ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Toroinvestbeton s.r.o.**, IČO 025 74 080, se sídlem Zámostní 1155/27, Ostrava, zast. Mgr. René Gemmelem, advokátem, se sídlem Poštovní 39/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2024, č. j. 189611/24/3202-80543-810343, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 9. 2024, č. j. 22 Af 4/2024-48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl námitky žalobkyně proti exekučním příkazům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb ze dne 25. 10. 2023, č. j. 4095598/23/3202-80541-804556, č. j. 4095658/23/3202-80541-804556, č. j. 4095680/23/3202-80541-804556, č. j. 4095713/23/3202-80541-804556, č. j. 4095742/23/3202-80541-804556 a č. j. 4095761/23/3202-80541-804556.

[2] Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobu, v níž namítala, že žalovaný podkladová rozhodnutí výše uvedených exekučních příkazů nesprávně doručoval Mgr. René Gemmelovi, advokátovi, který nebyl oprávněn žalobkyni

v jednotlivých řízeních o daňových nedoplatcích zastupovat. Takové doručení nemá žádné právní účinky. Podkladová rozhodnutí nemohou být vykonatelná, neboť žalobkyni nebyly nikdy doručeny. Vymáhané nedoplatky navíc již zanikly splněním, a proti žalobkyni proto nelze vést daňovou exekuci.

[3] Krajský soud žalobu zamítl nadepsaným rozsudkem. Nepřisvědčil žalobkyni, že doručování podkladových rozhodnutí jejímu zástupci, advokátovi Mgr. René Gemmelovi, bylo neúčinné. Zastupování v daňovém řízení na základě plné moci je koncipováno tak, že od okamžiku uplatnění plné moci u správce daně musí jednat správce daně pouze se zástupcem, s výjimkou úkonů, které musí vzhledem k jejich povaze učinit sám daňový subjekt. Plná moc, jíž žalobkyně zmocnila Mgr. Gemmela k zastupování v řízení před správcem daně, je tzv. generální plnou mocí. Na základě ní je Mgr. Gemmel oprávněn žalobkyni zastupovat ve všech právních věcech, včetně všech správních řízení. Žalobkyně tak uvedenou plnou mocí zmocnila Mgr. Gemmela k zastupování ve všech řízeních před správcem daně. Projev vůle žalobkyně k jejímu zastupování v konkrétním řízení již nebyl potřeba. Ode dne 3. 8. 2019, kdy Mgr. Gemmel uplatnil u správce daně plnou moc, byl proto správce daně povinen v souladu s § 41 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, doručovat veškeré písemnosti pouze zástupci. Správce daně proto nepochybil, když podkladová rozhodnutí doručoval pouze Mgr. Gemmelovi. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku týkající se tvrzeného zániku vymáhaných nedoplatků. Při započtení úhrad od třetích osob, resp. žalobkyně, na úhradu daňových nedoplatků postupoval správce daně v souladu s § 152 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Uvedla, že nesdílí názor krajského soudu, že plná moc generální povahy předložená účastníkem řízení v jednom řízení má bez dalšího účinky i v jiných řízeních, jež jsou s účastníkem řízení vedena. Plná moc osvědčuje existenci mandátního vztahu mezi mandantem a mandatářem. Pouze mandátní vztah určuje, v jakém rozsahu bude generální plná moc využita, a v jakých řízeních bude uplatněna. Ačkoliv mandátní vztah není správnímu orgánu znám, navenek se projevuje právě tím, že účastník řízení nebo zmocněný advokát oznámí správci daně, že v daném konkrétním řízení bude právně zastoupen, přičemž buď do řízení doloží plnou moc nebo odkáže na generální plnou moc založenou již dříve v jiném řízení. K vyvolání účinků generální plné moci i v jiných řízeních, než do kterého byla předložena, je proto potřeba projev vůle účastníka řízení být na jejím základě v daném konkrétním řízení právně zastoupen. Výjimku tvoří případy, kdy zmocnitel předloží správnímu orgánu ještě před zahájením konkrétního řízení plnou moc obsahující projev vůle být na základě ní zastoupen ve všech budoucích řízeních. Takový postup však stěžovatelka nezvolila.

[5] Stěžovatelka v nyní projednávané věci předložila dne 2. 8. 2019 správci daně plnou moc k zastupování Mgr. René Gemmelem, advokátem, jen v řízení č.j. 3126466/19/3216-00510-810176. V jiném řízení by správce daně mohl z této plné moci vycházet pouze tehdy, pokud by stěžovatelka projevila ve vztahu ke správci daně vůli

k tomu, aby ji advokát zastupoval i v takovém jiném řízení. Jelikož se tak v řízeních č. j. 4095599/23/3202-80541-804556, č. j. 4095681/23/3202-80541-804556 a č. j. 4095743/23/3202-80541-804556 nestalo, správce daně nemohl sám od sebe vycházet z plné moci založené v dřívějším řízení. Generální plná moc právní zastoupení sice umožňovala ve všech řízeních, ale projev vůle být zastoupena stěžovatelka učinila jen v prvně uvedeném řízení, nikoliv v řízeních jiných. Pokud by byl závěr krajského soudu správný, znamenalo by to, že účinky generální plné moci se projeví i v soudním řízení správním. Stěžovatelka by tak neměla být povinna při podání správní žaloby předkládat plnou moc, neboť ji předložila již v jiném řízení vedeném týmž krajským soudem. Správce daně postupoval chybně, pokud podkladová rozhodnutí nedoručoval stěžovatelce, ale advokátovi Mgr. Gemmelovi. Exekuční tituly proto nejsou vykonatelné a nebylo možné na základě nich vést daňovou exekuci.

[6] Nesprávný je též názor krajského soudu, že daňový subjekt není oprávněn určit daňový závazek, který hradí, neboť správce daně při úhradě daně vždy postupuje na základě pravidel dle § 152 daňového řádu. Podle stěžovatelky se i v daňových věcech uplatní zásada autonomie vůle daňového subjektu. Principy pro pořadí úhrady daně obsažené v § 152 daňového řadu platí jen v případě, že daňový subjekt sám při plnění neurčí závazek, na který chce plnit. Interpretace provedená krajským soudem by vedla k tomu, že správce daně si ponechá i platby provedené omylem. Správce daně měl přiřadit provedené platby dle projevu vůle stěžovatelky či osob, které za ni plnily, na ty daňové povinnosti, které byly v rámci provedených plnění výslovně uvedeny.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí se stěžovatelkou, že uplatnění plné moci generální povahy i v jiných řízeních, než do kterých byla předložena, je podmíněno projevem vůle účastníka řízení být na jejím základě v daném konkrétním řízení právně zastoupen. Vystaví-li zmocnitel plnou moc o určitém obsahu, navenek tím deklaruje, že v takovém rozsahu uzavřel se zmocněncem dohodu zakládající zástupčí oprávnění. Pokud pak daňový řád stanoví, že v rozsahu zastoupení správce daně doručuje zmocněnci, jde k tíži zastoupeného, že plnou moc v takovém rozsahu a obsahu vystavil a uplatnil. Co se týče určování pořadí úhrady nedoplatků, je zde autonomie vůle daňového subjektu limitována veřejnoprávní povahou vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňový řád rovněž upravuje postup, jak zacházet s platbou provedenou omylem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Podle § 27 odst. 1 daňového řádu *osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.* Podle § 28 odst. 1 daňového řádu *zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.*

[11] Podle § 41 odst. 1 daňového řádu *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*

[12] Z provedené rekapitulace vyplývá, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda správce daně postupoval správně, když podkladová rozhodnutí ze dne 14. 10. 2019, 15. 1. 2020, 21. 5. 2021, 14. 12. 2021, 16. 2. 2023, 17. 3. 2022 a 20. 4. 2023, a následně i exekuční příkazy ze dne 25. 10. 2023, doručil zástupci stěžovatelky Mgr. René Gemmelovi, advokátu.

[13] Mezi účastníky je nesporné, že správce daně měl při doručování podkladových rozhodnutí a exekučních příkazů k dispozici plnou moc pro Mgr. Gemmela, předloženou správci daně Mgr. Gemmelem dne 2. 8. 2019.

[14] K rozsahu zmocnění při správě daní lze odkázat na důvodovou zprávu k § 28 odst. 1 daňového řádu, dle níž: „*Zmocněnec je při svém jednání za daňový subjekt vázán rozsahem vymezeným v plné moci. Na zmocniteli proto je, aby tento rozsah vymezil dostatečně konkrétně, aby nemohlo dojít k nejasnostem. Zmocnění proto může být uděleno ke konkrétnímu úkonu, více úkonům, pro určité řízení (ať už dílčí - jako je např. odvolací řízení, nebo celý komplex, který představuje pojem daňové řízení), pro určitý postup (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností atd.), nebo pro více řízení předem určených či neurčených.* ***Lze učinit i zmocnění generální (neomezené), které zmocněnci umožní činit za daňový subjekt všechny potřebné úkony u správce daně, kde je plná moc uplatněna.***“ (zvýraznění provedl NSS)

[15] Rovněž komentářová literatura zastává názor, že § 28 odst. 1 daňového řádu nevylučuje udělení tzv. generální plné moci. V této souvislosti je nutné vyjít z obecné právní teorie, která rozlišuje dva druhy plné moci, a to generální a speciální. Text daňového řádu vyžadující vymezení rozsahu zmocnění není možné vykládat jako pravidlo vylučující obecnou aplikaci možnosti udělení generální plné moci. Je tomu tak proto, že i v případě generální plné moci je zřejmé, na jaké *„úkony, řízení či postupy“* se vztahuje zmocnění. Podpůrně je možné aplikovat i § 134 daňového řádu, a to pro účely vymezení daňového řízení. V případě generální plné moci je zmocněnec z povahy tohoto úkonu zmocněn ke všem úkonům v rámci správy daní; proto není možné požadovat vylíčení jednotlivých „typů“ úkonů v samotném textu plné moci (viz Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád.* 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, komentář k § 28, dostupný v systému beck online).

[16] Nejvyšší správní soud souhlasí s posouzením krajského soudu, že plná moc Mgr. Gemmela je tzv. generální plná moc, na základě níž byl Mgr. René Gemmel, advokát, oprávněn stěžovatelku zastupovat ve všech řízeních před správcem daně. Z jejího textu jasně vyplývá, že jí stěžovatelka zmocňuje Mgr. Gemmela, aby ji zastupoval *„ve všech právních věcech, aby vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky nebo námitky a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal, jejich plnění potvrzoval, dědictví odmítal nebo neodmítal, jmenoval rozhodce a sjednával rozhodčí smlouvy, a to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci. Tato plná moc se vztahuje také k zastupování ve všech trestních řízeních, civilních řízeních, správních řízeních či řízení jiných podle zvláštních právních předpisů (např. dle zákona č. 106/1999 Sb.).“*

[17] Stěžovatelka ostatně závěr, že plná moc udělená Mgr. Gemmelovi je tzv. generální plnou mocí, nerozporuje. Namítá však, že správci daně plnou moc předložila jen pro řízení č. j. 3126466/19/3216-00510-810176 (ze správního spisu vyplývá, že plná moc byla předložena v řízení č. j. 2949880/19/3216-60561-804919, pozn. NSS), a správce daně z ní proto nemohl v řízeních, týkajících se exekučních příkazů ze dne 25. 10. 2023 vycházet. Stěžovatelka je přesvědčena, že k tomu, aby ji advokát zastupoval v konkrétním řízení na základě plné moci předložené v jiném řízení, musí přistoupit ještě projev vůle stěžovatelky k takovému zastupování, a to buď ve formě sdělení stěžovatelky, že bude zastoupena nebo sdělení stěžovatelky a předložení plné moci či odkazu na dříve udělenou plnou moc. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že tento názor stěžovatelky je třeba odmítnout, neboť v případě generální plné moci předložené správci daně, kterou zmocnitel žádným způsobem neomezil, je zmocněnec z povahy tohoto úkonu zmocněn ke všem úkonům v rámci správy daní (srov. rozsudek ze dne 24. 6. 2015, č. j. 1 Afs 17/2015-41). Výslovné pověření k zastupování v dalších řízeních již není potřeba, neboť generální plná moc již toto oprávnění, resp. projev vůle být zastupován ve všech řízeních, ze své vlastní podstaty obsahuje. V této souvislosti lze též odkázat na recentní rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2025, č. j. 4 Afs 114/2024-31, v němž zdejší soud uvedl, že v tzv. generální plné moci předložené správci daně, na základě níž je zástupce oprávněn daňový subjekt zastupovat ve všech věcech, je zmocnění k zastupování též ve specifikovaném zvláštním řízení již nadbytečné (srov. též rozsudek NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 127/2016-34).

[18] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že plná moc měla advokátovi poskytnout co nejširší možnosti při zastupování své klientky. Z citované textace plné moci je zřejmé, že jí stěžovatelka projevila vůli nechat se Mgr. Gemmelem zastupovat *„ve všech právních věcech“* a ve všech řízeních. Udělená plná moc tedy byla koncipována jako plná moc ke komplexnímu zastupování stěžovatelky při správě daní, na jejímž základě byl zástupce oprávněn ke všem úkonům, které může při správě daní činit stěžovatelka. Stěžovatelce nic nebránilo, aby rozsah zmocnění omezila pouze na konkrétní řízení před správcem daně. Pokud tedy stěžovatelka měla v úmyslu zmocnit advokáta toliko k zastupování v řízení č. j. 3126466/19/3216-00510-810176, mohla tak učinit předložením takto formulované plné moci. To se však v projednávané věci nestalo. Advokát zde vyjádřil vůli zastupovat

stěžovatelku ve všech právních věcech a stěžovatelka na základě vzájemné důvěry poskytla advokátu paušálně právo zastupovat ji ve všech řízeních, která třeba ještě ani nejsou započata a jejichž předmět není dosud určen (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud si je vědom, že stěžovatelka dne 4. 4. 2022 požádala správce daně o zasílání písemností nejen Mgr. Gemmelovi, ale také do své datové schránky. Této žádosti správce daně vyhověl a rozhodnutí o námitce ze dne 9. 5. 2022 zaslal nejen do datové schránky zástupce stěžovatelky, ale i do její datové schránky. V rámci námitek uplatněných stěžovatelkou dne 4. 10. 2022 stěžovatelka požádala, aby písemnosti byly doručovány pouze do její datové schránky. Na tuto žádost správce daně stěžovatelce sdělil, že ve správním spise stěžovatelky eviduje plnou moc udělenou Mgr. Gemmelovi, která dosud nebyla ze strany stěžovatelky nijak modifikována (rozhodnutí o námitce ze dne 31. 10. 2022). Stěžovatelka si musela být vědoma, že správce daně její žádosti o doručování nepovažuje za omezení rozsahu zmocnění Mgr. Gemmela. Přesto však vůči správci daně neučinila žádný úkon, jímž by výslovně omezila či odvolala plnou moc Mgr. Gemmela. Správce daně tak Mgr. Gemmela oprávněně nadále považoval za jejího zástupce, a v důsledku toho doručoval podkladová rozhodnutí a následně i exekuční příkazy správně pouze jejímu zástupci. Stěžovatelka výslovně projevila vůli nebýt zastoupena v řízeních souvisejících s exekučními příkazy ze dne 25. 10. 2023 až v námitkách uplatněných dne 24. 11. 2023 proti těmto exekučním příkazům, tedy až po jejich doručení (exekuční příkazy byly zástupci stěžovatelky doručeny dne 26. 10. 2023). V napadeném rozhodnutí o námitkách přitom žalovaný výslovně uvedl, že *„bere na vědomí, že těmito podáními daňový subjekt zužuje rozsah předmětné plné moci, která byla u správce daně uplatněna dne 2. 8. 2019.“* Uvedené omezení plné moci Mgr. Gemmela však nemohlo mít vliv na již doručené exekuční příkazy, resp. podkladová rozhodnutí.

[20] Z výše uvedeného vyplývá, že bylo-li v plné moci předložené správci daně uvedeno, že advokát Mgr. René Gemmel je stěžovatelkou zmocněn k jejímu zastupování ve všech právních věcech, správce daně ji oprávněně vyhodnotil jako tzv. generální plnou moc opravňující Mgr. Gemmela zastupovat stěžovatelku ve všech řízeních před správcem daně. Jak již příléhavě konstatoval krajský soud, zastoupení v daňovém řízení na základě plné moci je koncipováno tak, že od okamžiku uplatnění plné moci u správce daně je správce daně povinen jednat pouze se zástupcem a pouze jemu doručovat písemnosti, ledaže by se jednalo o úkon, který musí vzhledem ke své povaze učinit sám daňový subjekt. Správce daně proto nepochybil, když podkladová rozhodnutí a exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu k vymožení daňového nedoplatku doručoval pouze zástupci stěžovatelky Mgr. Gemmelovi. Ke stěžovatelkou namítanému nesprávnému doručení podkladových rozhodnutí a exekučních příkazů tedy nedošlo.

[21] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud též argumentaci stěžovatelky týkající se obsahu dohody o zastoupení (mandátní smlouvy), neboť jak již uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, *„v každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci.“* Lze též odkázat na rozsudek

Nejvyššího soudu ze dne 24. 2. 2010, sp. zn. 33 Cdo 4385/2007, v němž konstatoval, že „*zatímco dohoda o zastoupení (která je obsažena ve smlouvě mandátní) je dvoustranným právním úkonem, kterým se zmocněnec zavazuje zastupovat zmocnitele v dohodnutém rozsahu, a týká se jejich vnitřního vztahu, plná moc je neadresným jednostranným právním úkonem zmocnitele, kterým prohlašuje vůči třetím osobám (vnější vztah), že zmocnil jinou osobu, aby ho v rozsahu uvedeném v této plné moci jako zmocněnec zastupovala. Jakékoli omezení, pokyny či výhrady nezahrnuté v plné moci nejsou ve smyslu § 32 odst. 2 obč. zák. vůči třetím osobám právně relevantní, ledaže by byly známy osobám, vůči kterým zmocněnec jednal (jinými slovy řečeno, má-li být rozsah zmocněncova oprávnění jednat za zmocnitele omezen, musí to být výslovně v plné moci vyjádřeno). Pro vymezení rozsahu oprávnění zmocněnce jednat za zmocnitele je tak rozhodující obsah plné moci. Odtud plyne, že za pomoci obsahu mandátní smlouvy nelze provádět výklad plné moci. Podmínkou zastoupení na základě plné moci je platně udělená plná moc a platný právní úkon, který zmocněnec činí v rámci plné moci jménem zmocnitele*“ Aplikovatelnost těchto závěrů i při výkladu zmocnění v řízení před orgány veřejné moci, a tedy i v daňovém řízení, potvrdil zdejší soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 315/2016-18.

[22] Nesprávná je též úvaha stěžovatelky, že pokud by byl závěr krajského soudu správný, znamenalo by to, že by také soudy byly povinny akceptovat generální plnou moc předloženou účastníkem řízení v jiném řízení vedeném týmž soudem. Ze strany účastníka řízení by tak dle stěžovatelky nebylo třeba při podání správní žaloby vůči soudu dokládat zmocnění. K povinnosti doložit zástupčí oprávnění v soudním řízení správním se vyjádřil rozšířený senát v rozsudku ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 As 405/2017-33, č. 3860/2019 Sb. NSS. Vyplývá z něj, že každý, kdo v řízení vystupuje jako zmocněnec účastníka (žalobce), musí své oprávnění doložit již při prvním úkonu, který ve věci učinil (§ 32 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). Nedoložením oprávnění zastupovat vzniká pochybnost, zda zmocněnec skutečně vykonává v řízení práva osoby, za jejíhož zástupce se označil, a chybí tak jedna z podmínek řízení. Tento nedostatek podmínek řízení je odstranitelný, přičemž je to zmocněnec, kdo musí soudu deklarovat oprávnění činit v řízení procesní úkony. Zpravidla se tak děje předložením plné moci jako průkazu uzavřené dohody o zastupování mezi účastníkem řízení a jeho zástupcem (srov. též rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2025, č. j. 9 As 166/2024-54, a ze dne 5. 2. 2025, č. j. 6 As 260/2024-26).

[23] Ve správním soudnictví tedy představuje doložení plné moci zástupce v rámci jím podaného návrhu na zahájení řízení nutnou podmínku řízení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007-247, č. 1773/2009 Sb. NSS). Platí proto, že „*byla-li žaloba podána zmocněncem jménem zmocnitele (procesní úkon byl zjevně činěn za jiného), je zákonnou povinností zmocněnce doložit soudu své oprávnění zmocnitele zastupovat. Pokud tuto zákonnou povinnost zmocněnec přes výzvu soudu nesplní, je soud oprávněn žalobu odmítnout pro nedostatek podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aniž by byl povinen vyzývat ke splnění této povinnosti vedle zmocněnce i samotného zmocnitele.*“ (viz bod 23 výše uvedeného rozsudku č. j. 6 As 405/2017-33). Na rozdíl od soudního řádu správního, který vyžaduje doložení zástupčího oprávnění v každém soudním řízení, obsahuje daňový řád speciální úpravu zastoupení daňového subjektu před správcem daně, která daňovému subjektu výslovně umožňuje zvolit si zmocněnce pro zastupování k neurčitému počtu

úkonů, řízení nebo jiných postupů, které nemusí být blíže specifikovány. Na soudní řízení správní proto nelze aplikovat výše uvedené závěry týkající se účinků generální plné moci předložené správci daně.

[24] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud též námitku týkající se autonomie vůle daňového subjektu při určení pořadí úhrady daňových povinností. V rámci nakládání s konkrétní přijatou platbou daně je nutno plně respektovat zákonem stanovený sled jednotlivých procesních kroků správce daně. Z relevantních ustanovení daňového řádu (§ 152 a § 164) vyplývá, že došlá platba je v prvé řadě vypořádávána v rámci toho druhu daně, na jehož úhradu byla určena. Přitom vůle projevená daňovým dlužníkem v souvislosti s platbou je pro správce daně závazná právě jen, co se týče určení daně. Přesné pořadí daňových povinností (v rámci již určeného druhu daně), ve kterém se došlá úhrada použije, je totiž bez ohledu na případné jiné dispozice daňového dlužníka stanoveno v § 152 daňového řádu (jde o tzv. prioritu uhrazení). Obdobný závěr vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 1. 8. 2007, čj. 1 Afs 33/2007-36. Ačkoliv se tento rozsudek vztahoval k § 59 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud shledal, že jeho závěry lze uplatnit i při výkladu § 152 daňového řádu.

[25] Lze odkázat též na komentář k § 152 daňového řádu, ve kterém je mj. uvedeno: „*Zákonem stanovené pořadí, ve kterém bude uhrazená částka zapravována na jednotlivé položky, je závazné jak pro správce daně, tak i pro daňového dlužníka. Daňový dlužník nemá oprávnění disponovat platbou tak, aby stanovil, kterou z daňových (platebních) povinností evidovanou na konkrétním osobním daňovém účtu hodlá uhradit na tento účet poukazovanou finanční částkou. Finanční částkou, kterou daňový dlužník na svůj osobní daňový účet poukáže, je provedena úhrada evidovaných splatných daní a nedoplatků na konkrétním osobním daňovém účtu, a to podle pořadí, které je stanoveno zákonem. Daňový subjekt v tomto ohledu disponuje toliko právem určit, na jaký osobní daňový účet, resp. na jaký druh daně svou platbu směruje (srov. § 164).*“ (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 152, dostupný v systému ASPI)

[26] Na základě výše uvedeného souhlasí Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu, že daňový subjekt není oprávněn závazně určit, na úhradu kterého konkrétního nedoplatku má být započtena platba ve prospěch správce daně. Argumentace stěžovatelky ohledně plateb provedených třetí osobou za daňový subjekt omylem není způsobilá nijak tento závěr zpochybnit. Nejvyšší správní soud pouze podotýká, že daňový řád v § 165 upravuje postup správce daně při platbách zaslaných omylem, včetně podmínek, za kterých je možné takovou platbu vrátit.

[27] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že krajský soud přiléhavě poukázal na zcela správné vysvětlení koncepce pořadí úhrady daně žalovaným v napadeném rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že při započtení plateb uhrazených stěžovatelkou, resp. třetími osobami, na splatné daňové pohledávky, postupoval žalovaný v souladu s § 152 ve spojení s § 164 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem, že ani námitky týkající se tvrzeného zániku vymáhaných nedoplatků nejsou důvodné.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[29] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. dubna 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu