



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce P., s. r. o., zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Celnímu ředitelství Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Elišky Krásnohorské 2378/24, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2004, čj. 7253/04-2001-25/7, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2005, čj. 15 Ca 46/2005-74,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2005, čj. 15 Ca 46/2005–74, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 12. 2004, čj. 7253/04-2001-25/7, změnil rozhodnutí Celního úřadu Ústí nad Labem (celní úřad) ze dne 23. 4. 2004, čj. 905/04-2063-04-R, tak, že přiznal žalobci nárok na vrácení daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2004 ve výši 2 169 472 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji usnesením ze dne 29. 9. 2005, čj. 15 Ca 46/2005-74, odmítl pro opožděnost.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti usnesení krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody nepodřadil zákonným důvodům uvedeným v § 103 odst. 1 s. ř. s., ale které podle obsahu kasační stížnosti odpovídají důvodu uvedenému v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu, podle nějž stěžovatel zmeškal lhůtu k podání žaloby, a tvrdil, že krajský soud stejně jako žalovaný nesprávně posoudil povahu plné moci udělené daňovému poradci stěžovatele jako plnou moc neomezenou. V důsledku toho žalovaný chybně doručoval své písemnosti jak stěžovateli, tak i jeho daňovému poradci. Rozhodnutí žalovaného bylo samotnému stěžovateli doručeno až dne 4. 1. 2005.

Podle stěžovatele mu krajský soud svým postupem upřel právo na soudní a jinou právní ochranu, zakotvené v článku 36 Listiny základních práv a svobod a v článku 90 Ústavy České republiky. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že plná moc, vystavená pro daňového poradce Ing. Z. U., byla omezená a vylučovala úkony podle § 53 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jako „daňový řád“, „d. ř.“) a úkony podle páté části daňového řádu. Vedle toho stěžovatel opakovaně zmocnil k zastupování při specifikovaných úkonech v rámci daňového řízení jiného zástupce, M. M. Tyto skutečnosti vyplývají z obsahu samotné plné moci a z jednotlivých protokolů o jednání, kdy je na rozdíl od zastupování v jiných řízeních pro účely daňového řízení konkludentně i výslovně omezeno zmocnění pro Ing. Z. U. Správní orgán si byl rozsahu zmocnění daňového poradce bezpochyby vědom, neboť svá rozhodnutí vždy doručoval jak zmocněnci, tak i stěžovateli. Stěžovatel také poukázal na skutečnost, že omezení plné moci Ing. Z. U. vyplývá i z protokolů pořízených v rámci daňového řízení, při nichž byl účasten jako zmocněnec M. M. Správní orgán ostatně vyznačil na rozhodnutí doložku právní moci a vykonatelnosti podle okamžiku doručení stěžovateli. Stěžovatel namítl, že doručoval-li žalovaný chybně písemnosti v důsledku nesprávného zhodnocení plné moci daňového poradce stěžovatele, nelze toto pochybení přičítat k tíži stěžovatele a nelze odmítnout žalobu, podanou v dobré víře v dosud běžící lhůtu k jejímu podání. Stěžovatel odkázal také na judikaturu Ústavního soudu, zejm. nález sp. zn. I. ÚS 433/01.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil a ztotožnil se se závěrem krajského soudu, vedoucím k odmítnutí žaloby.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel udělil dne 23. 8. 2004 daňovému poradci Ing. Z. U. písemně plnou moc. V ní výslovně uvedl, že ji uděluje podle § 10 odst. 3 d. ř. pro veškeré úkony před správcem daně, s výjimkou úkonů podle § 40 d. ř. a s výjimkou úkonů podle části páté daňového řádu. Stěžovatel v plné moci souhlasil s možností substitute v rámci uděleného pověření pro jiné daňové poradce, a při jednotlivých úkonech pro pracovníky daňového poradce.

Pro posouzení kasační stížnosti je významné především hodnocení plné moci, kterou stěžovatel udělil daňovému poradci Ing. Z. U.

Nejvyšší správní soud se posuzováním forem zastoupení na základě plné moci již opakovaně zabýval. Vyložil, že daňový řád rozlišuje dvě formy zastoupení na základě plné moci, a to tzv. plnou moc neomezenou a plnou moc omezenou (§ 10 odst. 3 d. ř. za použití § 17 odst. 7 d. ř.). Podle § 10 odst. 3 d. ř. platí, že „*daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. 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.*“ (č. 574/2005 Sb. NSS). V souladu s § 17 odst. 7 d. ř. se tak písemnost doručuje výlučně zástupci daňového subjektu tehdy, má-li jeho zástupce neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení. Pouze v případech, že má příjemce osobně něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci.

Ze zákonné dikce citovaných ustanovení je zřejmé, že plná moc je omezená pouze tehdy, má-li přesně vymezený rozsah zmocnění. V ostatních případech konstruuje daňový řád (§ 10 odst. 3 d. ř.) domněnku neomezené plné moci. Omezená plná moc musí obsahovat přesně specifikované úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, např. nahlédnutí do spisu, sepsání odvolání, apod. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo. Jediné omezení pro zmocněnce byly úkony podávání daňového přiznání (§ 40 d. ř.), k čemuž v době udělení plné moci již došlo, a úkony v rámci mimořádných opravných prostředků (§ 54 - § 56a d. ř.). Vyměřovací řízení a na ně navazující odvolací řízení se na vymezené omezení nevztahuje a plnou moc je v posuzované věci třeba posuzovat jako neomezenou. Stěžovatelem namítané zmocnění M. M. k jednotlivým dílčím úkonům nelze považovat za omezení plné moci, neboť - jak vyplývá ze správního spisu (protokolů o jednání) - byl zmocněn výlučně k dílčím úkonům (např. nahlížení do správního spisu). Stěžovatel zároveň neoznámil správnímu orgánu až do skončení odvolacího řízení, že by plná moc ze dne 23. 8. 2004, udělená zmocněnci Ing. Z. U., zanikla.

Shodné nahlížení na problematiku zastoupení a jeho význam pro postup při doručování lze sledovat i v judikatuře prvorepublikového Nejvyššího správního soudu, který např. v rozhodnutí 5338/1929 Boh. F, vyslovil, že *„pokud nebylo úřadu oznámeno, že plná moc, daná určitému právnímu zástupci k zastupování ve věcech daňových, byla odvolána, může úřad doručovat své výměry s plnými právními účinky tomuto zástupci, i když mezitím za poplatníka u úřadu jednal jiný zástupce.“* Nejvyšší správní soud na tuto argumentaci navazuje závěrem, že je-li rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je 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 nutné jeho plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat prakticky jakékoliv úkony.

Nejvyšší správní soud neopomenul argumentaci stěžovatele rozhodnutím Ústavního soudu. Ten v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (Sb. ÚS, Svazek č. 29, Nález č. 15, str. 117), vyslovil, že *„Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcová 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. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachováváje 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.“* Nejvyšší správní soud neshledal, že by plná moc ze dne 23. 8. 2004 takové příkazy obsahovala. Shodně s krajským soudem proto uzavírá, že plná moc, kterou stěžovatel udělil dne 23. 8. 2004 daňovému poradci, je ve smyslu daňového řádu neomezenou plnou mocí.

Na rozdíl od krajského soudu ovšem Nejvyšší správní soud považuje za relevantní skutečnost, že napadené rozhodnutí, stejně jako jiná rozhodnutí v průběhu správního řízení, byla doručována nejen zástupci stěžovatele, ale i stěžovateli samotnému. Ten proto důvodně nabyt dojmu, že správní orgány považují jím udělenou plnou moc za plnou moc omezenou. Nejvyšší správní soud nepopírá svoji předchozí judikaturu, podle které soud není v přezkumném řízení vázán chybným vyznačením doložky právní moci na napadeném správním rozhodnutí (srov. např. rozsudek publikovaný pod č. 574/2005 Sb.

NSS), ale v kontextu posuzované věci zdůrazňuje, že toto chybné vyznačení právní moci vedlo stěžovatele v návaznosti na popsané předchozí jednání správních orgánů k přesvědčení, že udělená plná moc je plnou mocí omezenou, a účinky doručení nastaly v souladu s ustanovením § 17 odst. 7 d. ř. teprve okamžikem doručení napadeného rozhodnutí stěžovateli.

Jakkoliv je obecně nutno v případě zastoupení účastníka ve správním řízení zástupcem s neomezenou plnou mocí posuzovat lhůtu dvou měsíců pro podání žaloby v návaznosti na doručení napadeného rozhodnutí zástupci účastníka, nikoliv účastníku samotnému, byl by takový přístup v posuzované věci mechanickou formální aplikací práva v neprospěch účastníka řízení. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli v názoru, že by takový přístup mohl vést k odepření práva na soudní a jinou právní ochranu a usoudil, že kasační stížnost je důvodná. Krajský soud proto bude v dalším řízení při posuzování včasnosti podání žaloby vycházet ze dne doručení napadeného rozhodnutí stěžovateli. V dalším řízení rozhodne mj. o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. dubna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu