

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. K.**, zastoupen JUDr. Petrem Holubem, advokátem se sídlem Jugoslávská 1809/23, Nový Jičín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2010, č. j. 22 Ca 189/2009 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce – L. K. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2010, č. j. 22 Ca 189/2009 – 42 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) napadeným usnesením ze dne 25. 2. 2010, č. j. 22 Ca 189/2009 – 42, odmítl žalobu, kterou se žalobce – L. K. (dále též „žalobce“) domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 7. 11. 2008, č. j. 14600/07-1102-803084, č. j. 14599/07-1102-803084 a č. j. 14598/07-1102-803084, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Orlové (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2007, č. j. 40706/07/371970/4723, č. j. 40707/07/371970/4723 a č. j. 40708/07/371970/4723, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši -233 323 Kč, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 331 304 Kč a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 544 864 Kč (dále jen „daň“). Krajský

soud se nejprve zabýval otázkou, zda byla společná správní žaloba proti 3 rozhodnutím žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě podána žalobcem včas či nikoliv. Při posuzování včasnosti správní žaloby krajský soud především posoudil ve správním spise založenou plnou moc ze dne 4. 6. 2007 udělenou žalobcem daňovému poradci Ing. L. P. k jeho zastupování před správcem daně. Dovodil při tom, že se jedná ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) o plnou moc omezenou, a to na úkony prováděné v daňovém řízení správcem daně. Žalobou napadená rozhodnutí o odvolání proto byla účinná a nabyla právní moci jejich doručením samotnému žalobci již dne 11. 11. 2008. Pokud proto společná správní žaloba byla podána až dne 29. 6. 2009, stalo se tak až po lhůtě k podání žaloby. Krajský soud proto tuto žalobu odmítl pro opožděnost podle ustanovení § 46 odst. 1 písm.b) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel především vytýká krajskému soudu, že nesprávně posoudil otázku charakteru plné moci. Ve skutečnosti jde o plnou moc neomezenou, neboť zástupce žalobce v daňovém řízení s totožnou plnou mocí vystupoval i v řadě jiných správních řízení - jak před správcem daně, tak i žalovaným a byla mu doručována jak rozhodnutí správce daně prvého stupně, tak i rozhodnutí finančního ředitelství. Bylo tomu tak dokonce i v jiném řízení s ním samotným - tentokráte však na úseku daně z přidané hodnoty (rozhodnutí ze dne 9. 11. 2008, č. j. 1457/07-1302-806254). Postup žalovaného finančního ředitelství tak byl pro něho více než překvapivý. Považuje jej spíše za postup za hranicí seriozního výkonu státní moci a je v rozporu s nepsanými pravidly , jimiž má být v právním státě státní moc vykonávána. Byl proto v oprávněném domnění, že je i pro odvolací řízení zastoupen na základě neomezené plné moci a krajský soud k tomu měl přihlížet. V tomto přesvědčení byl i jeho zástupce. O nesprávném postupu správního orgánu svědčí i to, že s tímto zástupcem bylo správně jednáno na finančním ředitelství dne 30. 7. 2008, jak je zachyceno v protokolu o ústním jednání (nahlížení do spisu), čemuž ještě dne 23. 7. 2008 předcházel přípis jeho zástupce. Jednání žalovaného finančního ředitelství považuje proto za šikanózní, s cílem záměrně před zástupcem utajit existenci zamítavých rozhodnutí na úseku daně z příjmů. Nadto pokud chtěl žalovaný písemnosti doručovat toliko jemu jako daňovému subjektu, měl správně na tuto skutečnost upozornit jeho zástupce. To však neučinil. Za den řádného doručení rozhodnutí o odvoláních lze proto považovat až den, kdy se o nich zástupce fakticky dozvěděl, tj. den 17. 6. 2009. Od tohoto okamžiku pak měla být správně počítána i lhůta pro podání žaloby. Byla-li proto podána žaloba dne 29. 6. 2009 byla podána včas a rozhodnutí krajského soudu o jejím odmítnutí je nezákonné. Účinky doručení ostatně nemohly nastat dne 11. 11. 2008. Je tomu tak proto, že daňový subjekt v dané chvíli nebyl orientován řádně v místě a čase, a neměl procesní způsobilost. Správnímu orgánu bylo toto známo a pokud mu nebyl ustanoven opatrovník, bylo doručení písemností ze dne 11. 11. 2008 nepochybně právně neúčinné (daňový subjekt ani nebyl sto se s obsahem těchto písemností seznámit).

Za účelem zodpovězení otázky, zda byl stěžovatel dne 11. 11. 2008, resp. v období listopadu 2008 až července 2009 omezen ve způsobilosti k právním úkonům navrhuje

zástupce stěžovatele JUDr. Petr Holub, advokát v Novém Jičíně, provedení znaleckého posudku z oboru zdravotnictví, odvětví psychiatrie.

Finanční ředitelství setrvává ve svém vyjádření ke kasační stížnosti na názoru, že žaloba byla podána opožděně. Má za to, že napadená rozhodnutí byla účinně doručena dne 11. 11. 2008 a když byla žaloba podána až v měsíci červnu roku 2009, je opožděná. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán při tom rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a došel k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm.b) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh byl podán předčasně nebo opožděně.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Lhůta je zachována, byla-li žaloba ve lhůtě podána u správního orgánu, proti jehož rozhodnutí směřuje.

Podle ustanovení § 10 odst. 3 věta třetí zákona o správě daní a poplatků zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu.

Podle ustanovení § 10 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků, není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Podle ustanovení § 17 odst. 7 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci.

Podle ustanovení § 17 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Nejvyšší správní soud nejprve obecně předesílá, že rozhodnou okolností pro posouzení včasnosti podané žaloby je okamžik doručení žalobou napadeného správního rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného). Je tomu tak proto, že pokud by toto rozhodnutí nebylo doručeno, resp. doručeno v souladu se zákonem (zákonem předvídaným způsobem), byla by žaloba předčasná. Teprve po té, co bude na jisto postaveno, ke kterému

dni bylo žalobou napadené rozhodnutí doručeno stěžovateli, lze posoudit, zda je jeho žaloba včasná či nikoliv.

Zákon o správě daní a poplatků je postaven na zásadě, že rozhodnutí je pro účastníky účinné jen tehdy, je-li jim řádně doručeno (§ 32 odst. 1). Při tom rozlišuje případy (bez ohledu na způsob doručení - § 17 odst. 1 cit. zákona), kdy je doručováno výlučně daňovému subjektu nebo výlučně zástupci daňového subjektu, popřípadě současně daňovému subjektu i jeho zástupci. Rozhodnutí lze v zásadě a ve specifických případech doručovat i jiným osobám (§ 17 odst. 8, 9 a 10 zákona o správě daní a poplatků), popřípadě nedoručovat vůbec (§ 27 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků).

Výlučně daňovému subjektu, jako příjemci (dále jen „příjemce") se doručuje tehdy, není-li zastoupen zástupcem. Výlučně zástupci příjemce se doručuje v případech, kdy mu příjemce udělí generální plnou moc (§ 17 odst. 7 věta prvá zákona o správě daní poplatků) nebo na základě fikce dle ustanovení § 10 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků, pokud je udělená plná moc neurčitá, resp. není přesně nebo vůbec vymezen její rozsah. Současně příjemce i jeho zástupci se doručuje v těch případech, kdy příjemce udělí svému zástupci omezenou plnou moc (§ 17 odst. 7 věta druhá téhož zákona), a to pouze ta rozhodnutí (písemnosti) jichž se toto zmocnění týká; popřípadě má-li příjemce něco osobně učinit (§ 17 odst. 7 věta třetí zákona o správě daní a poplatků). V posledním případě je ovšem okamžikem doručení ten okamžik, kdy je doručeno oběma, resp. poslednímu z nich. Pokud by pak doručované rozhodnutí odvolacího správního orgánu, které je třeba v souladu se zákonem doručovat jeho příjemci i zástupci, bylo doručeno toliko jednomu z nich, nebylo by účinné a nebylo by ani v právní moci. Takové rozhodnutí by pak nebylo možno ani úspěšně napadnout správní žalobou, neboť by byla podle § 46 odst. 1 písm.b) s. ř. s. předčasná.

V této věci je tedy spornou otázka, zda měla být žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství doručována výhradně daňovému subjektu – stěžovateli L. K. (stanovisko správce daně) nebo současně jak daňovému subjektu (stěžovateli), tak i jeho zástupci pro daňové řízení Ing. L. P. (stranovisko stěžovatele).

Krajský soud došel k závěru, že plná moc udělená stěžovatelem daňovému poradci Ing. L. P. je omezená, když se vztahuje pouze k úkonům správce daně – tedy správního orgánu prvého stupně.

Předestřenému závěru krajského soudu nelze ničeho vytknout.

Plná moc udělená stěžovatelem dne 4. 6. 2007, která byla téhož dne doručena správci daně (č.j. 32144/07), vymezuje dané zmocnění jako plnou moc k „*zastupování daňového subjektu ve všech řízeních před Finančním úřadem v Orlové, zejména pak při daňové kontrole k dani z příjmů fyzických osob za období let 2003 – 2006 a daně z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 2005 až 1. čtvrtletí 2007*".

Otázkou rozsahu zmocnění pro daňové řízení se Nejvyšší správní soud zabýval již ve své dřívější judikatuře. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71, který je dostupný na www.nssoud.cz, ve kterém vyslovil kasační soud právní názor, že: „*Jestliže daňový subjekt formuloval plnou moc tak, že zmocňuje daňového poradce k*

zastupování ve všech daňových věcech s finančními úřady, pak se taková plná moc v souladu s § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nevztahuje na zastupování daňového subjektu v řízení o odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu, které vede příslušné finanční ředitelství." Na tento právní názor posléze navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 - 55, dostupný na www.nssoud.cz, když judikoval, že je-li plná moc omezená jen pro řízení (úkony) před finančním úřadem, jde o omezenou plnou moc, a proto rozhodnutí vydaná v řízení před finančním úřadem musí být doručována jak příjemci rozhodnutí, tak i jeho zástupci.

Plná moc podle zákona o správě daní a poplatků může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tj. je přesně určen její rozsah, nebo je neomezená – ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak vždy určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Zákon o správě daní a poplatků v tomto ohledu nestanoví, zda má jít o vymezení prostřednictvím vyjmenování jednotlivých úkonů, ke kterým je zmocněnec oprávněn, či zda lze rozsah dostatečně přesně vymezit např. časově, místně či instančně.

V projednávaném případě je jediným omezujícím prvkem plné moci konstatování, že je určena „k zastupování ve všech řízeních před Finančním úřadem v Orlové". Z dikce plné moci – resp. dále použitého spojení „zejména pak při daňové kontrole" lze zdánlivě dovozovat, že zmocněnec je oprávněn učinit za zmocnitele jakýkoliv právní úkon v řízeních o vyjmenovaných daních, což by mohlo nasvědčovat domněnce, že se jedná o plnou moc neomezenou. Takový závěr je však mylný. Výslovně použité slovní spojení: „před Finančním úřadem v Orlové" nepochybně znamená, že zástupce je zmocněn pouze k jednání před tímto finančním úřadem – tj. nikoli před jiným finančním úřadem nebo finančním ředitelstvím, či dokonce před Ministerstvem financí. Uvedené omezení tedy znamená, že zástupce může jednat pouze v záležitostech, které spadají do působnosti tohoto konkrétního finančního úřadu (v Orlové) Dále je zástupce omezen i instančně, neboť nemůže již jednat vůči nadřízeným orgánům – finančnímu ředitelství či Ministerstvu financí; to implikuje i omezenost časovou.

Ačkoliv nejsou v předmětné plné moci přesně vyjmenovány právní úkony, ke kterým by byl zástupce zmocněn, lze dospět k závěru, že rozsah těchto právních úkonů zástupce je přesně vymezen oblastí, v níž může zástupce jednat; zákon o správě daní a poplatků navíc nevyžaduje přesnou definici jednotlivých úkonů, ale přesné vymezení rozsahu. V tomto smyslu je nutné posoudit plnou moc udělenou stěžovatelem jako omezenou. Jiný postup by zřejmě odporoval logice věci: pokud by byla tato plná moc posouzena jako moc neomezená, znamenalo by to, že zástupce má právo za zmocnitele jednat v celém daňovém řízení, které v sobě nepochybně zahrnuje i řízení odvolací (před finančními ředitelstvími). Zmocnitel však k takovému jednání zástupce nezmocnil, a pokud by zástupce přece jen s finančními ředitelstvími jednal, bylo by to v rozporu s udělenou plnou mocí (jednání *ultra vires*) s odpovědnostními následky pro zástupce. Závěr o omezené plné moci podporuje i rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 239/03, podle něhož „*byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě a dani a poplatků*".

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem i žalovaným finančním ředitelstvím došel k závěru, že se v případě plné moci ze dne 4. 6. 2007 jedná o plnou moc omezenou, která neopravňovala zástupce stěžovatele k jeho zastupování před odvolacím správním orgánem – finančním ředitelstvím. Jelikož se jednalo o omezenou plnou moc, nebyla žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství po právu doručována zástupci stěžovatele. Je tomu tak proto, že se dané zmocnění nevztahovalo k úkonům, k nimž bylo příslušné finanční ředitelství. Žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství proto byla v souladu s ustanovením § 17 odst. 7 věty druhé zákona o správě daní a poplatků doručena dne 11. 11. 2008 toliko stěžovateli, jako jejich jedinému oprávněnému příjemci. Tímto dnem pak rozhodnutí nabyla účinnosti a současně i právní moci.

Neobstojí ani tvrzení stěžovatele, že měl krajský soud posoudit rozsah plné moci i s přihlédnutím k tomu, že s osobou zástupce bylo dne 30. 7. 2008 osobně jednáno na finančním ředitelství a že mu na základě téže plné moci bylo jiným oddělením žalovaného finančního ředitelství doručeno i rozhodnutí o odvolání ve věci dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty (1457/07-1302-806254 ze dne 9. 11. 2008).

Je tomu tak proto, že domáhat se úspěšně použití institutu tzv. „oprávněného očekávání“ lze pouze v případech (postupech), které jsou v souladu se zákonem nebo pokud tento postup zákonem upraven není –je zde ale zažitá (ustálená) správní praxe. Tak tomu ale v tomto případě nebylo. Pokud totiž žalované finanční ředitelství jedná s osobou, která k tomu není oprávněna nebo doručuje rozhodnutí osobě, jež k tomu není zmocněna, jedná se o procesní postup (jednání) *ultra vires*. Konkrétně lze totiž v takovém jednání pracovníků správce daně shledávat nejen porušení ustanovení § 24, § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ale ve svém důsledku i čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

Pokud pak následně krajský soud došel k závěru, že je třeba lhůtu k podání žaloby ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. počítat ode dne 11. 11. 2008 a nikoli ode dne 17. 6. 2009, jak předestírá stěžovatel v podané žalobě, a nyní i v kasační stížnosti, uvážil otázku okamžiku doručení napadených rozhodnutí v souladu se zákonem.

Jelikož k doručení napadaných rozhodnutí finančního ředitelství došlo dne 11. 11. 2008, poslední den lhůty k podání žaloby proti těmto rozhodnutím připadl podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. na den 11. 1. 2009. Přestože krajský soud ve svém rozsudku mylně uvedl jako poslední den lhůty k podání žaloby den 11. 2. 2009, nemá toto pochybení správního soudu vliv na zákonnost vysloveného právního závěru krajského soudu, že společná žaloba stěžovatele, pokud byla podána osobně u krajského soudu dne 29. 6. 2009, byla opožděná.

Pokud proto ve světle uvedeného krajský soud došel k závěru, že podanou žalobu stěžovatele je třeba podle § 46 odst. 1 písm.b) s. ř. s. odmítnout, posoudil věc v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud neshledal důvod k tomu, aby akceptoval návrh stěžovatele na provedení znaleckého psychiatrického posudku stěžovatele. Je tomu tak proto, že v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajských soudů Nejvyšší správní soud přezkoumává jen zákonnost těchto rozhodnutí. Nepřísluší mu však zkoumat duševní stav

a rozpoložení stěžovatele jako daňového subjektu v daňovém řízení, v jehož důsledku pak neměl být orientován v místě a čase. Navíc tento požadavek nebyl uplatněn v průběhu daňového řízení, ani v průběhu řízení před krajským soudem a není doprovázen jediným relevantním důkazem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněným požadavek stěžovatele na zrušení napadeného usnesení krajského soudu, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému účastníku řízení (žalovanému finančnímu ředitelství) žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. června 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu