

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Mgr. B. H.,** zastoupeného Mgr. Jakubem Kotrbou, advokátem se sídlem Říčany, Olivova 1116/6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a **Auditorské a daňové kanceláře, s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Tachovské náměstí 3, zastoupené JUDr. Ing. Danielem Srncem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Poříčí 1071/17, proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2010, č. j. 7 Af 22/2010 - 17,

takto:

I. Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2010, č. j. 7 Af 22/2010 - 17, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Řízení o kasační stížnosti, podané Auditorskou a daňovou kanceláří, s. r. o., **se zastavuje.**

III. Auditorská a daňová kancelář, s. r. o., **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 30. 4. 2010, č. j. 5726/10-1500-106932, zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 26. 10. 2009, č. j. 295932/09/009913107633, kterým byl žalobci sdělen předpis penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 419 644 Kč. Žalobce v zastoupení zástupce, zvoleného na základě plné moci ze dne

22. 3. 2010, a to Auditorské a daňové kanceláře, s. r. o., jejímž jménem vykonává daňové poradenství zaměstnanec Mgr. J. H., daňový poradce, č. osvědčení 003121, podal k Městskému soudu v Praze proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Městský soud ji usnesením ze dne 18. 5. 2010, č. j. 7 Af 22/2010 - 17, odmítl.

Důvodem odmítnutí žaloby byla skutečnost, že ji podala osoba zjevně neoprávněná (§ 46 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“). Podle § 35 odst. 2 s. ř. s. může být účastník zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených. V daném případě Auditorská a daňová kancelář, s. r. o. (dále též „společnost ADK“), zastupovala žalobce v žalobním řízení, nicméně městský soud dospěl k závěru, že zastupování právnickou osobou zde zákonná úprava nepřipouští. V tomto směru odkázal na § 24 odst. 1 občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“) a také na povahu zastupování účastníka řízení právnickou osobou. Uvedl, že zastupování je založeno na osobním výkonu zástupce, což může činit pouze fyzická osoba. Pokud § 35 odst. 2 s. ř. s. připouští zastupování jinou osobou a daňové poradenství mohou poskytovat rovněž obchodní společnosti nebo družstva, neznamená to ještě, že by tyto právnické osoby mohly zastupovat i v soudním řízení. Plná moc, udělená v této věci společnosti ADK, tak obchází § 24 odst. 1 o. s. ř. a je proto neplatná (§ 39 občanského zákoníku). Předmětné zastoupení proto nevzniklo a soud z toho dovodil, že ve skutečnosti podala žalobu přímo společnost ADK, tedy osoba k tomu zjevně neoprávněná.

Usnesení městského soudu napadli žalobce]dále jen „stěžovatel a)“] a Auditorská a daňová kancelář, s. r. o. [dále též „stěžovatel b“)] kasačními stížnostmi, v nichž explicitně neuvedli důvody podle § 103 s. ř. s., o něž své kasační stížnosti opírají. Z obsahu kasačních stížností i samotné povahy napadeného soudního rozhodnutí je nicméně zřejmé, že stěžovateli může být toliko tvrzen kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., který jako jediný dopadá právě na tvrzenou nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby. Jak vyplývá z judikatury, pod tímto důvodem kasační stížnosti v podobě nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení se fakticky skrývají i další důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s. Z povahy věci je vyloučen jen důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu. K tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2002 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel a) vytýká soudu nejprve to, že pokud dospěl k názoru, že zastoupení je nepřípustné, měl o tom rozhodnout samostatným usnesením. Již v tom spatřuje nezákonnost napadeného usnesení městského soudu. K samotné otázce zastupování právnickou osobou sice souhlasí s obecným zákazem, nicméně v daném případě obsahuje § 35 odst. 2 s. ř. s. výjimku. Daňové poradenství mohou totiž na základě smlouvy provádět také obchodní společnosti nebo družstva, která je vykonávají pomocí daňových poradců, a která mají tuto činnost jako předmět podnikání zapsánu do obchodního rejstříku podle zvláštního předpisu [§ 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daňovém poradenství“)]. Skutečnost, že společnost ADK je oprávněna poskytovat daňové

poradenství, není sporná. Městský soud zcela pominul, že garancí osobního výkonu u právnických osob poskytujících daňové poradenství je to, že ze zákona mohou právnické osoby daňové poradenství vykonávat pouze prostřednictvím daňového poradce, kterým může být pouze fyzická osoba. Tento názor stěžovatele a) je podpořen postupem Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 107/2009, kde bylo zastoupení účastníka v soudním řízení právnickou osobou vykonávající daňové poradenství připuštěno. Stěžovatel má za to, že v případě daňových poradců se jedná o jinou situaci než u advokátů: jakkoli totiž platí, že advokacii vykonávají advokáti, zákon o daňovém poradenství umožňuje vykonávat daňové poradenství také obchodní společnosti nebo družstvu.

K neplatnosti udělené plné moci stěžovatel a) namítá, že není zakázáno sjednat si zastoupení s kýmkoliv, kdo je schopen bránit zájmy zastoupeného. Ustanovení § 35 odst. 2 až 6 s. ř. s. nepředstavují podmínky řízení a už vůbec ne omezení smluvní svobody žalobce. Podmínkou řízení nejsou proto, jelikož zastoupení v řízení před krajským (městským) soudem není povinné a kompetence k ochraně před nevhodnými zástupci je svěřena soudu. Tato ochrana se pak provádí usnesením o nepřipuštění účastníka řízení, nikoliv konstatováním zneužití práva. Napadené usnesení navíc působí zpětně, což je vyloučeno.

Kromě toho městský soud nevyložil, proč, dle jeho názoru, předmětnou žalobu nepodal daňový poradce Mgr. J. H. Žaloba totiž sice byla podána z datové schránky společnosti ADK, nicméně k ní byla přiložena plná moc podepsaná jmenovaným. Neobstojí proto tvrzení soudu, že nebylo ověřitelné, zda úkony v řízení o žalobě fakticky učinil právě on.

Stěžovatel a) konečně brojí proti postupu městského soudu, který mu neumožnil údajnou vadu plné moci zhojit. V tomto směru poukazuje na srovnatelnou situaci v řízení o kasační stížnosti, kdy pokud tuto stížnost podá daňový poradce (coby zástupce žalobce v řízení před krajským soudem), nejedná se podle ustálené judikatury o podání kasační stížnosti osobou zjevně neoprávněnou, nýbrž soud musí dát navrhovateli prostor pro odstranění vady, tj. předložení plné moci advokáta.

Stěžovatel b) podal, zřejmě z procesní opatrnosti, obsahově totožnou kasační stížnost jako stěžovatel a); podáním ze dne 26. 10. 2010 ji vzal ovšem v celém rozsahu zpět.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Ve smyslu popsaných kasačních námitek je zřejmé, v nyní projednávané věci je spornou jediná právní otázka, a to výklad § 35 odst. 2 s. ř. s., ve vztahu k zastoupení právnickou osobou, vykonávající daňové poradenství. Podle citovaného ustanovení platí, že *nestanoví-li tento zákon jinak, účastník může být zastoupen advokátem, popřípadě jinou*

osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených. Za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.

K tomu lze uvést, že stejná otázka byla řešena například v rozsudku ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 – 18, ve kterém se zdejší soud jednoznačně vyslovil v tom smyslu, že *„[p]okud zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, výslovně umožňuje, aby tyto služby poskytovaly i k tomu určené právnické osoby, nelze vykládat § 35 odst. 2 s. ř. s. stricto sensu tak, že pojem „osoba" je třeba redukovat toliko na osoby fyzické - daňové poradce. V řízení o žalobě může být žalobce zastoupen na základě plné moci nejen daňovým poradcem, ale i obchodní společností, popř. družstvem, vykonávající daňové poradenství dle § 3 odst. 6 citovaného zákona."* V nyní projednávané věci neshledává zdejší soud žádný rozumný důvod jakkoliv se od vysloveného právního názoru odchýlit, a proto v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku. Obdobně lze odkázat například na rozsudek ze dne 18. 8. 2010, č. j. 2 Ans 6/2010 – 42.

V prvně zmiňovaném rozsudku ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 – 18, vycházel Nejvyšší správní soud z úvahy, že právo na právní pomoc je ústavně zakotveno v čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, v němž je uvedeno, že každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení. Smysl právního zastoupení je přitom zcela zřejmý: právní profesionál má garantovat kvalifikované uplatňování práv účastníka řízení v příslušném řízení (viz také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 05. 1996, sp. zn. Pl.ÚS-st 1/96). Český právní řád přitom rozlišuje případy, kdy právní zastoupení je fakultativní a naopak kdy je dána povinnost zastoupení, tj. kvalifikované zastoupení představuje podmínku řízení. Soudní řád správní v tomto směru odlišuje řízení žalobní, odehrávající se před krajským soudem, kde platí zásada fakultativního zastoupení, od řízení o kasační stížnosti, kde je právní zastoupení již obligatorně vyžadováno (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

V žalobním řízení je tedy ponecháno zcela na vůli účastníka, zda si zvolí zástupce (případně zda požádá o ustanovení zástupce soudem - § 35 odst. 8 s. ř. s.). Důvody tohoto kroku nelze spatřovat jen v nedostatku příslušného právního vzdělání, ale například i ve vyšší míře objektivity zástupce, jeho konkrétní specializaci na daný problém, v možné procesní taktice apod. Každá fyzická (nebo právnická) osoba může tedy v řízení vystupovat samostatně nebo se může zcela svobodně rozhodnout, že za sebe nechá jednat jinou fyzickou nebo právnickou osobu, které k tomu účelu udělí plnou moc, tedy zmocní ji k tomu, aby za ni a jejím jménem konala právní úkony. Rozsah oprávnění zástupce (zmocněnce) musí být pod sankcí neplatnosti uveden přímo v plné moci.

V daném případě Nejvyšší správní z předloženého spisového materiálu zjistil, že rozsah zmocnění v projednávané věci byl v plné moci vymezen zcela konkrétně, a toto zmocnění bylo soudu předloženo (č. l. 6). Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že plná moc, kterou uzavřel žalobce s právnickou osobou (společností ADK) je již z důvodu osoby zmocněnce, s odkazem na ustanovení § 39 občanského zákoníku, neplatná. Obecně platí, že zástupcem i zastoupeným může být, za splnění zákonných podmínek, osoba fyzická i právnická; zástupce přitom vždy musí mít způsobilost k těm právním úkonům, které má vykonávat jménem zastoupeného. Plná moc, kterou udělil žalobce právnické osobě, je proto platným právním úkonem. Nejvyšší správní soud ostatně neshledal ani

žádný relevantní důvod, pro který by bylo lze považovat udělení plné moci právnické osobě za obcházení zákona, jak to uvedl městský soud, a v tomto směru plně akceptuje argumentaci stěžovatele a).

V již zmiňovaném rozsudku nejvyšší správní soud vyslovil, že právní úkony právnické osoby (stejně jako existence této korporace vůbec) jsou nepochybně pouze určitou právní konstrukcí. Jedná se totiž vždy o úkony fyzických osob, nacházejících se v určitém právním poměru k právnické osobě. Úkony těchto fyzických osob jsou považovány za úkony právnických osob v případě, když splňují náležitosti přičitatelnosti těchto úkonů právnickým osobám. Lze přitom rozlišovat dvě skupiny fyzických osob, které činí úkony právnické osoby. Jednak to mohou být statutární orgány, tj. osoby, které jsou k tomu oprávněny zákonem, smlouvou o zřízení právnické osoby nebo zakládací listinou; jejich oprávnění činit právní úkony přičitatelné přímo právnickým osobám se týká celého rozsahu speciální subjektivity právnické osoby a vyplývá přímo ze zřizovací dokumentace právnické osoby. Dále to mohou být i jiní pracovníci právnické osoby nebo její členové, jestliže je to stanoveno ve vnitřních předpisech právnické osoby, nebo je to vzhledem k jejich pracovnímu zařazení obvyklé, případně jsou-li k tomuto jednání *in concreto* pověřeni. Rozsah jednání těchto osob je však ve srovnání s rozsahem jednání statutárních orgánů omezený. Ačkoli obě dvě skupiny jsou z hlediska oprávnění činit úkony přičitatelné právnické osobě koncipovány odlišně (srov. § 20 odst. 1 a 2 občanského zákoníku), lze přesto učinit závěr, že činí právní úkony, které jsou přímo považovány za vlastní úkony právnické osoby.

V nyní projednávané věci je ze shora provedené rekapitulace patrno, že úkony právnické osoby, která v řízení o žalobě vystupovala jako zástupce stěžovatele a), činil její zaměstnanec, daňový poradce (Mgr. J.H.). Zdejší soud přitom neshledal oporu v zákoně pro tvrzení městského soudu v tom, že daňové poradenství poskytuje daňový poradce, kterým se rozumí toliko fyzická osoba.

V zákoně o daňovém poradenství je daňové poradenství definováno *jako poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí* [§ 1 písm. a) zákona]. Rozsah činností, které lze pod tuto definici zahrnout, je tak širší, než by se mohlo na první pohled zdát a v určitých případech může zahrnovat nad rámec klasické daňové rady či zastupování klienta také další související činnosti, např. i zpracování správní žaloby ve věci daňové, popř. zastupování před správním soudem.

Podle § 3 odst. 6 citovaného zákona daňové poradenství mohou *na základě smlouvy uzavřené mezi jimi a klientem vykonávat také obchodní společnosti nebo družstva, která daňové poradenství vykonávají pomocí daňových poradců, a která mají tuto činnost jako předmět podnikání zapsánu do obchodního rejstříku. Na poskytování daňového poradenství právnickými osobami podle tohoto ustanovení se přiměřeně použijí ustanovení tohoto zákona pro poskytování daňového poradenství daňovými poradci a stanovy komory.* Právnická osoba poskytující daňové poradenství má při správě daní procesní postavení jako daňový poradce (§ 3 odst. 7 téhož zákona). Za právnickou osobu jedná, v souladu s obchodním zákoníkem, statutární orgán. Ten má právo vystupovat mimo jiné jak vůči klientům, tak např. i v daňovém řízení jako zástupce společnosti, a to dokonce bez ohledu na to, zda je nebo není sám daňovým poradcem. Garancí plnění profesních standardů daňového poradenství je to, že právnická osoba je uvedena v seznamu právnických osob vedeném Komorou. To jednoznačně dokládá, že tato právnická osoba poskytuje daňové poradenství v souladu se

zákonem o daňovém poradenství a na její činnost dopadají, mimo jiné, i stanovy Komory, které upravují a regulují činnost právnických osob podle principů regulace profese daňového poradce. Vůči třetím osobám jedná právnická osoba pověřenými osobami, zejména svými zaměstnanci.

Právnická osoba, která má jako předmět podnikání zapsáno v obchodním rejstříku daňové poradenství, tak jak tomu je i v daném případě společnosti ADK, proto může poskytnout služby pomocí daňového poradce, který s ní uzavře pracovní smlouvu na činnost daňového poradce. Odpovídá přitom klientovi za vzniklou škodu, musí být proto pro případ škody, která by mohla v souvislosti s výkonem daňového poradenství vzniknout, pojištěna.

Zastupování před správními soudy je upraveno v opakovaně citovaném § 35 s. ř. s. Pokud podle jeho odst. 2 platí, že *nestanoví-li tento zákon jinak, může být účastník zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených*, nelze z této zákonné dikce bez dalšího dovozovat, že pod pojmem „*osoba vykonávající specializované právní poradenství*“ je třeba vidět toliko osobu fyzickou. Jak totiž bylo výše uvedeno, specializované právní poradenství v oblasti daní může vykonávat nikoli pouze osoba fyzická, tedy daňový poradce, ale i osoba právnická, a to pod vlastní odpovědností. Společnost ADK (srovnatelně jako daňového poradce – fyzickou osobu) je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu třeba považovat právě za takovou jinou osobu, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů.

Městský soud proto nesprávně dovodil nepřípustnost zastupování v projednávané věci, odkázal-li přitom na ustanovení § 35 odst. 3 až 5 s. ř. s. V uvedených odstavcích jsou totiž stanoveny případy *sui generis*, vymezené povahou věci, která je předmětem řízení, tedy případy, kdy „*zákon stanoví jinak*“. Zákon o daňovém poradenství přitom (jak již bylo uvedeno) daňové poradenství vymezuje jako *poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí*. Městský soud tedy nesprávnou interpretací dospěl k závěru, že společnost ADK žádnou z podmínek v odst. 2, 3, 4, 5 uvedených nesplňuje, a proto nemůže být zástupcem. Pokud totiž zvláštní zákonná úprava v případě daňového poradenství výslovně umožňuje, aby tyto služby poskytovaly i k tomu určené právnické osoby, není možné vykládat s. ř. s., který umožňuje dvojí výklad a *stricto sensu* tedy nevylučuje i zastupování právnickou osobou, k tomu oprávněnou podle zvláštních zákonů, tak, že pojem „*osoba*“ je třeba redukovat toliko na osoby fyzické.

Lze tak shrnout, že společnost ADK splňuje jak zákonné podmínky pro udělení plné moci (nejedná se tudíž o plnou moc neplatnou), tak i podmínky pro zastupování v řízení před městským soudem dle § 35 odst. 2 s. ř. s. Uvedená společnost je obchodní společností, předmět podnikání – daňové poradenství – má řádně zapsán v obchodním rejstříku, daňové poradenství vykonává prostřednictvím svého zaměstnance (daňového poradce) a je evidována Komorou daňových poradců (§ 3 odst. 6 zákona o daňovém poradenství). Nelze proto než konstatovat, že vykonává specializované právní poradenství dle zvláštních předpisů.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že u kasační stížnosti stěžovatele a) jsou naplněny kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s.

ř. s., a proto mu nezbylo, než napadené usnesení městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

Co se týče kasační stížnosti stěžovatele b), ten ji vzal svým podáním v plném rozsahu zpět; proto Nejvyšší správní soud řízení o ní podle § 47 písm. a) s. ř. s. zastavil.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti mezi účastníky rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

Protože kasační stížnost podaná Auditorskou a daňovou kanceláří, spol. s r. o., byla odmítnuta, nemá tento stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. listopadu 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu