



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **OBOLUS společnost s ručením omezeným**, zastoupeného JUDr. Janem Soldátem, advokátem se sídlem v Milevsku, Sažinova 763, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2007, č. j. 10 Ca 107/2007 - 21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2007, č. j. 10 Ca 107/2007 - 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2007, č. j. 1593/07-1500. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání ze dne 15. 12. 2006 a 18. 12. 2006 proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 98265/06/097910/1810, kterým bylo podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků, (dále též „daňový řád“) jako opožděně podané zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. 2005 do 30. 6. 2005 vydanému Finančním úřadem v Písku dne 14. 10. 2005 pod č. 246/2005 (č. j. 83225/05/097910/1810) na částku 180 Kč. Krajský soud žalobu zamítl s tím, že odvolání

není podáno nepřislušnou osobou, jestliže stěžovatel sám podal blanketní odvolání a daňový poradce jeho odvolání pouze odůvodnil.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Výslovně uvádí, že nesouhlasí s postupem soudu, který jeho jedinou žalobní námitku - že žalovaný rozhodoval o odvolání (doplnění podaného odvolání), které bylo podáno osobou k tomu zjevně nepřislušnou - transformoval na „výhradu žalobce, že odvolání bylo podáno nepřislušnou osobou“. Stěžovatel tento rozdíl, který se na první pohled může jevit jako malý, shledává zásadním, neboť krajský soud nastolil situaci, kdy předmětem jeho rozhodování nebyla správnost či nesprávnost postupu žalovaného (tj. že žalovaný neměl o podaném doplnění odvolání rozhodovat), ale správnost či nesprávnost postupu zmocněnců stěžovatele (tj. zda odvolání bylo podáno osobou příslušnou). Stěžovatel dále popírá, že by při ústním jednání soudu žalobní námitku rozšiřoval. Naopak se domnívá, že odkaz na judikaturu není porušením zákonné restrikce, stejně jako jeho tvrzení, že ho správce daně měl vyzvat k doplnění podaného odvolání. Stěžovatel tedy zdůrazňuje, že žalovaný své rozhodování zatížil vadou, která činí jeho rozhodnutí nezákonným, neboť rozhodoval o doplnění odvolání, které bylo podáno osobou k tomu nepřislušnou. Soud pak toto pochybení nevzal v úvahu. Navrhuje proto, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval daňové řízení, přičemž kasační stížnost shledává nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí. Sporné odvolání podal statutární zástupce stěžovatele Ing. Mejta a jeho doplnění stěžovatelův zástupce Ing. Č., který k tomu byl zmocněn plnou mocí ze dne 16. 3. 2005. Námitku stěžovatele ohledně pojmů „osoba nepřislušná“ a „zjevně nepřislušná osoba“ považuje za zavádějící a účelovou.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je uplatněn důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Takovou otázkou je, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud odvolání přezkoumal a rozhodl o něm. Dalším důvodem je důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Tu pak stěžovatel shledává v údajné změně jeho žalobní námitky soudem a také v tom, že se soud nezabýval jeho tvrzeními uplatněnými při ústním jednání.

Ze správního spisu bylo zjištěno, že Finanční úřad v Písku vydal dne 14. 10. 2005 platební výměr na daňové penále č. 246/2005 (č. j. 83225/05/097910/1810) na dani z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2005 do 30. 6. 2005 na částku 180 Kč. Stěžovatel prostřednictvím svého jednatele Ing. Mejty podal odvolání proti tomuto rozhodnutí a ještě dalším dvěma platebním výměrům na daňové penále, aniž by zde uvedl důvody odvolání. Pouze poukázal na včasnost jeho podání a upozornil, že napadené platební výměry dosud nebyly řádně doručeny; fikce doručení nepřipadá v úvahu, neboť pošta odmítla stěžovateli zásilky vydat. Finanční úřad v Písku odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 29. 11. 2006, č. j. 98265/06/097910/1810, jako opožděně podané, neboť platební výměry byly řádně

doručeny podle § 17 odst. 5 daňového řádu, tj. uplynutím úložní doby. Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí odvolal dne 15. 12. 2006 a v odvolání pouze uvedl, že podává odvolání proti „rozhodnutím o zastavení řízení“ s uvedením čísel jednacích, včetně č. j. 98265/06/097910/1810. Dne 18. 12. 2006 bylo doručeno finančnímu úřadu odvolání proti shodným rozhodnutím, které již důvody obsahovalo a bylo podepsáno daňovým poradcem Ing. Č. Rovněž zde bylo uvedeno, že je odvolání činěno jménem stěžovatele. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 6. 2007, č. j. 1593/07-1500, odvolání stěžovatele ze dne 15. 12. 2006 a 18. 12. 2006 zamítl, neboť napadené rozhodnutí finančního úřadu shledal v souladu se zákonem.

Proti tomu podal stěžovatel žalobu, kde namítal, že žalovaný zatížil rozhodování vadou, která činí jeho rozhodnutí nezákonným, neboť rozhodoval o odvolání (doplnění odvolání), které bylo podáno osobou k tomu zjevně nepřislušnou. Stěžovatel totiž svým podáním doručeným finančnímu úřadu dne 3. 2. 2006 zmocnil k řízení ve věci rozhodnutí č. j. 83225/05/097910/1810 daňového poradce Ing. J. V., ale doplnění podaného odvolání ze dne 18. 12. 2006 učinil daňový poradce Ing. K. Č. (ten sice stěžovatele také zastupuje, avšak v jiných souběžně vedených řízeních). Při ústním jednání dne 22. 8. 2007 stěžovatel mj. poukázal na to, že jím podané blanketní odvolání nemělo zákonem požadované náležitosti a upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k problematice údajů zjistitelných ze spisu. Krajský soud žalobu zamítl s tím, že samotné odvolání podal statutární zástupce stěžovatele. Nelze tedy hovořit o tom, že bylo projednáno odvolání podané zjevně nepřislušnou osobou, jestliže se odvolal stěžovatel a daňový poradce Ing. K. Č. jeho odvolání pouze odůvodnil. Námitkou týkající se nedostatku náležitostí stěžovatelova blanketního odvolání se krajský soud nezabýval s poukazem na § 72 odst. 1 s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 6. 6. 2007, a námitka vznesená při jednání dne 22. 8. 2007 nebyla uplatněna v zákonné dvouměsíční lhůtě.

Součástí spisu jsou také dvě plné moci. Jedna datovaná dne 23. 12. 2005 (a finančnímu úřadu doručená dne 3. 2. 2006), kterou stěžovatel zmocnil daňového poradce Ing. J. V. k zastupování před správcem daně v řízení o daňovém penále na daň z přidané hodnoty č. j. 83225/05/097910/1810, s tím, že daňový poradce není oprávněn vzít podané odvolání zpět. Zastupování na základě této plné moci končí dnem pravomocného rozhodnutí ve věci. Rovněž zde bylo uvedeno, že tato plná moc ve vymezeném rozsahu omezuje plnou moc udělenou dříve. Druhou plnou mocí, která je dřívějšího data (ze dne 16. 3. 2005 a téhož dne byla doručena finančnímu úřadu), stěžovatel zmocnil Ing. K. Č. ke svému zastupování před správcem daně, a to ke všem úkonům vyjma těch, které se týkají daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i některých dalších úkonů (podat návrh na změnu místní příslušnosti, podepsat zprávu o daňové kontrole, sjednat základ daně a daň, vzít zpět odvolání, vzdát se práva na odvolání a podat odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele, kterými brojí proti postupu krajského soudu.

Pokud stěžovatel spatřuje důvod ke zrušení rozsudku v údajné změně jeho žalobní námitky krajským soudem, pak s ním nelze souhlasit. V podané žalobě totiž stěžovatel jednoznačně žalobní námitku formuloval, a to tak, že žalovaný rozhodoval o odvolání (doplnění) podaném osobou k tomu zjevně nepřislušnou. Zjevnou nepřislušnost stěžovatel konkretizoval odkazem na udělené plné moci jednotlivým daňovým poradcům. Přesně tak také krajský soud jeho námitku přezkoumal. Přestože se vzájemným srovnáním plných moci výslovně nezabýval, nezpochybnil fakt, že doplnění sporného odvolání podal Ing. K. Č., který k tomu na základě plné moci nebyl oprávněn. Za podstatné však považoval, že samotné odvolání podal přímo stěžovatel, a pouhá skutečnost, že jeho důvody formuloval daňový poradce, není postačující k tomu, aby toto odvolání bylo považováno za podané osobou k tomu zjevně nepřislušnou. Krajský soud tak stěžovatelovu žalobní námitku nijak nezměnil.

Rovněž namítá-li stěžovatel, že tuto námitku při ústním jednáním nerozšiřoval, nýbrž konkretizoval, nemůže s ním zdejší soud souhlasit. Stěžovatel má samozřejmě pravdu v tom, že pouhé uvedení judikatury na podporu v žalobě vyjádřeného tvrzení nepřipustným rozšiřováním není, avšak v daném případě stěžovatel neuváděl soudní rozhodnutí na podporu tvrzení, že odvolání podala zjevně nepřislušná osoba, nýbrž poukazoval na pochybení žalovaného, který jej měl vyzvat k doplnění náležitostí podaného blanketního odvolání. Přestože obě tvrzení (jak to, že daňový poradce, který doplnění odvolání sepsal, k tomu nebyl oprávněn, tak to, že stěžovatel měl být vyzván k doplnění odvolání), směřují k témuž cíli, a to že žalovaný o podaném odvolání neměl věcně rozhodovat, nelze je požadovat za jeden žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. („*žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*“). Naopak se jedná o žalobní body dva. První, uplatněný řádně v žalobě, nesouhlasí s postupem žalovaného, který přezkoumal důvody odvolání sepsané osobou nepřislušnou (daňovým poradcem, jenž k tomu nebyl zmocněn). Druhý, který s prvním sice úzce souvisí, ale přesto se jedná o žalobní bod odlišný, pak žalovanému vyčítá, že stěžovatele nevyzval k doplnění blanketního odvolání. Oba tyto žalobní body mají svůj skutkový i právní základ a jsou schopny samostatné existence. K tomu je vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 – 63, (v době tohoto rozhodnutí dosud nezveřejněno), kde soud upozornil na to, že pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu (žalobní bod), který nebyl žalobcem uplatněn ve lhůtě pro podání žaloby (§ 72 s. ř. s.), dopouští se vady řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Takový postup krajského soudu znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí. Uvedené je projevem přísné dispoziční zásady, která řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu ovládá (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2003, č. j. 2 Azs 9/2003 – 40, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 113/2004). Tvrzené důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyly shledány.

Stěžovatel dále považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, neboť rozhodoval o doplnění odvolání podaném osobou k tomu zjevně nepřislušnou.

Podle § 10 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce oprávněn dát se 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. Odst. 4 a 5 tohoto ustanovení pak stanoví, že zastupování daňového subjektu zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět. Pokud v téže věci jedná daňový subjekt i zástupce jím zmocněný a jejich jednání si odporuje, respektuje správce daně jednání daňového subjektu. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět.

Ustanovení § 21 odst. 8 daňového řádu pak stanoví správci daně postup při odstraňování vad podání (*„Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví, odstranil. Současně ho poučí o následcích spojených s jejich neodstraněním.“*).

Jak vyplynulo ze správního spisu, stěžovatel byl v dané věci (tj. řízení o daňovém penále na daň z přidané hodnoty stanoveném platebním výměrem ze dne 14. 10. 2005, č. j. 83225/05/097910/1810) zastoupen daňovým poradcem Ing. J. V., a to na základě plné moci ze dne 23. 12. 2005. Touto plnou mocí stěžovatel výslovně omezil plnou moc předchozí, kterou udělil dne 16. 3. 2005 Ing. K. Č. Jak vyplývá z podacího razítka, plnou moc ze dne 23. 12. 2005 předložil finančnímu úřadu dne 3. 2. 2006 a v době podání sporného odvolání (prosinec 2006) byla tato skutečnost správci daně známa. Trvání plné moci bylo určeno do nabytí právní moci předmětného platebního výměru (podle § 32 odst. 12 daňového řádu, rozhodnutí je v právní moci, pokud proti němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek). Vzhledem k tomu, že v téže věci může mít daňový subjekt jen jednoho zástupce (§ 10 odst. 3 daňového řádu) byl k podání odvolání a jeho odůvodnění vedle stěžovatele oprávněn pouze Ing. J. V. a nikoli Ing. K. Č.

Rovněž je nepochybné, že stěžovatelem podané odvolání ze dne 15. 12. 2006 neobsahovalo náležitosti stanovené v § 48 odst. 4 daňového řádu, zejména pak uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným a navrhované změny či zrušení rozhodnutí. Veškeré náležitosti vyžadované pro odvolání pak lze bezpochyby vyčíst z odvolání podaného dne 18. 12. 2006 Ing. K. Č., který však k zastupování stěžovatele v tomto řízení nebyl oprávněn.

Správce daně tak bez toho, aniž by Ing. K. Č. doložil plnou moc, kterou by ho stěžovatel k zastupování v daném řízení zmocnil a která by byla pozdějšího data, než plná moc udělená Ing. J. V., nemohl na odvolání podané Ing. K. Č. nahlížet jako na doplnění odvolání stěžovatelova. Naopak se jednalo o samostatné podání tohoto

daňového poradce. Ostatně ani z textu tohoto podání neplyne, že by se mělo jednat o doplnění, nýbrž je stylizováno jako samostatné odvolání. Pokud by pak daňový poradce nedoložil své zmocnění k podání odvolání, resp. k jeho doplnění ani k výzvě správce daně (§ 21 odst. 8 daňového řádu), bylo by třeba na něho nahlížet jako na osobu k podání odvolání nepřislušnou ve smyslu § 49 odst. 2 písm. c) daňového řádu. V daném případě tedy daňový poradce Ing. K. Č. nebyl oprávněn podat za stěžovatele odvolání ve věci platebního výměru ze dne 14. 10. 2005, č. j. 83225/05/097910/1810, resp. proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 29. 11. 2006, č. j. 98265/06/097910/1810, na zmíněný platební výměr navazující.

V případě stěžovatelova odvolání pak byl na místě postup podle § 48 odst. 5 druhá věta daňového řádu („*Neobsahuje-li podané odvolání zákonem předepsané náležitosti, vyzve správce daně odvolatele s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu ne kratší patnácti dnů.*“).

Pokud žalovaný považoval odvolání podaná stěžovatelem a Ing. K. Č. za odvolání a jeho doplnění, přičemž za odvolatele pokládal stěžovatele, postupoval v rozporu se zákonem, neboť přezkoumával důvody neuplatněné stěžovatelem, nýbrž jiným odvolatelem (Ing. K. Č., který stěžovatele v daném řízení nezastupoval). Na tom nic nemění skutečnost, že v odvolání bylo uvedeno, že je podáváno jménem stěžovatele. Stěžovatel žádné důvody do svého odvolání neuvedl a nebylo možno jeho odvolání věcně přezkoumat. Rozhodnutí krajského soudu, které ke stěžovatelově námitce toto pochybení žalovaného neshledalo, je nezákonné a důvod kasační stížnosti v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak byl shledán naplněným.

Vzhledem k tomu Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. 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.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. března 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu