



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **AROWANA CZ s.r.o.**, se sídlem Opletalova 922/8, Praha 1, IČ: 260 91 526, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2014, č.j. 30611/14/5200-20443-711309,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2014, č.j. 30611/14/5200-20443-711309 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 11. 3. 2014, č.j. 1421678/14/2001-24902-108539 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 265.992 Kč a příslušenství, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

- [2] Žalobce v podané žalobě namítal v prvním žalobním bodě (opakované rozhodnutí v téže věci), že dne 5. 6. 2013 požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně místně příslušný Finanční úřad pro Jihočeský kraj, který dne 24. 6. 2013 vydal rozhodnutí, jímž žádost o vrácení přeplatku zamítl, žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal a Finanční úřad pro Jihočeský kraj v rámci autoremedury v plném rozsahu vyhověl odvolacímu návrhu, aby bylo rozhodnutí zrušeno a přeplatek vrácen na bankovní účet daňového subjektu. Žalobce namítl, že Finanční úřad pro hlavní město Praha vydáním prvostupňového rozhodnutí porušil ustanovení § 101 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když lze přiznat totéž právo nebo uložit tutéž povinnost z téhož důvodu pouze jednou. Namítl, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj nabylo právní moci, čímž bylo řízení o podané žádosti ukončeno. Dále uvedl, že odůvodnění žalovaného, že se jedná o „deklaratorní“ typ rozhodnutí, je irelevantní, neboť správce daně svým rozhodnutím ze dne 19. 8. 2013 právo na vrácení přeplatku žalobci přiznal.
- [3] K argumentaci správce daně ustanovením § 131 odst. 3 a 4 daňového řádu, dle něhož došlo k datu 20. 6. 2013 k přechodu místní příslušnosti na nového správce daně, žalobce uvedl, že toto ustanovení se netýká výkonu správy daně. Uvedl, že podle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu vykonává svoji činnost příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně, přičemž z rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 24. 6. 2013, č.j. 1401360/13/2201-24805-304761, je patrné, že správce daně spis k dispozici měl. Dále žalobce poznamenal, že místní příslušnost přešla na Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím o změně místní příslušnosti ze dne 21. 6. 2013, č.j. 1356800/13/2201-05801-307100, což byl pátek a rozhodnutí o odvolání bylo podepsáno ihned po víkendu v pondělí 24. 6. 2013. V daném případě je tak dle názoru žalobce nemyslitelné, aby o místní příslušnosti rozhodovala rychlost procesu daných úředních osob, a právě z toho důvodu daňový řád výslovně připouští, aby v určitých případech provedl a dokončil řízení původně příslušný správce daně. Žalobce tak shrnul, že rozhodování Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, jakož i následně žalovaného, brání překážka věci rozhodnuté, když nárok žalobce byl zákonným způsobem přiznan.
- [4] Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal neúčinnost doručení. Uvedl, že předmětem věci je nárokovaný přeplatek, který vznikl v důsledku skutečnosti, že dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 12. 4. 2010, č.j. 114124/10/077910304761, č.j. 114148/10/077910304761, č.j. 114154/10/077910304761, č.j. 114156/10/077910304761 a č.j. 114169/10/077910304761, které byly žalobci doručeny datovou schránkou a jimiž byla dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí 2009 a 1. čtvrtletí 2009 a proti nimž se žalobce odvolal, dosud nenabýly právní moci. Uvedl, že rozhodnutí o odvolání proti těmto platebním výměrům ze dne 18. 10. 2010, č.j. 4693/10-1300 a č.j. 4994/10-1300, byla vydána v režimu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který pro doručení řádným způsobem požaduje při udělení omezené plné moci daňovému poradci doručení jak zástupci, tak daňovému subjektu (ustanovení § 17 odst. 7 tohoto zákona). Žalobce namítl, že mu do dne podání žaloby nebyla tato rozhodnutí o odvolání doručena, z toho důvodu nejsou tato rozhodnutí pravomocná a prekluzivní lhůta k dodatečnému stanovení daně uplynula dne 31. 12. 2012.
- [5] Žalobce dále uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uznal, že správní orgán I. stupně pochybil, neboť měl doručit rozhodnutí o odvolání souběžně zástupci i žalobci, ovšem

žalobce nesouhlasil s tím, že došlo k materiálnímu doručení, které žalovaný dovodil z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č.j. 1 Afs 148/2008. Dle názoru žalobce se však v daném případě nejedná o srovnatelný případ, neboť v tehdy řešeném případě došlo k převzetí zásilky zaměstnanci kanceláře zástupce, kteří běžně poštu přebírali a zástupce (advokát) na takto doručená rozhodnutí reagoval odvoláním. Namítl, že v jeho případě mu nebylo doručeno vůbec. K poukazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 79/2005-52, žalobce uvedl, že v dané kauze byl zástupcem druhý z manželů a navíc se daňový subjekt po převzetí zásilky od manželky ve věci chybně doručené výzvy dostavil a konal, což se v daném případě nestalo, a žalobce tak nemohl ani uplatnit své právo na případný soudní přezkum, čímž byl zkrácen na svém ústavně zaručeném právu. Namítl, že se vůbec nedozvěděl, zda již bylo rozhodnutí ve věci vydáno, správce daně tak ani materiální doručení ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu neprokázal. Uvedl, že jeho zástupce (daňová poradkyně) oprávněně předpokládala, že správce daně zná právo a dodržuje je, nebylo jí proto včas známo, že by nebylo doručeno řádně. Uvedl, že nevěděl, v jaké fázi je jeho daňový proces.

- [6] Žalobce dále uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že správce daně několikrát pochybil – chybně doručoval pouze zástupci a neuvědomil žalobce a chybně rozhodoval, když přešla místní příslušnost k datu 21. 6. 2013. Z toho důvodu je dle názoru žalobce nemyslitelné, aby byl podezírán z formalismu a účelovosti, když se choval v souladu s oprávněným očekáváním zákonného postupu správce daně a následně v logickém sledu událostí uplatňoval svá práva. V této souvislosti pak žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č.j. 7 Afs 4/2011-72, ohledně zneužití práva.
- [7] Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby bylo žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a nárokovaný přeplatek zaevidován na jeho osobní daňový účet.
- [8] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí. Uvedl, že se v případě, kdy správce daně rozhoduje o žádosti o vrácení přeplatku na dani podle ustanovení § 155 daňového řádu, jedná o rozhodnutí deklaratorní, jelikož se správce daně omezuje pouze na zkoumání, zda takový přeplatek existuje či zda existuje nedoplatek na dani, na který by měl být přeplatek převeden. V takovém případě tak není dán prostor pro správní uvážení a správce daně pouze autoritativně prohlašuje, zda tu právo na vrácení přeplatku je či není. K rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 9. 8. 2013, č.j. 1588578/13/2201-24805-304761, uvedl, že tímto rozhodnutím bylo zrušeno rozhodnutí o přeplatku pouze z procesních důvodů, pro nedostatek místní příslušnosti, když Finanční úřad pro Jihočeský kraj dospěl k závěru, že o vrácení přeplatku musí být rozhodnuto místně příslušným správcem daně. V žádném případě však nedošlo k přiznání práva na vrácení předmětného přeplatku. Oba správci daně pak konstatovali, že na osobním daňovém účtu žalobce není evidován žádný vratitelný přeplatek. Žalovaný uvedl, že pokud by soud shledal v postupu Finančního úřadu pro Jihočeský kraj nějakou procesní vadu, nemohl by se jednat o vadu, která by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, jelikož odvolací řízení by proběhlo se stejným výsledkem.
- [9] K námitce, že rozhodnutí bylo podepsáno v pondělí 24. 6. 2013, tj. ihned po pátku 21. 6. 2013, žalovaný uvedl, že je nezpochybnitelné, že se změnou místní příslušnosti rozumí přesun výkonu správy daní na jiného správce daně. Vzhledem k povaze ustanovení § 131 odst. 1 daňového řádu jako lex specialis k ustanovení § 16 téhož zákona, lze dle žalovaného dovodit, že úprava změny místní příslušnosti má skutečně jiný režim u registrovaných

daňových subjektů. V daném případě bylo vydáno rozhodnutí stanovující den změny místní příslušnosti, k této změně došlo dne 21. 6. 2013, a proto správce daně nemohl aplikovat ustanovení § 16 daňového řádu, které umožňuje, aby za určitých podmínek vykonával správu daní původní správce.

- [10] Dále žalovaný uvedl, že předmětem sporu je dle žalobce také otázka, zda rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 10. 2010 proti dodatečně vyměřené dani z přidané hodnoty nabyla právní moci přede dnem 31. 12. 2012, tj. přede dnem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný uvedl, že je třeba zvážit, zda došlo k naplnění účelu doručení v materiálním smyslu. Uvedl, že je třeba zohlednit, že odvolací řízení bylo zahájeno z iniciativy žalobce, který si pro tuto fázi daňového procesu zvolil kvalifikovaného zástupce, se kterým konzultoval postup ve věci a který byl zplnomocněn ke všem úkonům v rámci odvolacího řízení. Vzhledem k tomu, že se jednalo o rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, lze očekávat, že žalobce chtěl znát výsledek odvolacího řízení a se svou zástupkyní probral postup ve věci. Dále uvedl, že se mu nejeví reálné, aby po podání odvolání nadobro skončilo zastupování žalobce daňovou poradkyní a ten dva a půl roku čekal na rozhodnutí o odvolání, aniž by činil kroky směřující k obraně před domnělou nečinností žalovaného. Rovněž uvedl, že je třeba přihlídnout k tomu, že žalobce, i když tvrdí, že mu nebylo řádně doručeno, podal dne 22. 11. 2010 žádost o posečkání úhrady předmětné doměřené daňové povinnosti, což svědčí o tom, že žalobce byl s obsahem rozhodnutí o odvolání skutečně seznámen.
- [11] Žalovaný závěrem poukázal na skutečnost, že sám zákonodárce v rámci úpravy doručování v nyní účinném daňovém řádu upustil od dosavadní úpravy, které i v případě neomezené plné moci pro dílčí samostatnou část daňového řízení povinovala správce daně doručovat jak daňovému subjektu, tak jeho zástupci.
- [12] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které uvedl, že nesouhlasí s polemikou, že se v případě deklaratorního rozhodnutí nejedná o překážku věci rozhodnuté ve smyslu ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Zdůraznil, že se jednak jedná o teoretickou polemiku, neboť sám daňový řád dělení rozhodnutí na deklaratorní a konstitutivní nezná, a jednak není pravda, že by nebyl prostor pro uvážení správce daně. Z toho důvodu žalobce trval na tom, že mu Finanční úřad pro Jihočeský kraj právo na vrácení přeplatku účinným rozhodnutím přiznal.
- [13] Dále v replice uvedl, že netrvá na zrušení žalobou napadeného rozhodnutí v důsledku postupu Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, jelikož nezákonný postup aplikoval až Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který opakovaně vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým porušil ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Zároveň uvedl, že nesdílí názor, že právní úprava v ustanovení § 16 daňového řádu ve věci změny místní příslušnosti je obecnou úpravou.
- [14] Žalobce dále ke skutečnosti, že dne 22. 11. 2010 podal žádost o posečkání úhrady předmětné daně, zdůraznil, že z dané žádosti ani z dalších písemností ve spisu nijak nevyplývá, že by uvedená žádost byla v návaznosti na rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 10. 2010. Uvedl, že se podle tehdejší legislativní úpravy nacházel v situaci, kdy mu podané odvolání neposkytovalo odkladný účinek a jednal tak pod tlakem vymáhacího řízení, jemuž čelil.
- [15] K závěrečnému poukazu žalovaného na skutečnost, že sám zákonodárce v rámci úpravy doručování v nyní účinném daňovém řádu upustil od dosavadní úpravy, uvedl, že daňové

řízení proběhlo podle dosavadního procesního předpisu a daňový subjekt i jeho zástupce legitimně očekávali, že správce daně zná právo a postupuje s ním v souladu.

- [16] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [17] Dne 5. 6. 2013 podal žalobce k Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, ve které požadoval vrácení přeplatku ve výši 265.922 Kč, který dle jeho názoru vznikl z důvodu úhrady nepravomocně doměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2008 až 1. čtvrtletí 2009. Tuto skutečnost žalobce spatřoval v tom, že správce daně doručoval rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 10. 2010, č.j. 4693/10-1300 a č.j. 4994/10-1300, pouze zástupkyni žalobce, která byla zmocněna speciální plnou mocí pouze pro odvolací řízení.
- [18] Rozhodnutím ze dne 24. 6. 2013, č.j. 1401370/13/2201-24805-304761, Finanční úřad pro Jihočeský kraj žádosti nevyhověl s odůvodněním, že odvolací orgán při doručování rozhodnutí postupoval v souladu se zákonem a k prekluzi tak nedošlo. Mimo jiné uvedl, že předmětná plná moc pro odvolací řízení je plnou mocí neomezenou, protože zmocňuje zástupce ke všem úkonům v celém odvolacím řízení, a proto bylo správně doručováno pouze zástupkyni žalobce.
- [19] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí dne 5. 7. 2013 odvolání. V rámci autoremedury Finanční úřad pro Jihočeský kraj rozhodnutím ze dne 19. 8. 2013, č.j. 1588578/13/2201-24805-304761, své předchozí rozhodnutí zrušil, a to z toho důvodu, že nově místně příslušným správcem daně žalobce se ode dne 20. 6. 2013 stal Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
- [20] Rozhodnutím ze dne 11. 3. 2014, č.j. 142678/14/2011-24902-108539, Finanční úřad pro hlavní město Prahu, žádosti nevyhověl, a to ze stejných důvodů jako Finanční úřad pro Jihočeský kraj ve svém rozhodnutí ze dne 24. 6. 2013.
- [21] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí dne 25. 3. 2014 odvolání, ve kterém uváděl obdobná tvrzení a námitky jako v podané žalobě.
- [22] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 19. 11. 2014, č.j. 30611/14/5200-20443-711309, bylo odvolání žalobce zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí bylo potvrzeno.
- [23] V odůvodnění se žalovaný nejprve zabýval problematikou vrácení přeplatku podle ustanovení § 155 daňového řádu a plných mocí a dospěl k závěru, že žalobce skutečně udělil speciální plnou moc pro řízení, ačkoliv v neomezeném rozsahu. Shledal, že Finanční úřad pro Jihočeský kraj měl doručovat rozhodnutí o odvolání žalobci i jeho zástupkyni. Dále se však žalovaný zabýval tím, zda byla naplněna materiální funkce doručení a dospěl k závěru, že namítané procesní pochybení Finančního úřadu pro Jihočeský kraj nemohlo způsobit neúčinnost doručení. Žalovaný v odůvodnění odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 1 Afs 148/2008 a sp.zn. 7 Afs 79/2005, z nichž dovodil, že se jeví jako nepravděpodobné, že by rozhodnutí o odvolání zástupkyně žalobce nekonzultovala s žalobcem, a to vzhledem k dalšímu postupu a možnosti podat žalobu. Dále uvedl, že skutečnost, že daňová poradkyně nenamítala vadu doručení bezprostředně poté, co bylo doručeno rozhodnutí o odvolání pouze jí, společně s faktem, že žalobce na tuto vadu poukázal téměř tři roky poté a po uplynutí lhůty pro stanovení daně, naopak dle žalovaného nasvědčuje formalistickému a účelovému jednání žalobce. Žalovaný tak shrnul, že nedošlo ke zkrácení práv žalobce.

- [24] K námitce překážky věci rozhodnuté žalovaný v odůvodnění uvedl, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání ze dne 19. 8. 2013 bylo jasně uvedeno, že rozhodnutí o přeplatku ze dne 24. 6. 2013 bylo zrušeno z důvodu místní nepříslušnosti správce daně, přičemž žádost o vrácení přeplatku zůstala nevyřízena. Dále uvedl, že rozhodnutí o přeplatku je svou povahou deklaratorním rozhodnutím, a proto nelze uvažovat o porušení zásady ne bis in idem. Dále se zabýval úpravou změny místní příslušnosti, kdy poukázal na ustanovení § 131 odst. 1 daňového řádu vztahující se na registrované daňové subjekty jako lex specialis k ustanovení § 16 daňového řádu vztahující se naopak na neregistrované daňové subjekty.
- [25] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.
- [26] Oba účastníci řízení s projednáním věci bez jednání souhlasili. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.
- [27] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [28] Žalobce v podané žalobě v prvním žalobním bodě (opakované rozhodnutí v téže věci) namítal, že Finanční úřad pro hlavní město Praha vydáním prvostupňového rozhodnutí porušil ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu, jelikož rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, jímž bylo k odvolání žalobce žádosti vyhověno, nabylo právní moci, čímž bylo řízení o podané žádosti ukončeno. Dále žalobce polemizoval, zda se jedná o rozhodnutí „deklaratorní“, neboť je zřejmé, že správce daně svým rozhodnutím ze dne 19. 8. 2013 právo na vrácení přeplatku žalobci přiznal. Žalobce dále v tomto žalobním bodu zpochybnil argumentaci správce daně ustanovením § 131 odst. 3 a 4 daňového řádu ohledně přechodu místní příslušnosti na nového správce daně.
- [29] Podle ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.
- [30] Podle ustanovení § 131 odst. 1 téhož zákona dojde-li ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně, dosavadní příslušný správce daně stanoví rozhodnutím den, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně; proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.
- [31] Soud k této žalobní námitce uvádí, že dospěl k závěru, že vydání prvostupňového rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, stejně tak následně ani vydání žalobou napadeného rozhodnutí nebránila překážka věci rozhodnuté ve smyslu ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Je tomu tak dle názoru soudu proto, že rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 8. 2013, č.j. 1588578/13/2201/24805-304761, bylo k odvolání žalobce v rámci autoremedury zrušeno předchozí rozhodnutí tohoto správce daně ze dne 24. 6. 2013, č.j. 1401370/13/2201-24805-304761, jímž nebylo vyhověno předmětné žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty. Finanční úřad pro Jihočeský kraj své předchozí rozhodnutí ze dne 24. 6. 2013 zrušil v rámci autoremedury z toho důvodu, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí jím nemělo

být vydáno, jelikož měl žalobce ode dne 14. 5. 2013 zapsané sídlo na adrese Opletalova 922/8, Praha 1, přičemž dle ustanovení § 131 odst. 1 daňového řádu tak došlo ke změně místní příslušnosti správce daně, která dle rozhodnutí přešla na nového správce daně ke dni 20. 6. 2013.

[32] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 8. 2013 tak nedošlo k tomu, že by žalobci bylo přiznáno právo na vrácení požadovaného přeplatku, resp. bylo vyhověno jeho žádosti, pouze tímto rozhodnutím bylo z procesních důvodů (nedostatek místní příslušnosti) zrušeno předchozí rozhodnutí tohoto správce daně ze dne 24. 6. 2013. Rozhodnutím ze dne 19. 8. 2013 tak nebyla založena překážka věci rozhodnuté dle ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu, jelikož o žádosti žalobce o vrácení přeplatku nebylo věcně správním aktem Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 8. 2013 rozhodnuto. Tímto rozhodnutím nebylo žádosti ani vyhověno, ani nevyhověno, tímto rozhodnutím byla pouze napravena vada řízení spočívající v nedostatku místní příslušnosti, žádost žalobce však zůstala nevyřízena. Finanční úřad pro hlavní město Praha tak svým postupem neporušil ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Tuto hlavní námitku obsaženou v žalobním bodě č. 1 tak soud neshledal důvodnou.

[33] K dílčím námitkám obsaženým v tomto žalobním bodě pak soud jen stručně uvádí, že polemika, zda se v daném případě (rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku na dani) jedná o rozhodnutí deklaratorní nebo konstitutivní je v nyní projednávané věci nepřipadná, a to z toho důvodu, že soud dospěl k závěru, že rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 8. 2013 nebylo věcně (tj. ani deklaratorně ani konstitutivně) rozhodováno. Přesto se však soud ztotožnil s názorem žalovaného, že se v případě tohoto typu rozhodnutí jedná o rozhodnutí deklaratorní, když jím správce daně pouze deklaruje, zda existuje či neexistuje požadovaný přeplatek na dani.

[34] K námitkám ohledně přechodu místní příslušnosti soud uvádí, že ke změně místní příslušnosti správce daně došlo na základě rozhodnutí ze dne 20. 6. 2013 v souladu s ustanovením § 131 odst. 1 daňového řádu, původní rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj však bylo vydáno dne 24. 6. 2013, tj. je patrné, že bylo vydáno místně nepřislušným správcem daně. Bylo tak na místě tuto vadu způsobující nezákonnost původního rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj napravit zrušením takového rozhodnutí, o čemž byl žalobce informován v odůvodnění rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 8. 2013 s tím, že řízení o žádosti dokončí nový správce daně. Od 21. 6. 2013 tak byl k vydání rozhodnutí o žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Výše uvedené námitky tak soud neshledal důvodnými.

[35] Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal neúčinnost doručení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 18. 10. 2010, č.j. 4693/10-1300 a č.j. 4994/10-1300. Namítal, že bylo porušeno ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť mu do dne podání žaloby nebyla tato rozhodnutí o odvolání doručena, přičemž z toho důvodu nejsou tato rozhodnutí pravomocná a prekluzivní lhůta k dodatečnému stanovení daně uplynula dne 31. 12. 2012. Žalobce dále zpochybňoval tvrzení žalovaného, že došlo k materiálnímu doručení, když jeho zástupce (daňová poradkyně) oprávněně předpokládala, že správce daně zná právo, nebylo jí proto včas známo, že nebylo doručeno řádně, žalobce nevěděl, v jaké fázi se jeho daňový proces nachází, přičemž žalobce svá práva uplatňoval v logickém sledu, nechoval se tedy formalisticky či účelově.

- [36] Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.
- [37] Podle ustanovení § 17 odst. 7 téhož zákona 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.
- [38] Podle ustanovení § 10 odst. 3 téhož zákona 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.
- [39] Předmětem sporu je tedy v tomto žalobním bodě otázka, zda rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 10. 2010 proti dodatečným platebním výměrům daně z přidané hodnoty nabyla právní moci přede dnem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, v daném případě před 31. 12. 2012.
- [40] V této souvislosti soud nejprve odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp.zn. I.ÚS 433/01, kde tento konstatoval, že „*právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcovy 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. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovává 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.*“ V dalším z nálezů, v nichž se Ústavní soud zabýval předmětnou otázkou, dospěl k závěru, že plná moc, jež byla daňovým subjektem udělena „*ke všem právním úkonům a jednáním souvisejícím s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru*“, je „*dle svého rozsahu a obsahu plnou mocí speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů) a neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele), udělenou pro řízení o odvolání proti konkrétnímu prvostupňovému rozhodnutí. Rozsah zmocnění v uvedené plné moci byl vymezen, a to zcela přesně tak, že omezil zastupování výlučně na řízení odvolací. Zákon o správě daní a poplatků vymezuje daňové řízení jako řízení o daních a posléze v samostatných částech upravuje jeho jednotlivé fáze. Byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků*“ (nálezy ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03).
- [41] Dále pak soud odkazuje na právní větu, kterou formuloval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, čj. 7 Afs 10/2005-86: „*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.“

- [42] Nejvyšší správní soud se kvalifikací plné moci v daňovém řízení jako omezené, či neomezené, zabýval i nadále, když např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 9. 2007, čj. 1 Afs 39/2006-79, konstatoval, že „*plná moc ve světle shora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.*“
- [43] V nyní posuzované věci vyplývá, že žalobce dne 26. 4. 2010 udělil plnou moc pro zastupování v rámci odvolacího řízení (dle ustanovení § 10 zákona o správě daní a poplatků) Ing. M. K., daňové poradkyni č. X, se sídlem R. 1, Č. B. Žalobce zmocnil daňového poradce k tomu, aby jej „*zastupoval v jednání před Finančním úřadem ve věci odvolání proti dodatečně vyměřené dani z přidané hodnoty za období 1. čtvrtletí 2008, 2. čtvrtletí 2008, 3. čtvrtletí 2008, 4. čtvrtletí 2008 a 1. čtvrtletí 2009*“. Daňová poradkyně byla tímto dle textu plné moci „*zmocněna k jednání ve všech úkonech odvolacího řízení*“. Dále plná moc obsahovala tento text: „*výše uvedenou dále zmocňuji, aby veškeré potřebné dokumenty v této věci podepisovala, tak jako bych tak činil sám a dále mne zastupovala v takovém rozsahu, který bude potřeba k úplnému zajištění a naplnění této plné moci a mého zájmu. Plná moc zaniká pravomocným ukončením odvolacího řízení. Tato plná moc opravňuje rovněž k nahlížení do celého mého daňového spisu.*“
- [44] Ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009-46, je pak pro účely aplikace ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu „*nutné posoudit, zda je předmětná plná moc omezená, či neomezená, a to s ohledem na právní úpravu § 10 odst. 3 daňového řádu doplněnou shora naznačenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Zároveň je však třeba posoudit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou (univerzální), udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc speciální.*“
- [45] Pokud jde o posouzení (ne)omezenosti plné moci udělené žalobce, soud uvádí, že tuto plnou posoudil nepochybně jako neomezenou, jelikož dle ustanovení § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků *a contrario* nemůže být plná moc, která neobsahuje přesné určení jejího rozsahu, např. výčet úkonů, k nimž je zmocněnec oprávněn, ani směrnice či pokyny k jejich provedení ve smyslu shora citovaného nálezu Ústavního soudu, omezenou plnou mocí. Zdejší soud se tak ztotožnil s názorem orgánů finanční správy v posouzení předmětné plné moci jako neomezené.
- [46] Stejně tak se zdejší soud ztotožnil s názorem žalovaného, že se jednalo o plnou moc speciální, jelikož plná moc byla výslovně vázána pouze na odvolací řízení. Jednalo se tedy o plnou moc speciální, která opravňovala zmocněnce pouze k realizaci úkonů (jinak

nespecifikovaných, tedy všech) v rámci odvolacího řízení. Byla-li tedy plná moc udělena pouze pro odvolací řízení, nelze tak dojít k závěru, že byla udělena pro „celé daňové řízení“ ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Z toho důvodu se soud ztotožnil i s názorem žalovaného, že správce daně pochybil, když byla rozhodnutí o odvolání doručena pouze zmocněné zástupkyni žalobci, nikoli současně i žalobci (zastoupenému). Žalobci lze proto přisvědčit, že správce daně neaplikoval ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků správně a zatížil řízení vadou, doručil-li předmětná rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům pouze zmocněnkyni žalobce.

[47] V daném případě je však nutné se zabývat otázkou, zda tato procesní vada byla způsobila ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na tzv. materiální doručení, jímž žalovaný argumentoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a jež žalobce v podané žalobě rozporoval.

[48] Soud dospěl, stejně jako žalovaný, k závěru, že byla naplněna tzv. materiální funkce doručení, jelikož z následných úkonů žalobce v řízení bylo lze důvodně předpokládat, že se žalobce s rozhodnutím o odvolání ze dne 18. 10. 2010 seznámil. I soudu se totiž jeví jako velmi nepravděpodobné, že by zmocněná zástupkyně žalobce (daňová poradkyně) nekonzultovala s žalobcem, že jí toto rozhodnutí bylo doručeno, když jí byla plná moc udělena pro odvolací řízení, tj. i pro doručení rozhodnutí o odvolání, a to s ohledem na další postup žalobce ve věci, např. možnost podat správní žalobu. Odvolací řízení totiž bylo zahájeno z iniciativy žalobce, který si pro něj zvolil svého zástupce, přičemž je nelogické, že by žalobce nechtěl znát výsledky odvolacího řízení a se svou zástupkyní by neprobíral postup ve věci. Rovněž se soudu nejeví jako reálné a logické, aby se po podání odvolání žalobce přestal o výsledek odvolacího řízení zajímat, resp. že by dva a půl roku čekal na rozhodnutí o odvolání, aniž by učinil, např. i v součinnosti se svou zmocněnou zástupkyní, kroky k obraně proti domnělé nečinnosti žalovaného. Poslední skutečností, která dle názoru soudu svědčí o správnosti závěru žalovaného o materiálním doručení, je pak skutečnost, že žalobce, ačkoliv tvrdil, že mu nebylo rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 10. 2010 doručeno, tak dne 22. 11. 2010 podal žádost o posečkání úhrady předmětné doměřené daňové povinnosti, což je logicky následný krok, kterým chtěl žalobce zabránit vymáhání doměřené daňové povinnosti poté, což již jeho předchozí krok (podané odvolání) byl shledán v rámci odvolacího řízení nedůvodným. Tyto skutečnosti tak dle názoru soudu svědčí o tom, že žalobce byl s obsahem rozhodnutí o odvolání seznámen, proto tak soud neshledal výše uvedenou vadu doručování za natolik podstatnou, aby ovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí o odvolání tak nabyla právní moci přede dnem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, žalobci tak nevznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty.

[49] Soud tak z výše uvedených důvodů neshledal žalobní námitky uvedené ve druhém žalobním bodu důvodnými.

[50] Na druhou stranu pak soud odmítá argument žalovaného uvedený v písemném vyjádření k podané žalobě, že sám zákonodárce v rámci úpravy doručování v nyní účinném daňovém řádu upustil od dosavadní úpravy, které i v případě neomezené plné moci pro dílčí samostatnou část daňového řízení povinovala správce daně doručovat jak daňovému subjektu, tak jeho zástupci. Byť se jedná o správný závěr ve vztahu k nyní platnému a účinnému daňovému řádu, tak jej však nelze aplikovat ve vztahu k zákonu o správě daní a

poplatků, dle něžž bylo postupováno v případě doručování předmětných rozhodnutí o odvolání.

[51] Soud tedy ze všech výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[52] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 11. září 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu