

## **DORUČOVÁNÍ ZÁSTUPCŮM V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ - MOŽNOSTI TELEOLOGICKÉ REDUKCE**

FILIP RIGEL

Masarykova univerzita, Právnická fakulta / Nejvyšší správní soud, Česká republika

### **Abstract in original language**

Příspěvek se zabývá problematikou doručování zástupcům v daňovém řízení. Je nastíněna zvláštní situace, kdy je zástupci udělena plná moc, která je omezena jen na doručování. Podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků přitom platí, že má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Článek odpovídá na otázku, zda je třeba v případě nastíněné plné moci doručovat účastníkovi i jeho zástupci.

### **Key words in original language**

Doručování, zástupce, daňové řízení

### **Abstract**

The contribution deals with the delivery to the representatives in the Czech Tax Proceedings. The question is: To whom shall be send the consignment, if the participant has a representative?

### **Key words**

Delivery, Representative, Tax Proceedings

Doručování je jedním ze stěžejních právních institutů. Téměř každý procesní předpis upravuje vlastní způsob doručování, přesto mají všechny možné úpravy ledasco společného. V případě doručování zástupcům účastníků volí procesní předpisy v zásadě mezi dvěma možnostmi: buď se v případě zastoupení doručuje toliko zástupcům, anebo se paralelně doručuje jak zástupcům, tak i přímo zastoupeným účastníkům samotným.

Doposud účinný zákon o správě daní a poplatků<sup>1</sup> stanoví ve svém § 17 odst. 7, že má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li

---

<sup>1</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.

Naproti tomu počínaje 1. lednem 2011 účinný daňový řád,<sup>2</sup> který dosavadní zákon o správě daní a poplatků nahrazuje, stanoví ve svém § 41 odst. 1, že má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. V § 41 odst. 2 je pak zakotveno, že má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení rozhodným pro počátek běhu lhůty je při souběžném doručování této osobě i jejímu zástupci den doručení písemnosti, který nastane později.

Nový daňový řád tedy již (s ohledem na praxi patrně rozumně) opouští distinkci mezi omezenou a neomezenou plnou mocí z hlediska toho, komu se doručuje. Tím ovšem vypouští také možnost vzniku kuriózní situace, které se chceme věnovat v tomto textu. Je tedy jedna z posledních příležitostí předestřené situaci, která má značný význam z hlediska výkladu právních předpisů, vysvětlit, dokud je zákon o správě daní a poplatků součástí platného pozitivního práva.

V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu<sup>3</sup> rozumíme omezenou plnou mocí takovou, kdy je přesně definován její rozsah; za neomezenou pak považujeme - zjednodušeně řečeno - plnou moc v ostatních případech.

Pokud ovšem daňový subjekt v plné moci uvede, že se vztahuje toliko na přijímání písemností z finančního úřadu, tedy fakticky pouze na doručování, jde nepochybně o plnou moc omezenou - a to právě na tento definovaný úkon.

V případě plné moci omezené na konkrétní úkon se ovšem doručuje v souladu s citovaným § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jak příjemci, tak i jeho zástupci. V naznačené situaci by tak ryze jazykový výklad ("prvotní přiblížení se k normě") vedl k závěru, že v případě plné moci omezené na doručování je třeba doručovat příjemci i zástupci.

Naznačený závěr by vyústil v paradoxní situaci: osoba, která se chce nechat zastoupit pro doručování, by fakticky nic takového učinit nemohla, resp.

---

<sup>2</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>3</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006-79, publ. pod č. 1353/2007 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí je rovněž uvedeno, že v případech, kdy správce daně považuje plnou moc za omezenou, ačkoliv ta je reálně neomezená, a doručuje své rozhodnutí dle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jak daňovému subjektu, tak i jeho zástupci, nemůže být k újmě daňového subjektu, podá-li proti doručenému rozhodnutí žalobu ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy toto rozhodnutí bylo doručeno jemu.

nedosáhla by zamýšleného následku. Takový závěr ovšem očividně nelze připustit.

Z teoretického hlediska jde o případ tzv. zakryté teleologické (nepravé) mezery v zákoně. Doslovný výklad zákona totiž není v souladu s jeho teleologickým pozadím. Zákon vlastně reguluje více, než by měl. Právní úprava nechybí, nýbrž přebývá, přesto však můžeme hovořit o mezeře v právu, neboť i v tomto případě zákon určité ustanovení postrádá - a to takové, které by stanovilo výjimku (v daném případě z pravidla o doručování zástupcům s omezenou plnou mocí).<sup>4</sup> Jde tak o výklad *contra verba*, avšak *secundum rationem legis*. Nástrojem k uzavření takové mezery je tzv. teleologická redukce.<sup>5</sup>

Také Ústavní soud<sup>6</sup> uvedl, že v případě plurality interpretačních alternativ je vyloučena ta, jež vede z pohledu smyslu a účelu normy k nepřijatelným důsledkům. Namísto je naopak postup výkladem *per reductionem ad absurdum*, což představuje formu výkladu teleologického (teleologické redukce). Ta může být užita buď samostatně, nebo tehdy, dovádí-li výklad podle několika jiných argumentů k rozporným (nekompatibilním) závěrům.

Teleologická redukce se liší od restriktivního výkladu. "Ten se pohybuje vždy v rámci neurčité části pojmu, je tak nástrojem k odstranění sémantických nejasností, nikoli dotváření práva. Naproti tomu teleologická redukce zasahuje do jazykově nesporné části pojmu, do jeho jádra."<sup>7</sup>

Teleologická redukce je opakem analogie. Té se použije, chybí-li zákonná úprava, ačkoliv by objektivně existovat měla. Naopak teleologická redukce je užita tehdy, existuje-li právní úprava, ačkoliv by se objektivně na některé případy vztahovat neměla. S teleologickou redukcí je tak třeba zacházet stejně opatrně jako s analogií. Významně totiž zasahuje do zásady právní jistoty - zcela srozumitelně formulované psané pravidlo, ve které má jeho adresát důvěru, se totiž nepoužije. Výsledek, k němuž bychom doslovnou aplikací tohoto pravidla došli, tak musí být zcela jistě absurdní, nikoliv jen pochybný.<sup>8</sup>

Nejvyšší správní soud již několikrát uvedl,<sup>9</sup> že orgány aplikující právo, mezi nimiž zaujímají dominantní pozici nezávislé soudy, musí při své činnosti

---

<sup>4</sup> Na nastíněnou situaci nepamatuje ani komentář. Viz Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: Zákon o správě daní a poplatků. Komentář, Praha: C. H. Beck, 2002, s. 135-143.

<sup>5</sup> Viz Melzer, F.: Metodologie nalézání práva, Brno: Tribun EU, 2008, s. 178.

<sup>6</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28. 1. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 41/02, publ. pod č. 98/2004 Sb.

<sup>7</sup> Cit. Melzer, F.: Metodologie nalézání práva, Brno: Tribun EU, 2008, s. 192.

<sup>8</sup> Blíže tamtéž, s. 193.

<sup>9</sup> Zejm. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004-43, publ. pod č. 1115/2007 Sb. NSS.

postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s co možná největší mírou racionality. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit, a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. Jakkoliv je institut doručování v právním řádu významný, operuje i s některými abstraktními termíny (např. fikce doručení) a má řadu konkrétních právních dopadů, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek, kdy doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými v daném případě vrchnostenským orgánem. Jestliže tedy na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech, na straně druhé nelze přijmout formalistický přístup těchto účastníků, dosahující svojí intenzitou až procesních obstrukcí.

Z těchto úvah pak Nejvyšší správní soud vyšel i v rozsudku, v němž se přímo zabýval shora popsanou skutkovou situací.<sup>10</sup> V předchozím žalobním řízení krajský soud<sup>11</sup> za pomoci teleologické redukce dospěl k závěru, že v případě zastupování pro doručování se nepoužije § 17 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků. Tím vzniká mezera v právu, kterou je třeba zaplnit analogií, neboť musí existovat možnost nechat se reálně zastoupit i pro doručování.

Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku tento závěr drobně korigoval, neboť vyšel z toho, že použití analogie je prostředkem subsidiárním, použitelným toliko v případě, kdy skutečně existuje prává mezera v zákoně. Ustanovení § 17 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků lze ovšem za použití obvyklých výkladových metod interpretovat tak, že užití analogie není třeba.

Účelem právní úpravy zastupování (nejen té podle § 10 zákona o správě daní a poplatků) je totiž umožnit osobě, aby určitou věc nemusela učinit sama (ať již z jakéhokoliv důvodu), ale mohla ji za ni učinit osoba jiná, zmocněná. Účelem plné moci udělené pro doručování tedy je, aby písemností nemusel přebírat ten, komu jsou určeny, ale mohla je se všemi právními účinky převzít osoba zmocněná. Lpění na doslovném a izolovaném výkladu uvedeného ustanovení by tak dle kasačního soudu přineslo absurdní situaci - a sice, že se v materiálním slova smyslu nelze nechat zastoupit pro doručování, neboť k zamýšlenému účinku - doručení toliko zmocněnci - nemůže nikdy dojít. Plně tak je namístě postupovat za pomoci teleologické redukce. To tedy znamená nahlížet na citované

---

<sup>10</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 2 Afs 52/2007-50, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

<sup>11</sup> Rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 28. 2. 2007, č. j. 59 Ca 18/2006-29 a č. j. 59 Ca 19/2006-29.

ustanovení tak, že mu chybí výjimka z pravidla doručování zástupci i daňovému subjektu pro případy, kdy je plná moc omezená právě na doručování.

Závěrem je třeba říci, že smysl prezentovaného příspěvku tkvěl v ilustrování výkladu teleologickou redukcí na konkrétním skutkovém základu. Přestože pro něj počínaje příštím rokem přestane existovat právní pozadí, bude jistě možné najít řadu dalších příkladů, kdy k užití tohoto výkladu povede cesta.

**Literature:**

- Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: Zákon o správě daní a poplatků. Komentář, Praha: C. H. Beck, 2002, 492 s., ISBN 80-7179-651-4
- Melzer, F.: Metodologie nalézání práva, Brno: Tribun EU, 2008, 194 s., ISBN 978-80-7399-358-0

**Contact – email**

*filip@rigel.cz*