

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **P. S.,** zastoupená Mgr. Martinem Chrásteckým, advokátem se sídlem U Sokolovny 121, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2011, č. j. 11 Af 14/2010 - 23,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2011, č. j. 11 Af 14/2010 - 23, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi ze dne 23. 9. 2009, č. j. 149405/09/057911201317, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 9. 2. 2010, č. j. 704/10-1300-200188, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **13 640 Kč** do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martina Chrásteckého, advokáta.

Odůvodnění:

Dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 7. 2009, č. j. 123613/09/057911208762, č. j. 123622/09/057911208762, č. j. 123626/09/057911208762, č. j. 123630/09/057911208762, č. j. 123632/09/057911208762, č. j. 123636/09/057911208762, č. j. 123639/09/057911208762, č. j. 123640/09/057911208762, č. j. 123641/09/057911208762,

č. j. 123642/09/057911208762, č. j. 123643/09/057911208762, č. j. 123645/09/057911208762, č. j. 123647/09/057911208762, doměřil Finanční úřad v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2004.

Proti všem uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 26. 8. 2009 odvolání prostřednictvím svého zmocněnce. Správce daně však dospěl k závěru, že odvolání bylo podáno osobou k tomu nepříslušnou, neboť zmocněnec nedoložil řádnou plnou mocí oprávnění podat jménem žalobkyně odvolání. Rozhodnutím ze dne 23. 9. 2009, č. j. 149405/09/057911201317, tedy správce daně odvolání zamítl podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně prostřednictvím svého zmocněnce odvolání. Žalovaný se však ztotožnil s názorem správce daně a rozhodnutím ze dne 9. 2. 2010, č. j. 704/10-1300-200188, odvolání jako nedůvodné zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze, jenž ji rozsudkem ze dne 28. 1. 2011, č. j. 11 Af 14/2010 - 23, zamítl. Městský soud dospěl k závěru, že plná moc ze dne 17. 4. 2007, kterou žalobkyně zmocnila Mgr. Martina Chrásteckého k zastupování v daňovém řízení je omezenou plnou mocí, jejíž rozsah byl omezen toliko na jednání před Finančním úřadem ve Vsetíně. Městský soud v této souvislosti odkázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 – 55, dostupném na www.nssoud.cz. V uvedeném případě se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením rozsahu plné moci udělené zmocněnci „k jednání před FÚ“ a dospěl k závěru, že z takto formulovaného zmocnění je patrné, že plná moc nezahrnuje zmocnění k zastupování v odvolacím řízení. Obdobně i v nyní posuzovaném případě se podle městského soudu jedná o omezenou plnou moc, která se vztahovala pouze na jednání před Finančním úřadem ve Vsetíně, nikoliv již na úkony před správcem daně, tj. Finančním úřadem v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi, na nějž v průběhu daňové kontroly přešla místní příslušnost. Správce daně tedy podle názoru městského soudu postupoval správně, když vyzval žalobkyni k předložení plné moci, která by opravňovala Mgr. Chrásteckého k zastupování žalobkyně před správcem daně, tj. Finančním úřadem v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi. Uvedený nedostatek plné moci však nebyl žalobkyní řádně a včas odstraněn. Pokud jde o plnou moc ze dne 24. 7. 2009 obsahující zmocnění k zastupování v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím, konstatoval městský soud, že byla doručena správci daně až dne 2. 11. 2009. Správce daně rozhodoval podle skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí, tj. 23. 9. 2009, a proto byly splněny podmínky pro postup podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní, neboť odvolání bylo podáno osobou k tomu nepříslušnou.

Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Uvedla přitom, že kasační stížnost opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve skutečnosti však namítala pouze důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje stěžovatelka v nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, který se podle jejího názoru nevypořádal se všemi uplatněnými žalobními námitkami. Městský soud se nezabýval

námitkou stěžovatelky, podle níž je povinností správce daně zjišťovat při posouzení rozsahu plné moci vůli zmocnitele, ani skutečností, že správce daně i přes tvrzenou omezenou plnou moc komunikoval v průběhu daňového řízení se zmocněncem stěžovatelky.

Důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spatřuje stěžovatelka v nesprávném výkladu ustanovení týkajících se zmocnění. Podle stěžovatelky musí být § 10 zákona o správě daní vykládán ústavně konformním způsobem. V případě změny místní příslušnosti správce daně je třeba respektovat vůli daňového subjektu. Plná moc byla udělena v době, kdy bylo zřejmé, kdo je správcem daně, a byla udělena pro zastoupení v konkrétní věci. Nelze předpokládat, že nastane skutečnost, s níž zákon spojuje změnu místní příslušnosti a přenesení věci k jinému správci daně. Pokud dojde ke změně místní příslušnosti a stejnou věc projednává jiný správce daně, je zřejmé, že nevyjádří-li se daňový subjekt jinak, trvá na původním zastoupení. Opačný výklad je projevem formalismu, který vedl k odnětí práva daňového subjektu na právní zastoupení a na spravedlivý proces.

Dále stěžovatelka městskému soudu vytýkala, že uvedenou nesprávnou aplikací práva byl zúžen rozsah řízení před tímto soudem. Z tohoto důvodu se stěžovatelka domáhá toho, aby bylo městskému soudu uloženo zabývat se celou správní žalobou.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje závěry uvedenými v rozsudku městského soudu, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, dostupný na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je rozhodnutí soudu také tehdy, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem

konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, www.nssoud.cz).

V posuzované věci stěžovatelka napadla žalobou rozhodnutí žalovaného, kterým bylo jako nedůvodné zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání proti třinácti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům, a to z toho důvodu, že odvolání bylo dle názoru správce daně podáno osobou k tomu nepříslušnou. V rámci přezkumu rozhodnutí finančních orgánů se tedy mohl městský soud zabývat toliko otázkou, zda v daném případě byly splněny zákonem stanovené podmínky pro postup podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní. Městský soud v této souvislosti správně uvedl, že za dané situace nemohl přihlédnout k věcným námitkám směřujícím proti důvodům doměření daně. Věcný přezkum zákonnosti dodatečných platebních výměrů totiž nebyl předmětem žalobou napadeného rozhodnutí, posouzení těchto námitek by tedy bylo překročením rámce soudního přezkumu správních rozhodnutí. Pokud však jde o posouzení zákonnosti rozhodnutí finančních orgánů z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro postup § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní, je z odůvodnění rozsudku městského soudu patrné, že napadený rozsudek nedostatky, které by jej činily nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, netrpí. Městský soud totiž uvedl skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, jasným a srozumitelným způsobem popsal i právní úvahy, kterými se řídil, a řádně vysvětlil důvody, které jej vedly k závěru o nedůvodnosti žaloby. Skutečnost, že se městský soud výslovně nevyjádřil k některým dílčím argumentům, které stěžovatelka uvedla v žalobě na podporu svého tvrzení o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, nemá na přezkoumatelnost napadeného rozsudku vliv. Z odůvodnění rozsudku je totiž zřejmé, že se městský soud ztotožnil s názorem finančních orgánů a jejich postup shledal správným a tím popřel i uvedené dílčí argumenty, jimiž se podle stěžovatelky nezabýval. Z tohoto důvodu shledal Nejvyšší správní soud námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu nedůvodnou.

Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani související námitku, podle níž se městský soud měl v daném případě zabývat i námitkami, jež směřovaly proti zákonnosti doměření daně. Jak již bylo uvedeno, věcný přezkum zákonnosti dodatečných platebních výměrů nebyl předmětem žalobou napadeného rozhodnutí, ani městský soud se tudíž těmito námitkami nemohl zabývat.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval klíčovou stížní námitkou týkající se zastoupení stěžovatelky v řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Při posouzení této námitky vycházel Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu, z něho zjistil následující skutečnosti. Dne 6. 11. 2006 zahájil Finanční úřad ve Vsetíně daňovou kontrolu u stěžovatelky, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2004. Plnou mocí ze dne 17. 4. 2007, doručenou Finančnímu úřadu ve Vsetíně dne 19. 4. 2007, stěžovatelka zmocnila advokáta Mgr. Martina Chrásteckého k tomu, aby „*za mým* (tj. stěžovatelčiným-pozn. NSS) *jménem jako můj* ***právní zástupce****, jednal v mém* ***daňovém řízení vedeném u Finančního úřadu ve Vsetíně vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 a dani z přidané hodnoty za 1, 2, 3 a 4 čtvrtletí roku 2004*** *a učinil v této věci cokoliv, co bych právoplatně mohla podle platných předpisů učinit já sama, a to i tehdy, je – li k některým úkonům zapotřebí zvláštní plné moci*“.

Rozhodnutím Finančního úřadu ve Vsetíně o omezení platnosti osvědčení o registraci ze dne 3. 3. 2008, č. j. 26102/08/403901/6028, byla stěžovatelka z důvodu změny bydliště přeregistrována k Finančnímu úřadu v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi, na který s účinností od 21. 5. 2008 přešla místní příslušnost správce daně. Daňová kontrola byla ukončena dne 25. 6. 2009 a na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly doměřil správce daně zmiňovanými dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 7. 2009 stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2004. Dne 27. 8. 2009 bylo správci daně doručeno podání sepsané Mgr. Chrásteckým označené jako „*Odvolání Daňového subjektu proti dodatečným platebním výměrům ze dne 13. 7. 2009 …*“. Jako daňový subjekt byla v odvolání označena stěžovatelka a Mgr. Chrástecký byl označen jako její zástupce. Přípisem ze dne 28. 8. 2009 vyzval správce daně podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní stěžovatelku, aby ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy předložila platnou plnou moc zmocňující Mgr. Chrásteckého k zastupování před příslušným správcem daně (tj. Finančním úřadem v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi), nebo doplnila odvolání svým vlastním podpisem. Uvedená výzva byla dne 3. 9. 2009 doručena Mgr. Chrásteckému, jenž na ni reagoval podáním doručeným správci daně dne 21. 9. 2009, v němž mj. uvedl, že plná moc zmocňující jej k zastupování stěžovatelky v daňovém řízení byla již od doby, kdy místní příslušnost náležela Finančnímu úřadu ve Vsetíně, založena ve správním spise. K jejímu zániku z důvodu změny místní příslušnosti správce daně nedošlo. Správce daně poté rozhodnutím ze dne 23. 9. 2009, č. j. 149405/09/057911201317, odvolání proti dodatečným platebním výměrům podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka dne 2. 11. 2009 odvolání, k němuž doložila i novou plnou moc ze dne 24. 7. 2009, kterou zmocnila Mgr. Chrásteckého k zastupování v daňovém řízení.

V daném případě je pro posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně rozhodující posouzení rozsahu plné moci ze dne 17. 4. 2007, která byla součástí správního spisu již v době podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

Podle § 10 odst. 3 zákona o správě daní „*(d)aňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se 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*“.

Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně zabýval posouzením plné moci v daňovém řízení jako omezené či neomezené. V usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, publikovaném pod č. 1353/2007 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval: „*Plná 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.*“ (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS).

Předmětem sporu v daném případě je otázka, zda plná moc, již stěžovatelka udělila dne 17. 4. 2007, byla omezená pouze na úkony v daňovém řízení učiněné vůči Finančnímu úřadu ve Vsetíně, kterýžto názor zastávají finanční orgány a městský soud, anebo se vztahovala na veškeré právní úkony v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2004, jak namítá stěžovatelka.

Pokud jde o povahu smluvního zastoupení, resp. plné moci, Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, publikovaném pod č. 15, sv. 29 Sb. ÚS, uvedl: „*Právní vztah u dobrovolného zastoupení vzniká mezi zastoupeným a zástupcem na základě smlouvy (často nepřesně označované jako dohoda o plné moci), a k jeho obsahu patří právo zástupce zastupovat zastoupeného v dohodnutém rozsahu. Plná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetím osobám, kterým se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat a v jakém rozsahu (plná moc je pouhým osvědčením existence práva určité osoby zastupovat jinou osobu). 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.*“ (dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 63/2010 - 64, www.nssoud.cz.)

Nejasnosti týkající rozsahu zmocnění zvoleného zástupce je třeba odstranit interpretací plné moci, která je svou povahou písemným jednostranným právním úkonem zastoupeného. Interpretace písemných právních úkonů se řídí § 35 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, podle něhož se vykládají písemné právní úkony prostřednictvím jejich jazykového vyjádření, avšak také dle vůle subjektů, není-li jazykové vyjádření vůle v rozporu s vůlí samotnou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 - 66, a ze dne 21. 10. 2009, č. j. 1 Afs 59/2009 - 105, oba dostupné na www.nssoud.cz). V této souvislosti Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 7 Afs 56/2004 – 114, www.nssoud.cz, uvedl, že „*v případě nejasností ohledně vymezení rozsahu zmocnění je vždy nutno zdůraznit vůli zastoupeného a zástupce, tj. jestliže jejich jednání v daňovém řízení obsah udělené moci zpřesňuje, dát mu přednost, neboť plná moc je pouhým průkazem zastoupení, nikoliv aktem zastoupení konstituujícím*“. Rozsah zmocnění je tedy nezbytné vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele při uzavírání dohody o zastoupení, pokud takto projevená vůle není v rozporu s jejím písemným vyjádřením. K pochopení obsahu vůle účastníků právního úkonu slouží rovněž širší kontext jejich jednání před udělením plné moci nebo jejich následné jednání.

Stěžovatelka udělila svému zmocněnci Mgr. Chrásteckému plnou moc v době, kdy u Finančního úřadu ve Vsetíně probíhala daňová kontrola, která se týkala mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2004. Touto plnou mocí jej zmocnila, aby jejím jménem jako její právní zástupce „*jednal v mém* ***daňovém řízení vedeném u Finančního úřadu ve Vsetíně vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 a dani z přidané hodnoty za 1, 2, 3 a 4 čtvrtletí roku 2004***“. Z kontextu probíhající daňové kontroly i

z uvedené formulace je zřejmé, že úmyslem stěžovatelky a zmocněnce v době udělení plné moci bylo, aby stěžovatelka byla zastoupena zmocněncem v průběhu celého daňového řízení týkajícího se uvedených daní. Plná moc neobsahuje žádná omezení týkající se rozsahu úkonů, které je zmocněnec oprávněn za stěžovatelku vykonat. V době udělení plné moci by stěžovatelka a její zmocněnec mohli jen stěží předvídat, že v průběhu daňové kontroly, která v daném případě trvala déle než dva a půl roku, dojde k změně místní příslušnosti správce daně. Změna místní příslušnosti správce daně přitom není důvodem zániku plné moci. Za tohoto stavu je třeba plnou moc vykládat podle vůle stěžovatelky a zmocněnce tak, že zmocněnec byl oprávněn jménem stěžovatelky činit veškeré úkony v daňovém řízení před správcem daně vztahujícím se k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 a dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2004, tedy i poté, co místní příslušnost přešla z Finančního úřadu ve Vsetíně na správce daně (tj. Finanční úřad v Brandýse n. L. – Staré Boleslavi).

Zbývá tedy zodpovědět otázku, zda se plná moc vztahovala i na podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům a na následné odvolací řízení. Pro závěr, že se plná moc vztahovala i na tyto úkony, svědčí skutečnost, že stěžovatelka v udělené plné moci nikterak neomezila rozsah úkonů, které je za ni zmocněnec oprávněn vykonávat. Výslovně tedy úkony vztahující se k odvolacímu řízení z rozsahu zmocnění nevyloučila. Naopak uvedla, že zmocňuje zástupce k tomu, aby *„učinil v této věci cokoliv, co bych právoplatně mohla podle platných předpisů učinit já sama, a to i tehdy, je – li k některým úkonům zapotřebí zvláštní plné moci*“.

V rozporu s tímto závěrem není ani jazykové vyjádření plné moci. Formulace použitá při určení daňového řízení, jehož se plná moc týká, je sice problematická, z jejího znění ovšem podle Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by se vztahovala pouze na úkony v řízení v prvním stupni. Stěžovatelka neuvedla, že se zmocnění vztahuje pouze na řízení před finančním úřadem, na úkony před finančními úřady nebo aby za ni zmocněnec jednal v daňových věcech před finančními úřady, jak jsou takto omezené plné moci zpravidla formulovány (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71, a ze dne 26. 4. 2007, č. j. 7 Afs 65/2006 – 100, oba dostupné na www.nsssoud.cz). Přiléhavý není ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 – 55, o který městský soud v daném případě opřel své závěry, neboť se také jedná o skutkově odlišný případ. Plná moc, jíž se tento případ týkal, totiž obsahovala omezení, které zužovalo zmocnění pouze na „jednání před FÚ“. Naproti tomu v nyní posuzovaném případě je ze znění plné moci zřejmé, že se vztahuje na daňové řízení vedené u konkrétního finančního úřadu týkající se uvedených daní, které se staly předmětem daňové kontroly. Za stavu, kdy plná moc neobsahuje výslovné omezení rozsahu, a v kontextu se skutečností, že byla udělena v době, kdy daňové řízení, resp. daňová kontrola probíhala u Finančního úřadu ve Vsetíně, je třeba uvedené zmocnění interpretovat tak, že zástupce byl zmocněn k zastupování stěžovatelky *v daňovém řízení týkajícím se předmětných daní vedeném* ***v době udělení plné moci*** *u Finančního úřadu ve Vsetíně*. Jinými slovy, plná moc udělená dne 17. 4. 2007 opravňovala zmocněnce nejen k zastupování stěžovatelky v daňovém řízení v prvním stupni, ale i k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům a k zastupování stěžovatelky v odvolacím řízení.

Za situace, kdy uvedená plná moc ze dne 17. 4. 2007 byla v již době podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům založena ve správním spise, byl požadavek správce daně na předložení nové plné moci k zastupování stěžovatelky neoprávněný. V daném případě tak nebyly splněny podmínky pro postup podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní, tj. zamítnutí odvolání z toho důvodu, že bylo podáno osobou k tomu nepříslušnou. Nejvyšší správní soud tedy shledal předmětnou kasační námitku důvodnou.

Na základě uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost jako celek je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit napadené rozhodnutí žalovaného a případně i rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání, na něž se důvod nezákonnosti také vztahuje, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. tak, že sám rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm budou finanční orgány postupovat podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka byla v řízení před městským soudem i v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem Mgr. Martinem Chrásteckým, náleží jí tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 1440 Kč. Dále stěžovatelce náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 2000 Kč a kasační stížnosti ve výši 3000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovatelce na náhradě nákladů řízení částku 13 640 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. srpna 2012

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.

předsedkyně senátu