



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Maria International s. r. o.**, se sídlem Na Čechčelice 420, Praha 5, zastoupeného JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 31. 1. 2012, čj. 706/12-1300-401211, čj. 708/12-1300-401211 a čj. 710/12-1300-401211, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 10. 2013, čj. 57 Af 20/2012 – 87,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 10. 2013, čj. 57 Af 20/2012 – 87, **se zrušuje** ve výroku II. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- III. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 12. 2006, čj. 175973/06/128913/2126, čj. 175993/06/128913/2126 a čj. 176030/06/128913/2126 (dále „platební výměry“), Finanční úřad v Karlových Varech (dále „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004, květen až červen 2004 a 4. čtvrtletí 2004.

2) Finanční ředitelství v Plzni (dále též „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedeným platebním výměrům rozhodnutími ze dne 26. 5. 2008,

čj. 1404/08-1300-401211, čj. 1405/08-1300-401211 a čj. 1407/08-1300-401211. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2010, čj. 30 Ca 94/2008 – 139, byla tato rozhodnutí zrušena a věc byla vrácena finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Kasační stížnost finančního ředitelství zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2011, čj. 8 Afs 12/2011 – 183. Finanční ředitelství opětovně zamítlo odvolání žalobce novými rozhodnutími ze dne 31. 1. 2012, čj. 706/12-1300-401211, čj. 708/12-1300-401211 a čj. 710/12-1300-401211 (dále též „napadená rozhodnutí“).

3) Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Plzni, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“). Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“).

II.

4) Žalobce podal proti rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2012 žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Krajský soud žalobu zamítl. Uzavřel, že žalobce nebyl v odvolacím řízení zastoupen zástupcem na základě plné moci. Žalovaný sdělil žalobci, že správci daně nebyla žádná plná moc doručena, a současně mu umožnil předložit plnou moc. Žalobce tak neučinil a nadále poukazoval na již existující plnou moc, nespecifikoval však, o jakou plnou moc se jedná a komu byla udělena. Poslední zjištěná plná moc, udělená Ing. S. L., se nevztahovala na posuzované řízení, protože byla udělena pro řízení vedená před Finančním úřadem pro Prahu 5 (srov. § 27 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“). Plná moc předložená až v soudním řízení dne 25. 9. 2013 se vztahovala výslovně na řízení vedená před Finančním úřadem v Karlových Varech, nikoli na odvolací řízení vedená před Finančním ředitelstvím v Plzni (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, čj. 2 Afs 10/2004 – 71).

5) Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že k dodatečnému stanovení daně došlo bez projednání zprávy o daňové kontrole, neboť tato vada sice byla důvodem zrušení původních rozhodnutí ze dne 25. 6. 2008 rozsudkem čj. 30 Ca 94/2008 – 139, avšak byla odstraněna následným postupem správních orgánů. Žalobce se však nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto doručil žalobci vyhotovení zprávy o daňové kontrole postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

6) Nedošlo ani k prekluzi práva vyměřit daň. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se lhůta pro vyměření daně do účinnosti tohoto zákona posuzovala podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“). Zahájením daňové kontroly dne 30. 6. 2005 došlo k přetržení tříleté lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Lhůta pro vyměření daně neběžela ode dne 15. 8. 2008, kdy žalobce podal žalobu proti rozhodnutím ze dne 25. 6. 2008. Zbývající lhůta začala znovu plynout dnem následujícím po nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 12/2011 – 183, tj. ode dne 15. 10. 2011. Zbývající lhůta by uplynula 1. 3. 2012, žalovaný však vydal napadená rozhodnutí již 31. 1. 2012.

7) Výrokem II. rozsudku krajský soud uložil žalobci povinnost zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013 – 84, podle kterého jsou náklady v podobě stravného a cestovního důvodně vynaloženými náklady, na jejichž náhradu má žalovaný právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

III.

8) Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uvedl, že v průběhu daňového řízení změnil své sídlo i zástupce. Na nové plné moci uvedl, pro kterého místně příslušného správce daně je plná moc platná. Pro pokračující řízení o doměření daně z přidané hodnoty pověřil opakovaně původního daňového poradce Ing. Ladislava Kubicu a tuto plnou moc uložil u správce daně. Ačkoli stěžovatel upozornil správce daně na existenci tohoto zastoupení, správce daně i nadále jednal přímo se stěžovatelem.

9) Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že plná moc udělená Ing. Kubicovi dne 6. 4. 2009 je platná toliko v řízeních vedených před Finančním úřadem v Karlových Varech, a nikoli v řízeních vedených před Finančním ředitelstvím v Plzni. Odstranění vytýkaných vad procesního postupu prováděl přímo Finanční úřad v Karlových Varech, který byl povinen jednat se zástupcem, kterého si stěžovatel zvolil, a je zřejmé, že toto zastoupení mělo trvat i v odvolacím řízení. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 10/2004 je neaktuální.

10) Zástupce stěžovatele se po podání žaloby snažil u krajského soudu dne 24. 4. 2013 seznámit se spisovým materiálem žalovaného. Ten byl ovšem z nejasných příčin částečně označen jako neveřejný. Bylo tím porušeno právo stěžovatele na seznámení se s okolnostmi a důkazy, které vedly k dodatečnému zvýšení daně.

11) Stěžovatel také namítl, že krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení nesprávně, neboť vynaložené náklady žalovaného na stravné a cestovné nepřesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

IV.

12) Žalovaný označil kasační stížnost za nekonkrétní. Uvedl, že neeviduje žádnou plnou moc, která by se vztahovala na řízení vedená před Finančním ředitelstvím v Plzni. Součástí daňového spisu nebyla plná moc s podacím razítkem Finančního úřadu v Sokolově ze dne 6. 4. 2009, kterou stěžovatel zmocnil Ing. Ladislava Kubicu k zastupování v řízeních před Finančním úřadem v Karlových Varech. V dubnu 2009 nebylo před tímto finančním úřadem již vedeno žádné řízení z důvodu změny místní příslušnosti. Tuto plnou moc stěžovatel předložil krajskému soudu až dne 25. 9. 2013, ačkoli tak mohl kdykoli učinit již v řízení před finančními orgány či v předchozích soudních řízeních. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, dle které se zástupce stěžovatele nemohl u krajského soudu seznámit se spisovým materiálem Finančního ředitelství v Plzni, neboť byl zčásti označen jako neveřejný. Spis se totiž ze zákona dělí na veřejnou a neveřejnou část.

V.

13) Nejvyšší správní soud zjistil při předběžném projednání kasační stížnosti, že jeho sedmý senát předložil rozšířenému senátu usnesením ze dne 27. 2. 2014, čj. 7 Afs 11/2014 – 32, k posouzení otázku, zda „*lze podle § 60 odst. 1 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu přiznat proti procesně neúspěšnému žalobci, domáhajícímu se ochrany svých veřejných subjektivních práv postupem podle § 65 a násl. s. ř. s., na náhradě nákladů řízení částky, které mají svůj původ v úkonech, jež nepřesahují rámec běžné úřední činnosti.*“ Sedmý senát totiž dospěl v této otázce k právnímu názoru odlišnému od právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013 – 84, kterým argumentoval krajský soud v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud proto přerušil řízení o kasační stížnosti. Rozšířený senát rozhodl o sporné otázce usnesením ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 – 47. Nejvyšší správní soud proto rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku v souladu s § 48 odst. 5 s. ř. s. o pokračování v řízení.

14) Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

15) Kasační stížnost je částečně důvodná.

16) Stěžovatel mimo jiné namítl, že krajský soud neměl žalovanému přiznat náhradu nákladů řízení, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Jednalo se pouze o náklady v podobě cestovného a stravného pro pracovníka správního orgánu, který se zúčastnil soudního jednání. Krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení v rozporu s právním názorem rozšířeného senátu vyjádřeným ve shora uvedeném usnesení čj. 7 Afs 11/2014 – 47. Podle výroku I. tohoto usnesení totiž platí, že „náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.“ Podle rozšířeného senátu jsou náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů k soudnímu jednání determinovány organizačním uspořádáním veřejné správy a správního soudnictví. Tyto výdaje představují podobně jako výdaje na platy úředníků a technické zabezpečení jejich činnosti součást nákladů běžné úřední činnosti orgánů veřejné správy hrazených z veřejných rozpočtů. Tato okolnost představuje zpravidla důvod zvláštního zřetele hodný, pro který se náhrada nákladů procesně úspěšnému žalovanému správnímu orgánu nepřizná podle § 60 odst. 7 s. ř. s., ač by na ni jinak měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

17) Těžiště činnosti žalovaného spočívá mimo jiné v rozhodování o odvolání daňových subjektů vůči prvostupňovým rozhodnutím správců daně (srov. § 114 daňového řádu v souvislosti s § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb.). Správnost a zákonnost svých rozhodnutí má podle ustálené judikatury hájit i v řízení před správními soudy (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 6. 1999, čj. 6 A 7/99 – 39, publikované v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 1015/2002). K této činnosti je dostatečně finančně i personálně vybaven z veřejných rozpočtů, a není zde důvod, aby náklady na tuto činnost nesl procesně neúspěšný daňový subjekt. Kasační námitka je proto důvodná.

18) Ostatní kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými.

19) Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že správní orgán nerespektoval plnou moc udělenou Ing. Kubickovi dne 6. 4. 2009, kterou stěžovatel předložil krajskému soudu dne 25. 9. 2013 a jejíž kopii přiložil i ke kasační stížnosti. Tato plná moc není ve správním spise obsažena.

20) Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u stěžovatele kontrolu daně z přidané hodnoty dne 30. 6. 2005 za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení zahájená podle dosavadních právních předpisů dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona upravujících řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Podle § 264 odst. 2 daňového řádu platí, že plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona zůstávají zachovány a jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona.

21) Nejvyšší správní soud dále zjistil ze správního spisu, že finanční ředitelství pověřilo dne 21. 10. 2011 správce daně v rámci pokračujícího odvolacího řízení po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu, aby zajistil opětovné projednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelem. Správce daně předvolal stěžovatele výzvou ze dne 8. 11. 2011 k projednání zprávy o daňové kontrole na den 18. 11. 2011. Výzva byla stěžovateli doručena do datové

schránky dne 10. 11. 2011. Protože se stěžovatel nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, správce daně mu ji odeslal postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu do vlastních rukou dne 6. 12. 2011. Zpráva o daňové kontrole byla stěžovateli vhozena do schránky dne 20. 12. 2011. Stěžovatel sdělil správci daně dne 27. 12. 2011, že nepovažuje doručení za platné, neboť mělo být doručováno jeho zástupci. Neuvedl však, o jakého zástupce se mělo jednat. Přípisem ze dne 5. 1. 2012, čj. 110/12-1300-401211, finanční ředitelství sdělilo stěžovateli, že neeviduje žádnou plnou moc udělenou stěžovatelem k jeho zastupování v odvolacím řízení. V přípise doručeném finančnímu ředitelství dne 12. 1. 2012 stěžovatel trval na tom, že je zastoupen, opětovně však neuvedl, komu a kdy udělil plnou moc. Finanční ředitelství mu následně sdělilo přípisem ze dne 16. 1. 2012, že aktuálně eviduje pouze plnou moc udělenou stěžovatelem Ing. L., která se však vztahuje pouze na řízení před Finančním úřadem pro Prahu 5. Stěžovatel nepředložil plnou moc k zastupování před finančním ředitelstvím. Finanční ředitelství jej zároveň informovalo, že rozhodnutí o odvolání nebude vydáno dříve než 5 dnů před doručením této písemnosti. Stěžovatel k následnému podání ze dne 23. 1. 2012 opět nepřiložil žádnou plnou moc a pouze uvedl, že není v jeho pravomoci vysvětlovat správnímu orgánu zákonný postup. Finanční ředitelství následně vydalo napadená rozhodnutí.

22) Ze shora uvedeného je zřejmé, že stěžovatel byl správními orgány několikrát upozorněn, že ve spise není založena plná moc, přičemž měl dostatek prostoru ji předložit. Setrval však pouze u obecného a ničím neprokázaného tvrzení, že je zastoupen. Nesdělil správnímu orgánu, komu a kdy plnou moc udělil, ani kdy uplatnil tuto plnou moc u konkrétního správce daně. Zřetelná procesní pasivita stěžovatele musí jít k jeho tíži.

23) Stěžovatel nemohl zpětně zhojit svou procesní pasivitu předložením plné moci v řízení před správním soudem. Plná moc je účinná až od okamžiku jejího uplatnění u správce daně (srov. § 27 odst. 2 daňového řádu), a nemá tedy vliv na účinnost doručení dříve vypravených rozhodnutí. Pro posouzení věci samé je tedy nerozhodné, jaký rozsah měla plná moc udělená stěžovatelem Ing. Kubicovi dne 6. 4. 2009, neboť ji stěžovatel včas neuplatnil u finančního ředitelství, které vedlo odvolací řízení. Znemožnil tak odvolacímu správnímu orgánu posoudit její obsah a v případě pochybností o rozsahu zmocnění vyzvat stěžovatele k úpravě plné moci postupem podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Odvolací orgán tedy nepochybil, doručoval-li písemnosti přímo stěžovateli.

24) Nejvyšší správní soud se blíže nezabýval námitkou, že právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 10/2004 – 71 byl překonán pozdější judikaturou. Stěžovatel uplatnil tuto námitku výhradně v obecné rovině. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že by napadený rozsudek krajského soudu obstál i bez odkazu na zmíněný judikát. Jak už Nejvyšší správní soud zdůraznil výše, pro posouzení věci samé nebyl podstatný rozsah plné moci ze dne 6. 4. 2009, ale to, že stěžovatel neuplatnil tuto plnou moc řádně a včas v odvolacím řízení.

25) Důvodnou není ani námitka, že se zástupce stěžovatele nemohl seznámit s celým obsahem správního spisu. Podle § 264 odst. 8 daňového řádu se postupuje při vedení a nahlížení do spisu u daňových řízení zahájených do dne nabytí účinnosti daňového řádu podle dosavadních právních předpisů, tedy podle zákona o správě daní a poplatků. Podle § 23 odst. 1 tohoto zákona se spis dělí na veřejnou a neveřejnou část. V § 23 odst. 2 téhož zákona byl obsažen výčet částí spisu, do kterých správce daně neumožnil daňovému subjektu nahlédnout. Omezení při nahlížení do spisů platilo podle uvedeného ustanovení přiměřeně i pro zapůjčení spisů pro řízení před krajským soudem. Podle § 45 odst. 3 a 4 s. ř. s. správní orgán vždy označí při předložení spisu správnímu soudu ty části spisu, které obsahují jiné skutečnosti chráněné podle zvláštních zákonů. Předseda senátu tyto části spisu vyloučí z nahlížení; z nahlížení nelze vyloučit části spisu,

jimiž byl nebo bude prováděn důkaz soudem nebo do nichž měl účastník právo nahlížet v řízení před správním orgánem.

26) Stěžovatel uplatnil uvedenou námitku pouze obecně, aniž by specifikoval, zda rozdělení spisu na veřejnou a neveřejnou část považuje za vadu řízení před žalovaným či krajským soudem, a jak mu tato skutečnost zamezila v ochraně jeho veřejných subjektivních práv před krajským soudem. Neuvedl ani, který právní předpis byl rozdělením spisu porušen. Ze záznamu o nahlížení založeném na listu č. 65 soudního spisu a ani z obsahu samotné kasační stížnosti neplyne, že by zástupce stěžovatele měl k rozsahu nahlížení do správního spisu nějaké výhrady, že eventuelně projevil zájem i o nahlédnutí do neveřejné části daňového spisu, nebo že by jeho žádosti o nahlédnutí nebylo vyhověno.

27) Vzhledem ke shora uvedenému Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. rozsudku krajského soudu a ve zbytku kasační stížnost zamítl. V novém rozhodnutí o nákladech řízení krajský soud nepřizná žalovanému náhradu nákladů řízení v podobě stravného a cestovného pro pracovníka, který se zúčastnil soudního jednání, neboť se nejedná o náklady, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

28) O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Z povahy posuzované věci nelze určit míru procesní úspěšnosti obou účastníků. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal žádnému z nich právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně 30. dubna 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu