



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **SEVER - Česká Lípa, spol. s r.o.**, se sídlem Česká Lípa, Okružní 2717, zast. Mgr. Magdalenou Kubečkovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Haštalská 760/27, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 18. 9. 2013, č. j. 59 Af 62/2011 - 60,

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 :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem [s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky tento správní orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal dle ust. § 20 tohoto zákona žalovaný] ze dne 19. 10. 2011, č. j. 8090/11-1500-506118, bylo zamítnuto odvolání žalobce („stěžovatel“) a potvrzeno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě („správce daně“) ze dne 31. 3. 2011, č. j. 35359/11/172912506523, kterým bylo pro opožděnost zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 112203/10/172912506523, a odvolací řízení bylo zastaveno. Rozhodnutím správce daně ze dne 22. 12. 2010 byla

stěžovateli na základě přezkumného řízení zvýšena daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 na částku ve výši 216 060 Kč.

[2] Stěžovatel podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem správní žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci („krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 18. 9. 2013, č. j. 59 Af 62/2011 - 60, podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů („s. ř. s.“), zamítl.

[3] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda rozhodnutím, kterým je daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň, je jeho příjemci ukládáno *vykonat* v daňovém řízení *něco osobně*, resp. zda rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 112203/10/172912506523, mělo být doručováno nejen zástupci stěžovatele, nýbrž i stěžovateli samotnému. Na posouzení uvedené otázky pak závisí posouzení včasnosti odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 2010, které správce daně doručil jen zástupci stěžovatele.

[4] Podle stěžovatele se v případě, kdy je daňovému subjektu uložena povinnost uhradit daň, jedná o povinnost něco osobně vykonat, neboť jen daňový subjekt je povinen hradit stanovenou daň. Naproti tomu se dle názoru žalovaného o takovou povinnost nejedná, neboť daňová povinnost je sice stanovena konkrétnímu daňovému subjektu, avšak splnění této povinnosti může učinit jakákoliv osoba.

[5] Krajský soud po posouzení věci dospěl k závěru, že pod pojmem *osobně něco vykonat* zákon spatřuje takový stav, při němž je osobní účast daňového subjektu nezastupitelná. Jsou to případy, kdy jen daňový subjekt a nikdo jiný může např. podat specifické informace, které nikdo jiný znát nemůže. Do okruhu těchto případů však nepatří placení daně, neboť zákon nenařizuje, že daň je povinen zaplatit výhradně daňový subjekt [jak vyplývá z ust. § 59 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů („zákon o správě daní a poplatků“); § 164 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“)]. Zásadně proto platí, a nejinak je tomu dle soudu i v projednávané věci, že rozhodnutí, kterým je stanovena daň, je doručováno jen zástupci daňového subjektu, pokud jeho plná moc není omezena jen na některé úkony daňového řízení. Správce daně proto nepochybil, když své rozhodnutí doručil jen Ing. L. K. v souladu s její neomezenou plnou mocí. Stěžovatel byl v předmětném rozhodnutí řádně poučen o oprávněném prostředku a posledním dnem lhůty pro podání odvolání byl den 25. 2. 2011. Stěžovatel poučení nedbal a odvolání podal až dne 4. 3. 2011, což potvrzuje i v žalobě. Správce daně proto dle krajského soudu postupoval zcela v souladu s ust. § 113 odst. 1, písm. c) daňového řádu, když odvolání stěžovatele zamítl a odvolací řízení zastavil. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem také postupovalo správně, jestliže tento postup svým rozhodnutím aprobovalo.

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[6] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností pro nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Uvedl, že se zejména neztotožňuje s názorem, že úhrada daňové povinnosti nepatří mezi povinnosti, které musí daňový subjekt vykonat osobně. Stěžovatel je toho názoru, že rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 měl správce daně doručit i žalobci a že jeho doručení pouze

pokračování

zástupci žalobce je nedostačující. Tato vada v postupu správce daně měla za následek, že stěžovateli začala běžet lhůta k odvolání až okamžikem, kdy se o existenci předmětného rozhodnutí dozvěděl, tj. dne 15. 2. 2011. Z tohoto důvodu pak dle jeho názoru nemohou obstát rozhodnutí správce daně, resp. Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, postavené na tvrzení, že stěžovatel podal odvolání opožděně.

[8] Podle § 41 odst. 2 daňového řádu má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení je při souběžném doručování den doručení písemnosti, který nastane později. Ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pak stanoví, že má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci. Rozhodnutí správce daně o přezkoumání daňového rozhodnutí č. j. 112203/10/172912506523 ze dne 22. 12. 2010 však stěžovateli nikdy doručeno nebylo, přestože toto rozhodnutí měnilo výši vyměřené daně a přikazovalo mu uhradit nově stanovenou daň z příjmů právnických osob.

[9] Dle stěžovatele je zřejmé, že rozhodnutí, které daňovému subjektu stanovuje novou daňovou povinnost, musí být v souladu se shora citovanými ustanoveními doručeno samotnému daňovému subjektu a doručení pouze jeho zástupci není dostačující.

[10] Stěžovatel je totiž přesvědčen, že je-li daňovému subjektu ukládána povinnost uhradit daň, jde o povinnost něco osobně vykonat, neboť pouze konkrétní daňový subjekt je povinen hradit stanovenou daň. Z tohoto důvodu měl správce daně doručit předmětné rozhodnutí o vyměření nové výše daně i přímo stěžovateli.

[11] Dále stěžovatel namítl, že krajský soud v napadeném rozhodnutí s odkazem na § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 164 odst. 4 daňového řádu, argumentuje, že hradit daň není osobní povinností daňového subjektu. Uvedené ustanovení však dle stěžovatele řeší situaci, kdy je daňová povinnost splněna někým jiným než daňovým subjektem a nelze z něj usuzovat, že povinnost hradit daň není osobní povinností daňového subjektu. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že v souzené věci byla správci daně předložena dne 12. 5. 2008 neomezená plná moc, kterou stěžovatel udělil Ing. L. K. k zastupování stěžovatele před správcem daně při všech úkonech. V souladu s ustanovením § 17 odst. 7 věta první zákona o správě daní a poplatků tedy správce daně doručoval písemnosti pouze zástupkyni stěžovatele. Vzhledem k tomu, že rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010 nebylo stěžovateli stanoveno něco osobně vykonat, nebylo nutné postupovat podle ustanovení § 17 odst. 7 věta třetí zákona o správě daní a poplatků a rozhodnutí doručit také stěžovateli.

[13] Rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010 byla upravena výše daně z příjmů právnických osob stěžovatele za zdaňovací období roku 2005. Daňová povinnost se sice váže ke konkrétní osobě, tj. stěžovateli, nicméně samotnou úhradu daně může provést v souvislosti s dikcí ustanovení § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (obdobně ust. § 164 odst. 4 daňového řádu) prakticky kdokoliv. Správce daně je totiž povinen přijmout každou platbu

daně, a to i když není provedena daňovým dlužníkem. Z uvedeného dle žalovaného tedy jasně plyne, že úhradu daně nemusí nutně provést daňový subjekt a už vůbec jí nemusí vykonat osobně.

[14] Rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 bylo nutné v souladu s ustanovením § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků doručit jen zástupkyni stěžovatele, které byla udělena neomezená plná moc pro celé řízení. Na tomto podkladě bylo odvolání stěžovatele doručené správci daně dne 4. 3. 2011 opožděné, jelikož lhůta pro jeho podání uplynula již dne 25. 2. 2011. Správce daně tak postupoval správně, když odvolání stěžovatele zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud považuje za důležité zdůraznit, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech věci, tedy že rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 11220 3/10/172912506523, bylo doručeno pouze zástupkyni stěžovatele.

[18] Stěžovatel a žalovaný, resp. krajský soud, se pak rozcházejí v posouzení otázky, zda rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 zakládalo povinnost stěžovatele „něco osobně vykonat“ ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a tedy zda mělo být doručováno i stěžovateli samotnému.

[19] Při hodnocení otázky, komu mělo být v daňovém řízení doručováno, vyšel kasační soud z ust. 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle nějž se může daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít 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.

[20] Dle § 17 odst. 7 téhož zákona platí, že má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Má-li zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k těmto úkonům příjemci i jeho zástupci. Pokud má příjemce něco osobně vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.

[21] K problematice plné moci Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (N 15/29 SbNU 117; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na nalus.usoud.cz), uvedl, že „*teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci [...]. Kromě případů,*

pokračování

kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovává povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci [...]“

[22] Nejvyšší správní soud se ke stejné právní otázce, tedy k interpretaci a aplikaci § 10 odst. 3 a ust. § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 - 86, publ. pod č. 574/2005 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozlišuje zastoupení na základě neomezené a omezené plné moci (§ 10 odst. 3 ve spojení s § 17 odst. 7 tohoto zákona). Pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze takovou, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnout do spisu, sepsat odvolání apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměrů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony.“

[23] Pro účely aplikace § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v posuzované věci je tedy třeba nejdříve posoudit, jakou plnou moc v daném případě udělil stěžovatel své zástupkyni.

[24] Plnou mocí ze dne 12. 5. 2008 (doručenou správci daně téhož dne) zmocnil stěžovatel Ing. L. K., „k zastupování společnosti před správcem daně při všech úkonech“. Z takto formulovaného zmocnění rozhodně nelze dovodit vůli zmocnit zástupkyni jen k určitým úkonům v daňovém řízení. Plná moc neobsahuje omezení pro jednání zástupkyně a jedná se tedy o plnou moc neomezenou (srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), která ani nebyla udělena pouze pro určitou část daňového řízení.

[25] Po obdržení plné moci byly dle spisové dokumentace stěžovateli zasílány čtyři písemnosti. Prvním bylo rozhodnutí o výsledku přezkoumání ze dne 22. 12. 2010, doručované jen zástupkyni stěžovatele, druhou rozhodnutí o odvolání ze dne 31. 3. 2011, doručované také pouze zástupkyni stěžovatele, třetí doručovanou písemností byla výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 5. 2011, doručovaná zástupkyni stěžovatele, a konečně čtvrtou rozhodnutí o odvolání ze dne 19. 10. 2011, doručeno také zástupkyni stěžovatele. Z uvedeného je zřejmé, že o rozsahu zmocnění neměly daňové orgány ani daňový subjekt žádné pohybnosti. Zbývá proto posoudit, zda byly dány důvody pro doručení předmětného rozhodnutí i stěžovateli samotnému, tj. nikoliv pouze jeho zástupkyni.

[26] V souzené věci nicméně nelze než konstatovat, že rozhodnutím o výsledku přezkoumání ze dne 22. 10. 2010 nebyly, jak stěžovatel tvrdí, ukládány daňovému subjektu povinnosti „něco osobně vykonat“. Uvedené rozhodnutí mu proto nemuselo být doručováno, jak je stanoveno v ust. § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Povinností „něco osobně vykonat“ ve smyslu zákona o správě daní a poplatků je totiž nutno rozumět toliko úkony, které nemůže učinit jiná osoba, zde tedy kupř. zástupkyně.

[27] Na tomto místě lze odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 8. 6. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1949/99 (rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na adrese www.nsoud.cz). V něm Nejvyšší soud vyslovil, že úkony, které má účastník v řízení osobně vykonat, se rozumí jen takové, kdy konkrétní jednání nemůže učinit nikdo jiný než účastník samotný, tedy jde o jednání nezastupitelné, charakteristické svým osobním prvkem, které se upíná právě a jen na osobu jednajícího, a to tak, že jiná osoba, odlišná od konkrétního účastníka řízení, nemůže takový úkon vykonat.

[28] V souladu s tímto závěrem jsou pak i rozhodnutí zdejšího soudu v jiných věcech, v nichž nebylo shledáno, že dané úkony nemůže vykonat nikdo jiný než samotný účastník; např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 2 Afs 187/2004 - 69, publ. pod č. 726/2005 Sb. NSS, týkající se zaplacení soudního poplatku; rozsudek ze dne 13. 12. 2007, č. j. 8 Afs 154/2006 - 77, k doložení majetkových poměrů účastníka; nebo rozsudek ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 As 30/2008 - 69, o odstranění vad podání. S odkazem na uvedené proto nelze názoru stěžovatele přisvědčit.

[29] Placení daně nelze považovat za úkon, jenž musí být vykonán přímo daňovým subjektem; jedná se o úkon, který může vykonat i osoba od daňového subjektu odlišná, třeba i jeho zástupce. Ze žádného ustanovení daňových předpisů totiž neplyne povinnost zaplatit daň osobně. Jedná se o zastupitelné jednání a nedostatek osobního prvku nezpůsobuje neplatnost či neúčinnost tohoto jednání.

[30] V tomto směru přílehavě krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že z ust. § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (nyní z § 164 odst. 4 daňového řádu) vyplývá, že správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, a to i když není provedena daňovým dlužníkem. I když totiž povinnost zaplatit vyměřenou daň stíhá daňový subjekt, neznamená to zároveň, že tuto daň také musí osobně zaplatit.

[31] V případě placení daně se nejedná o uložení povinnosti ve smyslu § 17 odst. 7 věta třetí zákona o správě daní a poplatků. Uvedené ustanovení dopadá na situace, kdy je to pouze daňový subjekt, kdo je s to určitou správcem daně uloženou povinnost vykonat. Tato jeho jedinečnost spočívá ve specifických vlastnostech daňového subjektu, které činí uloženou povinnost pro jinou osobu v žádané kvalitě nesplnitelnou. Odborná literatura (zejména pak komentáře k občanskému soudnímu řádu, který obsahuje obdobné ustanovení) jako příklady takovýchto povinností uvádějí výslech účastníka řízení či jeho vyšetření u znalce-lékaře. Pouze v takovýchto případech je třeba písemnost doručit jak zástupci, tak i účastníku řízení.

[32] K problematice doručování rozhodnutí o vyměření daně lze závěrem odkázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 12. 2008, sp. zn. III. ÚS 2649/08, v němž byly tyto závěry potvrzeny.

[33] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se jednalo o plnou moc neomezenou generální. Dle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků tak mělo být rozhodnutí doručováno pouze zástupkyni stěžovatele. Doručení předmětného rozhodnutí dne 27. 10. 2005 je proto účinné a odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 31. 3. 2011, č. j. 35359/11/172912506523, tedy bylo krajským soudem i žalovaným posouzeno správně jako opožděné.

pokračování

V.

Závěr a náklady řízení

[34] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[35] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[36] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 14. března 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu