



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Eurospol – Trading, společnost s ručením omezeným**, IČ: 407 67 957, se sídlem Revoluční 65, Dvůr Králové nad Labem, zast. JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou, se sídlem Palackého 359/4, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 11. 2014, č. j. 31 Af 14/2013 - 59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Celní ředitelství v Hradci Králové rozhodnutími ze dne 26. 12. 2012, č. j. 9443-2/2012-060100-21, č. j. 9443-3/2012-060100-21, č. j. 9443-4/2012-060100-21, č. j. 9443-5/2012-060100-21, č. j. 9443-6/2012-060100-21, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo pět rozhodnutí Celního úřadu Trutnov („správní orgán prvního stupně“) ze dne 10. 8. 2012, kterými celní úřad zamítl odvolání a zastavil odvolací řízení postupem podle ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, proti čtyřem dodatečným platebním výměrům ze dne 28. 5. 2012 a jednomu platebnímu výměru ze dne 29. 5. 2012. Celní úřad výměry ze dne 28. 5. 2012 vyměřil žalobci z moci úřední daň z minerálních olejů, u nichž nebylo prokázáno zdanění ani jejich oprávněné nabytí bez daně, a výměrem ze dne 29. 5. 2012 pokutu za opožděné tvrzení této spotřební daně.

[2] Působnost celního ředitelství přešla s účinností zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, na Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“), jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným.

[3] Žalobou podanou dne 31. 1. 2013 u Krajského soudu v Hradci Králové brojil žalobce proti rozhodnutím celního ředitelství ze dne 26. 12. 2012 a rozhodnutím celního úřadu ze dne 10. 8. 2012. Žalobce byl přesvědčen, že správní orgán prvního stupně nepostupoval při doručování podle zákona, protože podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu měl platební výměry na základě plné moci ze dne 22. 1. 2007 doručit žalobcově zástupkyni – Ing. Daně Petržilkové, daňové poradkyni, přičemž správní orgán tak neučinil. Předmětem plné moci bylo zastoupení ve všech daňových věcech ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to včetně zpracování daňového příznání podle ustanovení § 40 odst. 3 téhož zákona. Jelikož předmětné platební výměry nebyly řádně doručeny, nezačala odvolací lhůta plynout a nemohlo dojít k jejímu zmeškání. Podané odvolání proti platebním výměrům proto bylo odvoláním včasným. Skutečnost, že v daňovém řízení vystupoval přímo i jednatel žalobce, nevyklučovala existenci zastoupení a povinnost správních orgánů doručovat zástupci. Žalobce považoval za nepřipadné v otázce plné moci hledání analogie v soukromém právu a v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu bylo povinností správních orgánů zjistit u jiného správce daně, zdali není u něj založené plná moc vztahující se i k tomuto řízení. Jelikož ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu vstoupilo v účinnost až dne 1. 1. 2011, nebylo v době udělení plné moci Ing. Daně Petržilkové podmínkou, aby zmocnění nabylo účinnosti vůči správnímu orgánu prvního stupně, její uplatnění přímo u tohoto správního orgánu. Žalobce proto navrhoval zrušení napadených rozhodnutí.

[4] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 28. 11. 2014, č. j. 31 Af 14/2013 - 59, žalobu zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění dospěl k závěru, že doručení platebních výměrů jen žalobci bylo řádným doručením, protože plná moc ze dne 22. 1. 2007 udělená zástupkyni žalobce nebyla k datu vydání platebních výměrů účinná vůči správnímu orgánu prvního stupně z toho důvodu, že u něj nebyla podle ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu uplatněna. Jelikož dodatečné platební výměry na daň byly žalobci doručeny dne 8. 6. 2012, platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně dne 9. 6. 2012 a lhůta pro odvolání uplynula u všech dne 9. 7. 2012, odvolání zaslané prostřednictvím datové schránky dne 10. 7. 2012 bylo učiněno již opožděně. Krajský soud k tomu dodal, že podle ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu zůstala plná moc ze dne 22. 1. 2007 v platnosti, ale byla účinná pouze ve vztahu ke správci daně, vůči kterému byla uplatněna. Ačkoli zákon o správě daní a poplatků neobsahoval pravidlo obdobné ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu, bylo třeba plnou moc uplatněnou u správce daně před 1. 1. 2011 pokládat za účinnou vůči správci daně až od okamžiku, kdy mu byla předložena. Opačný závěr by vedl k neudržitelnému výsledku – správce daně by před každým úkonem musel zjišťovat u všech ostatních správců daně, zdali u nich nebyla založena plná moc. Platební výměry proto byly v souladu se zákonem doručeny žalobkyni. Správní orgán prvního stupně totiž nevěděl o plné moci uložené u Finančního úřadu ve Dvoře Králové nad Labem a nebyl si povinen její existenci ověřovat.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Kasační stížností podanou dne 12. 1. 2015 u zdejšího soudu brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) proti nadepsanému rozsudku krajského soudu. Stěžovatel uvádí, že udělil své daňové poradkyni generální plnou moc pro zastupování v daňovém řízení před všemi správci daně, přičemž tato plná moc byla uplatněna dne 24. 1. 2007 u Finančního úřadu ve Dvoře

pokračování

Králové nad Labem. Jelikož byl stěžovatel pro účely daňového řízení zastoupen, měly být zástupkyni doručovány všechny platební výměry. Správní orgán prvního stupně ale platební výměry nesprávně doručoval stěžovateli, ačkoli zástupkyně měla generální plnou moc ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 a § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a proto lhůta pro podání odvolání nezačala plynout. Správce daně byl potom povinen o zmocnění ze zákona informovat i jiné správce daně. Plná moc byla totiž uplatněna před tím, než ode dne 1. 1. 2011 nabylo účinnosti ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel dále uvádí, že správní orgán prvního stupně mohl dotazem lehce zjistit skutečnost, že plná moc byla založena u finančního úřadu. Zároveň nesouhlasí s názorem krajského soudu, že správní orgán prvního stupně tuto povinnost neměl, cituje rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 5 Afs 21/2004 - 41, a ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 48/2010 - 65, a tvrdí, že správce daně je ve vztahu k daňovému subjektu jedním subjektem. Z uvedených důvodů navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ze dne 3. 3. 2013 ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na svá předchozí vyjádření, jelikož stěžovatel neuvádí žádné nové námítky. Plná moc je účinná okamžikem uplatnění pouze vůči tomu správci daně, u kterého byla uplatněna. Žádný zákon přitom neukládá správci daně povinnost vyhledávat, zdali daňový subjekt nepředložil u jiných správců daně nějakou plnou moc, nebo povinnost plnou moc jiným správcům daně přeposílat. Naopak je určující ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu. Závěrem žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66, a navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů tvrzené nezákonnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

[9] Ze spisu zjistil zdejší soud následující podstatné skutečnosti:

[10] Plnou mocí ze dne 22. 1. 2007 zmocnil žalobce daňovou poradkyni Ing. Danu Petržilkovou k jeho zastupování ve všech daňových věcech ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 zákona o správě poplatků, a to včetně zpracování daňového přiznání podle ustanovení § 40 odst. 3 téhož zákona. Na listu je otisk razítka potvrzujícího doručení této plné moci Finančnímu úřadu ve Dvoře Králové nad Labem ke dni 24. 1. 2007.

[11] V odvolání ze dne 12. 9. 2012 proti pěti rozhodnutím o zamítnutí odvolání pro opožděnost [§ 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu] vydaným dne 10. srpna 2012 navrhl žalobce provedení důkazu plnou mocí ze dne 22. 1. 2007; plná moc byla přílohou případu.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Podle § 27 odst. 2 daňového řádu „[p]lná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně“.

[14] Podle § 264 odst. 2 daňového řádu „[p]rávní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. V případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyžve zmocnítele k předložení nové plné moci; do doby předložení nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů“ (relevantní část zvýraznil zdejší soud, pozn.).

[15] Nejvyšší správní soud se zabýval nejdříve tvrzenou nepřezkoumatelností, protože jen tehdy, pokud napadené rozhodnutí krajského soudu touto závažnou vadou netrpí, se může soud zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, č. 617/2005 Sb. NSS, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na: www.nssoud.cz). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, č. 386/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, č. 81/2004 Sb. NSS). V posuzované věci stěžovatel neuvedl žádné konkrétní důvody, pro které shledává rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud naproti tomu neshledal v rozsudku krajského soudu žádná pochybení ve smyslu výše citované judikatury. Kasační námitka proto není důvodná.

[16] Meritem předloženého sporu je právní posouzení otázky, zdali plná moc ze dne 22. 1. 2007 předložená za účinnosti zákona o správě daní a poplatků pouze Finančnímu úřadu ve Dvoře Králové nad Labem měla vliv na doručování dodatečných platebních výměrů vydaných ve dnech 28. a 29. 5. 2012 Celním úřadem Trutnov. Zatímco stěžovatel zastává názor, že výměry měly být doručeny jeho zástupkyni, která disponovala plnou mocí pro všechna daňová řízení, žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že uvedená plná moc nabyla účinků vůči správnímu orgánu prvního stupně až jejím uplatněním u tohoto orgánu.

[17] Stěžovatel vychází ze skutečnosti, že plná moc byla vystavena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který oproti současnému daňovému řádu výslovně neupravoval vznik účinků zastoupení vůči konkrétnímu správci daně. Jelikož se jednalo ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 poslední věty zákona o správě daní a poplatků o neomezenou plnou moc, měla mít účinky vůči všem správcům daně. Nejvyšší správní soud tento závěr ale považuje za chybný. Přestože plnou moc udělil stěžovatel za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, její účinky bylo nutné posuzovat podle ustanovení daňového řádu (viz § 264 odst. 2 daňového řádu). Z citovaného přechodného ustanovení vyplývá jednoznačný závěr, že účinky plné moci vznikly až okamžikem jejího doručení příslušnému správci daně (§ 27 odst. 2 téhož zákona).

[18] Uvedený názor přijal zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66, v němž posuzoval skutkově obdobný případ. Stěžovatel napadal postup, kdy Finanční úřad

pokračování

ve Vyškově doručil písemnost ze dne 4. 8. 2011 přímo stěžovateli, ačkoli stěžovatel byl zastoupen na základě plné moci ze dne 5. 11. 2009 podané u Finančního úřadu v Kroměříži, o které ale první finanční úřad nevěděl. Nejvyšší správní soud k tomu konstatoval, že: „[i] když si stěžovatel zvolil zmocněnce pro zastupování ‚ve všech věcech daní‘, nemůže ani on, ani jeho zmocněnec důvodně předpokládat, že předložením plné moci u jednoho konkrétního správce daně, např. správci daně příslušnému podle sídla zmocnitel ke správě daně z příjmů, došlo k založení generální plné moci k zastupování žalobce ve všech daňových řízeních u všech správců daně na území České republiky, a to i pro případy daňových řízení zabíraných v budoucnu. Takový výklad by znamenal, vzhledem k tomu, že místně příslušným správcem daně z převodu nemovitostí může být podle polohy nemovitosti kterýkoliv finanční úřad v zemi, u kterého aktuálně probíhá daňové řízení (nebo v budoucnu probíhat bude), že správce daně než řízení zabíjí či provede úkon, by musel nejen oslovit správce daně příslušného k řízení stran jiných daní (podle sídla dlužníka či ručitele), ale všechny ostatní finanční úřady, zda u nich nebyla v minulosti (např. v souvislosti s převodem nemovitosti v jejich územním obvodu) založena plná moc udělená daňovým subjektem, která by se mohla vztahovat též na jím vedené řízení.“

[19] Ostatně ani zákon o správě daní a poplatků neupravoval vznik účinků zastoupení vůči správním orgánům jinak. Městský soud v Praze uvedl v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 9 Ca 426/2009-53, že „[...] přisvědčuje názoru žalovaného, že správce daně není povinen zjišťovat na jiných finančních úřadech, zda u nich není uložena plná moc, kterou daňový subjekt udělil ke svému zastupování určitému zástupci. Jednotlivé finanční úřady byly podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, samostatnými správními úřady. Pro určení místně příslušného správce daně v řízení týkajícím se daně z převodu nemovitostí je podle § 4 odst. 8 písm. b) ZSDP rozhodující místo, kde se daná nemovitost nachází. Vzhledem k tomu, že místně příslušným správcem daně v řízení týkajícím se daně z převodu nemovitostí může být (v závislosti na poloze nemovitosti) kterýkoliv finanční úřad v zemi, musel by finanční úřad, u kterého aktuálně probíhá daňové řízení, zjišťovat u všech ostatních finančních úřadů, zda u nich není založena generální plná moc udělená daňovým subjektem, která by se mohla vztahovat též na jím vedené řízení, aby tak vyloučil možnost, že se o takové plné moci nedozví. Takovou povinnost žádný právní předpis místně příslušnému správci daně z převodu nemovitostí neukládá a nelze ji dovozovat ani z obecné povinnosti součinnosti správních orgánů navzájem. Ve svém důsledku by realizace takové povinnosti správní orgány (zde finanční úřady) neúměrně zatěžovala, a paralyzovala tak jejich činnost. Plná moc prokazující vztah zastoupení mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem může být vůči správci daně účinná až od okamžiku, kdy je mu předložena. Lze zde poukázat na paralelu s generální plnou mocí udělenou účastníkem soudního řízení advokátovi, která je založena do jediného soudního spisu týkajícího se konkrétního řízení. Tentýž účastník řízení (zmocnitel) nemůže úspěšně zpochybňovat doručení rozsudku vydaného v jiném řízení jiným soudem s poukazem na to, že soud při doručování rozsudku nerespektoval generální plnou moc založenou ve spise u jiného soudu, o které soud doručující účastníkovi rozsudek neměl ani ponětí“.

[20] Jelikož řešení předložené právní otázky vyplývá přímo z výslovného znění zákona a zdejší soud neshledal žádný důvod, proč by se měl odchýlit od své předchozí rozhodovací praxe, neshledal námitku ohledně účinků plné moci za důvodnou. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel nepředložil správním orgánům jednajícím v posuzované věci plnou moc, která by je zavazovala k postupu podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu; dodatečné platební výměry tedy byly správně doručovány přímo stěžovateli (§ 101 odst. 5 a 6 daňového řádu). Protože nelze z textu zákona dovodit ani povinnost správních orgánů ke sdílení informace ohledně předložení plné moci jednomu z nich, odpovědnost za vznik zastoupení na základě plné moci nesl stěžovatel (§ 27 odst. 1 a 2 daňového řádu).

[21] Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 21/2004 - 41, nejedná se o skutkově obdobný případ, protože v citovaném rozsudku byla předmětem sporu námitka, že správní orgán nepředložil soudu úplný spisový materiál (chyběla plná moc). Oproti nyní posuzovanému případu ale stěžovatel prokázal, že plná moc byla

správním orgánu doložena, a proto měla mít účinky pro doručování ve správním řízení. Rovněž rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 48/2010 - 65, není pro projednávanou věc případný, protože stěžovatel nebyl při doručování dodatečných platebních výměrů ze dne 28. a 29. 5. 2012 zastoupen, a výměry tedy měly být doručovány pouze jemu.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[22] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Protože stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Úspěšný žalovaný potom žádné náklady v řízení o kasační stížnosti neuplatnil.

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

V Brně dne 10. dubna 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu