



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele společnosti **O., akciová společnost**, zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 8a, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 4. 2. 2004, č. j. 30 Ca 491/2000 - 62,

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 :

Napadeným usnesením Krajského soudu v Brně byla odmítnuta pro opožděnost žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „správní orgán“) ze dne 14. 8. 2000, č. j. FR-2419/1999-120, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále též „správce daně“) ze dne 26. 11. 1998, č. j. 139989/98/288914/5429, kterým byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) namítl stížní důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Uvedl, že byl v daňovém řízení ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 zastoupen daňovým poradcem Ing. J. Š. na základě plné moci ze dne 3. 4. 1998. S ohledem na okolnost, že se jednalo o zástupce s neomezenou plnou mocí, mělo být dle ust. § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o

správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), doručováno pouze tomuto zástupci. Ve spise správního orgánu je však založena pouze doručka, dle které bylo napadené rozhodnutí správního orgánu doručováno do sídla stěžovatele. Dle ust. § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků nese důkazní břemeno ohledně řádného doručení správní orgán. Stěžovatel dále uvádí, že v předmětné věci mohly nastat dvě varianty. Správní orgán buď doručil daňovému poradci stěžovatele dne 18. 8. 2000 tak, jak tvrdí stěžovatel, a pak byla lhůta pro podání žaloby zachována, nebo mu nedoručil vůbec, a tudíž nebylo do dnešního dne řádně doručeno. Proto nebylo vůbec možné uvažovat o odmítnutí žaloby. Těmito skutečnostmi se však krajský soud vůbec nezabýval, proto stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení. V doplnění kasační stížnosti ze dne 6. 4. 2005 se stěžovatel na podporu svých tvrzení dovolal rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že z plné moci, která je součástí správního spisu, vyplývá, že se nejedná o generální plnou moc, což je zřejmé nejen z průvodního dopisu zmocněnce, ale i z dalších úkonů zmocnitele v průběhu daňového řízení. Správní orgán dále zdůraznil, že opravné prostředky v rámci správy daní byly ing. Š. prováděny nikoliv na základě plné moci ze dne 3. 4. 1998, nýbrž na základě plné moci ze dne 17. 9. 1998. Vzhledem k okolnosti, že stěžovatel dne 27. 4. 2000 odvolal jím udělenou plnou moc ze dne 17. 9. 1998, postupoval správní orgán v souladu s úpravou daňového procesu, když rozhodnutí vydané dne 14. 8. 2000 doručoval pouze stěžovateli. Správní orgán navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 27. 10. 2005, č. j. 7 Afs 56/2004 - 87, kasační stížnost stěžovatele odmítl, neboť dle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost opírající se pouze o nové důvody nepřipustná. Toto usnesení Nejvyššího správního soudu bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06, neboť ústavní soud dospěl k závěru, že zhodnocení kasační stížnosti stěžovatele jako opírající se pouze o nové důvody v rozhodných souvislostech neobstálo, čímž došlo k porušení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Proto se Nejvyšší správní soud v pokračujícím řízení zabývá námitkami stěžovatele vznesenými v jeho kasační stížnosti.

Z obsahu správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly pro věc samu následující podstatné skutečnosti:

Průvodním dopisem ze dne 24. 4. 1998 oznámil Ing. J. Š. správci daně, že ho stěžovatel „zplnomocňuje k zastupování pro podání přiznání k dani z příjmů za rok 1997“. Přílohou tohoto dopisu byla i plná moc ze dne 3. 4. 1998, kterou předseda představenstva stěžovatele udělil Ing. Š., aby „zastupoval společnost O., akciová společnost, ve věci podání přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 1997 před finančními orgány, V souvislosti s tím vykonával veškeré úkony, podával návrhy a žádosti, podával opravné prostředky nebo námitky a vzdával se jich.“ Textově shodnou plnou moc, avšak pro zdaňovací období 1996, udělil stěžovatel témuž zástupci dne 26. 5. 1997. Na výzvu k upřesnění této plné moci (v otázce osoby zastupujícího) odpověděl stěžovatel dopisem ze dne 12. 6. 1997 tak, že ho uводil slovy „plná moc ve věci podání daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 1996...“ Ve spise je rovněž založena i plná moc zde dne 17. 9. 1998, kterou předseda představenstva stěžovatele zmocnil daňového poradce, aby „zastupoval společnost O. a.s. před správcem daně ve věci kontroly daně z příjmů za období 1994 – 1997. V souvislosti s tím vykonával veškeré úkony, podával návrhy a žádosti, podával opravné

prostředky nebo námitky a vzdával se jich. Tato plná moc má platnost do vyčerpání řádných i mimořádných opravných prostředků vztahujících se k výše uvedené kontrole“. Dne 28. 4. 2000 bylo správci daně doručeno podání stěžovatele nazvané Odvolání plné moci dle § 33b odstavec (1) písmeno b) občanského zákoníku s textem „odvolávám tímto plnou moc, kterou jsem udělil dne 17. 9. 1998 Ing. J. Š., ..., ve věci kontroly daně z příjmů za období 1994 – 1997 u společnosti O. a.s.“ Napadené rozhodnutí správního orgánu bylo dle doručení založené ve spise doručeno dne 16. 8. 2000 pouze stěžovateli.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Dle ust. § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Dle ust. § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nepostupoval správně, když jeho žalobu jako opožděnou odmítl. Stěžovatel totiž vychází z předpokladu, že mu bylo rozhodnutí správního orgánu doručeno dne 18. 8. 2000 (dle vyjádření právního zástupce stěžovatele). Toto své tvrzení však nikterak nedokládá, pouze ho několikrát opakuje. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že dle ust. § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu správce daně. Vzhledem k okolnosti, že ve správním spise je založena pouze jedna doručenka, ze které jednoznačně vyplývá, že dne 16. 8. 2000 převzal stěžovatel napadené rozhodnutí správního orgánu, správce daně své důkazní břemeno unesl. Bylo tedy na stěžovateli, jestliže tvrdí, že mu bylo doručeno až dne 18. 8. 2000, aby soudu předložil důkazní prostředky, které potvrzují toto tvrzení stěžovatele. Takto však stěžovatel nepostupoval, neboť se omezil pouze na ničím nepodložené spekulace, tj. svou konstrukci o jiném doručení, než je uvedeno na doručence, což však nikterak nedokládá. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že by údaj na doručence byl uveden vadně či že by stěžovateli či Ing. Š. bylo doručováno ještě i jiným způsobem nebo jiného dne. Proto je tato námitka nedůvodná.

Stěžovatel dále ve své kasační stížnosti vyhodnocuje plnou moc, kterou v rámci daňového řízení udělil Ing. Š.. Před vlastním zhodnocením této námitky je nutné z hlediska plných mocí zrekapitulovat průběh správního řízení. Jak je zřejmé z přehledu správního spisu učiněného výše, stěžovatel udělil v relevantním zdaňovacím období daně z příjmů právnických osob celkem dvě plné moci, první dne 3. 4. 1998, druhou dne 17. 9. 1998, obě stejnému zástupci Ing. Š.. Stěžovatel ve své kasační stížnosti konstruuje teorii, že prvá plná moc byla mocí generální, týkající se dle jeho slov „zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1997 a celého daňového řízení týkajícího se stanovení daně z příjmů za toto zdaňovací období včetně použití všech opravných prostředků v tomto řízení.“ Tomuto hodnocení stěžovatele provedenému v kasační

stížnosti však absolutně neodpovídá text průvodního dopisu, se kterým zástupce stěžovatele zasílal plnou moc správci daně, neboť v něm bylo uvedeno, že stěžovatel „zplnomocňuje (daňového poradce – pozn. soudu) k zastupování pro podání přiznání k dani z příjmů za rok 1997“. Rovněž je nutno zdůraznit, že textově shodnou plnou moc udělil stěžovatel shodnému daňovému poradci i pro zdaňovací období roku 1996. Odpověď na dotaz správce daně požadující upřesnění této plné moci stěžovatel uvedl slovy „plná moc ve věci podání daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 1996“. Výše uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že stěžovatel zamýšlel udělit daňovému poradci dne 3. 4. 1998 omezenou plnou moc, a to pouze pro podání daňového přiznání (uložením této plné moci u správce daně zamýšlel stěžovatel zřejmě prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání do konce června roku 1998). Tomuto závěru by následně plně odpovídal i fakt, že dne 17. 9. 1998 udělil stěžovatel stejnému daňovému poradci novou plnou moc, aby „zastupoval společnost O. a.s. před správcem daně ve věci kontroly daně z příjmů za období 1994 – 1997. V souvislosti s tím vykonával veškeré úkony, podával návrhy a žádosti, podával opravné prostředky nebo námítky a vzdával se jich. Tato plná moc má platnost do vyčerpání řádných i mimořádných opravných prostředků vztahujících se k výše uvedené kontrole“. Jestliže by soud přistoupil na argumentaci stěžovatele o neomezenosti první plné moci, pozbýval by tento krok naprosto smyslu, neboť minimálně zdaňovací období 1996 až 1997 již stěžovatel „měl pokryto“ dle jeho slov neomezenou plnou mocí. Bylo by proto zcela absurdní, aby stěžovatel poté, co udělil neomezenou plnou moc, udělil ještě další (dle tvrzení stěžovatele v ústavní stížnosti omezenou). Naopak výše uvedené dává smysl, jestliže první plná moc bude považována za omezenou (k tomu blíže viz níže) pouze na podání daňového přiznání (a tím i zamýšlené prodloužení lhůty k podání přiznání) a druhá jako neomezená pro veškeré úkony v rámci daňového řízení. První plná moc se totiž podáním daňového přiznání vyčerpala (blíže viz níže), proto bylo po zahájení kontroly nutno vyřešit zastoupení i pro daňové řízení jako takové. Pro tento závěr svědčí mimo již uvedených argumentů (vlastní vyjádření daňového subjektu a daňového poradce v průběhu daňového řízení) i Protokol o ústním jednání sepsaný ve věci zahájení daňové kontroly ze dne 1. 9. 1998, č. j. 108405/98/288932/0724, ze kterého je zřejmé, že jednání u správce daně byl přítomen pouze statutární orgán stěžovatele, nikoliv pak daňový poradce, neboť kdyby soud přistoupil na tezi tvrzenou stěžovatelem (o neomezenosti první z udělených plných mocí), bylo v dané fázi daňového řízení nutno aplikovat i ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, které sice umožňuje správci daně jednat s daňovým subjektem, který je zastoupen, přímo, avšak s tím, že správce daně musí o tomto jednání současně vyrozumět i zástupce daňového subjektu. Žádné takové vyrozumění však v daňovém spise nejenže založeno není, ale tato skutečnost není ani namítána daňovým subjektem v průběhu následného daňového řízení.

Dále je nutno uvést, že dle tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti byla první plná moc ze dne 3. 4. 1998 neomezenou, kdežto druhá ze dne 17. 9. 1998 dle vyjádření stěžovatele v ústavní stížnosti plnou mocí omezenou, a to i přes okolnost, že tato obsahuje i dodatek „tato plná moc má platnost do vyčerpání řádných i mimořádných opravných prostředků vztahujících se k výše uvedené kontrole.“ I přes nepříliš šťastnou formulaci obsahu plné moci (ztotožnění daňové kontroly s daňovým řízením) je zřejmé, že se tato plná moc měla vztahovat i na případné odvolací řízení následující po vydání dodatečného platebního výměru, který byl ostatně daňovému poradci doručován. Ze správního spisu rovněž vyplynulo, že odvolání proti platebnímu výměru včetně jeho doplnění podával za stěžovatele Ing. Š.. Nepravdivým je proto tvrzení stěžovatele obsažené v ústavní stížnosti, že druhá plná moc byla po skončení daňové kontroly odvolána (ostatně jestliže by byla omezená, nebylo by ji třeba odvolávat). Ve světle těchto skutečností je potom nutno nahlížet i na odvolání plné moci ze dne 27. 4. 2000, které se dle textu týkalo plné moci ze dne 17. 9. 1998. Nejvyšší správní soud

postuluje, že tímto aktem stěžovatel jednoznačně vyjádřil svou vůli nebýt již v řízení daňovým poradcem dále zastoupen. Přijatá argumentace stěžovatele by vedla k absurdnímu závěru, neboť by pak toto odvolání plné moci nemělo žádné právní účinky. Nejvyšší správní soud sice chápe úsilí stěžovatele o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu, avšak ani tato snaha nemůže být ospravedlněna dodatečnou snahou o pozměněný výklad jeho právních úkonů učiněných v daňovém řízení. Tato snaha stěžovatele je zřejmá z celého soudního řízení, neboť nejprve uvedl stěžovatel jiné datum doručení, poté v kasační stížnosti zamlčel existenci druhé plné moci a rovněž i výpovědi plné moci, až gradoval v ústavní stížnosti s konstrukcí první plné moci jako neomezené. Nejvyšší správní soud tak konstatuje účelovost této snahy mající za cíl nápravu zmeškání lhůty k podání žaloby právním zástupcem stěžovatele. Tato lhůta je však konstruována tak, že její zmeškání není možno prominout. Výše uvedené lze uzavřít tak, že správní orgán nepochybil, když rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru doručoval pouze stěžovateli, neboť ten v dané fázi řízení neměl žádného zástupce pro daňové řízení. Vzhledem k tomuto je nepatřičný odkaz stěžovatele na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, neboť se jedná o zcela jiný skutkový příběh, který na danou věc vůbec nedopadá.

K otázce povahy plné moci (v daném případě plné moci ze dne 3. 4. 1998) Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se touto otázkou v minulosti opakovaně zabýval, např. ve svém rozhodnutí ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 – 86, publikovaném pod č. 574/2005 Sb. NSS, či v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, www.nssoud.cz. Z těchto rozhodnutí vyplývá, že v případě, kdy je rozsah plné moci jednoznačně omezen, je nutno na tuto plnou moc hledět jako na omezenou. Jestliže tedy daňový subjekt omezil rozsah své plné moci ze dne 3. 4. 1998 tak, jak je uvedeno výše, tj. fakticky na podání daňového přiznání a na úkony s tímto spojené (jak je ostatně v praxi zcela obvyklé a je přijímáno jak správci daně, tak i daňovými subjekty), je dle Nejvyššího správního soudu nadevší pochybnost zřejmá, že uvedená plná moc je dle obsahu plnou mocí omezenou. A to i z důvodu, že plná moc nebyla udělena pro celé daňové řízení, v rámci kterého by zástupce mohl činit veškeré úkony, ale pouze na jednu z fází daňového řízení spojenou s podáním daňového přiznání. V daném případě tedy byla předmětná plná moc omezena jednak úkony, které zástupce mohl jménem zastoupeného činit, a jednak i časovým hlediskem, tj. na fázi předcházející vyměření daně. Současně je ještě vhodné zdůraznit, že v případě nejasností ohledně vymezení rozsahu zmocnění je vždy nutno zdůraznit vůli zastoupeného a zástupce, tj. jestliže jejich jednání v daňovém řízení obsah udělené moci zpřesňuje, dát mu přednost, neboť plná moc je pouhým průkazem zastoupení, nikoliv aktem zastoupení konstituujícím (tím je dohoda o plné moci, k tomu viz nálezy Ústavního soudu ze dne 14. září 1994, sp. zn. IV. ÚS 43/94, či nálezy ze dne 3. srpna 1999, sp. zn. IV. ÚS 204/99, obě rozhodnutí dle <http://nalus.usoud.cz>).

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že v případě, kdy by jeden subjekt udělil jinému v určitém časovém rozpětí dvě plné moci s totožným obsahem, a poté jednu z nich odvolal, je na toto odvolání nutno pohlížet jako na úkon vztahující se k obou těmto průkazům zastoupení, a to s ohledem na použití ust. § 28 odst. 3 o.s.ř. per analogiam. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v dané věci nebyl stěžovatel v době doručování napadeného rozhodnutí správního orgánu zastoupen, proto je nutno počítat lhůtu pro podání žaloby od data doručení tohoto rozhodnutí stěžovateli. Vzhledem k okolnosti, že žaloba byla stěžovatelem podána k soudu osobně až 18. 10. 2000, tedy dva dny po uplynutí lhůty pro podání žaloby stanovené v ust. § 72 odst. 1 s. ř. s., byla podána pozdě. Krajský soud proto nepochybil, jestliže ji jako opožděně podanou odmítl.

Současně je třeba zdůraznit, že na danou věc nedopadají důsledky právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 39/2006, neboť se jedná o skutkově odlišnou situaci. V souzené věci totiž jak správní orgán, tak soud dospěly k závěru, že stěžovatel nebyl ve správním řízení před správním orgánem po vypovězení plné moci zastoupen. Proto zde není žádný „omyl správce daně“ (slovy usnesení rozšířeného senátu), ke kterému by bylo nutno přihlížet. V dané věci daňový subjekt zastoupen nebyl, proto správní orgán zcela v souladu s procesními pravidly doručoval rozhodnutí o odvolání pouze stěžovateli. Stěžovatel do dnešního dne nepředložil soudu žádný důkaz svědčící jeho tvrzení, že správní orgán doručoval i Ing. Š. (a proto si stěžovatel od tohoto doručení odvodil lhůtu pro podání žaloby), ve správním spise žádná taková doručenka založena není a správní orgán trvá na názoru, že stěžovatel zastoupen nebyl. Proto Nejvyšší správní soud toto ničím nepodložené tvrzení stěžovatele nemohl žádným způsobem zohlednit.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 15. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu