

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. F. M.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2011, č. j. 2479/11-1500, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 10. 2011, č. j. 10 Af 64/2011 - 19,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 10. 2011, č. j. 10 Af 64/2011 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Písku (dále jen „finanční úřad“) vydal ve dnech 16. 12. 2010 a 17. 12. 2010 platební výměry, kterými vyrozuměl žalobce o předpisu úroků z prodlení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007. Tato rozhodnutí doručil dne 23. 12. 2010 panu Ing. Karlu Čejkovi, zástupci žalobce dle plné moci ze dne 9. 11. 2004. Dne 25. 1. 2011 nahlédl žalobce u finančního úřadu do spisového materiálu daně z příjmů FO a téhož dne se proti uvedeným platebním výměrům odvolal. Dne 7. 2. 2011 finanční úřad toto odvolání dle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zamítl a odvolací řízení zastavil s tím, že odvolání bylo učiněno po uplynutí odvolací lhůty. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalovaný. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl v záhlaví vymezeným rozsudkem krajský soud. Proti tomuto rozsudku nyní žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí řádně podanou kasační stížností.

[2] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku ztotožnil se závěry správních orgánů, podle nichž plná moc udělená žalobcem p. Čejkovi byla neomezená; výše uvedené platební výměry tak byly řádně doručeny již dne 23. 12. 2010 a žalobcem podané odvolání proti těmto platebním výměrům bylo opožděné. Soud uvedl, že ve věci nelze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 - 55, na nějž se odvolává žalobce, ale z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79 (všechna uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle uvedeného usnesení rozšířeného senátu je pro posouzení omezenosti plné moci v prvé řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Omezená plná moc musí obsahovat všechny přesně specifikované úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonávat. Z předmětné plné moci vyplývá pouze to, že zmocněnec je oprávněn zastupovat žalobce v řízení před finančním úřadem. Její rozsah tak vymezen nebyl a žalobce ani k dotazu soudu neuvedl úkony, které byl zmocněnec oprávněn jeho jménem vykonávat.

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že se krajský soud nevypořádal s jeho žalobní námitkou, podle níž je odkaz žalovaného na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 39/2006 - 79 nepřípadný. Na posuzovanou věc nedopadá, neboť zmocněnec nebyl zmocněn na celé řízení, ale pouze pro řízení před finančním úřadem. Krajský soud dle stěžovatele v napadeném rozsudku zaměňuje pojmy omezená a neomezená plná moc v různém právním významu. Plná moc udělená pro „zastupování ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty z toho a toho dne, s uvedením konkrétního čj." (posuzovaná ve věci, v níž rozhodoval citovaným usnesením rozšířený senát NSS), je plnou mocí neomezenou nikoli proto, že zmocněnci neukládá žádná omezení či pokyny pro jeho postup, ale protože je udělena pro celé řízení. Plná moc udělená v daňovém řízení k jednomu úkonu (či několika vyjmenovaným úkonům) může být sice z hlediska občanského práva plnou mocí neomezenou, ale z hlediska zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále jen „ZSDP"), se bude jednat o plnou moc omezenou, nebyla-li udělena pro celé řízení. V takovém případě je povinností doručovat rozhodnutí zmocněnci i zmocniteli.

[4] Stěžovatel dále uvedl, že je mu známa mezi správci daně dříve rozšířená praxe posoudit plnou moc v pochybnostech spíše jako plnou moc omezenou a následně doručovat jak zmocněnci, tak daňovému subjektu. Dále poukázal na to, že nyní posuzovaná plná moc již byla jednou Nejvyšším správním soudem posouzena se závěrem, že se jedná o plnou moc omezenou (rozsudkem č. j. 1 Afs 61/2006 - 55). Výklad připouštějící nové posuzování plné moci správcem daně pro daňové řízení poté, co byla posouzena soudem, by v důsledku znamenal, že některá rozhodnutí by správce daně doručoval jak stěžovateli, tak zmocněnci, zatímco jiná rozhodnutí pouze zmocněnci. Ve dvou souběžně vedených daňových řízeních by se tak postupovalo naprosto odlišně. Takový výklad je z hlediska právní jistoty běžného adresáta nepřijatelný. Byla-li plná moc již jednou posouzena jako plná moc omezená, vzniklo stěžovateli legitimní očekávání, že i jemu budou doručována rozhodnutí správce daně.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na výše citované usnesení rozšířeného senátu NSS a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

II.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Spor ve věci se týká povahy plné moci udělené stěžovatelem dne 9. 11. 2004 Ing. Karlu Čejkovi. Posouzení, jestli jde o plnou moc omezenou nebo neomezenou, mělo význam pro určení, zda měly být výše specifikované platební výměry doručovány rovněž stěžovateli a zda tedy stěžovatel podal odvolání proti těmto výměrům v zákonné lhůtě.

[8] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, jak namítá stěžovatel. Krajský soud vysvětlil, proč má za to, že na případ stěžovatele dopadá usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2006 - 79. Nutno tedy posoudit, zda tomu tak skutečně je a zda lze s odkazem na uvedené usnesení dovodit, že předmětná plná moc byla neomezená.

[9] Podle § 10 odst. 3 ZSDP (ve znění účinném v rozhodné době) se daňový subjekt 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. Na posouzení omezenosti či neomezenosti plné moci se váže také ustanovení § 17 odst. 7 ZSDP týkající se doručování; podle tohoto ustanovení, 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.

[10] V nynější věci posuzovaná plná moc byla formulována následovně: „*Zmocňuji Ing. Karla Čejku, zapsaného v seznamu Komory daňových poradců ČR pod ev. č. 3036, k jednání před FÚ.*“ Výkladem této plné moci se Nejvyšší správní soud již zabýval v jiné věci. V rozsudku č. j. 1 Afs 61/2006 - 55 k ní uvedl následující: „*Z dikce plné moci tedy vyplývá, že zmocněnec je oprávněn učinit za zmocnitele jakýkoliv právní úkon, což by nasvědčovalo domněnce, že se jedná o plnou moc neomezenou. Takový závěr by však byl předčasný. Zkratka „FÚ“ nepochybně znamená „finanční úřad“, o čemž není mezi stranami sporu. Je-li zástupce zmocněn pouze k jednání před FÚ, lze z toho vyvodit, že jeho zmocnění je omezeno věcně (tj. může jednat pouze v záležitostech, které spadají do působnosti FÚ). Dále je zástupce omezen i instančně, neboť nemůže již jednat vůči nadřízeným orgánům FÚ; to implikuje i omezenost časovou. Pochybnosti by mohlo působit omezení místní, neboť plná moc nestanoví, před kterým FÚ je zástupce oprávněn jednat, avšak z jednání zástupce, žalobce i správce daně jednoznačně vyplývá, že plná moc byla určena pro Finanční úřad v Písku; to podporuje i adresát plné moci, kterým je právě tento FÚ. Ačkoliv nejsou v předmětné plné moci přesně vyjmenovány právní úkony, ke kterým by byl zástupce zmocněn, lze dospět k závěru, že rozsah těchto právních úkonů zástupce je přesně vymezen oblastí, v níž může zástupce jednat; daňový řád navíc nevyžaduje přesnou definici jednotlivých úkonů, ale přesné vymezení rozsahu. V tomto smyslu je nutné posoudit plnou moc udělenou žalobcem jako omezenou. Jiný postup by zřejmě odporoval logice věci: pokud by byla tato plná moc posouzena jako moc neomezená,*

znamenalo by to, že zástupce má právo za zmocnitele jednat v celém daňovém řízení, které v sobě nepochybně zahrnuje i řízení odvolací (před finančními ředitelstvími).“ Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozsudku předmětnou plnou moc posoudil jako omezenou.

[11] Následně však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (v usnesení č. j. 1 Afs 39/2006 - 79) uvedl, že pro posouzení omezenosti plné moci v daňovém řízení je v prvé řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Respektive zda jsou dány určité „směrnice“, kterými by se měl zástupce řídit. V plných mocích, na jejichž podkladě rozšířený senát rozhodoval, byly úkony, k nimž byl zmocněnec oprávněn, vymezeny jen ve velmi obecné rovině a navíc prostřednictvím demonstrativního výčtu; takové plné moci proto rozšířený senát označil za neomezené. K tomu, aby byla plná moc v řízení podle ZSDP omezená, „*musí v ní být uvedeny pokyny od zmocnitele, jak má být taková plná moc vykonávána, a musí být přesně vymezen její rozsah.*“

[12] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje žalovanému i krajskému soudu, že rozsudek č. j. 1 Afs 61/2006 - 55 vycházel z právního názoru, který byl citovaným usnesením rozšířeného senátu překonán. Z rozhodnutí rozšířeného senátu plyne, že plná moc, jejíž jediné omezení spočívá v tom, že je udělena „k jednání před finančním úřadem“, je sice platná toliko v řízení před finančním úřadem, avšak v této fázi daňového řízení je nutno ji považovat za neomezenou, neboť nijak blíže nevymezuje rozsah, v němž je zmocněnec oprávněn zastupovat zmocnitele.

[13] Přesto má Nejvyšší správní soud za to, že v tomto konkrétním případě bylo s ohledem na jeho specifika povinností finančního úřadu doručit předmětné platební výměry rovněž stěžovateli. Za podstatné zdejší soud považuje, že plnou moc, kterou stěžovatel dne 9. 11. 2004 udělil p. Čejkovi, již v minulosti jednou posoudil jako plnou moc omezenou a jako s takovou s ní následně finanční úřad v daném daňovém řízení nakládal. Stalo se tak v situaci, kdy právní úprava zastupování a doručování obsažená v ZSDP nebyla legislativně-technicky příliš vydařená a vyvolávala četné nejasnosti ohledně toho, jakým způsobem má být vykládána (o čemž svědčila i existence rozdílných názorů jednotlivých senátů NSS ohledně jejího „správného“ výkladu, která vedla v řízení sp. zn. 1 Afs 39/2006 k předložení věci rozšířenému senátu zdejšího soudu). V důsledku toho, že Nejvyšší správní soud vyložil předmětnou plnou moc jako omezenou, mohl stěžovatel legitimně očekávat, že tato plná moc bude obdobně posuzována i v dalších daňových řízeních a že veškeré písemnosti budou v těchto řízeních doručovány i jemu, nejen jeho zmocněnci. Ze správního spisu není nikterak patrné, že by si stěžovatel byl vědom toho, že se náhled správce daně na jeho plnou moc změnil. Rozhodnutím o odmítnutí odvolání pro opožděnost se proto v tomto případě jednalo o rozhodnutí překvapivé, kterým došlo k porušení stěžovatelova práva na spravedlivý proces.

[14] Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 As 21/2008 - 101), ve výjimečných případech, je-li toho třeba ke zmírnění tak neúnosně tvrdých dopadů zákonné úpravy na fyzickou či právnickou osobu, že by jejich uplatnění bylo v rozporu s principy, na nichž je založen ústavní řád, může zmocnění ke „zmírňujícímu“ správnímu uvážení být obsaženo v zákoně toliko implicitně. Správce daně je v daňovém řízení povinen, kromě jiného, postupovat tak, aby

nepřiměřeným způsobem nezasáhl do legitimního očekávání daňového subjektu, které je považováno za součást souboru principů označovaných pojmem dobrá správa. K reflexi uvedeného principu v judikatuře Ústavního soudu lze odkázat např. na nález ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 525/02 (N 131/31 SbNU 173; nález je též dostupný na http://nalus.usoud.cz). Nejvyšší správní soud je tedy názoru, že nebylo na místě odmítnout odvolání stěžovatele proti výše uvedeným platebním výměrům pro opožděnost, neboť tyto platební výměry nebyly stěžovateli řádně doručeny.

III.
Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[15] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[16] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu