



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **GLOBE 21, a. s.**, se sídlem Dolní Břežany, Hodkovice 2, PSČ 252 41, zastoupeného Mgr. Alenou Abbidovou, advokátkou se sídlem Praha 2, Chodská 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze, ze dne 9. 3. 2006, čj. 11 Ca 307/2005 - 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 3 vydal dne 18. 6. 2005 exekuční příkaz, čj. 114859/04/003940/0739, na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků žalobce vedených u Československé obchodní banky, a. s., a to k vymození daňového nedoplatku v celkové výši 750 180 Kč. Exekučním titulem byl dle ustanovení § 73 odst. 4 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vykonatelný výkaz nedoplatků čj. 82028/04/00351/4822, sestavený ke dni 9. 4. 2004.

Rozhodnutím ze dne 5. 5. 2005, čj. FŘ 8189/15/04, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce proti tomuto exekučnímu příkazu.

Žalobce napadl posledně uvedené rozhodnutí žalobou u Městského soudu v Praze. V návrhu argumentoval tím, že správce daně vede exekuci pro pohledávku, která nebyla ke dni podání odvolání vykonatelná. Rozhodnutí, na jehož základě měla být vymáhána, totiž

nenabylo právní moci, protože nebylo řádně doručeno žalobci, ale pouze zástupkyni žalobce. V souladu s ustanovením § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být dodatečné platební výměry doručeny jak zástupci žalovaného tak daňovému subjektu samotnému, protože mu dodatečný platební výměr stanoví něco osobně vykonat. Práva a povinnosti daňového subjektu jsou založena zákonem, jejich vykonatelnost je však založena právním aktem. Vydaná rozhodnutí proto musí být zároveň doručena daňovému subjektu. Žalobce dále uvedl, že se správní orgán nedostatečně zabýval otázkou zmocnění žalobce. Žalobce měl po dobu řízení zástupce s neomezenou plnou mocí. Tato plná moc však byla udělena v souladu se zákonem o advokacii a nikoliv podle zákona o správě daní a poplatků. V závěru žaloby žalobce konstatuje, že úřední postupy, které vyústily ve vydání exekučních příkazů a jejich potvrzení žalovaným odvolacím orgánem, byly nezákonné a v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 3. 2006, čj. 11 Ca 307/2005 - 25, žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že zákon o správě daní a poplatků rozlišuje zastoupení na základě neomezené a omezené plné moci (ustanovení § 10 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze plnou moc, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje zákon o správě daní a poplatků právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné v ní přesně specifikovat úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonávat. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že je zástupce zmocněn podle ustanovení trestního řádu, občanského soudního řádu, správního řádu a dále ke všem úkonům ve věcech, k nimž je zapotřebí plné moci, je nutné takovou plnou moc považovat za neomezenou. Na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005 7 Afs 10/2005 - 86). Ze znění plné moci ze dne 28. 11. 2001, kterou byla žalobcem zmocněna advokátka Mgr. Alena Abbidová, je patrné, že úmyslem žalobce bylo, aby jej Mgr. Abbidová zastupovala ve všech právních věcech. Z plné moci není patrné omezení rozsahu tohoto zastoupení.

Městský soud dále uvedl, že příjemce podle ustanovení § 17 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je osoba, již má být doručováno. V dalších ustanoveních § 17 je stanoveno, komu má být doručováno, aby doručení bylo platné. Z těchto ustanovení je zřejmé, že písemnosti v daňovém řízení mají být doručovány vždy té osobě, která je za daňový subjekt v daňovém řízení oprávněna činit úkony. Doručení těmto osobám platí jako doručení příjemci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, sp. zn. 4 Afs 15/2003). Ustanovení § 17 odst. 7, které stanoví, že je nutné doručit písemnost i příjemci, se vztahuje pouze na případy, kdy povinnost uloženou rozhodnutím správce daně není možné vykonat jiným způsobem než osobním jednáním příjemce. Dle Městského soudu v Praze se v případě platebního a dodatečného platebního výměru, kterým je stanoven základ daně, výše daně, povinnost zaplatit daň a platební podmínky, nejedná o uložení povinnosti, která musí být nutně vykonána osobně.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

Stěžovatel uvedl, že zmíněnou plnou moc nelze považovat za plnou moc neomezenou ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Dle žalobce Městský

soud v Praze uvedl, že plná moc obsahuje oprávnění zastupovat zmocněnce podle trestního řádu, občanského soudního řádu, správního řádu a ve všech úkonech, ke kterým je potřeba zvláštní plné moci. Žalobce z toho vyvozuje, že na základě předmětné plné moci tedy mohl zmocněnec neomezeně jednat jen v případech upravených trestním řádem, občanským soudním řádem a správním řádem. Nemohl však jednat v řízení ve věcech daňových. Z toho vyplývá, že uvedená plná moc nemůže být posouzena jako neomezená podle zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel k tomu ještě uvádí právní názor „vyjádřený“ v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 7 Afs 10/2005 není pro řešení případ možno použít, protože se týká zmocnění věcně omezeného, které výslovně odkazovalo na daňové řízení. Vzhledem k tomu, že uvedená plná moc není neomezená, není možno aplikovat ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem Městského soudu v Praze, který posoudil platební výměry a dodatečné platební výměry jako rozhodnutí, které ukládají povinnosti, jenž nemusí být nutně vykonány osobně. Povinnost platit daňový nedoplatek je totiž povinností, kterou může a musí plnit pouze ten který daňový subjekt. Pouze jemu je určena povinnost uhradit daňový nedoplatek. Placení daní je nutno posuzovat jako povinnost osobní, neboť je vyloučeno, aby placení daňové povinnosti postihovalo jakoukoli třetí osobu.

Daňový subjekt sice může uzavřít dohodu, na jejímž základě bude třetí osoba fyzicky plnit fiskální daňovou povinnost za daňový subjekt, třetí osoba však nebude vůči správci daně v právně relevantním postavení. Stále se bude jednat o splnění povinnosti daňového subjektu. Na osobním charakteru povinnosti uhradit daňový nedoplatek tedy ani plnění třetí osobou nic nemění.

Navíc daňový subjekt není oprávněn své fiskální povinnosti přenášet na třetího. Tento postup by spadal pod porušení zákazu přenosu daňové povinnosti podle ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků. Pro podporu svého argumentu žalobce dále uvádí, že pokud se má majetek subjektu daně snížit o výši daňové povinnosti, bezprostředně se jej to dotýká, a je proto nutné tuto skutečnost oznámit jemu samotnému a ne pouze právnímu zástupci. Veškerá daňová rozhodnutí, směřující k fiskální povinnosti daňového subjektu tedy mají být doručena daňovému subjektu (analogicky lze vycházet z obsahu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004).

Žalobce dále uvedl, že lze přihlédnout také k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2005, čj. 7 Afs 45/2005 - 59, dle kterého je příjemcem rozhodnutí ten subjekt, kterému jsou daňovým rozhodnutím ukládána práva a povinnosti. Jemu je také rozhodnutí zpravidla doručováno.

Žalobce dále uvádí, že během správního řízení došlo k porušení základních zásad v daňovém řízení, protože správce daně nepostupoval v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem a zároveň volil prostředek, který daňový subjekt velmi zatěžuje.

Stěžovatel navrhl, aby z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti plně vyslovilo souhlas s právním názorem městského soudu.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se obdobným případem zabýval již ve svém rozhodnutí ze dne 8. 3. 2007, sp. zn. 7 Afs 122/2006, a neshledal žádný důvod pro odchýlení se od právních závěrů v něm uvedených.

Právní otázka, která byla podle stěžovatele nesprávně posouzena, se týká plné moci udělené jeho zástupkyni Mgr. Aleně Abbidové v daňovém řízení.

Podle ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Nejvyšší správní soud již v minulosti v této souvislosti judikoval (např. v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, čj. 7 Afs 10/2005 - 86, uveřejněném pod č. 574/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), že zákon o správě daní a poplatků rozlišuje dvě formy zastoupení na základě plné moci, a to tzv. plnou moc neomezenou a plnou moc omezenou. Ze zákonné dikce je zřejmé, že pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze takovou, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 10 odst. 3 právní fikci neomezené plné moci. Proto, aby mohla být plná moc shledána jako omezená, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnutí do spisu, sepsání odvolání, apod. Nejvyšší správní soud podotýká, že odkaz na tento rozsudek je zcela patřičný, protože právní věta obsažená v tomto rozhodnutí definuje plnou moc neomezenou a omezenou a závěry tam uvedené nebyly shledány protiústavními, neboť usnesením Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2006, sp. zn. IV. ÚS 276/05 byla ústavní stížnost směřující proti tomuto rozsudku odmítnuta.

Ze správního spisu byl zjištěn obsah zmiňované plné moci ze dne 18. 6. 2001, kterou byla advokátka Mgr. Alena Abbidová zmocněna stěžovatelem k „*zastupování ve všech právních věcech stěžovatelky, aby vykonávala veškeré úkony, přijímala doporučené písemnosti, podávala návrhy a žádosti, uzavírala smíry a narovnání, uznávala uplatněné nároky, vzdávala se nároků, podávala opravné prostředky, námitky nebo rozklad a vzdávala se jich, vymáhala nároky, plnění nároků přijímala, jejich plnění potvrzovala, jmenovala rozhodce a sjednávala rozhodčí smlouvy, to vše i tedy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci, tuto plnou moc uděluje i v rozsahu práv a povinností podle občanského soudního řádu, správního řádu a zákoníku práce.*“

Z takto formulované plné moci nelze dovodit, že by stěžovatel zmocňoval advokátku Mgr. Alenu Abbidovou k přesně specifikovaným úkonům v daňovém řízení. Je proto nutné takto specifikovanou plnou moc považovat za plnou moc neomezenou pro celé daňové řízení (§ 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud proto považuje v tomto směru závěry městského soudu za správné a v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani druhou stížní námitku týkající se nesprávné aplikace ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Jestliže plná moc pro advokátku Mgr. Alenu Abbidovou byla neomezená pro celé daňové řízení, pak v případě doručování písemností bylo povinností správce daně i finančního ředitelství doručovat písemnosti v daňovém řízení pouze tomuto zástupci. Jak ze správního spisu vyplývá, platební výměry a dodatečné platební výměry, jakož i exekuční příkaz, byly v souladu se zákonem doručovány na adresu uvedené zástupkyně stěžovatele na základě plné moci. Nebyly jimi, jak stěžovatel nedůvodně tvrdí, ukládány daňovému subjektu povinnosti něco osobně konat, a proto mu nemusela být tato rozhodnutí doručována, jak je stanoveno v § 17 odst. 7 poslední věta zákona o správě daní a poplatků. Povinností osobně něco vykonat v daňovém řízení je totiž nutno rozumět toliko úkony, které nemůže učinit jiná osoba, tedy zde zástupce. O takovýto případ se nejednalo.

Nejvyšší správní soud shledal všechny stížní námitky nedůvodnými, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu