



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: A. L., narozená X
bytem X
zastoupená advokátem Mgr. Ladislavem Malečkem
sídlem Nerudova 1419/22, 412 01 Litoměřice

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2023, č. j. 35973/23/5200-10422-709827,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2023, č. j. 35973/23/5200-10422-709827, kterým bylo zamítnuto její odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 3. 2023, č. j. 731424/23/2507-50522-505541, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž bylo dle § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) zastaveno odvolací řízení ve věci jejího odvolání podaného dne 20. 2. 2023 proti platebnímu výměru na daň z

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

příjmů fyzických osob ze dne 23. 1. 2023, č. j. 39211/23/2507-50522-505541, (dále jen „platební výměr“) jímž správce daně vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020. Současně se žalobkyně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že vady jejího odvolání proti platebnímu výměru byly odstraněny podáním, které učinil dne 13. 4. 2023 na základě udělené plné moci zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Vladimír Nedvěd, advokát se sídlem v Litoměřicích, před tím, než bylo žalobkyni doručeno napadené rozhodnutí. Vady odvolání proti platebnímu výměru tak byly odstraněny dříve, než bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto o zastavení odvolacího řízení. Za těchto okolností podle žalobkyně nemohl žalovaný napadeným rozhodnutím zamítnout její odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí potvrdit. Měl naopak prvostupňové rozhodnutí zrušit, neboť pro postup zvolený žalovaným nebyly splněny zákonem stanovené podmínky. Takový závěr podle žalobkyně vyplývá z výkladu § 112 odst. 3 daňového řádu, v němž je upraven postup orgánů daňové správy pro případ, kdy odvolatel nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě k doplnění náležitostí odvolání, jejichž absence brání jeho projednání (§ 112 odst. 1 daňového řádu); žalobkyně poukázala, že tento závěr zastává i odborná literatura (Lichnovský O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 511). V uvedené publikaci se totiž uvádí, že i když dojde k odstranění vad podaného odvolání až v rámci posuzování odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, bude nutno toto rozhodnutí zrušit a provést vlastní odvolací řízení.
3. Dále žalobkyně namítala, že byla zkrácena na svých právech, neboť napadené rozhodnutí nebylo doručeno jí, ale jejímu právnímu zástupci. Ten byl však výslovně zmocněn k zastupování žalobkyně v řízení o odvolání proti platebnímu výměru. V řízení, v němž bylo na základě odvolání žalobkyně – které podala sama (bez právního zástupce) – vydáno napadené rozhodnutí, ji tedy nezastupoval. Jelikož nebylo napadené rozhodnutí doručeno žalobkyni, nemohlo dosud nabýt právní moci.

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve vyjádření konstatoval, že jeho postup byl zcela v souladu se zákonem i relevantní judikaturou. Žalobkyně podala dne 20. 2. 2023 odvolání proti platebnímu výměru. Podané odvolání neobsahovalo náležitosti stanovené v § 112 odst. 1 písm. d) a f) daňového řádu. Správce daně proto vydal dne 1. 3. 2023 podle § 112 odst. 2 daňového řádu výzvu k odstranění vad odvolání, která byla žalobkyni doručena dne 10. 3. 2023. Žalobkyně na tuto výzvu ve stanovené lhůtě 15 dnů od jejího doručení nereagovala. Správce daně proto vydal dne 3. 4. 2023 prvostupňové rozhodnutí, kterým řízení o odvolání proti platebnímu výměru z důvodu neodstranění vad odvolání zastavil. Prvostupňové rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 4. 2023. Dne 13. 4. 2023 žalobkyně prostřednictvím svého zástupce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, zmocněného na základě plné moci z téhož dne, učinila u správce daně podání nazvané „Odstranění vad odvolání“, které následně doplnila dne 10. 7. 2023. Dne 25. 4. 2023 bylo správci doručeno odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Není tedy sporu o tom, že žalobkyně až do vydání prvostupňového rozhodnutí vady odvolání proti platebnímu výměru neodstranila.
5. Následné odstranění vad odvolání, k němuž došlo až dne 13. 4. 2023, již nebylo možno podle žalovaného zohlednit. V řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

vydanému podle § 112 odst. 3 správního řádu odvolací orgán zkoumá jen to, zda byly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o zastavení řízení, tedy zda daňový subjekt ani přes výzvu neodstranil vady odvolání bránící řádnému projednání věci. To vyplývá jak z dikce, tak ze smyslu § 112 odst. 3 daňového řádu i z relevantní judikatury v podobě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41. Smyslem tohoto ustanovení je stanovení závazných pravidel, podle kterých lze v určitém časovém úseku požadovat po odvolateli odstranění vad odvolání za účelem náležitého vymezení skutkových a právních otázek jako rozsahu odvolacího přezkumu tak, aby bylo odvolání řádně projednatelné a následně bylo možno postoupit takové bezvadné odvolání k projednání odvolacímu orgánu.

6. Přichází sice v úvahu, aby k odstranění vad odvolání došlo až po lhůtě k tomu stanovené, avšak pouze před vydáním rozhodnutí o zastavení řízení, k čemuž podle § 101 odst. 2 daňového řádu dochází v okamžiku, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Jen v takovém případě se podání odstraňující vady dostane do dispozice příslušného orgánu před tím, než finálně rozhodne o zastavení odvolacího řízení. Ke stejnému závěru dospěl také Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku. Žalovaný rovněž připomněl, že podle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení odkladný účinek. Účinky zastavení řízení tedy nastávají již okamžikem vydání rozhodnutí o zastavení řízení, nikoliv jeho právní mocí.
7. Odvolací orgán proto není podle žalovaného v řízení vedeném o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení povinen vyčkávat, zda odvolatel v jeho průběhu odstraní vady odvolání, ale má pouze přezkoumat důvody, které vedly k zastavení řízení o odvolání. Opačný názor, že lze vady odvolání odstranit ještě v průběhu řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, vyjádřený v komentáři k daňovému řádu, na který odkazuje žalobkyně v podané žalobě, považuje žalovaný za rozporný se smyslem a účelem příslušné právní úpravy i s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
8. Za zcela nedůvodnou a nepodloženou považoval žalovaný námitku žalobkyně týkající se zkrácení jejích práv při doručování napadeného rozhodnutí. Z plné moci udělené žalobkyni advokátovi JUDr. Ing. Vladimíru Nedvědovi, evidované u správce daně 13. 4. 2023, podle žalovaného vyplývá, že žalobkyni byl tento zástupce oprávněn zastupovat jak v případě odstranění vad jejího odvolání, tak v souvisejícím řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Žalovaný proto v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, doručil napadené rozhodnutí zástupci žalobkyně. Napadené rozhodnutí se nadto nepochybně dostalo i do dispozice samotné žalobkyně, a to s ohledem na skutečnost, že podala žalobu obsahující věcnou argumentaci. Ke zkrácení jejích práv proto dojít nemohlo.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.

10. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování. Veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí (a to včetně odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí, plné moci udělené zástupci žalobkyně, podání, jež zástupce žalobkyně učinil za účelem odstranění vad odvolání proti platebnímu výměru, a napadeného rozhodnutí, jejichž provedení jako důkazů navrhla žalobkyně v podané žalobě) jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).
11. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Ze spisového materiálu zjistil soud následující skutečnosti. Platebním výměrem správce daně vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 ve výši 282 735 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání ze dne 20. 2. 2023, které bylo správci daně doručeno téhož dne. V odvolání žalobkyně uvedla jen, že se odvolává proti platebnímu výměru a že odvoláním napadá výrok tohoto platebního výměru. Správce daně odvolání zaevidoval pod č. j. 299358/23/2507-50522-50522-505541. Výzvou ze dne 1. 3. 2023, č. j. 311588/23/2507-50522-505541, (dále jen „výzva k odstranění vad“) doručenou žalobkyni dne 10. 3. 2023, vyzval správce daně žalobkyni k odstranění vad podaného odvolání, které brání řádnému projednání věci (doplnění důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolání napadeného rozhodnutí, a návrhu na změnu nebo zrušení rozhodnutí). K odstranění vad stanovil správce daně žalobkyni lhůtu v délce 15 dnů od doručení této výzvy.
13. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně řízení o odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zastavil, neboť žalobkyně na výzvu k odstranění vad nereagovala, a ve stanovené lhůtě, která uplynula dne 27. 3. 2023, vady odvolání ze dne 20. 2. 2023 neodstranila. Prvostupňové rozhodnutí bylo předáno k poštovní přepravě dne 3. 4. 2023, dne 5. 4. 2023 byla žalobkyně vyzvána k vyzvednutí doručované zásilky a dne 19. 4. 2023 jí byla zásilka vložena do schránky.
14. Dne 13. 4. 2023 bylo správci daně doručeno podání z téhož dne označené jako „*Odstranění vad odvolání/Daň z příjmů fyzických osob za rok 2020*“, které správce daně zaevidoval pod č. j. 872849/23/2507-50522-505541. Podání bylo odesláno z datové schránky JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta. Jeho přílohou byla plná moc, kterou žalobkyně tomuto advokátovi udělila dne 13. 4. 2023. Tuto plnou moc správce daně zaevidoval pod č. j. 899731/23/2507-50522-505541. V podání ze dne 13. 4. 2023 žalobkyně uvedla, že tímto prostřednictvím svého zástupce odstraňuje vady odvolání proti platebnímu výměru. Podání obsahovalo konkrétní námitky zpochybňující přezkoumatelnost a zákonnost platebního výměru a správnost výše vyměřené daně i návrh na zrušení platebního výměru.

15. Dne 25. 4. 2023 podala žalobkyně osobně u správce daně odvolání ze dne 24. 4. 2023 proti prvostupňovému rozhodnutí. V něm žalobkyně namítala, že vady odvolání proti platebnímu výměru byly odstraněny podáním ze dne 13. 4. 2023, které její zástupce učinil dříve, než jí bylo doručeno prvostupňové rozhodnutí. To dokládala přiloženou dodejkou datové zprávy, kterou bylo podání ze dne 13. 4. 2023 odesláno správci daně. Odvolání proti platebnímu výměru následně žalobkyně doplnila opět prostřednictvím svého zástupce ještě podáním ze dne 4. 7. 2023.
16. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zrekapituloval skutkový stav a odvolací důvody, citoval § 1 odst. 2, § 101 odst. 2, § 112 odst. 1 až 3 a § 113 odst. 3 daňového řádu, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41, a uzavřel, že odvolání žalobkyně ze dne 20. 2. 2023 neobsahovalo veškeré náležitosti stanovené daňovým řádem. Správce daně proto dle žalovaného správně vydal výzvu k odstranění vad, v níž řádně specifikoval chybějící povinné náležitosti odvolání, které bránily řádnému projednání odvolání proti platebnímu výměru. Ty však žalobkyně až do vydání prvostupňového rozhodnutí neodstranila. Správce daně proto podle žalovaného správně prvostupňovým rozhodnutím řízení o odvolání proti platebnímu výměru zastavil. Námitku žalobkyně, že vady odvolání proti platebnímu výměru odstranila podáním ze dne 13. 4. 2023, neshledal žalovaný důvodnou. Toto podání sice bylo učiněno před doručením prvostupňového rozhodnutí žalobkyni, avšak až po jeho vydání.
17. Z právě uvedeného je zřejmé, že podání ze dne 13. 4. 2023, jímž žalobkyně reagovala na výzvu k odstranění vad svého odvolání ze dne 20. 2. 2023, bylo správci daně doručeno dne 13. 4. 2024. K jeho doručení tak došlo jednak po uplynutí lhůty, která byla žalobkyni k odstranění vad stanovena (do 15 dnů od doručení výzvy, tj. do 27. 3. 2023), jednak v době, kdy již bylo prvostupňové rozhodnutí, jímž bylo rozhodnuto o zastavení odvolacího řízení, předáno správcem daně k poštovní přepravě (3. 4. 2023). Podání ze dne 13. 4. 2023 však bylo správci daně doručeno dříve, než došlo dne 17. 4. 2023 k doručení prvostupňového rozhodnutí žalobkyni. Dne 5. 4. 2023 byla žalobkyně vyzvána k vyzvednutí uložené zásilky, což neučinila, k doručení tak došlo podle § 47 odst. 2 ve spojení s § 33 odst. 2 a 4 daňového řádu uplynutím lhůty 10 dnů od jejího uložení.
18. Žalobkyně a žalovaný mají rozdílný náhled na posouzení otázky, zda měl žalovaný v řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí přihlížet k obsahu podání žalobkyně ze dne 13. 4. 2023, tedy jinak řečeno, zda žalobkyně za daného stavu věci učinila své podání, jímž hodlala odstranit vady svého odvolání ze dne 20. 2. 2023, včas. Žalobkyně na rozdíl od žalovaného zastává názor, že v dané věci je podstatné, že její podání bylo správci daně doručeno dříve, než žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, a proto bylo povinností žalovaného obsah tohoto podání zohlednit a umožnit meritorní projednání odvolání proti platebnímu výměru.
19. Soud úvodem předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí se již správní soudy opakovaně zabývaly – zdejší soud v řízení vedeném pod sp. zn. 15 Af 116/2017 a Krajský soud v Ostravě v řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 47/2020, přičemž dospěly ke zcela shodným závěrům. Od těchto závěrů nemá soud žádný důvod se odchýlovat ani ve věci, která je předmětem tohoto řízení.
20. Podle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.

21. Podle § 112 daňového řádu obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů (odst. 2). Odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví (odst. 3).
22. Žalobkyně má naprostou pravdu v tom, že v jí odkazovaném komentáři Lichnovský O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, je na straně str. 511 v rámci výkladu k § 112 odst. 3 daňového řádu uvedeno: „V případě odstranění vad se na odvolání vždy hledí jako na včas podané. V opačném případě, brání-li vady řádnému a faktickému projednání, správce daně odvolací řízení rozhodnutím zastaví. Dokonce i při marném uplynutí lhůty, dojde-li k odstranění vad ještě před vydáním rozhodnutí o zastavení řízení, nelze k zastavení řízení již přistoupit. Otázkou však je, jak postupovat, pakliže k odstranění vad dojde až po zastavení řízení. Proti rozhodnutí o zastavení řízení lze podat odvolání. Zákon přitom nijak neuvádí, zda je v takovém případě povinností v odvolacím řízení zkoumat pouze existenci podmínek nutných pro zastavení řízení v době při vydávání rozhodnutí, či zda i v době při posuzování odvolání. Pomoci si přitom nelze ani § 74 odst. 3 (ve znění účinném do 31. 12. 2020, nyní se jedná o § 74 odst. 4 – pozn. soudu), jelikož ten s neodstraněním vad ve lhůtě spojuje neúčinnost podání. Komentované ustanovení však vadné odvolání považuje i při neodstranění vad za účinné podání, kterým je třeba se procesně zabývat. Jelikož nelze ani jednu z interpretací odmítnout, je nutno postupovat dle zásady *in dubio mitius*. Dojde-li tak k odstranění vad až v rámci posuzování odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, bude nutno rozhodnutí zrušit a vlastní odvolací řízení provést“ (podtržení doplněno soudem).
23. Zdejší soud tento názor nesdílí, neboť je v přímém rozporu se smyslem a účelem § 112 odst. 2 a 3 daňového řádu. Výkladem těchto ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud v – také žalovaným odkazovaném – rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41, publ. pod č. 3176/2015 Sb. NSS, a to v bodech 43 až 55, přičemž dospěl k následujícím závěrům: „Ustanovení § 112 odst. 3 daňového řádu] zcela jednoznačně podmiňuje zastavení řízení zákonným předpokladem, že odvolatel podané odvolání nedoplní o takové podstatné náležitosti (zde odvolací důvody), které brání řádnému projednání věci.

Řádným projednáním věci je třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí je smyslem a účelem odvolacího řízení. Aby k takovému projednání námitek mohlo dojít na úrovni rozhodování správního orgánu vyššího stupně (...), je v § 112 daňového řádu stanoven postup, jímž správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje, zajišťuje a garantuje, že příslušnému správnímu orgánu II. stupně bude k odvolacímu řízení předloženo řádné odvolání obsahující všechny zákonem požadované náležitosti. Podané odvolání tedy nejprve prochází stadiem rozhodování o tom, zda je způsobilé řádného projednání (...).

*Rozhodnutím o zastavení odvolacího řízení bylo, byť nikoliv pravomocně, ale co do důvodu rozhodnutí závazně a nepřekročitelně, rozhodnuto o předmětu řízení, tj. o tom, že odvolání není projednatelné, a tedy je nelze správnímu orgánu vyššího stupně předložit k věcnému projednání. Nejvyšší správní soud přisvědčuje kasačním námitkám stěžovatele, že **smyslem § 112 odst. 3 daňového řádu je stanovit závazná pravidla, podle kterých lze ještě v určitém časovém úseku na odvolateli požadovat odstranění vad odvolání za účelem náležitého vymezení skutkových a právních otázek jako rozsahu přezkumu tak, aby odvolání bylo řádně projednatelné.***

Jestliže tedy zákonodárce v § 112 odst. 2 daňového řádu poskytuje odvolateli prostor pro doplnění povinných náležitostí odvolání, tak aby mohlo být řádně projednáno, a meritorní posouzení věci probíhá až po předložení bezvadného odvolání správnímu orgánu vyššího stupně, nelze dovozovat, že § 112 odst. 3 daňového řádu poskytuje fikci řádného a včasného podaného odvolání, která nastává kdykoliv v průběhu odvolacího řízení, dle názoru žalobkyně dokonce až do právní moci rozhodnutí správního orgánu II. stupně o odvolání podaném proti rozhodnutí správce daně.

Jak bylo již výše uvedeno, Celní ředitelství Ostrava nebylo povinno zjišťovat nebo předpokládat a čekat, zda žalobce své odvolání doplní, ale bylo vázáno přezkumem důvodů pro zastavení odvolacího řízení správcem daně a jen těmito důvody bylo oprávněno se zabývat.

Úvaha krajského soudu vychází pouze jednostranně z fikce řádného včasného odvolání, avšak nepracuje s podmínkou této fikce, tj. že tato fikce nastává jediné za situace, kdy podané odvolání již nemá vady, a tedy jeho povaha již nebrání řádnému projednání věci. V daném případě blanketní odvolání v časovém prostoru, který je zákonem vymezen pro posouzení tohoto odvolání, tj. až do rozhodnutí o zastavení řízení, bránilo řádnému projednání věci, a proto nemohla nastat fikce řádného a včasného odvolání (...).

[Ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu] stanoví volnost a prostor pro dispozici s odvoláním do doby, než je o odvolání rozhodnuto. Daňový řád umožňuje v rámci odvolacího řízení vydat o odvolání jak procesní rozhodnutí (rozhodnutí správce daně o zastavení řízení pro neodstranění nedostatků odvolání), tak i rozhodnutí meritorní (rozhodnutí příslušného orgánu po meritorním projednání odvolání). Proto „dobou, než je rozhodnutí o odvolání vydáno“ je třeba rozumět jak dobu, než správce daně vydá procesní rozhodnutí, tj. i rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, tak i dobu, než je vydáno rozhodnutí o odvolání ve věci.

Na základě uvedených typů rozhodnutí o odvolání nelze § 111 odst. 2 daňového řádu chápat jinak než v souvislosti s popsányými způsoby rozhodování v odvolacím řízení, počínaje fází rozhodování správce daně v důsledku vad odvolání. V dané věci je tedy za »dobu, než je rozhodnuto o odvolání«, nutné považovat dobu do vydání rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení.

V odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o blanketním odvolání mohla žalobkyně jen doplňovat a měnit odvolací důvody směřující proti závěru o zastavení odvolacího řízení správcem daně, nikoliv věcné důvody směřující proti platebnímu výměru.“ (zvýraznění doplněno soudem).

24. Pro úplnost lze dodat, že usnesením ze dne 26. 3. 2015, sp. zn. I. ÚS 767/15, Ústavní soud odmítl ústavní stížnost směřující mimo jiné proti citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu, přičemž v jeho závěru (bod 16) konstatoval, že „se tak s tvrzením stěžovatelky ztotožnil pouze v tom, že přišla o opravný prostředek, na jehož základě by bylo možné přezkoumat věcnou správnost platebního výměru. To však ještě nesvědčí o protiústavnosti napadených rozsudků, neboť stěžovatelka o opravný prostředek přišla pro neplnění procesních povinností, na které byla (...) včas a řádně upozorněna. V takovém případě musí nést důsledek vlastního pochybení sama.“
25. Soudu tudíž nezbyvá než s ohledem na výše citované závěry, které dosud nebyly v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu překonány, uzavřít, že žalobkyně mohla účinně odstranit vady svého odvolání proti platebnímu výměru nejpozději do té doby, než bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, jímž bylo řízení o odvolání proti tomuto výměru zastaveno. K vydání prvostupňového rozhodnutí došlo v souladu s § 101 odst. 2 daňového

řádu dne 3. 4. 2023, kdy jej správce daně předal k poštovní přepravě. Zástupce žalobkyně však učinil podání směřující k odstranění vad odvolání až dne 13. 4. 2023, tedy až poté, co již bylo prvostupňové rozhodnutí vydáno. Jednalo se tudíž o podání, k jehož obsahu již nemohl správce daně prvního stupně ani žalovaný přihlížet. Žalovaný tak nemohl v řízení o odvolání žalobkyně proti napadenému rozhodnutí dospět k jinému závěru, než že žalobkyně vady odvolání proti platebnímu výměru do doby vydání prvostupňového rozhodnutí neodstranila, a vady odvolání tudíž stále bránily řádnému projednání věci. Žalovaný proto zcela správně napadeným rozhodnutím potvrdil postup správce daně, který prvostupňovým rozhodnutím řízení o odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru podle § 112 odst. 3 daňového řádu zastavil.

26. Žalobkyně dále namítala, že byla v řízení, v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí, zkrácena na svých právech, neboť žalovaný napadené rozhodnutí doručoval jejímu tehdejšímu zástupci, a nikoliv jí, ačkoliv ji v tomto řízení nezastupoval. Napadené rozhodnutí z tohoto důvodu podle žalobkyně dosud ani nenabylo právní moci.
27. Soud je narozdíl od žalobkyně přesvědčen, že zmocnění ze dne 13. 4. 2023, kterým zmocnila svého právního zástupce k zastupování ve věci odvolacího řízení proti platebnímu výměru, se vztahovalo i na řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí.
28. 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.
29. 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.
30. Žalobkyně využila svého práva vyplývajícího z § 27 odst. 1 daňového řádu a zvolila si zmocněnce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta. Dle plné moci ze dne 13. 4. 2023, zaevidované správcem daně pod č. j. 899731/23/2507-50522-505541, jej žalobkyně zmocnila k „*zastupování před Finančním úřadem pro Ústecký kraj a Odvolacím finančním ředitelstvím, ve věci odvolacího řízení proti platebnímu výměru na daň z příjmů na daň z příjmů fyzických osob za rok 2020, č. j. 39211/23/2507-50522-505541 ze dne 23. 1. 2023 a vykonával všechny úkony, které mi v této věci přísluší, a to zejména odstranil vady odvolání, přijímal písemnosti.*“
31. Z ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, pro celé řízení, či pro více řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci, a vážit, zda třeba užití nepřiliš vhodně volených slov – nebo naopak nepřítomnost konkrétního slovního spojení – svědčí skutečně o vůli stran omezit plnou moc, či zda jde spíše o projev nedostatečné pečlivosti stran či důsledek používání standardizovaných formulářů pro udělování plné moci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, publ. pod č. 1811/2009 Sb. NSS.) Také při posuzování rozsahu uděleného zmocnění přitom platí, že pokud není z okolností zřejmý opak, měla by se při výkladu právního jednání přisuzovat subjektům právních vztahů jistá míra racionality (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-41, bod 53, a ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 411/2017-30, bod 11).
32. V daném případě podle názoru soudu není problematické význam textu udělené plné moci interpretovat. Žalobkyně zmocnila svého zástupce k zastupování před správcem daně a žalovaným v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru, a to v rozsahu všech

úkonů, které jí v této věci přísluší. Dále plná moc obsahuje demonstrativní výčet těchto úkonů (odstranění vad odvolání, přijímání písemností apod.). V průběhu odvolacího řízení, o čemž není pochyb, neboť tak tomu je právě i v tomto případě, může dojít k vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Úkonem, který v takovém případě „ve věci“ odvolacího řízení žalobkyni přísluší, je podání odvolání proti takovému rozhodnutí, jímž může proti tomuto rozhodnutí brojit opravným prostředkem, a domáhat se tak věcného projednání svého odvolání. Žalobkyně měla zájem na tom, aby se domohla přezkoumání platebního výměru žalovaným. Bylo by proto krajně nelogické, aby za situace, kdy si již musela být vědoma toho, že se jí nepodařilo „ve věci“ odvolacího řízení podat bezvadné odvolání, měla v úmyslu udělenou plnou moc omezit tak, aby neopravňovala jejího zástupce k zastupování v řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí, jímž by mohlo odvolací řízení skončit bez meritorního přezkumu.

33. Z jazykového výkladu spojení „*ve věci odvolacího řízení proti platebnímu výměru*“ pak dle soudu vyplývá, že plná moc byla JUDr. Ing. Nedvědovi udělena pro celé odvolací řízení. Odvolací řízení bylo ze strany žalobkyně zahájeno podáním blanketního odvolání. Prvostupňovým rozhodnutím bylo rozhodnuto o zastavení odvolacího řízení, tedy bylo vydáno procesní rozhodnutí v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru. Žalobou napadené rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí vydanému v rámci odvolacího řízení je pak dle soudu jednoznačně také rozhodnutím vydaným v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru.
34. Soud si je samozřejmě vědom toho, že žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí poté, co udělila plnou moc svému zástupci, skutečně sama podala bezvadné odvolání ze dne 24. 4. 2023. Soud ovšem nepřehlédl, že toto odvolání obsahuje obdobné formulace jako podání ze dne 13. 4. 2023, které zástupce žalobkyně za účelem odstranění vad jejího odvolání proti platebnímu výměru odeslal téhož dne ze své datové schránky správci daně. Soud rovněž nepřehlédl, že obě podání mají naprosto shodnou grafickou úpravu. Udělením plné moci se žalobkyně nezbavila možnosti činit úkony v rámci řízení samostatně svým jménem. Soud je proto toho názoru, že to, že žalobkyně odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí učinila sama, bylo pouze součástí její procesní strategie v řízení před žalovaným, a nikoliv důsledkem toho, že by nebyl JUDr. Ing. Nedvěd zmocněn k zastupování žalobkyně také v řízení, v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí. Tento úkon žalobkyně proto nevyvrací výše uvedený závěr ohledně rozsahu uděleného zmocnění.
35. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud udělenou plnou moc posoudil tak, že opravňuje zástupce žalobce i k zastupování žalobkyně v řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí a doručoval napadené rozhodnutí jemu, a nikoliv žalobkyni. Doručené rozhodnutí proto soud považuje za pravomocné.
36. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že námitky žalobkyně jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 17. prosince 2025

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.