

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **L. J.,** zastoupený JUDr. Radkem Foralem, advokátem, se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. července 2013, č. j. 33153/13/7001-11101-011368, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. listopadu 2016, č. j. 8 Af 44/2013 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční ředitelství v Brně dne 11. října 2010 rozhodnutím č. j. 13433/10-1102-702767 zastavilo řízení o žádosti žalobce o povolení obnovy řízení ve věci dodatečného platebního výměru č. j. 17705/06/304971/9444 vydaného dne 16. května 2006 Finančním úřadem v Luhačovicích, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 507.994 Kč, neboť obnova řízení v této věci není přípustná, jelikož dodatečný platební výměr byl již pravomocně přezkoumán soudem [§ 27 odst. 1 písm. h) ve spojení s § 56a odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů].

[2] Odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 13. března 2013 č. j. 8035/13/5000-14102-702767 a zároveň rozhodlo o zastavení řízení. K námitce žalobce, že odvoláním napadené rozhodnutí nebylo doručeno zmocněnému zástupci, Odvolací finanční ředitelství konstatovalo, že žalobce pověřil generální plnou mocí doručenou Finančnímu úřadu dne 27. července 2010 svým zastupováním společnost Contaduria s.r.o. Pro odstranění pochybností stran skutečného zastoupení byl žalobce vyzván k nápravě, na což žalobce dne 24. listopadu 2010 reagoval omezením zmocnění společnosti Contaduria, s.r.o. a zmocněním JUDr. Radka Forala, advokáta, k zastupování v řízeních týkajících se zdaňovacích období v letech 2001 – 2004 (plná moc ze dne 8. června 2010). Odvolací finanční ředitelství dospělo k názoru, že později předložená generální plná moc udělená společnosti Contaduria s.r.o. zrušila všechny předchozí plné moci, tedy i plnou moc udělenou JUDr. Radku Foralovi, advokátu, jehož zmocnění žalobce obnovil až podáním učiněným dne 24. listopadu 2010. Odvoláním napadené rozhodnutí bylo doručeno dne 12. října 2010 společnosti Contaduria s.r.o., tedy v době, kdy byla tato společnost jediným zmocněncem žalobce na základě generální plné moci. K doručení rozhodnutí společnosti Contaduria s.r.o. tedy došlo uvedeného dne v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, v důsledku čehož je však odvolání žalobce třeba považovat za opožděné (bylo podáno až 18. února 2013, přičemž napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. listopadu 2010 marným uplynutím lhůty pro podání odvolání).

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. července 2013, č. j. 33153/13/7001-11101-011368, odvolání žalobce proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[4] Žalobu, v níž žalobce namítal neplatnost plné moci udělené společnosti Contaduria s.r.o., Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v záhlaví citovaným rozsudkem zamítl. Přisvědčil žalovanému i Odvolacímu finančnímu ředitelství v tom, že žalobce nepodal odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně včas, neboť toto rozhodnutí bylo dne 12. října 2010 řádně doručeno zástupci žalobce zmocněnému ho zastupovat generální plnou mocí doručenou prvostupňovému správci daně dne 27. července 2010, která rušila veškerá předcházející zmocnění a jejíž rozsah byl omezen až dne 24. listopadu 2010. Městský soud dále dovodil, že zákon o správě daní a poplatků nevyžaduje výslovnou akceptaci plné moci zmocněncem, neboť se jedná o jednostranný právní úkon, a námitka, že plná moc neobsahovala podpis zástupce společnosti Contaduria s.r.o. je tudíž nedůvodná. Tvrzení žalobce uplatněná až v rámci žalobních bodů označil městský soud za naprosto účelová, a to mimo jiné proto, že žalobce až v řízení před městským soudem zpochybnil vlastní úkon, který však v době jeho učinění myslel vážně. Pochybnosti o pravosti podpisu zástupkyně společnosti Contaduria s.r.o., popřípadě jeho absenci na plné moci přičetl městský soud k tíži žalobce, neboť je to právě on, kdo je zodpovědný za stav listin, které předkládá orgánům finanční správy.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítal, že pro vznik platného smluvního zastoupení je třeba, aby zmocněnec plnou moc akceptoval. Stěžovatel dále rozporoval zjištění soudu, že ve spise předloženém žalovaným se nachází originál plné moci, na kterém je nejen jeho podpis, ale

také razítko zmocněnce (společnosti Contaduria s.r.o.) a podpis jeho zástupkyně (paní E. S.), neboť v době, kdy na Finančním úřadě v Luhačovicích do spisu nahlédl, plná moc podpis paní E. S. neobsahovala, respektive tam bylo založeno jiné vyhotovení plné moci, na kterém se ovšem nachází totožný otisk razítka Finančního úřadu v Luhačovicích včetně číselného označení. Tuto, dle svých slov zvláštní okolnost, vysvětluje stěžovatel tím, že společnost Contaduria s.r.o. hodlal k zastupování před Finančním úřadem v Luhačovicích zmocnit, přičemž jí faxem poslal návrh plné moci, který již pravděpodobně podepsal, s tím, že ještě budou dohodnuty konkrétní podmínky. Ing. A. B. (dle plné moci pověřená zástupkyně společnosti Contaduria s.r.o.) následně plnou moc bez podpisu paní E. S. a bez konzultace se zástupcem společnosti Contaduria s.r.o. zaslala Finančnímu úřadu v Luhačovicích. K doplnění podpisu paní E. S. došlo až dodatečně, *„proto také existují dvě formálně odlišné plné moci, byť dle podacího razítka na finančním úřadě přijaté ve stejný den a dokonce pod stejným číslem*“. Pokud se společnost Contaduria s.r.o. o udělení plné moci vůbec nedozvěděla, nelze hovořit o platném vzniku zastoupení ani o řádném doručení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. Městský soud nastíněné otázky neposoudil správně, a stěžovatel proto navrhuje zrušení jeho rozsudku a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a doplnil, že na tvrzený rozpor mezi originálem plné moci a stěžovatelem pořízenou kopií upozorňuje stěžovatel nově až v kasační stížnosti, pročež je nutno tuto námitku považovat za nedůvodnou a naprosto účelovou. Také upozornil na protikladná skutková tvrzení stěžovatele, který na jednu stranu uvádí, že návrh plné moci zaslal společnosti Contaduria s.r.o. faxem, ale na druhou stranu zpochybňuje, zda se tato společnost o existenci plné moci vůbec dozvěděla. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Pro snazší orientaci Nejvyšší správní soud nejprve shrnuje časový sled podstatných skutečností, jak vyplývá ze spisu předloženého žalovaným:

[9] Dne 1. a 8. června 2010 stěžovatel Finančnímu úřadu v Luhačovicích (dále též „finanční úřad“) předložil plné moci udělené JUDr. Radku Foralovi, advokátu, k zastupování *„ve všech právních věcech*“. Na tato podání reagoval finanční úřad výzvou k objasnění některých skutečností stran zastoupení stěžovatele, z níž vyplývá, že stěžovatel již dne 23. března 2009 udělil JUDr. Radku Foralovi plnou moc k zastupování ve věci týkající se daně z přidané hodnoty. Stěžovatel následně zaslal finančnímu úřadu vysvětlení (doručené dne 12. července 2010), že JUDr. Radek Foral je oprávněn jej zastupovat ve věci daně z přidané hodnoty a ve věci obnovy řízení pro daň z příjmů fyzických osob za roky 2002 a 2003.

[10] Dne 27. července 2010 byla finančnímu úřadu doručena „generální plná moc“ (datovaná ke dni 23. července 2010), jíž žalobce zmocnil společnost Contaduria s.r.o., jejímž jménem je pověřena Ing. A. B., *„k zastupování a veškerým výkonům a jednáním před všemi správci daně*“. V textu generální plné moci se dále uvádí *„Touto generální plnou mocí jsou zrušeny všechny plné moci, dříve doručené správci daně.*“.

[11] Finanční ředitelství v Brně vydalo dne 11. listopadu 2010 rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti žalobce o obnovu řízení, které bylo dne 12. října 2010 doručeno do datové schránky společnosti Contaduria s.r.o. Toto rozhodnutí právní moci dne 13. listopadu 2010 (§ 48 odst. 5 ve spojení s § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků).

[12] Dne 18. listopadu 2010 zaslal JUDr. Radek Foral Finančnímu ředitelství v Brně žádost, aby mu, jakožto zmocněnci žalobce, bylo doručeno rozhodnutí o odvolání žalobce. Finanční ředitelství reagovalo sdělením, že s ohledem na generální plnou moc považuje své rozhodnutí za doručené zástupci daňového subjektu, jímž JUDr. Foral není.

[13] Žalobce následně podal finančnímu úřadu vysvětlení, že v zastupování v daňových řízeních týkajících se let 2001 – 2004 udělil plnou moc JUDr. Radku Foralovi a tato plná moc je stále platná. Finanční úřad žalobce dne 8. prosince 2010 vyzval k odstranění pochybností ve věci zastupování, na což žalobce dne 20. ledna 2011 reagoval podáním, v němž sdělil, že jeho zástupcem ve věci podané žádosti o povolení mimořádného opravného prostředku je JUDr. Radek Foral, a to na základě plné moci předložené dne 8. června 2010. Společnost Contaduria s.r.o. pouze převzala účetnictví žalobce, ale nezastupuje jej v řízeních vedených finančním úřadem.

[14] Dne 7. března 2011 požádal žalobce finanční úřad o zaslání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně svému zástupci JUDr. Foralovi, na což Finanční ředitelství v Brně (poté, co mu byla záležitost postoupena) odpovědělo sdělením, že rozhodnutí považuje za řádně doručené společnosti Contaduria s.r.o., která byla v předmětnou dobu jediným zástupcem žalobce.

[15] Odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně podal žalobce k poštovní přepravě dne 14. února 2013. Další průběh řízení vyplývá z předcházejících pasáží odůvodnění tohoto rozsudku.

[16] K námitkám stěžovatele, že Odvolací finanční ředitelství, žalovaný i městský soud posoudili otázku jeho zastoupení nesprávně, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že nejsou opodstatněné. Podle procesní úpravy daňového řízení účinné v roce 2010 se daňový subjekt mohl dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolil, v téže věci mohl však mít vždy pouze jednoho zástupce, který jednal v rozsahu plné moci. Nebyl-li rozsah zmocnění vymezen nebo nebyl-li vymezen přesně, platila plná moc pro daňové řízení za neomezenou (§ 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

[17] Obecnou úpravu zastoupení obsahoval v rozhodném období zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (k uplatnitelnosti této obecné soukromoprávní úpravy zmocnění i pro zmocnění v řízení před orgány veřejné moci srov. např. rozsudek 9 Afs 38/2014 - 59 ze dne 23. října 2014). Podle § 31 odst. 3 tohoto zákona bylo *při právním úkonu možné dát se zastoupit fyzickou nebo právnickou osobou. Zmocnitel udělí za tímto účelem plnou moc zmocněnci, v níž musí být uveden rozsah zmocněncova oprávnění*. Dle ustanovení § 32 odst. 2 občanského zákoníku platilo, že *jedná-li zmocněnec jménem zmocnitele v mezích oprávnění zastupovat, vzniknou tím práva a povinnosti přímo*

zmocniteli. Pokyny dané zmocněnci, které nevyplývají z plné moci, nemají vliv na právní účinky jednání, ledaže by byly známé osobám, vůči kterým zmocněnec jednal. Je nutné rozlišovat dohodu o zastoupení (slovy § 23 občanského zákoníku „dohodu o plné moci“) jakožto dvoustranný právní úkon a samotnou plnou moc, která je právním úkonem jednostranným. Nejvyšší soud k tomu v rozsudku ze dne 24. února 2010 sp. zn. 33 Cdo 4385/2007 konstatoval, že *„zatímco dohoda o zastoupení (která je obsažena ve smlouvě mandátní) je dvoustranným právním úkonem, kterým se zmocněnec zavazuje zastupovat zmocnitele v dohodnutém rozsahu, a týká se jejich vnitřního vztahu, plná moc je neadresným jednostranným právním úkonem zmocnitele, kterým prohlašuje vůči třetím osobám (vnější vztah), že zmocnil jinou osobu, aby ho v rozsahu uvedeném v této plné moci jako zmocněnec zastupovala. Jakékoli omezení, pokyny či výhrady nezahrnuté v plné moci nejsou ve smyslu § 32 odst. 2 obč. zák. vůči třetím osobám právně relevantní, ledaže by byly známy osobám, vůči kterým zmocněnec jednal (jinými slovy řečeno, má-li být rozsah zmocněncova oprávnění jednat za zmocnitele omezen, musí to být výslovně v plné moci vyjádřeno). Pro vymezení rozsahu oprávnění zmocněnce jednat za zmocnitele je tak rozhodující obsah plné moci. Odtud plyne, že za pomoci obsahu mandátní smlouvy nelze provádět výklad plné moci. Podmínkou zastoupení na základě plné moci je platně udělená plná moc a platný právní úkon, který zmocněnec činí v rámci plné moci jménem zmocnitele“* (obdobně též rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. ledna 2012 sp. zn. 28 Cdo 2788/2011 či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. dubna 2005 sp. zn. 26 Cdo 1766/2004). Stejně tak Ústavní soud v nálezu ze dne 30. ledna 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (N 15/29 SbNU 117) dospěl k závěru, že *„právní vztah u dobrovolného zastoupení vzniká mezi zastoupeným a zástupcem na základě smlouvy (často nepřesně označované jako dohoda o plné moci), a k jeho obsahu patří právo zástupce zastupovat zastoupeného v dohodnutém rozsahu. Plná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetím osobám, kterým se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat a v jakém rozsahu (plná moc je pouhým osvědčením existence práva určité osoby zastupovat jinou osobu).“*

[18] Tyto závěry se plně uplatní i při výkladu zmocnění v řízení před orgány veřejné moci, zde v řízení daňovém, neboť procesní právní úprava pojímá plnou moc obdobně jakožto jednostranný písemný průkaz o zmocnění (§ 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků; srov. též § 27 a násl. daňového řádu, účinného od 1. ledna 2011, či obdobnou úpravu § 33 správního řádu).

[19] Z toho vyplývá, že bylo-li v plné moci předložené Finančnímu úřadu v Luhačovicích uvedeno, že společnost Contaduria s.r.o., respektive jí pověřená Ing. A. B., je stěžovatelem zmocněna k jeho *„zastupování a veškerým výkonům a jednáním před všemi správci daně“*, neměl finanční úřad ani Finanční ředitelství v Brně důvod, proč tuto plnou moc nepovažovat za neomezenou ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, která jako později učiněný právní úkon ruší (nahrazuje) plné moci udělené dříve, a to tím spíše, že to v ní stěžovatel výslovně prohlásil. Pochybnosti ohledně zastupování, k jejichž odstranění – správně v intencích právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 107/2009 - 102 z 22. prosince 2009 – finanční úřad stěžovatele vyzval (výzva ze dne 8. prosince 2010, č. j. 29471/10/304970701496), vyvstaly až v souvislosti s tím, že se stěžovatel a JUDr. Radek Foral začali domáhat doručení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně tomuto advokátu, k čemuž však došlo až poté, co se toto rozhodnutí stalo pravomocným, neboť Finanční ředitelství v Brně své rozhodnutí správně

prokazatelně doručilo (poslednímu známému) zástupci stěžovatele – společnosti Contaduria s.r.o. Podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků totiž platilo, že *má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci*.

[20] Námitky stěžovatele týkající se „velmi zvláštních okolností" spočívajících v údajné existenci vícera plných mocí opatřených totožným razítkem Finančního úřadu v Luhačovicích, z nichž jedna nebyla a druhá byla podepsána zástupkyní společnosti Contaduria s.r.o., nelze hodnotit jinak než jako účelové. Sám stěžovatel během řízení před městským soudem předložil dvě odlišné kopie plné moci (na kopii připojené k žalobě, na rozdíl od té zaslané společně s replikou stěžovatele, žádné razítko patrné není), navíc v průběhu řízení argumentaci ohledně jejího vystavení podstatným způsobem měnil: v daňovém řízení tvrdil, že společnost Contaduria s.r.o. zmocnil pouze k vedení účetnictví, v žalobě již namítal neplatnost plné moci, ale s poněkud odlišnou argumentací než v kasační stížnosti. Absence podpisu zástupkyně zmocněnce by navíc s ohledem na výše citovanou judikaturu Nejvyššího soudu neplatnost plné moci nezakládala, neboť se jedná o jednostranný právní úkon zmocnitele (zde stěžovatele), jehož podpis na plné moci uveden byl, což ani sám stěžovatel nikdy nepopíral (a bez ohledu na potvrzení akceptace plné moci zmocněncem tímto dokumentem stěžovatel výslovně zrušil všechny dřívější plné moci doručené správci daně). Problematickou by se mohla stát ve vztahu k pověření Ing. A. B., rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně však bylo doručeno přímo společnosti Contaduria s.r.o. a nikoli Ing. B. Lze tak souhlasit s městským soudem, že nejasnosti ohledně rozsahu zastoupení jdou k tíži stěžovatele a žalovaný (respektive Odvolací finanční ředitelství a Finanční ředitelství v Brně) nepochybil, když rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně považoval za řádně doručené dnem, kdy bylo doručeno osobě zmocněné v rozhodné době k zastupování stěžovatele, tedy společnosti Contaduria s.r.o.

[21] O účelovosti postupu stěžovatele svědčí rovněž okolnost, že se s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně sám seznámil, a to ještě předtím, než se domáhal doručení tohoto rozhodnutí JUDr. Radku Foralovi. V žádosti o zaslání rozhodnutí doručené Finančnímu ředitelství v Brně dne 18. listopadu 2010 tento advokát totiž uvedl: „*Klient pan L. J. [...] mě informoval, že k rukám jeho účetní mu bylo doručeno rozhodnutí bez uvedení data, na základě kterého došlo k zastavení řízení ve věci podané žádosti ze dne 8. 6. 2010 o povolení mimořádného opravného prostředku.*" Z toho vyplývá, že stěžovatel nejen že nejpozději ke dni vyhotovení tohoto podání o existenci rozhodnutí o své žádosti věděl, ale znal i jeho obsah. Nejvyšší správní soud přitom judikoval, že nedodržení formy doručení nemůže samo o sobě vynutit jeho opakování, pokud se adresát písemnosti s jejím obsahem prokazatelně seznámil (rozsudek ze dne 6. března 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73). Doručování je totiž třeba považovat primárně za komunikační prostředek, jehož účelem je informovat adresáta písemnosti o její existenci a seznámit ho s jejím obsahem. I proto je třeba rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně považovat za (materiálně) doručené. Není tak pochyb o tom, že odvolání podané stěžovatelem s více než dvouletým zpožděním, nemohl žalovaný, respektive Odvolací finanční ředitelství, považovat za včasné.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 19. ledna 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu