



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ČSAD Střední Čechy, a.s.**, se sídlem U Přístavu 811, Brandýs nad Labem-Stará Boleslav, zast. BD Consult, s.r.o., daňově poradenskou společností, se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 2. 2020, č. j. 8144/20/5200-10421-705721 a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8140/20/5200-10421-705721, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 2. 2023, č. j. 51 Af 38/2020-108,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 2. 2023, č. j. 51 Af 38/2020-108, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 2. 2019, č. j. 884277/19/2105-50524-204409 a č. j. 885689/19/2105-50524-204409 (dále jen „dodatečné platební výměry“), doměřil žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2012 a 2013 a stanovil jí povinnost za tato zdaňovací období zaplatit penále.

[2] Žalovaný shora uvedenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) změnil dodatečné platební výměry tak, že doměřenou daň za zdaňovací období roku 2012 snížil na částku 868.735 Kč a penále na částku 173.747 Kč a za zdaňovací období roku 2013 daň snížil na částku 1.640.247 Kč a penále na částku 328.049 Kč. Ve zbytku dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil jak napadená rozhodnutí, tak i dodatečné platební výměry.

[4] V řízení o žalobě byla především spornou otázkou rozsahu zmocnění, a tedy výkladu obsahu plné moci, kterou žalobkyně udělila svému zmocněnci, společnosti BD Consult, s. r. o. dne 24. 3. 2016. Krajský soud shledal, že tato plná moc k zastupování žalobkyně, kterou předložila správci daně, v úvodu jednoznačně odkazuje na konkrétně vymezenou daňovou kontrolu a dále obecně vyjmenovává prostředky, které může její zástupce uplatňovat. Výčet úkonů, k nimž se toto zmocnění vztahuje, není podle krajského soudu demonstrativní, a plnou moc je tedy třeba považovat za omezenou pouze na některé úkony primárně v rámci daňové kontroly, mezi něž však nespadá přebírání dodatečných platebních výměrů. Krajský soud doplnil, že tomuto výkladu plné moci a rozsahu v ní obsaženého zmocnění neodporuje ani současně v ní udělené zmocnění k zastupování žalobkyně ve správním soudnictví, neboť i v průběhu daňové kontroly může být podána např. žaloba proti nezákonnému zásahu.

[5] Krajský soud dále dovodil, že i kdyby připustil, že lze danou plnou moc posoudit jako generální, nejednalo by se o jediný možný výklad v ní obsaženého rozsahu zmocnění, tudíž by šlo o plnou moc nejasnou a za takové situace byl správce daně povinen vyzvat daňový subjekt (žalobkyni) k její úpravě ve smyslu § 28 odst. 2 daňového řádu. Podle krajského soudu platná právní úprava opustila dřívější konstrukci, podle níž nejasně vymezený rozsah zmocnění zakládal fikci neomezené (generální) plné moci, nýbrž nyní se zdůrazňuje požadavek na jednoznačný projev vůle zastoupeného. Žalovaný podle krajského soudu v tomto ohledu své povinnosti vyzvat žalobkyni k úpravě plné moci nedostál. Krajský soud poukázal i na to, že žalobkyně prokázala, že jiný správce daně v jiném daňovém řízení na základě obdobné plné moci doručoval přímo daňovému subjektu. Uvedenou skutečnost však žalovaný nezohlednil.

[6] Krajský soud shrnul, že plnou moc v projednávaném případě nebylo možné hodnotit jako generální zmocnění vztahující se i na doručení dodatečných platebních výměrů, které správce daně vydal po ukončení daňové kontroly. Daňová kontrola byla v dané věci zahájena dne 16. 3. 2016, dodatečné platební výměry se však dostaly do dispozice žalobkyně až dne 19. 3. 2019 jejich předáním zmocněncem, kterému je správce daně chybně doručil. K účinnému oznámení dodatečných platebních výměrů tudíž nedošlo do 3 let od zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně podle krajského soudu uplynula před tímto jejich oznámením.

III.

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[8] Stěžovatel má předně za to, že krajský soud vyslovil právní názor, který je v rozporu s jeho faktickým postupem v řízení o žalobě. Žalobkyně totiž v soudním řízení doložila totožně znějící plnou moc jakou poskytla i správci daně, kterou však krajský soud v napadeném rozsudku vyložil tak, že se vztahuje pouze ke specifikovaným daňovým kontrolám a na ně navazujícím úkonům, a to i ve vztahu k řízení ve správním soudnictví. Krajský soud tak s ohledem na jím přijatý výklad plné moci měl podanou žalobu odmítnout, neboť osoba, která žalobu podala na základě této plné moci, ani na výzvu soudu neprokázala své zmocnění k zastupování žalobkyně v řízení o žalobě týkající se dodatečných platebních výměrů.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud překročil rozsah žalobních námitek. Nepřisvědčil totiž výkladu plné moci a v ní vymezenému rozsahu zmocnění stěžovatele ani žalobkyně, ale vyslovil pro obě strany překvapivý a odlišný právní závěr, že se plná moc vztahuje pouze k daňové kontrole. Přitom mezi účastníky řízení bylo ve vztahu k plné moci sporné pouze to, zda se vztahuje i na doručování v daňovém řízení či nikoliv. Krajský soud překročil meze žalobních bodů i v tom, že dovedl prekluzi daně, aniž by odpovídající námitka byla v žalobě obsažena. Stěžovatel má za to, že je třeba rozlišovat mezi objektivními skutečnostmi, jež nezávisí na vůli a postoji účastníků soudního řízení, a skutečnostmi subjektivními. Subjektivní skutečnosti nemá krajský soud posuzovat bez řádné opory v žalobních bodech.

[10] Stěžovatel nesouhlasí ani s výkladem obsahu plné moci, jak jej provedl krajský soud. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a vyvozuje z ní, že je třeba k posouzení plné moci přistupovat holisticky a na základě principu expanze. Pokud tedy z ujednání stran nevyplývá bezvýhradně něco jiného, není na místě vykládat plnou moc tak, že se zastoupení vztahuje na určité úkony či části řízení a vytvářet tak „hluchá místa“, v nichž účastník řízení není zastoupen. Žalobkyně na základě plné moci zmocnila svého zástupce i k zastupování v odvolacím řízení a v řízení před správními soudy, a to pro případ odvolání, resp. žaloby proti rozhodnutí ve věci stanovení daně, jak ostatně vyplývá ze samotného jednání žalobkyně. Podle stěžovatele by výklad plné moci zastávaný krajským soudem znamenal přerušení zastoupení na období od ukončení daňové kontroly do zahájení odvolacího řízení, což postrádá racionalitu. Stěžovatel trvá na tom, že plná moc obsahuje odkazy na takové prostředky ochrany, jejichž užití je myslitelné toliko mimo daňovou kontrolu, a zmiňuje část textu plné moci, odkazující na *„průběh výše uvedených řízení a postupů“*, přitom však daňová kontrola je toliko standardizovaným postupem, nikoliv řízením. Poukaz krajského soudu na posouzení jiné plné moci (byť obdobného obsahu) v jiném řízení jiným správcem daně stěžovatel v projednávané věci nepovažuje za relevantní.

IV.

[11] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Uvádí, že předmětem žaloby nebylo posouzení, zda se plná moc vztahuje na řízení o žalobě. K tomu se vztahující námitku stěžovatele tak považuje za irelevantní, a nadto i nepřipustnou, neboť stěžovatel plnou moc nezpochybnil v řízení před krajským soudem. Plnou moc, na základě které byl k zastupování v řízení o žalobě zmocněn její zástupce, doložila na základě výzvy soudu. K námitce o překročení žalobních bodů žalobkyně uvádí, že krajský soud může provést vlastní posouzení prekluze daně bez ohledu na žalobní námitky.

[12] K samotnému výkladu rozsahu zmocnění podle plné moci dále žalobkyně uvádí, že ze znění této plné moci vyplývá, že se vztahuje na zastupování při daňové kontrole a podávání opravných prostředků (odvolání, žaloby), neobsahuje však zmocnění pro doručení dodatečného platebního výměru, který není součástí daňové kontroly. Shodně s krajským soudem žalobkyně odkazuje na případ jiného daňového řízení před jiným správcem daně, který stejné znění plné moci vyložil odlišně od stěžovatele. Z toho dovozuje své legitimní očekávání o tom, že všechny finanční úřady budou vykládat shodnou plnou moc shodně. Zdůrazňuje, že text plné moci není nahodilý, ale založený na vůli žalobkyně. Způsob a rozsah zmocnění, který se svým zástupcem zvolila, je racionální a má sloužit k tomu, aby měla větší časový komfort při rozhodování, zda i v dalších etapách daňového řízení po ukončení daňové kontroly využije dosavadního zástupce. Její plná moc neobsahovala demonstrativní výčet úkonů, ke kterým zástupce zmocňuje, a daňové orgány nemohou nahrazovat její vůli ani odkazem na racionální jednání. Byť je žalobkyně přesvědčena, že prokázala, že se daná plná moc na doručení dodatečných platebních výměrů nevztahovala, poukazuje na to, že pokud by byl rozsah zmocnění nejasný, měl ji správce daně vyzvat k jejímu vyjasnění či úpravě podle § 28 odst. 2 daňového řádu, což neučinil.

V.

[13] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně dodává, že absence podmínek řízení, kterou vznáší v kasační stížnosti, je vadou, která se vztahuje až k napadenému rozsudku, neboť právě z něj vyplynula argumentace krajského soudu ve vztahu k plné moci. Z uvedeného důvodu nebylo možné, aby tuto námitku stěžovatel uplatnil dříve, tedy již v řízení o žalobě, jak tvrdí žalobkyně. Stěžovatel rovněž setrvává na tom, že odlišné posouzení dvou totožných plných mocí (předložených v daňovém řízení a v řízení o žalobě) ze strany krajského soudu zakládá buď nedostatek podmínek řízení před ním, nebo vadu nepřezkoumatelnosti spočívající ve vnitřní rozpornosti. Stěžovatel setrvává i na námitce porušení dispoziční zásady vyplývající z toho, že krajský soud vyslovil svůj závěr o uplynutí lhůty pro stanovení daně z jiných důvodů, než které namítala žalobkyně v žalobě, a také z toho, že krajský soud zcela jinak, než žalobkyně posoudil obsah plné moci. Poukazuje také na to, že jiný výklad plné moci, než krajský soud přijal v napadeném rozsudku, zastává žalobkyně i ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Z plné moci nelze seznat vůli žalobkyně nebýt při doručování dodatečných platebních výměrů zastoupena a žalobkyní zmiňovaná racionalita, kterou odůvodňuje opak, je podle stěžovatele nevěrohodná.

[14] Žalobkyně dále v duplice opětovně obsáhle argumentuje k otázce výkladu posuzované plné moci. Současně dodává, že krajský soud v řízení o žalobě nejednal se zmocněncem na základě plné moci převzaté ze správního spisu, ale na základě plné moci, kterou žalobkyně předložila v řízení o žalobě. Tím jasně vyjádřila svoji vůli být v řízení zastoupena. V souvislosti s porušením dispoziční zásady pak uvádí, že podstatné části žaloby obsahovaly právě argumentaci k uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[15] Stěžovatel v triplice zdůrazňuje, že plné moci doložené správcem daně a krajskému soudu jsou vyjma data a podpisu zcela totožné. Nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že obsah její plné moci je nejasný. Trvá na námitce o překročení dispoziční zásady. Jelikož se jedná o subjektivní skutečnost (hodnocení projevu vůle) a nikoliv objektivní (např. plynutí času), nemělo by být kvůli tomuto překvapivému závěru krajského soudu dovozeno uplynutí lhůty pro stanovení daně. Připouští, že formulace obsahu plné moci je v dispozici daňového

pokračování

poradce a jeho klienta, daňové orgány však tento obsah dále vykládají. V dalším stěžovatel opakuje svoji stížnostní argumentaci, na které setrvává.

[16] Ve vyjádření k triplice žalobkyně opakuje skutečnosti, jež podle ní tvoří podstatu nyní projednávaného případu a vysvětluje okolnosti doložení plné moci krajskému soudu. Trvá na tom, že jejím předložením vyjádřila svou vůli být v soudním řízení zastoupena. Znovu odkazuje na své legitimní očekávání ohledně výkladu plné moci různými daňovými orgány stejně. Zdůrazňuje, že její vůle byla v plné moci dostatečně popsána, obsáhle argumentuje ve prospěch racionality formulace plné moci a dodává, že tuto projevenou vůli nemohl stěžovatel svým výkladem měnit.

VI.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Mezi účastníky řízení je sporný výklad plné moci ze dne 24. 3. 2016, kterou žalobkyně v daňovém řízení předložila správci daně. Konkrétně se strany neshodují v tom, zda se tato plná moc vztahovala i na doručení dodatečných platebních výměrů, které správce daně vydal po ukončení daňové kontroly. S tím souvisí otázka okamžiku oznámení dodatečných platebních výměrů žalobkyni a otázka případného uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[20] Podle § 28 odst. 1 daňového řádu, *zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.*

[21] Posuzovaná plná moc ze dne 24. 3. 2016 založená ve správním spise zní následovně:

„Zmocnitel tímto zmocňuje zmocněnce, aby ho zastupoval, jednal jeho jménem, činil za něj veškeré úkony a závazná prohlášení před správcem daně ve smyslu zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád a zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, při jednání ve věci kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2012 a 2013, daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2012 a 2013, daně silniční za zdaňovací období 2013, včetně nahlížení do spisu v neomezeném rozsahu, podávání stížností, námitek, podnětů a řádných i mimořádných opravných i dozorcích prostředků v návaznosti na průběh výše uvedených řízení a postupů ve věci výše uvedených daní a zdaňovacích období.

Tato plná moc se vztahuje i na zastupování zmocnitele zmocněncem při soudních řízeních ve správním soudnictví týkajících se výše uvedených činností.

V rozsahu této plné moci se omezují případně dříve vydané plné moci k zastupování před správcem daně.“

[22] Žalobkyně ve svých podáních osvětluje, že jejím úmyslem bylo svého zástupce zmocnit pro zastupování při daňové kontrole, skončením daňové kontroly zmocnění přerušit, po zbytek doměřovacího řízení být nezastoupena a následně pro účely podání řádných (či mimořádných) opravných prostředků a pro účely soudních řízení ve správním

soudnictví být znovu zastoupena na základě této plné moci. Má tedy za to, že uvedenou plnou mocí svého zástupce nezmocnila k přebírání písemností, které jí doručoval po skončení daňové kontroly, konkrétně dodatečných platebních výměrů.

[23] Stěžovatel nepopírá, že žalobkyně v souladu s § 28 odst. 1 daňového řádu zmocnila svého zástupce ke svému zastupování. Na rozdíl od žalobkyně (a také krajského soudu) má však za to, že žalobkyně v posuzované plné moci zmocnila svého zástupce nejenom k zastupování pro daňovou kontrolu a následně pro podání případných opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně, ale rovněž na ono mezidobí, tedy na tu část řízení před správcem daně, jehož součástí (resp. v podstatě jeho završením) bylo vydání a následné doručení dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel současně uvádí, že daňové orgány neměly pochyby o rozsahu zmocnění (pokud jde o zastupování ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2012 a 2013), proto nepostupovaly podle § 28 odst. 2 věty první daňového řádu (*Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně.*) a nevyzývaly žalobkyni k úpravě plné moci ve vztahu k této dani a dodatečné platební výměry doručovaly jejímu zmocněnému zástupci.

[24] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že rozsah zmocnění je jednoznačný a vztahuje se toliko na úkony zástupce v konkrétně vymezených daňových kontrolách (viz výše citace plné moci), nikoliv však na zbylou část daňového řízení, a především na zmiňované doručování dodatečných platebních výměrů. V uvedeném se ztotožnil se žalobkyní. Na rozdíl od ní však dále dovodil, že také z plné moci vyplývající zmocnění pro účely podávání stížností, námitek a opravných prostředků se vztahuje pouze k daňovým kontrolám v plné moci vyjmenovaných daní. To shodně dovodil i ve vztahu ke zmocnění zástupce pro řízení ve správním soudnictví. Měl tedy za to, že pro řízení před správními soudy z plné moci opět plyne pouze zmocnění k zastupování žalobkyně v těch případech, pokud se soudní řízení týká daňových kontrol (konkrétně jako příklad uvádí podání žaloby proti nezákonnému zásahu v rámci daňové kontroly).

[25] Stěžovatel ve vztahu k tomuto výkladu plné moci podanému v napadeném rozsudku namítá, že krajský soud překročil dispoziční zásadu vyplývající z § 75 odst. 2 s. ř. s., vyložil-li plnou moc odlišně od výkladu zastávaného žalobkyní v podané žalobě. V uvedeném mu však Nejvyšší správní soud nemůže dát za pravdu. Spornou otázkou byla v rámci přezkumu dodatečných platebních výměrů krajským soudem interpretace plné moci předložené správci daně. Dispoziční zásadu přitom nelze vykládat tak, že krajský soud buď musí dát za pravdu názoru žalobkyně, nebo stěžovatele, ale nemůže zaujmout vlastní (přichází-li v úvahu další) názor na posuzovanou otázku. Žalobkyně v podané žalobě jednoznačně brojila proti výkladu plné moci zastávanému stěžovatelem, krajský soud se tudíž zcela oprávněně touto otázkou zabýval a nic mu nebránilo v tom, aby si na věc utvořil vlastní názor, aniž by se musel nezbytně přiklonit na stranu toho či onoho účastníka řízení, měl-li za to, že jejich interpretace není zcela či zčásti správná. Námitku překročení rámce žalobních námitek tedy Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou.

[26] Jde-li však o otázku samotné interpretace plné moci, přiklání se Nejvyšší správní soud k výkladu, který zastávají daňové orgány. Široké vymezení plné moci včetně odkazů na řádné a mimořádné opravné prostředky a řízení před správními soudy jednoznačně

pokračování

implikuje i zmocnění pro převzetí dodatečných platebních výměrů, proti nimž mají být tyto opravné prostředky uplatněny. Nejvyšší správní soud v této souvislosti přisvědčuje stěžovateli v tom, že k výkladu plné moci je třeba přistoupit jako k celku, nikoliv tak, jak učinil krajský soud. Ten totiž vyslovil, že je třeba klást důraz na její úvodní část (viz odst. 28. napadeného rozsudku). Žádná z částí plné moci však není „důležitější“ než jiná, výklad projevu vůle stěžovatelky o tom, v jakém rozsahu hodlala svého zástupce zmocnit, je tudíž třeba provést komplexně a všechny její pasáže (je-li takto členěna) považovat za rovnocenné. Obdobně jako „úvodní“ pasáž je tudíž stejně tak významná i jakákoliv její další část, tedy i závěr jejího prvního odstavce, v němž je zástupce zmocněn k jednání či úkonům „*v návaznosti na průběh výše uvedených řízení a postupů ve věci výše uvedených daní a zdaňovacích období*“. Právě posouzením plné moci jako celku lze dovodit vůli žalobkyně být v řízeních týkajících se v plné moci specifikovaných daní a zdaňovacích období zastoupena zvoleným zmocněncem i pro účely doručování písemností nejen během samotné daňové kontroly, ale i v částech daňového řízení mimo tento postup.

[27] Krajský soud v napadeném rozsudku přiléhavě poukázal na důvodovou zprávu k § 28 odst. 1 daňového řádu (viz odst. 26. napadeného rozsudku), z níž vyplývá, že je na zmocniteli, aby rozsah zmocnění vymezil dostatečně konkrétně, aby nemohlo dojít k nejasnostem. Bylo tedy primárně na žalobkyni coby zmocniteli, aby rozsah zmocnění vymezila tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Právě ona má v tomto směru jakousi pomyslnou „odpovědnost“ za to, v jakém rozsahu svého zástupce k zastupování zmocní. Namítá-li tedy, že ji daňové orgány nemohou nutit k negativnímu vymezování plné moci, tj. tak, že „*plná moc se nevztahuje na doručování platebních výměrů*“, má pravdu. Nicméně s ohledem na znění nyní posuzované plné moci, v níž některé její pasáže byly formulovány konkrétním výčtem (popis jednotlivých daní a zdaňovacích období, k jejichž daňovým kontrolám se vztahuje), jiné naopak zase obecně a generálně (tedy že zmocněnec je zmocněn, aby jednal jménem žalobkyně, činil za ni veškeré úkony a závazná prohlášení před správcem daně a také prováděl nahlížení do spisu v neomezeném rozsahu, podávání stížností, námitek, podnětů a řádných i mimořádných opravných i dozorčích prostředků v návaznosti na průběh řízení a postupů ve věci označených daní a zdaňovacích období), bere na sebe riziko, že ten, vůči němuž bude tato plná moc uplatněna, si bude její obsah vykládat jinak, než sama zamýšlela.

[28] Z výše citovaného § 28 odst. 1 daňového řádu je přitom zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, publ. pod č. 1811/2009 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36). Jednou z hlavních okolností vypovídajících o tomto úmyslu smluvních stran v otázce rozsahu zmocnění je pak pochopitelně samotný text plné moci. Současně lze v tomto směru přisvědčit závěrům, vyplývajícím z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, v němž tento soud zdůraznil požadavek na racionalitu chování účastníků právních vztahů a v kontextu s tím shledal, že není-li zřejmý opak, měla by se při výkladu právních úkonů přisuzovat subjektům právních vztahů jistá míra racionality. Byť tomuto závěru krajský soud taktéž v obecnosti přisvědčil, následně výklad posuzované plné moci provedl v rozporu s ním. Pomyslně totiž rozčlenil plnou moc na jakési dílčí části

a z nich pak poněkud krkolomně a s dovoláním se na jinak znějící plné moci v jiných případech řešených Nejvyšším správním soudem dovodil závěry podporující tvrzení žalobkyně o tom, že plná moc k přebírání doručovaných písemností v doměřovacím řízení jejího zástupce nezmocňovala.

[29] Pokud tedy v dané plné moci, která podle Nejvyššího správního soudu zmocněnce zmocňovala k široké škále blíže nevyjmenovaných úkonů v řízení před správcem daně, výslovně nevyloučila, že nedopadá na přebírání doručovaných písemností (v některé z konkrétních fází daňového řízení), bylo by zcela v rozporu se zmíněným požadavkem na předpoklad racionality projevu vůle zmocnitele, aby z jejího široce formulovaného znění a bez výslovného negativního výčtu úkonů, na něž naopak nedopadá, daňové orgány dovodily, že se na doručování dodatečných platebních výměrů nevztahuje.

[30] Jinými slovy, daňové orgány nepochybily, pokud vyložily plnou moc tak, že zmocňuje zástupce žalobkyně i k přebírání písemností doručovaných v průběhu daňového řízení, tedy včetně doručení dodatečných platebních výměrů. Právě takové pojetí a výklad plné moci totiž odpovídá zmíněné racionalitě chování zmocnitele. Tato racionalita spočívá v předpokladu, že plnou moc zmocněnec neformuluje natolik složitě, aby bylo třeba rozsah zmocnění, které z ní má vyplývat, dovozovat tzv. „čtením mezi řádky“, jak se v posuzované věci snažil k jejímu výkladu přistoupit krajský soud ve shodě s žalobkyní.

[31] Stěžovateli je třeba přisvědčit i v námitce, kterou rozporoval závěr krajského soudu, že daňové orgány měly žalobkyni vyzvat k upřesnění plné moci postupem podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v obecnosti souhlasí s krajským soudem v tom, že pokud není daňovým orgánům zřejmý z předložené plné moci rozsah uděleného zmocnění, je na místě učinit daňovému subjektu výzvu k upřesnění tohoto rozsahu. O takový případ zde však nešlo. Z postupu správce daně je zřejmé, že plnou moc žalobkyně zkoumal a rozsahem zmocnění v ní obsaženého se zabýval. Nepřesné vymezení uděleného zmocnění přitom shledal v jiné okolnosti než v otázce zmocnění k přijímání doručovaných písemností v doměřovacím řízení. Konkrétně totiž žalobkyni upozornil ve sdělení ze dne 4. 11. 2016 na to, že vymezení rozsahu zmocnění zcela neodpovídalo rozsahu zahájené daňové kontroly (co do konkrétních daní, jichž se týkala a jež byly vyjmenovány v plné moci).

[32] Správce daně se tedy plnou mocí zabýval, na bod, který mu připadal nejasný, žalobkyni v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu upozornil, z čehož lze bez jakýchkoliv pochyb dovodit, že ve zbytku neměl o rozsahu zmocnění pochyby. To daňové orgány potvrdily také svým dalším postupem v daňovém řízení. Stěžovatel ve svých vyjádřeních setrval na tom, že žádný jiný než jím přijatý výklad plné moci (zahrnující tedy i zmocnění k přebírání doručování písemností v doměřovacím řízení) z pohledu daňových orgánů nepřipadal v úvahu. Z uvedeného důvodu si lze jen obtížně představit, aby v takovém případě měly daňové orgány povinnost domýšlet všechny možné „objektivně existující nejasnosti, i když jim nejsou zřejmé“, jak dovodil krajský soud (viz předposlední věta odstavce 31. napadeného rozsudku). Po daňových orgánech nelze požadovat, aby v plné moci hledaly všechny možné v úvahu přicházející nejasnosti, které jim nejsou zřejmé (tedy v podstatě nahrazovaly výslovně projevenou vůli daňového subjektu svými vlastními domněnkami, kterými by si toto výslovné znění plné moci samy zpochybňovaly), a na

pokračování

základě toho vyzývaly daňový subjekt k úpravám uděleného zmocnění ve smyslu § 28 odst. 2 daňového řádu.

[33] Krajský soud stěžovateli vytýkal i to, že se neprověřil tvrzení žalobkyně (obsažené v jejím odvolání) týkající se výkladu plné moci identického znění jiným správcem daně, konkrétně Finančním úřadem pro Zlínský kraj. Odkazuje zde na závěry vyplývající z odst. 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 365/2021-45. Nutno však uvést, že v této části (ale ani jiné) odkazovaného rozsudku kasační soud závěry, které z něj krajský soud v odst. 33. napadeného rozsudku dovodil, neobsahuje. Kasační soud v daném rozsudku pouze upozornil na to, že se „stěžovatel [kterým byl stejně jako nyní odvolací daňový orgán – poznámka soudu] se v kasační stížnosti nevyjádřil k tvrzení žalobce, že uvedenou plnou moc využívá i v rámci dalších daňových řízení před dalšími správci daně, a dokonce i před samotným stěžovatelem jako odvolacím orgánem, a nesetkává se s tím, že by daná plná moc byla orgány finanční správy akceptována pouze pro zastupování v rámci daňové kontroly.“

[34] O takový případ zde nešlo. V nyní souzené věci stěžovatel jako odvolací daňový orgán provedl při rozhodování o odvolání žalobkyně vlastní výklad předložené plné moci, v němž přisvědčil správci daně. Tím dal současně zcela jasně najevo (byť implicitně), jaký náhled má na výklad téže plné moci jiným správcem daně. Stěžovatel nepochybně nebyl vázán tím, jak v jiném případě jiný správce daně plnou moc obdobného znění vyložil. Nelze totiž přehlížet, že žalobkyně poukázala na jediný případ, v němž měl prvostupňový správce daně vyložit plnou moc obdobného znění odlišně než v souzené věci. I kdyby toto její tvrzení mělo být dalším dokazováním (které měl podle krajského soudu stěžovatel provést) prokázáno, nemohlo by to založit legitimní očekávání žalobkyně o tom, že plnou moc ve stejném znění shodně posoudí jiný správce daně. V případě dvou rozdílných náhledů na totéž zmocnění je totiž právě na stěžovateli jako na odvolacím daňovém orgánu, aby provedl konečný výklad plné moci, kterou žalobkyně daňovým orgánům předložila a takto svým vlastním výkladem potvrdil či vyvrátil správnost výkladu zastávaného správcem daně v posuzovaném případě, čímž současně potvrdí či vyvrátí ten výklad, který zastává správce daně v jiné věci, jež předmětem posouzení není. Z uvedeného důvodu dokazování, které měl podle krajského soudu stěžovatel v dalším řízení provést, nepovažuje ve světle právě uvedeného Nejvyšší správní soud nejen za potřebné, ale ani za účelné. Došlo by jím totiž nanejvýš k potvrzení tvrzení žalobkyně o tom, že jiný správce daně vykládá plnou moc téhož znění odlišně, aniž by to však pro účely nynějšího řízení mělo jakýkoliv význam. Stěžovateli tedy nelze s úspěchem vytýkat, že dokazování v tomto směru nevedl. Závěrem krajského soudu v tomto bodě nelze přisvědčit.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítá chybějící podmínky řízení, neboť krajský soud považoval žalobkyni v řízení o žalobě za zastoupenou stejným zmocněncem, který ji zastupoval před daňovými orgány na základě shodně znějící plné moci, kterou však v napadeném rozsudku vyložil tak, že se vztahuje jen na soudní řízení ve věci daňových kontrol. Nynější řízení o žalobě se však týkalo přezkumu rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Byl-li by tedy předestřený výklad plné moci krajským soudem správný, pak by v řízení o žalobě nebyla žalobkyně řádně zastoupena, byť krajský soud s jejím zástupcem po celou dobu jednal a řízení před krajským soudem by bylo stiženo vadou podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[36] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že existuje rozpor v názoru krajského soudu na danou plnou moc, kterou žalobkyně ve shodném znění předložila jak daňovým orgánům, tak i posléze v řízení o žalobě. V napadeném rozsudku ji vyložil tak, že se vztahuje pouze na soudní řízení týkající se daňových kontrol v ní vyjmenovaných daní a zdaňovacích období. Přesto ji však posléze akceptoval v soudním řízení o žalobě, které se týká nikoliv daňové kontroly (daňových kontrol), ale přezkumu dodatečných platebních výměrů (potažmo rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti nim). Nadto sama žalobkyně potvrzuje, že takový krajským soudem „zúžený“ výklad plné moci neměla na mysli a měla za to, že uvedenou plnou mocí zmocnila svého zástupce pro soudní řízení nejen ve věci daňových kontrol konkrétně uvedených daní (tedy zřejmě o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem daňových orgánů), ale i pro soudního řízení týkající se žaloby proti rozhodnutí správce daně, o něž se jedná nyní. Z toho lze dovodit rozpornost posouzení téže plné moci ze strany krajského soudu, jak přílehavě namítá stěžovatel.

[37] Jelikož se však Nejvyšší správní soud výkladu plné moci a rozsahu zmocnění z ní plynoucího věnoval, závěrům krajského soudu nepřisvědčil, a ve shodě se stěžovatelem shledal, že se vztahuje i na doručování dodatečných platebních výměrů, není již opodstatněná kasační námitka, podle níž v řízení před krajským soudem chyběly podmínky řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., či že by byl napadený rozsudek zatížen vadou nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (pro vnitřní rozpornost výkladu plné moci).

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že správce daně nepochybil, když dodatečné platební výměry doručoval na základě plné moci ze dne 24. 3. 2016 zmocněnému zástupci žalobkyně. Dodatečné platební výměry tak byly žalobkyni řádně doručeny dne 10. 3. 2019 k rukám jí zmocněného zástupce. Krajský soud tedy při výkladu uvedené plné moci pochybil, dovodil-li, že se na doručování dodatečných platebních výměrů nevztahovala. Dospěl tudíž i k nesprávnému závěru o tom, že dodatečné platební výměry byly doručeny teprve po lhůtě pro stanovení daně. Ta začala plynout 16. 3. 2016 (okamžikem zahájení daňové kontroly podle § 148 odst. 3 daňového řádu) a uplynula by dne 16. 3. 2019. Dodatečné platební výměry byly doručeny včas, tedy před uplynutím uvedené lhůty. K prekluzi daně proto nedošlo. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn.

VII.

[39] Nejvyšší správní soud s ohledem na důvodnost kasační stížnosti napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud žalobu znovu přezkoumá a bude přitom vycházet z toho, že plná moc zmocňovala zástupce žalobkyně i k přebírání doručovaných dodatečných platebních výměrů.

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu