

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **ZAKOV STEEL a. s.**, se sídlem Štítina, Ivana Kubince 2, zast. Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem Ostrava, Hrabákova 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 15, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 Ca 32/2009 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

## Odůvodnění:

Žalobou podanou osobně u Krajského soudu v Hradci Králové dne 8. 1. 2008 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13. 11. 2007, č. j. 7204/07-1500-607727, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 28. 6. 2007, č. j. 65770/07/273900/2807, jímž bylo vydáno osvědčení o registraci žalobce jakožto plátce daně z přidané hodnoty. Podle žalobního petitu se žalobce uvedenou žalobou domáhal rovněž zrušení rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2007, č. j. 43/99 941/2005 – 431, jímž bylo rozhodnuto podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o správě daní“) o delegaci místní příslušnosti ke správě všech daní, s výjimkou daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí, daně dědické a daně darovací, spravovaných dosud Finančním úřadem v Opavě na Finanční úřad v Ústí nad Orlicí, a to s účinností od 21. 6. 2007. Důvodem

tohoto kroku bylo zjištění finančních orgánů, že veškeré aktivity žalobce se uskutečňovaly v Lanškrouně, tj. v územním obvodu Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí, zatímco shora uvedené sídlo žalobce nacházející se v územním obvodu Finančního úřadu v Opavě bylo podle názoru finančních orgánů pouze formální.

Rozsudkem ze dne 28. 2. 2008, č. j. 31 Ca 3/2008 – 27, Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně byl povinen po změně místní příslušnosti vydat rozhodnutí o přeregistraci žalobce jakožto plátce daně z přidané hodnoty. Přitom rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti nebylo možné podle krajského soudu považovat za podkladové rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. a krajský soud je tudíž nemohl přezkoumávat.

Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 8. 2008, č. j. 2 Afs 63/2008 – 60, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2008, č. j. 31 Ca 3/2008 – 27, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud připomněl, že před jeho rozhodnutím o kasační stížnosti došlo v judikatuře ke sjednocení náhledu na charakter rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti správce daně, když rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, nyní publikovaném pod č. 1720/2008 Sb. NSS, vyslovil, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daně je rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a není vyloučeno z přezkoumání soudem. Nejvyšší správní soud nyní shledal vadným postup Krajského soudu v Hradci Králové, který podanou žalobu hodnotil pouze jako směřující proti rozhodnutí o registraci, ač svým obsahem směřovala rovněž proti rozhodnutí o delegaci. Vzhledem k tomu, že k přezkoumání rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti nebyl Krajský soud v Hradci Králové místně příslušný, bylo na místě žalobu v této části podle § 7 odst. 7 s. ř. s. (nyní § 7 odst. 6 s. ř. s.) postoupit soudu věcně a místně příslušnému, jímž je Městský soud v Praze. Jen soud věcně a místně příslušný může podle Nejvyššího správního soudu zkoumat včasnost žaloby v této části a věcně posoudit její důvodnost.

Krajský soud v Hradci Králové následně v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 12. 12. 2008, č. j. 31 Ca 218/2008 – 21, žalobu proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2007, č. j. 43/99 941/2005 – 431, postoupil Městskému soudu v Praze.

Městský soud v Praze usnesením ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 Ca 32/2009 – 51, tuto žalobu podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl jako opožděnou. V odůvodnění usnesení městský soud konstatoval, že podle správního spisu bylo žalobou napadené rozhodnutí žalobci doručeno dne 24. 4. 2007. Dvouměsíční lhůta k podání žaloby tedy uplynula dne 25. 6. 2007, žaloba byla ovšem podána až dne 8. 1. 2008, tedy opožděně. Podle městského soudu nebyla pro posouzení včasnosti žaloby rozhodná existence judikatury, která v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí soudní přezkum těchto rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti vylučovala. Bylo na žalobci, pokud s rozhodnutím žalovaného nesouhlasil, aby i přes existující judikaturu žalobu podal, tedy postupoval ve věci obdobně jako např. žalobci ve věcech, v nichž se Nejvyšší správní soud vyslovil ve prospěch soudního přezkoumání rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daní (rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51 a ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 30/2007 - 50, oba dostupné na www.nssoud.cz), nebo žalobce, na základě jehož žaloby a posléze kasační stížnosti byla tato otázka předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. V řízení o včasné žalobě mohl žalobce nepochybně uplatnit své argumenty svědčící ve prospěch přezkumu rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti a účinně tak zajistit ochranu svých práv.

Proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 Ca 32/2009 – 51, podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, která je předmětem řízení v nyní posuzované věci. Stěžovatel podal nejprve blanketní kasační stížnost, kterou následně na výzvu městského soudu doplnil podáním ze dne 4. 1. 2011.

Stěžovatel má za to, že odmítnutí jeho žaloby odporuje roli, kterou mají soudy podle čl. 90 Ústavy plnit. Stěžovatel připomíná, že Městský soud v Praze rozhodoval v roce 2007 tak, že žaloby proti rozhodnutím o delegaci odmítal. S ohledem na to stěžovatel hodnotí současný postoj městského soudu k tomu, jakým postupem měl stěžovatel hájit svá práva, jako *„ironický, absurdní a smutný“* a v konečném důsledku jako *denegatio iustitie.* Vázanost soudu právem neznamená podle stěžovatele pouze vázanost zákonem ve smyslu formálním, nýbrž i vázanost ostatními prameny práva, včetně právních principů a právních precedentů. Podle stěžovatele tedy nelze jen mechanicky porovnávat datum podání žaloby s datem vydání rozhodnutí či jeho doručení.

Stěžovatel cituje ze zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 2 Afs 63/2008 – 60, podle něhož *„judikatura existující v době podání žaloby i rozhodování krajského soudu toto rozhodnutí ze soudního přezkumu vylučovala. To je také důvodem právní konstrukce zvolené stěžovatelem v žalobě, jejímž cílem bylo dosáhnout jeho přezkoumání, neboť žalobce tvrdil konkrétní zásah do práv“*. Nejvyšší správní soud tedy zjistil, že stěžovateli nešlo od počátku o nic jiného než o zrušení delegace. Stěžovatel již bezprostředně po té, co obdržel rozhodnutí žalovaného o delegaci ze dne 16. 4. 2007, č. j. 43/99 941/2005 – 431, žádal dne 9. 5. 2007 o vyhotovení kopií písemností ze správního spisu a již v té době uváděl, že hodlá toto rozhodnutí napadnout žalobou. Ovšem vzhledem k tomu, že judikatura byla v roce 2007 pevná a konzistentní, zkoušel stěžovatel všechny ostatní dostupné cesty práva. Především stěžovatel podal odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě, jímž byla omezena platnost jeho osvědčení o registraci. Po zamítnutí tohoto odvolání podal v této věci dne 28. 12. 2007 žalobu, jež je vedena Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 22 Ca 438/2007. Dále stěžovatel podal odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí o nové registraci, po jeho zamítnutí podal dne 8. 1. 2008 žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové vedenou pod sp. zn. 31 Ca 3/2008. V této žalobě navrhl rovněž zrušení rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci jako rozhodnutí podkladového (viz výše). Konečně stěžovatel podal také odvolání proti samotnému rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci, byť to zákon tehdy vylučoval. Po dvojím zamítnutí podal následně žalobu k Městskému soudu v Praze vedenou pod sp. zn. 10 Ca 168/2009.

Stěžovatel vycházel v roce 2007 z tehdejšího stavu judikatury. Nemohl-li tedy brojit proti rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci samostatně, poctivě až zoufale se snažil využít všech jiných, možných i nemožných, prostředků k ochraně svého práva. Navíc, než mohl stěžovatel podat zmiňované tři žaloby, byl povinen vyčerpat veškeré prostředky, které k ochraně jeho práv poskytovaly procesní předpisy správy daní. Je tedy absurdní a nesmyslné vytýkat stěžovateli zmeškání lhůty, když ovlivnit délku řízení před správními orgány nebylo v jeho moci. Žaloba byla podána dne 8. 1. 2008, o možnosti soudního přezkumu rozhodnutí o delegaci se přitom poprvé zmiňuje snad až usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 – 40, o předložení věci rozšířenému senátu, které však nebylo zveřejněno. I tak ovšem byla žaloba ve věci rozhodnutí o delegaci podána nejméně o měsíc dříve, než se Nejvyšší správní soud začal touto otázkou zabývat, a v každém případě o půl roku dříve, než rozšířený senát Nejvyššího správního soudu radikálně změnil dosavadní judikaturu k této otázce (viz zmiňované usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, publikované pod č. 1720/2008 Sb. NSS). Toto rozhodnutí nebylo obecně známo ani v srpnu 2008, kdy ho zmiňuje Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 26. 8. 2008, č. j. 2 Afs 63/2008 – 60, jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2008, č. j. 31 Ca 3/2008 – 7 a díky němuž bylo následně vydáno i usnesení Městského soudu v Praze napadené nyní projednávanou kasační stížností.

Městský soud v Praze se podle stěžovatele dostatečně nezabýval otázkou judikatorních odklonů a posuzování podmínek s nimi spojených, ač mu musela být známa ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, www.nssoud.cz a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaný pod č. 1743/2008 Sb.NSS. Z těchto rozhodnutí podle stěžovatele vyplývá, že po něm nebylo možné spravedlivě požadovat, aby anticipoval pozdější změnu judikatury. Městský soud v Praze se s těmito rozhodnutími Nejvyššího správního soudu žádným způsobem nevypořádává, jeho rozhodnutí je tedy podle stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel měl tedy za to, že učinil za daných okolností vše, aby dosáhl zrušení rozhodnutí žalovaného o delegaci, jež považuje za nezákonné, a aby nalezl ochranu u soudní moci.

Stěžovatel konečně v kasační stížnosti uvádí také to, že byl v daňovém řízení, jehož výsledkem bylo rozhodnutí žalovaného o delegaci, zastoupen zástupcem s omezenou plnou mocí, v takovém případě mělo být rozhodnutí žalovaného doručeno podle § 17 odst. 7 věty druhé zákona o správě daní jak zástupci, tak stěžovateli samotnému. Žalobou napadené rozhodnutí však dodnes stěžovateli doručeno nebylo. V soudních spisech se nenalézá ani příslušná doručenka ani uvedená plná moc pro zastupování před správními orgány, Městský soud v Praze tedy mohl jen stěží podmínky řízení o žalobě posoudit a nemůže tak podle stěžovatele učinit ani Nejvyšší správní soud. Stěžovatel připouští, že tuto otázku v žalobě výslovně neakcentoval, a proto neklade městskému soudu za vinu, že se jí nezabýval, městský soud se jí však měl podle stěžovatele zabývat ve věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 168/2009.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Podle názoru žalovaného není pro posouzení včasnosti žaloby rozhodná existence judikatury, která v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí soudní přezkum rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti vylučovala. Stěžovatel mohl v případě nesouhlasu s rozhodnutím o delegaci místní příslušnosti postupovat obdobně, jako již dříve v těchto věcech učinili jiní žalobci. Žalobu, která byla městským soudem odmítnuta, považuje žalovaný navíc za nedůvodnou a připomíná, že stavu, kterého chtěl zřejmě stěžovatel podanou žalobou dosáhnout, tj. toho, aby byl ke správě jeho daní opět místně příslušný Finanční úřad v Opavě, již bylo dosaženo novým rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 43/13 419/2008 – 431. Žalovaný totiž ve snaze vyjít stěžovateli vstříc inicioval provedení místních šetření u stěžovatele a na základě nově zjištěných skutečností a se souhlasem dotčených správců daně delegoval místní příslušnost zpět na Finanční úřad v Opavě. Toto nové rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti podle žalovaného rozhodně nebylo vedenou snahou o nápravu závadnou stavu, ale šlo o reakci na změnu skutkových okolností v této věci.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud v prvé řadě předesílá, že v případě, že je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele z povahy věci v úvahu pouze kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Nejvyšší správní soud je v řízení o kasační stížnosti oprávněn zkoumat, zda rozhodnutí krajského soudu a důvody, o které se toto rozhodnutí opírá, jsou v souladu se zákonem; jeho úkolem není přímo přezkoumávat samotné žalobou napadené správní rozhodnutí, nýbrž prověřovat, zda soud při takovémto přezkumu postupoval a uvažoval správně. Rozsah přezkumu rozhodnutí soudu je tak vymezen povahou a obsahem přezkoumávaného rozhodnutí. Jestliže krajský soud žalobu odmítl a věc samu neposuzoval, může Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti pouze přezkoumat, zda krajský soud správně posoudil podmínky pro odmítnutí žaloby, nemůže se však již zabývat námitkami týkajícími se merita, tedy toho, zda správní rozhodnutí je zákonné či nikoli (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2009, č. j. 3 As 44/2008 - 80, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil námitku stěžovatele, podle níž byl stěžovatel v předmětném daňovém řízení zastupován zástupcem s omezenou plnou mocí a

žalobou napadené rozhodnutí mu tudíž mělo být doručeno nejen prostřednictvím tohoto zástupce, ale též osobně. Byť stěžovatel v kasační stížnosti uváděl, že tato tvrzení poznamenává „jen na okraj“, přece jen je v kasační stížnosti zmínil, přičemž je zřejmé, že pokud by dal Nejvyšší správní soud stěžovateli v daném ohledu za pravdu, musel by takové závěry zohlednit i při posuzování otázky včasnosti žaloby.

Podle § 10 odst. 3 zákona o správě daní se může dát daňový subjekt zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen, nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní, má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k těmto úkonům příjemci i jeho zástupci.

V prvé řadě nelze přisvědčit stěžovateli, že by městský soud neměl k dispozici dostatečné podklady k tomu, aby charakter plné moci a otázku doručení rozhodnutí žalovaného stěžovateli posoudil. Jak vyplývá z rekapitulace jeho rozhodnutí, městský soud vycházel, pokud jde o doklad prokazující doručení rozhodnutí žalovaného stěžovateli, ze správního spisu, který měl k dispozici, byť byl tento spis v té době formálně veden jako součást soudního spisu sp. zn. 10 Ca 168/2009 a ke spisu sp. zn. 7 Ca 32/2009 byl tento správní spis připojen až v souvislosti s jeho předložením Nejvyššímu správnímu soudu k rozhodnutí o kasační stížnosti (viz sdělení žalovaného v rámci vyjádření k žalobě o tom, že správní spis předložil městskému soudu již dne 17. 8. 2009 společně s vyjádřením k žalobě vedené pod sp. zn. 10 Ca 168/2009). Městský soud tedy důvodně vycházel z doručenky založené ve správním spisu, podle níž bylo žalobou napadené rozhodnutí doručeno stěžovateli prostřednictvím jeho zástupce v daňovém řízení, daňového poradce Ing. Marka Piecha, dne 24. 4. 2007.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel, jak sám v kasační stížnosti připustil, v řízení před městským soudem skutečnost, že mu bylo rozhodnutí žalovaného řádně doručeno prostřednictvím jeho zástupce, nezpochybňoval, nevěnoval se městský soud v usnesení o odmítnutí žaloby výslovně otázce charakteru udělené plné moci. To ovšem nic nemění na tom, že ve správním spise je založena plná moc, kterou stěžovatel udělil dne 1. 12. 2003 Ing. Marku Piechovi *„k zastupování daňového subjektu v daňovém řízení“*. Stěžovatel zmocnil tohoto daňového poradce k tomu, aby ho *„zastupoval ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s předmětem podnikání“*. Zmocnění zahrnovalo oprávnění daňového poradce, aby stěžovatele *„zastupoval, 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 a potvrzoval, přijímal platby, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci“*. Plná moc dále uváděla, že *„se výslovně nevztahuje pouze na úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a jednotlivé úkony dle § 51 zákona o správě daní a poplatků, ve znění*

*pozdějších předpisů*". Dále se v plné moci konstatovalo, že tato „*plná moc neomezuje zmocnitele činit jednotlivé úkony (podání) v běžných záležitostech. V souvislosti s tím bude předkládat a svým jménem podepisovat písemnosti související s těmito běžnými záležitostmi. Za běžné záležitosti se pro účely této plné moci považuje podání daňových přiznání k dani z nemovitostí, dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, podání vyúčtování daně ze závislé činnosti, oznámení o srážce daně dle § 38d odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podobná jednoduchá podání*".

Otázkou charakteru plné moci pro zastupování v daňovém řízení se opakovaně zabývaly Nejvyšší správní soud i Ústavní soud. V nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I ÚS 433/01, Ústavní soud konstatoval*: „Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovávaje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. 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.*" V nálezu ze dne 6. 11. 2003, sp.zn. IV. ÚS 239/03, dospěl Ústavní soud k závěru, že plná moc udělená daňovým subjektem ke všem právním úkonům a jednáním souvisejícím s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru je „*plnou mocí speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů) a neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele), udělenou pro řízení o odvolání proti konkrétnímu prvostupňovému rozhodnutí. Rozsah zmocnění vymezený v uvedené plné moci byl vymezen, a to zcela přesně, tak, že omezil zastupování výlučně na řízení odvolací*". Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 – 79, judikoval, že „*pro to, aby byla plná moc podle daňového řádu omezená, byť tuto podmínku daňový řád nijak výslovně nevymezuje, musí v ní být uvedeny pokyny od zmocnitele, a musí být přesně vymezen její rozsah*" (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS).

Ve světle této judikatury musí být plná moc udělená stěžovatelem jeho zástupci Ing. Marku Piechovi hodnocena jako v podstatě generální plná moc, neboť je výslovně udělena pro veškeré úkony ve věcech daní, s taxativně vymezenými výjimkami, které se ovšem na předmětné daňové řízení o delegaci místní příslušnosti nevztahují. Vymezení „úkonů v běžných záležitostech" obsažené v druhém odstavci plné moci rozsah plné moci nijak neomezuje, neboť se týká úkonů zmocnitele, nikoliv zmocněnce. V každém případě se tedy jedná o plnou moc neomezenou, neboť v ní nejsou obsaženy žádné konkrétní pokyny pro zmocněnce ani zde není vymezen zcela konkrétní předmět zmocnění, a dále o plnou moc, která se vztahovala mj. na celé řízení ve věci delegace místní příslušnosti ke správě daní. Žalobou napadené rozhodnutí bylo tedy v souladu s § 17 odst. 7 větou první zákona o správě daní doručováno stěžovateli pouze prostřednictvím jeho tehdejšího

zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení a bylo mu takto řádně doručeno dne 24. 4. 2007. Od tohoto data je nutno také v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. odvozovat počátek běhu lhůty pro podání žaloby proti tomuto rozhodnutí. Příslušnou námitku stěžovatele hodnotí Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

Námitku stěžovatele, podle níž stěžovateli nemohla lhůta pro podání žaloby plynout od doručení žalobou napadeného rozhodnutí o delegaci, neboť stěžovatel byl povinen nejprve vyčerpat opravné prostředky ve správním řízení, posoudil Nejvyšší správní soud rovněž jako nedůvodnou. Poslední věta § 5 odst. 3 zákona o správě daní jasně stanovila, že proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti nebyl opravný prostředek přípustný. Možnost odvolání proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti připustil až § 18 nového daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.), účinného od 1. 1. 2011. Je tedy nutno vycházet z toho, že obecná zákonná dvouměsíční lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí vydanému podle § 5 odst. 3 zákona o správě daní, proti němuž nebyl opravný prostředek v daňovém řízení přípustný, začala plynout ode dne doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu [§ 72 odst. 1 ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s.]. Tak tomu bylo i v případě stěžovatele a na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného o delegaci místní příslušnosti nepřípustné odvolání, které bylo také žalovaným pro nepřípustnost zamítnuto.

Konečně podle stěžejní kasační námitky nelze stěžovateli vytýkat zmeškání lhůty pro podání žaloby za situace, kdy stěžovatel vycházel z tehdejšího stavu judikatury, která možnost podání této žaloby podle jeho názoru vylučovala, a využil všech ostatních prostředků k ochraně svých práv. Stěžovatel ovšem konkrétně neuvádí, k jakému závěru má tedy tento jeho právní názor směřovat. Pokud se stěžovatel domnívá, že městský soud neměl k uplynutí lhůty pro podání žaloby vůbec přihlížet, pak musí Nejvyšší správní soud zdůraznit, že včasnost žaloby je zcela nezbytnou podmínkou řízení, naopak podání opožděné žaloby je neodstranitelným nedostatkem podmínek řízení, který musí nutně vést k jejímu odmítnutí podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Pokud má stěžovatel za to, že jím vylíčené skutečnosti by odůvodňovaly prominutí zmeškání lhůty pro podání žaloby, pak Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 72 odst. 4 s. ř. s. zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout. Pokud stěžovatel předpokládá, že lhůta pro podání žaloby se v daném případě měla odvíjet od nějakého jiného data, než je den doručení písemného vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí žalobci, jak stanoví § 72 odst. 1 s. ř. s., pak z jeho kasační stížnosti není zřejmé, které jiné datum by takovým počátkem běhu žalobní lhůty mělo být.

Nejvyšší správní soud se naopak plně ztotožňuje s městským soudem v názoru, že ani stav judikatury v době, kdy stěžovateli plynula lhůta pro předmětnou žalobu, tj. v období od 24. 4. 2007 do 25. 6. 2007, stěžovateli nebránil v tom, aby žalobu proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti, byl-li přesvědčen o tom, že jím bylo v rozporu se zákonem zasaženo do jeho práv a povinností, podal. Je totiž nutno zdůraznit, že časové omezení práva podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, obdobně jako je tomu u jiných procesních prostředků, příslušnou zákonnou lhůtou není samoúčelné, naopak, je výsledkem spravedlivé rovnováhy mezi ochranou práv žalobce na straně jedné a ochranou právní jistoty na straně druhé. Pravomocné rozhodnutí správního orgánu vytváří právní účinky pro své adresáty i pro orgány veřejné moci, v řadě případů na něj navazují další

správní rozhodnutí či jiné právně významné skutečnosti, bylo by proto neúnosné, kdyby možnost zrušit či změnit takové rozhodnutí, ať již na základě mimořádných opravných prostředků či dozorčích prostředků ve správním řízení nebo cestou správní žaloby, nebyla omezena příslušnými lhůtami. Běh této lhůty, který musí být jednoznačně stanoven zákonem, pak nemůže záviset na takové okolnosti, jakou je stav a případné následné změny judikatury, a to ani v otázce přípustnosti samotné žaloby.

Je pravdou, že, jak upozorňuje stěžovatel, Nejvyšší správní soud připustil v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, www.nssoud.cz a v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaném pod č. 1743/2008 Sb.NSS výjimky z koncentrační zásady vyjádřené pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu v § 71 odst. 2 s. ř. s. a pro řízení o kasační stížnosti v § 104 odst. 4 s. ř. s., a to pro případy judikatorních odklonů či obratů. Podle prvního zmíněného rozhodnutí za situace, kdy je určitá právní otázka setrvale judikována určitým způsobem a až po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o nové žalobní body dojde ke změně této judikatury, nelze po žalobci požadovat, aby příslušnou žalobní námitku uplatnil nejpozději do uplynutí uvedené lhůty a je naopak možné k ní přihlédnout i tehdy, je-li tato námitka uplatněna žalobcem při jednání, resp. vyjde-li ve smyslu § 76 odst. 3 s. ř. s. taková vada při jednání najevo. Obdobně podle druhého zmíněného rozhodnutí, dojde-li k zásadnímu a překvapivému obratu do té doby ustálené a jednotné judikatury až po uplynutí uvedené lhůty, kdy bylo možné danou námitku uplatnit v řízení před krajským soudem, nebrání stěžovateli § 104 odst. 4 s. ř. s. v uplatnění této námitky v řízení o kasační stížnosti, neboť nelze tvrdit, že by stěžovatel tuto námitku v řízení před krajským soudem ve smyslu tohoto ustanovení uplatnit mohl.

Nejvyšší správní soud ovšem spatřuje zásadní odlišnosti mezi procesními situacemi, které řešil v uvedených věcech a kterou se zabývá nyní. Za prvé, v obou případech založil Nejvyšší správní soud výjimku z koncentrační zásady na výkladu konkrétního ustanovení soudního řádu správního, a to § 76 odst. 3 s. ř. s. („*vyjdou-li tyto vady při jednání najevo*“) a § 104 odst. 4 s. ř. s. („*ač tak učinit mohl*“). Naproti tomu soudní řád správní nenabízí „právní základ“, z něhož by bylo možné dovodit výjimku z kategorického požadavku § 72 odst. 1 a 4 a § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. na včasnost žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Za druhé, v obou zmiňovaných věcech byly splněny veškeré podmínky řízení, nebylo tedy pochyb o tom, že o žalobě a v druhém případě o kasační stížnosti mělo být meritorně rozhodnuto, řešila se pouze otázka přípustnosti jednotlivé žalobní či kasační námitky. Naproti tomu použití uvedené judikatury i na nyní posuzovanou věc způsobem, jehož se domáhá stěžovatel, by mohlo mít za následek meritorní rozhodnutí o opožděné žalobě (a to nejen v řádu měsíců jako v nyní posuzované věci, ale i např. v řádu let), tedy o žalobě, která by jinak musela být odmítnuta pro zcela zásadní a neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Takový procesní důsledek nelze z již uvedených důvodů ochrany právní jistoty připustit.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na nyní posuzovanou věc nedopadají, a městský soud proto nepochybil, pokud se jimi v usnesení o odmítnutí žaloby nezabýval. Skutečnost, že městský soud tuto judikaturu nezmínil, nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Městský soud zcela dostačujícím a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč odmítl žalobu

stěžovatele podanou původně ke Krajskému soudu v Hradci Králové až dne 8. 1. 2008 (tj. více než půl roku po uplynutí zákonné lhůty) pro opožděnost, přičemž se vypořádal i s argumenty stěžovatele dovolávajícími se změny judikatury. Nejvyšší správní soud se navíc, jak již bylo řečeno, s argumentací městského soudu plně ztotožňuje.

Nad rámec nutného odůvodnění lze dodat, že v uvedené otázce přípustnosti žaloby proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daní ani nenastal, přinejmenším nikoli v rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, překvapivý obrat do té doby ustálené judikatury, který popisoval stěžovatel. Je pravdou, že judikatura Městského soudu v Praze v době, kdy stěžovateli běžela lhůta pro podání žaloby (24. 4. 2007 - 25. 6. 2007), stála na tom, že taková žaloba není přípustná (viz např. usnesení Městského soudu v Praze ze dne ze dne 21. 12. 2005, č. j. 11 Ca 230/2005 – 21, nebo ze dne 22. 11. 2006, č. j. 10 Ca 180/2006 - 17). Nicméně podle databáze judikatury správních soudů Nejvyšší správní soud potvrdil tento názor Městského soudu v Praze až ve svém rozsudku ze dne 23.5. 2007, č.j. 7 Afs 95/2006 – 56, www.nssoud.cz, tedy zhruba v polovině lhůty pro podání žaloby stěžovatele. Pokud stěžovatel žalobu do té doby nepodal a pokud by se i seznámil s tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu neprodleně po jeho vydání, jen stěží by ho mohl považovat za absolutní překážku pro podání žaloby, a to už jen z toho důvodu, že se jednalo prozatím o ojedinělé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k dané otázce, nikoli tedy o jeho setrvalou a ustálenou judikaturu. A skutečně, na toto rozhodnutí devátého senátu Nejvyššího správního soudu, z něhož nebyla vytvořena samostatná právní věta, další senáty Nejvyššího správního soudu nenavázaly a v již zmiňovaných rozsudcích ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51 a ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 30/2007 - 50, dostupných na www.nssoud.cz, judikovaly opačně, byť se tak stalo již po uplynutí lhůty pro podání žaloby stěžovatele. Vzniklý nezamýšlený rozpor mezi těmito rozhodnutími Nejvyššího správního soudu pak musel odstranit jeho rozšířený senát ve zmiňovaném usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, publikovaném pod č. 1720/2008 Sb. NSS.

Lze tedy uzavřít, že do rozhodnutí rozšířeného senátu zde nebyla ustálená a setrvalá judikatura Nejvyššího správního soudu jakožto vrcholného orgánu pro sjednocování judikatury správních soudů k otázce přípustnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu o delegaci místní příslušnosti ke správě daní; tím spíše je nutno přisvědčit názoru Městského soudu v Praze, že stěžovateli v daném případě nic nebránilo brojit proti rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou, tak jako to učinili mj. žalobci v uvedených věcech, jimiž se zabýval Nejvyšší správní soud, a v této žalobě případně uplatnit rovněž argumenty svědčící ve prospěch soudního přezkoumání rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti.

Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem, že v dané věci uplatnil všechny možné i nemožné prostředky k ochraně svých práv, ovšem s výjimkou toho jediného, který by mohl vést k jím žádanému výsledku, tedy ke zrušení rozhodnutí o delegací místní příslušnosti, čehož mohl dosáhnout pouze podáním včasné žaloby proti tomuto rozhodnutí. Je vhodné také připomenout, co zmínil již žalovaný, že totiž úsilí stěžovatele nebylo zcela marné, naopak vedlo nakonec žalovaného k vydání nového rozhodnutí ze dne 14. 2. 2008, č. j. 43/13 419/2008 – 431, jímž žalovaný delegoval místní příslušnost ke správě daní stěžovatele zpět na Finanční úřad v Opavě. Byť je z jednotlivých podání stěžovatele

založených ve spise zřejmé, že ani s tímto výsledkem nebyl stěžovatel spokojen a nadále usiloval o zrušení původního rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2007, č. j. 43/99 941/2005 – 431, musí akceptovat, že žalobu proti tomuto rozhodnutí podal opožděně.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž naznačoval, že odmítnutí jeho žaloby městským soudem je v rozporu s předcházejícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 2 Afs 63/2008 – 60, jímž Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2008, č. j. 31 Ca 3/2008 – 27, a tomuto krajskému soudu uložil právě postoupit žalobu v části, jíž se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí o delegaci, Městskému soudu v Praze. I tento názor stěžovatele je ovšem třeba odmítnout. Jak vyplývá z odůvodnění rozsudku ze dne 26. 8. 2008, č. j. 2 Afs 63/2008 – 60, které bylo stručně shrnuto výše, Nejvyšší správní soud otázku včasnosti uvedené žaloby proti rozhodnutí o delegaci neřešil, naopak výslovně předpokládal, že touto otázkou se bude zabývat soud k tomu věcně a místně příslušný, tedy Městský soud v Praze.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, ze spisu však nevyplývá, že by mu takové náklady v řízení o kasační stížnosti vznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. června 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu