

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Euromontec CZ s.r.o.**, se sídlem Bělehradská 858/23, Praha 2, zast. Mgr. Petrem Václavkem, advokátem se sídlem Opletalova 25, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31418/13/5000-14303-711309 a č. j. 31642/13/5000-14201-711429, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2016, č. j. 46 Af 2/2014 - 122,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce Mgr. Petra Václavka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště v Rakovníku, provedl u žalobkyně daňové kontroly, v jejichž rámci kontroloval plnění daňových povinností na

dani z příjmu právnických osob a na dani z přidané hodnoty. Na základě těchto kontrol vydal dodatečné platební výměry, proti nimž podala žalobkyně blanketní odvolání. Finanční úřad vyzval žalobkyni dle § 112 odst. 2 daňového řádu k doplnění těchto odvolání. Na tyto výzvy reagoval pouze advokát Mgr. Petr Václavek žádostmi o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání. Správce daně měl pro řízení se žalobkyní k dispozici pouze plnou moc ze dne 24. 1. 2012, formulovanou slovy: „*Zmocňuji Mgr. Petra Václavka, advokáta, se sídlem v Praze, Václavské náměstí 21, Praha 1, zapsaného v seznamu ČAK pod č. 12 373, aby mne obhajoval, resp. ve všech právních věcech zastupoval, aby vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, […], to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci. Tuto plnou moc uděluji i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu, soudního řádu správního, správního řádu a zákoníku práce jako zvláštní plnou moc k řízení o daňové kontrole vedené a zahájené Finančním úřadem v Rakovníku pod č. j. […]*“. Tuto plnou moc posoudil jako omezenou pro úkony týkající se daňové kontroly. Proto dle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobkyni k doložení plné moci pro řízení odvolací; tuto výzvu doručil i Mgr. Petru Václavkovi. Na tuto výzvu reagoval jen Mgr. Petr Václavek, a to tak, že odkázal na původní plnou moc ze dne 24. 1. 2012. Proto správce daně vybídl žalobkyni k vyjasnění a přesnému vymezení rozsahu plné moci, což opět dal Mgr. Petru Václavkovi na vědomí. I na tyto výzvy odpověděl pouze Mgr. Petr Václavek s tím, že „*ve shodě s daňovým subjektem*“ sděluje, že plná moc mu byla udělena coby plná moc „*neomezená pro celé daňové řízení, tedy i pro případné navazující řízení u odvolacího orgánu*“. Správce daně začal následně k plné moci přistupovat jako k plné moci omezené, udělené pouze k zastupování v rámci určených daňových kontrol. Žádosti Mgr. Petra Václavka o prodloužení lhůty k odstranění vad podání označil za neúčinné a odvolací řízení zastavil, protože žalobkyně nevyhověla výzvě k odstranění vad odvolání.

[2] Proti rozhodnutím o zastavení odvolacích řízení podala žalobkyně prostřednictvím Mgr. Petra Václavka blanketní odvolání, která následně, po výzvách k odstranění vad odvolání, doplnila. Dne 23. 12. 2013 vydal žalovaný shora uvedené rozhodnutí, kterými odvolání žalobkyně proti rozhodnutím o zastavení řízení zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění svého rozhodnutí se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně o neúčinnosti žádostí o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání.

[3] Žalobkyně se dvěma žalobami domáhala zrušení obou rozhodnutí žalovaného. Krajský soud spojil věci ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 10. 12. 2015, čj. 46 Af 2/2014-102, žaloby zamítl. Žalobkyně se nevyjádřila i přes výzvy k upřesnění rozsahu plné moci, proto bylo dle krajského soudu nutno na plnou moc hledět jako na plnou moc omezenou ve vztahu k řízení o daňové kontrole.

[4] Žalobkyně následně podala kasační stížnost a Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 11. 2. 2016, čj. 10 Afs 272/2015-47, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť krajský soud odepřel žalobkyni možnost účastnit se ústního projednání věci před soudem.

[5] Krajský soud poté rozsudkem ze dne 3. 5. 2016, čj. 46 Af 2/2014-122, shora označená rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť se dle jeho (nového) názoru jednalo o plnou

moc generální; vyšel přitom ze závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, čj. 8 Azs 16/2007-158. Krajský soud také uvedl, že v jiném řízení – řízení o žádosti žalobkyně o posečkání úhrady daně – správním orgánům pochybnosti o rozsahu plné moci udělené Mgr. Petru Václavkovi žalobkyní nevznikly. V tomto řízení správce daně, poté, kdy byl srozuměn s vysvětlením zástupce, že udělená plná moc není nijak omezena, postupoval vůči žalobkyni zcela opačně než v projednávané věci. Listiny týkající se řízení o posečkání úhrady daně předložil zástupce žalobkyně při jednání krajského soudu.

II. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) předně shledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť jeho výrok se diametrálně odlišuje od rozsudku krajského soudu v téže věci ze dne 10. 12. 2015, čj. 46 Af 2/2014-102, aniž by krajský soud takovou změnu jakkoli odůvodnil. Zatímco v prvém rozsudku se podle krajského soudu jednalo o plnou moc částečnou, v napadeném rozsudku o ní rozhodl jako o plné moci generální.

[7] Stěžovatel rovněž nesouhlasil s aplikací právního názoru obsaženého v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, čj. 8 Azs 16/2007-158, podle nějž mělo být na předmětnou plnou moc od počátku nahlíženo jako na plnou moc generální a jednoznačnou. Podle stěžovatele tím, že byl účastník řízení k vyjasnění plné moci vyzván, se odlišila rovina projednávané věci od kauzy řešené v citovaném usnesení rozšířeného senátu. Dále stěžovatel vyslovil názor, dle kterého *„[a]bsence reakce zmocnitele má stejné účinky jako uplatnění nové plné moci v rozsahu, který uvede správce daně ve výzvě k vyjasnění rozsahu plné moci, tedy že bude plná moc považována za omezenou v případě absence reakce*“. Tento postup správce daně měl být v rozsudku krajského soudu zohledněn.

[8] Stěžovatel namítl, že žalobkyně v žalobě nevznesla námitku spočívající v posouzení rozsahu plné moci, ale zpochybnila postup stěžovatele, který neakceptoval zástupcovu odpověď na výzvu. Žalobkyně k tomu v žalobě uvedla: *„Podstatou tedy zůstává pouze otázka, zda správce daně byl povinen akceptovat vyjádření zmocněného zástupce – advokáta bez toho, aby se k této otázce zároveň vyjádřil daňový subjekt.“* Touto žalobní námitkou se krajský soud nezabýval.

[9] Krajský soud měl dále opomenout, že předmětná plná moc byla přiložena k průvodnímu dopisu, v němž se o ní hovořilo jako o *„zvláštní plné moci“*. Správce daně tedy neměl jinou možnost než vyzvat žalobkyni k vyjasnění rozsahu plné moci.

[10] Stěžovatel poukázal na odlišnost úpravy zastupování v daňovém řádu a správním řádu. Současná úprava daňového řádu opustila konstrukci fikce neomezené plné moci přítomné ve správním řádu, čímž bylo dle něj *„apelováno na požadavek jednoznačného projevu vůle zastoupeného“*.

[11] Odůvodnění krajského soudu vytkl také nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, resp. nedostatek důvodů, neboť z něj není zřejmé, o jaké řízení o posečkání se jedná, kdy bylo vedeno a jaké písemnosti byly v jeho průběhu doručovány zástupci žalobkyně. Způsob formulace odůvodnění rozsudku na str. 5. podle stěžovatele vyvolává nejistotu, zda se v řízení o posečkání jednalo o tutéž plnou moc, neboť chybí její další konkretizace.

[12] Závěrem stěžovatel namítl, že krajský soud zohlednil žalobní bod týkající se řízení o posečkání, byť v souladu se zásadou subsidiarity soudního přezkumu jej měl odmítnout, protože ho žalobkyně nevznesla v řádném opravném prostředku. Stěžovatel mohl jen těžko napravit případné pochybení správce daně na základě argumentace, kterou neznal.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakovala, že předmětnou plnou moc považuje za neomezenou pro řízení před finančními úřady. Nedomnívala se, že by žalobní bod, v němž argumentovala *„vedením řízení o posečkání a odlišného posouzení plné moci žalovaným“*, uplatnila až u soudního jednání, jak mínil stěžovatel; během soudního jednání došlo k jeho pouhé specifikaci. Odlišný přístup žalovaného k plné moci podle ní nelze považovat za důvod ke zrušení rozhodnutí. Napadené rozhodnutí považuje žalobkyně za zákonné i plně přezkoumatelné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejdříve přezkoumal formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a že stěžovatel je řádně zastoupen. Dále Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžovatel nejprve vytknul krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Tu spatřoval v nekonzistenci jeho rozhodování, neboť nejdříve v rozsudku ze dne 10. 12. 2015, čj. 46 Af 2/2014-102, žaloby zamítl s tím, že nejsou důvodné, zatímco v následném rozsudku ze dne 3. 5. 2016, čj. 46 Af 2/2014-122, žalobám vyhověl a zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, a to aniž by změnu svého právního názoru dostatečně odůvodnil.

[17] Lze připustit, že právní názory, o něž se opíraly citované rozsudky, byly, stejně jako jejich rozsudečné výroky, rozdílné. To však není skutečnost, ze které by bylo možno bez dalšího dovozovat, že druhý z uvedených rozsudků je nesrozumitelný nebo nedostatečně odůvodněný, a že zde je kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[18] Ve věci je důležité, že prvý rozsudek krajského soudu byl Nejvyšším správním soudem zrušen a tudíž neměl v dalším průběhu řízení žádné právní účinky. Je lhostejné, že v daném případě došlo k jeho kasaci výlučně pro procesní pochybení krajského soudu. Ostatně právě díky tomu se mohlo dalším řízení uplatnit právo žalobkyně rozvinout

pokračování

žalobní argumentaci a přesvědčit soud, že jeho původní názor nebyl správný. Krajský soud rozhodující v dalším řízení v jiném složení senátu nebyl zrušeným rozsudkem vázán a nic mu nebránilo, aby věc posoudil jinak, než v rozsudku prvém. Pro lepší srozumitelnost mohl výslovně uvést, že se od svého původně zaujatého názoru rozhodl odlišit, avšak pouze z tohoto důvodu se jeho rozsudek nestává nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[19] K samotnému posouzení plné moci stěžovatel správně odkazuje na již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, čj. 8 Azs 16/2007-158, ze kterého vyplývá, že na obdobně formulovanou plnou moc je třeba hledět jako na plnou moc generální. Podle tohoto názoru správce daně neměl důvod pochybovat o povaze plné moci, proto ani výzva k vyjasnění plné moci dle § 28 odst. 2 daňového řádu neměla opodstatnění a nemůže být důvodem k odlišení projednávané věci od věci řešené rozšířeným senátem.

[20] V souladu s právním názorem uvedeným ve shora označeném usnesení ze dne 18. 12. 2008, čj. 8 Azs 16/2007-158, proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že plná moc měla advokátovi poskytnout co nejširší možnosti při zastupování své klientky. Úvodní obecná část plné moci totiž advokáta opravňuje k zastupování *„ve všech právních věcech“*, advokát má *„vykonávat veškeré úkony“*, *„to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci“*. Pokud by strany chtěly takovou šíři zmocnění vyloučit, nic jim nebránilo, aby příslušné pasáže formuláře upravily nebo přeškrtly. Žalobkyně na základě vzájemné důvěry poskytla advokátovi paušálně právo zastupovat ji ve všech řízeních; formulace dodatku, dle nějž se plná moc uděluje *„i“*, tedy jinak vyjádřeno *„také“*, *„kromě toho“* či *„včetně“*, jako zvláštní plná moc k řízení o daňové kontrole, je pak v zásadě nadbytečná. Rozsah plné moci nemůže změnit ani označení této plné moci v průvodním dopisu za *„zvláštní“*, neboť úkony není možné posuzovat podle jejich označení, nýbrž podle jejich skutečného obsahu.

[21] Na výše uvedeném nic nemění ani kasační námitka, podle které žalobkyně výslovně v žalobě nezpochybňovala posouzení rozsahu plné moci ze strany správce daně, neboť prý pouze zpochybňovala jeho postup při *„neakceptaci odpovědi na výzvu pouze zástupce daňového subjektu“*. Jak je uvedeno výše, krajský soud dospěl v posuzované věci ke správnému závěru, podle kterého měl stěžovatel plnou moc považovat za plnou moc generální, a výzvu k odstranění jejich vad tak neměl vůbec vydávat. Posouzení, zda postačovalo vyjádření zástupce k rozsahu plné moci, bylo v souzené věci nerozhodné.

[22] K námitce, podle které měl krajský soud odmítnout žalobní bod týkající se řízení o posečkání úhrady daně, protože jej žalobkyně neuplatnila v řádném opravném prostředku, Nejvyšší správní soud uvádí, že neuplatnění argumentace v odvolání automaticky neznamená, že ji již nelze uplatnit v řízení soudním.

[23] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. věty první *[v] rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak.* V dané věci krajský soud při jednání provedl důkaz listinou týkající se řízení o žádosti o povolení posečkání daně z přidané hodnoty, kterou podala žalobkyně; výzvou Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 22. 2. 2013, která byla zaslána

žalobkyni a na vědomí Mgr. Václavkovi, a jejímž obsahem byla výzva k odstranění vady podání spočívající v doložení plné moci pro Mgr. Václavka s odůvodněním, že předešlá plná moc udělená témuž zástupci byla spotřebována vydáním rozhodnutí o odvolání; reakcí zástupce žalobkyně na tuto výzvu, ve které sděluje, že daňový subjekt projevil vůli být zastupován v jakémkoliv řízení o posečkání daně; rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 7. 3. 2013 o posečkání úhrady daně, které správce daně zaslal žalobkyni prostřednictvím zástupce a to na základě plné moci udělené Mgr. Václavkovi.

[24] S ohledem na výše popsané dokazování, které krajský soud provedl při jednání, nepovažuje Nejvyšší správní soud ani tu část odůvodnění napadeného rozsudku, v níž krajský soud zmínil postup správce daně v řízení o žádosti žalobkyně o posečkání úhrady daně, za nepřezkoumatelnou, přestože krajský soud mohl toto řízení identifikovat precizněji. Pro posouzení projednávané věci krajským soudem nebyl postup správce daně v jiném řízení rozhodující; argumentace krajského soudu se především opírala o právní úvahy souladné s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud dospěl na základě všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 2 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nemá. Žalobkyně má právo na náhradu nákladů na právní zastoupení ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu - vyjádření ke kasační stížnosti) a dále 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 4 písm. d), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 1, 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů, celkem 3 400 Kč. Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty činí 714 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti, na kterou vznikl žalobkyni nárok, tedy činí 4 114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. srpna 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu