orgánu pouze připravoval podklady pro rozhodování. J. S. však neměl do odvolacího řízení zasahovat a pokud tak učinil, byl nepochybně osobou podjatou.

Stěžovatel má rovněž za to, že měla být zrušena i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 7. 2001, č. j. 14281/150/2000 a č. j. 17793/150/2000. Je tomu tak proto, že se odvolací orgán vůbec nezabýval námitkami stran neexistence plné moci pro JUDr. Alexandra Šoljaka, advokáta při doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a exekučních výměrů, ani námitkami, které byly vzneseny proti postupu zaměstnance finančního úřadu J. S.

Stěžovatel nakonec vytkl krajskému soudu, že nedostál své přezkumné povinnosti, protože nenapravil uvedená pochybení správních orgánů a namísto zrušení jejich rozhodnutí zaujal nesprávný právní názor a rozhodl způsobem uvedeným ve výroku napadeného rozsudku.

Žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své vyjádření k žalobě a správné závěry krajského soudu, vyslovené v napadeném rozsudku. Uvedlo, že k pochybení při doručování písemností nedošlo. Celé nedorozumění se odvíjelo od plné moci, kterou udělil stěžovatel JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, o níž tvrdí, že byla vydána pouze k podání námitek. Tato plná moc však nebyla nijak omezena a z jejího textu vyplývá, že byla vydána k zastupování ve všech právních věcech, vykonávání veškerých úkonů s tím souvisejících, zejména k přijímání doručovaných písemností, podávání návrhů, žádostí, apod. Správce daně tedy důvodně doručoval písemnosti JUDr. Šoljakovi, advokátovi jako zástupci s neomezenou plnou mocí. O skutečnosti, že byla plná moc ukončena, se správce daně dozvěděl až následně v podané námitce proti exekučnímu příkazu ze dne 22. 8. 2000, doručené dne 28. 8. 2000 a proto v rozhodnutí o této námitce již není JUDr. Alexandr Šoljak, advokát jako zástupce uveden. Opodstatněná

není ani námitka podjatosti zaměstnance J. S. Ustanovení § 52 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, hovoří o vyřízení námitky v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Z tohoto ustanovení vyplývá, že námitky posuzuje správce daně, který úkon provedl a proto byl postup správního orgánu v souladu se zákonem.

Žalovaný Finanční úřad v Liberci v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z textu plné moci předložené správci daně je na první pohled zřejmé, že byla udělena nejen na všechny úkony, ale taktéž na celou řadu dalších řízení, včetně řízení daňového. Nelze tedy tvrdit, že byla udělena pouze na jednu konkrétní exekuci, vedenou správcem daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 319/01 – 30 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst.2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám shledal vadu obsaženou v § 109 odst. 3 s. ř. s. (nepřezkoumatelnost rozsudku), k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že uvedený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Z obsahu spisu vyplývá, že se stěžovatel žalobou domáhal zrušení výzvy Finančního úřadu v Liberci ze dne 28. 6. 2000, č. j. 122884/00/192941/1766 k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, kterým mu byla podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, uložena jako ručiteli povinnost uhradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka obchodní společnost N. v celkové výši 1.500.471 Kč, dále zrušení exekučních příkazů Finančního úřadu v Liberci ze dne 11. 8. 2000, č. j. 142016/00/192941/1766 na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost, apod. a č. j. 142017/00/192941/1766 na prodej nemovitosti a rozhodnutí téhož správního orgánu ze dne 28. 8. 2000, č. j. 149519/00/192941/1766 o nevyhovění námitkám ručitele proti uvedeným exekučním příkazům. Posléze se pak stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 7. 2001, č. j. 14281/150/2000, jímž nebylo podle § 55 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, povoleno přezkoumání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 28. 6. 2000 a č. j. 17793/150/2000, kterým byla pravomocně zamítnuta podle § 55 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, žádost o obnovu řízení ve vztahu k uvedeným exekučním příkazům.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že citovaná výzva Finančního úřadu v Liberci k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, která byla základem pro vydání uvedených napadených rozhodnutí, mu dosud nebyla řádně doručena, protože byla doručena JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, jenž ho však v rozhodné době nezastupoval a neměl k převzetí této výzvy žádnou plnou moc. Obdobně stěžovatel namítá, že mu rovněž nebyly řádně doručeny ani exekuční příkazy ze dne 11. 8. 2000, č. j. 142016/00/192941/1766 a č. j. 142017/00/192941/1766 a rozhodnutí ze dne 28. 8. 2000, č. j. 149519/00/19241/1766, které byly též chybně doručeny uvedenému advokátovi. Za tohoto stavu potom odmítnutí žalob proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 28. 6. 2000 a proti rozhodnutí ze dne 28. 8. 2000 z důvodu jejich opožděnosti bylo v rozporu se zákonem, protože nebyla řádně doručena rozhodnutí, proti nimž žaloby směřovaly.

Podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce

jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatel v řízení o přezkoumání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vystupoval v postavení ručitele, protože toto rozhodnutí bylo vydáno vůči němu jako ručiteli daňového dlužníka, jímž byla společnost N. Stěžovatel byl proto v řízení před správním orgánem právě a jen ručitelem a nebyl a není tedy poplatníkem, ani plátcem daně. To ovšem podle výslovné dikce § 6 odst. 1 téhož zákona znamená, že není ani daňovým subjektem, ale jen třetí osobou podle § 7 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Z toho ale vyplývá i to, že řadu ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v řízení s ručitelem není možné přímo použít. Vzniká tedy významná otázka, zda si ručitel v řízení podle tohoto zákona může zvolit zástupce, když podle ustanovení § 11 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se může dát v daňovém řízení zastupovat zástupcem, jehož si zvolí, jen daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce a ručitel daňovým subjektem nepochybně není.

V souladu se zásadou zákonnosti a se zřetelem k námitce vadného doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 28. 6. 2000 bylo proto povinnosti nejen správního orgánu, ale zejména krajského soudu, vyřešit otázku smluvního zastoupení stěžovatele jako ručitele advokátem v tomto případě, kde zákonná úprava chybí. Správní orgán, ale ani krajský soud tuto otázku neřešily a vycházely z toho, že ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je možno aplikovat přímo. Nepoložily si vůbec otázku, zda ručitel může být smluvně zastoupen, když není daňovým subjektem a z tohoto důvodu se na něj nevztahují mnohá ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů ( tak zástupcem, jehož si zvolí, se může nechat zastupovat právě jen daňový subjekt) či zda postavení ručitele posuzovat např. podle analogie zákona. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II ÚS 487/2000, který řeší otázku analogie v daňovém procesu, podle něhož „…se nelze ztotožňovat s tím, aby negativní důsledky nedostatků v právní úpravě, ať již jde o absenci příslušných norem nebo jejich nesrozumitelnou formulaci, pokud jsou jimi ze strany státu ukládány povinnosti občanům, nesly právě tyto subjekty. Jestliže pak nastane právní situace, že v úvahu připadá více možností jednání (případně nutnost), pak je nutné volbu jednotlivce pro některou z nich respektovat…“.

Se zřetelem k tomu, že krajský soud se ve svém rozsudku za dané právní situace problematikou smluvního zastoupení ručitele advokátem nezabýval a vyřešení této otázky je významné z hlediska namítaného doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem(zda jen stěžovateli jako ručiteli nebo advokátovi v případě možnosti zastoupení) a potažmo k běhu zákonné lhůty k podání žaloby, jsou závěry krajského soudu ve vztahu k zastoupení stěžovatele advokátem JUDr. Alexandrem Šoljakem nepřezkoumatelné a ve svém důsledku i nezákonné ve vztahu k výroku napadeného rozsudku o odmítnutí žaloby. Stejně tak je vyřešení této otázky významné z hlediska doručení exekučních příkazů ze dne 11. 8. 2000, č. j. 142016/00/192941/1766 a č. j. 142017/00/192941/1766 a rozhodnutí ze dne 28. 8. 2000, č. j. 149519/00/19241/1766, které byly též doručeny uvedenému advokátovi.

Krajský soud správně poukázal na to, že daňové řízení nezahrnuje pouze jednotlivý úkon směřující k vymožení daňového nedoplatku, ale že jde o všechna opatření potřebná

ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména daně vyměřit, vybrat a vymáhat ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Tento soud tedy vyšel z toho, že zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vymezuje daňové řízení jako řízení o daních, které probíhá v jednotlivých fázích, jež jsou relativně samostatnými částmi (řízení přípravné, řízení vyměřovací, řízení o řádných opravných prostředcích, řízení o mimořádných opravných prostředcích, řízení o placení daní) a které na sebe navazují.

Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, byť je zařazena v části tohoto zákona o placení daní, má základ v hmotném právu a nelze ji považovat za rozhodnutí procesní povahy (dnes rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení). O tom svědčí judikatura Ústavního soudu (např. ÚS 126/2000). Za tohoto stavu bylo značně problematické, se zřetelem k zásadě zákonnosti vyplývající z ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a k době předložení plné moci ze dne 13. 6. 2000 v exekučním řízení, zaslat bez upřesnění rozsahu této plné moci, v podstatě bez dalšího, výzvu podle ustanovení § 57 odst. 5 již citovaného zákona JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, společně s rozhodnutími v exekučním řízení. Ona problematičnost vyplývá z toho, že po předložení plné moci ze dne 13. 6. 2000 v exekučním řízení a následném doručení rozhodnutí o zastavení exekučního řízení, tedy poslední fáze daňového řízení, mohly vzniknout důvodné pochybnosti o tom, zda se tato plná moc vůbec a automaticky vztahuje i na doručení výzvy ze dne 28. 6. 2000 podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a řízení o ní, které předchází exekučnímu řízení.

S touto závažnou námitkou se krajský soud náležitě v odůvodnění napadeného rozsudku nevypořádal, byť jinak obecně jeho úvahy o neomezené plné moci jsou správné.

Stěžovatel dále namítá v kasační stížnosti, že o všech jeho opravných prostředcích rozhoduje stále stejná osoba J. S., který v exekučním řízení rozhodoval nejen v prvém stupni, ale i o opravných prostředcích proti rozhodnutím, které vydal a byl tedy nepochybně osobou podjatou. Posléze pak stěžovatel namítá i to, že měla být zrušena i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 7. 2001, č. j. 14281/150/2000 a č. j. 17793/150/2000 proto, že se odvolací orgán vůbec nezabýval námitkami stran neexistence plné moci pro JUDr. Alexandra Šoljaka, advokáta při doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a exekučních výměrů, ani námitkami, které byly vzneseny proti postupu zaměstnance finančního úřadu J. S.

V soudním spise je založen originál napadeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 319/01 – 30, jež je vlastnoručně podepsán předsedkyní senátu, který měl být podle referátu na čl. 31 zaslán v této podobě účastníkům řízení, o čemž také svědčí dodejky s modrým pruhem. Tento rozsudek se v odůvodnění problematikou rozhodování J. S. nezabývá a nezabývá se ani rozhodnutími Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 7. 2001, č. j. 14281/150/2000 a č. j. 17793/150/2000 a pouze konstatuje na straně 7, že „ na základě těchto skutečností dospěl soud k závěru, že žaloby proti rozhodnutím prvního žalovaného nejsou důvodné, a proto je zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.)“. Z pohledu tohoto odůvodnění se potom jeví napadený rozsudek krajského soudu ve vztahu k uvedeným námitkám kasační stížnosti jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 319/01 – 30 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby nejprve vyřešil otázku smluvního zastoupení stěžovatele v postavení ručitele advokátem v tomto případě, kde zákonná úprava chybí a přitom vzal v úvahu i závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000. V případě, že krajský soud dovodí, že ručitel, byť není daňovým subjektem, se v daňovém řízení mohl nechat zastupovat advokátem, musí posoudit rozsah zastoupení dle plné moci ze dne 13. 6. 2000 z hlediska ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Se zřetelem k tomu, že zásadní námitkou byl nesouhlas stěžovatele s posouzením otázky týkající se nedodržení lhůty k podání žaloby, tedy předtím i doručení rozhodnutí (advokátovi či stěžovateli jako ručiteli), musí se krajský soud nejprve věnovat samotné povaze a rozsahu plné moci ze dne 13. 6. 2000, kterou stěžovatel udělil JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, neboť její posouzení je pro věc klíčové. V tom případě nebude od věci posuzovat problematiku generální a specifické plné moci či neomezené a omezené plné moci ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005 sp. zn. 7 Afs 10/2005, v němž tento soud uvedl „Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozlišuje zastoupení na základě neomezené a omezené plné moci (§10 odst. 3 ve spojení s § 17 odst. 7 tohoto zákona). Pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze takovou, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnout do spisu, sepsat odvolání apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměrů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony“. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné citovat i rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, podle něhož "právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovávaje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci." Od posouzení plné moci ze dne 13. 6. 2000 a jejího rozsahu se pak bude odvíjet i posouzení správnosti doručení rozhodnutí i včasnosti podání žaloby proti správním rozhodnutím v zákonné lhůtě.

Krajský soud se bude muset v dalším řízení též vypořádat s námitkami stěžovatele stran jednotlivých fází daňového řízení a omezení plné moci ze dne 13. 6. 2000 toliko na řízení exekuční, které bylo zastaveno, nepřípustností použití takové plné moci i pro nové řízení, v němž se po zastavení exekučního řízení, vydává a doručuje výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, která nepatří do tohoto řízení, kde stěžovatel žádnou plnou moc JUDr. Alexandru Šoljakovi, advokátovi, neudělil a přesto mu tato výzva byla doručena. V neposlední řadě se v dalším řízení bude muset krajský soud zabývat i posouzením

zákonnosti postupu zaměstnance Finančního úřadu v Liberci Jaroslava Starého, zákonností exekučních příkazů ze dne 11. 8. 2000, č. j. 142016/00/192941/1766 a č. j. 142017/00/192941/1766 a rozhodnutí ze dne 28. 8. 2000, č. j. 149519/00/19241/1766, které byly též doručeny uvedenému advokátovi a rozhodnutími Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 7. 2001, č. j. 14281/150/2000 a č. j. 17793/150/2000, jejichž nezákonnost též stěžovatel namítá a jimiž se odůvodnění napadeného rozsudku nezabývá.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věty první 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 26. ledna 2006

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu