

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **Ing. J. S.**, bytem Kravsko 52, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, č. j. 30 Ca 398/2001 – 41,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, č. j. 30 Ca 398/2001 – 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2004, č. j. 30 Ca 398/2001 – 41, byla odmítnuta žaloba Ing. J. S. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 5. 2001, č. j. FŘ 110/4266/00-0107, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 10. 12. 1999, č. j. 112290/99/346911/6259, o dodatečném vyměření daňové ztráty z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši -78 731 784 Kč. V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že správní rozhodnutí nebyla daňovému subjektu doručena zákonem předepsaným způsobem. Ve spise jsou založeny plné moci pro daňové poradce k zastupování při ústním jednání před správcem daně a z jejich obsahu lze podle názoru krajského soudu dovodit, že šlo o omezené plné moci k určitému úkonu. Dále byla ve spise založena plná moc ze dne 15. 12. 1997, kterou daňový subjekt zmocňuje advokáta k zastupování v tomto řízení a z jejího obsahu plyne, že jde o neomezenou plnou moc k zastupování v daňovém řízení, kterou byl advokát zmocněn k vykonávání veškerých úkonů včetně přijímání doručovaných písemností. Z ničeho také neplyne, že by tato neomezená plná moc byla omezena pro určitý

úkon nebo že by byla vypovězena. S poukazem na § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) krajský soud dovodil, že měla být doručována správní rozhodnutí jak finančního úřadu, tak stěžovatele, zástupci daňového subjektu. U rozhodnutí správce daně není patrno, kdo písemnost převzal, zda to byl daňový subjekt nebo jeho zástupce, a žalobou napadené rozhodnutí bylo doručováno pouze daňovému subjektu, jak vyplývá z připojené doručenky. Proto krajský soud označil za evidentní, že v této situaci nemohlo žalobou napadené rozhodnutí nabýt právní moci, neboť nebylo doručováno v souladu s citovaným ustanovením, a proto byla žaloba podána předčasně.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas s právním posouzením povahy, resp. druhu, plné moci udělené daňovým subjektem advokátovi JUDr. J. J. Plná moc je sice typem tzv. advokátní formulářové plné moci, má tedy obecnou část zmocňující advokáta k zastupování ve všech právních věcech, resp. i k přijímání doručovaných písemností, avšak má také svoji zvláštní část, konkrétně její poslední větu, která zní: „Tuto plnou moci uděluji i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu a zákoníku práce a jako zvláštní plnou moc k jednání dne 15. 12. 1997“. Plná moc je rovněž datována dnem 15. 12. 1997. Stěžovatel vyjádřil domněnku, že správce daně ve věci postupoval správně, pokud tuto plnou moc vyhodnotil jako speciální omezenou plnou moc pro určitý úkon, ústní jednání před správcem daně, o němž byl ve smyslu § 12 zákona o správě daní a poplatků sepsán protokol. Pokud by předmětná plná moc měla být neomezená, muselo by namísto k jednání dne 15. 12. 1997 být uvedeno např. v daňovém řízení před Finančním úřadem ve Znojmě či jiná obecná formulace, nikoliv uvedení jednoho konkrétního jednání. Na podporu své domněnky, že plná moc má charakter omezené plné moci na určitý úkon, stěžovatel dále uvedl, že ve všech dalších úkonech činěných daňovým subjektem v daňovém řízení za daňový subjekt tento advokát nejednal. Mj. i odvolání ze dne 6. 1. 2000, resp. jeho doplnění ze dne 25. 7. 2000, jsou podepsány, resp. podány, daňovým subjektem samým. Krajský soud tedy posoudil povahu předmětné plné moci, neboť z jejího znění vyplývá, že je plnou mocí omezenou na určitý právní úkon, a to jednání před správcem daně dne 15. 12. 2003 (správně 1997). Závěrem stěžovatel dodal, že námitka údajného vadného doručování nebyla v průběhu daňového řízení daňovým subjektem uplatněna a to ani v odvolání ani v žalobě, když tato byla podána v zákonem stanovené lhůtě tak, aby se daňový subjekt domohl meritorního přezkoumání rozhodnutí stěžovatele. Proto stěžovatel navrhl, aby napadené usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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.

Plná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetí osobě, které se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat, je tedy osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou, přičemž podle § 10 odst. 3 věta třetí zákona o správě daní a poplatků jedná zástupce v rozsahu plné moci udělené

písemně nebo ústně do protokolu. Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zástupce činit všechny právní úkony, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon.

V daném případě se jedná o posouzení, zda bylo při doručování rozhodnutí daňovému subjektu v daňovém řízení postupováno v souladu s ustanovením § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv.

V průběhu daňového řízení se konala celá řada ústních jednání, u kterých daňový subjekt zastupovaly na základě plné moci různé osoby. U ústního jednání dne 15. 12. 1997 zastupovali na základě plných mocí ze dne 15. 12. 1997 daňový subjekt jednak daňový poradce RNDr. B. K. a advokát JUDr. J. J. Plná moc opravňovala advokáta k tomu, aby daňový subjekt „obhajoval, resp. ve všech právních věcech zastupoval, aby vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, námitky nebo rozklad a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal, jejich plnění potvrzoval, dědictví odmítal nebo neodmítal, a to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci.“ Tuto plnou moc udělil daňový subjekt „i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu a zákoníku práce a jako zvláštní plnou moc k jednání dne 15. 12. 1997“. U dalšího ústního jednání dne 23. 1. 1998 zastupoval daňový subjekt na základě plné moci daňový poradce RNDr. B. K. Stejný zástupce jednal jménem daňového subjektu u ústního jednání dne 17. 11. 1998, kterého se sice také osobně na žádost daňového subjektu zúčastnil JUDr. J. J., ale správce daně s ním nejednal a protokol podepsal jen daňový subjekt a jeho daňový poradce. Další úkony v daňovém řízení činil osobně daňový subjekt, ať už se jednalo o písemné vyjádření ze dne 17. 11. 1998, projednání zprávy o daňové kontrole dne 10. 12. 1999, podání odvolání ze dne 6. 1. 2000 nebo jeho doplnění do protokolu dne 23. 2. 2000. Pouze nahlížení do dokladů uvedených ve zprávě o kontrole se spolu s daňovým subjektem dne 14. 12. 1999 zúčastnil jako zástupce daňový poradce RNDr. B. K.

Z výše uvedeného je podle názoru Nejvyššího správního soudu nesporné, že rozsah udělené plné moci advokátovi JUDr. J. J. byl omezen na ústní jednání dne 15. 12. 1997, jak je jednak uvedeno výslovně v plné moci, a jak také potvrzuje další průběh daňového řízení, kdy daňový subjekt se správcem daně i stěžovatelem jednal buď osobně nebo byl zastoupen daňovým poradcem na základě plných mocí udělených mu pro jednotlivé úkony. Je-li v plné moci výslovně uvedeno, že je udělena i jako zvláštní plná moc k jednání konkrétního dne, nemůže se jednat o neomezenou plnou moc, i když obsahuje obecnou část zmocňující advokáta k zastupování ve všech právních věcech. Byla-li plná byla výslovně omezena na ústní jednání dne 15. 12. 1997, nelze aplikovat § 10 odst. 3 poslední větu zákona o správě daní a poplatků, podle něhož platí, že plná moc pro daňové řízení je neomezená, není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není vymezen přesně.

V této souvislosti nelze také nepoukázat na to, že u ústního jednání dne 15. 12. 1997 zastupovali daňový subjekt dva zástupci na základě plné moci přesto, že podle § 10 odst. 3 věta druhá zákona o správě daní a poplatků věci může mít daňový subjekt současně jen jednoho zástupce.

Je tedy evidentní, že daňový subjekt neudělil advokátovi JUDr. J. J. plnou moc neomezenou, jak dovodil krajský soud. Proto nebyl naplněn předpoklad pro aplikaci ustanovení § 17 odst. 7 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, a nebyl důvod doručovat napadené rozhodnutí, resp. rozhodnutí správce daně, JUDr. J. J. jako zástupci daňového subjektu. Stěžovatel za této situace v souladu se zákonem o správě daní a poplatků správně doručoval daňovému subjektu. Nejedná se proto o žalobu předčasně podanou a krajský soud měl žalobu meritorně projednat.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 23. prosince 2004

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu