



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **TRÍDIČ s. r. o.**, se sídlem Pískoviště 1663/3, 785 01 Šternberk, zastoupené společností Euro-Trend s. r. o., se sídlem Senovážné náměstí 23, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 12. 2008, č. j. 9155/08-1101-800630, č. j. 9153/08-1101-800630, č. j. 9152/08-1101-800630, č. j. 2601/08-1101-800630, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2009, č. j. 22 Ca 87/2009 - 75,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2009, č. j. 22 Ca 87/2009 - 75, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 19. 2. 2009 Krajskému soudu v Ostravě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2009, č. j. 9155/08-1101-800630, č. j. 9153/08-1101-800630, č. j. 9152/08-1101-800630, a č. j. 2601/08-1101-800630, jimiž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu ve Šternberku (dále též „správce daně“) ze dne 22. 10. 2007, č. j. 65304/07/381920/0217, č. j. 65313/07/381920/0217, č. j. 65315/07/381920/0217, a č. j. 65317/07/381920/0217, kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2002, 2003, 2004 a 2005. Žalovaný, s výjimkou opravy propočtu daňové povinnosti v souladu s ustanovením § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), neshledal odvolací námitky důvodné.

Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 30. 7. 2009, č. j. 22 Ca 87/2009 - 75, podanou žalobu odmítl. V odůvodnění se zabýval otázkou včasnosti žaloby, přičemž dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů nesprávně vyhodnotily otázku zastoupení žalobkyně v předcházejícím daňovém řízení. Plná moc ze dne 17. 7. 2007, založená ve správním spise, podle krajského soudu zmocňuje k zastupování žalobkyně jmenovitě J. H., daňového poradce. Pro společnost Euro-Trend s. r. o. v daňovém řízení plná moc předložena nebyla a správce daně nemohl vycházet z „upřesnění zastoupení“, které žalobkyně učinila svým sdělením ze dne 10. 10. 2007. Používání hlavičkového papíru společnosti Euro-Trend s. r. o. daňovým poradcem H. podle názoru krajského soudu může být chápáno jako zavádějící či matoucí skutečnost, nemělo by však vyvolat u správního orgánu, u něhož lze znalost institutu plné moci očekávat, pochybnosti ohledně zmocněnce. Krajský soud uzavřel, že napadená rozhodnutí žalovaného nebyla zástupci žalobkyně v průběhu daňového řízení řádně doručena, bylo proto nutné žalobu odmítnout pro předčasnost.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností, namítaje, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti, případně nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel poukázal na skutečnost, že plná moc je jednostranným právním úkonem, který je nutné vykládat nejen podle jeho jazykového vyjádření, ale zejména podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Jestliže měl správce daně s ohledem na poněkud nepřesné vymezení plné moci ze dne 17. 7. 2007 pochybnosti o tom, kdo je zástupcem žalobkyně, bylo na místě tyto pochybnosti ve spolupráci s žalobkyní odstranit. Podle stěžovatele sdělení žalobkyně ze dne 10. 10. 2007, že je zastupována právnickou osobou Euro-Trend s. r. o. prostřednictvím jejího zaměstnance J. H., není v rozporu s obsahem udělené plné moci ze dne 17. 7. 2007. V předmětné plné moci je uvedeno, že J. H. je zaměstnancem společnosti Euro-Trend s. r. o., a z ustanovení § 20 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obč. zák.“), vyplývá, že za právnickou osobu mohou činit právní úkony i jiní její pracovníci nebo členové, pokud je to stanoveno ve vnitřních předpisech právnické osoby, nebo je to vzhledem k jejich pracovnímu zařazení obvyklé.

Nelze rovněž pominout, že veškeré úkony žalobkyně byly v daňovém řízení činěny na hlavičkovém papíře společnosti Euro-Trend s. r. o. a že veškeré písemnosti zasílané správcem daně tento právní subjekt přebíral a následně na ně bez jakýchkoliv připomínek reagoval, s výjimkou napadených rozhodnutí stěžovatele ze dne 12. 12. 2008. Tato rozhodnutí byla stěžovateli vrácena dne 31. 12. 2008 se sdělením, že společnost Euro-Trend s. r. o. žalobkyni nezastupuje. Následně však žalobkyně podala prostřednictvím svého zástupce žalobu, z jejíhož obsahu je zřejmé, že s předmětnými rozhodnutími byl pan H. dobře obeznámen. V této souvislosti poukázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 5/2009 - 81, a konstatoval, že krajský soud neoprávněně odmítl podanou žalobu z důvodu její předčasnosti pro absenci doručení rozhodnutí stěžovatele, neboť i za situace pokud by zastupoval žalobkyni J. H., materiálně došlo k doručení předmětných rozhodnutí, neboť jmenovaný byl s jejich obsahem dobře seznámen.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud usnesení Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že není zřejmé, z jakých příčin správce daně pojal pochybnosti o zastupování; z plné moci i z průvodního dopisu k ní přiloženého je jednoznačné, že zástupcem žalobkyně je J. H., zaměstnanec společnosti Euro-Trend s. r. o. Na výzvu správce daně k odstranění pochybností ohledně zastupování odpověděla žalobkyně vysvětlením, že zástupcem je firma Euro-Trend s. r. o. jednající prostřednictvím jejího zaměstnance pana H. Vyjádření formulované tímto způsobem však nelze interpretovat jako odstranění pochybností v otázce zastupování žalobkyně. K jednoznačnému vyjasnění došlo až v závěru roku 2008, kdy jednotnou vůli k otázce zastupování projevíly postupně všechny zúčastněné subjekty. Učinily tak včas s ohledem na prekluzivní lhůtu, nešlo tedy o obstrukci. Již v rámci doplnění odvolání dne 14. 11. 2008 sdělil J. H. jménem žalobkyně, kdo je v dané věci zástupcem pro daňové řízení. Dne 29. 12. 2008 totéž učinila rovněž společnost Euro-Trend s. r. o. dopisem, v němž jednatelka společnosti podala stěžovateli vysvětlení, že jejich společnost žalobkyni nezastupuje a napadená rozhodnutí vrátila. Také žalobkyně podala vlastní prohlášení při ústním jednání u stěžovatele dne 30. 12. 2008. Na takto projevenou vůli však stěžovatel nereagoval a postoj k osobě zástupce nezměnil ani nezahájil šetření na odstranění závažných pochybností.

K tvrzení stěžovatele, že daňovým zástupcem byla společnost Euro-Trend s. r. o., žalobkyně uvádí, že pokud by tomu tak bylo, nebyly by platně učiněny žádné úkony jménem daňového subjektu, které činil Jan H. Ten není statutárním zástupcem společnosti, není jejím společníkem, nemá pověření k jednání za danou společnost, ani to nevyplývá z jeho pracovního zařazení. Skutečnost, že finanční orgány akceptovaly přebírání pošty určené společnosti Euro-Trend s. r. o. panem H. z důvodu jeho pracovního zařazení je neudržitelné, zejména s ohledem na nutnost unést důkazní břemeno vyplývající správci daně z ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu. Současně žalobkyně připomíná, že v dané době daňový řád neumožňoval, aby daňové poradenství vykonávala právnická osoba, proto je lichý argument stěžovatele, že občanský zákoník zastupování právnickou osobou umožňuje.

Žalobkyně připustila, že použití hlavičkového papíru společnosti Euro-Trend s. r. o. se mohlo jevit do určité míry nevhodné, nicméně J. H. používal hlavičkový papír stejně jako další prostředky zaměstnavatele pro výkon práce z důvodu svého zaměstnaneckého poměru.

K otázce přebírání pošty ve společnosti Euro-Trend s. r. o. žalobkyně uvedla, že poštu přebírá převážně sekretářka nebo recepční, které to mají v popisu práce. Pokud na písemnosti zasílané společnosti reagoval pan H., bylo to kvůli uvedení názvu daňového subjektu uvnitř předmětných písemností, neboť na základě tohoto údaje byla písemnost ihned po otevření obálky předána do jeho agendy k vyřízení. Problém vznikl v situaci, když stěžovatel doručil společnosti Euro-Trend s. r. o. napadená rozhodnutí a pan H. se na uvedené adrese přechodně nezdržoval. Společnost Euro-Trend s. r. o. byla panem H. informována, že po přechodné období jeho nepřítomnosti učinil na poště opatření, tzv. opatřením adresáta, kdy doručovateli sdělil, v jakém období má jemu adresovanou poštu vracet s oznámením, do kdy se na adrese nezdržuje. Proto společnost Euro-Trend s. r. o. v dané situaci informovala o dočasné nepřítomnosti pana H. stěžovatele a napadená rozhodnutí mu zaslala zpět. Až do konce roku 2008 tak nebyli J. H. ani žalobkyně informováni o obsahu napadených rozhodnutí, čímž došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně za období 2002 - 2005. Vzhledem ke zvolenému způsobu doručování nedošlo u žalobkyně k řádnému ani k materiálnímu doručení; u J. H. došlo k materiálnímu doručení až v lednu 2009, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Při zkoumání podmínek řízení kasační soud ze správního spisu zjistil, že proti platebním výměrům správce daně ze dne 22. 10. 2007 podala žalobkyně dne 9. 11. 2007 odvolání. Správce daně výzvou ze dne 4. 12. 2007 doručenou zástupci žalobkyně dne 5. 12. 2007 vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne, který následuje po dni doručení uvedené výzvy doplnila odvolání o náležitosti podle § 48 odst. 4 písm. d) a e) daňového řádu. Doplnění odvolání předal zástupce žalobkyně k přepravě dne 27. 12. 2007, správci daně bylo doručeno 28. 12. 2007, tj. po uplynutí lhůty pro doplnění odvolání. Správce daně v předkládací zprávě k otázce včasnosti odvolání žalobkyně uvedl, že lhůta pro doplnění odvolání skončila dne 21. 12. 2007 – nebyla tedy dodržena. Dále správce daně poznamenal, že *„aby správce daně nemohl být obviněn zástupcem odvolatele z obstrukce v případném řízení před správním soudem, lhůtu posoudil za dodrženu, nezastavil řízení dle § 48 odst. 5 daňového řádu.“*

Nejvyšší správní soud musel uvážit, zda jsou splněny podmínky řízení, konkrétně, zda nebylo povinností odvolacího orgánu v daném případě řízení o odvolání zastavit a zda tedy žalobkyně vyčerpala řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. V této otázce vycházel zdejší soud z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2006, č. j. 10 Ca 184/2005 - 21, publikovaného pod č. 1019/2007 Sb. NSS, že smyslem lhůty k doplnění odvolání podle ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu 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.“* V posuzovaném případě stěžovatel v souladu s výše citovaným judikátem o odvolání meritorně rozhodl, neboť v době jeho rozhodování již bylo odvolání žalobkyně doplněno o chybějící náležitosti. Podmínka vyčerpání řádných opravných prostředků je tedy splněna a Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k posuzování věcných námitek uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti.

Stěžovatel ve svém podání podřadil důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Z povahy věci však vyplývá, že kasační stížnost směřuje proti nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu, tedy o důvod vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval otázkou, zda krajský soud žalobu odmítl oprávněně či nikoliv.

Stěžejní námitkou kasační stížnosti je názor stěžovatele, že z plné moci ze dne 17. 7. 2007 a jejího následného upřesnění žalobkyní ze dne 10. 10. 2007 vyplývá, že zástupkyní žalobkyně pro daňové řízení byla společnost Euro-Trend s. r. o., jednající prostřednictvím svého zaměstnance J. H. Napadená rozhodnutí stěžovatele tak byla řádně doručena a krajský soud neměl žalobu odmítnout pro předčasnost.

Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval otázku zastoupení žalobkyně v průběhu daňového řízení. Podle ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu se daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. 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.

Vycházejí z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, lze konstatovat, 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). Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcovy 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.*“

V posuzovaném případě není mezi stranami sporu, že plná moc ze dne 17. 7. 2007 byla plnou mocí neomezenou, sporná je však skutečnost, zda zástupcem žalobkyně byla fyzická osoba J. H., daňový poradce, nebo právnická osoba - společnost Euro-Trend s. r. o. Dne 24. 7. 2007 byla správci daně doručena plná moc ze dne 17. 7. 2007, kterou žalobkyně zmocnila „*pana J. H., daňového poradce č. ev. 2787, zaměstnance společnosti Euro-Trend s. r. o., se sídlem S. n. 23, P. 1, a to ke všem úkonům ve smyslu zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, týkajícím se daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob za r. 2002 až 2005.*“ Po doručení této plné moci správce daně doručoval písemnosti panu H. na adresu uvedenou v plné moci (J. H., daňový poradce, Euro-Trend s. r. o., S. n. 978/23, 110 00 P. 1). Na tyto písemnosti odpovídal J. H. dopisy na hlavičkovém papíru společnosti Euro-Trend s. r. o. (omluva z jednání ze dne 8. 8. 2007, žádost o vysvětlení ze dne 6. 9. 2007). Na základě uvedeného jednání patrně správce daně pojal pochybnosti o tom, kdo je skutečným zástupcem žalobkyně, tedy zda jím je společnost Euro-Trend s. r. o. nebo daňový poradce J. H.

Dne 25. 9. 2007 pracovnice správce daně telefonicky kontaktovala společnost Euro-Trend s. r. o. za účelem zjištění, zda číslo jednacích na dopisech odesílaných panem H. správci daně je číslo jednacích jeho nebo společnosti Euro-Trend s. r. o. Pan H. pracovníci správce daně vysvětlil, že je zaměstnancem uvedené společnosti a že číslo jednacích je firemní. Následně dne 27. 9. 2007 zaslal správce daně žalobkyni a rovněž J. H. výzvu, aby ve lhůtě 8 dnů upřesnili, zda je žalobkyně zastoupena právnickou osobou (společností Euro-Trend s. r. o.) nebo osobou fyzickou (J. H.). Na uvedenou výzvu reagovala pouze žalobkyně dopisem ze dne 10. 10. 2007, v němž uvedla, že společnost Trídíč s. r. o. zastupuje „*na základě smlouvy podepsané s p. Ing. Jiřím Nekovářem právnická osoba, tj.: firma Euro-Trend s. r. o., Senovážné náměstí 23, Praha 110 00, prostřednictvím jejího zaměstnance p. J. H.*“

Na základě výše uvedeného upřesnění plné moci začal správce daně doručovat písemnosti určené žalobkyni společnosti Euro-Trend s. r. o., kde byly řádně přebírány. Jejich doručení nikdo nezpochybňoval. Teprve podáním doručeným dne 19. 11. 2008 označeným jako doplnění odvolání, sdělil pan H. správci daně, že skutečnost uvedená v rozhodnutí ze dne 14. 10. 2008, že žalobkyni zastupuje společnost Euro-Trend s. r. o., neodpovídá vůli daňového subjektu ani vůli jeho vlastní a že zástupcem žalobkyně je on jako fyzická osoba – daňový poradce.

Dne 12. 12. 2008 vydal stěžovatel napadená rozhodnutí a doručil je společnosti Euro-Trend s. r. o. Ta je vrátila s tím, že se na jejich adrese pan H. přechodně nezdržuje, a že společnost Euro-Trend s. r. o. žalobkyni nezastupuje. Dne 30. 12. 2008 se zástupkyně žalobkyně dostavila na finanční ředitelství, kde sdělila, že jejich společnost nezastupuje společnost Euro-Trend s. r. o., nýbrž pan J. H. Dále uvedla, že obsah rozhodnutí vydaných stěžovatelem dne 12. 12. 2008 jim není znám, že je má stěžovatel doručit panu H. Stěžovatel vyhotovil stejnopisy napadených rozhodnutí, které však zástupkyně žalobkyně odmítla převzít, neboť dle jejího tvrzení byla zmocněna pouze k zanesení prohlášení o zastupování na finanční ředitelství.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zástupcem žalobkyně byla společnost Euro-Trend s. r. o. a napadená rozhodnutí tak byla zástupci žalobkyně řádně doručena dne 17. 12. 2008

Postup správce daně, kdy vyzval k upřesnění plné moci shledal Nejvyšší správní soud správným, neboť vzniknou-li mu byť minimální pochybnosti o zastupování daňového subjektu, je povinen vyzvat zmocněnce i zmocnítele k upřesnění předložené plné moci a v souladu s tímto upřesněním dále jednat. Obdobný názor zaujal zdejší soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 104/2006 - 50, v němž uvedl, že *daňový řád výslovně neupravuje náležitosti plné moci, mělo by z ní být vždy bez jakýchkoliv pochyb patrné, kdo ji udělil a komu, a že jde o plnou moc pro daňové řízení. Nelze však pominout ani situaci, kdy plná moc může být udělena jak pro hmotné právní úkony, tak i pro úkony procesní, avšak za takové situace by to z ní mělo být nade všechny pochybnosti patrné. V dané situaci, tedy měl krajský soud i daňové orgány především pojmout pochybnosti o tom, zda se vůbec o procesní plnou moc mohlo jednat, a zvolit postup adekvátní takové situaci, tedy především vyzvat žalobce k odstranění této nejasnosti.*

Správce daně správně po upřesnění žalobkyně ze dne 10. 10. 2007 doručoval veškeré písemnosti společnosti Euro-Trend s. r. o. Následné doplnění odvolání J. H. ze dne 14. 11. 2008 (doručené správci daně více než rok po podání odvolání) stejně jako dopis společnosti Euro-Trend s. r. o. ze dne 29. 12. 2008 nebo prohlášení žalobkyně před stěžovatelem dne 30. 12. 2008, že není vůlí J. H. ani žalobkyně, aby zástupcem společnosti Třídíč s. r. o. v daňovém řízení byla společnost Euro-Trend s. r. o., nemohlo na způsobu doručování již nic změnit, neboť případné nejasnosti o osobě zmocněnce měly být vyjasněny ve lhůtě stanovené správcem daně k upřesnění plné moci.

K otázce doručování Nejvyšší správní soud předesílá, že „[i]nstitut doručování je nutno považovat (...) za komunikační prostředek mezi orgány veřejné moci a subjekty, jež vůči veřejné moci uplatňují svá subjektivní veřejná práva; na druhé straně orgány veřejné moci jeho prostřednictvím seznamují subjekty práv s akty výkonu veřejné moci. Tento zásadní účel doručování nesmí být při interpretaci souvisejících norem pomíjen. Účelem právní úpravy doručování není totiž kladení překážek osobám uplatňujícím práva, nýbrž stanovení formálního postupu pro jejich uplatňování. Tento princip pak vybízí obecné soudy, aby interpretovaly a aplikovaly právní normy související s doručováním s maximální dávkou racionality a s ohledem na požadavek souladnosti výkladu právních norem jednotlivých právních předpisů. Vnitřní soulad právního normativního systému je totiž podmínkou právní jistoty osob, kterou lze považovat za nezbytnou náležitost právního státu. (...) Ústavní soud je toho názoru, že zkoumaná právní úprava (úprava doručování) je konkretizační kautela práva na soudní ochranu, zejména práva na přístup k soudu, a je způsobilá za dodržení imperativu ústavně konformní interpretace působit k ochraně základních práv a svobod, čímž nevykračuje z ústavněprávního rámce; z řečeného současně vyplývá, že přílišný formalismus spočívající v uplatňování pouhého jazykového výkladu právní normy, nerespektující účel tohoto institutu, by byl v extrémním rozporu s principy spravedlnosti a založil by porušení základních práv a svobod“ (stov. nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 110/06, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

V posuzovaném případě lze dovodit, že postup J. H. vykazuje znaky jisté účelovosti. Právní řád je ve značné míře založen na předpokladu racionálního uvažování a jednání účastníků právních vztahů. Pokud měl J. H. pochyby o tom, zda správce daně komunikuje s řádným zástupcem (potažmo i o způsobu doručování), bylo záhodno vyjasnit obsah předmětné plné moci hned na výzvu správce daně o upřesnění plné moci. Takové upřesnění měl J. H. poskytnout správci daně v každém případě, i kdyby se domníval, že v předložené plné moci je najisto postaveno, že zástupcem daňového subjektu je on jako fyzická osoba. U daňového poradce lze očekávat profesionalitu chování a vystupování, stejně jako výkon profese způsobem ochraňujícím práva a oprávněné zájmy klienta. J. H. na výzvu k upřesnění plné moci nereagoval, ani po prvním doručení písemnosti společnosti Euro-Trend s. r. o. správce daně neinformoval, že žalobkyni zastupuje on jako fyzická osoba a teprve následně (po více než jednom roce) se snaží úspěšně namítat, že pochybnosti ohledně plné moci mohly vzniknout teprve koncem roku 2008. Není pak posláním soudní moci, jejímž cílem je ochrana základních práv a svobod (čl. 4 Ústavy České republiky), ochrana takovýchto praktik (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Afs 89/2007 - 35).

Nelze rovněž přehlédnout určitou nekorektnost jednání pana H. se správcem daně, která je patrná ze správního spisu. Z úředních záznamů pořízených pracovníci správce daně vyplývá např. snaha pana H. vyhnout se ústnímu projednání zprávy z daňové kontroly, kdy pan H. diskutoval se zaměstnankyní správce daně, je-li jeho osobní účast na jednání nutná: *„Opět naléhal, zda bych mu nechtěla tuto věc poslat poštou, ubezpečila jsem ho, že nemůžu, že sama o tom nerozhoduji a že vedoucí kontrolního oddělení je na poradě na FŘ v Ostravě, (...) Na to mi řekl, že pokud budeme něco projednávat, at' se připravíme na to, že nastane boj a že dle jeho názoru by mohl chtít pracovníkům položit další otázky. (...) Zdůraznila jsem mu, že v kanceláři všichni přítomní náš rozhovor slyšeli, že jsem měla zapnutý hlasitý odposlech, takže mám svědky na to, že jsme se spolu dohodli na termínu jeho návštěvy“* (srov. úřední záznam ze dne 12. 9. 2007). Následujícího dne, kdy se měl pan H. dostavit na ústní jednání, volala ve 12 hodin sekretářka společnosti Euro-Trend s. r. o. a sdělila správci daně, že *„má vyřídit vzkaz od p. H., který je na cestě do Šternberka, pokazilo se mu auto a čeká na odtah. (...) Odpověděla, že nemáme čekat, že ona neví, kam se vlastně nechá odtáhnout, protože se mu vybitý mobil.“* Po ukončení hovoru volala zaměstnankyně správce daně na mobil pana H., který vyzváněl asi minutu; pracovníci správce daně zkusili volat panu H. ve 12.20 a znovu ve 13.10, ale nikdy to nezvedl, mobil vybitý nebyl (srov. úřední záznam ze dne 13. 9. 2007). Před zasláním výzvy k upřesnění plné moci kontaktovala dne 25. 9. 2007 zaměstnankyně správce daně sekretářku společnosti Euro-Trend s. r. o. Byla přepojena přímo na pana H., jehož se dotázala, *„zda č. j. na dopisech jím odesílaných na FÚ Šternberk je jeho č. j. nebo firmy Euro-Trend s. r. o. Vysvětlil mi, že je zaměstnancem firmy Euro-Trend a č. j. je firemní. (...) Asi za 10 minut volal opět p. H. a ptal se, proč jsem to chtěla vědět, zda s tím máme nějaký problém (...) Vysvětloval mi, že on je zaměstnancem firmy Euro-Trend a zároveň má ve firmě i svoji kancelář a že v tom nevidí problém, ujistila jsem ho, že my také ne, na to namítal, že bychom v tom nehledali nějaké opičárny, že on s tím nemá problém“* (srov. úřední záznam ze dne 26. 9. 2007). Dne 7. 10. 2008 požádal J. H. o prodloužení lhůty ke splnění součinnosti (vyjádření se k doplnění řízení v rámci odvolacího řízení) z důvodu k jeho pracovní nepřítomnosti od 8. 10. 2008 do 31. 10. 2008, která mu byla prodloužena do 10. 11. 2008. Předmětné vyjádření (doplnění odvolání) odeslal správci daně faxem až 18. 11. 2008.

Z ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daňovém poradenství“), vyplývá, že daňový poradce je oprávněn a povinen chránit práva a oprávněné zájmy svého klienta. Je povinen jednat čestně a svědomitě, důsledně využívat všechny zákonné prostředky

a uplatňovat vše, co podle svého přesvědčení a příkazu klienta pokládá za prospěšné. Je přitom vázán pouze zákony a dalšími obecně závaznými právními předpisy a v jejich mezích příkazy klienta.

Věta druhá citovaného ustanovení tedy zakotvuje povinnost daňového poradce jednat čestně a svědomitě. Výše popsané chování J. H., který žádal o náhradní termíny pro konání ústního jednání před správcem daně, nicméně následně se na takové jednání nedostavil, případně žádal o prodloužení lhůty pro doplnění odvolání, nicméně následně ani jím navrženou lhůtu nedodržel, nebo se po dobu od 5. 12. 2008 do 1. 1. 2009 nezdržoval v kanceláři, a následně namítal neúspěšnost doručení a uběhnutí prekluzivní lhůty, se zdejšímu soudu jeví do určité míry účelové a v rozporu s ustanovením § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 2 Afs 5/2009 - 81, zabývající se otázkou materiálního doručení. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že citovaný rozsudek není aplikovatelný na posuzovaný případ. V nyní posuzovaném případě totiž byla napadená rozhodnutí zástupci žalobkyně (společnosti Euro-Trend s. r. o.) formálně doručena dne 17. 12. 2008. Skutečnost, že zaměstnanec společnosti pan H. se s jejich obsahem seznámil až po uplynutí prekluzivní lhůty, není relevantní a nemůže mít na správnost či včasnost doručení vliv. Není-li pochyb o správnosti doručení, je zřejmé, že napadená rozhodnutí byla také materiálně doručena a že účastníci řízení znají jejich přesný obsah.

K otázce jednání právnických osob Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzovaném případě je nutné na žalobkyni pohlížet jako na právnickou osobu – podnikatele – a aplikovat právní úpravu obsaženou v obchodním zákoníku. Úprava jednání podnikatele (jímž je mj. každá právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku) obsažená v obchodním zákoníku je pak úpravou speciální k obecné úpravě jednání právnických osob upravené v zákoníku občanském, proto se úprava obsažená v ustanovení § 20 odst. 2 obč. zák. pro jednání podnikatelů nepoužije. V souladu s ustanovením § 13 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obch. zák.“), právnická osoba jedná statutárním orgánem nebo za ni jedná zástupce. Podle ustanovení § 15 odst. 1 obch. zák. kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, je zmocněn ke všem úkonům, k nimž při této činnosti obvykle dochází. K tomu, aby určitá osoba mohla jednat podle § 15 obch. zák. jako zákonný zástupce podnikatele, musí být kumulativně splněny dvě podmínky: musí jít o osobu, jež je pověřena určitou činností, přičemž tato osoba nemusí být zaměstnancem, a současně činnost, kterou byla osoba pověřena, musí být činností při provozu podniku. Pověřená osoba je oprávněna činit jako zákonný zástupce podnikatele pouze úkony obvyklé (srov. Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 52-53). Zástupcem obchodní společnosti v souladu s ustanovením § 15 odst. 1 obch. zák. je zpravidla zaměstnanec společnosti, který je v souladu s jeho pracovním zařazením oprávněn jednat za právnickou osobu v rozsahu úkonů, ke kterým při výkonu jeho pracovní pozice obvykle dochází. V posuzovaném případě je tedy vysoce pravděpodobné, že J. H., daňový poradce a rovněž zaměstnanec společnosti Euro-Trend s. r. o., byl oprávněn jednat za společnost Euro-Trend s. r. o. se správcem daně ohledně záležitostí týkajících se žalobkyně. Výše uvedený závěr potvrzuje i to, že písemnosti adresované této společnosti byly panu H. opakovaně předávány a on na ně následně reagoval a se správcem daně běžně komunikoval. Není tedy pochyb o tom, že pan H. byl oprávněn za společnost Euro-Trend s. r. o. v tomto rozsahu jednat.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti namítala, že v době, kdy byla plná moc uzavřena, daňový řád neumožňoval, aby daňové poradenství vykonávala právnická osoba. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový řád žádné omezení pro zastupování právnickou osobou

nestanoví. Uvedenou problematiku řeší zákon o daňovém poradenství, který teprve s účinností od 1. 7. 2008 umožňuje také obchodním společnostem vykonávat daňové poradenství (§ 3 odst. 6). Výše uvedená námitka žalobkyně je však v daném případě nepřiléhavá, neboť zástupcem daňového subjektu pro daňové řízení může být jak fyzická tak právnická osoba; nemusí jím být pouze daňový poradce. Není proto relevantní, zda právní úprava účinná v době sepsání předmětné plné moci umožňovala, aby daňovým poradcem byla pouze fyzická osoba. Naopak je třeba vycházet z dikce ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu, z něhož vyplývá možnost daňového subjektu nechat se zastupovat zástupcem, kterým může být jak fyzická, tak právnická osoba, má-li způsobilost k právním úkonům.

Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že pokud J. H. nereagoval na výzvu správce daně o upřesnění plné moci ze dne 17. 7. 2007, správce daně oprávněně vycházel z upřesnění předmětné plné moci poskytnutého samotnou žalobkyní. Neposkytl-li J. H. ve stanovené lhůtě součinnost, nemůže více než rok poté úspěšně namítat, že nebylo vůlí jeho ani daňového subjektu, aby zmocněncem byla společnost Euro-Trend s. r. o.

K postupu krajského soudu, který podanou žalobu pro předčasnost odmítl, zdejší soud jako *obiter dictum* uvádí, že v daném případě, posoudil-li krajský soud, že zástupcem žalobkyně v daňovém řízení byl J. H., měl v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, nejprve uložit stěžovateli povinnost doručit napadená rozhodnutí J. H. a následně se podanou žalobou meritorně zabývat.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. prosince 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu