Spis 2 Afs 53/2007 byl spojen se spisem číslo 2 Afs 52/2007 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **P. P.**, zast. JUDr. Miroslavem Pinkasem, advokátem se sídlem v Jablonci nad Nisou, ul. 28. října 14, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 28. 2. 2007, č. j. 59 Ca 18/2006 - 29, č. j. 59 Ca 19/2006 - 29,

**takto:**

**I.** Kasační stížnosti **se zamítají.**

**II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

## Odůvodnění:

Žalobce (dále také „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedené rozsudky, kterými byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 1. 2006, č. j. 21509/05-1500 a č. j. 21519/05-1500. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 11. 3. 2005, č. j. 24100/05/187912/5519 a č. j. 24099/05/187912/5519, jimiž byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 28. 12. 1999, č. j. 90488/99/187911/0295 a č. j. 90518/99/187911/0295. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť tato odvolání byla podána

až po marném uplynutí lhůty k tomu určené. Rozsudky krajského soudu pak přisvědčily tomu, že tato odvolání byla podána až více než pět let po stanovené lhůtě, takže byla oprávněně zamítnuta, a tedy zákonná byla i rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozsudkům, které spolu skutkově souvisejí, rozhodl Nejvyšší správní soud dne 12. 6. 2007 usnesením o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání.

Stěžovatel v kasačních stížnostech uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

Stěžovatelovy námitky odpovídající důvodům kasační stížnosti dle písm. a) citovaného ustanovení vycházejí z toho, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku doručování písemností podle daňového řádu, je-li příjemce zastoupen, z čehož bylo nesprávně dovozeno, že odvolání proti uvedeným dodatečným výměrům v daném případě byla podána opožděně. Stěžovatel dne 15. 12. 1999 zplnomocnil svou manželku k přebírání písemností z Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou. Manželka stěžovatele převzala dodatečné platební výměry dne 6. 1. 2000, stěžovateli doručeny nebyly. Stěžovatel převzal dodatečné platební výměry až dne 21. 2. 2005, a tedy odvolání proti nim byla podána včas. Za rozhodující považuje stěžovatel až doručení ze dne 21. 2. 2005, nikoliv doručení jeho manželce dne 6. 1. 2000, neboť daňový řád podle svého § 17 odst. 7 vyžaduje, aby v případech, kdy má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, byly doručovány písemnosti vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Na listině ze dne 15. 12. 1999 je přitom výslovně uvedeno, že stěžovatel zmocnil manželku k přebírání písemností z Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou, a tedy lze mít oprávněně za to, že v daném případě bylo její zmocnění zcela nepochybně omezeno, a to pouze na přebírání písemností. V takovém případě mělo být doručováno stěžovateli i jeho manželce. Krajský soud však konstatoval, že posuzovaná situace má povahu střetu mezi povinností správce daně, který v případě existence plné moci omezené na určité úkony musí písemnosti doručovat daňovému subjektu i jeho zástupci (§ 17 odst. 7 daňového řádu), a ničím neomezené možnosti daňového subjektu nechat se v řízení zastupovat na základě plné moci, a to v rozsahu, který si sám zvolí (§ 10 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že daňový řád nenabízí pro řešení této situace pozitivní úpravu, je zřejmé, že se jedná o mezeru zákona, kterou krajský soud zacelil analogií, když situaci připodobnil úpravě doručování právnickým osobám podle § 17 odst. 9 daňového řádu. S takovým postupem se stěžovatel smířit nemůže, neboť ve skutečnosti se nejedná o mezeru v zákoně, jelikož daňový řád zcela prostě řešení nabízí, a to v § 17 odst. 7, který upravuje doručování při zastoupení na základě omezené plné moci. Krajský soud dle stěžovatelova názoru navíc tuto deklarovanou analogii vyložil způsobem, který stěžovatele zbavil možnosti domáhat se nápravy vadného rozhodnutí, neboť by se vadné rozhodnutí dle tohoto výkladu vůbec nedostalo do jeho dispozice. V této souvislosti stěžovatel upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, kde se uvádí, že v případě, kdy právní úprava svojí nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů, nelze při výkonu veřejné správy tuto nejednoznačnost vykládat k tíži soukromé osoby.

Stěžovatelovy námitky odpovídající důvodům kasační stížnosti dle písm. b) citovaného ustanovení mají spočívat v tom, že závěry žalovaného nemají oporu ve spise, neboť žalovaný plnou moc ze dne 15. 12. 1999 po celou dobu řízení před správním orgánem jako plnou moc neoznačoval, nýbrž posuzoval ji jako určení osoby, které má být doručováno. Krajský soud však dokument ze dne 15. 12. 1999 výslovně označil za plnou moc.

Stěžovatelovy námitky odpovídající důvodům kasační stížnosti dle písm. d) citovaného ustanovení míří na nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů jeho rozhodnutí. Namítaná nesrozumitelnost měla spočívat v tom, že krajský soud ve svých úvahách, zda dokument ze dne 15. 12. 1999 je plnou mocí, anebo jí není, použil této formulace: *„Soud v tomto rozlišování (...) nespatřuje spatřuje rozdíl.“* Stěžovatel tudíž namítá, že nelze právní závěr soudu rozpoznat. Nedostatek důvodů rozhodnutí pak stěžovatel vidí v tom, že krajský soud neuvedl důvody, proč listinu vystavenou stěžovatelem dne 15. 12. 1999 posoudil jako plnou moc. Krajský soud rovněž neuvedl, zda se jedná o generální plnou moc, anebo naopak o plnou moc omezenou. Stejně tak se krajský soud nevypořádal s námitkou stěžovatele, obsaženou v žalobě, že daňový řád obsahuje speciální úpravu doručování rozhodnutí příjemci, kdy je potřebí doručovat oběma – zástupci i příjemci.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadené rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci byly zrušeny a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedl, že listina ze dne 15. 12. 1999 není plnou mocí, nýbrž požadavkem, aby písemnosti určené stěžovateli byly doručovány stěžovatelově manželce. Doručování stěžovateli tak nebylo nutné a rozhodné pro výpočet lhůty k podání opravného prostředku je doručení manželce stěžovatele.

Z tohoto výše uvedeného důvodu žalovaný navrhuje, aby kasační stížnosti byly zamítnuty.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti jsou podány včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti nimž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasačních stížností pak posoudil zdejší soud v mezích jejich rozsahu a v nich uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se ponejprv zabýval námitkami kasační stížnosti mířícími na nepřezkoumatelnost soudních rozhodnutí; pakliže by totiž rozhodnutí krajského soudu nebylo lze plně přezkoumat, nebylo by ani možno se v plné míře zabývat dalšími stížnostními námitkami. Právní závěr lze z napadeného rozsudku jistě rozpoznat. Stěžovatelem napadená formulace [*„soud (...) nespatřuje spatřuje rozdíl“*] je evidentní chybou v psaní. Věta sama o sobě – pravda – valný smysl nedává, avšak z kontextu je možné zcela přesvědčivě vyčíst, že první slovo platí (*„nespatřuje“*), zatímco druhé (*„spatřuje“*) se do věty dostalo nedopatřením. Z kontextu nejbližších vět, z odůvodnění jako celku i z výroku je totiž patrno, že krajský soud dospěl ke stanovisku, že žalovaný nesprávně posoudil dokument ze dne 15. 12. 1999 jako oznámení o osobě, které mají být doručovány písemnosti určené pro stěžovatele, když tento dokument je plnou mocí. Krajský soud však zároveň dospěl k závěru, že z materiálního hlediska není mezi oběma označeními dokumentu ze dne 15. 12. 1999 rozdíl (*„nespatřuje“*), když dále odůvodnil, že v dané věci se musí jednat o zastoupení stěžovatele, ať už je tento stav nazván jakkoli. Ostatně sám stěžovatel právní názor z napadeného rozsudku rozpoznat dokázal, jak dokládá již jen to, že s ním široce polemizoval (viz shora shrnuté ostatní námitky kasační stížnosti).

Napadené rozsudky netrpí ani nedostatkem důvodů. Krajský soud totiž řádně odůvodnil, proč listinu vystavenou stěžovatelem dne 15. 12. 1999 posoudil jako plnou moc

(viz předcházející řádky). Z rozsudku krajského soudu je rovněž patrné, že ji posoudil jako plnou moc omezenou, neboť v opačném případě by se krajský soud vůbec nemusel zabývat otázkou doručování přímo stěžovateli, jelikož v případě neomezené plné moci se doručuje beze všech pochyb toliko zástupci, jak stanoví výslovně § 17 odst. 7 věta první daňového řádu. Stejně tak se krajský soud vypořádal s námitkou stěžovatele, obsaženou v žalobě, že daňový řád obsahuje speciální úpravu doručování rozhodnutí příjemci, když toto vzal v potaz a do protikladu postavil ničím neomezenou možnost zvolit si i pro doručování zástupce. Zde krajský soud spatřil rozpor, který není řešen daňovým řádem, a tak zacelil mezeru analogií (blíže viz níže). Námitky odpovídající ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nemá zdejší soud za důvodné.

Dále se zdejší soud zabýval stěžovatelovým tvrzením, že závěry žalovaného nemají oporu ve spise, neboť žalovaný listinu ze dne 15. 12. 1999 po celou dobu řízení před správním orgánem jako plnou moc neoznačoval, zatímco krajský soud ji za plnou moc označil. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 22. 3. 2005, č. j. 4 As 56/2003 - 76 (dostupný na www.nssoud.cz) uvedl, že je-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč v souladu se správním spisem soud shledal zjištění skutkového stavu žalovaným za úplné a spolehlivé, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, a z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě, potom není důvodná námitka, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. V posuzovaném případě je navíc zřejmé, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, ve spise oporu má – listina ze dne 15. 12. 1999 totiž ve správním spise založena je a z hlediska této kasační námitky je irelevantní, jak předmětnou listinu správní orgán kvalifikoval po právní stránce. Ani námitky odpovídající ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak nemá zdejší soud za důvodné.

Konečně pokud jde o řešení otázky doručování při udělené omezené plné moci pro doručování podle daňového řádu, zjistil předně Nejvyšší správní soud, že ve spise je založena listina nadepsaná jako *„plná moc“* a obsahující mj. tento text: *„Zplnomocňuji svoji manželku (...) k přebírání písemností z Finančního úřadu v Jablonci n. N.“* Z uvedeného je nabíledni, že se skutečně jedná o plnou moc, nikoliv o dokument jiný. Pro tento závěr hovoří jak formální aspekty (zejm. výslovné označení listiny jakožto plné moci), tak především aspekty materiální (zmocněnec má činit právní úkony jménem a na účet zmocnitele). Ani zmocnění omezenému právě na doručování písemností nic nebrání, neboť daňový subjekt se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí podle § 10 odst. 3 daňového řádu, přičemž tato možnost není nikterak omezena, a tudíž je povolena, jelikož podle čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod může každý činit, co není zákonem zakázáno. Takovýto typ omezeného zmocnění tak je jistě platný.

Pokud se tedy v daném případě jedná o řádnou plnou moc, je třeba se dále zabývat otázkou, jaké právní účinky měla. Podle § 17 odst. 7 věta druhá daňového řádu platí, že má-li zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Ryze jazykový výklad a izolované nahlížení na toto ustanovení by snad mohlo vést k tomu, že i při zastoupení pro doručování je nutno doručovat zástupci i příjemci zároveň. Krajský soud vzal takovýto výklad v potaz a do protikladu postavil ničím neomezenou možnost nechat se fakticky zastupovat i pro doručování. Uvedený rozpor není zákonem řešen, a tak krajský soud přistoupil k použití analogie. Nejvyšší správní soud však vychází z toho, že použití analogie je prostředkem subsidiárním, použitelným toliko v případě, kdy skutečně existuje nezamýšlená mezera

v zákoně. Zdejší soud v posuzovaném případě stojí na stanovisku, že krajským soudem deklarovaný rozpor mezi ničím neomezenou možností nechat se zastoupit pro doručování písemností a povinností doručovat při omezené plné moci příjemci i zástupci současně neexistuje, tudíž neexistuje ani mezera, kterou by bylo potřeba zaplnit analogií. Ustanovení § 17 odst. 7 věta druhá daňového řádu lze totiž za použití obvyklých výkladových metod interpretovat tak, že krajským soudem popsaný rozpor vůbec nevznikne.

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004 - 43 (publikován jako č. 1115/2007 Sb. NSS), uvedl, 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 proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. Jakkoliv je institut doručování v právním řádu významný, operuje i s některými abstraktními termíny (např. fikce doručení) a má 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 dotčení na svých právech, na straně druhé nelze přijmout formalistický přístup těchto účastníků, dosahující svojí intenzitou až procesních obstrukcí, uvedl v citovaném rozsudku zdejší soud.

Účelem právní úpravy zastupování (nejen té podle § 10 daňového řádu) je umožnit osobě, aby určitou věc nemusela učinit sama (ať již z jakéhokoliv důvodu), ale mohla ji za ni učinit osoba jiná, zmocněná. Účelem plné moci udělené pro doručování tedy je, aby písemnosti nemusel přebírat ten, komu jsou určeny, ale mohla je se všemi právními účinky převzít osoba zmocněná. Lpění na doslovném a izolovaném výkladu § 17 odst. 7 věty druhé daňového řádu by tak přineslo absurdní situaci – a sice, že se v materiálním slova smyslu nelze nechat zastoupit pro doručování, neboť k zamýšlenému účinku – doručení toliko zmocněnci – nemůže nikdy dojít. Je třeba připomenout, že v daném případě byla plná moc ze dne 15. 12. 1999 omezena jen na převzetí písemností od finančního úřadu a tomu byla předložena v době (30. 12. 1999), kdy byla kontrola ukončena a projednána, a již byly vydány dodatečné platební výměry; pouze jejich doručení tak ze strany finančního úřadu přicházelo v úvahu. Podle výkladu, jehož se domáhá stěžovatel, by tak zde sice byla dána plná moc k převzetí platebních výměrů osobou zmocněnou, ale současně by musely být doručeny i jemu. Plně tak je namístě postupovat výkladem *per reductione ad absurdum*, který je svou podstatou výkladem teleologickým – tzv. teleologickou redukcí. V případě mnohosti výkladových alternativ jsou podle této metody vyloučeny ty možnosti, které vedou z pohledu smyslu a účelu normy k nepřijatelným či absurdním důsledkům. K možnostem tohoto výkladu se vyjádřil i Ústavní soud, např. ve svém nálezu ze dne 28. 1. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 41/02 (dostupný na www.judikatura.cz). V konkrétním stěžovatelově případě vyplouvá absurdita jím prosazovaného výkladu na povrch ještě očividněji. Stěžovatel totiž k přebírání písemností zmocnil svou manželku, která má se stěžovatelem stejné trvalé bydliště i místo pro doručování. Podle stěžovatelovy interpretace by tak správce daně musel jedno rozhodnutí ve věci jedné osoby posílat dvojmo na jednu adresu.

Shora provedený výklad ještě musí být podroben testu ústavní konformity. To je důležité obzvláště za situace, kdy se jedná o výklad norem veřejného práva. V této souvislosti je nutné se především vypořádat s námitkou stěžovatele, že při výkonu veřejné

správy nelze eventuální nejednoznačnost vykládat k tíži soukromé osoby, přičemž v daném případě je proti soukromé osobě restriktivně postupováno. K tomu zdejší soud uvádí, že příliš restriktivní by právě naopak byl výklad protikladný. Ten by totiž fyzickým osobám v daňovém řízení fakticky zapověděl možnost nechat se v tomto řízení zastupovat pro doručování. Postup správce daně v posuzovaném případě plně sledoval smysl zákona, zatímco stěžovatelův výklad mu protiřečí. Snaha stěžovatele, aby bylo doručováno jemu i jeho zástupci pro doručování navíc nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než obstrukci či nevhodné procesní taktizování. Není ani pravda, jak tvrdí stěžovatel, že mu proti předmětným platebním výměrům byla znemožněna procesní obrana – lhůta k podání opravného prostředku počala běžet doručením stěžovatelově manželce. Stěžovatel svá odvolání nepodal ve lhůtě vztahující se k doručení dodatečných platebních výměrů jeho k převzetí rozhodnutí zmocněné manželce. Neuvedl ani, že se z nějakých objektivních a zohlednitelných důvodů nemohl s obsahem těchto platebních výměrů v době po jejich doručení seznámit a nepodal odvolání ani v době tomu odpovídající. Naopak se značným časovým odstupem, po té kdy jeho další zástupce nahlédl do spisu, (dne 10. 8. 2000) požádal o nové doručení, přičemž vadnost postupu správce daně v tomto podání nespatřoval v tom, že platební výměry nebyly doručeny jemu, ale v tom, že nebyly doručeny i jeho předchozí zmocněnkyni ing. K. Pokud k žádosti o zaslání opisu dodatečných platebních výměrů tyto obdržel dne 21. 2. 2005, nelze od tohoto data odvozovat běh odvolací lhůty. Posouzení běhu odvolacích lhůt provedené žalovaným i krajským soudem bylo správné a určitá odchylnost v právním posouzení tohoto soudu na výsledek nemá žádný vliv. Proto ani námitky odpovídající důvodům kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nemá zdejší soud za důvodné.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci nezasahují do veřejných subjektivních práv stěžovatele a v řízení nebyly shledány vady namítané v kasační stížnosti ani vady, ke kterým je nutno přihlížet nad rámec uplatněných námitek. Proto zdejší soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 25. září 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu