



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **M-art kovo, spol. s r. o.**, se sídlem Hraniční 2255, České Budějovice, zastoupena JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 75/2008 – 123,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně – společnost M-art kovo, spol. s r. o., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 75/2008 - 123, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 75/2008 - 123, zamítl jako nedůvodnou žalobu společnosti M-art kovo, spol. s r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 2. 2008, č. j. 1182/08-1300, jímž byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2007, č. j. 183712/07/077910/2672, č. j. 183720/07/077910/2672, č. j. 183726/07/077910/2672, č. j. 183734/07/077910/2672, č. j. 183737/07/077910/2672, č. j. 183744/07/077910/2672, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červenec a

září roku 2003 a měsíců květen až srpen roku 2004 v celkové výši 785 687 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku nejprve konstatoval průběh předchozího řízení před správními orgány a soudy. K jednotlivým žalobním bodům, jež téměř výlučně směřovaly proti procesnímu postupu správních orgánů v daňovém řízení, pak podrobně vysvětlil, proč považuje žalobní body za nedůvodné. Zejména uvedl, že daňová kontrola je nedílnou součástí procesu správy daní, jejímž účelem je prověřit daňový základ konkrétní daně a okolností rozhodných pro její stanovení (srov. § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků /dále jen zákon o správě daní a poplatků/); jde proto o úkon činěným správcem daně v daňovém řízení. Pokud byla řádně zahájena daňová kontrola, nelze než dovodit, že současně bylo ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 citovaného zákona zahájeno i daňové řízení. Nepřisvědčil ani žalobní námitce, že správce daně jednal v průběhu daňové kontroly s nezmocněnými osobami, resp. že by kontrola nebyla prováděna s žalobkyní ve smyslu ustanovení § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně neshledal, že by v jejím průběhu byly správními orgány porušeny práva žalobkyně vyplývající z ustanovení § 16 téhož zákona, tj. že by s ní nebyla řádně projednána zpráva o kontrole (odst. 8), že by jí bylo znemožněno předkládat důkazní prostředky (odst. 4 písm. c/) a že by jí nebylo umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole (odst. 4 písm. f/). Opodstatněná není ani námitka, že správcem daně prováděná místní šetření ve smyslu ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků byla učiněna v rozporu se zákonem. Řízení před správními orgány neproběhlo v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgány rovněž nepochybily při provádění a hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3, § 31 odst. 2, 4, 9 zákona o správě daní a poplatků), ani nepostupovaly v rozporu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2, 9 zákona o správě daní a poplatků, čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a nezasáhly tak do práva žalobkyně na spravedlivý proces. Ačkoliv to nebylo v žalobě konkretizováno, neshledal krajský soud jako opodstatněnou ani výtku, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně (odvolacími důvody), tj. že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že na všechny výtky bylo odvolacím správním orgánem adekvátně reagováno. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, v nichž by spatřovala pochybení správních orgánů na poli hmotného práva, resp. nepředestřela jaké úvahy správního orgánu v tomto směru považovala za nesprávné. Posouzení hmotně-právní stránky rozhodnutí žalovaného proto muselo zůstat stranou pozornosti krajského soudu. Pokud jde o návrh stěžovatelky na doplnění dokazování, tak ten neshledal opodstatněným, neboť skutečnosti, jež měly být svědecky prokázány, jsou dostatečně seznatelné z listinných důkazů obsažených ve správním spise.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že se krajský soud nevypořádal s její argumentací o tom, že nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly, neboť nebylo zahájeno daňové řízení jako takové (§ 21 zákona o správě daní a poplatků). Sama ani nebyla seznámena se skutečností, že tímto úkonem – zahájením řízení – správce daně míní a činí úkon, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Krajský soud rovněž pominul okolnost, že správce daně předvolal zcela evidentně a šikanózně Ing. M. M. pod

pokutou 50 000 Kč. Správní soud rovněž pochybil i v tom, pokud došel k závěru, že ze strany správních orgánů nedošlo k porušení ustanovení § 10 zákona o správě daní a poplatků. Tento soud sice obsáhle (obdobně jako žalovaný) popsal jednotlivé plné moci, avšak zmocnění z nich vyplývající si nesprávně vyložil ve vztahu k citovanému ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Zejména nesprávně posoudil pozici Ing. Z. L., jako ředitele. Je tomu tak proto, že pozice (funkční náplň) ředitele ve společnosti M-art kovo, spol. s r. o. není totožná s pozicí ředitele ve státním podniku. Přestože byl Ing. L. ředitelem, nebyl jednatelem společnosti, resp. neměl jeho pravomoci (např. jako by šlo o prokuru). Jak ze strany správních orgánů, tak i ze strany krajského soudu proto nebylo správně zohledněno rozdílné postavení pozice ředitele a jednatele – statutárního zástupce společnosti, tj. jediné osoby, která byla oprávněna za ni jednat. Krajský soud vadně posoudil i otázku, zda ze strany správních orgánů nedošlo k zásahu do jejích práv při provádění místního šetření. Této okolnosti svědčí to, že místní šetření (nejen se zaměstnancem M. P., které je zaznamenáno v protokole ze dne 16. 1. 2006) prováděl správce daně bez účasti statutárního zástupce nebo jeho zmocněnce. Zásadně proto odmítá závěr krajského soudu, který závažnost tohoto procesního pochybení ve svém rozsudku nepřípadně zlehčuje, když žalobní výtku v tomto směru považuje za bezvýznamnou. Nesprávný je závěr krajského soudu o tom, že správce daně při kontrole postupoval v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm.c) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně jí totiž neumožnil, aby mohla předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky. Zpráva o daňové kontrole přitom musí obsahovat zjištění, tj. úvahu správce daně, na jejímž základě dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Podle rozsudku krajského soudu však byl dne 14. 11. 2006 koncept zprávy o kontrole zaslán zástupci Ing. M., který tento koncept vrátil z důvodu ukončení zastupování společnosti. Koncept této zprávy však již nebyl vůbec zaslán jí samotné nebo jejímu novému zástupci. Krajský soud však na uvedený nezákonný postup odpovídajícím způsobem nereagoval. V podstatě tak ponechal bez povšimnutí stav, kdy ani jí, ani jejímu novému zástupci nebylo umožněno seznámit se s konceptem zprávy o kontrole. Přisvědčit nelze ani závěru krajského soudu, že by nespolečupracovala se správcem daně (viz vyrozumění JUDr. I. A. dne 24. 4. 2007 o akceptaci termínu jednání dne 11. 5. 2007). Byl to totiž právě správce daně, který svou písemností vymezil rozsah jednání tohoto dne. Pokud pak byl rozsah zmocnění JUDr. A. omezen rozsahem jednání, jak jej původně vymezil správce daně, nelze společnosti přičítat k tíži, že v průběhu jednání odmítla překročit tento rozsah zmocnění. Obsahem avizovaného jednání, a proto i uděleného zmocnění, totiž nebylo projednání zpráv o daňové kontrole ani jejich podpis. Ponechat stranou nelze ani důsledky, které by mělo překročení zmocnění JUDr. A., jimiž je neplatnost takového úkonu. Správce daně jí odmítl žádost o předběžné projednání zpráv o kontrole a tím jí znemožnil vyjádřit se k této kontrole a navrhnout její doplnění. Správce daně jí tak svým postupem neumožnil kvalifikovanou obranu ve věci skutkových i právních zjištění (rozpor s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků). Projednání zprávy přitom znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a vysloví své stanovisko k nim, popřípadě doplní dokazování. Opačný výklad by byl v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zásadní porušení zákona o správě daní a poplatků spatřuje v tom, že správce daně vůbec nereagoval na její návrhy na doplnění dokazování ze dne 11. 5. 2007 a že nedošlo ani k předběžnému projednání zprávy o kontrole. Navíc ani neposkytl patřičnou součinnost, neboť na jedné

straně dne 11. 6. 2007 vydal výzvu k odstranění vad podání, která má vždy svůj původ v daňovém řízení a na straně druhé tvrdil, že daňová kontrola byla již ukončena (obdobně i výzvy z 13. 7. 2007 a 7. 8. 2007). Daňová kontrola proto nemohla být ukončena dříve než dne 7. 8. 2007. Pokud takový postup krajský soud aproboval, jednoznačně tím pochybil. Není možno souhlasit ani se závěrem krajského soudu spočívajícím v tom, že pokud nebyly namítány rozpory s hmotným právem, byla omezena přezkumná činnost správního soudu. Je tomu tak proto, že právní ochrana správními soudy není pokračováním správního řízení, ale je originální právní ochranou. V předmětné věci se proto měl krajský soud zabývat hmotně-právním posouzením věci ex offio. Ostatně v žalobě bylo, stejně jako v odvolání, namítáno, že ke stanovení daně nedošlo v souladu se zákonem; na tom nic nemění skutečnost, že v žalobě ani v odvolání nenamítala rozpor s hmotně-právními předpisy. Ze žádného ustanovení soudního řádu správního nevyplývá, že by žaloba ve správním soudnictví nemohla obsahovat důvody, které předtím nebyly uplatněny v oprávněném prostředku v rámci předcházejícího správního řízení. Ostatně totéž vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 8. 1998, sp. zn. II. ÚS 407/97, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2004, č. j. 1 As 28/2004 - 106, nebo ze samotného znění ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého lze při rozhodování o odvolání přihlídnout i ke skutečnostem, které nebyly namítány. Krajský soud pochybil i tím, že nezrušil napadená správní rozhodnutí z toho důvodu, že finanční ředitelství rozhodlo o jejích šesti odvoláních proti dodatečným platebním výměrům toliko jediným rozhodnutím. Finanční ředitelství přitom nereflektovalo, že každé z rozhodnutí správce daně mělo a má svůj samostatný skutkový základ, i když čerpalo z jedné zprávy o kontrole. Odvolací správní orgán tak zásadním způsobem zneprůhlednil jednotlivé skutkové základy každého rozhodnutí správce daně (rozhodnou skutkovou situaci), což tehdy společnosti zproblematisovalo možnou hmotně-právní argumentaci. Tato okolnost pak měla i vliv na rozsah žaloby z hlediska skutkové argumentace, kterou učinilo téměř nemožnou. V neposlední řadě nemůže ani souhlasit s postupem krajského soudu, který odmítl výslech jí navržených svědků s tím, že tento úkon nepřinese žádná nová zjištění. Je tomu tak proto, že žádný soud v tomto směru nemůže předjímat, co by tyto osoby ve svém výslechu uvedly, resp. na co by poukázaly. Ze všech shora uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že ji považuje za nedůvodnou. Poukázalo při tom na skutečnost, že se již ke všem nynějším stížnostním námitkám vyjádřilo, a to jak ve vyjádření k samotné žalobě, tak především v pořadí první kasační stížnosti stěžovatelky ze dne 4. 9. 2008, a proto na tato svá vyjádření odkazuje. Zcela se tudíž ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, pokud jde o jeho závěry, které stěžovatelka napadla touto kasační stížností. Pokud jde o novou výtku stěžovatelky, že krajský soud v novém přezkumném řízení neprovedl, resp. odmítl provést výslechy navržených svědků, má za to, že tento postup byl zcela opodstatněný. Ze spisového materiálu je zřejmé, kteří svědci stěžovatelku zastupovali v předmětném daňovém řízení. Jejich výslech by tak byl skutečně nadbytečným. Pokud jde o námitku uvedenou pod bodem IV. spočívající v tom, že finanční ředitelství mělo přezkoumat ex officio zákonnost postupu zjištění rozhodných skutečností pro vydání dodatečných platebních výměrů, pak tento názor považuje za neopodstatněný. Finanční ředitelství při svém rozhodování nezjistilo žádné skutečnosti stěžovatelkou neuplatněné, které by mohly

mít vliv na výrok rozhodnutí ve smyslu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a nadto se vyjádřilo i ke všem stěžovatelkou vzneseným námitkám (§ 50 odst. 7 cit. zákona). Pokud jde o stížní námitku, že odvolací správní orgán rozhodl jedním rozhodnutím o vícero rozhodnutích prvostupňového správce daně, resp. o vícero daňových povinnostech, nelze než konstatovat, že se jedná o nepřipustnou stížní námitku ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a došel k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Nejvyšší správní soud především došel k závěru, že se stěžovatelka domáhá - nejen z explicitně uplatněných důvodů kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. - i zrušení napadeného rozsudku krajského soudu z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka totiž v uvedeném mimořádném opravném prostředku namítla, že se krajský soud nevypořádal s jejím žalobním bodem (argumentací), v němž uvedla, že k řádnému zahájení daňové kontroly je nezbytné i zahájení daňového řízení a že nebyla seznámena s žádným úkonem, který by zahájil daňové řízení ve smyslu ustanovení § 21 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval námitkami o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že pokud by tyto námitky byly důvodné, mohly by mít vliv i na právní posouzení věci samé.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud se již ve své judikatuře zabýval podmínkami, za nichž je třeba rozhodnutí krajského soudu považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 787/2006, v němž judikoval, že: „*Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 689/2005, pak vyslovil právní názor, že: „*Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. V rozsudku ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 391/2004 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak vyslovil právní názor: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“.

Krajský soud se dostatečně zabýval námitkou stěžovatelky, která v žalobě vytýkala správním orgánům, že doměření daně v její věci bylo nezákonné, neboť nebylo zahájeno daňové řízení. Správní soud na str. 9 a 10 odůvodnění napadeného rozsudku rozvedl svou úvahu o tom, že pokud lze daňové řízení zahájit ex offa, pak zahájením řízení je i zahájení daňové kontroly. Opřel se při tom nejen o ustanovení § 16 odst. 1 a 8 zákona o správě daní a poplatků, ale i o ustanovení § 41 odst. 2 a § 46 odst. 7 téhož zákona. Dovodil, že pokud byla se stěžovatelkou řádně zahájena daňová kontrola, je tato kontrola právním úkonem správce daně činěným v daňovém řízení; daňové řízení tak bylo zahájeno v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Není proto porušením ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona, pokud k dodatečnému vyměření daně dojde po ukončení daňové kontroly bez dalšího uvědomění daňového subjektu o pokračování v řízení. Takovému výkladu není možno nic vytknout.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 100, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: *„Pokud před zahájením daňové kontroly nebylo zahájeno daňové řízení, nelze dojít k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení“*.

Neobstojí ani výtky stěžovatelky, že krajský soud, v souvislosti s žalobní výhradou o porušení ustanovení § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, pominul okolnost, že správce daně předvolal zcela evidentně a šikanózně Ing. M. M. pod pokutou 50 000 Kč. Je tomu tak proto, že tato výtky nebyla vůbec obsažena v žalobě. Pokud se jí proto krajský soud nezabýval nepochybil a jeho rozhodnutí nemůže být z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítla, že správní soud vadně vyložil ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že jí správce daně umožnil v průběhu daňové kontroly předkládat důkazní prostředky.

Tato námitka není opodstatněná.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně po té, co došel k předběžnému závěru o správnosti poslední známé daňové povinnosti stěžovatelky, oznámil telefonicky (úřední záznam ze dne 10. 11. 2006) jejímu zástupci, že mu zasílá koncept zprávy o kontrole, resp., že mu zasílá tento koncept se skutkovými a právními závěry v něm obsaženými. To se také stalo přípisem ze dne 10. 11. 2006, č. j. 269039/06/077930/3531, který byl ode dne 15. 11. 2006 uložen v místě sídla zástupce stěžovatelky Ing. M. (v Hodoníně). Ten si jej následně osobně vyzvedl až dne 28. 11. 2006. V tomto mezidobí, resp. konkrétně dne 27. 11. 2006, doručil tento zástupce správci daně výpověď plné moci. Tentýž den byla správci daně doručena nová plná moc udělená stěžovatelkou, a to pro

JUDr. A., advokáta se sídlem v Brně. Po převzetí konceptu zprávy o kontrole jej původní zástupce stěžovatelky zaslal zpět správci daně.

Tyto skutečnosti, o něž se stěžovatelka opírá, však nejsou rozhodné pro posouzení otázky, zda došlo k porušení práva stěžovatelky vyplývajícího z ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Jak již konstatoval krajský soud, byla u daňového subjektu řádně zahájena daňová kontrola. Právo stěžovatelky, o němž se domnívá, že bylo porušeno, jí však svědčilo po celou dobu konání daňové kontroly. Toto právo jí tedy svědčilo již před zasláním konceptu zprávy dne 14. 11. 2006 Ing. M., a stejně tak i po tomto termínu. Skutečnost, že stěžovatelka tohoto práva využila je patrna z jejího návrhu na doplnění dokazování ze dne 20. 4. 2007. Svědčí tomu i samotná zpráva o daňové kontrole č. j. 54143/07/077930/3531, která byla doručena jejímu novému zástupci JUDr. A. dne 26. 6. 2007. V této zprávě se také správce daně s uvedeným návrhem vypořádal.

Opodstatněná není též stížní námitka, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 2 odst. 9 a § 16 odst. 4 písm.f), odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 2 odst. 9 věta první zákona o správě daní a poplatků je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Krajský soud důvodně ve svém rozsudku poukazoval na to, že ze strany správce daně bylo učiněno množství úkonů směřujících k tomu, aby byla zpráva o daňové kontrole se stěžovatelkou řádně projednána a nato stěžovatelkou i řádně převzata. Zástupci stěžovatelky, jejichž jednání pro ní mělo přímé důsledky, však při řádném provádění daňové kontroly, neposkytovali správci daně aktivní součinnost. Je potom zcela opodstatněný závěr, že ze strany stěžovatelky bylo porušeno ustanovení § 2 odst. 9 věta první zákona o správě daní a poplatků. Kasační soud má ve shodě s krajským soudem za to,

že pod úzkou spoluprací nelze podřadit jednání zástupce stěžovatelky Ing. M., který, ač mu bylo známo, že mu je zaslán koncept zprávy o daňové kontrole, namísto toho, aby tento koncept bez zbytečného odkladu převzal, tuto povinnost splnil až po té, co vypověděl stěžovatce udělenou plnou moc. Následující zástupce stěžovatelky JUDr. A., advokát, ač s dostatečným předstihem obeznámen o jednání se správcem daně (např. dne 4. 1. 2007, 15. 1. 2007, 22. 1. 2007, 4. 4. 2007), se z jednání omluvil, namísto toho, aby si zajistil substituční zastoupení při tomto nebo kolizním jednání. Na tom nic nemění ani okolnost, že po té zaslal tento zástupce návrh jiného termínu k jednání – 11. 5. 2007. Stalo se tak až po té, kdy byl výslovně upozorněn na to, že správce daně bude postupovat v mezích ustanovení § 16 odst. 8 poslední věty zákona o správě daní a poplatků. Za projev úzké spolupráce nelze v žádném případě považovat ani sdělení jednatele stěžovatelky k výzvě správce daně k jednání dne 29. 3. 2007, jehož předmětem mělo být upřesnění a objasnění jím vydaných zmocnění k zastupování stěžovatelky (nezbytnému úkonu pro další řízení), který v něm uvedl, že se jednání dne 29. 3. 2007 nemůže zúčastnit (namísto toho jednostranně sděluje, že se na jednání dostaví dne 27. 12. 2007 v 12.00 hod.). V tomto směru se pak může oprávněnou jevit domněnka správních orgánů, že ze strany stěžovatelky šlo nikoliv o úzkou spoluprací, ke které je povinna, ale o účelové jednání směřující k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření kontrolovaných daňových povinností.

Neobstojí ani argumentace stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil její spoluprací se správcem daně při jednání dne 11. 5. 2007 ohledně projednání zprávy o daňové kontrole. Z plné moci ze dne 10. 5. 2007, založené ve správním spise, která byla JUDr. A. předložena správci daně, jednoznačně vyplývá, že tento zástupce byl zmocněn k projednání zprávy o kontrole. Je proto zcela lichá argumentace stěžovatelky, že obsahem zmocnění nebylo právě toto projednání zprávy o daňové kontrole. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007, č. j. 85369/07/077930/3531, jehož předmětem bylo projednání zpráv o kontrole daňových povinností stěžovatelky – konkrétně zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2002 až červen 2005 (dále jen „rozhodné období“) a daně z příjmů právnických osob za rok 2001 až 2003 vyplývá, že zmocněný zástupce JUDr. A. odmítl tyto zprávy se správcem daně projednat. Argumentoval při tom tak, že k tomu nemá potřebné zmocnění a že předmět jednání neodpovídá tomu předmětu jednání, jak o něm byl vyrozuměn. Poukazoval při tom na sdělení správce daně ze dne 24. 4. 2007, který touto písemností akceptoval změnu termínu k projednání zpráv o daňových kontrolách ze dne 26. 4. 2007 na den 11. 5. 2007, jak ostatně navrhl zástupce stěžovatelky.

Z uvedených listinných důkazů obsažených ve správním spise jednoznačně vyplývá, že předmětem jednání před správcem daně dne 11. 5. 2007, č. j. 85369/07/077930/3531, bylo mimo jiné i projednání zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za rozhodné období. Tomuto předmětu jednání zcela odpovídala i plná moc zástupce stěžovatelky JUDr. A. Pokud pak proto zástupce stěžovatelky odmítal jednat se správcem daně v uvedených mezích, nelze dojít k jinému závěru, než takovému, že se stěžovatelka, kterou na základě zmocnění ze dne 10. 5. 2007 zavazovalo jednání jejího zástupce, vyhýbá projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole. Správní orgány proto po právu aplikovaly ustanovení § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků. Za tohoto skutkového stavu je vyloučeno, aby správní orgány zasáhly do práva stěžovatelky

upraveného v ustanovení § 16 odst. 4 písm.f) téhož zákona. Toto oprávnění totiž svědčí daňovému subjektu toliko v případě, pokud řádně (srov. § 2 odst. 9 cit. zákona), resp. úzce spolupracuje se správcem daně. V tomto případě tak tomu evidentně nebylo. Pokud proto došel krajský soud k závěru, že v průběhu daňové kontroly nebylo porušeno právo stěžovatelky upravené v ustanovení § 16 odst. 4 písm.f) zákona o správě daní a poplatků, posoudil tuto otázku v souladu se zákonem. Obdobně správně vyložil i ustanovení § 16 odst. 8 téhož zákona, když neshledal pochybení správních orgánů, pokud tyto postupovaly v mezích sankčního ustanovení § 16 odst. 8 poslední věty citovaného zákona. K ukončení daňové kontroly v tomto případě došlo dne 26. 6. 2007, tj. dnem doručení zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 54143/07/077930/3531 stěžovatelce. Pokud pak správní orgán činil další procesní úkony, nejednalo se o úkony v daňové kontrole, ale v daňovém řízení, které tehdy nebylo zákonným způsobem ukončeno.

Krajský soud nepochybil, pokud došel k závěru, že správní orgány nezasáhly do práv stěžovatelky při provádění místního šetření v jejím sídle, i když u tohoto úkonu nebyl přítomen statutární zástupce společnosti.

V ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků není definován pojem místního šetření. Zákon uvádí, že správce daně je oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných osob (§ 15 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). V ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků jsou upravena práva a povinnosti pracovníků správce daně, jakož i povinnosti daňového subjektu a třetích osob, u nichž je šetření prováděno. V posledním, tj. osmém odstavci § 15 zákona o správě daní a poplatků je upraveno, jaký dokument se sepisuje o místním šetření.

Jak se již dříve vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 937/2006 „*Ustanovení § 15 ZSDP samo nevymezuje obsah pojmu a explicitně ani cíl místního šetření, a proto je nutno vycházet z obsahu celého ustanovení. Z obsahu § 15 ZSDP je zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či "mapování terénu".*

Z ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by pracovník správce daně musel oznamovat dopředu, že provede místní šetření. Takový postup by byl protismyslný, neboť účelem místního šetření je okamžité zjištění daňově relevantního skutkového stavu. Odkladem či následným provedením šetření poté, kdy byl o něm daňový subjekt informován, by tak došlo k popření smyslu tohoto šetření. Bezprostřednost a principiální neopakovatelnost úkonů provedených v rámci místního šetření zcela jasně vyplývá i z dikce odst. 7 věty první citovaného ustanovení, podle kterého může správce daně zajistit též věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. Nelze proto jakkoliv opodstatněně dovozovat, že by bylo povinností správce daně před provedením místního šetření upozorňovat na tento úkon statutárního zástupce daňového subjektu (stěžovatelky) nebo jinou osobu oprávněnou za ni jednat. Ostatně v tomto směru absentuje v zákoně i povinnost tak učinit a rovněž smysl institutu místního šetření svědčí

o opaku. Ze zákona o správě daní a poplatků, ani z platné judikatury tedy nevyplývá, že by bylo obligatorní povinností správce daně jednat při provádění místního šetření toliko se statutárními zástupci. Pokud proto krajský soud v tomto směru stěžovatelce nepřisvědčil, posoudil věc také v souladu se zákonem.

Krajský soud nepochybil ani tím, pokud došel k závěru, že nebyl oprávněn zabývat se při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí jeho hmotně-právní podstatou, když žaloba stěžovatelky v tomto směru neobsahovala žádné žalobní body doplněné skutkovými a právními argumenty.

Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., uvozeného rubrikou Náležitosti žaloby, musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

Podle ustanovení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

Otázkou rozsahu soudního přezkumu v návaznosti na obsah správních žalob se správní soudy zabývaly již dříve. V tomto směru lze např. poukázat na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 1. 1997, č. j. 7 A 185/94 - 23, který vyslovil názor, že: „*Ve správním soudnictví se soud řídí dispoziční zásadou, proto ve smyslu ustanovení § 249 odst. 2 o. s. ř. může správní rozhodnutí přezkoumat pouze v rozsahu, v jakém je žalobou napadené, tedy pouze z hlediska důvodů a tvrzení žalobce, v čem napadené správní rozhodnutí odporuje zákonu nebo jinému předpisu, který má charakter právního předpisu. Soud se proto musí omezit na zkoumání rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vady rozhodnutí, způsobující jeho nicotnost, k níž soud musí hledět z povinnosti úřední*“. Obdobně se vyslovil Vrchní soud v Praze i v rozsudku ze dne 25. 10. 1999, č. j. 6 A 28/98 - 47, když konstatoval, že: „*Ve správním soudnictví se uplatňuje dispoziční a koncentrační zásada, která znamená, že se soud může zabývat jen těmi námitkami, které žalobce uplatnil proti naříkanému rozhodnutí včas ve lhůtě k tomu zákonem stanovené (§ 250b odst. 1 o. s. ř.). Další námitky, uplatněné po této lhůtě, například až v replice k vyjádření žalovaného správního úřadu, jsou nepřípustné (§ 249 odst. 2 a § 250b odst. 1 o. s. ř.)*“. Tyto judikatorní závěry Vrchního soudu v Praze posléze našly svůj obraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 30. 6. 2004, č. j. 7 Afs 16/2003 - 79, pak Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že: „*Spatřuje-li stěžovatel s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvod nezákonnosti rozhodnutí v tom, že krajský soud nesprávně posoudil otázku výše penále na dani z příjmů právnických osob, respektive se jí nezabýval vůbec, nelze takový důvod akceptovat, jestliže stěžovatel v žalobě nic proti výši penále nenamítal. Krajský soud vázán dispoziční zásadou [§ 75 odst. 2, § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] se touto otázkou ani nemohl zabývat, jelikož důvody uvedené stěžovatelem v žalobě fakticky směřovaly proti samotnému dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických osob*“. Zásadní je i rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, který je uveřejněn pod č. 835/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či*

okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“.

S ohledem na dikci ustanovení § 75 odst. 2 věta první s. ř. s., v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 1 písm.d) s. ř. s., jakož i s přihlédnutím ke svým předchozím judikatorním závěrům, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud nepochybil, pokud ex offo nepřezkoumal žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství z pohledu hmotně-právní úpravy. Je tomu tak proto, že stěžovatelka v podané správní žalobě nebrojila v podobě řádných žalobních bodů proti věcné nesprávnosti dodatečně stanovené daně. V obecné proklamaci o tom, že „nesprávná aplikace a interpretace zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v konečném důsledku vedla i k chybnému posouzení našich hmotných práv“ stěžovatelka krajskému soudu nepředestřela žádnou skutkovou ani právní argumentaci, od níž by bylo možno dovozovat konkrétní věcnou nesprávnost dodatečně stanovené daně. Za tohoto stavu proto krajský soud po právu ponechal hmotně-právní aspekty dodatečně stanovené daně stranou své pozornosti a postupoval v mezích dispoziční zásady, kterou je vázán. Naopak, pokud by při své přezkumné činnosti překročil dispoziční zásadu, kterou je vázán, zatížil by své řízení procesní vadou, pro kterou by muselo být jeho rozhodnutí zrušeno (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.). Takový postup by totiž byl nejen v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., ale znamenal by také zásah do práva účastníka řízení (v této věci finančního ředitelství) garantovaného čl. 37 odst. 3 Listiny. Je tomu tak proto, že by tohoto účastníka řízení mohl v konečném důsledku (např. při zrušení jeho rozhodnutí) zkrátit na právech, konkrétně v právu vyjádřit se a předložit k zrušujícímu důvodu patřičné důkazy.

Pokud jde o stěžovatelkou v této otázce poukazované judikátní závěry kasačního a Ústavního soudu, tak tyto nejsou případné. Je tomu tak proto, že krajský soud nepřistoupil k hmotně-právnímu přezkoumávání napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že by tyto hmotně-právní výtky vůči platebním výměrům správce daně nebyly uplatněny již v odvolacím správním řízení, jak to vyplývá z judikatorních závěrů poukazovaných stěžovatelkou, ale právě a jen z důvodu, že nebyly vůbec uplatněny v žalobě ve formě žalobních bodů.

Krajský soud nepochybil ani tím, pokud při jednání neprovedl jako důkaz výslech svědků navrhovaných stěžovatelkou.

Otázkou postupu krajského soudu při jednání ve vztahu k navrženým důkazům se Nejvyšší správní soud již rovněž zabýval ve své dřívější judikatuře. Např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1275/2007 judikoval, že: „Ustanovení § 77 odst. 2 věty

první s. ř. s. je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“ coby atributu práva na spravedlivý proces. Soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám“. K povinnosti správního soudu zaujmout stanovisko k důkazům, jejichž provedení bylo za řízení navrhováno účastníkem řízení, se vyslovil kasační soud také v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 618/2005. Zde tento soud dovodil, že: „I. Soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit. II. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu“. V rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008 - 98, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud došel k právnímu závěru, že : „Krajský soud nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Pokud by účastník navrhoval důkaz, jež nemá s danou věcí zjevně žádnou souvislost, případně pokud by nebyl schopný ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jím navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu dokázat, pak by soud nemusel takový důkaz provádět. Měl by ale povinnost řádně zdůvodnit, proč nepovažuje za nutné důkaz provést“. Obdobný závěr pak vyslovil i v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104, dostupný na www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že „Možnost soudu doplnit dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) nelze bez dalšího zaměnit za povinnost“.

Nejvyšší správní soud tedy i s přihlédnutím k dřívějším judikatorním závěrům došel k tomu, že řízení před krajským soudem není stíženo vadou, která by ve svém důsledku mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatelka v podané žalobě bez bližšího upřesnění navrhla provedení důkazu výsledkem svědků – H. F., Ing. Z. L., Ing. J. M. K dotazu soudu při jednání upřesnila totožnost navrženého svědka M. tak, že se jedná o Ing. L. M. K dotazu soudu zástupce stěžovatelky uvedl, že by z provedených výpovědí mělo být ověřeno, že daňová kontrola nebyla zahájena řádně, zda správce daně řádně obesílal stěžovatelku, jak těmto svědkům, bývalým zástupcům stěžovatelky, bylo doručováno a jak bylo navrženo s jejich návrhy. K tomuto návrhu se vyjádřila i pověřená pracovnice finančního ředitelství tak, že provedení těchto důkazů je nadbytečné, neboť ověřované skutečnosti jsou seznatelné z obsahu správního spisu. Krajský soud po poradě senátu vyhlásil usnesení, kterým návrh na doplnění dokazování zamítl. V odůvodnění svého rozsudku pak uvedl, že k doplnění dokazování nepřistoupil proto, že skutečnosti, o nichž měli navrhovaní svědkové vypovídat, jsou dostatečně seznatelné z listinných důkazů založených ve správním spise, konkrétně z plných mocí a doručenek. Usoudil proto, že výslech navržených bývalých zástupců a pověřeného zástupce stěžovatelky by byl nadbytečný.

Tomuto závěru krajského soudu není co vytknout. Ze spisového materiálu je totiž zcela jednoznačně patrné, kteří svědci stěžovatelku a po jakou dobu zastupovali. Jejich výsledky by tak byl skutečně nadbytečným. Nejvyšší správní soud neshledal proto úvahu krajského soudu o neprovedení navržených důkazů neopodstatněnou.

Z obsahu kasační stížnosti - bodu III., žalobní bod ad 2 vyplývá, že stěžovatelka vytýká krajskému soudu nesprávný výklad ustanovení § 10, resp. § 9 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že Ing. Z. L. byl oprávněn jednat za stěžovatelku při zahájení kontroly daně z přidané hodnoty. Pokud by tomu tak totiž nebylo, daňová kontrola by nebyla platně zahájena.

Krajský soud při svém rozhodování došel k závěru, že pokud správce daně dne 11. 10. 2005 zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty stěžovatelky s Ing. Z. L., který se mu prokázal plnou mocí – pověřením ze dne 3. 10. 2005, zahájil ji s osobou oprávněnou jednat za stěžovatelku.

Podle ustanovení § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.

Podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se může daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. 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.

Námítka stěžovatelky, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 10, resp. § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není opodstatněná.

Pro posouzení otázky, zda byla daňová kontrola zahájena s osobou, jejíž jednání lze přičítat stěžovateli (oprávněnou osobou), je rozhodný obsah písemnosti datované dnem 3. 10. 2005, která byla předložena správci daně Ing. Z. L., ředitelem stěžovatelky při zahájení daňové kontroly dne 11. 10. 2005. Byť je tato písemnost uvozena rubrikou „Plná moc – Pověření“, jedná se po obsahové stránce o jednostranný právní úkon stěžovatelky, kterým tato - společnost - M-art kovo, spol. s r. o., jednající Ing. M. M., pověřila Ing. Z. L., t. č. ředitele stěžovatelky, aby za ni jednal – ve všech věcech ji zastupoval, vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti podával návrhy, žádosti etc..

Pakliže při zahájení daňové kontroly dne 11. 10. 2005 ředitel stěžovatelky Ing. Z. L. předložil správci daně písemnost ze dne 3. 10. 2005, která je evidována správcem daně pod č. j. 226945/05, a prokazoval se jí, že je oprávněn za stěžovatelku jednat, resp. jednat jejím jménem, nelze pochybovat o tom, že se jednalo o osobu oprávněnou jednat za stěžovatelku ve smyslu ustanovení § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud proto krajský soud došel k závěru, že daňová kontrola u stěžovatelky byla zahájena s osobou - slovy zákona o správě daní a poplatků - oprávněnou jednat za stěžovatelku, je tento jeho názor v souladu se zákonem.

Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud došel k závěru, že je ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná námitka stěžovatelky o nezákonném postupu finančního ředitelství, pokud tento správní orgán rozhodl jedním rozhodnutím o vícero daňových povinnostech stěžovatelky. Je tomu tak proto, že tato námitka nebyla vznesena již v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak stěžovatelka mohla učinit. Nad to nelze ani pominout okolnost, že tento stěžovatelkou naříkaný procesní postup žalovaného není nezákonný (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/1999).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 23. září 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu