

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **P. H.,** zast. advokátem JUDr. Ing. Danielem Srncem, se sídlem AK Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2009, č. j. 22 Ca 186/2009 – 51,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2009, č. j. 22 Ca 186/2009 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce v zastoupení zástupce, zvoleného na základě plné moci ze dne 18. 6. 2009, Auditorská a daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Vodičkova 41, Praha 1, jejímž jménem poskytuje daňové poradenství Mgr. J. H., daňový poradce, č. osvědčení X, podal ke Krajskému soudu v Ostravě dne 22. 6. 2009 žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2009, č. j. 12831/08-1102-801766, ve věci daně z příjmů fyzických osob.

Krajský soud v Ostravě vydal dne 26. 11. 2009 výše citované usnesení, kterým rozhodl tak, že zastoupení žalobce společností Auditorská a daňová kancelář, s. r. o. (dále „ADK“) se nepřipouští. V odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na ust. § 35 odst. 2 s. ř. s., podle kterého účastník řízení může být zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činností v nich uvedených. Krajský soud dále konstatoval, že zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců v § 3 odst. 1 a 2 stanoví, že daňové

poradenství poskytuje daňový poradce, kterým se rozumí fyzická osoba zapsaná nebo zaregistrovaná v seznamu daňových poradců. Jelikož však zplnomocněný zástupce žalobce není fyzickou osobou, ale je společností s ručením omezeným, tj. právnickou osobou, nemůže být daňovým poradcem. Dle názoru soudu se může účastník řízení nechat zastoupit fyzickou osobou, která má způsobilost k právním úkonům v plném rozsahu nebo takovou právnickou osobou, která splňuje podmínky uvedené v odst. 2, 3, 4 a 5 § 35 s. ř. s. Zástupce žalobce však žádnou z tam uvedených podmínek nesplňuje. Podle názoru krajského soudu je plná moc k zastupování v řízení před správními soudy udělená jiné právnické osobě než je osoba uvedená v § 35 s. ř. s. neplatným právním úkonem ve smyslu ust. § 39 občanského zákoníku.

Proti usnesení krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které uvádí, že dne 18. 6. 2009 uzavřel se společností ADK smlouvu o poskytování poradenských služeb a ve stejný den udělil této společnosti plnou moc k *„jednání ve věci rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 12831/08-1101-801766, 101/09-1102-801766, 102/99-1102-801766, a to zejména ve věci zpracování a podání správní žaloby proti těmto rozhodnutím.“* Společnost ADK zpracovala správní žalobu a podala ji soudu společně s plnou mocí. Jak v plné moci, tak v podané žalobě, je výslovně uvedeno, že stěžovatele zastupuje ADK, jejímž jménem vykonává daňové poradenství její zaměstnanec Mgr. J. H., daňový poradce, ev. č. osvědčení X. Dne 2. 7. 2009 společnost ADK zpracovala a podala soudu podnět ve smyslu ust. § 12 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích a dne 7. 7. 2009 podala doplnění žaloby. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud neuvedl ve výroku svého rozhodnutí ustanovení žádného právního předpisu, z něhož dovozuje závěr, že osoba ADK není způsobilá k řádnému zastupování. Soud dospěl k mylnému závěru, že daňové poradenství může poskytovat pouze daňový poradce coby fyzická osoba, a proto je zastupování ADK nepřípustné, přičemž svoji argumentaci opřel o ust. § 3 odst. 1 a 2 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR. V odst. 6 citovaného ustanovení je však uvedeno, že *„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 podle zvláštního předpisu*.“ Krajský soud přitom sám konstatoval v usnesení napadeném nyní projednávanou kasační stížností, že předmětem podnikání ADK je mimo jiné daňové poradenství. Rozporem s těmito vlastními závěry se však soud nezabýval. Dle názoru stěžovatele je zastupování osobou ADK přípustné, protože jsou splněny všechny zákonné podmínky dle § 3 odst. 6 cit. zákona.

Stěžovatel nesouhlasí rovněž s konstatováním krajského soudu, že plná moc udělená osobě, která nesplňuje podmínky podle § 35 s. ř. s. je neplatným právním úkonem, neboť představuje obcházení zákona. Podle názoru stěžovatele je obcházením zákona třeba rozumět chování zdánlivě podle právní normy, aby však ve skutečnosti dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího. Stěžovateli však není zakázáno sjednat si zastoupení s jakoukoliv osobou, kterou bude považovat za schopnou bránit jeho zájmy. Podmínky dané § 35 odst. 2 až 6 s. ř. s. však nepředstavují ani podmínky řízení a už vůbec ne omezení smluvní svobody stěžovatele. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah. Ustanovením, jehož výklad se jeví v nyní projednávané věci sporný, je § 35 odst. 2 s. ř. s. Podle něj 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*."

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 dán „přímus" 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. V řízení o kasační stížnosti je právní zastoupení již zákonem striktně 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.), a to bez ohledu na to, zda by toho byl jinak schopen sám. Důvody tohoto kroku nelze spatřovat jen v nedostatku příslušného právního vzdělání, ale např. 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 ji zmocní k tomu, aby za ni a jejím jménem konala právní úkony. Rozsah zástupcova (zmocněncova) oprávnění musí být pod sankcí neplatnosti uveden přímo v plné moci. V daném případě přitom Nejvyšší správní z předloženého spisového materiálu zjistil, že rozsah zmocnění v projednávané věci byl v plné moci vymezen zcela konkrétně. Obecnou podmínkou zastoupení na základě plné moci je platně udělená plná moc a platný právní úkon, který zmocněnec činí v rámci plné moci jménem zmocnitele. Rozhodující je přitom objektivní existence plné moci, nikoliv toliko její předložení druhé straně. Tyto podmínky byly v případě stěžovatele rovněž splněny. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu v tom směru, že plná moc, kterou uzavřel stěžovatel s právnickou osobou je s odkazem na ustanovení § 39 občanského zákoníku neplatná. Plná moc, kterou udělil stěžovatel právnické osobě ADK, je platným právním úkonem, který je v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádný relevantní důvod, pro který by bylo lze považovat udělení plné moci právnické osobě za obcházení zákona, jak uvedl krajský soud; ostatně krajský soud tuto svoji úvahu nikterak neodůvodnil a v tomto směru je třeba plně přisvědčit stěžovateli.

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.

Nejvyšší správní soud konstatuje, 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 členové, jestliže je to stanoveno ve vnitřních předpisech právnické osoby nebo je to vzhledem k jejich pracovnímu zařazení obvyklé, případně jsou 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), přesto lze učinit závěr, že tyto dvě skupiny osob činí právní úkony, které jsou přímo považovány za vlastní úkony právnické osoby. Stejně jako u fyzických osob proto např. odpovídá klientovi za vzniklou škodu jeho smluvní partner, tedy právnická osoba. V případě poskytování daňového poradenství proto také platí, že právnická osoba poskytující daňové poradenství musí být pojištěna na odpovědnost za škodu, která by mohla v souvislosti s výkonem její činnosti vzniknout.

V projednávané věci je ze shora provedené rekapitulace patrno, že úkony právnické osoby, která v řízení o žalobě vystupovala jako zástupce stěžovatele, činil její zaměstnanec, daňový poradce.

Nejvyšší správní soud neshledal oporu v zákoně pro tvrzení krajského soudu v tom, že daňové poradenství poskytuje daňový poradce, kterým se rozumí toliko fyzická osoba; krajský soud tedy uzavřel, že vzhledem k tomu, že zplnomocněný zástupce žalobce ADK, s. r. o. není fyzickou osobou, nemůže být daňovým poradcem.

V zákoně č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, ve znění pozdějších předpisů, 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. 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 ust. § 3 odst. 6 cit. 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 cit. 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 právoplatný 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 Komoře daňových poradců 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, je může poskytnout služby pomocí daňového poradce, který s ní uzavře pracovní smlouvu na činnost daňového poradce. Právnická osoba přitom odpovídá klientovi za vzniklou škodu, musí být proto, jak je uvedeno výše, pro případ škody, která by mohla v souvislosti s výkonem daňového poradenství vzniknout, pojištěna.

Zastupování před správními soudy je upraveno v opakovaně citovaném ust. § 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

Krajský soud proto nesprávně dovodil nepřípustnost zastupování v projednávané věci, odkazuje-li na ust. § 35 odst. 3 až 5 s. ř. s. V uvedených odstavcích jsou totiž stanoveny případy sui generis, vymezené povahou věci, která je předmětem řízení tzn. případy, kdy „zákon stanoví jinak“. Daňové poradenství přitom zákon č. 523/1992 Sb. v ustanovení § 1 písm. a) vymezuje tak, že se jím rozumí poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí. Krajský 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 zákonná úprava na straně jedné 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.

Společnost ADK proto dle názoru Nejvyššího správního soudu splňuje jak zákonné podmínky pro udělení plné moci (nejedná se tudíž o plnou moc neplatnou), tak podmínky pro zastupování v řízení před krajským soudem dle § 35 odst. 2 s. ř. s. Uvedená společnost, je společností s ručením omezeným, jedná se tedy o obchodní společnost, předmět podnikání – daňové poradenství – má řádně zapsán v obchodním rejstříku, daňové poradenství vykonává prostřednictvím svého zaměstnance (daňového poradce) a je evidována Komorou daňových poradců (ust. § 3 odst. 6 zákona o daňovém poradenství). Nelze proto než konstatovat, že vykonává specializované právní poradenství dle zvláštních předpisů; v daném případě vykonává svoji činnost přitom i v souladu s právními předpisy.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného shledal rozhodnutí krajského soudu nezákonné, proto je podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 2 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 6. srpna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu