Spis 1 Afs 79/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 78/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **P. H.,** zastoupeného JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem nám. Míru 143, 344 01 Domažlice, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Plzeň,** se sídlem Antonína Uxy 11, 303 88 Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 2. 2010, č. j. 517-2/2010-160100-21 a č. j. 692-2/2010-160100-21, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2010, č. j. 57 Af 27/2010 - 36, a ze dne 30. 6. 2010, č. j. 57 Af 28/2010 - 33,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 78/2010 a 1 Afs 79/2010 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 78/2010.

II. Usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2010, č. j. 57 Af 27/2010 - 36, a ze dne 30. 6. 2010, č. j. 57 Af 28/2010 - 33, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2010, č. j. 517-2/2010-160100-21, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 10. 11. 2009, č. j. 15908-2/2009-166500-021, vydanému Celním úřadem Plzeň, jímž bylo žalobci doměřeno dovozní clo ze zboží –

osobního automobilu tov. zn. Ford Galaxy 1,9 TD, VIN č. WF 0GX XPS SG4 B01 810. Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2010, č. j. 692-2/2010-160100-21, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 10. 2009, č. j. 16100-2/2009-166500-021, vydanému Celním úřadem Plzeň, jímž bylo žalobci doměřeno dovozní clo ze zboží – osobního automobilu tov. zn. Renault Kangoo, VIN č. VF1 KCO UGF 2315 5388.

Proti citovaným rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud posoudil plné moci, kterou žalobce udělil v celním řízení JUDr. Lence Faltýnové, advokátce, dne 27. 10. 2009 jako neomezené, a podle § 17 odst. 7 a 11 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), tudíž měla být rozhodnutí žalovaného doručována pouze zástupkyni žalobce. Rozhodnutí žalovaného byla této zástupkyni doručena dne 27. 2. 2010 a dvouměsíční lhůta k podání žaloby proti nim uplynula dne 27. 4. 2010. Jelikož žaloby byly podány až dne 3. 5. 2010, odmítl je krajský soud v záhlaví uvedenými usneseními jako opožděné.

Žalobce podal proti usnesením krajského soudu obsahově shodné kasační stížnosti. V nich namítala, že plné moci ze dne 27. 10. 2009 nebyly neomezenými plnými mocemi pro celé daňové řízení (řízení o dodatečném vyměření cla). Zástupkyně byla zmocněna k zastupování pouze v jeho určité části – v odvolacím řízení. Rozhodnutí žalovaného o odvolání tak měla být doručována nejen zástupkyni žalobce, ale také samotnému žalobci, přičemž až od doručení rozhodnutí poslednímu z těchto subjektů měla být posuzována lhůta k podání či rozšíření žalob. Žalobce k tomu poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, který podle jeho názoru plně dopadá na projednávané případy. Jestliže žalovaný doručil svá rozhodnutí pouze zástupkyni a nedoručil je také žalobci, pak podané správní žaloby nejsou opožděné: jedná se naopak o žaloby předčasné. Předčasnost správní žaloby však není důvodem pro její odmítnutí, neboť se jedná o odstranitelnou vadu řízení, jak dovodil Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře (např. v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78). Krajský soud měl tedy uložit žalovanému, aby doplnil spis o doklad o doručení napadených rozhodnutí žalobci, a až od okamžiku takového doručení posuzovat lhůty pro podání či rozšíření správních žalob. Odmítnutí žalob pro jejich opožděnost je proto za těchto okolností nezákonné. Žalobce napadl rovněž výroky krajského soudu o náhradě nákladů řízení, neboť vychází z nezákonného odmítnutí žalob.

Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadená usnesení krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

V přípisech ze dne 26. 8. 2010 označených jako „sdělení nových skutečností“ žalobce soudu oznámil, že dne 23. 8. 2010 převzal zásilku žalovaného, jejímž obsahem byla rozhodnutí žalovaného se stejným číslem jednacím, jako výše uvedená žalobami napadená rozhodnutí žalovaného. Žalobce však upozornil, že tato rozhodnutí nejsou totožná s těmi, které byly původně doručeny jeho zástupkyni (liší se v odůvodnění a rozsahu).

Žalovaný se ve vyjádření ke kasačním stížnostem ztotožnil s názorem krajského soudu, že předmětné plné moci jsou neomezené. Ačkoliv plné moci zmocnily zástupkyni k podání odvolání proti konkrétnímu rozhodnutí správního orgánu, je v nich dále uvedeno, že je zástupkyně současně zmocněna k zastupování zmocnitele v řízení vyvolaném odvoláními. Ve smyslu § 10 odst. 3 *in fine* daňového řádu tak nelze podle žalovaného dojít k jinému závěru, než

že plná moc neobsahuje přesný rozsah zmocnění ani žádné instrukce pro postup zástupce v řízeních o podaných odvoláních, a je tak plnou mocí neomezenou.

Žalovaný dále uvedl, že je třeba rozlišovat, zda byly neomezené plné moci uděleny pro celé řízení (plné moci generální) nebo pro jeho část (plné moci speciální): jelikož v daném případě byly plné moci uděleny jen pro odvolací řízení, jedná se o neomezené plné moci speciální. Při jejich interpretaci však nelze pominout, že byly uděleny až po vydání rozhodnutí napadených odvoláními. V průběhu předcházejícího řízení nebyla ze strany žalobce nijak projevena vůle nechat se zastoupit zvláště pro odvolací řízení a navíc je z plných mocí zřejmé, že zástupkyně nebyla ze strany zmocněnce nijak instruována, jak má v řízení postupovat. Z těchto skutečností žalovaný dovozuje, že pro projednávaný případ nelze použít ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu týkající se doručování písemností současně zástupci a i daňovému subjektu, neboť to nedopadá na situace, kdy je plná moc sice speciální, avšak současně neomezená (zmocněnec má volnou ruku, jak v řízení postupovat).

Podle názoru žalovaného upravuje § 17 odst. 7 daňového řádu pravidla pro doručování písemností daňovému subjektu v případě, že tento udělí zmocněnci generální plnou moc neomezenou či speciální plnou moc omezenou, kterou zmocní zástupce pouze k určitým úkonům, případ, kdy daňový subjekt udělí plnou moc sice speciální ale neomezenou, dané ustanovení neřeší. Z hlediska účelu a smyslu předmětného ustanovení, jakož i s přihlédnutím k zásadám přiměřenosti a hospodárnosti daňového řízení dospívá žalovaný k závěru, že posuzované plné moci jsou sice plné moci speciální, je z nich však patrná vůle zmocnitele přenechat vedení řízení o odvolání na zmocněnci. Takové plné moci mají tedy spíše charakter plných mocí generálních. Žalovaný k tomu v rámci analogie poukazuje na § 34 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, podle nějž se písemnosti ve správním řízení doručují vždy pouze zástupci s výjimkou, kdy má účastník řízení něco osobně vykonat. Ustanovení § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pak s účinností od 1. 1. 2011 stanovuje, že se písemnosti doručují pouze zástupci daňového subjektu v rozsahu jeho zmocnění. Žalovaný shrnul, že posuzované plné moci je třeba považovat za neomezené a současně jim přisoudit při aplikaci § 17 odst. 7 daňového řádu charakter plných mocí generálních. Tímto výkladem nejsou dotčena práva daňového subjektu a není porušen zákon, neboť předmětné ustanovení neobsahuje pravidlo, které by postup žalovaného v tomto případě předurčovalo. Žalovaný se proto přiklonil k názoru krajského soudu, že žalobami napadená rozhodnutí byla platně doručena v den jejich doručení zástupkyni žalobce.

Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) spojil věci sp. zn. 1 Afs 78/2010 a 1 Afs 79/2010 ke společnému projednání, jelikož v obou případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

Kasační stížnosti jsou důvodné.

Při hodnocení plné moci a otázky, komu mělo být v daňovém řízení doručováno, vyšel Nejvyšší správní soud z úpravy v § 10 odst. 3 daňového řádu, podle nějž se může daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce 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 zákona 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.

K problematice plné moci Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, (dostupný na http://nalus.usoud.cz), citovaném oběma stranami sporu konstatoval, že *„právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovávaje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci.“* V dalším z nálezů, v nichž se Ústavní soud zabýval předmětnou otázkou, dospěl k závěru, že plná moc, jež byla daňovým subjektem udělena *„ke všem právním úkonům a jednáním souvisejícím s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru“*, je *„dle svého rozsahu a obsahu plnou mocí speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů) a neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele), udělenou pro řízení o odvolání proti konkrétnímu prvostupňovému rozhodnutí. Rozsah zmocnění v uvedené plné moci byl vymezen, a to zcela přesně, tak, že omezil zastupování výlučně na řízení odvolací. Zákon o správě o daní a poplatků vymezuje daňové řízení jako řízení o daních a posléze v samostatných částech upravuje jeho jednotlivé fáze. Byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení podle § 17 odst. 7 zákona o správě a daní a poplatků“* (nález ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, http://nalus.usoud.cz).

Obdobně se i Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval kvalifikací plné moci v daňovém řízení jako omezené, či neomezené. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, konstatoval, že *„(p)lná moc ve světle shora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v prvé řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.“*

Pro účely aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu v posuzované věci je tedy nutno posoudit, zda jsou daňovým subjektem předložené plné moci omezené, či neomezené, a to s ohledem na právní úpravu § 10 odst. 3 daňového řádu doplněnou shora naznačenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Zároveň je však třeba posoudit, zda se jedná o plné moci všeobecné (univerzální), udělené pro celé daňové řízení, nebo plné moci speciální. Předmětné plné moci ze dne 27. 10. 2009 zmocnily advokátku, JUDr. Lenku Faltýnovou, aby žalobce zastupovala ve věci *„Podání odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Plzeň ze dne 5. 10. 2009, č. j. 15908-2/2009-166500-02, (dodatečný platební výměr č. 9965200250), a zastupování v řízení tím iniciovaném“*, resp. ve věci *„Podání odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Plzeň ze*

dne 5. 10. 2009, č. j. 16100-2/2009-166500-021 (dodatečný platební výměr č. 9965200252), a zastupování v řízení tím iniciovaném.“

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětné plné moci byly nepochybně neomezené. Dle § 10 odst. 3 daňového řádu *a contrario* nemůže být plná moc, která neobsahuje přesné určení jejího rozsahu, např. výčet úkonů, k nimž je zmocněnec oprávněn, ani směrnice či pokyny k jejich provedení ve smyslu shora cit. nálezu Ústavního soudu, omezenou plnou mocí (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). Plnou moc nelze považovat za omezenou jen z toho důvodu, že zmocňuje k určitému úkonu (podání odvolání), když zároveň zmocňuje k zastupování v řízení tímto úkonem vyvolaném (v odvolacím řízení), přičemž rozsah tohoto zastoupení již dále nevymezuje (nevymezuje zmocnění k určitým úkonům v odvolacím řízení ani nestanovuje směrnice zmocněnci pro postup v tomto řízení). Nejvyšší správní soud se proto v posouzení plných mocí jako neomezených ztotožňuje s názorem krajského soudu jakož i žalobce a žalovaného.

Pokud jde o otázku speciality plné moci, je třeba přisvědčit argumentaci žalobce, že plné moci nebyly uděleny pro celé daňové řízení, ale pouze pro jeho část – tj. řízení odvolací. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se proto jedná o plné moci neomezené, ale speciální. Na posouzení speciality přitom nemá vliv, že plné moci byly uděleny až po vydání rozhodnutí napadených odvoláními a že v průběhu předcházejícího řízení nebyla ze strany žalobce nijak projevena vůle nechat se zastoupit zvláště pro odvolací řízení. Žalovanému je třeba dát za pravdu v tom, že relevantní ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu neupravuje výslovně postup doručování v případě plné moci neomezené speciální a normuje pouze případy plné moci neomezené generální a plné moci omezené speciální. Nejvyšší správní soud však nemohl přisvědčit žalovanému, že v takovém případě je nutno písemnosti doručovat pouze zástupci daňového subjektu, byť je argumentace žalovaného k této otázce zpracována na velmi dobré úrovni s odkazy na základní zásady daňového řízení a s použitím analogie. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že interpretace sporných výkladových otázek vyvstávajících z jednotlivých ustanovení právních (procesních) předpisů v neprospěch účastníků řízení se příčí nejen právu na soudní a jinou právní ochranu obsaženému v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, ale je též v rozporu i s již ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004 - 83 (www.nssoud.cz), se tak mimo jiné například podává, že „*poplatníku nemůže být přičítána k tíži nedostatečnost, nejasnost, nevhodnost či jiná nedokonalost právní úpravy.*“ Závěr o tom, že v případě neomezené plné moci speciální se mají písemnosti doručovat pouze zástupci daňového subjektu, je nepochybně v neprospěch daňového subjektu, neboť povinnost doručovat současně zástupci i daňovému subjektu dává daňovému subjektu vyšší míru právní jistoty, že se o obsahu doručované písemnosti fakticky dozví, je výhodnější z hlediska plynutí navazujících lhůt (např. k podání správní žaloby) a zároveň klade vyšší nároky na správce daně. Zdejší soud rovněž vychází z předpokladu, že možnost doručení písemnosti pouze zástupci daňového subjektu je vázána výhradně na udělení plné moci neomezené generální, což v daném případě nebylo splněno. Navíc doručování písemností současně zástupci i daňovému subjektu vyplývá v případě plných mocí neomezených speciálních nejen z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, ale též z obou výše citovaných nálezů Ústavního soudu, přičemž textace plné moci v nálezu ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, je v podstatě totožná s právě projednávaným případem. I s ohledem na vázanost Nejvyššího správního soudu vykonatelnými nálezy Ústavního soudu (čl. 89 odst. 2 Ústavy) je proto nutné dospět k závěru, že předložené

plné moci byly neomezené speciální a že žalovaný byl povinen doručit napadená rozhodnutí jak zástupkyni žalobce, tak i žalobci samotnému. Lhůta pro podání správní žaloby se v takovém případě odvíjí od doručení rozhodnutí poslednímu z nich.

Krajský soud tedy ustal na polovině cesty, když správně plné moci posoudil jako neomezené, avšak nezabýval se tím, zda se jedná o plné moci generální nebo speciální. Z tohoto důvodu pak dospěl k nesprávnému závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného měla být doručována pouze zástupkyni žalobce a k mylnému závěru o opožděnosti žalob. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalobcem, že podané žaloby byly podány předčasně – před řádným doručením napadených rozhodnutí žalovaného. V rozsudku rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, publikovaném pod č. 450/2005 Sb. NSS, na nějž žalobce poukazuje, se zdejší soud zabýval obdobnou situací, kdy napadené správní rozhodnutí bylo doručeno účastníkovi správního řízení, avšak nebylo doručeno jeho zplnomocněnému zástupci: *„Jestliže žaloba přes tuto vadu doručení správního rozhodnutí byla podána, jedná se o nedostatek žaloby (nedostatek podmínky řízení) odstranitelný. Samotná tato skutečnost (vada doručení) není bez dalšího důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Pokud soud u kterého byla podána taková žaloba zjistí, obvykle z vyžádaného správního spisu žalovaného, že rozhodnutí nebylo zástupci žalobce doručeno, uloží usnesením žalovanému doplnit spis (řízení) o doklad o doručení rozhodnutí tomuto zástupci účastníka řízení. Protože teprve tímto doručením bylo napadené správní rozhodnutí řádně oznámeno, plyne až od tohoto okamžiku lhůta k případnému rozšíření žaloby na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo k rozšíření o další žalobní body (§ 71 odst. 2, věta třetí s. ř. s).“* Tento názor lze podobně aplikovat i v projednávaném případě: bude na krajském soudu, aby vyzval žalovaného k doložení, že rozhodnutí byla doručena žalobci. Sdělil-li žalobce zdejšímu soudu, že mu byla rozhodnutí již doručena, avšak s odlišným obsahem a rozsahem, bude na krajském soudu, aby posoudil, zda se jedná o doručení řádné.

Jelikož napadená usnesení Krajského soudu v Plzni o odmítnutí žalob byla nezákonná, Nejvyšší správní soud je zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 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 24. listopadu 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně
senátu