



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **S. – U., s. s. s r. o.**, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutím ze dne 13. 5. 2005, č. j. 16601/1/130/03, č. j. 4669/1/130/05, č. j. 4669/2/130/05 a č. j. 4669/3/130/05, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 1. 2006, č. j. 59 Ca 82/2005 - 38,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 1. 2006, č. j. 59 Ca 82/2005 - 38, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 13. 5. 2005 zamítl žalovaný shora uvedenými rozhodnutími odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 6. 2003 a ze dne 19. 11. 2004 týkajícím se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty. Konkrétně rozhodnutím žalovaného č. j. 16601/1/130/03 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 17. 6. 2003, č. j. 60778/03/187910/1291. Rozhodnutím žalovaného č. j. 4669/1/130/05 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 17. 6. 2003, č. j. 60791/03/187910/1291. Rozhodnutím žalovaného č. j. 4669/2/130/05 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 17. 6. 2003, č. j. 60793/03/187910/1291. Posledním rozhodnutím žalovaného č. j. 4669/3/130/05 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 18. 6. 2003, č. j. 60859/03/187910/1291.

Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami ke Krajskému soudu v Hradci Králové; ten nejprve usnesením spojil všechny žaloby do jednoho řízení a následně je odmítl. Své rozhodnutí zdůvodnil tím, že všechna napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 2. 6. 2005, avšak již dne 18. 5. 2005 byla doručena jejímu zástupci, JUDr. Ing. Vladimíru Nedvědovi. Žalobkyně tomuto zástupci udělila dne 2. 7. 2003 plné moci k zastupování ve věcech jednotlivých platebních výměrů na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou č.j. 60778/03/187910/1291, č.j. 60791/03/187910/1291, č.j. 60793/03/187910/1291 a č.j. 60859/03/187910/1291. Každá plná moc byla formulována tak, že zástupce byl zmocněn zastupovat žalobkyni ve věcech příslušného platebního výměru a vykonávat všechny právní úkony, které žalobkyni přísluší a s tím souvisí, zejména podávat žádosti, odvolání, přijímat písemnosti, jednat s pracovníky správce daně. Krajský soud dospěl s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č.j. 7 Afs 10/2005 - 86 (publikováno pod č. 574/2005 Sb. NSS) k závěru, že výše uvedené plné moci byly neomezené ve smyslu § 10 odst. 3 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalovaný byl proto povinen v souladu s § 17 odst. 7 daňového řádu doručit svá rozhodnutí pouze zástupci žalobkyně; ode dne doručení tomuto zástupci pak počala běžet dvouměsíční lhůta k podání žalob, která skončila dne 18. 7. 2005. Žaloby byly proto podány opožděně a krajský soud je postupem podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl.

Ve včas podané kasační stížnosti pak žalobkyně uvedla, že v ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu je konstruována právní fikce neomezené plné moci. Současně podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Správce daně tedy pro užití právní fikce neomezené plné moci prokazuje absenci rozsahu zmocnění nebo nepřesného zmocnění, resp. má-li správce daně v úmyslu použít právní fikci neomezené plné moci, je povinen prokázat, že existují skutečnosti uvedené ve větě poslední § 10 odst. 3 daňového řádu, tedy že plná moc je rozsahem bezobsažná nebo nepřesná. Vzhledem k tomu, že správce daně tyto skutečnosti neprokazoval, právní fikce neomezené plné moci v daňovém řízení nebyla užita, a plné moci proto nebyly neomezené. Pokud správce daně neužil právní fikci neomezené plné moci, nemůže soud bez provedení dokazování vyřešit otázku právní fikce neomezené plné moci a dospět k závěru, že mělo být doručováno pouze zástupci. Soud proto dospěl k nesprávnému závěru, že předmětné plné moci jsou neomezené, a to navíc bez jednání a provedení dokazování, přestože podle daňového řádu musí být existence skutečností rozhodných pro užití právní fikce prokázána správcem daně a v tomto případě se tak nestalo. Lhůta pro podání žaloby tak byla zachována.

Dále žalobkyně odkázala na § 10 odst. 1 daňového řádu, podle nějž může správce daně ustanovit fyzické osobě zástupce pro daňové řízení, který je nepochybně co do rozsahu zastoupení ve stejné pozici jako by byl opatrovník ustanovený soudem, tedy takový zástupce zastupuje daňový subjekt (fyzickou osobu) bez ohledu na konkrétní (určité) daňové řízení. Podle žalobkyně se spojení „pro daňové řízení“ uvedené v § 10 odst. 1 obsahově shoduje se stejným slovním spojením v § 10 odst. 3, tedy že se nejedná o konkrétní (určité) daňové řízení, ale jedná se o daňové řízení ve smyslu legislativní zkratky uvedené v § 2 odst. 1 daňového řádu, tedy řízení o daních, přičemž pojem daně je uveden v § 1 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití neomezené plné moci tak znamená, že zástupce zastupuje ve všem, co je předmětem daňového řízení.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že správce daně i on sám posoudili plnou moc jako omezenou, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Na úvod je nutné poznamenat, že předmětná kasační stížnost napadá usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, a proto přicházejí pro žalobkyni v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.

Kasační stížností nastolila žalobkyně otázku charakteru plné moci, ve které je uvedeno, že zástupce je zmocněn zastupovat žalobkyni ve věcech konkrétního platebního výměru a vykonávat všechny právní úkony, které žalobkyni přísluší a s tím souvisí, zejména podávat žádosti, odvolání, přijímat písemnosti, jednat s pracovníky správce daně. První senát Nejvyššího správního soudu rozhodující ve věci při předběžné poradě zaujal názor, že se jedná o plnou moc omezenou s vymezeným rozsahem, neboť rozsah omezené plné moci může být dle daňového řádu vymezen i jiným způsobem, než výslovným uvedením právních úkonů, k nimž je zmocněnec zmocněn, například vztažením takové plné moci k určitému platebnímu výměru. Tento právní názor byl však v rozporu s právním názorem vyjádřeným sedmým senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 - 86 (publikováno pod č. 574/2005 Sb. NSS), podle nějž lze pod omezenou plnou mocí chápat pouze takovou plnou moc, která má vymezený rozsah zmocnění, tj. musí v ní být přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnout do spisu, sepsat odvolání apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměrů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, na jejímž základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony. Za této situace postupoval první senát v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. a spornou otázku předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, vyšel při posouzení této otázky ze znění § 10 odst. 3 daňového řádu a z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (č. 15/2003 Sb. ÚS) a dospěl k závěru, že „pro to, aby byla plná moc podle daňového řádu omezená, byt tuto podmínku daňový řád nijak výslovně nevymezuje, musí v ní být uvedeny pokyny od zmocnitele, jak má být taková plná moc vykonávána, a musí být přesně vymezen její rozsah. Vymezí-li proto daňový subjekt v daňovém řízení rozsah zmocnění zvoleného zástupce pouze zastupováním ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty označeného dále konkrétními údaji o názvu správce daně, datu vydání platebního výměru, číslu jednacím a demonstračním výčtem předpokládaných úkonů, jedná se na půdorysu právní úpravy této daně, kde zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, o dostatečně vymezené samostatné řízení, a tedy o neomezenou plnou moc“. Současně však rozšířený senát dodal, že „pokud správce daně přesto v takovém případě bez dalších vlastních zjištění ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) citovaného zákona považuje plnou moc za omezenou a doručuje své rozhodnutí dle ustanovení § 17 odst. 7 téhož zákona

jak daňovému subjektu (zde jako příjemci), tak i jeho zástupci, nemůže být k újmě daňovému subjektu, podá-li proti tomuto rozhodnutí žalobu ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo toto rozhodnutí doručeno“. Rozšířený senát poté vrátil věc k rozhodnutí prvnímu senátu, který ji posoudil v souladu s uvedenými závěry.

Námitku žalobkyně založenou na srovnání pozice opatrovníka či ustanoveného zástupce podle § 10 odst. 1 daňového řádu a zvoleného zástupce podle § 10 odst. 3 téhož zákona neshledává Nejvyšší správní soud za důvodnou. Opatrovník či ustanovený zástupce bude sice zpravidla zastupovat účastníka „neomezeně“, tj. ve všech otázkách daného daňového řízení, pro nějž byl ustanoven, nicméně v těchto případech problém posouzení rozsahu zmocnění jak jej uvádí § 10 odst. 3 daňového řádu vůbec nenastává. Neexistuje zde totiž projev vůle daňového subjektu a jeho zástupce (plná moc), který by bylo nutné posuzovat, neboť zde žádná plná moc udělována není. Rozsah zmocnění je dán v rozhodnutí soudu či správce daně. Otázka omezené či neomezené plné moci je řešena pouze v případě zvoleného zástupce, kdy plná moc (dohoda o plné moci) coby dvoustranný právní úkon vytváří vztah zastoupení, jehož rozsah si mohou smluvní strany libovolně stanovit. Lze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že pojem „daňové řízení“ uvedený v § 10 odst. 1 a v § 10 odst. 3 poslední věta daňového řádu jsou významově totožné; to ovšem nijak nevyvrací správnost závěru krajského soudu o tom, že v daném případě se jednalo o plné moci neomezené.

K námitce žalobkyně týkající se povinnosti správce daně prokazovat skutečnosti rozhodné pro použití fikce neomezené plné moci Nejvyšší správní soud poznamenává, že v daném případě se mýlí účinkem. Správce daně má sice podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu povinnost prokazovat skutečnosti rozhodné pro použití právní domněnky nebo fikce, avšak v projednávané věci je nutné zdůraznit, že správce daně v daňovém řízení posoudil předmětné plné moci jako omezené, a proto neměl důvod prokazovat skutečnosti rozhodné pro fikci neomezené plné moci ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu. V souladu s výše uvedeným názorem rozšířeného senátu však nemůže být na újmu daňovému subjektu, pokud správce daně posoudí plnou moc (chybně) jako omezenou a krajský soud poté jako neomezenou. Jestliže tedy žalovaný v právě projednávané věci doručoval žalobou napadená rozhodnutí jak zástupci žalobkyně tak i žalobkyni samotné na základě plných mocí, které vyhodnotil jako omezené, nemůže být k újmě žalobkyni, podala-li proti těmto rozhodnutím žaloby ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy jí samotné byla tato rozhodnutí doručena. Krajský soud tedy postupoval v rozporu s článkem 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, když sice předmětné plné moci vyhodnotil správně jako neomezené, avšak současně nezohlednil způsob, jakým byly tyto plné moci posuzovány v daňovém řízení a včasnost žalob posoudil podle okamžiku doručení napadených rozhodnutí zástupci žalobkyně. Žaloby podané dne 2. 8. 2005 proti rozhodnutím žalovaného doručným dne 18. 5. 2005 zástupci žalobkyně a dne 2. 6. 2005 žalobkyni samotné je proto nutné považovat za včasné.

Žalobkyně se svými námitkami tedy uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu a věc projedná meritorně. 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. září 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu