

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **J. K.**, zastoupená JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2008, č. j. 476/08-1100-203537, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2010, č. j. 11 Ca 173/2008 – 25,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2010, č. j. 11 Ca 173/2008 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla odmítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Předmětem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je otázka zákonnosti dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Předmětem sporu mezi městským soudem a stěžovatelkou je zákonnost napadeného usnesení ve věci odmítnutí její žaloby pro opožděnost.

Městský soud se v odůvodnění napadeného usnesení nezabýval meritem věci, neboť dospěl k závěru, že žaloba byla podána opožděně. Stěžovatelka byla v daňovém řízení zastoupena na základě plné moci ze dne 18. 6. 2004 daňovým poradcem Ing. P. Ko., kterému bylo dle závěrů městského soudu doručeno rozhodnutí žalovaného dne 18. 2. 2008 uložením zásilky na poště v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ze spisu městský soud ověřil, že zásilka obsahující žalobou napadené rozhodnutí byla na poště uložena dne 1. 2. 2008. V souladu s citovaným ustanovením se považuje tato písemnost za doručenou 15. dnem ode dne uložení. Patnáctý den připadl na sobotu, a proto je za den doručení nutno považovat nejbližší pracovní den, tj. pondělí 18. 2. 2008. Zákonem stanovená lhůta pro podání žaloby tak uplynula nejpozději dne 18. 4. 2008. Žaloba byla podána dne 5. 5. 2008, proto musela být pro její zjevnou opožděnost odmítnuta.

Na výše uvedeném závěru nemůže dle názoru městského soudu nic změnit ani to, že dne 22. 3. 2008 žalovaný doručil napadené rozhodnutí také stěžovatelce. Duplicitní doručení žalobou napadeného rozhodnutí totiž nemohlo účinky předchozího řádného doručení, které navíc nebylo nikým zpochybněno, změnit.

S ohledem na výše uvedené městský soud žalobu v souladu s ustanovením § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odmítl.

Stěžovatelka důvody obsažené v kasační stížnosti podřadila pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Uvedla, že městský soud nesprávně aplikoval ustanovení § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť fikce doručení platí jen za předpokladu, že se adresát písemnosti v místě doručení zdržuje. Zástupce stěžovatelky měl však v době doručování písemnosti dávno jinou adresu pro doručování a na adrese, kam mu žalovaný doručoval, tj. M. B., S., se již nezdržoval. Fikce doručení napadeného rozhodnutí tak nemohla vůbec v projednávané věci nastat.

Tuto skutečnost ostatně zjistil i sám žalovaný a s ohledem na tehdejší znění ustanovení § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doručil napadené rozhodnutí znovu, a to na adresu M. B., D. O správnosti tohoto doručení svědčí i vyznačení právní moci napadeného rozhodnutí k 25. 3. 2008.

K poznámce soudu, že v pořadí první doručení nebylo nikým zpochybněno, stěžovatelka uvádí, že se o tomto neúspěšném pokusu o doručení dozvěděla až z napadeného usnesení. Napadené rozhodnutí bylo v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doručeno zástupci stěžovatelky až dne 25. 3. 2008 a žaloba podaná k městskému soudu dne 5. 5. 2008 je proto podána včas.

Mimo výše uvedené je nutno zdůraznit, že plná moc udělená stěžovatelkou Ing. Kočímu není plnou mocí neomezenou, a proto byl žalovaný povinen doručit napadené rozhodnutí jak stěžovatelce, tak jejímu zástupci. V této souvislosti odkazuje stěžovatelka na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (všechna zde uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Stěžovatelka navrhuje napadené usnesení městského soudu zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nesouhlasí s námitkou stěžovatelky týkající se posouzení charakteru plné moci a trvá na tom, že se jednalo o plnou moc neomezenou. Z tohoto důvodu byl žalovaný povinen doručovat pouze zástupci stěžovatelky a navrhuje proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se kasační soud zabýval námitkou stěžovatelky týkající se rozsahu plné moci. Teprve od charakteru plné moci lze vzhledem k ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků odvozovat způsob doručení a tím i jeho účinnost.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že stěžovatelka udělila dne 18. června 2004 plnou moc pro zastupování Ing. P. Ko. Dle této plné moci stěžovatelka zmocnila Ing. Ko., aby ji zastupoval v daňovém řízení „*při všech úkonech souvisejících s Rozhodnutím Finančního úřadu v Benátkách nad Jizerou č. j. 14153/04/049971/3857 ze dne 7. 5. 2004, kterým je dodatečný platební výměr č. 1040000289 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000*“.

Jako adresa pro doručování zástupci je na plné moci uvedeno: „S., M. B.“.

Posuzováním rozsahu plných mocí se opakovaně zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak Ústavní soud. Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soud jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), uvedl, 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 nálezu ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, dospěl Ústavní soud k závěru, že plná moc, která 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 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, Ústavní soud ji neposoudil za plnou moc pro celé řízení podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Pro účely aplikace § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je tedy v posuzované věci nutno ve shora uvedeném smyslu posoudit, zda je předmětná plná moc omezená, či neomezená. Současně je však třeba ve shora uvedeném smyslu posoudit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou (univerzální), udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc udělenou pouze pro určitou fázi či fáze daňového řízení.

Pokud jde o posouzení plné moci z hlediska úkonů, které je zmocněnec oprávněn činit, Nejvyšší správní soud vyšel z uvedené judikatury Ústavního soudu, jakož i z judikatury Nejvyššího správního soudu (srovnej rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79). Oba soudy dospěly k závěru, že plná moc, která neobsahuje přesný výčet úkonů, k nimž je zmocněnec oprávněn, ani směrnice či pokyny k jejich provedení, je neomezenou plnou mocí. Udělená plná moc v nyní projednávané věci žádný výčet úkonů či pokynů k jejich provedení neobsahuje, a proto je nutno považovat tuto plnou moc za plnou moc neomezenou.

K posouzení rozsahu plné moci, tj. toho, zda se plná moc vztahuje na celé daňové řízení či naopak pouze na určitou fázi daňového řízení, je nutno nejprve konstatovat, že rozhodnutí osmého senátu Nejvyššího správního soudu, na které

stěžovatelka odkazuje, posuzovalo charakter plných mocí, které byly jednoznačně vázány na správcem daně prováděné daňové kontroly. Dle závěrů osmého senátu se v jím posuzované věci jednalo o plné moci speciální a neomezené, které opravňovaly zmocněnce pouze k realizaci úkonů (jinak nespecifikovaných, tedy všech) v rámci prováděných daňových kontrol. V nyní projednávané věci nebyla plná moc výslovně vázána na určitou fázi či fáze daňového řízení (např. na odvolací řízení), ale vztahovala se „*na všechny úkony v daňovém řízení související s Rozhodnutím Finančního úřadu v Benátkách nad Jizerou č. j. 14153/04/049971/3857 ze dne 7. 5. 2004, kterým je dodatečný platební výměr č. 1040000289 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000*“.

Z obsahu posuzované plné moci nelze s jistotou určit, na jaké fáze či úseky daňového řízení se udělené zmocnění vztahuje. Jinými slovy není zřejmé, zda zmocnění zahrnuje pouze úkony, které budou činěny v rámci odvolacího řízení nebo je zmocněnec případně oprávněn činit i úkony týkající se uvedeného rozhodnutí v jiné fázi daňového řízení. V teoretické rovině by mohlo jít o úkony např. v řízení zajišťovacím, exekučním, případně o úkony prováděné ve fázi placení daní (např. žádost o posečkání s platbou) či o úkony v řízení o mimořádném opravném prostředku.

Jestliže Ústavní soud ve shora citovaném nálezu sp. zn. IV. ÚS 239/03 dospěl k závěru, „*že rozsah zmocnění v plné moci je vymezen přesně, pokud zmocnitel omezí zastupování výlučně na řízení odvolací*“, pak nelze než dospět k závěru, že pokud tak zmocnitel neučiní a rozsah zmocnění neomezí žádnou fází řízení (případně několika různými fázemi daňového řízení), není rozsah zmocnění vymezen přesně. Pokud není rozsah zmocnění vymezen přesně, považuje se v souladu s ustanovením § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků taková plná moc pro daňové řízení za plnou moc neomezenou.

Správnost uvedených závěrů potvrzuje také shora uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, dle kterého platí „*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*“.

Vzhledem k tomu, že rozsah zastupování v posuzované plné moci nebyl vymezen přesně, lze učinit dílčí závěr, dle kterého byl žalovaný povinen doručit napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pouze zástupci stěžovatelky.

Pokud jde o závěr městského soudu, dle kterého skutečnost, že žalovaný doručil napadené rozhodnutí také stěžovatelce, nemá vliv na běh lhůty pro podání žaloby, Nejvyšší správní soud je nucen konstatovat, že tvrzení městského soudu stran duplicitního doručení napadeného rozhodnutí stěžovatelce nemá oporu ve

správnímu spisu. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že rozhodnutí doručil zástupci stěžovatelky dne 25. 3. 2008, stěžovatelka v žalobě uvádí totéž, a to jak na úvodní straně žaloby, tak v bodě II. žaloby. Žádné tvrzení stěžovatelky, že by jí žalovaný doručil napadené rozhodnutí dne 22. 3. 2008, kasační soud ve spisu nenalezl. Naopak ve správním spisu jsou jako doklad o doručení napadeného rozhodnutí založeny dvě doručenky, adresátem je však v obou případech zástupce stěžovatelky. Jedná se jednak o doručenku, ze které vycházel v napadeném rozhodnutí městský soud, dle které bylo zástupci stěžovatelky doručováno na základě fikce doručení, a to na adresu M. B., S. Dále se jedná o doručenku, na kterou se odvolává stěžovatelka v kasační stížnosti. Podle této doručenky převzal zástupce stěžovatelky napadené rozhodnutí dne 25. 3. 2008, a to na adrese M. B., D.

Městský soud se tak dopustil jednak pochybení ve skutkových zjištěních a dále je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť bez jakéhokoliv odůvodnění považoval ve smyslu ustanovení § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků za účinné v pořadí první doručení, přičemž zcela pominul skutečnost, že sám žalovaný doručoval zástupci stěžovatelky napadené rozhodnutí dvakrát na různé adresy. Městský soud pominul skutečnost, že při druhém doručení si napadené rozhodnutí zástupce stěžovatelky vlastnoručně převzal a ze spisového materiálu je zcela nepochybné, že za účinné považovali účastníci sporu shodně až v pořadí druhé doručení, tj. 25. 3. 2008. V této souvislosti je vhodné poznamenat, že fikce doručení dle ustanovení § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se v rozhodné době aplikovala pouze za předpokladu, že adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, nebyl zastižen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje.

Pochybení městského soudu je tak zcela zásadní, protože pokud by se lhůta pro podání žaloby odvíjela ode dne 25. 3. 2008, což také stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, pak by žaloba podaná městskému soudu dne 5. 5. 2008 byla nepochybně podána včas.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné také korigovat závěry městského soudu stran duplicitního doručování přesto, že v dané věci k němu nedošlo. Uvedenou otázkou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 39/2006. Podle závěrů v tomto rozhodnutí uvedených platí, že i v případě, kdy udělená plná moc je plnou mocí neomezenou a správce daně bez dalších vlastních zjištění ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků považuje plnou moc za omezenou a doručuje své rozhodnutí dle ustanovení § 17 odst. 7 téhož zákona jak daňovému subjektu (zde jako příjemci), tak i jeho zástupci, nemůže být k újmě daňovému subjektu, podá-li proti tomuto rozhodnutí žalobu ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo toto rozhodnutí doručeno. Lhůta pro podání žaloby v takovém případě zůstane zachována. Nelze totiž v žádném případě přičítat omyl správce daně (tedy, že rozhodnutí zaslal jak stěžovateli, tak i zástupci stěžovatele) k tíži

samotného stěžovatele; takový postup by byl zcela nepochybně v hrubém rozporu s výše uvedenými ústavními principy a zásadami.

Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než usnesení městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Městský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 14.dubna 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu