

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **SDP Logistics s. r. o.**, se sídlem Lužná 716/2, Praha 6, zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2006, č. j. 3789/06-120, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2009, č. j. 6 Ca 226/2006 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2006, č. j. 3789/06-120.

Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v Rakovníku (dále jen „správce daně“) č. j. 99168/05/069910/1012 ze dne 28. 11. 2005. Odvolání směřovalo proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, č. j. 82718/05/069910/1012, vydaného správcem daně dne 21. 9. 2005.

V kasační stížnosti stěžovatel brojí proti závěru městského soudu o povaze plné moci udělené stěžovatelem Ing. L. v daňovém řízení. Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že omezení týkající se mimořádných opravných prostředků nemělo dopad na posouzení zastoupení v řízení o dani z příjmů právnických osob za rok 2004, neboť v tomto řízení, resp. do jeho skončení, nepřichází použití mimořádných opravných prostředků v úvahu. Současně městský soud konstatoval, že stěžovateli nebyla znemožněna procesní obrana a stěžovatel podal odvolání, ze kterých vyplývá, že byl s obsahem rozhodnutí seznámen.

Stěžovatel poukazuje na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 5/2009 - 81 ze dne 28. 8. 2009, který shodně formulovanou plnou moc označil za omezenou, což znamená, že písemnosti budou doručovány jak jeho příjemci tak zástupci. Stěžovatel se s ohledem na výše uvedené domnívá, že závěry městského soudu stran toho, že rozhodnutí byla správně doručována jen zástupci stěžovatele a nemusela být doručována samotnému stěžovateli, nejsou správné. Nelze souhlasit s městským soudem ani v tom, že stěžovateli nebyla znemožněna procesní obrana a stěžovatel podal svá odvolání, ze kterých vyplývá, že byl seznámen s obsahem rozhodnutí. Stěžovatel žádná odvolání nepodal a s obsahem rozhodnutí seznámen nikdy nebyl. Pouze při podepsání plné moci ze dne 28. 7. 2006 pro zastupování před městským soudem byl stěžovatel seznámen se spisovými značkami a s daty vydání rozhodnutí žalovaného a správce daně.

Jestliže by Nejvyšší správní soud přitakal městskému soudu v tom, že plná moc ze dne 31. 5. 2005 je plnou mocí neomezenou, pak by v otázce této plné moci nastal rozpor s dřívějším rozsudkem sp. zn. 2 Afs 5/2009 ze dne 28. 8. 2009. V takovém případě navrhuje stěžovatel předložit věc rozšířenému senátu.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 29. 9. 2010 stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že plná moc pro zástupce stěžovatele v předmětném daňovém řízení byla plnou mocí omezenou a odkazuje též na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 63/2010 - 65 ze dne 12. 8. 2010, kde byla shodně formulovaná plná moc označena za omezenou.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná a jsou splněny všechny podmínky řízení, přezkoumal v jejím rozsahu napadený rozsudek městského soudu a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení povahy plné moci ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dle stěžovatele byla plná moc, na základě které byl stěžovatel v daňovém řízení zastupován, plnou mocí omezenou. Městský soud pochybil, pokud uzavřel, že rozhodnutí byla správně doručována jen zástupci stěžovatele a nemusela být doručována samotnému stěžovateli.

Při hodnocení povahy plné moci a otázky, komu mělo být v daňovém řízení doručováno, vyšel Nejvyšší správní soud z úpravy v § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ daňový řád“), podle něhož 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.

Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře posuzováním forem zastoupení na základě plné moci opakovaně zabýval. 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.“*

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), 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 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).

Pro účely aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu v posuzované věci je tedy nutno posoudit, zda byla stěžovatelem správci daně předložená plná moc omezená, či neomezená, 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 plnou moc všeobecnou (univerzální), udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc speciální. Předmětnou plnou mocí ze dne 31. 5.2005 zmocnil stěžovatel daňového poradce, Ing. R. L., *„k zastupování podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění poz. p.:*

v daňovém řízení ve věci zpracování daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 a předložení Finančnímu úřadu v Rakovníku

v daňovém řízení v ostatních věcech týkajících se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 s výjimkou řízení o mimořádných opravných prostředcích podle ustanovení § 54 až 56a zákona č. 337/1992 Sb.“

V plné moci je dále uvedeno: *„K doručování písemností ve smyslu ust. § 17 odst. 7 zákona č. 3337/1992Sb. je určena adresa sídla kanceláře daňového poradce.“*

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětná plná moc je neomezená. 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 citovaného nálezu Ústavního soudu, omezenou plnou mocí (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 69/2010 – 127, nebo též rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). Text plné moci nasvědčuje, že nebyla udělena pouze pro určitou část daňového řízení (např. pro daňovou kontrolu), ale pro celé daňové řízení týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004.

Obsahově shodnou plnou moc hodnotil Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 19. 4. 2007, č. j. 8 Afs 160/2005 - 99, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého *„plnou moc, jíž je zástupce zmocněn ke všem úkonům podle § 10 odst. 3 d. ř., s výjimkou podávání daňových přiznání a hlášení a s výjimkou podávání mimořádných opravných prostředků, je nutno posuzovat jako plnou moc neomezenou.“*

Obdobně v rozsudku č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 dospěl zdejší soud k závěru, že plná moc, kterou sám žalobce označil jako *„plná moc omezená“*, a to *„jako zvláštní – omezenou plnou moc k zastupování za společnost ke všem úkonům za společnost a jménem společnosti před správcem daně s výjimkou podávání řádných daňových přiznání“*, je plnou mocí všeobecnou, protože byla udělena pro všechny úkony před správcem daně s výjimkou podávání daňových přiznání.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správce daně nepochybil, doručil-li platební výměr a rozhodnutí o odvolání pouze zmocněnci stěžovatele a městský soud se nedopustil nesprávného právního posouzení povahy plné moci, shledal-li plnou moc ze dne 31. 5. 2005 plnou mocí neomezenou.

Pokud stěžovatel odkazoval na rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 2 Afs 5/2009 - 81 ze dne 28. 8. 2009. a č. j. 7 Afs 63/2010 - 65 ze dne 12. 8. 2010, kde byla shodně formulována plná moc označena za omezenou, nelze jeho odkaz shledat případným. V obou výše citovaných řízeních nebyla předmětem kasační stížnosti námitka týkající se povahy plných mocí, nýbrž skutečnost, zda byla žalobou napadená rozhodnutí doručena zástupci daňového subjektu, resp. zda správní soud, pokud žalobu odmítl, postupoval v souladu se zákonem. Navíc v obou projednávaných věcech nebyla povaha plné moci spornou a Nejvyššímu správnímu soudu tak nepříslušelo posuzovat charakter plné moci, neboť by tímto překračoval rozsah kasačních námitek.

Nad rámec rozhodnutí lze uvést, že stěžovatel v průběhu daňového řízení nenamítal, že by neměl možnost se s obsahem písemností vydaných správcem daně seznámit. Nenamítal tedy popření samotného účelu doručení v materiálním slova smyslu, když setrval toliko na tvrzených formálních vadách při doručení písemnosti, jak správně zdůraznil městský soud. Navíc je ze správního spisu zřejmé, že rozhodnutí o odvolání žalovaného ze dne 25. 5. 2006, č. j. 3789/06-120 bylo doručeno jak zmocněnci tak samotnému stěžovateli. Shodně s názorem městského soudu Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovateli nebyla znemožněna procesní obrana, když z obsahu správního spisu je zjevné, že proti vydaným rozhodnutím brojil opravnými prostředky a tyto byly řádně projednány. V odvoláních proti platebnímu výměru ani v odvolání proti rozhodnutí o odvolání vydanými správcem daně nenamítal, že by s obsahem napadených rozhodnutí nebyl seznámen. Pokud stěžovatel poprvé až v žalobě vznáší námitku absence řádného doručení, vykazuje tento postup znaky účelovosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti též odkazuje na závěry rozhodnutí ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, kde vyslovil závěr, že *„je-li adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.“* I za situace, kdy by plná moc ze dne 31. 5. 2005 byla plnou mocí omezenou, nestačilo by to samo o sobě ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel by v takovém případě musel taktéž prokázat konkrétní zásah do svých práv, spojený s touto skutečností; ne každé procesní pochybení ve správním řízení totiž nutně musí vést ke zrušení rozhodnutí, kterým bylo takové řízení završeno [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 21. ledna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu