



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. F. M.**, bytem zastoupeného Mgr. Jiřím Šolcem, advokátem se sídlem Prokopova 339, 397 01 Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí ze dne 22. 6. 2005, č. j. 3210/150/2005, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 1. 2006, č. j. 10 Ca 149/2005 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 1. 2006, č. j. 10 Ca 149/2005 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 9. 11. 2004 podal žalobce odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Písku (dále jen „FÚ“) ze dne 17. 9. 2004 na daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 425 Kč a současně s ním i plnou moc udělenou Ing. K. Č. „k jednání před FÚ“. FÚ poté vyzval žalobce k doplnění odvolání, avšak tuto výzvu doručil pouze zástupci žalobce. Následně správce daně odvolací řízení zastavil, neboť odvolání nebylo včas doplněno. Odvolání žalobce proti rozhodnutí FÚ o zastavení řízení zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 6. 2005.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, v níž poukázal na nesprávné posouzení udělené plné moci; krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 18. 1. 2006. V odůvodnění uvedl, že nemůže být pochyb o tom, že udělená plná moc je neomezená pro celé daňové řízení vedené Finančním úřadem v Písku, avšak nevztahuje se na řízení před příslušným finančním ředitelstvím (žalovaným). FÚ proto doručoval správně, když výzvu k doplnění odvolání doručil na základě neomezené

plné moci pouze zástupci žalobce. Svůj názor pak opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71.

Žalobce poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítl nesprávné posouzení plné moci soudem záměnou vymezení neomezenosti udělené plné moci dle práva občanského a práva daňového. Z hlediska práva občanského může být každý druh plné moci 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. Naproti tomu právem daňovým je dle názoru žalobce za neomezenou plnou moc považována plná moc, jež není omezena jen na určité úkony. Na podporu svých tvrzení pak žalobce odkázal na některá rozhodnutí Ústavního soudu.

Podle žalobce je dále zřejmé, že jím udělená plná moc nebyla plnou mocí pro celé daňové řízení, bylo-li konečné rozhodnutí doručováno v rámci tohoto řízení řádně jen žalobci. Udělená plná moc tedy není mocí neomezenou ve smyslu daňového práva a soudní rozhodnutí bylo tedy zatíženo vadou způsobující jeho nezákonnost.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobce v kasační stížnosti argumentuje poněkud odlišně než v žalobě, a to porovnáním plných mocí dle práva občanského a daňového. Nově svou argumentaci opírá o nálezy Ústavního soudu. Podle názoru žalovaného jsou tyto námitky nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Dále uvedl, že žalobce udělil plnou moc neomezenou, avšak pouze pro jednání před FÚ; pokud FÚ doručoval jen zástupci žalobce, postupoval tedy správně. Naopak žalovaný již doručoval pouze žalobci, neboť předmětná plná moc byla výslovně udělena jen pro jednání před FÚ. Závěrem žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

K námitce žalovaného týkající se nepřijatelnosti kasační stížnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je vhodné uvést, že předmětné ustanovení brání uplatňování důvodů kasační stížnosti, které nebyly uplatněny před soudem, ač tak mohlo být učiněno; nebrání se však určitému rozvinutí argumentace, např. poukázáním řešení sporné věci právní teorií či v rozhodnutích soudů. V daném případě zůstává základní kasační námitkou nesprávné posouzení charakteru plné moci, k čemuž se krajský soud mohl ve svém rozhodnutí dostatečně vyjádřit. Nejvyšší správní soud proto neshledává argumentaci žalobce jako nepřijatelnou.

Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že právní vztah u dobrovolného zastoupení vzniká mezi zastoupeným a zástupcem na základě plné moci k jehož obsahu patří právo zástupce zastupovat zastoupeného v dohodnutém rozsahu; současně je plná moc osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou. Podle § 10 odst. 3 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), jedná zástupce v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Současně platí, že 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 poté váže ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu týkající se doručování: 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.

Daňové řízení se v mnoha ohledech odlišuje od řízení před soudy podle občanského soudního řádu, trestního řádu či soudního řádu správního a nelze proto, jak uvádí žalobce, zcela ztotožňovat jednotlivé právní instituty, byť takové rozlišování může kolidovat s požadavkem jednotnosti právního řádu. Parametry plné moci podle daňového řádu jsou jiné než v ostatních uvedených právních předpisech; neomezenou plnou moc pro daňové řízení nelze například ztotožňovat s generální (procesní) plnou mocí podle občanského soudního řádu.

Plná moc podle daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tj. je přesně určen její rozsah, nebo je neomezená – ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak vždy určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Daňový řád v tomto ohledu nestanoví, zda má jít o vymezení prostřednictvím vyjmenování jednotlivých úkonů, ke kterým je zmocněnec oprávněn, či zda lze rozsah dostatečně přesně vymezit např. časově, místně či instančně.

V projednávaném případě je jediným omezujícím prvkem plné moci konstatování, že je určena „k jednání před FÚ“. 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 věčně (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). Zmocnitel však k takovému jednání zástupce nezmocnil, a pokud by zástupce přece jen s finančními ředitelstvími jednal, bylo by to v rozporu s udělenou plnou mocí (jednání *ultra vires*) s odpovědnostními následky pro zástupce. Závěr o omezené plné moci podporuje i žalobcem uváděné rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6.11.2006, sp. zn. IV. ÚS 239/03, podle něž *„byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě a dani a poplatků“*. Ústavní soud se zde sice vyjadřoval k řízení odvolacímu, nicméně jeho úvahu lze jistě vztáhnout i na řízení v prvním stupni.

Nejvyšší správní soud se pak plně ztotožňuje s argumentem žalobce, že plnou moc nelze považovat za plnou moc neomezenou pro daňové řízení, pokud bylo konečné rozhodnutí doručováno pouze žalobci. Plná moc, jak výše uvedeno, může být buď jen neomezená nebo jen omezená. Pokud žalovaný a krajský soud posoudili předmětnou plnou moc jako neomezenou (což s ohledem na výše uvedenou argumentaci neobstojí), nemohou tuto neomezenou plnou moc „omezit“ jen na řízení před správcem daně. Omezená neomezená plná moc je protimluv, který nelze akceptovat. Uvedená plná moc byla plnou mocí omezenou pro řízení před FÚ, byť v ní nebyly výslovně uvedeny právní úkony, k nimž je zmocněnec oprávněn; její rozsah však byl vymezen dostatečně přesně.

Dovolává-li se jak krajský soud, tak i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71, pak je nutno konstatovat, že toto rozhodnutí nemůže být vykládáno způsobem, jakým k němu přistoupil žalovaný a soud. Nejvyšší správní soud totiž v tomto případě řešil poněkud odlišný problém; i zde byla sice udělena plná moc k zastupování „ve všech daňových řízeních s finančními úřady“, avšak jádrem sporu bylo doručení rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání pouze daňovému subjektu a nikoliv jeho zástupci. V citovaném rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud nepřiznal důvodnost námitky, že rozhodnutí o odvolání mělo být doručeno zástupci daňového subjektu, když tento byl na základě plné moci zastoupen pouze v řízení před finančními úřady a nikoliv před finančními ředitelstvími. V právě projednávaném případě jde však o posouzení doručení v jiné fázi řízení, a to o doručení výzvy k doplnění odvolání, tj. o proces odehrávající se stále ještě před FÚ. FÚ postupoval správně, pokud doručil výzvu k doplnění odvolání zástupci žalobce; vzhledem k omezené plné moci, jak uvedeno výše, však FÚ pochybil, když předmětnou výzvu nedoručil také žalobci. Následně se dopustil chyby i krajský soud, když nesprávně posoudil charakter plné moci. Nejvyšší správní soud dodává, že z citovaného rozhodnutí ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71, lze dále dovodit, že plnou moc k zastupování před finančními úřady je nutno posoudit jako omezenou, což argumenty žalovaného ani krajského soudu nijak nepodporuje, ale vyvrací. Z tohoto důvodu rozhodnutí krajského soudu nemůže obstát.

Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 14. března 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu