

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **L. V.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2010, čj. 31 Ca 89/2009 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2009, č. j. 34486/09/253931606426, Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou zamítl podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou ze dne 2. 2. 2009, č. j. 6672/09/253921602808, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Správce daně v rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobce uvedl, že dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne 6. 2. 2009 a dne 4. 3. 2009 bylo předloženo odvolání, které mělo vady a nebylo proto způsobilé k projednání. Správce daně proto postupoval podle § 21 odst. 9 zákona o správě daní a dne 17. 4. 2009 žalobci doručil výzvu č. j. 25325/09/253931606426 k odstranění vad podání. Vady podání žalobce odstranil dne 18. 5. 2009, ale lhůta pro odstranění vad podání uplynula již dne 4. 5. 2009. Vady podání byly tedy odstraněny po lhůtě, a proto je nutno v souladu s § 21 odst. 9 zákona o správě daní předmětné odvolání považovat za podané dnem, kdy bylo podáno po opravě. Z toho podle správce daně vyplývá, že odvolání žalobce bylo podáno až dne 18. 5. 2009. Lhůta pro podání odvolání

proti dodatečnému platebnímu výměru tak marně uplynula již dne 9. 3. 2009. Odvolání bylo tedy podáno po stanovené lhůtě a jako takové bylo správcem daně podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní zamítnuto.

Proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání podal žalobce další odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 10. 2009, č. j. 7958/09-1500-607293, zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že původní odvolání podal žalobce nejen proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, ale i proti pěti dalším dodatečným platebním výměrům správce daně, jež se týkaly daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období července až listopadu 2006. Správce daně přitom vydal dvě výzvy k odstranění vad tohoto odvolání. První výzva (ze dne 2. 4. 2009, č. j. 25325/09/253931606426) se týkala pouze odvolání ve věci daně z příjmů fyzických osob. Podle této výzvy měl žalobce prokázat, že Mgr. R. H. je osobou oprávněnou za žalobce jednat v odvolacím řízení, nebo měl žalobce dané podání učinit prostřednictvím jiné osoby, která je oprávněna za něho jednat. Dosavadní zmocnění k zastupování žalobce ze strany Mgr. R. H. totiž podle žalovaného trvalo pouze do ukončení daňové kontroly. Podle druhé výzvy (ze dne 2. 4. 2009, č. j. 25453/09/253931606426), která se podle žalovaného týkala pouze daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, měl žalobce doplnit obsahové náležitosti odvolání.

Žalobce reagoval podáním ze dne 22. 4. 2009, ovšem toliko na výzvu k doplnění obsahových náležitostí odvolání. Jedinou reakcí na výzvu k doložení oprávnění Mgr. H. jednat za žalobce bylo až zaslání plné moci vystavené žalobcem dne 6. 5. 2009 a doručené správci daně dne 18. 5. 2009. Žalovaný uvádí, že vzal v úvahu § 48 odst. 7 zákona o správě daní, podle něhož může odvolatel do doby rozhodnutí o odvolání údaje svého odvolání doplňovat. Proto takto posoudil zaslanou plnou moc ze dne 6. 5. 2009, ač byla správci daně doručena až po uplynutí 15 denní lhůty stanovené ve zmiňované výzvě. Přesto žalovaný shledal, že odvolání ze dne 2. 3. 2009 bylo podáno osobou k tomu nepříslušnou, tj. nikoliv žalobcem, ale Mgr. R. H., neboť *„plná moc byla vystavena až ex post“*. Podle žalovaného tak měl správce daně odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob zamítnout nikoliv podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní (tj. jako podané po stanovené lhůtě), ale podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní, tedy jako podané osobou k tomu nepříslušnou. Tento postup správce daně ovšem neměl podle názoru žalovaného podstatný vliv na výrok rozhodnutí správce daně, žalobce tímto nebyl zkrácen na svých právech, neboť se nejedná o pochybení takové intenzity, které by mělo za následek vydání diametrálně odlišného, případně nezákonného rozhodnutí.

Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 27. 5. 2010, č. j. 31 Ca 89/2009 – 35, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že byť přímý důvod pro zamítnutí původního odvolání žalobce se týkal otázky oprávnění Mgr. R. H. k zastupování žalobce ve věci daně z příjmů, nemohl krajský soud přehlédnout, že zároveň správce daně vyzýval žalobce k doplnění obsahových náležitostí odvolání, a to zjevně nedůvodně. Podle názoru krajského soudu obsahovalo odvolání žalobce veškeré náležitosti

vyplývající z § 48 odst. 4 zákona o správě daní a bylo tedy plně projednatelné. Přesto správce daně žalobce vyzýval k doplnění náležitostí tohoto odvolání a žalobce se posléze v dalším řízení soustředil právě na tuto výzvu.

Pokud jde o otázku oprávnění Mgr. R. H. podat odvolání jménem žalobce ve věci daně z příjmů, poukázal krajský soud na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 15. 11. 2007, č. j. 7 Afs 56/2004 – 114 a ze dne 27. 1. 2010, č. j. 9 Afs 119/2009 – 47, oba dostupné na www.nssoud.cz) a Ústavního soudu (nález ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01) k charakteru zastupování zvoleným zástupcem, jež bylo pro daňové řízení upraveno v § 10 odst. 3 zákona o správě daní. Z této judikatury podle krajského soudu vyplývá, že při smluvním zastoupení je třeba rozlišovat na jedné straně smlouvu o zmocnění uzavřenou mezi zastoupeným (zmocnitelem) a zástupcem (zmocněncem) jakožto právní důvod vzniku zastoupení a na straně druhé plnou moc jakožto jednostranný projev vůle adresovaný třetím osobám, jímž zmocnitel vůči nim osvědčuje existenci a rozsah zmocněncova oprávnění za něho jednat. Plná moc pouze prokazuje vůči třetím osobám uzavření dohody o zastoupení mezi zmocněncem a zmocnitelem, přičemž obsah této dohody a rozsah zmocnění je nutno vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele při uzavírání dohody o zastoupení a z jejich následného jednání.

V předmětné věci pokládal krajský soud za určující, že v daňovém řízení se otázka zastoupení daňového subjektu dle § 10 zákona o správě daní týká pouze vztahu daňového subjektu, jeho zástupce a správce daně, přičemž existence a trvání smluvního vztahu o zastoupení v daňovém řízení je v dispozici daňového subjektu a jeho zástupce. Daňový subjekt může dle své vůle oznamovat správci daně, zda se nechá v daňovém řízení zastupovat a jakou osobou, tímto sdělením je správce daně vázán okamžikem, kdy je mu doručeno. Podle krajského soudu je tedy nepochybné, že mezi okamžikem uzavření smlouvy o zmocnění mezi zastoupeným a zástupcem a tím i vznikem právního vztahu, jehož obsahem jsou práva a povinnosti, k nimž se smluvní strany zavázaly, a okamžikem, kdy plná moc, jakožto jednostranný projev vůle adresovaný třetím osobám, jímž zmocnitel vůči těmto osobám toliko osvědčuje existenci a rozsah zmocněncova oprávnění za něj jednat, je doručena správci daně, může vzniknout kratší či delší časová prodleva.

Krajský soud s ohledem na uvedený výklad § 10 zákona o správě daní dospěl k závěru, že v situaci, kdy měl správce daně před vydáním svého rozhodnutí k dispozici procesní plnou moc osvědčující existenci a rozsah zmocnění Mgr. R. H., neměl žádný důvod pro zamítnutí odvolání dle § 49 odst. 2 písm. b) ani dle písm. c) zákona o správě daní. Ve správním spise není opora pro závěr žalovaného, že dohoda o zastupování mezi žalobcem a Mgr. R. H. byla uzavřena až dodatečně. Stanovisko žalovaného shledal krajský soud v rozporu se zákonem a s právem žalobce na spravedlivý proces.

Žalovaný (stěžovatel) napadl uvedený rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, již opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti rekapituluje dosavadní průběh daňového řízení a uvádí, že krajský soud se nedostatečně věnoval obsahu rozhodnutí o odvolání a samotnému odvolání proti dodatečným platebním výměrům, výzvám správce daně a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele a soustředil se téměř výhradně na otázku

posouzení zastoupení žalobce a udělených plných mocí. Dle názoru stěžovatele je však v daném případě meritem znění § 48 až § 50 zákona o správě daní.

Problematickým se totiž dle stěžovatele jeví již samotné původní odvolání žalobce, které směřuje proti šesti dodatečným platebním výměrům, z nichž pouze jeden se týká daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Toto jediné odvolání je podepsáno pouze Mgr. R. H., proto vzhledem k tomu, že dosavadní plná moc opravňovala Mgr. H. jen k zastupování žalobce ve věci daně z přidané hodnoty a zmocnění pro Mgr. H. zastupovat žalobce ve věci daně z příjmů fyzických osob bylo uděleno jen na dobu do ukončení daňové kontroly, zaslal správce daně vedle výzvy k doplnění náležitostí odvolání také výzvu k tomu, aby žalobce doložil, že je Mgr. H. v jeho zastoupení oprávněn podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ve věci daně z příjmů fyzických osob. Na první výzvu k doplnění náležitostí odvolání sice Mgr. H. reagoval podáním ze dne 22. 4. 2009 doručeným správci daně dne 24. 4. 2009, nicméně vzhledem k absenci zmocnění Mgr. H. ve věci daně z příjmů mohlo být toto podání posuzováno pouze ve vztahu k dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty. Na druhou výzvu žalobce reagoval až zasláním plné moci ze dne 6. 5. 2009, která byla správci daně doručena dne 18. 5. 2009, přitom lhůta 15 dnů, kterou pro tento účel správce daně v předmětné výzvě stanovil, marně uplynula již dne 4. 5. 2009.

Podle názoru stěžovatele takto podané a podepsané odvolání bylo neschopné projednání nejen pro absenci podstatných náležitostí, ale zároveň a především z důvodu podání osobou zjevně neoprávněnou. I správce daně a stěžovatel by měli mít právní jistotu v tom, kdo a co v daňovém řízení činí a zda tak činí po právu. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by i na úkon učiněný po lhůtě, tj. předložení plné moci správci daně až dne 18. 5. 2009 a zmocňující Mgr. H. k zastupování žalobce až ode dne 6. 5. 2009, tedy až po datu podaného odvolání (ze dne 2. 3. 2009), měl být brán ohled jako na včasný a bezvadný úkon zástupce daňového subjektu. Podle stěžovatele na odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 nebyla zástupci žalobce udělena plná moc.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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 rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něho pověřený zaměstnanec s příslušným vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 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.

V prvé řadě je třeba plně souhlasit s krajským soudem, že původní odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům obsahovalo veškeré zákonné náležitosti s výjimkou

dokladu o oprávnění Mgr. H. zastupovat žalobce ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů. Podle § 48 odst. 4 zákona o správě daní muselo odvolání obsahovat přesné označení správce daně, odvolatele, odvoláním napadeného rozhodnutí, uvedení rozporu s právními předpisy nebo skutkovým stavem nebo jiných důvodů osvědčujících nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, nebyl-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy, a navrhované změny či zrušení rozhodnutí (odvolací petit). Těmto požadavkům odvolání žalobce plně vyhovovalo, neboť obsahovalo označení žalobce jakožto odvolatele i jeho zástupce, rovněž označení správce daně a čísla jednací napadených dodatečných platebních výměrů a dále celou řadu odvolacích námitek, které zpochybňovaly skutkové i právní závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole. V odvolání bylo též uvedeno, že se žalobce domáhá zrušení napadených dodatečných platebních výměrů. Nejvyšší správní soud nevidí důvod, proč by žalobce nemohl spojit odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům do jediného podání, a je zároveň zřejmé, že pokud odvoláním napadané závěry správce daně ovlivnily doměřenou výši daně z příjmů i daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období, nebylo nutné, aby žalobce u každé námitky vždy zdůrazňoval, že se týká všech těchto dodatečných platebních výměrů. Za situace, kdy žalobce napadal závěry, k nimž správce daně dospěl hodnocením již provedených důkazů, nebylo podle názoru Nejvyššího správního soudu k věcnému posouzení odvolání ani třeba, aby v něm žalobce navrhoval nové důkazy.

Správce daně měl tedy žalobce vyzvat pouze k doložení oprávnění Mgr. H. zastupovat žalobce ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů, nikoli ho též vyzývat k doplnění obsahových náležitostí odvolání. Přesto žalobce na tuto nezákonnou výzvu správce daně k doplnění náležitostí odvolání včas reagoval podáním ze dne 22. 4. 2009 doručeným správci daně dne 24. 4. 2009. V ní svou odvolací argumentaci dále doplnil a navrhl nový důkaz výslechem svědka, nicméně se zároveň zcela oprávněně ohradil, že jeho původní odvolání obsahovalo veškeré náležitosti dané § 48 odst. 4 zákona o správě daní.

Domnělá absence obsahových náležitostí odvolání tedy nebyla důvodem zamítnutí tohoto odvolání správcem daně. Stěžovatel sice v kasační stížnosti naznačoval, že i doplnění odvolání provedl za žalobce Mgr. H., u něhož nebylo doloženo jeho oprávnění zastupovat žalobce ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů a že tudíž obsahové náležitosti tohoto odvolání ve věci daně z příjmů žalobce vlastně nedoplnil, na takovém závěru však stěžovatel své rozhodnutí nezaložil, navíc i tato úvaha je, jak již vyplývá z předešlého výkladu a jak bude též dále vysvětleno, chybná.

Je pravdou, že žalobce reagoval na oprávněnou výzvu správce daně k tomu, aby doložil oprávnění Mgr. H. k jeho zastupování v odvolacím řízení, až po uplynutí lhůty, kterou mu k tomu správce daně stanovil. Na rozdíl od správce daně však stěžovatel ani tuto skutečnost - lze-li tak interpretovat odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí, které se pohybuje na hranici srozumitelnosti - patrně nepovažoval za důvod pro zamítnutí původního odvolání žalobce bez jeho věcného posouzení. Stěžovatel měl za rozhodující to, že plná moc pro Mgr. H., kterou žalobce nakonec správci daně předložil, byla datována dnem 6. 5. 2009, tedy byla vystavena později, než bylo podáno původní, Mgr. H. za

žalobce podepsané, odvolání ze dne 2. 3. 2009. I tento závěr stěžovatele je ovšem chybný, neboť, jak již přiléhavě vysvětlil ve svém rozsudku krajský soud, vychází z nepochopení podstaty institutu plné moci.

Jak připomněl krajský soud, Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 7 Afs 56/2004 - 114, www.nssoud.cz, navázal na dosavadní ustálenou judikaturu zejména Ústavního soudu, když konstatoval, že *„plná moc je pouhým průkazem zastoupení, nikoliv aktem zastoupení konstituujícím (tím je dohoda o plné moci, k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 14. září 1994, sp. zn. IV. ÚS 43/94, či nález ze dne 3. srpna 1999, sp. zn. IV. ÚS 204/99 ...)“*. V rozsudku ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 - 66, www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud k téže otázce konstatoval: *„Nejvyšší správní soud v prvé řadě poukazuje na samotnou podstatu smluvního zastoupení, resp. plné moci, jak ji vyložil Ústavní soud ČR např. v nálezu sp. zn. IV. ÚS 43/94 (Sb. n. u. sv. 2, str. 27). Zastoupení, a to i procesní povahy, vzniká na základě dvoustranného právního úkonu (dohody o plné moci dle § 23 obč. zák.) mezi zmocnitelem a zmocněncem. Tato dohoda se pak navenek vůči třetím osobám osvědčuje plnou mocí, která je jednostranným právním úkonem zmocnitele adresovaným třetím osobám. Plnou mocí se tedy dává třetím osobám na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat, je tedy osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou (viz též rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, dostupný na www.nssoud.cz).“* Zcela obdobně se pak k této otázce Nejvyšší správní soud vyjádřil též v rozsudku ze dne 27. 1. 2010, č. j. 9 Afs 119/2009 – 47, www.nssoud.cz, jehož podrobnou argumentaci důvodně převzal v nyní posuzované věci krajský soud.

Je tedy třeba znovu zdůraznit, že samotná plná moc není aktem, jímž by se zakládalo oprávnění zmocněnce jednat jménem zmocnitele, tímto aktem je dohoda o zmocnění uzavřená mezi zmocněncem a zmocnitelem. Jestliže byla tedy plná moc, jakožto jednostranný právní úkon, jímž zmocnitel (tj. žalobce) pouze osvědčil oprávnění zmocněnce (Mgr. H.) k jeho zastupování, datována dnem 6. 5. 2009, neznamená to nutně, že toto oprávnění k zastupování žalobce vzniklo až tohoto dne, že tedy dohoda o zastupování musela být uzavřena právě jen tohoto dne a nemohla být uzavřena již dříve. Jak s odkazem na prejudikaturu Nejvyššího správního soudu poznamenal krajský soud, obsah a rozsah dohody o zmocnění (tedy včetně časového rozsahu) je nutno vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele, a to nejen při uzavírání dohody o zastoupení, ale i z jejich následného jednání. Samotná plná moc ze dne 6. 5. 2009 je generální plnou mocí, zároveň je na ni však uvedeno *„Ve věci odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou“*. Na původním odvolání ze dne 2. 3. 2009 je jasně označen žalobce jakožto daňový subjekt (odvolatel) a Mgr. R. H. jakožto jeho zástupce. Mgr. R. H. za žalobce toto odvolání podepsal a podal. Žalobce v průběhu odvolacího řízení ani po té nikdy nezpochybnil, že by byl Mgr. R. H. oprávněn za něho toto odvolání podat a dále ho zastupovat v odvolacím řízení, naopak ve všech svých podáních tuto skutečnost potvrzoval. Za této situace není žádný důvod pochybovat o tom, Mgr. R. H. byl oprávněn zastupovat žalobce již při podání odvolání ze dne 2. 3. 2009 proti všem napadeným dodatečným platebním výměrům, byť žalobce tuto skutečnost správci daně osvědčil až později předložením plné moci ze dne 6. 5. 2009. Podstatné z hlediska § 10 odst. 3 zákona o správě daní bylo právě jen to, že tato skutečnost osvědčena byla, a to dříve než správce daně o odvolání žalobce rozhodl.

Názor stěžovatele, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob nepodal žalobce zastupovaný Mgr. H., ale přímo Mgr. H. jakožto osoba k tomu nepříslušná, tedy nemůže obstát. Jen pro úplnost lze dodat, že žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele by neobstálo ani z formálních důvodů, neboť dospěl-li stěžovatel k závěru, že správce daně měl původní odvolání žalobce zamítnout nikoliv podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní jako podané po stanovené lhůtě, ale podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní jako podané osobou k tomu nepříslušnou, těžko mohl takový závěr uvést pouze v odůvodnění svého rozhodnutí, aniž by výrok rozhodnutí správce daně změnil. Správce daně totiž vycházel ve svém rozhodnutí o zamítnutí původního odvolání žalobce naopak z toho, že ho podal žalobce, navíc zastoupený Mgr. R. H., a takto ho také v záhlaví, ale i ve výroku svého rozhodnutí označil. Ovšem vzhledem k tomu, že samotný závěr stěžovatele o tom, že odvolání podala osoba k tomu nepříslušná, je nesprávný, nebylo již další popsané pochybení stěžovatele ve věci rozhodující.

Nejvyšší správní soud navíc nemůže přisvědčit ani právnímu názoru správce daně, který původně odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů zamítl podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní jako podané po stanovené lhůtě. Správce daně vycházel z obecné úpravy pro odstraňování vad podání, tedy z § 21 odst. 8 a 9 zákona o správě daní, v tehdy účinném znění, kde bylo stanoveno:

„8) Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví, odstranil. Současně ho poučí o následcích spojených s jejich neodstraněním. (...)

(9) Bude-li podání opraveno ve stanovené lhůtě, hledí se na ně tak, jako by bylo předloženo bez vady v den původního podání. Bude-li opravené podání předloženo až po uplynutí lhůty, považuje se za podané dnem, kdy bylo podáno po opravě. Nebude-li vyhověno výzvě správce daně, hledí se na toto podání, jako by vůbec nebylo podáno.“

Správce daně tedy měl patrně za to, že odvolání vzhledem k absenci osvědčení zmocnění pro Mgr. H. nesplňovalo obecné náležitosti každého podání uvedené zejména v § 21 odst. 6 větě druhé zákona o správě daní, podle něhož muselo být z podání mj. patrno, kdo jej činí, a vzhledem k tomu, že tato vada odvolání byla žalobcem odstraněna až po lhůtě k tomu správcem daně stanovené, posuzoval správce daně toto odvolání jako podané až dne, kdy byla tato vada odstraněna, tedy dne 18. 5. 2009. Odvolání podané dne 18. 5. 2009 pak správce daně posoudil jako opožděné, neboť třicetidenní lhůta pro podání odvolání stanovená v § 48 odst. 5 zákona o správě daní již uplynula dne 9. 3. 2009.

Správce daně ovšem opomněl, že obecnou úpravu důsledků nedodržení správcovské lhůty pro odstranění vad podání obsaženou v § 21 odst. 9 zákona o správě daní bylo možné v plném rozsahu použít jen v případě, pokud zákon neobsahoval pro některé druhy podání úpravu zvláštní. Právě takovou zvláštní úpravu obsahoval pro případ odvolání § 48 odst. 5 zákona o správě daní (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 88/2009 – 53, www.nssoud.cz), který stanovil: *„Odvolání lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Neobsahuje-li podané odvolání zákonem předepsané náležitosti, vyzve správce daně odvolatele s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a*

stanoví pro to přiměřenou lhůtu ne kratší patnácti dnů. V případech, že odvolání lze zamítnout podle § 49 odst. 2, výzva se omezí jen na doplnění těch chybějících zákonných náležitostí, které jsou rozhodné pro posouzení odůvodněnosti zamítnutí, případně se od výzvy upustí. Vyhoví-li odvolatel plně této výzvě, má se za to, že odvolání bylo podáno včas a řádně. Nevyhoví-li odvolatel výzvě, správce daně odvolací řízení zastaví. Proti rozhodnutí o zastavení řízení je přípustné odvolání." (důraz NSS)

Pokud tudíž odvolání postrádalo některou ze zákonem stanovených náležitostí - nejen tedy v případě absence některé ze zvláštních náležitostí odvolání uvedených v § 48 odst. 4 zákona o správě daní, ale i některé z obecných náležitostí podání podle § 21 zákona o správě daní - byl správní orgán povinen postupovat nikoliv podle obecné úpravy odstraňování vad podání uvedené v § 21 odst. 8 a 9 zákona o správě daní, ale podle zvláštní úpravy odstraňování vad odvolání uvedené v § 48 odst. 5 zákona o správě daní. § 48 odst. 5 zákona o správě daní přitom na rozdíl od § 21 odst. 9 toho zákona nestanovil, že by se v případě nedodržení správcovské lhůty pro odstranění vad odvolání mělo vycházet z toho, že toto odvolání bylo podáno až dnem, kdy byly tyto vady odstraněny. Naopak § 48 odst. 5 zákona o správě daní jasně stanovil, že vyhoví-li odvolatel „plně" výzvě správce daně, tedy doplní-li veškeré chybějící náležitosti odvolání tak, jak je ve výzvě požadováno, má se za to, že odvolání bylo podáno včas a řádně. Pouze v případě, že odvolatel výzvě nevyhoví, byl správce daně oprávněn řízení zastavit (nikoliv odvolání zamítnout).

Situací, kdy správce daně již obdržel žádané doplnění odvolání, byť po lhůtě k tomu stanovené, se zabýval též Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 8. 2006, č. j. 10 Ca 184/2005 – 21, publikovaném pod č. 1019/2007 Sb. NSS, přitom uvedl následující (pozn.: jako „daňový řád" je v citaci označován zákon o správě daní): *„Ust. § 48 odst. 5 daňového řádu spojuje zastavení řízení se skutečností, že odvolatel nevyhoví výzvě k doplnění odvolání, nikoli tedy, že výzvě nevyhoví „ve stanovené lhůtě". Smyslem této lhůty a procesní sankce zastavení řízení, je přimět odvolatele, aby vady odvolání odstranil. Pokud tak neučiní, je správce daně oprávněn řízení zastavit. Pokud však správce daně bezprostředně po uplynutí stanovené lhůty o zastavení řízení nerozhodne a v době rozhodnutí o zastavení řízení již má k dispozici z hlediska zákonem stanovených náležitostí perfektní odvolání a byla tedy odstraněna překážka odvolacího řízení, bylo by přepjatým formalismem, který neodpovídá dikci ani účelu ust. § 48 odst. 5 daňového řádu, odvolací řízení zastavit. Odvolací daňové řízení není ovládáno koncentrační zásadou. Podle ust. § 48 odst. 7 daňového řádu může odvolatel odvolání doplňovat a pozměňovat až do doby, kdy je o něm rozhodnuto. Obdobně podle ust. § 48 odst. 5 daňového řádu, vyhoví-li odvolatel plně výzvě k doplnění odvolání, má se za to, že bylo podáno včas a řádně. V souladu s ust. § 14 odst. 10 daňového řádu nelze prodloužit nebo navrátit lhůtu pro podání odvolání. Jestliže však odvolání bylo podáno včas a posléze doplněno tak, že obsahuje i podle hodnocení správce daně veškeré zákonem stanovené náležitosti, bylo by v rozporu s právem na spravedlivý proces zakotveném v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod v takové situaci řízení o tomto odvolání zastavit."*

S touto argumentací městského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a dodává, že správce daně nebyl v případě, kdy obdržel náležité doplnění odvolání, byť po lhůtě k tomu stanovené, oprávněn ani odvolací řízení zastavit podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní ani odvolání zamítnout podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní jakožto podané po stanovené lhůtě. Nedodržel-li odvolatel lhůtu, kterou mu správce daně

stanovil k odstranění vad odvolání, vystavoval se vždy riziku, že správce daně v době, kdy nebude mít k dispozici perfektní odvolání, odvolací řízení zastaví, neboť správce daně byl za takových okolností oprávněn tak v souladu s § 48 odst. 5 zákona o správě daní učinit, a to kdykoli po marném uplynutí jím stanovené lhůty. Pokud tak ovšem správce daně do doby, než obdržel náležité doplnění odvolání, neučinil, byl povinen, jestliže ve věci byly dány ostatní podmínky řízení a jestliže neshledal důvod k úplné nebo částečné autoremeduře (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní), postupovat podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní, tedy postoupit odvolání se spisovým materiálem a předkládací zprávou odvolacímu orgánu k meritornímu rozhodnutí. Obdobným způsobem upravuje postup při odstraňování vad odvolání a důsledky jejich případného neodstranění také § 112 odst. 2 a 3 nového daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.), účinného od 1. 1. 2011.

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. Žalobce 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 (ustanovení § 53 odst. 3, ustanovení § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. srpna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu