



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **JUDr. Pavel Fišer, správce konkursní podstaty úpadce Svedrup, kožedělné družstvo**, se sídlem tř. Tomáše Bati 1547, Zlín, zastoupený Mgr. Petrem Fišerem, advokátem se sídlem Benešovo nábřeží 3954, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2008, č. j. 30 Ca 37/2007 - 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Fišera do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční ředitelství v Brně (dále „stěžovatel“) podalo včas kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla pro vady řízení zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 1. 2007, č. j. 319/07-1300-700679 a č. j. 321/07-1300-700679, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Uvedenými rozhodnutími stěžovatele byla zamítnuta odvolání JUDr. Pavla Fišera, správce konkursní podstaty úpadce Svedrup, kožedělné družstvo (dále jen „žalobce“), proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 21. 6. 2006, č. j. 155269/06/303915/1931 a č. j. 155256/06/303915/1931, o zastavení daňového řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud neposoudil správně charakter plné moci, kterou žalobce pověřil Ing. J. S. zastupováním při jednání s Finančním úřadem ve Zlíně. Na rozdíl od krajského soudu má stěžovatel za to, že se jednalo o neomezenou plnou moc ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 věta třetí daňového řádu, a na podporu svého tvrzení odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 - 86 (dostupné na www.nssoud.cz), a dále na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, publ. pod č. 1353/2007 Sb. NSS (dostupné na www.nssoud.cz), ve kterém rozšířený senát potvrdil právní názor vyslovený v uvedeném rozsudku sedmého senátu. Tento právní názor se přitom odlišuje od právního názoru vyjádřeného v rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 - 55, na který pro podporu své argumentace odkazuje krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu stěžovatel cituje a uvádí, že pokud by krajský soud při svém rozhodování respektoval právní závěry vyslovené ve výše uvedeném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, nemohl by dospět k závěru, že zmocnění formulované slovy: „*Výše jmenovaného současně pověřuji zastupováním v rámci jednání s Finančním úřadem ve Zlíně*“, má charakter omezené plné moci.

Stěžovatel se tedy neztotožňuje s výkladem ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu, který provedl krajský soud. Jak dodává, následkem tohoto výkladu byla aplikace nesprávného ustanovení daňového řádu při posuzování doručení rozhodnutí, což ovlivnilo závěr krajského soudu o tom, že žalobci nebylo ze strany správce daně řádně doručeno. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu a dále uvádí, že pověření Ing. S. nebylo generální, ale speciální, a to pouze „*v rámci jednání s finančním úřadem*“ a ve vazbě na řízení běžného provozu úpadce. Podle žalobce uvedené pověření ani nespĺňuje zákonné předpoklady plné moci a jednalo se spíše o interní pokyn v rámci konkursního řízení úpadce. Z pověření nelze dovodit jakoukoli možnost či pravomoc finančního úřadu doručovat písemnosti určené žalobci třetí osobě.

Žalobce má za to, že doručení rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty Ing. S. bylo protiprávní a účelové. Protiprávnost spatřuje v tom, že plná moc neumožňovala správci daně doručit uvedené rozhodnutí pouze zaměstnanci úpadce, navíc do jeho bydliště. Účelovost doručení Ing. S. vidí v úmyslu správce daně vyhnout se podání odvolání ze strany žalobce. Žalobce dále uvádí, že správce daně velmi dobře znal jeho adresu, kam běžně doručoval veškeré jiné písemnosti. Podle žalobce správce daně záměrně nesplnil svou zákonnou povinnost doručovat žalobci veškeré písemnosti, čímž mu odejmul jeho nezadatelné právo na řádné daňové řízení. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu potvrdil a právnímu zástupci žalobce přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že Svedrup, kožedělné družstvo (dále jen „úpadce“), bylo registrováno jako plátce daně z přidané hodnoty od 1. 1. 1993. Správce daně úpadci registraci zrušil rozhodnutím ze dne 21. 2. 2006, č. j. 39790/06/303901/4728, z důvodu neplnění

povinností vyplývajících z ustanovení § 106 odst. 7 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, neboť úpadce nepodal za období srpen až prosinec 2005 daňová přiznání. Rozhodnutí o zrušení registrace bylo doručeno dne 23. 2. 2006 Ing. J. S., kterého dne 16. 11. 2001 žalobce písemně pověřil k zastupování v jednání se správcem daně. Jak vyplývá z oznámení, které bylo dne 17. 12. 2001 doručeno Finančnímu úřadu ve Zlíně, žalobce pověřil Ing. J. S. „*řízením běžného provozu*“ úpadce a současně „*zastupováním v rámci jednání s Finančním úřadem ve Zlíně*“. Ze strany Ing. J. S. nebylo podáno odvolání proti rozhodnutí o zrušení registrace, které tak nabylo právní moci dne 28. 3. 2006. Žalobce nicméně podal dne 6. 6. 2006 daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíce březen, duben a květen. Daňové přiznání za měsíc březen správce daně akceptoval, daňová řízení zahájená podáním daňových přiznání za ostatní měsíce však byla zastavena. Rozhodnutí o zastavení daňových řízení byla doručena Ing. J. S. a žalobci, který proti nim podal odvolání, jež stěžovatel zamítl, neboť důvod řízení vzhledem ke zrušení registrace úpadce jako pláce daně z přidané hodnoty již odpadl.

Jak uvedl již krajský soud, v daném případě bylo podstatou sporu řešení otázky, zda žalobce udělil Ing. J. S. neomezenou plnou moc, která by zakládala oprávnění správce daně k tomu, aby písemnosti ve smyslu ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu doručoval pouze zástupci. Podle názoru krajského soudu je pro posouzení omezenosti plné moci vždy určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah, přičemž daňový řád nestanoví, zda má jít o vymezení prostřednictvím vyjmenovaných jednotlivých úkonů, ke kterým je zmocněnec oprávněn, či zda lze rozsah dostatečně přesně vymezit např. časově, místně či instancně. Krajský soud přitom v posuzované věci došel k závěru, že je-li zástupce zmocněn pouze k jednání před finančním úřadem, lze z toho dovodit, že jeho zmocnění je omezeno věcně, neboť může jednat pouze v záležitostech, které spadají do působnosti finančního úřadu. Krajský soud dále konstatoval rovněž instancní omezení plné moci, neboť zástupce nemůže jednat vůči nadřízeným orgánům finančního úřadu, což implikuje zároveň časovou omezenost. Plná moc v posuzovaném případě podle krajského soudu zástupce žalobce omezovala i místně, neboť byla určena pro finanční úřad Zlín. Na podporu své argumentace krajský soud odkazuje na právní názor uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007, č. j. 1 Afs 61/2006 (dostupné na www.nssoud.cz), který z dikce plné moci určené „*k jednání před FÚ*“ usoudil, že se jedná o plnou moc 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).*“ Na podporu uvedeného právního názoru první senát odkázal rovněž na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 239/03, podle nějž „*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 daní a poplatků*“. Podle názoru prvního senátu lze citovanou úvahu Ústavního soudu jistě vztáhnout i na řízení v prvním stupni.

Stěžovatel odkázal naopak na rozsudek sedmého senátu zdejšího soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 - 86, publ. pod č. 574/2005 Sb. NSS (dostupné na www.nssoud.cz), podle něhož lze pod omezenou plnou mocí chápat pouze takovou plnou moc, která má vymezený rozsah zmocnění. „*Ve všech dalších případech konstruuje § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnout do spisu, sepsat odvolání apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměrů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony.*“ S citovaným názorem sedmého senátu se neztotožnil první senát, který předložil spornou právní otázku k projednání a rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 81, odkázal na nálezh Ústavního soudu ze dne

30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (č. 15/2003 Sb. ÚS), ve kterém Ústavní soud mj. konstatoval: „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“. Významným kritériem pro hodnocení omezenosti či neomezenosti plné moci proto je i existence či neexistence směrnic, kterými by se měl zástupce řídit. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tedy shrnul, že „proto, aby byla plná moc podle daňového řádu omezená, byť tuto podmínku daňový řád nijak výslovně nevymezuje, musí v ní být uvedeny pokyny pro zmocnítele, jak má být taková plná moc vykonávána, a musí být přesně vymezen její rozsah“. Spornou právní otázkou se zabýval např. i osmý senát ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2007, č. j. 8 Afs 160/2005 - 97 (dostupné na www.nssoud.cz): „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.“

Z výše uvedeného vyplývá, že se Nejvyšší správní soud posuzováním forem zastoupení na základě plné moci již opakovaně zabýval. Lze shrnout, že daňový řád rozlišuje dvě formy zastoupení na základě plné moci, a to tzv. plnou moc neomezenou a plnou moc omezenou (§ 10 odst. 3 za použití § 17 odst. 7 daňového řádu). Podle § 10 odst. 3 daňového řádu se daňový subjekt 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. V souladu s § 17 odst. 7 daňového řádu se písemnost doručuje výlučně zástupci daňového subjektu tehdy, má-li jeho zástupce neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení. Pouze v případě, 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.

V posuzovaném případě byl Ing. J. S. zmocněn žalobcem k zastupování „v rámci jednání s Finančním úřadem ve Zlíně“. Toto zmocnění neobsahuje žádné pokyny pro vykonávání plné moci, ani přesně specifikované úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonávat, což by ve světle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu bez dalšího znamenalo, že je třeba tuto plnou moc kvalifikovat jako neomezenou. Tak tomu však v posuzovaném případě není. Rozsah plné moci je totiž vymezen tak, že zástupce je (sice) v blíže nespecifikovaném řízení zmocněn ke všem úkonům podle § 10 odst. 3 daňového řádu, tyto úkony však může podle zmocnění vykonávat toliko před konkrétním správcem daně, kterým je Finanční úřad ve Zlíně. Na posuzovaný případ tak plně dopadá argumentace prvního senátu Nejvyššího správního soudu uvedená v rozsudku ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. 1 Afs 61/2006, na kterou správně odkázal i krajský soud. V případě projednávaném prvním senátem bylo jediným omezujícím prvkem plné moci konstatování, že je určena „k jednání před FÚ“. První senát usoudil, že „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 instancně, neboť nemůže již jednat vůči nadřízeným orgánům FÚ; to implikuje i omezenost časovou. (...) 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 zmocnítele 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 odpovědnými následky pro zástupce.“

Jak je patrné z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu, kterým stěžovatel argumentuje především, v tehdy posuzovaném případě byla plná moc formulována způsobem, který se zásadně odlišuje od formulace plné moci v případě posuzovaném nyní. Právní názory uvedené v usnesení rozšířeného senátu a v rozsudku ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. 1 Afs 61/2006, tedy vedle sebe mohou existovat, neboť hodnocení charakteru plné moci v každém z nich vycházelo z jiné formulace zmocnění. Na základě stávající judikatury Nejvyššího správního soudu lze proto obecně shrnout, že podle daňového řádu bude plná moc vždy omezená, pokud zmocňuje k jednání před blíže specifikovaným správcem daně (finančním úřadem či konkrétně např. Finančním úřadem ve Zlíně, příp. finančním ředitelstvím). Při absenci takové specifikace bude plná moc omezená tehdy, pokud obsahuje přesné vymezení svého rozsahu a pokyny od zmocnitele ke způsobu výkonu plné moci. V posuzovaném případě je tedy třeba kvalifikovat zmocnění žalobce jako omezenou plnou moc, jejíž rozsah je stanoven a zároveň omezen na jednání před konkrétním správcem daně.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněny nebyly, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2856 Kč. Jsou tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 2100 Kč – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a paušálem 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 2400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 8 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 456 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 20. března 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu