

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. K.,** zastoupený Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, advokátem se sídlem Joštova 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 226/2009 – 58,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 226/2009 – 58, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 11. 2009, č. j. 15838/09-1300-704326 a č. j. 15839/09-1300-704326, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 16.352 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Bc. Ivo Nejezchleba, advokáta.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 5.580 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Bc. Ivo Nejezchleba, advokáta.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 226/2009 – 58 žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 19. 11. 2009, č. j. 15839/09-1300-704326 a č. j. 15838/09-1300-704326. Prvním z citovaných rozhodnutí finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno – venkov (dále jen „finanční úřad“) ze dne 19. 8. 2009, č. j. 198847/09/293930709643, kterým bylo zamítnuto

odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 25. 11. 1998, č. j. 132502/98/293913/4255 pro opožděnost. Druhým z citovaných rozhodnutí finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 24. 7. 2009, č. j. 182968/09/293930709643, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále ze dne 6. 10. 1999, č. 990004634, a současně zamítnuto odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 24. 7. 2009, č. j. 183167/09/293930709643, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daňové penále ze dne 11. 10. 2000, č. 1000005166 rovněž pro opožděnost.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že meritem věci je otázka včasnosti stěžovatelem podaných odvolání. Shrnul závěry vyslovené správními orgány v napadených rozhodnutích a uvedl, že s těmito závěry zcela souhlasí a odkázal na ně. Předmětné platební výměry byly stěžovateli (jeho zástupci v daňovém řízení) doručeny několik let před tím než podal předmětná odvolání. Správní orgány přitom zcela oprávněně doručovaly platební výměry pouze zástupci stěžovatele, kterým byl jeho otec. Podle notářského opisu plné moci ze dne 12. 12. 1995, která byla následujícího dne doručena finančnímu úřadu, stěžovatel zplnomocnil svého otce, aby po dobu jeho nepřítomnosti v České republice zajistil odpovědného zástupce pro jednání na finančním úřadě k vyřizování všech záležitostí souvisejících s dané z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), resp. aby stěžovatele sám zastupoval. Otec stěžovatele byl na základě této plné moci oprávněn i přejímat předmětné písemnosti. Právní úprava přitom neukládala povinnost předkládat plné moci či jiné listiny (např. přihlášku k registraci k DPH) správci daně s úředně ověřenými podpisy, aby se vyloučila možnost zfalšování podpisů. Naopak správce daně by vyžadováním ověřených podpisů na plné moci porušoval imperativ zakotvený v Ústavě, resp. Listině základních práv a svobod, podle nějž mohou správní orgány uplatňovat státní moc jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon. Správce daně tedy může po daňových subjektech vyžadovat pouze splnění zákonných povinností. Mezi takové však nutnost ověření podpisu na plné moci nepatří. Finanční úřad tedy mohl presumovat správnost podpisu na předmětných listinách. Doručením zástupci stěžovatele nabyly platební výměry právní moci, a proto nelze souhlasit s argumentací stěžovatele, že mu tato rozhodnutí nebyla doručena, resp. že jeho odvolání byla podána včas. Ostatně stěžovatel se o existenci platebních výměrů prokazatelně dozvěděl již v roce 2006, jak vyplývá z jeho návrhu na obnovu řízení ze dne 10. 2. 2006, ve kterém na základě nahlédnutí do správních spisů požadoval nařízení obnovy řízení z důvodu zfalšování předmětné plné moci. Správní orgány neporušily ani ust. § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Zcela akceptovaly plnou moc a postupovaly tak v souladu s citovaným ustanovením. Porušením tohoto ustanovení by naopak bylo, pokud by správní orgány stěžovateli neumožnily, aby byl zastupován v řízení jinou osobou. Hovořit nelze ani o porušení ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Porušení uvedeného ustanovení ostatně stěžovatel v žalobě nijak nerozvedl, a krajský soud se jím proto konkrétněji zabývat nemohl.

Pokud stěžovatel poukázal na nutnost provedení grafologické expertízy, která měla prokázat, že nepodepsal předmětné plné moci, jakož i další listiny, krajský soud konstatoval, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno, až na výjimky, na daňovém subjektu. V této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125 a ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89 a také na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. US 29/05. Široké důkazní břemeno daňového subjektu je omezeno pouze partikulárně. Správce daně prokazuje skutečnosti uvedené v ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, mezi něž patří i doručení vlastních písemností daňovému subjektu [písm. a) cit. ustanovení]. Správce daně přitom důkazní břemeno unesl, neboť doručenkami založenými ve správním spise prokázal, že předmětné platební výměry byly zástupci stěžovatele doručeny. Bylo tedy na stěžovateli, aby unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Pokud tedy stěžovatel tvrdil, že svému otci neudělil plnou moc, měl předložit důkazy podporující toto tvrzení, např. grafologický posudek, resp. iniciovat příslušné řízení podle o. s. ř., kterým by předmětný úkon mohl zneplatnit. To však neučinil a správním orgánům tak nelze vytýkat, že dospěly k závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Krajský soud také vyjádřil podiv nad tím, že stěžovatel, který se měl o zfalšování předmětných dokladů dozvědět již v roce 2006, neučinil žádné aktivní úkony směřující k zpochybnění předmětných podpisů ani do doby podání odvolání proti předmětným rozhodnutím (v roce 2009), ani k datu podání žaloby. Pokud stěžovatel uvedl, že finančnímu ředitelství je známo, že plné moci jsou opatřeny falešným podpisem, takový závěr z napadeného rozhodnutí ani z vyjádření finančního ředitelství k žalobě nevyplývá. Nelze proto hovořit ani o úmyslném porušování práv stěžovatele v daňovém řízení. Za nesouladné se zákonem označil krajský soud tvrzení stěžovatele, že pokud by si na vlastní náklady obstaral grafologický posudek, nemohl by správce daně z takto opatřeného důkazu vycházet. V této souvislosti odkázal na ust. § 32 odst. 4 (správně § 31 odst. 4 pozn. NSS) zákona o správě daní a poplatků, které jako jeden z důkazních prostředků použitelných v daňovém řízení uvádí mimo jiné i znalecký posudek. Krajský soud se také ztotožnil s finančním ředitelstvím, že z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2003, sp. zn. 40 T 4/2000, kterým byl otec stěžovatele shledán vinným za neoprávněné uplatnění požadavku na odpočet DPH, neplyne, že by se v souvislosti s trestným činem krácení daně dopustil padělání plné moci, resp. podpisu na ní. Trestní soud se explicitně nezabýval tím, zda je plná moci či podpisy na ní platné či nikoliv, resp. otázkami relevantními pro danou věc, které by musely správní orgány respektovat. Uvedl-li tedy stěžovatel, že výsledkem trestního řízení jsou skutečnosti, ke kterým správce daně přes opakované návrhy nepřihlédl, nemohl krajský soud této námitce přisvědčit.

K žalobní námitce, že finanční ředitelství považovalo za nadbytečnou plnou moc ze dne 30. 6. 1997, krajský soud v souladu se závěry správních orgánů uvedl, že plná moc doručená finančnímu úřadu dne 13. 12. 1995 je v dané věci plnou mocí neomezenou, neboť stěžovatel v ní zmocňuje svého otce k vyřizování všech záležitostí souvisejících s DPH. Plnou moc doručenou finančnímu úřadu dne 30. 6. 1997 udělil stěžovatel svému otci pouze pro „*Zastoupení při kontrole na Finančním úřadě. Jedná se zejména o předložení požadovaných materiálů a podepsání protokolu o kontrole*“. Z textu této plné moci tak nelze dovodit, že by původní neomezenou plnou moc jakkoliv omezovala či vypovídala. Správní orgány proto nepochybily, pokud předmětné rozhodnutí doručovaly jen zástupci stěžovatele, neboť ten byl oprávněn přebírat předmětné písemnosti na základě plné moci ze dne 12. 12. 1995. V rozporu s uvedenými závěry není ani stěžovatelem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 5 Afs 16/2004), kterým byla navíc řešena primárně otázka včasnosti žaloby.

K namítané nicotnosti předmětných platebních výměrů krajský soud s odkazem na kritéria uvedená v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 uvedl, že žádnou z vad způsobujících nicotnost předmětné platební výměry netrpí. Spatřoval-li stěžovatel důvod nicotnosti v tom, že platební výměry neměly nabýt právní moci, že daňové řízení proběhlo bez jeho účasti, resp. že odvolání byla podána včas, odkázal krajský soud na výše uvedenou argumentaci, ve které se již těmito tvrzeními zabýval a neshledal je přiléhavými.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které poukázal na existenci plné moci ze dne 30. 6. 2007 (správně 30. 6. 1997 – pozn. NSS), kterou zmocnil svého otce, aby jej zastupoval při daňové kontrole. V této souvislosti odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60. Krajský soud tyto závěry obešel tím, že plnou moc z roku 1997 nepovažoval za právně relevantní, jelikož otec stěžovatele se stal jeho zástupcem na základě neomezené plné moci ze dne 13. 12. 1995. Plná moc ze dne 30. 6. 1997 je projevem vůle stěžovatele, kterým si podle ust. § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků zvolil k účelům daňové kontroly za zástupce svého otce. Tato plná moc mění neomezenou plnou moc ze dne 13. 12. 1995 na omezenou. Stěžovatel dále namítal, že dodatečný platební výměr a navazující platební výměry jsou v rozporu se zásadou upravenou v ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a rovněž jsou v rozporu se smyslem a účelem úpravy obsažené v ust. § 10 odst. 3 citovaného zákona. Finanční ředitelství totiž opírá svá rozhodnutí o existenci plných mocí. Tyto plné moci jsou však opatřeny falešným podpisem stěžovatele. Porušení citovaného ustanovení je intenzivnější tím, že finančnímu ředitelství je známo stanovisko stěžovatele, že předmětné plné moci nepodepsal. Jedná se o úmyslné porušení práv stěžovatele, kdy finanční ředitelství odmítá provést grafologickou expertízu, která by prokázala, že stěžovatel plné moci nepodepsal a že ho otec nebyl oprávněn v daňovém řízení zastupovat. Falešným podpisem přitom nejsou opatřeny pouze plné moci, nýbrž i veškeré další listiny opatřené podle zjištění správce daně podpisem stěžovatele, tj. přihláška k registraci stěžovatele jako plátce DPH a jeho daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 1995. Stěžovatel proto navrhl, aby soud současně se zrušením rozhodnutí finančního ředitelství, rozhodl v této právní věci o vyslovení nicotnosti dodatečného platebního výměru finančního úřadu a na něj navazujících platebních výměrů, a to z důvodu, že daňové řízení, které předcházelo vydání dodatečného platebního výměru a dalších platebních výměrů, proběhlo zcela bez účasti a vědomí daňového subjektu. Stěžovatel dále namítal, že přihlášku k registraci plátce DPH nepodepsal a finančnímu úřadu nedoručil. Finanční úřad tedy nemohl se stěžovatelem jednat jako s plátcem DPH. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo souhlas se závěrem krajského soudu, že otec stěžovatele byl oprávněn jej zastupovat a tedy i přijímat předmětné písemnosti již na základě plné moci z prosince roku 1995. Finanční úřad tedy při doručování předmětných platebních výměrů postupoval v souladu se zákonem. Stěžovatel v době doručování uvedených rozhodnutí nepobýval v České republice a finančnímu úřadu nesdělil adresu dlouhodobého pobytu v zahraničí. V této souvislosti finanční ředitelství odkázalo na ust. § 33 odst. 9 věta pátá zákona o správě daní a poplatků, podle kterého daňový subjekt se sídlem nebo bydlištěm v cizině, uvede vždy svého

zmocněnce v tuzemsku pro doručování. Z citovaného ustanovení lze dovodit, že daňový subjekt, který má registrační povinnost a který pobývá v cizině dlouhodobě a nelze mu tak doručovat na adresu jeho bydliště (trvalého pobytu) v tuzemsku, má povinnost si zvolit a správci daně sdělit zmocněnce v tuzemsku, kterému bude správce daně doručovat písemnosti. Oznámí-li daňový subjekt správci daně, že se dal zastupovat zástupcem s doručovací adresou v tuzemsku, jehož si zvolil ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, aniž by výslovně uvedl, že se jedná o zmocněnce pro doručování ve smyslu ust. § 33 odst. 9 citovaného zákona, může správce daně předpokládat, že tento zástupce je současně i zmocněncem v tuzemsku pro doručování. Pokud určitá osoba provozuje či provozovala podnikatelskou činnost nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost, v důsledku které jí vznikly daňové povinnosti v tuzemsku, musí počítat s tím, že územní finanční orgány sídlící v České republice budou doručovat písemnosti s tím související pouze jeho zmocněnci v tuzemsku. Domáhá – li se stěžovatel toho, že finanční úřad byl povinen doručit předmětná rozhodnutí rovněž jemu, nelze s tím souhlasit. Pokud by totiž finanční úřad měl skutečně uvedená rozhodnutí doručit rovněž stěžovateli, musel by se nejdříve formálně pokusit je doručit na poslední jemu známou adresu stěžovatele v tuzemsku. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel na této adrese v tuzemsku nezdržoval, nepřipadalo by v úvahu doručení písemností za užití zákonné fikce upravené v ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném v době doručování, a proto by správce daně přistoupil k doručování veřejnou vyhláškou podle ust. § 19 zákona o správě daní a poplatků. Nelze předpokládat, že by stěžovatel, který dlouhodobě pobýval v zahraničí, měl v té době reálnou možnost zjistit, že v sídle finančního úřadu a v místě jeho dřívějšího pobytu v tuzemsku je vyvěšeno oznámení o uložení písemnosti. Takovou informaci by mohly stěžovateli zprostředkovat jen osoby pobývající v té době v tuzemsku, které by si oznámení o uložení písemnosti na vývěsce přečetly a byly se stěžovatelem v kontaktu, např. jeho příbuzní. Pokud by vedle doručení písemností zástupci stěžovatele měl finanční úřad realizovat i doručení písemností přímo stěžovateli, který pobýval v cizině, jehož adresa pobytu v cizině však nebyla finančnímu úřadu známa, jednalo by se pouze o formální doručení (náhradním způsobem za užití veřejné vyhlášky), které by v ničem nezlepšilo postavení daňového subjektu. Reálnou možností, jak mohla být zachována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu v souladu s ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, byl právě postup finančního úřadu, který uvedená rozhodnutí doručoval zmocněnci. Postupem finančního úřadu při doručování dodatečného platebního výměru a platebních výměrů na daňové penále nemohl být stěžovatel nijak krácen na svých právech. Vzhledem k výše uvedenému navrhlo finanční ředitelství zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti především zpochybnil závěr krajského soudu, že finanční orgány nepochybily, když při hodnocení pravosti jeho podpisů na předmětných plných mocích nezajistily provedení důkazu grafologickým posudkem.

Ve správním spise je založena notářsky ověřená fotokopie plné moci ve znění: „*věc: PLNÁ MOC k zastupování na FÚ. Zplnomocňují tímto svého otce, J. K. (...), aby zajistil, po dobu mé nepřítomnosti na územní ČR, mého odpovědného zástupce pro jednání na FÚ k vyřizování všech záležitostí souvisejících s DPH počínaje výzvou čl j. 33320/910/1995/Za. Tato plná moc též opravňuje mého otce samotného k zastupování. V Římě (Itálie) dne 11. listopadu 1995. Za Fi GIMMANEX vr J. K. rč (...)*“ Tato fotokopie je opatřena razítkem Finančního úřadu Brno – venkov s datem 13. 12. 1995. Další plná moc založená ve správním spise je následujícího znění: „*PLNÁ MOC: Z důvodu mého pobytu v zahraničí zplnomocňuji tímto svého otce J. K. (...) k zastoupení při kontrole na Finančním úřadě. jedná se zejména o předložení požadovaných materiálů a k podepsání protokolu o kontrole. V Montevarchi 14. dubna 1997. J. K. r. č. (...)*“ Na této plné moci je razítko Finančního úřadu Brno – venkov s datem 30. 6. 1997.

V odůvodnění napadených rozhodnutí v této souvislosti finanční ředitelství uvedlo, že nemá pochybnosti o platnosti plných mocí a že finanční úřad prokázal doručení platnou doručenkou do vlastních rukou zástupci stěžovatele, který byl k tomu oprávněn na základě neomezené platné plné moci. Důkazní břemeno týkající se platnosti plné moci, která po formální stránce splňuje všechny požadavky uložené zákonem, leží na daňovém subjektu, nikoliv na správci daně. Neprovedení grafologického rozboru podpisu stěžovatele na plné moci nemůže být přičítáno k tíži správce daně.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení prokázat, tj. břemeno důkazní, jak je stanoveno v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Podle citovaného ustanovení je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 31 odst. 2 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Podle odst. 4 věta první a druhá citovaného ustanovení lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.

Jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel se v době, kdy měl udělit předmětné plné moci svému otci, dlouhodobě zdržoval v Itálii a otec stěžovatele byl mimo jiné i v souvislosti se zastupováním stěžovatele trestně stíhán a odsouzen. Uvedené skutečnosti podle názoru Nejvyššího správního soudu mohou nasvědčovat tomu, že nelze bez dalšího vyloučit pravdivost tvrzení stěžovatele o zfalšování jeho podpisu na plných mocích. Existují zde tedy důvodné pochybnosti, zda byl stěžovatel skutečně v daňovém řízení zastoupen svým otcem. Pokud finanční ředitelství pouze stručně uvedlo, že důkazní

břemeno v tomto směru nesl stěžovatel a že grafologický rozbor jeho podpisu není nutné provádět, jde o odůvodnění nedostatečné. Stěžovatel se tak ocitl v procesně velmi složité situaci, kdy určitou skutečnost tvrdí, k jejímu prokázání navrhuje provedení důkazního prostředku, nicméně finanční úřad, stejně jako finanční ředitelství, na tento jeho návrh v podstatě bez relevantního důvodu rezignují. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že za výše popsaného skutkového stavu bylo povinností finančních orgánů se otázkou pravosti podpisů na předmětných plných mocích zabývat a provést takové důkazní prostředky, které by vedly co nejúplněji ke zjištění skutkového stavu, např. znalecký posudek z oboru písmoznalectví. V daném případě sice finanční orgány nebyly povinny vyhledávat za stěžovatele důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch jeho tvrzení o zfalšování plných mocí, nicméně toho nebylo ani třeba, neboť stěžovatel nejen, že tvrdil skutečnosti, které nebylo možno bez dalšího odmítnout, ale toto své tvrzení také podpořil návrhem na provedení relevantního důkazu. Finanční ředitelství tedy vydalo předmětná rozhodnutí na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, čímž porušilo ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tato stížní námitka je proto důvodná.

Nelze–li tedy bez doplnění dokazování učinit jednoznačný závěr, zda byly platební výměry na daňovou povinnost a penále stěžovateli skutečně v souladu se zákonem doručeny, je předčasné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že plná moc z roku 1995 byla omezena plnou mocí z roku 1997.

Ze správního spisu rovněž vyplývá, že stěžovatel dne 10. 2. 2006, tj. cca tři roky předtím, než se proti platebním výměrům bránil podáním odvolání, podal návrh na obnovu řízení. V tomto návrhu mimo jiné uvedl, že se dne 7. 2. 2006 dostavil na finanční úřad, kde nahlédl do spisu a zjistil, že plné moci, které měl správce daně k dispozici, jsou opatřeny podpisem jiné osobou. Dále v návrhu uvedl, že sice při svém odjezdu z České republiky v roce 1992 pověřil svého otce k zastupování v některých věcech souvisejících s likvidací živnostenského podnikání, ale ke dni odjezdu své podnikání zcela ukončil a veškeré své daňové závazky vypořádal. V období od roku 1992 do ledna 2006 mu nebylo doručeno jakékoliv rozhodnutí finančního úřadu. Veškeré zásilky přebíral na základě shody jmen jeho otec, který jej o ničem neinformoval.

Tuto skutečnost však městský soud i finanční ředitelství zmínily ve svých rozhodnutích pouze okrajově, aniž by z této skutečnosti dovozovaly jakýkoliv závěr ve vztahu k opožděnosti podaných odvolání. Bude tedy na finančním ředitelství, aby zvážilo další procesní postup, tj. zda se bude primárně zabývat otázkou pravosti podpisů stěžovatele na předmětných plných mocích, nebo tím, jaký vliv měla skutečnost, že se stěžovatel již v roce 2006 seznámil s obsahem daňového spisu, na posouzení opožděnosti stěžovatelových odvolání podaných v roce 2009. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73 (dostupný na www.nssoud.cz), ve kterém byl vysloven názor, že je-li adresát obeznámen s obsahem písemnosti, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.

Stěžovatel dále namítal nicotnost předmětných platebních výměrů, neboť daňové řízení proběhlo zcela bez jeho účasti a vědomí.

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136 - 141). Podle konstantní judikatury jsou soudy k nicotnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje nebo nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Nicotným je tedy správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec nelze za rozhodnutí ani považovat. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu a takové rozhodnutí nemůže zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Předmětné platební výměry výše uvedenými vadami, které by způsobovaly jejich nicotnost, netrpí. Otázkou, zda stěžovatel byl či nebyl v daňovém řízení zastoupen svým otcem, se budou finanční orgány zabývat v dalším řízení. I pokud by však bylo prokázáno, že stěžovatelův otec nebyl oprávněn jej v daňovém řízení zastupovat, jednalo by se „pouze“ o procesní vadu, která by způsobovala nezákonnost předmětných platebních výměrů, nikoliv jejich nicotnost. Krajský soud tedy otázku namítané nicotnosti platebních výměrů posoudil správně.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil i napadená rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Finanční ředitelství je vázáno právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s ust. § 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.].

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil kromě napadeného rozsudku i rozhodnutí finančního ředitelství, rozhodl v souladu s ust. § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s. i o náhradě nákladů za řízení o kasační stížnosti. Tento výrok se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, má právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Náklady řízení sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč, odměny advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 2.100 Kč (sepis kasační stížnosti) podle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky.

Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 citované vyhlášky), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 480 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti proto činí 5.880 Kč. Nejvyšší správní soud proto uložil finančnímu ředitelství povinnost zaplatit stěžovateli náklady řízení v uvedené výši.

Nejvyšší správní soud rovněž rozhodl o náhradě nákladů za řízení o žalobě (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tento výrok se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatel měl v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč, odměny advokáta za pět úkonů právní služby ve výši 2.100 Kč za jeden úkon (převzetí a příprava zastoupení, sepis a podání žaloby, účast při jednání před soudem, duplika k vyjádření finančního ředitelství, nahlížení do spisu) podle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a f) ve spojení s § 11 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 citované vyhlášky), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 2 x 456 Kč a 3 x 480 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení o žalobě proto činí částku 16.352 Kč. Nejvyšší správní soud proto uložil finančnímu ředitelství povinnost zaplatit stěžovateli náklady řízení v uvedené výši.

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

V Brně dne 28. června 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu