



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **Rovina a. s.**, se sídlem Kroměřížská 134, Hulín, zastoupeného Mgr. Pavlem Piňosem, advokátem se sídlem Čechova 2, Přerov, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 6. 2012, č. j. 6828/12-1400-707633, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 8. 2013 č. j. 31Af 91/2012 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Povolením vkladu vlastnického práva na základě kupní smlouvy ze dne 10. 10. 2008 žalobce/stěžovatel/ nabyt vlastnické právo k nemovitostem v ní vymezeným, zapsaným na LV. č. 1066 pro katastrální území a obec Ludeč, u Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Vyškov. Přiznání k dani z převodu těchto nemovitostí podal Finančnímu úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) dne 2. 2. 2009 prodávající, společnost RG Invest s. r. o. (dále jen „dlužník“). Správce daně vydal platební výměr vůči dlužníkovi 10. 9. 2010, čj. 61447/10/341960702581, na daň z převodu nemovitostí ve výši

870.000 Kč; dlužník vyměřenou daňovou povinnost včas řádně nesplnil, a proto byla provedena exekuce příkázáním pohledávky z účtu dlužníka dne 6. 10. 2010 a dne 26. 7. 2011, nedoplatek na dani byl však uhrazen pouze částečně.

[2] Správce daně vydal dne 4. 8. 2011 výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem č. j. 102109/11/341960702581, která byla žalobci odeslána do datové schránky a žalobce ji převzal přihlášením dne 8. 8. 2011. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, nedoplatek neuhradil.

[3] Správce daně následně dne 2. 11. 2011 vydal exekuční příkaz č. j. 120083/11/341940708677, na příkázání pohledávky z účtu žalobce až do výše vykonatelného nedoplatku ve výši 624.154,89 Kč k zajištění neuhrazené daně z převodu nemovitostí s odůvodněním, že žalobce jakožto ručitel nezaplatil ke dni 31. 10. 2011 správci daně daňový nedoplatek, přičemž k tomu byl vyzván výzvou ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581. Exekuční příkaz byl doručen žalobci 3. 11. 2011.

[4] Dne 7. 11. 2011 podal žalobce proti zmíněnému exekučnímu příkazu odvolání a navrhl jeho okamžité zrušení pro nezákonnost. K odkazu na výzvu ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581, namítl, že mu rozhodně nebyla řádně doručena, neboť měla být doručena jeho zástupci. Pro účely zastupování před všemi českými správci daně má totiž uzavřenou smlouvu se společností Punktum, spol. s r. o., IČ: 253 80 966, se sídlem Otická 758/19, Opava – Předměstí, plná moc byla včas a řádně podána Finančnímu úřadu v Kroměříži, který byl povinen toto podání postoupit v případě, že není věcně příslušný k vedení řízení o výše zmíněné exekuci. Žalobce považoval za absurdní, aby jako poplatník obíhal všechny finanční, celní a jiné úřady a dával jim na vědomí, že je zastoupen i pro případy budoucího případně zahájeného řízení. Požádal správce daně, aby nadále jednal s tímto jeho zástupcem. S podacím razítkem správce daně z téhož dne je ve spise založena i kopie plné moci ze dne 5. 11. 2009, na níž je i podací razítko Finančního úřadu v Kroměříži s datem 6. 11. 2009.

[5] Dne 11. 1. 2012 nahlédl do spisu jednatel společnosti Punktum, spol. s r. o., a rozšířil odvolání o další body. Uvedl, že nebyly splněny podmínky uvedené v ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu, přičemž podrobnosti uvede poté, co mu budou poskytnuty určité písemnosti ze spisu a umožněno nahlédnout do registračního spisu, což mu při nahlížení umožněno nebylo. Dále zmínil, že ve vyhledávací části spisu jsou zařazeny dokumenty, které tam být nemají (označil např. výzvu Komerční bance a odpověď na ni, jako důkaz o tom, jak a zda správce daně vymáhal daň po dlužníkovi samotném). Dovolával se s odkazem na předně uvedené ustanovení svého práva namítat nesplnění podmínek v něm uvedených. Požádal proto o doručení všech kopií ze spisu, i těch, do kterých mu nebylo umožněno nahlížet.

[6] Odvolání proti exekučnímu příkazu bylo zástupcem žalobce následně doplněno podáním ze dne 20. 1. 2012, současně tímto podal i odvolání proti výzvě ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581, a namítl, že mu nebyla řádně doručena. Toto podání bylo doručeno správci daně 23. 1. 2012. Správce daně vyhověl stížnosti a kopie listin požadovaných, včetně listin, do nichž nebylo umožněno nahlédnout zástupci žalobce spolu s vyřízením stížnosti ze dne 18. 1. 2012 č. j. 3061/12/341940710001, zaslal (zásilka byla uložena 19. 1. 2012, adresát si ji vyzvedl 26. 1. 2012).

[7] Správce daně rozhodnutím ze dne 8. 2. 2012, č. j. 13461/12/341960702581, odvolání proti výzvě zamítl a odvolací řízení zastavil podle ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“) s odůvodněním, že výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem byla doručena dne 8. 8. 2011, ale odvolání bylo učiněno až podáním ze dne 20. 1. 2012, které správce poplatku obdržel až dne 23. 1. 2012 (kdy bylo podáno poštovní přepravě).

[8] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 17. 2. 2012 odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2012, č. j. 6828/12-1400-707633, zamítl a napadené rozhodnutí správce daně ze dne 8. 2. 2012 potvrdil. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně správní žalobou.

[9] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 8. 2013 č. j. 31Af 91/2012 – 39, žalobu zamítl; tento rozsudek žalobce (dále též „stěžovatel“) napadá kasační stížností. */Současně u krajského soudu probíhalo pod sp. zn. 31Af 50/2012 řízení o žalobě žalobce ze dne 29. 3. 2012 proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 3. 2012, kterým bylo zamítnuto odvolání proti exekučnímu příkazu ze dne 2. 11. 2011, a o níž krajský soud rozhodl rovněž rozsudkem ze dne 1. 8. 2012, který byl napaden kasační stížností vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1Afs 89/2013, pozn. soudu).*

II. Shrnutí odůvodnění rozsudku krajského soudu

[10] Ke stěžejní žalobní námitce, která spočívala v tom, že správce daně neprokázal řádné doručení výzvy ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581, krajský soud **/bod 21/**, uvedl, že měl k dispozici rovněž originál této výzvy ze spisovného materiálu žalovaného v souvisejícím sporu vedeném pod sp. zn. 31Af 50/2011 (list č. 5 veřejné části spisového materiálu Finančního ředitelství v Brně); výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byla žalobci odeslána do datové schránky dne 5. 8. 2011, přičemž žalobce si ji přečetl dne 8. 8. 2011. Výzva tak byla dne 8. 8. 2011 doručena; žalovaný splnil povinnost vyplývající z ustanovení § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu.

[11] K námitce žalobce, že v té době již měl zástupce, kterému mělo být doručováno, soud uvedl, že spor mezi stranami spočíval v tom, zda plná moc ze dne 5. 11. 2009, předložená dne 6. 11. 2009 Finančnímu úřadu v Kroměříži, byla ke dni 4. 8. 2011 účinná též vůči Finančnímu úřadu ve Vyškově (správci daně v daném sporu). Plná moc byla Finančnímu úřadu ve Vyškově předložena až dne 7. 11. 2011 (dle podacího razítka). Podle ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu (účinného v době vydání rozhodnutí) je plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně, tedy od okamžiku, kdy dojde na podatelnu správce daně. Správcem daně je třeba rozumět nikoli pouze věcně, ale též místně příslušného správce daně. Z toho plyne též nutnost uplatnění plné moci k zastupování ve věcech daně z nemovitostí vůči všem správcům daně, v jejichž územním obvodu se nacházejí nemovitosti vlastněné zmocnitelem. Soud dospěl k závěru, že v den vydání a následně doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem žalobci, nebyla plná moc vůči správci daně účinná a doručováno bylo v souladu se zákonem. Soud **/bod 29/** neshledal, že by tímto postupem byl žalobce zkrácen na svém právu na právní pomoc, neboť po doručení výzvy se mohl obrátit na svého právního zástupce a s ním situaci řešit; v tom mu nic nebránilo. Protože žalobce takto nekonal,

předal odvolání ze dne 20. 1. 2012 k poštovní přepravě až dne 23. 1. 2012, zmeškal třicetidenní lhůtu pro podání odvolání, a proto bylo odvolání v souladu s ustanovením § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuto. O třicetidenní odvolací lhůtě byl žalobce ve výzvě řádně poučen.

[12] Žalobní argumentaci, že plná moc byla uplatněna u Finančního úřadu v Kroměříži dne 5. 11. 2009, tedy za účinnosti staré právní úpravy, a sice zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), soud odmítl. Uvedl, že správní orgány zásadně postupují podle procesních předpisů v době rozhodování a podle § 264 odst. 2 daňového řádu „*právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. V případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci; do doby předložení nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů.*“ Plná moc ze dne 5. 11. 2009 tak zůstává v platnosti, pokud nebyla později odvolána, ale neustále pouze vůči konkrétnímu správci daně, tedy Finančnímu úřadu v Kroměříži. Skutečnost, že v plné moci bylo uvedeno, že společnost Punktum, spol. s r. o., má žalobce zastupovat „ve všech věcech daní“, na tom nic nemění, bylo třeba ji vyložit tak, že se týká všech daní u příslušného správce daně, tedy Finančního úřadu v Kroměříži. Ten ji nebyl povinen postoupit všem finančním úřadům pouze kvůli této obecné formulaci. Neměl k tomu rozumný důvod, ani zákonný podklad. Soud /**bod 34**/ dále uvedl, že plnou moc by bylo třeba postoupit pouze tehdy, byla-li by uplatněna u správce daně zcela zjevně místně nepřislušného pro provádění správy daní v záležitostech, jichž se daná plná moc týká. Finanční úřad v Kroměříži ovšem neměl žádné pochybnosti o tom, že by byl místně nepřislušný ve vztahu k žalobci a plnou moc si zcela oprávněně vyložil ve vztahu ke všem daním žalobce, jejichž správu vykonává. Nebylo důvodu, aby ji postupoval. Formulaci „ve všech věcech daní“ chtěl žalobce podle soudu zřejmě vyjádřit, že se mělo jednat o tzv. neomezenou plnou moc (ustanovení § 10 odst. 3 ve spojení s § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), tato založila neomezenou plnou moc vůči Finančnímu úřadu v Kroměříži (bod 35). V závěru soud uvedl, že zákon o správě daní a poplatků neobsahoval žádné ustanovení, které by bylo analogické k ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu. Výkladem je ovšem nutné dospět k závěru, že implicitně toto pravidlo platilo již tehdy a v novém daňovém řádu je již vyjádřeno zákonodárcem z důvodu právní jistoty explicitně. Pro posouzení dané věci je tato skutečnost ovšem irelevantní, neboť Finančnímu úřadu ve Vyškově (správci daně v daném sporu) byla plná moc předložena až dne 7. 11. 2011, tedy za účinnosti nového daňového řádu a plně se na ni uplatní ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti

[13] Stěžovatel namítl, že v bodě /21/ se soud dopustil předčasného hodnocení, že výzva byla doručena. Důkaz, z něhož soud vyšel (list č. 5 správního spisu), není důkazem o řádném doručení, je důkazem toliko o prostém doručení výzvy do datové schránky stěžovatele, které nikdo nezpochybnil. Stěžejní otázku, právní posouzení řádného doručení

výzvy a s tím související a zákonem předvídané právní následky, nepovažuje za přesvědčivě vyřešenou.

[14] Soud se nezabýval klíčovou otázkou postoupení plné moci z Finančního úřadu v Kroměříži Finančnímu úřadu ve Vyškově, jak byla vznesena v žalobě (str. 6), tak v replice. Nesouhlasí s krajským soudem /bod 34/, že Finanční úřad v Kroměříži neměl žádné pochybnosti, že by byl vůči stěžovateli místně nepřislušný; předmětem exekuce byl nedoplatek daně z převodu nemovitosti, která se nacházela v územní působnosti Finančního úřadu ve Vyškově. Převodem se stal stěžovatel vlastníkem předmětné nemovitosti a Finanční úřad ve Vyškově byl povinen ze zákona postupovat podle § 4 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Kdyby tuto povinnost splnil, musel by se Finanční úřad v Kroměříži dozvědět, že stěžovatel je místně příslušný také k dani z nemovitosti a v takovém případě by byl Finanční úřad ve Vyškově obratem informován o existující plné moci, popř. by se tak muselo stát poté, co tuto plnou moc obdržel Finanční úřad v Kroměříži. Tuto povinnost žalovaný nesplnil a ani to netvrdí. Výklad provedený krajským soudem v bodě /34/ nerespektuje časové souvislosti, neboť převod nemovitostí a s ním spojená povinnost správce daně informovat jiného správce daně předcházeli vydání výzvy a jejímu doručování v řádu měsíců. Postoupení plné moci a informace o existujícím zástupci daňového subjektu a o novém předmětu zdanění považuje za korespondenci, která mezi správními úřady běžně probíhá v řádech minut, maximálně dnů. I kdyby takovéto speciální /pro daň z nemovitostí/ ustanovení upravující informační povinnost správce daně v zákonu o správě daní a poplatků nebylo, obecně plyne ze zásady dobré správy a zásad daňového řízení (součinnosti a spolupráce) a výslovně z § 22 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[15] Krajský soud v bodech /33/ a /35/ se nepřipustnou redukcí argumentů dostal do rozporu s pravidly výrokové logiky. Plnou moc označil za „neomezenou toliko vůči Finančnímu úřadu v Kroměříži“. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 - 55, a vytýká, že soud ani žalovaný nijak nezhodnotil, zda jde v daném případě o plnou moc omezenou nebo neomezenou. Pokus o závěr v tomto směru v bodě /35/, že žalobce formulací „*ve všech věcech daní*“ chtěl „*zřejmě*“ *vyjádřit...*“ zpochybňuje hodnocení plné moci a závěr učiněný je v přímém rozporu s vůlí zmocnitele (tu žádný z orgánů nezkomal), i se samotnou textací plné moci i s uvedeným rozsudkem shora, když žádné obdobné omezení „*ke jednání před FÚ*“ plná moc stěžovatele neobsahuje. S takovou argumentací se stěžovatel vypořádal již na str. 6 žaloby, a to tak, že z formulace „*ve všech věcech daní*“ je samozřejmé, že je to také před všemi správci daně. Opačný výklad by byl absurdní, znamenal by zmocnění ke všem daním, ale u žádného správce daně. Použitím *reductione ad absurdum* lze takový výklad odvrhnout. Soud se s touto argumentací nevypořádal a neuvedl, jak dospěl k opaku.

[16] Další protimluv spočívá v tom, že žalovaný sám považoval plnou moc na rozdíl od krajského soudu /bod 34/ za plnou moc, která není omezena toliko a jen na jednání před Finančním úřadem v Kroměříži, jak plyne z jeho postupu pod body /6/ až /8/ rozsudku. Myšlenku, že plná moc byla určena jen pro Finanční úřad v Kroměříži, žalovaný ani sám neuvádí (jen, že o ní nevěděl, bod /16/). Pokud by byla plná moc způsobilá jen pro zastupování před uvedeným finančním úřadem, nemohla by být ani žaloba projednána, protože na základě ní bylo podáno odvolání u Finančního úřadu ve

Vyškově (kde nemohla být dle soudu účinná) a také odvolací orgán doručoval zástupci, a rozhodnutí tak by nebylo vůbec doručeno a nebyla by ani splněna podmínka pro podání žaloby dle § 68 s. ř. s. (chyběla by pak náležitost dle § 71 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; soud by pak musel postupovat dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Závěr soudu v bodě /35/ je protimluv. Šlo o plnou moc neomezenou, zakládající zvolenému zástupci oprávnění zastupovat stěžovatele ve všech daňových věcech žalobce, neobstojí proto ani závěr v bodě (33).

[17] Závěru soudu (body /33/ a /35/), že nebyl dán rozumný důvod ani zákonný podklad pro postoupení plné moci, stěžovatel oponuje odkazem na zákonnou povinnost shora; v žalobě (str. 6) uvedl další obecnější důvod, a to zásadu dobré správy ve smyslu § 8 zákona č. 500/2004Sb., správní řád. V daňovém řízení je správce daně povinen umožnit osobám zúčastněným uplatňovat jejich práva (§ 6 odst. 3 daňového řádu), tato povinnost nebyla respektována, správce daně nedoručoval zástupci stěžovatele, ač měl. Soud se touto argumentací nezabýval, nejspíše s ohledem na svůj závěr, že plná moc stěžovatele je neomezeně omezená (tedy neomezená, ale jen pro jednání před Finančním úřadem v Kroměříži.)

[18] Stěžovatel se domnívá, že podaná žaloba i kasační stížnost významně přesahuje jeho osobní zájem, především jde o otázku spojenou s povinností správce daně postoupit podání a s tím související doručování písemností. Odkazuje na princip proporcionality práv, vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 151/2004. V dané věci jsou dotčena práva a povinnosti nikoli primárního dlužníka, ale ručitele. Odmítá závěr soudu, že nebyl dán rozumný důvod pro komunikaci mezi úřady i závěr o jeho pasivitě (bod /29/ rozsudku), neboť vzhledem k rozsahu daňové agendy, přenechal kompletní správu všech daňových záležitostí včetně zastupování kvalifikované právnické osobě. Nerozporuje, že výzva byla jeho podatelnu vyzvednuta z datové schránky a že na ni nereagoval, a to z prostého důvodu - po celou dobu byl řádně zastoupen.

[19] Je přesvědčen, že v širším kontextu je žádoucí, aby za doručování písemností byli odpovědní správci daně, nikoli poplatníci, kteří nemohou předvídat postupy úředníků správců daně. Požadavek, aby daňový subjekt byl povinen doručit plnou moc správci daně před tím, než přistoupí k vymáhání daňového nedoplatku na ručiteli, je paradoxní. Právo na právní pomoc svědčí i ručiteli od počátku řízení. K tomu odkazuje na Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 116/96.

[20] Krajský soud se rovněž nevypořádal s argumentací stěžovatele v žalobě, že podle § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu nese důkazní břemeno oznámení vlastních písemností správce daně. Oznámením se dle § 101 odst. 6 daňového řádu rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí. Seznámení zástupce proběhlo až 11. 1. 2012, tedy až po vydání exekučního příkazu. K rozhodnému dni vydání výzvy tj. k 4. 8. 2011 bylo nutno ohledně doručování postupovat dle § 41 odst. 2 daňového řádu, protože osoba, jejíž poměry jsou doručovanou výzvou dotčeny, musí něco vykonat osobně. V rozhodný den měl stěžovatel (ručitel) zástupce a povinnost ručení (osobní povinnost), bylo tak nutno doručovat jak ručiteli, tak jeho zástupci; dnem rozhodným pro počátek běhu lhůty je pak den, který nastane později. V daném případě absentuje doručení zástupci a předmětná písemnost tak nebyla nikdy řádně doručena a nemohly nastat zákonem předvídané následky doručení.

[21] Stěžovatel shrnuje, že plná moc je právním úkonem (§ 264 odst. 2 daňového řádu), podání je úkon osoby zúčastněné na správě daní směřující vůči správci daně (§ 70 odst. 1 daňového řádu), správce daně je povinen podání u něj učiněné, není-li příslušný postoupit a uvědomit o tom podatele (§ 75 daňového řádu, dříve § 22 zákona o správě daní a poplatků). Finanční úřad v Kroměříži nebyl příslušný vést řízení se stěžovatelem jako ručitelem za daň z převodu nemovitostí, Finanční úřad ve Vyškově měl povinnost informovat jiný úřad, že se stal místně příslušným k dani z nemovitosti. Finanční úřad v Kroměříži měl o převodu nemovitosti v působnosti Finančního úřadu ve Vyškově povědomí, je možné, že jej měl informovat rovnou (viz protokol ze dne 24. 6. 2010, tj. rok před vydáním výzvy).

[22] Stěžovatel shrnuje, že soud se nevypořádal se značnou částí jeho právní argumentace, závěr soudu je nesprávný. V rozhodný den vydání výzvy existovala platná a účinná plná moc (vykázána u Finančního úřadu v Kroměříži); správní spis se týká výhradně ručení, registrační část spisu nebyla soudu předložena a žalovaný ani neumožnil nahlédnout do ní s odkazem na to, že spis byl odeslán na jiný úřad (protokol č. j. 2079/12/341940708677). Správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně oznamování vlastních písemností, neprokázal, kdy mu byla doručena plná moc, výzvu zástupci prokazatelně nedoručil, a proto byly námitky a odvolání proti výzvě podány včas, jeho zástupce se o existenci výzvy prokazatelně dozvěděl až dne 11. 1. 2012 při nahlížení do spisů, výzva byla doručena tak způsobem předvídaným v § 51 odst. 3 daňového řádu. Odvoláním podaným dne 23. 1. 2012 tak odvolací lhůtu nezmeškal (k uplynutí došlo až 23. 2. 2012).

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[23] Žalovaný se ztotožnil s právním posouzením věci, které učinil soud, že z dikce ust. § 27 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že měla-li být pro správce daně účinná plná moc žalobce, musela by u něj být uplatněna (lato sensu), coby místně příslušného správce daně. Protože se tak u Finančního úřadu ve Vyškově nestalo, tento zcela správně před vydáním výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem nezjišťoval u ostatních správců daně existenci plné moci a příjemcem a adresátem uvedeného rozhodnutí byl toliko žalobce a nikoli jeho zástupce pro správu daně vedenou odlišným Finančním úřadem v Kroměříži. Správcem daně, u něhož bude třeba plnou moc uplatnit, je třeba rozumět nikoli pouze věcně, ale též místně příslušného správce daně. Je proto nutné uplatnit plnou moc k zastupování ve věcech daně z nemovitostí vůči všem správcům daně, v jejichž územním obvodu se nacházejí nemovitosti vlastněné zmocnitelem. Povinnost tvrzená stěžovatelem, aby správce daně rozesílal plnou moc vůči němu uplatněnou ostatním správcům daně, ze zákona, ani na základě institutu postoupení podání, nevyplývá, je plně v dispozici daňového subjektu. Žalovaný se tak ztotožňuje se soudem, který dospěl k závěru, že v den vydání a následně doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem žalobci, nebyla plná moc vůči správci daně účinná. Bylo tedy doručováno v souladu se zákonem.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud shledal, že jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační

stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je totiž *Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné*. Tyto vady soud neshledal.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

[27] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů (§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“, a to zejména tehdy „jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz). Nedostatkem důvodů přitom „nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny“ (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů bude dána rovněž tehdy, „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[28] Stěžejní pro posouzení důvodnosti stěžovatelem podané žaloby ke krajskému soudu byla otázka včasnosti jím podaného odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Po skutkové stránce nebylo mezi stranami sporu; výzva byla doručena žalobci 8. 8. 2011 a až podáním ze dne 20. 1. 2012, doručeným 23. 1. 2012, se žalobce proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem odvolal. Pro hodnocení včasnosti/opožděnosti podaného odvolání byla rozhodná stěžovatelem uplatněná žalobní námitka, že ze strany správce daně nedošlo k řádnému doručení výzvy ze dne 4. 8. 2011, neboť byla doručena správcem daně, Finančním úřadem ve Vyškově jen jemu, ale nikoli jeho zástupci. Protože jeho zástupce se seznámil s výzvou až 11. 1. 2012 stěžovatel rozporoval, že odvolání proti výzvě podal opožděně a že výzva nabyla právní moci dnem 8. 9. 2011.

[29] Závěr krajského soudu, že doručení výzvy jen žalobci bylo řádným doručením, protože plná moc ze dne 5. 11. 2009 udělená žalobcem zástupci, uplatněná u Finančního úřadu v Kroměříži 6. 11. 2009, nebyla k datu vydání výzvy 4. 8. 2011 účinná vůči správci daně z převodu nemovitosti, tj. Finančnímu úřadu ve Vyškově, protože nebyla vůči němu uplatněna, ani nebyl důvod k jejímu postoupení. Nejvyšší správní soud shledal jednoznačným a přezkoumatelným; v tomto ohledu námitku nepřezkoumatelnosti proto jako nedůvodnou zamítá.

[30] Tvrdí-li stěžovatel, že krajský soud se nezabýval otázkou postoupení plné moci z Finančního úřadu v Kroměříži Finančnímu úřadu ve Vyškově, jak byla vznesena v žalobě na str. 6 a v replice, nelze ani tomuto tvrzení přisvědčit. V žalobě (i na uvedené straně), stejně jako v replice stěžovatel prezentoval svůj právní výklad § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu s odvoláním na další ustanovení tohoto zákona a dovozoval, že povinností „ex offio“ konkrétního pracovníka správce daně bylo, aby před vydáním výzvy (pro unesení důkazního břemene o oznámení vlastních písemností správcem daně) zjišťoval, telefonicky či jinak, komu má výzvu doručit. Výklad žalovaného považoval za absurdní, protože není zakotvena povinnost ručitele dokládat plnou moc k řízení exekučnímu ještě dříve, než je toto řízení zahájeno, a nemohl tak své právo na zastoupení uplatnit od počátku. Podle stěžovatele měl správce daně, příslušný ke správě daně z převodu nemovitosti v daném případě, chtěl-li vyzvat ručitele k zaplacení nedoplatku, kontaktovat sám místně příslušného správce daně ke správě jiných daní tohoto ručitele (správce daně z příjmu, daně silniční apod.), tj. Finanční úřad v Kroměříži, pak by se dozvěděl, že je žalobce „ve věcech všech daní“ zastoupen a plná moc by mu byla Finančním úřadem v Kroměříži postoupena; v žalobě vyslovil i předpoklad, že se tak možná i již dříve stalo. Krajský soud se vypořádal v rozsudku předně se skutkovým základem věci, a to kdy, kým a komu byla doručována uvedená výzva, kdy, kým a vůči komu byla uplatněna plná moc k zastupování žalobce a jaký byl její obsah. Rovněž se zabýval rozhodnou otázkou účinnosti plné moci k zastupování vůči správci daně dle § 27 odst. 2 daňového řádu a námitkou žalobce stran aplikace zákona o správě daní a poplatků účinného v době uzavření dohody o zastupování. K žalobní námitce tvrzené povinnosti postoupení plné moci mezi dotčenými finančními úřady zaujal závěr v bodu /34/. K tomu, zda postupem, který soud shledal oproti žalobci zákonným, mohl být žalobce zkrácen v právu na právní pomoc od počátku řízení, se krajský soud vyslovil v bodu /29/ rozsudku. Skutečnost, že krajský soud vypořádal námitky žalobce, týkající se povinnosti postoupení plné moci a zkrácení v jeho právech přezkoumatelným způsobem dokládá i obsah kasační stížnosti, v níž se závěry krajského soudu žalobce nesouhlasí a svůj výklad povinností správce daně mj. i postupovat podání jiným správcům dále rozvíjí. Rozhodnutí krajského soudu ve svém odůvodnění věcně vystihuje podstatu obrany žalobcem nastolenou a argumentaci žalobce vyvrací. Pro přezkoumatelnost rozhodnutí soudu k námitkám žalobce je rozhodný obsah závěru soudem učiněného, nikoli zda každý dílčí argument žaloby soud odmítne a zopakuje, že je jeho opodstatněnost vyloučena z důvodu již dříve uvedeného.

[31] Za nevypořádanou Nejvyšší správní soud nepovažuje rovněž námitku, že krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyjadřoval svůj postoj k „jedné poznámce ekonomické plynoucí ze srovnání mezi resortem financí a resortem spravedlnosti“ (str. 4 žaloby), a že tak výslovně nereagoval na otázky kladené v závěru této pasáže žaloby stran zásad správních procesů dle § 8 odst. 1 a odst. 2, popř. § 4 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

Namítá-li stěžovatel v kasační stížnosti (viz bod 17 tohoto rozsudku), že se soud nezabýval jeho argumentací v žalobě (na str. 6), kde odkazoval i na § 6 odst. 3 daňového řádu, nelze mu dát za pravdu. V různých částech žaloby opakovanou námitku, že správce daně neumožnil žalobci uplatnit jeho právo na zastoupení od počátku, krajský soud vypořádal v bodu /29/ rozsudku, a to s logickým závěrem. Pakliže by totiž stěžovatel sdělil svému zástupci, že mu byla výzva doručena, a jeho zástupce na výzvu reagoval a doložil plnou moc správci daně, byl by od počátku zastoupen. Výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem je vůči ručiteli úkonem prvním, jemuž (jak i koneckonců ze způsobu zvolené obrany stěžovatele plyne) jiný úkon správce daně nepředchází.

[32] Nedůvodným Nejvyšší správní soud shledal i tvrzení (bod 20 tohoto rozsudku), že krajský soud opomenul argumentaci stěžovatele v žalobě k § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno oznámení vlastních písemností, protože výzvu řádně doručil žalobci. Rovněž tak vyvrátil žalobní argumentaci, že v daném případě byl správce daně povinen doručovat i zástupci žalobce, a z jakých důvodů tomu tak nebylo, neboť dovodil ze skutkových zjištění, že plná moc nebyla v době vydání výzvy 4. 8. 2011 vůči správci daně účinná dle § 27 odst. 2 daňového řádu, protože je vůči správci daně účinná až od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně a uplatněna byla u tohoto správce až 7. 11. 2011. Neshledal proto důvodnou námitku žalobce, že předložená plná moc Finančnímu úřadu v Kroměříži dne 6. 11. 2009 byla účinná i vůči správci daně, Finančnímu úřadu ve Vyškově, ani že zde byla povinnost ji postoupit a z jakého důvodu tomu tak nebylo, uvedl krajský soud v bodu /34/. Shrnutí stěžovatele, že se soud nevypořádal se značnou částí jeho právní argumentace, je pro zjevnou obecnost nutno odmítnout.

[33] Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v rozsahu namítaném stěžovatelem z uvedených důvodů neshledal.

[34] Stěžovatel dále namítá nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a rovněž vady řízení ve smyslu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[35] Nesouhlas stěžovatele se skutkovými a právními závěry krajského soudu vychází z výkladu pojmu „účinky“ plné moci k zastupování, jak vyplývá i z žaloby podané krajskému soudu (str. 3), kde žalobce dovozoval, že pod pojem „účinky plné moci“, jak je má na mysli § 264 odst. 2 daňového řádu nelze subsumovat podmínku dle § 27 odst. 2 daňového řádu, a dovozoval, že plná moc byla účinná dnem 6. 11. 2009 a od tohoto dne je žalobce stále zastoupen i pro daný případ a k jeho tíži nemůže jít skutečnost, že si úředníci mezi sebou tuto informaci nepředali.

[36] Takový výklad neobstojí. Dohoda zmocnitele a zmocněnce o zastupování je účinná mezi stranami smlouvy od okamžiku uzavření, popř. data, které si sjednají. Vůči správci daně je podle § 27 odst. 2 daňového řádu, účinného k datu vydání výzvy, jak správně krajský soud uvedl, účinná až od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně. Správce daně, Finanční úřad ve Vyškově, nepochybil, jestliže výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 4. 8. 2011 doručil stěžovateli, nikoliv jeho zástupci na základě plné moci ze dne 5. 11. 2009, uplatněné u Finančního úřadu v Kroměříži, a to proto, že ke dni vydání předmětné výzvy existenci vztahu zastoupení neměl doloženu. O existenci

takového vztahu mezi stěžovatelem a jeho zástupcem se dozvěděl až z odvolání proti exekučnímu příkazu, které žalobce podal 7. 11. 2011 a jímž žalobce požádal správce daně, aby nadále jednal s jeho zástupcem a současně sdělil, že plnou moc k zastupování podal Finančnímu úřadu v Kroměříži a že jde o plnou moc k zastupování před všemi českými správci daně. Správce daně, který vykonává správu daně z převodu nemovitostí, jímž je správce, v obvodu jehož územní působnosti se nemovitost nachází, není povinen zjišťovat u jiných finančních úřadů, zda u nich není náhodou uložena plná moc, kterou daňový dlužník, popř. ručitel udělil ke svému zastupování, jakému zástupci a v jakém rozsahu, jak se stěžovatel mylně domnívá. I když si stěžovatel zvolil zmocněnce pro zastupování „ve všech věcech daní“, nemůže ani on, ani jeho zmocněnec důvodně předpokládat, že předložením plné moci u jednoho konkrétního správce daně, např. správci daně příslušnému podle sídla zmocnitele ke správě daně z příjmů, došlo k založení generální plné moci k zastupování žalobce ve všech daňových řízeních u všech správců daně na území České republiky, a to i pro případy daňových řízení zahajovaných v budoucnu. Takový výklad by znamenal, vzhledem k tomu, že místně příslušným správcem daně z převodu nemovitostí může být podle polohy nemovitosti kterýkoliv finanční úřad v zemi, u kterého aktuálně probíhá daňové řízení (nebo v budoucnu probíhat bude), že správce daně než řízení zahájí či provede úkon, by musel nejen oslovit správce daně příslušného k řízení stran jiných daní (podle sídla dlužníka či ručitele), ale všechny ostatní finanční úřady, zda u nich nebyla v minulosti (např. v souvislosti s převodem nemovitosti v jejich územním obvodu) založena plná moc udělená daňovým subjektem, která by se mohla vztahovat též na jím vedené řízení. Musel by tak oslovit všechny správce daně, v jejichž územním obvodu leží nemovitosti, které daňový subjekt, popř. ručitel vlastnil, či aktuálně vlastní. Neudržitelnost takového nastavení zákonné úpravy je zřejmá, § 27 odst. 2 daňového řádu proto výslovně stanoví, že je nutno plnou moc uplatnit u konkrétního správce daně pro dané řízení. Výjimku z tohoto pravidla zakládá § 27 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, že: *„Plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.“* Tato výjimka rozšiřuje ze zákona účinky plné moci vůči správcům daně, překonává tak dispoziční zásadu, na níž udělení plné moci k zastupování stojí. Výjimky je nutno vykládat restriktivně a z tohoto ustanovení plyne, že plná moc uplatněná u správce daně je účinná vůči jinému správci jen v takto vymezených případech, mezi něž nelze subsumovat daný případ v tom smyslu, jak se stěžovatel dovolává (dále viz níže).

[37] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem (bod /34/), že Finanční úřad v Kroměříži neměl žádné pochybnosti, že by byl vůči stěžovateli místně nepřislušný a neseznal důvod k postoupení plné moci oprávněně. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že by Finanční úřad Kroměříži plnou moc postoupil, pakliže by byl osloven Finančním úřadem ve Vyškově, který však žalobcem dovozovanou povinnost zjistit komu má doručovat, nesplnil. Nyní se dovolává toho, že předmětem exekuce byl nedoplatek daně z převodu nemovitosti, stěžovatel se stal vlastníkem nemovitosti v územním obvodu Finančního úřadu ve Vyškově a tento správce daně byl povinen postupovat podle § 4 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků; při splnění této povinnosti správcem daně z převodu nemovitosti by následně Finanční úřad v Kroměříži podle stěžovatele informoval správce daně o plné moci. V postupu správce daně stěžovatel spatřuje vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost

rozhodnutí, kterou důvodně vytýkal, krajský soud tak měl žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

[38] Závěr v bodu /34/ rozsudku krajského soudu není nesrozumitelný ani v rozporu se zákonem. Krajský soud důvodně neshledal stěžovatelem/žalobcem/vytýkaný postup správci daně vadou řízení, která by mohla mít vliv na závěr o opožděnosti odvolání žalobce proti výzvě, resp. o řádném doručení výzvy a jejích účinků. Daňový řád účinný v době vydání výzvy nezavazoval správce daně příslušného k dani z převodu nemovitostí povinností před vydáním výzvy ručiteli zjišťovat u jeho místně příslušného správce daně např. k dani z příjmů, zda není u něho doložena plná moc k zastupování, která by se dle vymezení rozsahu zmocnění mohla vztahovat na zastupování v jím vedené věci, a to z důvodů již shora obecně předestřených. Nestanovil tak ani žádný zvláštní právní předpis, a to právě s ohledem na zásadu dispozice. Takovou povinnost nelze dovodit ani z § 22 zákona o správě daní a poplatků (účinného v době uplatnění plné moci u Finančního úřadu v Kroměříži) ani z § 75 daňového řádu (účinného v době vydání výzvy), která upravují postoupení podání. Krajský soud správně uvedl, že postoupení plné moci k zastupování by připadalo v úvahu, pakliže by správce daně, jemuž došla, nebyl příslušným ke správě daně zmocnitele. Nejvyšší správní soud odkazuje na již shora uvedený závěr (bod 36). Zmocnitel, tím že zmocněnce nadá oprávněním jej zastupovat „ve všech věcech daní“ vzdává se tím dispozičního práva určit v konkrétním případě rozsah svého zastoupení, je pak na zmocněnci uplatňovat plnou moc „ve všech věcech daní“ zmocnitele, taková plná moc však nezavazuje finanční úřad, příslušný ke správě daní zmocnitele k tomu, aby ji jako „generální“ plnou moc distribuoval všem finančním úřadům v České republice, pro případné využití v budoucnu, pakliže daňový subjekt, popř. ručitel se stane povinným k úhradě daně v jejich územním obvodu. Oprávnění správců daně obecně, včetně povinnosti vzájemně se informovat o probíhajících řízeních je přísně limitováno právě z důvodu minimalizace zásahů kontrolní činnosti státu. Postup finančních úřadů je proto omezen zákonem tak, aby – v daném případě dispoziční právo subjektů dotčených daňovou povinností nebylo omezeno až na výjimky, které by představovaly jejich nadbytečné zatížení (§ 27 odst. 3, § 75 daňového řádu).

[39] Správce daně tak mohl postupovat toliko na základě zákona a v jeho mezích a respektovat zákonné výjimky, jinak by zasáhl dispoziční právo svědčící zmocniteli, přitom při součinnosti zmocnitele se správcem daně nic nebránilo tomu, aby sdělil správci daně po doručení výzvy, že má zástupce i pro daný případ, jak opožděně učinil po doručení exekučního příkazu následně v odvolání proti němu. Pasivita zmocnitele/nebo jeho zmocněnce/ jde k jeho tíži. Krajský soud v tomto závěru, i když je stručný, nepochybil.

[40] Skutečnost zda správce daně, Finanční úřad ve Vyškově, po konkludentním vyměření daně z nemovitosti žalobci (podle jeho daňového přiznání k dani z nemovitosti za zdaňovací období roku 2009, založeného ve spise, které žalobce sám osobně, bez uvedení svého zástupce, podal dne 17. 3. 2010), splnil povinnost dle § 4 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, nemohla vyvolat následně povinnost Finančního úřadu v Kroměříži, aby na toto reagoval zasláním plné moci stěžovatele u něho uplatněné. Finanční úřad ve Vyškově byl podle tohoto ustanovení povinen v roce 2010 sdělit výsledky vyměření daně z nemovitosti a případné další údaje, a to mj. k datu, kdy se tak stalo. Toto ustanovení se vztahuje na daň z nemovitosti, nikoli na daň z převodu

nemovitosti, a neplyne z něj žádná další povinnost takto informovaného správce daně na něj reagovat (tím spíše předáním plné moci, navíc s eventuální účinností do budoucna od 1. 1. 2011 v intencích přechodného ust. § 264 odst. 2 daňového řádu), jestliže její uplatnění u konkrétního správce daně je v dispozici daňových subjektů či třetích osob, nebo jejich zmocněnců, pakliže se do budoucna zavázali zastupovat zmocnitele „ve všech věcech daní“ (a lze tak předpokládat součinnost zmocněnce a zmocnitele při nabytí nemovitostí zmocnitelem). V době, kdy Finanční úřad ve Vyškově vydával výzvu 4. 8. 2011 k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, týkající se daně z převodu nemovitosti, nadto již toto ustanovení nebylo účinné. Zákon o správě daní a poplatků v § 4 stanoví místní příslušnost. Byl-li předmětem daně *převod* nemovitosti, jako v daném případě, dopadal na tento případ § 4 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků.

[41] Rovněž kasačnímu důvodu směřujícímu proti závěrům krajského soudu v bodech /33/ a /35/ napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Právě ze shora již nastíněných důvodů, totiž, že žalobce tvrdil, že plná moc byla účinná „ve všech věcech daní“, ale byla uplatněna jen vůči Finančnímu úřadu v Kroměříži, byla krajským soudem označena za plnou moc „neomezenou“ vůči tomuto úřadu v tom smyslu, že stěžovatel tak byl na základě ní zastoupen „ve všech věcech daní“ u tohoto správce daně od okamžiku, kdy byla plná moc u něho uplatněna. Stěžovatel se nepřipadně dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 61/2006 Sb. Jím byla posuzována plná moc omezená „k jednání před FÚ“, a tím vyloučila zmocnění k zastupování před odvolacím orgánem v téže věci. Pojem „omezená“ a „neomezená“ a závěr je vysloven ve vztahu k právní úpravě zákona o správě daní a poplatků a funkční příslušnosti správce daně. S účinností od 1. 1. 2011 platí výjimka dle § 27 odst. 3 daňového řádu; plná moc udělená k zastupování před konkrétním finančním úřadem a uplatněná u tohoto úřadu je podle uvedené výjimky účinná i pro odvolací řízení (i vůči Odvolacímu finančnímu ředitelství).

[42] Vzhledem k dikci ustanovení § 27 odst. 3 daňového řádu je nutno odmítnout náhled stěžovatele na tzv. „druhý protimluv“. Stěžovatel dovozuje, že pakliže byla plná moc dle krajského soudu „omezená“ jen vůči Finančnímu úřadu v Kroměříži, nemohla být účinná vůči správci daně z převodu nemovitosti, Finančnímu úřadu ve Vyškově, ani Finančnímu ředitelství v Brně. Opomíjí však především, že krajský soud účinnost plné moci posuzoval k datu vydání výzvy 4. 8. 2011, a protože k tomuto datu nebyla uplatněna vůči Finančnímu úřadu ve Vyškově, který výzvu vydával, uzavřel, že správně doručoval žalobci (stěžovateli). Tento stav se však k datu 7. 11. 2011 změnil, protože žalobce v odvolání proti exekučnímu příkazu výslovně požádal Finanční úřad ve Vyškově, aby dále jednal s jeho zástupcem, tohoto označil a uvedl, že plná moc k zastupování je uložena u Finančního úřadu v Kroměříži. Tím uplatnil dle § 27 odst. 2 daňového řádu plnou moc vůči správci daně a správce daně proto následně po 7. 11. 2011 jednal se zástupcem stěžovatele, 11. 1. 2011 jej nechal nahlížet do spisu a jemu doručoval, podání zástupce žalobce činěná jeho jménem přijímal a rozhodoval o nich, stejně postupovalo i Finanční ředitelství v Brně, vázané výjimkou dle § 27 odst. 3 daňového řádu.

[43] Na posouzení důvodnosti kasační stížnosti nemá vliv opakovaný poukaz stěžovatele na protokol ze dne 24. 6. 2010. Skutečnosti z něho plynoucí nedokládají stěžovatelem namítanou vadu v postupu správce daně, tj. jím dovozovaný závěr, že Finanční úřad ve Vyškově již v době vydání výzvy **věděl**, že je žalobce zastoupen. Z protokolu sepsaného u

Finančního úřadu v Kroměříži, sepsaného na základě dožádání Finančním úřadem Brno III (v té době příslušným správcem daně z příjmu dle sídla dlužníka), ohledně zjištění stran smluv o prodeji nemovitostí a movitého majetku, kdy dle protokolu byl přítomen zástupce stěžovatele, nelze dovodit, že tento protokol byl znám či se dostal do dispozice správce daně, Finančního úřadu ve Vyškově, před vydáním předmětné výzvy.

[44] Nejvyšší správní soud nesdílí se stěžovatelem náhled na obdobnou aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 151/2004, jehož se dovolává v kasační stížnosti (bod 18 tohoto rozsudku). Princip proporcionality v uvedeném rozsudku nebyl uplatněn, aplikována byla zásada *in dubio mitius* pro případ možného dvojího výkladu práva. Obdobně na daný případ nelze vztáhnout ani obecný princip zastávaný Ústavním soudem v rozhodnutí pod sp. zn. ÚS 116/96. V daném případě nedošlo postupem správce daně k upřednostnění zájmu státu na výběru daní. Naopak, je nutno na danou věc uplatnit zásadu, že každý si střeží svá práva. Výzva k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitosti byla uplatněna vůči stěžovateli v souladu se zákonem.

[45] Vadou řízení, která měla krajský soud vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, ani vadou řízení před krajským soudem není stěžovatelem vytýkaný nedostatek, že správní spis předložený soudu se týká výhradně ručení, že registrační části správního spisu nebyly soudu předloženy a že ani nebylo umožněno stěžovateli do nich nahlédnout s odkazem na to, že spis byl odeslán na jiný úřad. Stěžovatel předně již při nahlížení do spisu 11. 1. 2012 dle seznamu na str. 2 protokolu byl seznámen mj. se soupisem písemností z vymáhacího spisu dlužníka a dalšími podklady uvedenými zde (celkem deset položek). Jeho stížnosti proti rozsahu nahlížení do spisu bylo vyhověno a současně s vyřízením stížnosti ze dne 18. 1. 2012 mu byly zaslány kopie listin označené v příloze tohoto podání pod body 1 - 17 (výkaz nedoplatků, exekuční příkazy, výzvy a odpovědi bank mj. i z vymáhacího řízení vůči dlužníkovi atd.). Jako stěžovatel byl poučen, že může požádat o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízený orgán dle § 261 odst. 6 daňového řádu; toto vyřízení stížnosti a přílohy převzal dle doručky 26. 1. 2012. V navazujícím odvolání ze dne 17. 2. 2012, stejně tak jako v žalobě stěžovatel již jen obecně tvrdil, že „nedostal všechny listiny, o které žádal“, napadal „chaos“ ve vedení registračních částí spisu, dovozoval však nepřipadně, že jím udělená plná moc mohla být ve spise vedeném ohledně daně z příjmů s odkazem na protokol „výše“, popř. ve spise stran daně z nemovitosti.

VI. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 19. února 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu