



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobkyně: **L. Ž.**, zastoupené Ing. M. P., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 5786/06-1300-607589, o vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2008, č. j. 30 Ca 7/2007 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2008, č. j. 30 Ca 7/2007 - 49, **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 :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 16. 11. 2006, č. j. 5786/06-1300-607589, a čtyři jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „finanční úřad“), a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zmíněným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím finančního úřadu ze dne 24. 11. 2005, č. j. 94811/05/273910/5424, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 1 179 200 Kč za zdaňovací období říjen 2001, č. j.

94813/05/273910/5424, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 1 002 540 Kč za zdaňovací období prosinec 2001, č. j. 94814/05/273910/5424, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 1 181 840 Kč za zdaňovací období březen 2002 a č. j. 94819/05/273910/5424, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 1 181 840 Kč za zdaňovací období duben 2002.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Neztotožňuje se s právním posouzením krajského soudu, který dospěl k závěru, že plná moc předložená v této věci finančnímu úřadu dne 17. 9. 2003 je plnou mocí omezenou. Krajský soud se podrobně nezabýval obsahem plné moci a nevysvětlil, z čeho dovozuje, že zmocnitel udělil zmocněnci podrobné pokyny, jak má být plná moc vykonávána. Žalobkyně podle stěžovatele omezila plnou moc tak, že se výslovně nevztahovala pouze na úkony směřující k vyměření spotřební daně, daně k ochraně životního prostředí a jednotlivé úkony dle § 51 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ve všech ostatních daních, včetně daně z přidané hodnoty, předmětná plná moc dle právního názoru stěžovatele žádným způsobem omezena není. Ustanovení, že plná moc neomezuje žalobkyni činit jednotlivé úkony v běžných záležitostech, které jsou zde demonstrativně vymezeny, nezakazuje jejímu zástupci, aby za ni i v těchto věcech jednal. Pouze říká, že žalobkyně může v těchto záležitostech jednat i sama. Na podporu svých tvrzení stěžovatel dále odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 - 86, a ze dne 19. 1. 2005, č. j. 2 Afs 72/2004 - 70, s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03. Stěžovatel v závěru své kasační stížnosti upozorňuje, že krajský soud svým rozsudkem jeho rozhodnutí zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a v odůvodnění k tomu uvedl, že stěžovatel v tomto řízení bude vázán právními názory vyjádřenými v rozsudku, tedy řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků zastaví.

Žalobkyně podala ke kasační stížnosti stěžovatele obsáhlé vyjádření. Konstatuje, že plná moc oznámená finančnímu úřadu dne 17. 9. 2003 byla plnou mocí omezenou. Plná moc nikdy nemůže být zároveň omezená a neomezená, tato byla vymezena negativně, omezena hmotněprávně i procesně. Žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, což vyplývalo z vůle žalobkyně a jejího zástupce i z vnějších projevů finančního úřadu a stěžovatele. Každý z těchto důvodů v druhé části kasační stížnosti podrobně rozvádí. I kdyby z jakéhokoli důvodu byla plná moc shledána Nejvyšším správním soudem neomezenou, měl žalovaný podle názoru žalobkyně i tehdy povinnost doručovat jak žalobkyni, tak jejímu zástupci, a to podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Sama žalobkyně dále připouští, že značná část vyjádření není bezprostřední reakcí na právní otázku obsahu plné moci a doručování. Kasační

stížnost podanou stěžovatelem vnímá žalobkyně zejména z morálních důvodů jako nepřipustnou a nedůvodnou, navrhuje ji odmítnout, případně zamítnout.

Žalobkyně své vyjádření doplnila podáním ze dne 23. 10. 2008, v němž konstatuje, že by bylo chybou zabývat se pouze právní otázkou zastoupení, jak tuto věc determinoval krajský soud. Žalobkyně popisuje okolnosti zahájení daňové kontroly, vydání výzev ve vytýkacím řízení, prokazování uskutečnění zdanitelného plnění, zabývá se právními otázkami prekluze a okamžiku vzniku nadměrného odpočtu. V této souvislosti poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Soudního dvora Evropských společenství.

Dne 31. 10. 2008 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno druhé doplnění vyjádření ke kasační stížnosti. Žalobkyně v něm konstatuje, že rozhodnutí žalovaného bylo doručeno výhradně jejímu zástupci, do dnešního dne nebyl učiněn ani pokus o jeho doručení samotné žalobkyni. Dále nastiňuje právní otázku týkající se okamžiku, od něhož je nutno počítat lhůty pro podání žaloby. K tomu odkazuje na rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 9 Afs 53/2007 a jemu předcházející sp. zn. 7 Afs 16/2006, které jsou podle žalobkyně v přímém rozporu, a podle žalobkyně by stálo za zvážení, nejsou-li dány důvody pro postoupení této otázky rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

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

Stěžovatel vydal dne 2. 11. 2006 rozhodnutí, jímž zamítl odvolání proti shora specifikovaným rozhodnutím finančního úřadu. S ohledem na skutečnost, že v daňovém spisu byla založena plná moc ze dne 16. 9. 2003 (opatřená podacím razítkem finančního úřadu s datem 17. 9. 2003), kterou stěžovatel posoudil jako neomezenou plnou moc, doručil své rozhodnutí podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pouze zástupci žalobkyně. Ten rozhodnutí stěžovatele dle údajů na doručence převzal dne 13. 11. 2006. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně obsáhlou žalobu ve správním soudnictví ke krajskému soudu. Hned v jejím prvním bodu uvedla, že předmětem žaloby je především otázka prekluze práva vyměřit daň, neboť napadené rozhodnutí jí bylo prokazatelně doručeno až v roce 2007. Dále namítla nezákonnost výzev vydaných ve vytýkacím řízení, nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek důvodů a také nicotnost rozhodnutí finančního úřadu a jejich nezákonnost pro podjatost osoby, která je vydala.

Krajský soud shledal důvodnou úvodní žalobní námitku. Konstatoval, že stěžovatel své rozhodnutí nedoručoval přímo žalobkyni, přičemž tímto postupem porušil zákon. K otázce omezené a neomezené plné moci odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79. Z textu plné moci je podle právního názoru krajského soudu zřejmé, že se jednalo o omezenou plnou moc, neboť jejím obsahem je negativní

výčet, kterým žalobkyně vyloučila ze svého zastoupení některé úkony. V takovém případě mělo být žalované rozhodnutí doručeno jak zástupci žalobkyně, tak i žalobkyni samotné. Ve správním spisu však nejsou žádné listiny, z nichž by se dalo dovodit, že by bylo toto rozhodnutí doručeno rovněž žalobkyni nebo že by byla o něm v době běhu prekluzivní lhůty alespoň informována. Krajskému soudu tak nezbylo než konstatovat, že se stěžovateli nepodařilo doručit napadené rozhodnutí žalobkyni před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyně se o něm podle listin obsažených ve správním spisu dozvěděla až dne 5. 1. 2007. Vzhledem k prekluzi práva proto krajský soud podle § 78 odst. 1. s. ř. s. musel zrušit jak žalované rozhodnutí, tak i rozhodnutí finančního úřadu, jež mu předcházela. S tohoto důvodu se již nemusel zabývat dalšími žalobními námitkami.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel ji formálně opírá o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Obsahově námitky tomuto určení 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 téhož 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.

V projednávané věci je jedinou a zásadní spornou právní otázkou posouzení obsahu plné moci ze dne 16. 9. 2003, jíž stěžovatelka zmocnila svého zástupce k zastupování v daňovém řízení. V případě, že by tato plná moc byla omezenou, jak uvádí žalobkyně a krajský soud, pak došlo v projednávané věci skutečně k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně. Pokud by však plná moc byla podle svého obsahu neomezená, jak tvrdí stěžovatel, bylo rozhodnutí o odvolání doručeno řádně a včas a k prekluzi v této věci nedošlo.

Předmětnou plnou mocí žalobkyně zmocnila svého zástupce, aby ji zastupoval ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb,

jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s předmětem jejího podnikání. Dále jej zmocnila, aby ji zastupoval, vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky nebo námitky a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal a potvrzoval, přijímal platby, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci. V plné moci je zdůrazněno, že se výslovně nevztahuje pouze na úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a jednotlivé úkony dle § 51 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž se v ní uvádí, že neomezuje zmocnitele činit jednotlivé úkony (podání) v běžných záležitostech. Za běžné záležitosti se dle této plné moci považuje podání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, silniční dani, dani z nemovitostí, dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, podání vyúčtování daně ze závislé činnosti, oznámení o srážce daně dle § 38d odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podobná jednoduchá podání. V závěru se konstatuje, že plná moc platí, pokud nebude zmocnitelem odvolána či zmocněncem vypovězena, tj. na dobu neurčitou.

Stěžovatel v kasační stížnosti i žalobkyně ve svých vyjádřeních odkazují na podporu své argumentace na několik různých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Relevantní je v této věci především již výše zmiňované usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu. Jeho závěry používají oba účastníci řízení pro podporu svých závěrů, vychází z něj i krajský soud. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však krajský soud závěry rozšířeného senátu nesprávně interpretoval.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše označeném usnesení obecně konstatoval, že plná moc je buď omezená, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně ve všech ostatních případech. Dále odkázal na závěry Ústavního soudu, obsažené v jeho nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, publikovaného pod č. 15/2003 Sb. n. u. ÚS, podle něhož jsou zmocněnci v omezené plné moci dány zmocnitelem tzv. směrnice, jak má postupovat. Konkrétní forma či podoba takových směrnic není zákonem o správě daní a poplatků stanovena. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že *„omezená plná moc totiž skutečně musí obsahovat všechny přesně specifikované úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonávat [...]; jinak řečeno pro to, aby byla plná moc podle daňového řádu omezená, byť 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“*. Poslední větu ve svém rozsudku doslovně citoval i krajský soud.

Z výše citovaného textu plné moci je zřejmé, že v ní žádné směrnice zmocněnci obsaženy nejsou, zástupci byla naopak plnou mocí dána oprávnění vykonávat veškeré úkony. Na základě tohoto kritéria se tak tato plná moc jeví jako neomezená. Rozdílné právní názory vyslovené v dané věci vyplývají z posouzení

otázky, zda je přesně určen rozsah plné moci či nikoli. Dle textu plné moci je její obsah zúžen pouze o úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a jednotlivé úkony dle § 51 zákona o správě daní a poplatků. Předmětné řízení, v němž byla plná moc udělena a správci daně předložena, se však týkalo pouze daně z přidané hodnoty a rozsah udělené plné moci je nutno zkoumat ve vztahu k řízení o této dani. V úkonech prováděných v řízení o dani z přidané hodnoty zmocnění nijak omezeno nebylo, neboť v něm nelze činit žádné úkony ve věcech spotřebních daní, daní k ochraně životního prostředí, ani dle § 51 zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení, že plná moc neomezuje zmocnitele (žalobkyni) činit jednotlivé úkony v běžných záležitostech, taktéž nepředstavuje přesné vymezení rozsahu plné moci pro zmocněnce, pouze neomezuje případné jednání zmocnitele, což z povahy věci ani nelze vyloučit. Ustanovení § 10 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků výslovně předpokládá situace, kdy v řízení jedná daňový subjekt i zástupce jím zmocněný, v případě rozporu jejich projevů ukládá správci daně respektovat jednání daňového subjektu.

Lze tedy konstatovat, že plná moc udělená žalobkyní dne 16. 9. 2003 jejímu zástupci neobsahuje v řízení o dani z přidané hodnoty žádné omezení či směrnice pro jednání zmocněnce, není ani přesně vymezen její rozsah a proto se jedná o plnou moc neomezenou. Krajský soud tak tuto právní otázku posoudil nesprávně a v této části je třeba přisvědčit kasační námitce stěžovatele.

Stěžovatel dále nesouhlasil s právním názorem, kterým krajský soud stěžovatele zavázal k dalšímu postupu v řízení, tj. uložil mu zastavit řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel namítá, že mu soud ukládá postupovat způsobem, který nemá oporu v právních předpisech a není možné ho ani fakticky realizovat. Nejvyšší správní soud k tomuto bodu jen stručně konstatuje, že přisvědčil první námitce stěžovatele, kasační stížnost shledal důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu zrušuje. Logicky tak pozbývá platnosti i právní názor, jímž soud zavázal stěžovatele k dalšímu postupu v řízení. Krajský soud bude běh prekluzivní lhůty a další otázky posuzovat znovu v novém řízení (viz níže).

Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud za nutné vyjádřit se k některým bodům obsaženým ve vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti, které jsou vzhledem k předmětu řízení o kasační stížnosti relevantní.

V souvislosti s posouzením obsahu plné moci žalobkyně ve svém vyjádření uvádí, že i kdyby z jakéhokoli důvodu byla plná moc shledána ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 in fine zákona o správě daní a poplatků neomezenou, pak i v tomto případě měl stěžovatel povinnost doručovat jak jejímu zástupci, tak jí samotné, a to podle poslední věty ustanovení § 17 odst. 7 téhož zákona. Tento postup dovozuje žalobkyně z toho, že rozhodnutí o základu daně a dani samotné je rozhodnutím, kterým se autoritativně určuje základní, hlavní a nezcizitelná povinnost občana vůči

státu. Jedná se o povinnost nepřenositelnou, povinnost osobní povahy, ve smyslu § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyně zde však zaměňuje různé druhy povinností. Je třeba rozlišit (hmotněprávní) daňovou povinnost od (procesněprávní) povinnosti něco vykonat v daňovém řízení. Na tomto místě lze odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 8. 6. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1949/99, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 1/2001. V něm Nejvyšší soud vyslovil, že úkony, které má účastník v řízení osobně vykonat, se rozumí jen takové, kdy konkrétní jednání nemůže učinit nikdo jiný než účastník samotný, tedy jde o tzv. jednání nezastupitelné, charakteristické svým osobním prvkem, které se upíná právě a jen na osobu jednajícího, a to tak, že jiná osoba, odlišná od konkrétního účastníka řízení, nemůže takový úkon vykonat. Pod takovým jednáním si lze v praxi představit např. výslech účastníka řízení, strpění ohledání, vydání určité věci apod. V souladu s tímto závěrem jsou i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v jiných věcech, v nichž nebylo shledáno, že dané úkony nemůže vykonat nikdo jiný než samotný účastník, a to např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 2 Afs 187/2004 - 69, publikovaný pod č. 726/2005 Sb. NSS, týkající se zaplacení soudního poplatku, rozsudek ze dne 13. 12. 2007, č. j. 8 Afs 154/2006 - 77, k doložení osobních, majetkových a výdělkových poměrů účastníka, nebo rozsudek ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 As 30/2008 - 69, o odstranění vad podání. S odkazem na uvedené závěry a judikáty nelze uvedenému právnímu názoru žalobkyně přisvědčit.

Za poslední argument pro nesprávné doručení žalobkyně označuje skutečnost, že ona i její zástupce považovali plnou moc vždy za omezenou a stěžovatel doručoval své písemnosti oběma, což dokládá v přílohách ke svému vyjádření. K prvně uvedenému tvrzení Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 - 66, podle něhož *„při výkladu omezené plné moci [...] lze přihlídnout k zmocnitelem posléze tvrzenému odlišnému záměru pouze tehdy, jestliže ten je v souladu s jazykovým projevem vůle zachyceným na listině, eventuálně je alespoň jedním z možných významů textu zachyceného na listině a současně vyplývá z následného jednání zmocnitele vůči třetím osobám“*. V této věci má však jazykový projev vůle zachycený v plné moci zcela jednoznačný význam, nevyvolává žádné pochybnosti a je natolik zřejmý, že k danému tvrzení žalobkyně není možno přihlídnout. Žalobkyní doložené přílohy sice skutečně prokazují doručování písemností jak jí, tak současně i jejímu zástupci, podle jejich obsahu však nelze usoudit, že by byly rozhodnutími vydanými v tomto daňovém řízení, ostatně to žalobkyně ani netvrdí. Finanční úřad doručoval v tomto řízení (podle písemností obsažených v předložené spisové dokumentaci) do předložení plné moci pouze žalobkyni, poté již jen zástupci, stěžovatel doručoval pouze zástupci; tedy není pravdou, že by bylo doručováno oběma subjektům.

Dalšími námitkami vznesenými stěžovatelkou ve vyjádření ke kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud v tomto řízení nezabýval, neboť se týkaly

posouzení zákonnosti vyměřené daňové povinnosti, což nebyl vzhledem k obsahu napadeného rozhodnutí krajského soudu předmět řízení o kasační stížnosti.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, když nesprávně posoudil povahu plné moci udělené žalobkyní jejímu zástupci.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek 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, zejména otázku běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně.

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 26. února 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu