



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **JUDr. Ing. V. K.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Kotrbou, advokátem se sídlem Olivova 1116/6, Říčany, adresa pro doručování: Advokátní kancelář Jansta, Kostka spol. s r. o., Těšnov 1/1059, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2010, č. j. 890/10-1100-100663, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a stěžovatelky: **AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o.**, se sídlem Tachovské náměstí 3, Praha 3, zastoupená JUDr. Ing. Danielelem Srncem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2010, č. j. 7 Af 20/2010 - 14,

t a k t o :

- I. Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2010, č. j. 7 Af 20/2010 - 14, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost stěžovatelky: **AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o.**, **se odmítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatelky: **AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobou ze dne 21. 4. 2010 se žalobce domáhal zrušení výše označeného rozhodnutí žalovaného. Jako zástupkyně žalobce byla v podání označena **AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o.**, prostřednictvím jejíž datové schránky byla žaloba též

podána. Podle přiložené plné moci ze dne 22. 3. 2010 jménem této společnosti vykonává daňové poradenství její zaměstnanec Mgr. J. H., daňový poradce evidenční číslo osvědčení X.

[2] Městský soud v záhlaví uvedeným usnesením žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V odůvodnění odkázal na § 35 odst. 2 s. ř. s, podle kterého účastník řízení může být zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činností v nich uvedených. Dále konstatoval, že podle § 3 odst. 1 a 2 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, daňové poradenství poskytuje daňový poradce, kterým se rozumí fyzická osoba zapsaná nebo zaregistrovaná v seznamu daňových poradců. Dle odstavce 6 téhož paragrafu mohou daňové poradenství vykonávat též obchodní společnosti nebo družstva, ustanovením § 24 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. je však vyloučeno zastupování právnickou osobou před soudem. Zastupování před soudem je založeno na osobním výkonu zástupce, může jím tedy být pouze fyzická osoba. Taková právnická osoba tak může klientům poskytovat daňové poradenství, avšak právo zastupovat klienty před soudem nemá. Obdobně je ostatně upraven též výkon advokacie. Plná moc udělená žalobcem společnosti AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o., obchází § 24 odst. 1 o. s. ř. je proto neplatná podle § 39 občanského zákoníku. Neplatnost plné moci je v daném případě neodstranitelným nedostatkem, zastoupení vůbec nevzniklo, žalobu přitom podala AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o. (nepodal ji tedy ani sám žalobce, ani daňový poradce Mgr. H.). Plná moc udělená žalobcem takové právnické osobě k zastupování před soudem bude neplatná vždy, úkon učiněný tímto „zástupcem“ proto žalobce ani nemůže dodatečně schválit. V takovém případě bylo již nadbytečné žalobce vyzývat k odstranění nedostatku podmínek řízení.

I. Kasační stížnost žalobce

[3] Proti usnesení městského soudu podal žalobce včasnou kasační stížnost. Namítl, že v dané věci nebyly splněny judikaturou stanovené podmínky pro odmítnutí žaloby z důvodu jejího podání k tomu zjevně neoprávněnou osobou. Již ze žaloby bylo jasné patrné, kdo je žalobce, jakého práva je nositelem, čeho se domáhá a kdo je jeho zástupcem. Dále uvedl, že nehodlal-li soud přiznat právnické osobě, kterou si žalobce zvolil za zástupce, právo jej před soudem zastupovat, měl vydat usnesení o nepřípustnosti zastoupení a ne žalobu odmítnout.

[4] Žalobce též namítl, že zastupování právnickou osobou vykonávající daňové poradenství v řízení před správními soudy je přípustné. Soudní řád správní v § 35 odst. 2 totiž hovoří pouze o „osobách“, aniž by výslovně vylučoval zastupování právnickou osobou. Při jejich charakteristice odkazuje na zvláštní zákony. Podle § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb. mohou daňové poradenství poskytovat též právnické osoby. Takovou osobou je i AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o., což bylo soudu doloženo osvědčením Komory daňových poradců České republiky. Zákonem je garantován i osobní výkon daňového poradenství u takových právnických osob, neboť tyto tak mohou činit pouze prostřednictvím daňového poradce – fyzické osoby – podle

§ 3 odst. 2 zákona č. 523/1992 Sb. Zastoupení účastníka řízení právnickou osobou vykonávající daňové poradenství ostatně již aproboval i Nejvyšší správní soud.

[5] Neobstojí ani poukaz na zákonné podmínky výkonu advokacie, v právní úpravě výkonu advokacie a daňového poradenství jsou totiž zásadní odlišnosti. Advokacii mohou vykonávat pouze advokáti, byť ji případně vykonávají jménem obchodní společnosti a na její účet, daňové poradenství však mohou přímo vykonávat právnické osoby. V tomto druhém případě je vyloučeno, aby daňové poradenství vykonávali daňoví poradci vlastním jménem, avšak na účet společnosti. Důsledkem je, že výkon zastoupení v soudním řízení správním může vykonávat právnická osoba, pokud tak činí pomocí daňového poradce (fyzické osoby).

[6] Případný střet mezi § 35 odst. 2 s. ř. s., účinným od 1. 1. 2003, a § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., účinným od 1. 7. 2008, by musel být ve prospěch závěru o možnosti zastupování žalobce před soudem právnickou osobou vyložen i dle zásady *Lex posterior derogat legi priori*.

[7] Žalobce též nesouhlasil se závěrem soudu o neplatnosti udělené plné moci z důvodu obcházení zákona. Obcházením zákona je totiž třeba rozumět chování zdánlivě podle právní normy, aby však ve skutečnosti dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího. Žalobci však není zakázáno sjednat si zastoupení s jakoukoliv osobou, kterou bude považovat za schopnou bránit jeho zájmy. Podmínky dané § 35 odst. 2 až 6 s. ř. s. nepředstavují ani podmínky řízení a už vůbec ne omezení žalobcovy smluvní svobody.

[8] V dané věci bylo též možné dovodit, že žalobu fakticky podal daňový poradce Mgr. J. H., jehož prostřednictvím AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o. vykonává daňové poradenství. Ohledně existence důkazů o tom, že by žalobu podala jiná osoba než tento daňový poradce, městský soud nic neuvedl.

[9] Bylo též povinností soudu žalobce vyzvat k odstranění vady zastoupení, jestliže tak neučinil, je jeho usnesení nezákonné pro vadu řízení.

[10] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] V daném případě městský soud dovodil, že dohoda o zastoupení žalobce právnickou osobou vykonávající daňové poradenství v řízení před správním soudem, resp. na jejím základě vystavená plná moc, je neplatná dle § 39 občanského zákoníku (zde je nutno konstatovat, že městský soud blíže neodůvodnil svůj závěr o neplatnosti této plné moci z důvodu obcházení § 24 odst. 1 o. s. ř.; soudem uváděné důvody by přitom svědčily o neplatnosti plné moci z důvodu rozporu jejího obsahu s uvedeným ustanovením občanského soudního řádu). Prizmatem tohoto závěru nastala v řízení situace, kdy žalobu

za žalobce prostřednictvím své datové schránky podal subjekt, který o sobě tvrdil, a toto tvrzení i formálně doložil (právě předmětnou plnou mocí), že v řízení je žalobcovým zástupcem. Jestliže je pak dohoda o zastoupení neplatná, není z ní vycházející plná moc logicky právně účinným doložením postavení zástupce v řízení. Obdobně jako v případě, kdy plná moc při tvrzeném zastoupení vůbec chybí (není předložena), trpí tudíž i zde řízení nedostatkem této podmínky řízení ve smyslu § 103 a násl. o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. Nedostatek podmínky řízení, spočívající v absenci plné moci, resp. v absenci plné moci právně účinné, je však obecně odstranitelný (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 3. 1998, sp. zn. II. ÚS 63/97, N 31/10 SbNU 203, či ze dne 27. 2. 2003, sp. zn. I. ÚS 294/01, N 28/29 SbNU 241, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>; dále viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 2 Afs 162/2005 - 66, ve věci *HOLZHANDL s. r. o.*, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz; popř. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 10. 1996, sp. zn. 2 Cdon 1007/96, uveřejněné v časopise Soudní judikatura č. 5, ročník 1997, pod číslem 36, str. 100). O nedostatek neodstranitelný, jak se městský soud domníval, se pak nejednalo ani v souzeném specifickém případě.

[14] Městský soud totiž přehlédl, že reakcí na výzvu soudu směřující k odstranění nedostatku doložení zastoupení může být i to, že účastník řízení opatří žalobu svým podpisem. Tím sice neprokáže, že je v řízení zastoupen označeným zmocněncem (a proto se na něj bude pohlížet jako na nezastoupeného), avšak zabrání tomu, aby soud žalobu odmítl (není-li zde jiných vad, stane se žaloba projednatelnou i bez účasti údajného zmocněnce účastníka). Stejně účinky jako to, že účastník řízení připojí svůj podpis přímo na příslušnou žalobu, má se zřetelem ke sledovanému účelu i to, že se s touto žalobou vlastnoručně podepsaným podáním ztotožní, jinak řečeno, že učiní podání, v němž vadu původního podání zhojí (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 11. 2001, sp. zn. 29 Cdo 2352/2000, uveřejněné v časopise Soudní judikatura č. 3, ročník 2002, pod číslem 60, str. 253). V usnesení ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. 2 Cdon 137/96 (uveřejněném v časopise Soudní judikatura č. 4, ročník 1997, pod číslem 32, str. 88), Nejvyšší soud dokonce uvedl, že nedostatek podmínky řízení spočívající v absenci právně účinné plné moci lze „*odstranit dodatečným předložením plné moci, resp. plné moci, dokládající zastoupení - právně regulární - jinou osobou (např. advokátem), která dříve učiněné úkony prohlásí za vlastní.*“

[15] Jestliže městský soud v daném případě pochyboval o žalobcově zastoupení při podání žaloby, měl k dispozici v první řadě nikoli instrument podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s., ale ty procesní postupy, které k odstranění jím dovozeného nedostatku podmínky řízení zákon výslovně stanoví (§ 104 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., § 37 odst. 5 s. ř. s.). Žalobce měl být odpovídajícím způsobem poučen (§ 36 s. ř. s.) a měla mu být dána příležitost k nápravě procesních nedostatků. Teprve nevyužil-li by jí, mohl městský soud z této skutečnosti vyvodit i příslušné důsledky. Ke stížní námitce je však třeba uvést, že takovým důsledkem by zde nemohlo být vydání usnesení o nepřipustnosti zastoupení ve smyslu § 35 odst. 6 s. ř. s., které se týká možnosti nepřipustění zastoupení tzv. obecným zmocněncem, jímž však zástupkyně žalobce (tedy zástupkyně podle § 35 odst. 2 s. ř. s.) nebyla.

[16] Konkrétně tedy bylo třeba žalobce poučit o závěru soudu ohledně nepřípustnosti zastoupení právnickou osobou vykonávající daňové poradenství před správním soudem, a vyzvat ho k odstranění nedostatku podmínek řízení některým ze způsobů uvedených v odst. [14] tohoto rozsudku.

[17] Na tomto místě je nutno připomenout, že ze smyslu a účelu § 36 odst. 1 s. ř. s. zcela zřetelně vyplývá, že procesní právo je pouze prostředkem k ochraně (především hmotných) subjektivních práv fyzických a právnických osob, nikoli cílem o sobě, a že nemá být ve vztahu k nim užíváno způsobem nemístně tvrdým, mechanickým, postrádajícím citu pro danou konkrétní procesní situaci a snahy dobrat se rozumného a spravedlivého způsobu řešení této situace; soud zkrátka nesmí procesní právo užívat tak, aby si pokud možno ulehčil práci i za cenu toho, že účastník, bude z procesních důvodů „vyšachován“ z přístupu k soudu.

[18] Závěr krajského soudu, že žaloba byla podána osobou k tomu neoprávněnou, je z tohoto pohledu zkratkovitý, předčasný a nedostatečně podložený skutkovými zjištěními. Pokud pak městský soud předmětným usnesením žalobu z tohoto důvodu odmítl, tak nejen, že postupoval vůči žalobci nutně překvapivě, ale již tímto postupem též řízení zatížil vadou, pro niž je napadené usnesení nezákonné.

[19] Nejvyšší správní soud se však neztotožnil ani se způsobem, jímž městský soud posoudil samo jádro sporu, totiž otázku, zda může být žalobce v řízení před správním soudem ve věci daňové zastoupen právnickou osobou vykonávající daňové poradenství podle § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb.

[20] Zde je nutno uvést, že shodnou otázku již Nejvyšší správní soud v nedávné době řešil (viz rozsudek ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 - 80), přičemž dospěl k závěru, že pokud zákon č. 523/1992 Sb. výslovně umožňuje, aby tyto služby poskytovaly i k tomu určené právnické osoby, nelze vykládat § 35 odst. 2 s. ř. s. *stricto sensu* tak, že pojem „osoba“ je třeba redukovat toliko na osoby fyzické - daňové poradce; v řízení o žalobě tak může být žalobce zastoupen na základě plné moci nejen daňovým poradcem, ale i právnickou osobou vykonávající daňové poradenství dle § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb.

[21] V nyní projednávané věci zdejší soud neshledal žádný důvod, pro nějž by se měl od dříve vysloveného názoru odchýlit.

[22] Právo na právní pomoc je ústavně zakotveno v čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Smysl právního zastoupení je přitom zcela zřejmý: právní profesionál má garantovat kvalifikované uplatňování práv účastníka řízení v příslušném řízení. Český právní řád přitom rozlišuje případy, kdy právní zastoupení je fakultativní a naopak kdy je dán „přímus“ zastoupení, tj. kvalifikované zastoupení představuje podmínku řízení. Soudní řád správní v tomto směru odlišuje řízení žalobní, odehrávající se před krajským soudem, kde platí zásada fakultativního zastoupení, od řízení o kasační stížnosti, v němž je právní zastoupení již zákonem striktně vyžadováno (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[23] V žalobním řízení je tedy ponecháno zcela na vůli účastníka, zda si zvolí zástupce (případně zda požádá o ustanovení zástupce soudem - § 35 odst. 8 s. ř. s.), a to bez ohledu na to, zda by „vedení sporu“ byl jinak schopen sám. Důvody tohoto kroku nelze spatřovat jen v nedostatku příslušného právního vzdělání, ale např. i ve vyšší míře objektivitý zástupce, jeho konkrétní specializaci na daný problém, v možné procesní taktice apod.

[24] Podle § 35 odst. 2 s. ř. s. *„nestanoví-li tento zákon jinak, účastník může být zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených.“* Z tohoto ustanovení nelze dovozovat, že pod pojmem „osoba vykonávající specializované právní poradenství“ je třeba vidět toliko osobu fyzickou. Pokud městský soud v této souvislosti podle § 64 s. ř. s. přiměřeně použil § 24 odst. 1 o. s. ř. (podle nějž může být zvoleným zástupcem účastníka jen fyzická osoba) postupoval nepřipustně extenzivně. Jím odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 - 158, se týkalo přiměřené aplikace § 25 odst. 1 o. s. ř. v soudním řízení správním a nelze z něj dovodit, že by se všechna ustanovení občanského soudního řádu ohledně zastupování přiměřeně použila pro řešení otázky zastoupení účastníka v soudním řízení správním.

[25] Dle § 1 písm. a) zákona č. 523/1992 Sb. je daňovým poradenstvím poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb (dále jen „daně“), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí.

[26] Podle § 3 odst. 6 téhož zákona mohou daňové poradenství na základě smlouvy uzavřené mezi jimi a klientem vykonávat také obchodní společnosti nebo družstva, která daňové poradenství vykonávají pomocí daňových poradců, a která mají tuto činnost jako předmět podnikání zapsanu do obchodního rejstříku. Na poskytování daňového poradenství právníckými osobami podle tohoto ustanovení se přiměřeně použijí ustanovení tohoto zákona pro poskytování daňového poradenství daňovými poradci a stanovy Komory. Garancí plnění profesních standardů daňového poradenství je to, že právnícká osoba je uvedena v seznamu právníckých osob vedeném Komorou. To jednoznačně dokládá, že tato právnícká osoba poskytuje daňové poradenství v souladu se zákonem č. 523/1992 Sb. a na její činnost dopadají, mimo jiné, i stanovy Komory, které upravují a regulují činnost právníckých osob podle principů regulace profese daňového poradce. Vůči třetím osobám jedná právnícká osoba pověřenými osobami, zejména svými zaměstnanci.

[27] Pokud tedy zákonná úprava na straně jedné v případě daňového poradenství výslovně umožňuje, aby tyto služby poskytovaly i k tomu určené právnícké osoby, není možné vykládat soudní řád správní, který výslovně nevylučuje i zastupování právníckou osobou, k tomu oprávněnou podle zvláštních zákonů, tak, že pojem „osoba“ je třeba redukovat toliko na osoby fyzické.

[28] Společnost AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o., je obchodní společností, předmět podnikání – daňové poradenství – má řádně zapsán v obchodním rejstříku, daňové poradenství vykonává prostřednictvím svého zaměstnance (daňového poradce) a je evidována v seznamu právníckých osob vedeném Komorou daňových poradců České republiky (což v řízení před městským soudem doložila osvědčením ze dne

19. 5. 2009; č. l. 8). Je tedy právě takovou jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů.

[29] Nelze proto souhlasit se závěrem městského soudu, že plná moc udělená žalobcem dotčené právnické osobě k zastupování v soudním řízení v předmětné věci je neplatná podle § 39 občanského zákoníku.

[30] V projednávané věci je ze spisu též patrné, že úkony právnické osoby, která v řízení o žalobě vystupovala jako zástupkyně žalobce, činil její zaměstnanec, daňový poradce.

[31] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

II. Kasační stížnost stěžovatelky: AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o.

[32] Proti odmítavému usnesení městského soudu podala kasační stížnost i AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o. (dále též „stěžovatelka“).

[33] Pro posouzení této kasační stížnosti je podstatné, že tato osoba vystupovala v řízení před městským soudem jako zástupkyně žalobce. Nebyla tedy účastníkem řízení ani osobou na řízení zúčastněnou. Vzhledem k podstatě věci samé (žalobou bylo napadeno rozhodnutí o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 žalobci) a ke skutečnosti, že kasační stížností napadeným rozhodnutím bylo usnesení soudu o odmítnutí žaloby, je *prima facie* zjevné, že stěžovatelka nespadá pod vymezení osob oprávněných k podání kasační stížnosti podle § 102 s. ř. s. Na tom nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka byla městským soudem označena jako osoba, jež podala předmětnou žalobu. K předmětu řízení před městským soudem ani k napadenému usnesení neměla stěžovatelka žádný věcný vztah. Na straně žalující tak byl k podání kasační stížnosti oprávněn pouze sám žalobce.

[34] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky byla podána osobou k tomu zjevně neoprávněnou a proto ji odmítl dle § 46 odst. 1 písm. c) za použití § 120 s. ř. s.

[35] Výrok o náhradě nákladů (výrok č. III tohoto rozsudku) řízení se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle nichž žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, pokud byla kasační stížnost odmítnuta.

[36] O vrácení stěžovatelkou zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost rozhodne městský soud (§ 3 odst. 4 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. srpna 2010

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně
senátu