



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **J. L.**, zastoupeného JUDr. Vitem Srbou, advokátem se sídlem Ostrava, Občanská 18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2008, č. j. 31 Ca 42/2007 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 11. 1. 2007, č. j. 17775/06-1300-700679 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 12. 10. 2006, č. j. 94757/06/403912/0285, vydanému Finančním úřadem ve Vsetíně (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2004 ve výši 190 699 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou, který ji rozsudkem ze dne 15. 8. 2008, č. j. 31 Ca 42/2007 - 26, zamítl.

Krajský soud konstatoval, že základem sporu je existence dvou plných mocí pro zastupování žalobce v daňovém řízení; pro zákonnost daňové kontroly, a tím i dodatečného platebního výměru, je třeba posoudit otázku, zda byla daňová kontrola zahájena se zástupcem daňového subjektu, který disponoval příslušnou plnou mocí. Při této úvaze vycházel krajský soud především z ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu a z usnesení rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, publikovaného pod č. 1353/2007 Sb. NSS.

Po stránce skutkové vzal krajský soud za prokázané, že žalobce v přihlášce k registraci pro fyzické osoby k dani z příjmů fyzických osob, k dani z přidané hodnoty, k dani z nemovitostí a k dani silniční ze dne 30. 8. 1993 uvedl, že ke svému zastupování v daňových záležitostech zmocňuje v plném rozsahu D. L. Dne 2. 11. 2006 žalobce zmocnil daňového poradce Ing. B. P. k zastupování před správcem daně „*v daňových záležitostech týkajících se zdaňovacího období roku 2004 a starších*“. Dále pak krajský soud vycházel z dohody o plné moci ze dne 28. 11. 2005 uzavřené mezi žalobcem a daňovým poradcem Ing. B. P. k zastupování žalobce před správcem daně „*ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2005*“. Konstatoval dále, že podle protokolu o ústním jednání ze dne 3. 5. 2006 byla toho dne zahájena daňová kontrola mimo jiné i za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2004; tento úkon směřoval vůči D. L., jako zástupci daňového subjektu. Ze správního spisu též vyplývá, že jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly se účastnil zástupce daňového subjektu nebo daňový subjekt (žalobce) spolu se svým zástupcem. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 11. 10. 2006.

Krajský soud tyto skutečnosti vyhodnotil tak, že plnou mocí ze dne 28. 11. 2005 byl daňový poradce žalobcem zplnomocněn k zastupování „*ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2005 (...) zejména k jednání před správcem daně ve věcech platebního výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 16.11.2005, č. j. 108151/05/403912/0226*“. Pro takto vymezené konkrétní daňové řízení byl daňový poradce, dle názoru krajského soudu, vybaven omezenou plnou mocí se všemi důsledky, které z takového úkonu pro žalobce vyplývají; omezení se týkala druhu daně (daň z přidané hodnoty) a zdaňovacího období (II. čtvrtletí roku 2005). Konstatoval dále, že nepovažuje za správný názor žalobce, dle něhož věta: „*Tato plná moc v konkrétní kauze současně ruší dříve udělené plné moci.*“ je vyjádřením vůle žalobce zrušit veškeré plné moci udělené před touto plnou mocí *en bloc*. Tato formulace se vztahuje výlučně ke zdaňovacímu období II. čtvrtletí roku 2005 a výlučně pro daňové řízení ve věci daně z přidané hodnoty pro toto zdaňovací období; tento závěr vyplývá ze slov uvedených v této plné moci „*...v konkrétní kauze...*“. Podle názoru krajského soudu tak došlo uzavřením dohody o plné moci ze dne 28. 11. 2005 ke zrušení plné moci D. L. pouze a výlučně pro daňové řízení ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí roku 2005.

Pro daňové záležitosti, týkající se zdaňovacího období roku 2004 a starších, byla plná moc D. L. zrušena až další plnou mocí, udělenou daňovému poradci dne 2. 11. 2006. Navíc krajský soud z protokolů o ústních jednáních zjistil, že daňový subjekt do podání odvolání daňovým poradcem (zmocněným posledně zmíněnou plnou mocí) nenamítal, že by snad jeho zástupce, s nímž bylo dosud jednáno, nedisponoval plnou mocí k zastupování v daňových záležitostech pro příslušná zdaňovací období. K tomu krajský soud upozornil na základní zásadu daňového řízení, obsaženou v ustanovení § 2 odst. 9 daňového řádu, podle které je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy. V souladu s uvedenou zásadou by bylo povinností daňového subjektu upozornit správce daně na jeho pochybení již v rámci zahájení daňového řízení. Krajský soud tak uzavřel, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil povahu plné moci udělené daňovému poradci Ing. B. P. dne 25. 11. 2005 (správně 28. 11. 2005 – pozn. NSS). Nesouhlasí

s tím, že by tato plná moc byla plnou mocí omezenou a trvá na tom, že byla udělena jako plná moc neomezená. Krajský soud nesprávně vyložil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 – 79, publikované pod č. 1353/2007 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 – 88, a (*implicitě*) i nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01. Odvolává se přitom na zmiňované usnesení rozšířeného senátu, ve kterém bylo na konkrétním případě vyloženo, kdy se jedná o plnou moc neomezenou. Plná moc udělená stěžovatelem dne 28. 11. 2005 zmocňovala daňového poradce ke všem úkonům, které mohl činit daňový subjekt sám. Z toho stěžovatel dovozuje, že rozsah zmocnění byl udělen jako velmi široký, respektive že zmocněnému daňovému poradci nebyly taxativně uděleny žádné konkrétní „směrnice“, příkazy či omezující dispozice. Ačkoliv jde v jeho případě o zcela obdobnou situaci jako tu, kterou posuzoval rozšířený senát, krajský soud, též vycházející z příslušného usnesení rozšířeného senátu, věc vyložil opačně. Stěžovatel upozorňuje i na ustanovení § 1 písm. a) zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky a konkretizuje jednotlivé úkony, které daňový poradce na základě plné moci ze dne 28. 11. 2005 prováděl. V této souvislosti poukazuje na fakt, že daňový poradce činil i úkony, které nebyly výslovně uvedeny v plné moci a které správce daně přesto akceptoval.

Ve světle příslušného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a ustanovení § 10 odst. 3, věty poslední daňového řádu stěžovatel uzavřel, že plná moc ze dne 28. 11. 2005 nemohla být plnou mocí omezenou a nahradila tak zcela dřívější zmocnění D. L.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu. Na podporu svých tvrzení poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005 – 86, publikovaný pod č. 574/2005 Sb. NSS, a na nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01. Dále podotkl, že z jednotlivých protokolů o jednání, sepsaných v rámci daňové kontroly, vyplývá, že stěžovatel byl přítomen u těchto jednání společně se svou zástupkyní D. L., přičemž proti jejímu zastupování ve věci ničeho nenamítal a dokonce jej potvrdil. Z protokolů je patrné, že D. L. zastupuje stěžovatele na základě generální plné moci; protokoly byly podepsány stěžovatelem i jeho zástupkyní a jsou veřejnou listinou ve smyslu ustanovení § 12 odst. 1 daňového řádu a ustanovení § 134 občanského soudního řádu. Argumentaci stěžovatele považuje žalovaný z těchto důvodů za účelovou a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Pro posouzení dané věci je klíčové ustanovení § 10 odst. 3, věta třetí a čtvrtá daňového řádu, které stanoví, že zástupce daňového subjektu *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.*

Výkladem citovaného ustanovení, tedy povahou plné moci v daňovém řízení a rozsahem zastupování před správcem daně se již zabýval Ústavní soud i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, dostupném z <http://nalus.usoud.cz>, uvedl, že „[p]rávní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcovy oprávnění podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc,

kteřá 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. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovávaje 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.“

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vymezil ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 37/2006 - 79, publikovaném pod č. 1353/2007 Sb. NSS., z hlediska ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu plné moci na omezené, tj. takové, v nichž je přesně určen jejich rozsah, a na neomezené, pod které lze zahrnout všechny ostatní případy. Pro posouzení omezenosti plné moci je podle názoru rozšířeného senátu určující ta skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Rozšířený senát pak, vycházející z právních závěrů Ústavního soudu vyslovených ve shora citovaném nálezu, konstatoval, že z uvedeného nálezu lze vysledovat další významné kritérium pro hodnocení omezenosti či neomezenosti plné moci v daňovém řízení, kterým je existence či neexistence směrnic, kterými by se měl zástupce daňového subjektu řídit. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se tak dobral v závěru, že „[a]by byla plná moc podle daňového řádu omezená, byť tuto podmínku daňový řád nijak výslovně nevymezuje, musí v ní být uvedeny pokyny od zmocnitele, jak má být taková plná moc vykonávána, a musí být přesně vymezen její rozsah. Vymezí-li proto daňový subjekt v daňovém řízení rozsah zmocnění zvoleného zástupce pouze zastupováním ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty označeného dále konkrétními údaji o názvu správce daně, datu vydání platebního výměru, číslu jednacím a demonstračním výčtem předpokládaných úkonů, jedná se na půdorysu právní úpravy této daně (...) o dostatečně vymezené samostatné řízení, a tedy o neomezenou plnou moc.“

Z tohoto pohledu je tedy zřejmé, že v daňovém řízení může být plná moc udělena jako 1. *generální* plná moc (pro všechna daňová řízení daňového subjektu před správcem daně), 2. jako *šířeji vymezená speciální* plná moc (pro konkrétní daňové řízení daňového subjektu před správcem daně, v rámci kterého je zástupce oprávněn činit veškeré úkony za zmocnitele) a 3. *úžeji vymezená speciální* plná moc (pro konkrétní úkony v tom kterém daňovém řízení). Všechny tyto typy plných mocí mohou být *omezené* či *neomezené*, a to v závislosti na existenci či neexistenci pokynů či směrnic zmocnitele.

Sporná plná moc ze dne 28. 11. 2005 byla sepsána v tomto znění: „Zmocňuji Ing. B. P., daňového poradce (...) k zastupování mojí osoby před správcem daně ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2005; daňový poradce je oprávněn zejména k jednání před správcem daně ve věcech platebního výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 11. 2005, č. 108151/05/403912/0226. Daňový poradce je oprávněn jednat a provádět právní úkony ve výše uvedené věci před správcem daně ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků a zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Tato plná moc v konkrétní kauze současně ruší dříve udělené plné moci.“ V záhlaví plné moci je konkrétně uveden správce daně, a to Finanční úřad ve Vsetíně, kterému byla plná moc doručena dne 7. 12. 2005, jak je patrné z podacího razítka.

Vycházejí ze všech shora předestřených výkladů, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že plnou moc ze dne 28. 11. 2005 je nutno ve světle provedeného roztřídění považovat za plnou moc spadající pod bod 2. kategorizace. Jedná se tedy o plnou moc *speciální* (jen v mezích konkrétně uvedeného daňového řízení, a to ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 2005, bez vymezení konkrétních úkonů, ke kterým by byl zmocněnec oprávněn)

a současně *neomezenou* (neobsahovala žádné pokyny či směrnice zmocnitele vůči zmocněnci). Tyto závěry jsou zcela souladné s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vyjádřeném již v citovaném usnesení. Rozsah zmocnění zástupce byl v plné moci vymezen na zastupování ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2005 a v tomto rámci byl zástupce zmocněn jednat zejména ve věci konkrétně datem a číslem jednacím označeného platebního výměru; na listině byl uveden i konkrétní správce daně, který daňové řízení vedl. Tímto způsobem bylo v plné moci dostatečně určité vymezeno samostatné daňové řízení, pro které bylo zmocnění uděleno, a to v neomezeném rozsahu. Konkrétní dopady takto udělené plné moci byly takové, že generální plná moc D. L. (srov. bod 1 kategorizace) byla zrušena pouze pro zastupování ve věci daňového řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2005. Zmocnění k zastupování v dalších daňových řízeních zůstalo nedotčeno, a proto byla D. L. oprávněna zastupovat daňový subjekt (stěžovatele) v řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2004 až do listopadu 2006, kdy stěžovatel zmocnil daňového poradce ke svému zastupování před správcem daně v daňových záležitostech týkajících se zdaňovacích období roku 2004 a starších, a to plnou mocí ze dne 2. 11. 2006. Proto nelze než konstatovat, že daňová kontrola byla zahájena s oprávněným zástupcem daňového subjektu, se kterým bylo po celou dobu řízení jednáno a byl mu doručován i platební výměr.

Se stěžovatelem lze tedy souhlasit v tom, že plná moc ze dne 28. 11. 2005 byla plnou mocí *neomezenou*; jeho argumentace však obsahově směřovala především k tomu, že plná moc byla neomezená a *generální* a zrušila oprávnění k zastupování D. L. v plném rozsahu pro všechna daňová řízení. Tak tomu ovšem ze shora popsáných důvodů nebylo.

Z uvedených výkladů jednoznačně vyplývá, že krajský soud i přes jistou terminologickou nejasnost věc posoudil materiálně správně, neboť adekvátně zhodnotil konkrétní právní důsledky plné moci daňového poradce ze dne 28. 11. 2005 na plnou moc D. L. ze dne 30. 8. 1993. Pochybení krajského soudu tedy spočívá pouze v tom, že posledně zmíněnou plnou moc nesprávně označil za *omezenou*, neboť se domníval, že takto má být označeno zmocnění omezené na zastupování ve věci konkrétní daně a konkrétního zdaňovací období. Jak bylo již vyloženo, tato plná moc nebyla omezena pokyny stěžovatele omezujícími počínání zmocněnce a šlo tedy o plnou moc *neomezenou*; její omezení se týkalo použitelnosti jen pro konkrétní samostatné daňové řízení a šlo tedy z tohoto pohledu o plnou moc *speciální*. Nelze tedy konstatovat, že by se krajský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Spornou právní otázku krajský soud posoudil správně, přičemž popsané terminologické pochybení nemohlo založit nezákonnost jeho rozhodnutí.

Nad rámec uvedených závěrů považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poznamenat, že i za situace, kdy by argumentace stěžovatele týkající se účinků plné moci ze dne 28. 11. 2005 na plnou moc ze dne 30. 8. 1993 byla důvodná (což ovšem bylo shora vyvráceno), nestačilo by to samo o sobě ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Již výše totiž bylo konstatováno, že stěžovatel byl po celou dobu předmětné daňové kontroly evidentně srozuměn s tím, že ho zastupuje D. L. a nijak její zmocnění nezpochybňoval. V takovém případě by ovšem musel prokázat konkrétní zásah do svých práv, spojený s touto skutečností; ne každé procesní pochybení ve správním řízení totiž nutně musí vést ke zrušení rozhodnutí, kterým bylo takové řízení završeno [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 21. prosince 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu