



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Ing. Zdeněk Škop**, bytem Tylova 1697, Roudnice nad Labem, správce konkursní podstaty úpadce Ing. Petra Beránka, IČ: 440 72 916, bytem Františka Malíka 972/34, Most, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2006, č. j. 17917/06-1500, o přeplatku na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 4. 2007, č. j. 15 Ca 23/2007 – 19,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 4. 2007, č. j. 15 Ca 23/2007 – 19, **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 :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“), ze dne 27. 11. 2006, č. j. 17917/06-1500. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne

4. 1. 2006, č. j. 633/06/206913/0968, o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel označil za důvody podání kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí s právním posouzením krajského soudu v tom směru, že jím podaná žaloba byla podána opožděně. Skutkově vycházel krajský soud dle stěžovatele ze správných zjištění, a to že žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci (stěžovateli) doručeno 1. 12. 2006, zástupci žalobce (stěžovatele) dne 29. 11. 2006 a žaloba byla podána k poštovní přepravě dne 1. 2. 2007. K právnímu posouzení stěžovatel uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce. Podle ustanovení § 10 odst. 3, věty poslední, téhož zákona, není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Vzhledem k tomu, že správce daně skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků neprokazoval, právní fikce neomezené plné moci v daňovém řízení nebyla užita, a proto plná moc udělená stěžovatelem zástupci v daňovém řízení nebyla plnou mocí neomezenou. Krajský soud bez nařízeného jednání a provedeného dokazování otázku právní fikce neomezené plné moci nemohl vyřešit, a tedy dospěl k závěru, že podle § 17 odst. 7, věty první, zákona o správě daní a poplatků mělo být doručováno pouze zástupci stěžovatele a lhůta pro včasné podání kasační stížnosti se tak počítá ode dne doručení rozhodnutí o odvolání zástupci, nikoli stěžovateli.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že krajský soud podle jeho názoru nevycházel z právní fikce dle ustanovení § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Dle tohoto ustanovení je buď z obsahu plné moci zřejmé, zda se jedná o omezenou či neomezenou plnou moc, a teprve pokud to zřejmé není, nastupuje fikce. V souladu s názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 – 86, posoudil krajský soud plnou moc jako neomezenou na základě jejího obsahu, nikoli na základě fikce, že se jedná o neomezenou plnou moc, protože její obsah není vymezen přesně. V předmětné plné moci je podle žalovaného obsah vymezen přesně a takto vymezený rozsah zmocnění odpovídá neomezené plné moci. Proto nebyl důvod užít právní fikci ani prokazovat existenci skutečností rozhodných pro užití právní fikce. Na základě uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad v Mostě vydal dne 4. 1. 2006 rozhodnutí, kterým rozhodl o zamítnutí žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, a to z toho důvodu, že na osobním účtu daně z přidané hodnoty úpadce nebyl ke dni podání žádosti evidován vratitelný přeplatek a ten nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel prostřednictvím svého zástupce odvolání, jež žalovaný svým rozhodnutím ze dne 27. 11. 2006 zamítl.

Stěžovatel se proti rozhodnutí o odvolání bránil žalobou ve správním soudnictví, kterou podal k poštovní přepravě dne 1. 2. 2007. Krajský soud žalobu odmítl jako opožděnou. Usnesení o odmítnutí odůvodnil tím, že rozhodnutí žalovaného bylo doručováno prostřednictvím držitele poštovní licence jednak zástupci stěžovatele JUDr. Ing. Vladimíru Nedvědovi, k čemuž došlo dne 29. 11. 2006, a jednak i samotnému stěžovateli, a to dne 1. 12. 2006. Krajský soud dále konstatoval, že zmíněný zástupce byl oprávněn zastupovat stěžovatele v daňovém řízení v rozsahu plné moci ze dne 25. 1. 2006 ve vztahu ke správci daně s účinností od 27. 11. 2006. Tato plná moc byla neomezenou plnou mocí, neboť stěžovatel zmocnil zástupce „*k zastupování ve věci Rozhodnutí o přeplatku ze dne 4. 1. 2006, č. j. 633/05/206913/0968 Finančního úřadu v Mostě a vykonával všechny úkony, které s tím souvisí, zejména podal odvolání, žádosti, nahlížel do spisu, jednal s pracovníky správce daně*“. Aby mohla být plná moc dle krajského soudu považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, jako např. sepsat odvolání, nahlédnout do spisu, atd. Pokud je ale rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitého rozhodnutí o přeplatku ke všem úkonům, které s tím souvisejí, je třeba takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, protože na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony. Krajský soud zmínil, že takový názor v rámci řízení o kasační stížnosti shledal správným i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 – 86, jenž byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 574/2005. Den doručení rozhodnutí o odvolání stěžovateli, tj. 29. 11. 2006, pak krajský soud v souladu s výše uvedenými úvahami považoval za den oznámení ve smyslu běhu lhůty pro podání správní žaloby podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s., tedy den určující počátek lhůty počítané podle měsíců. Dvouměsíční lhůta pro podání správní žaloby tak dle krajského soudu skončila v pondělí 29. 1. 2007, ovšem žaloba byla stěžovatelem podána až dne 1. 2. 2007. Krajský soud tak dospěl k závěru, že lhůta ke včasnému podání žaloby nebyla zachována a žalobu stěžovatele s odkazem na ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl pro opožděnost.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., když poukazuje na nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a v důsledku toho na nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Obsahově námitky tomuto určení zcela odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

Podle ustanovení § 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.* Podle § 17 odst. 7 stejného právního předpisu 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. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.

Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat *do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Lhůta je zachována, byla-li žaloba ve lhůtě podána u správního orgánu, proti jehož rozhodnutí směřuje.* Dle § 72 odst. 4 s. ř. s. *zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout.* V ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) téhož zákona je pak zakotveno, že, *nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh byl podán předčasně nebo opožděně.*

Nejvyšší správní soud předně považuje za důležité zdůraznit, že mezi stěžovatelem a žalovaným není sporu ve skutkových okolnostech věci, tedy že rozhodnutí o odvolání bylo zástupci stěžovatele doručeno dne 29. 11. 2006, samotnému stěžovateli dne 1. 12. 2006, a že žaloba byla podána k poštovní přepravě dne 1. 2. 2007. Právně se však stěžovatel na jedné straně a žalovaný, resp. krajský soud, na straně druhé rozcházejí v posouzení, zda plná moc stěžovatele, udělená v daňovém řízení jeho zástupci, byla plnou mocí omezenou či neomezenou, a tedy zda lhůta ke včasnému podání žaloby uplynula dne 29. 1. 2007 nebo 1. 2. 2007.

Nejvyšší správní soud se ke stejné právní otázce, tedy k interpretaci a aplikaci ustanovení § 10 odst. 3 a § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 – 86, publikovaném pod č. 574/2005 Sb. NSS, v němž dospěl k závěru, že „*zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozlišuje zastoupení na základě neomezené a omezené plné moci (§ 10 odst. 3 ve spojení s § 17 odst. 7 tohoto zákona).* Pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze takovou, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly 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, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony.“

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 – 79, publikovaném pod č. 1353/2007 Sb. NSS, vyslovený právní názor částečně potvrdil, částečně jej pak modifikoval. Dospěl ke dvěma dílčím závěrům, dle nichž: „*Vymezí-li daňový subjekt v daňovém řízení rozsah zmocnění zvoleného zástupce, 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 demonstrativním výčtem předpokládaných úkonů, jde o neomezenou plnou moc (§ 10 odst. 3 poslední věta zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).* Pokud správce daně přesto v takovém případě bez dalších vlastních zjištění ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) citovaného zákona považuje plnou moc za omezenou a doručuje své rozhodnutí dle § 17 odst. 7 téhož zákona jak daňovému subjektu (zde jako příjemci), tak i jeho zástupci, nemůže být k újmě

daňového subjektu, podá-li proti tomuto rozhodnutí žalobu ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo toto rozhodnutí doručeno.“

Po porovnání právních aspektů a skutkových okolností projednávané věci s citovanými právními závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu vydaným v této věci a též s názorem prezentovaným žalovaným v jeho vyjádření v kasační stížnosti. To však pouze v tom směru, že rozsah plné moci se v první řadě posuzuje dle jejího obsahu, a teprve když rozsah takto stanovit nelze, nastupuje fikce, že plná moc je neomezená. Na základě tohoto dílčího závěru zdejší soud konstatuje, že argumentace stěžovatele v kasační stížnosti není důvodná.

V rámci přezkumu rozhodnutí krajského soudu napadeného kasační stížností však nelze zcela restriktivně posuzovat správnost argumentace stěžovatele, nýbrž důvodnost jím vznesených námitek. Ačkoli argumentace vždy zcela logicky obsahově naplňuje vznesenou námitku, nejsou tyto dva pojmy naprosto totožné. Jak je již výše uvedeno, stěžovatel v kasační stížnosti námitku nezákonného odmítnutí žaloby zcela konkrétně specifikoval svým tvrzením, že krajský soud nesprávně posoudil počátek běhu lhůty pro včasné podání žaloby. Přestože důvody vedoucí stěžovatele ke vznesení této námitek Nejvyšší správní soud odmítl, je třeba – v rámci tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti – též zjistit, zda je postup krajského soudu v souladu s relevantními právními normami, a to především tak, jak je jejich obsah interpretován stávající judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na tento postup je třeba dbát tím spíše za situace, kdy nesprávnou aplikací zákona by byl daňovému subjektu (resp. obecně účastníkovi správního řízení) odepřen přístup k soudu. Rovněž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, konstatoval, že *„byla-li v daňovém řízení udělena plná moc pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc udělenou pro celé řízení ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nesprávná interpretace tohoto ustanovení obecným soudem vedoucí k chybné aplikaci ustanovení § 250b odst. 1 o. s. ř., a tím k následnému zastavení řízení, představuje odepření práva na přístup k soudu v rozporu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“*

Podle výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je pro posouzení rozsahu plné moci podstatné nejen jeho vyjádření samotným zmocnitelem, ale též hodnocení takového vyjádření správcem daně. Výsledek tohoto hodnocení lze vysledovat z úkonů učiněných správcem daně v průběhu daňového řízení, především pak z procesního postupu při doručování písemností. Po obdržení plné moci a nabytí její účinnosti vůči daňovým orgánům (dne 27. 1. 2006) byly v daňovém řízení v této věci zasílány dle předložené spisové dokumentace celkem tři písemnosti. První z nich byla výzva k doplnění náležitostí odvolání ze dne 20. 2. 2006, doručovaná správcem daně jak stěžovateli, tak i jeho zástupci, druhou bylo oznámení o postoupení odvolání ze dne 20. 6. 2006, které správce daně zaslal již pouze zástupci stěžovatele, a konečně třetí a poslední písemností bylo samotné rozhodnutí o odvolání, které žalovaný doručil opět jak stěžovateli, tak i jeho zástupci.

Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně měl o rozsahu plné moci minimálně pochybnosti, když doručoval v jednom případě stěžovateli i jeho zástupci, ve druhém případě již jen zástupci. Žalovaný pak tyto pochybnosti přinejmenším sdílel, spíše však sám

posoudil plnou moc jako omezenou. Tento závěr lze učinit právě ze způsobu doručování rozhodnutí o odvolání, které bylo zasláno zvlášť jak stěžovateli, tak i jeho zástupci. Z předestřených skutečností vyplývá, že správce daně i žalovaný považovali plnou moc za omezenou, resp. alespoň svými úkony projeví takto navenek svou vůli, především pak vůči stěžovateli jakožto daňovému subjektu. Podle závěrů, ke kterým dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném usnesení, za těchto skutkových okolností nemůže být přičítáno k újmě daňového subjektu, že za den určující počátek lhůty ke včasnému podání žaloby ve správním soudnictví považoval den doručení rozhodnutí o odvolání jemu, nikoli svému zástupci.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, když žalobu jako opožděnou odmítl podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Jelikož v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro odmítnutí žalobního návrhu, Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh stěžovatele.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 27. března 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu