



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **E L S s. r. o.**, se sídlem Purkyňova 21/1024, 301 36 Plzeň, zastoupené Mgr. Romanem Seidlerem, advokátem se sídlem Na Jíkalce 13, 301 17 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2007, č. j. 11297/07-1200-400358, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 21/2008 - 55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 21/2008 - 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. 12. 2007, č. j. 11297/07-1200-400358, změnil žalovaný k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Plzni (dále jen „správce daně“) dne 16. 2. 2007, č. j. 54267/07/138911/1743, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 2 475 970 Kč, tak, že dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížil na částku ve výši 1 802 340 Kč. Důvodem doměření daně byly primárně dvě skutečnosti, které se staly následně předmětem soudního sporu. Za prvé správce daně neuznal za daňově účinný náklad částku 896 037 Kč proúčtovanou na účet č. 521 000 – Mzdy (MD) a účet 383 000 – Výdaje příštích období (D) podle dokladu Kn 50-000022-012, období 12. měsíc roku 2002, představující nevyplacené prémie zaměstnancům žalobkyně za rok 2002. Za druhé žalobkyně podle správce daně zkrátila daňové příjmy o pojistné plnění ve výši 1 987 926,50 Kč za škody způsobené povodní ve sportovním areálu Pohoda, Štáhlavy, neboť jej neproúčtovala do výnosů zdaňovacího období roku 2002.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 21/2008 - 55.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně namítla, že dodatečný platební výměr nabyt právní moci až dne 2. 1. 2008, tj. po lhůtě pro doměření daně stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňový řád). Podle tohoto ustanovení totiž končí lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 dnem 31. 12. 2007. Její běh byl v případě žalobkyně přerušen zahájením daňové kontroly dne 11. 10. 2004, takže nová lhůta skončila dne 31. 12. 2007. Krajský soud podle žalobkyně nesprávně posoudil plnou moc udělenou žalobkyní své zástupkyni jako neomezenou, a proto nesprávně uzavřel, že se písemnosti – včetně rozhodnutí o odvolání – v takovém případě podle § 17 odst. 7 daňového řádu doručují jen zástupci (pro to, aby rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci, tudíž postačovalo jeho doručení zástupkyni žalobkyně dne 28. 12. 2007 a nikoliv i žalobkyni samotné dne 2. 1. 2008). Podle žalobkyně se však jednalo o plnou moc speciální, která opravňovala zástupkyni pouze k provádění úkonů v rámci prováděných daňových kontrol. Daňovou kontrolu nelze v žádném případě ztotožnit s pojmem „celé daňové řízení ve smyslu“ § 17 odst. 7 daňového řádu. Rozhodnutí o odvolání tak mělo být doručeno jak zástupkyni, tak i žalobkyni samotné, k čemuž však došlo až po lhůtě k doměření daně. Žalobkyně zdůraznila, že jako neomezenou posoudil předmětnou plnou moc až krajský soud. Správce daně i žalovaný totiž veškerá rozhodnutí vydaná v průběhu daňové kontroly doručovali jak žalobkyni tak i její zástupkyni, a žalobkyně tak nabytla dojmu, že není sporu o tom, že udělená plná moc není neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení. Žalobkyně k tomu dále poukázala na 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 a na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03. Část odůvodnění krajského soudu k této otázce pak označila za nepřezkoumatelnou pro nesrozumitelnost.

Žalobkyně dále tvrdila, že správce daně porušil § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť jí nepovolil ani minimální osmidenní lhůtu k vyjádření se k výsledkům uvedeným ve zprávě o kontrole. Seznámení se zprávou dne 18. 9. 2006 a dne 26. 1. 2007 nepovažuje žalobkyně za dostatečné zejména s ohledem na znalecký posudek znalce Ing. L. M., který správci daně předložila, a který správce daně ve zprávě posléze hodnotil, a s ohledem na to, že správce daně odmítl provést výslech tohoto znalce. Žalobkyně se rovněž neztotožnila se závěry krajského soudu, že žalobkyní předložený znalecký posudek není znaleckým posudkem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu. Podle žalobkyně není důvodné rozlišovat mezi znaleckým posudkem vypracovaným znalcem přibraným správním orgánem a znaleckým posudkem předloženým daňovým subjektem.

Kromě těchto namítaných vad řízení žalobkyně rovněž napadla hodnocení správce daně a žalovaného ve věci samé. Pokud jde o částku ve výši 896 037 Kč, jednalo se o prémii – roční odměny – zaměstnanců žalobkyně za kalendářní rok 2002 (pobídková složka mzdy), která byla určena ve výši 39 % zisku na základě hospodářského výsledku roku 2002. Vyplacení premii bylo vázáno na rozvazovací podmínku řádného předání staveb v souladu s platnými smlouvami a předpisy ISO 9001. Rozhodnutí žalobkyně v roce 2003 premii nevyplatit pro nastoupení rozvazovací podmínky a pro podstatné zhoršení ekonomické situace, vedlo žalobkyni ke zúčtování účtu 383 ve prospěch výnosového účtu 648 jakožto účetního a daňového případu roku 2003. Správnost účtování těchto premii v roce 2002 potvrdil znalecký posudek, který žalobkyně předložila. Návrh žalovaného, že závazek žalobkyně vyplatit zaměstnancům premii nevznikl ani v roce 2002, ani v roce 2003, a proto nemohl ani zaniknout, a tudíž žalobkyně neměla o těchto premiích v roce 2002 účtovat jako o nákladu, je podle žalobkyně dezinterpretací pravidel

odměňování žalobkyně v roce 2002. Žalobkyně navrhovala k prokázání svých tvrzení provedení výslechů svědků Z. V., J. M. a R. F., soudního znalce Ing. L. M., jakož i všech zaměstnanců společnosti, avšak žalovaný tyto výsledky neprovedl. Žalobkyně taktéž nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že „Zásady pro účtování ročních odměn – mzdových nákladů“ ze dne 15. 8. 2002 předložila až dodatečně.

K otázce pojistného plnění za škody způsobené povodní ve sportovním areálu Pohoda, Štáhlavy, žalobkyně uvedla, že předběžná škoda byla vyčíslena v hodnotě 3 237 926,50 Kč, konečná částka, kterou pojišťovna proplatila a vyúčtovala až v roce 2004, činila 2 778 083,32 Kč. V roce 2002 zaúčtovala žalobkyně ve prospěch účtu 688 částku ve výši 1 250 000 Kč, kterou obdržela od pojišťovny jako zálohu na pojistné plnění. Kromě již provedených oprav zachycených na účtu 511 pak zaúčtovala na tento účet a souvztažně na dohadný účet pasivní částku ve výši 1 500 000 Kč jako odhad pojistného plnění, které žalobkyni uhradí pojišťovna. Tento odhad vycházel z teze, že náklady z titulu povodněmi vzniklých škod zcela jistě převýší výnosy z titulu pojistného plnění. Žalobkyně účtovala v souladu se zásadou opatrnosti – nemohla proto účtovat o maximálně možném myslitelném výnosu z pojistného plnění i přesto, že jej takto uplatnila vůči pojišťovně. Ke dni sestavení účetní závěrky a ke dni podání daňového přiznání bylo zřejmé, že pojišťovna nebude plnit veškeré nároky uplatněné v srpnu 2002. Žalobkyně proto nesouhlasí se závěry žalovaného, že měla účtovat částku ve výši 3 237 926,50 Kč celkem do výnosů v roce 2002, přičemž částka ve výši 1 987 926,50 Kč, která ve výnosech chybí (po odečtení již zaúčtované zálohy vyplacené pojišťovnou ve výši 1 250 000 Kč), měla být zaúčtována souvztažně na účet 388 – dohadné účty aktivní. Žalobkyně poukázala na závěry znaleckého posudku, na správcem daně provedený účelový výklad § 25 odst. 1, resp. odst. 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jakož i na nesprávnou argumentaci žalovaného k tomuto ustanovení, která je dle žalobkyně zjevným nepochopením samotného zákona o účetnictví. Žalovaný se dále nevypořádal s identifikací porušených daňových předpisů, neseznámil žalobkyni na její žádost s důkazy citovanými v žalobou napadeném rozhodnutí (výzva č. j. 336148/07/138931/3201 a odpověď na ni) a neprovedl důkazy navrhované žalobkyní. Žalobkyně konečně vznesla i výhrady vůči tomu, že krajský soud v dané věci odkázal na rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 2 Afs 101/2008 - 143, publikovaný pod č. 1804/2009 Sb. NSS. Závěry krajského soudu z něj dovozené však žalobkyně považuje za absurdní mimo jiné proto, že požadují po žalobkyni negativní důkaz (žalobkyně by musela dostatečně konkrétně tvrdit, že ke dni účetní závěrky zde nebyla jistota o titulu plnění). Žalobkyně nikdy netvrdila, že existovala pochybnost o plnění jako takovém, ale zpochybňovala svou znalost výše plnění ke dni účetní závěrky. Protože výši plnění neznala. Zaúčtovala do výnosů prostřednictvím dohadných účtů aktivních částku ve výši přijaté zálohy, neboť se s již určitou a dostatečnou jistotou domnívala, že zálohu nebude vracet.

Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně žalobkyně požádala Nejvyšší správní soud, aby kasační stížnosti přiznal odkladný účinek.

Žalovaný se ke kasační stížnosti v poskytnuté lhůtě nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně směřující do nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost. Krajský soud

v odůvodnění rozsudku uvedl, že se „ztotožňuje s argumentací žalovaného správního orgánu uvedenou *sub B*. Jen pro úplnost soud zároveň dodává, že podle jeho názoru nemá argumentace žalovaného správního orgánu uvedená *sub A* a *B* dostatečnou oporu v převažujícím trendu aktuální judikatury správních soudů.“ Na první pohled obsahuje tato část odůvodnění logický rozpor. Z kontextu předcházející části odůvodnění je nicméně zřejmé, že krajský soud rozdělil argumentaci žalovaného na tři části (A, B, C), přičemž se zřetelně ztotožnil s částí B. Z toho Nejvyšší správní soud dovozuje, že předmětný logický rozpor je dán chybou v psaní, tedy že místo „argumentace žalovaného správního orgánu uvedená *sub A* a *B*“ mělo být správně uvedeno „argumentace žalovaného správního orgánu uvedená *sub A* a *C*“. Jelikož předmětný rozpor v odůvodnění je odstranitelný výkladem, není námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nesrozumitelnost důvodná.

Nejvyšší správní soud však musel u otázky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ještě setrvat z úřední povinnosti podle § 109 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a to konkrétně u nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Zdejší soud připomíná ze své judikatury, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je dána, „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), a rovněž tehdy, „*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 (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Krajský soud v odůvodnění podrobně, resp. téměř doslovně, citoval argumentaci žalobkyně uvedenou v části VI. žaloby týkající se vyplacení premii zaměstnancům v částce 896 037 Kč. Tato argumentace je velmi rozsáhlá (viz č. l. 65 – 67 soudního spisu), avšak krajský soud se s ní vypořádal v jediném odstavečku. V něm přitom v podstatě uvedl pouze to, že se ztotožňuje s argumentací žalovaného a odkázal na napadené rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. Takový přístup krajského soudu nelze akceptovat. Jakkoliv se soud může ztotožňovat se závěry žalovaného správního orgánu, musí jeho rozsudek obsahovat odpovědi na veškeré námitky uplatněné v žalobě. Odůvodnění krajského soudu však postrádá jakékoliv skutkové a právní úvahy soudu, které jej vedly k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud tedy nijak nerozvedl, proč argumentaci žalobkyně nepovažuje za důvodnou a proč považuje její námitky za liché, mylné nebo vyvrácené. Pouhý odkaz na napadené rozhodnutí je zcela nepřipadný, neboť soud posuzuje celý případ z jiné pozice než žalovaný správní orgán – tj. primárně na základě žalobních bodů, které musí vyčerpávajícím způsobem vypořádat. Rozhodnutí krajského soudu je proto v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Obdobně musel Nejvyšší správní soud zhodnotit i odůvodnění krajského soudu ve vztahu k námitkám žalobkyně uvedeným v části VII. žaloby. Zde sice krajský soud citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu a vyvodil z něj určité závěry pro projednávaný případ, avšak s řadou argumentů žalobkyně se nijak nevypořádal a opět pouze odkázal na napadené rozhodnutí žalovaného a vyjádření žalovaného k žalobě. Krajský soud tak mimo jiné nezaujal žádné vlastní stanovisko k obsáhlé argumentaci žalobkyně zásadou opatrnosti a ustanovením § 25 zákona o účetnictví či k námitce, že žalovaný žalobkyni přes její žádost neseznámil s veškerými důkazními prostředky (výzvou č. j. 336148/07/138931/3201 a odpovědí na ni).

Žalobkyně se nedozvěděla odpovědi na námitky, které uvedla v žalobě, a rozsudek krajského soudu je proto i v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Jelikož Nejvyšší správní soud z naznačených důvodů shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., musel se dále zabývat tím, zda je oprávněn odpovědět i na další námitky žalobkyně uplatněné v kasační stížnosti. Při řešení této otázky aplikoval Nejvyšší správní soud usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz. V tomto usnesení rozšířený senát vyslovil, že „*krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné*“. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zbývající kasační námitky směřují proti části rozsudku krajského soudu, která je oddělitelná od části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Mohl se tedy zabývat námitkami ohledně charakteru plné moci a běhu prekluzivní lhůty, projednáním zprávy o daňové kontrole a charakterem znaleckého posudku předloženého v daňovém řízení žalobkyní.

Při hodnocení plné moci a otázky, komu mělo být v daňovém řízení doručováno, vyšel Nejvyšší správní soud z úpravy v § 10 odst. 3 daňového řádu, podle něž 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. Podle § 17 odst. 7 téhož zákona platí, že 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.

K problematice plné moci Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), konstatoval, že „*právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcovy oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. 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, 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.“ V dalším z nálezů, v nichž se Ústavní soud zabýval předmětnou otázkou a na něž odkazuje i žalobkyně, dospěl k závěru, že plná moc, jež byla daňovým subjektem udělena „*ke všem právním úkonům a jednáním souvisejícím s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru*“, je „*dle svého rozsahu a obsahu plnou mocí speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů) a neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele), udělenou pro řízení o odvolání proti konkrétnímu prvostupňovému rozhodnutí. Rozsah zmocnění v uvedené plné moci byl vymezen, a to zcela přesně, tak, že omezil zastupování výlučně na řízení odvolací. Zákon o správě o daní a poplatků vymezuje daňové řízení jako řízení o daních a posléze v samostatných částech upravuje jeho jednotlivé fáze. Byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení podle § 17 odst. 7 zákona o správě a daní a poplatků*“ (nález ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, <http://nalus.usoud.cz>).

Obdobně se i Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval kvalifikací plné moci v daňovém řízení jako omezené, či neomezené. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, konstatoval, že „*(p)lná moc ve světle shora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.*“

Pro účely aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu v posuzované věci je tedy nutno posoudit, zda je daňovým subjektem předložená plná moc omezená, či neomezená, a to s ohledem na právní úpravu § 10 odst. 3 daňového řádu doplněnou shora naznačenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Zároveň je však třeba posoudit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou (univerzální), udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc speciální. Předmětnou plnou mocí ze dne 19. 10. 2005 zmocnila žalobkyně daňového poradce, Ing. J. S., „*k zastupování ve všech věcech souvisejících s prováděnou kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002 a 2003.*“ Poradce byl žalobkyní zmocněn, aby ji „*zastupoval, vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, nahlížel do daňového spisu, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky nebo námitky a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal a potvrzoval, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci.*“ Tato plná moc byla dále udělena „*v rozsahu práv a povinností podle zákona č. 40/64 Sb. Občanský zákoník, zákona č. 513/91 Sb., Obchodní zákoník, zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků a v souladu s ostatními právními předpisy.*“

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětná plná moc byla nepochybně neomezená. Dle § 10 odst. 3 daňového řádu *a contrario* nemůže být plná moc, která neobsahuje přesné určení jejího rozsahu, např. výčet úkonů, k nimž je zmocněnec oprávněn, ani směrnice či pokyny k jejich provedení ve smyslu shora cit. nálezu Ústavního soudu, omezenou plnou mocí (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). Úkony, které jsou v plné moci zmíněny, jsou zjevně jen demonstrativním výčtem z celé řady v úvahu přicházejících úkonů zástupce (srov. uvození „*aby mě zastupoval, vykonával veškeré úkony*“), a proto plnou moc neomezují.

Pokud jde o otázku speciality plné moci, Nejvyšší správní soud konstatuje, že plná moc není v tomto ohledu zcela jednoznačná. Po jejím posouzení se však přiklonil k závěru, že se

jedná o plnou moc generální pro celé daňové řízení. Text plné moci nasvědčuje, že nebyla udělena pouze pro určitou část daňového řízení (pro daňovou kontrolu, jak argumentuje žalobkyně), ale její záběr byl širší (*a contrario* viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). To je patrné jak z úvodu plné moci („*k zastupování ve všech věcech souvisejících s prováděnou daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002 a 2003*“ – za věci související s daňovou kontrolou lze nepochybně považovat i podání odvolání a vedení odvolacího řízení, neboť výsledkem daňové kontroly může být dodatečný daňový výměr, proti němuž se lze bránit odvoláním), tak i z demonstrativního výčtu úkonů, k nimž byl daňový poradce zmocněn, jenž obsahuje i takové úkony, které z povahy věci nemohou být vykonávány v rámci daňové kontroly (podávání opravných prostředků a vzdávání se jich, vymáhání nároků, přijímání plnění nároků atd.).

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že v daném případě se jednalo o plnou moc neomezenou generální. V souladu s § 17 odst. 7 daňového řádu tak mělo být rozhodnutí o odvolání doručováno pouze zástupci žalobkyně – doručení dne 28. 12. 2007 lze považovat za účinné a daň byla v tento den žalobkyni pravomocně doměřena. Argumentuje-li žalobkyně tím, že rozhodnutí o odvolání převzala také sama, avšak až dne 2. 1. 2008, nemá tato skutečnost vliv na závěr o řádném doručení dne 28. 12. 2007. Nejvyšší správní soud v této souvislosti vyzdvihuje, že v rámci odvolacího řízení provedl správce daně dne 29. 11. 2007 výslech svědka, Ing. J. T., na jehož základě odvolací orgán přistoupil ke snížení dodatečně doměřené daně. V souladu se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovenými v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikovaném pod č. 2026/2010 Sb. NSS, je proto tento výslech nutné považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty k dodatečnému vyměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu (názor krajského soudu, že tato argumentace nemá dostatečnou oporu v převažujícím trendu aktuální judikatury správních soudů je tedy nesprávný). Lhůta pro doměření daně tak uplyne až dne 31. 12. 2010. I z tohoto pohledu má proto zdejší soud za nepochybné, že daň byla pravomocně doměřena včas v rámci zákonem stanovené prekluzivní lhůty.

Při hodnocení žalobkyní předloženého znaleckého posudku se zdejší soud jednak ztotožnil se závěry krajského soudu, že se nemůže jednat o znalecký posudek, jelikož nebyl zadán správcem daně, jednak musel konstatovat, že žalobkyní předložený dokument znaleckým posudkem obsahově vůbec být nemůže.

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, vychází z principu, že znalecký posudek v řízení před státními orgány (soudy nebo správními orgány) může podat pouze znalec, kterého v konkrétním řízení jako znalce ustanovil příslušný státní orgán (§ 1 odst. 1 a § 12 odst. 1 citovaného zákona). Znalec zapsaný v seznamu podle § 7 předmětného zákona sice může poskytovat posudky i na žádost občanů v souvislosti s jejich právními úkony, avšak podle zákona o znalcích a tlumočnících se tak děje vždy mimo řízení před státními orgány (§ 12 odst. 2 zákona) – takový posudek pak pojmově nemůže být znaleckým posudkem, jak jej znají a upravují jednotlivé procesní předpisy. To neznamená, že by posudek vypracovaný na základě žádosti strany nemohl být do řízení před státním orgánem vnesen a tímto orgánem posuzován. Předkládání znaleckých posudků stranami řízení je běžné jak v řízení soudním tak i správním: takové posudky, které nebyly vypracovány znalcem ustanoveným pro posudkem řešenou otázku příslušným státním orgánem, však nemají charakter důkazního prostředku – znaleckého posudku (co by posouzení odborné otázky), ale důkazního prostředku – listiny, která se

charakterově neodlišuje od jiných listinných důkazních prostředků shromážděných v rámci příslušného řízení.

Na tomto principu staví konstantní civilistická judikatura, která posudky předložené stranami řízení nepovažuje za znalecké posudky ve smyslu § 127 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), avšak umožňuje, aby takovými posudky byl proveden důkaz listinou v souladu s § 129 o. s. ř. (k tomu viz už Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek č. 1/1981, s. 29, ze současné judikatury např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 6. 2008, sp. zn. 22 Cdo 1290/2007, nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 4. 2009, sp. zn. 22 Cdo 849/2008: „[j]estliže znalec podal posudek mimo řízení na základě žádosti účastníka, nejedná se podle konstantní judikatury o provedení důkazu znaleckým posudkem ve smyslu § 127 OSŘ, nýbrž o důkaz listinou podle § 129 OSŘ,“ též Bureš, J. – Drápal, L. – Krčmář, Z. Občanský soudní řád. Komentář – I. díl. 7. vydání, C. H. Beck, 2006, s. 593). Nejvyšší správní soud nevidí důvod k jinému postupu v rámci správního soudnictví podle s. ř. s. (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2010, č. j. Pst 1/2009 - 348 *Dělnická strana II*, bod 337, dostupné na www.nssoud.cz) či v řízení podle daňového řádu. Daňový řád sice žádnou podrobnou úpravu dokazování znaleckým posudkem neobsahuje a pouze tento důkazní prostředek uvádí v demonstrativním výčtu možných důkazních prostředků v § 31 odst. 4, to však neznamená, že by za znalecký posudek pro řízení podle daňového řádu bylo možno považovat cokoliv. Naopak je třeba vyjít z obecné úpravy znalecké činnosti podle citovaného zákona o znalcích a tlumočnících a dospět k závěru, že za znalecký posudek v daňovém řízení lze považovat pouze posudek vypracovaný znalcem, kterého pro tento účel ustanovil správce daně. Předloží-li daňový subjekt v daňovém řízení posudek vypracovaný na základě své žádosti, nejedná se sice o znalecký posudek podle daňového řádu, avšak správce daně s ním jedná jako s jakýmkoliv jiným listinným důkazem, tj. rozhodne, zda jej provede, a poté jej hodnotí.

Znalecký posudek je pojmově spjat s využitím odborných znalostí znalce. Nejvyšší správní soud se charakterem a obsahem znaleckého posudku zabýval v rozsudku ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 - 113 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž dospěl k závěru, že *znalci se ve správním nebo soudním řízení přibírají k tomu, aby jednak pozorovali skutečnosti, jejichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti, jednak z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky). Znalci se však nepřibírají, aby sdělovali úřadu nebo soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního nebo o otázkách, k jejichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, s ohledem na povahu okolností případu, běžná soudcovská zkušenost a znalost. Ve správním řízení vedle toho platí, že se znalec nepřibírá též tehdy, pokud správní orgán disponuje potřebnými odbornými znalostmi či si může opatřit odborné posouzení předmětných skutečností ze strany jiného správního orgánu.* V rozsudku ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 As 59/2008 - 77, publikovaném pod č. 1946/2009 Sb. NSS pak konstatoval, že *„znalci je vyhrazeno pouze zkoumání otázek skutkových, právní hodnocení náleží správním orgánům či soudům.“* Z této judikatury zřetelně plyne, že znalecký posudek se nemůže zabývat právními otázkami. Pokud to činí, nelze jej v takovém rozsahu za znalecký posudek vůbec považovat.

V projednávaném případě žalobkyně předložila správci daně „znalecký posudek“ ze dne 1. 2. 2007 zpracovaný znalcem pro obor ekonomika – účetní evidence a ekonomika – ekonomická odvětví různá – daně, Ing. L. M., zapsaný ve znaleckém deníku pod číslem 14/2006. Znalci byly žalobkyní položeny následující otázky: 1) Byly prémie (roční odměny) v částce 896 037 Kč v roce 2002 záúčtovány v souladu s účetními předpisy a byl tento náklad zahrnut do

výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období 2002 v souladu s daňovými předpisy? 2) Byl způsob účtování pojistné události (škoda ze dne 8. – 13. 8. 2002) ve zdaňovacím období 2002 v souladu s účetními předpisy a byl základ daně z příjmu právnických osob za rok 2002 v této souvislosti v daňovém přiznání správně stanoven? 3) Měla společnost E L S s. r. o. povinnost v roce 2002 účtovat o snížení nákladů v částce 2 172 869,25 Kč, kterou vyčíslila jako bezdůvodné obohacení společnosti STAPOM Rokycany a. s. a je v této věci základ daně z příjmu právnických osob v roce 2002 správný?

Ze znaleckého posudku vyplývá, že se jedná o posudek pořízený mimo daňové řízení (znalec nebyl ustanoven správcem daně). Za zcela zásadní však zdejší soud považuje skutečnost, že otázky položené znalci jsou ryze právního charakteru a také samotný posudek se zabývá výlučně právními otázkami. Pojmově se tak o znalecký posudek nemůže jednat a závěry znalce nejsou pro správce daně nijak závazné. Posudek je tak spíše stanoviskem či dobrozdaním vypracovaným třetí osobou, které v daňovém řízení předložil daňový subjekt. Správce daně se s argumenty uvedenými v posudku seznámil, své stanovisko k nim vetkl do zprávy o kontrole a právní otázky položené znalci posoudil sám v rámci své pravomoci. Postupoval tak zcela v souladu se zákonem, neboť otázky správného stanovení daňové povinnosti a správnosti účetnictví spadají do jeho kompetence (viz § 1 odst. 2 daňového řádu a § 37 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pro rok 2002). Z tohoto pohledu se rovněž jeví nadbytečný výsledek znalce Ing. L. M., neboť znalec by se mohl vyjadřovat pouze k otázkám skutkovým a nikoliv právním, což však bylo zjevným záměrem žalobkyně. Námitky žalobkyně týkající se znaleckého posudku proto Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodné.

Žalobkyně konečně tvrdí, že bylo porušeno její právo na projednání zprávy o daňové kontrole. Daňový řád v § 16 odst. 4 písm. f) upravuje právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Dle § 16 odst. 8 se o výsledku zjištění sepíše zpráva o daňové kontrole, která musí být s daňovým subjektem projednána. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, musí projednání zprávy o daňové kontrole „obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“

Z předloženého správního spisu vyplývá, že žalobkyně byla poprvé seznámena s výsledky daňové kontroly dne 23. 9. 2005 (viz protokol o ústním jednání č. j. 244042/05/138/931/0609). Přítomný zástupce žalobkyně vzal na vědomí zjištění učiněná správcem daně s tím, že do 10. 10. 2005 k nim zaujme stanovisko a případně doloží další důkazní prostředky. Následně žalobkyně opakovaně žádala o prodloužení lhůty k vyjádření a dne 10. 11. 2005 doručila správci daně své vyjádření ke zjištěním plynoucím z daňové kontroly. Toto vyjádření správce daně se žalobkyní projednal při ústním jednání dne 16. 2. 2006 (protokol o ústním jednání č. j. 51642/06/138931/3201) a vyzval ji k předložení některých v protokolu specifikovaných skutečností. To žalobkyně učinila dopisem doručeným správci daně dne 7. 4. 2006. Správce daně následně zpracoval novou zprávu o daňové kontrole, do níž zapracoval veškerá dosavadní zjištění, vyjádření žalobkyně a své reakce k nim. Zprávu s žalobkyní projednal na ústním jednání dne 18. 9. 2006 (protokol o ústním jednání č. j. 266777/06/138/931/3201). Zástupce žalobkyně vzal zprávu na vědomí a s ohledem na rozsah zjištění uvedl, že se k nim vyjádří do 2. 10. 2006, eventuálně doloží další důkazní prostředky. Dne 2. 10. 2006 byl správci daně doručen dopis žalobkyně, v němž nesouhlasila se zjištěními správce daně s tím, že k věci předloží znalecký posudek. Jméno znalce žalobkyně

sdělila správci daně dopisem dne 8. 11. 2006. Následně žalobkyně správce daně informovala, že termín pro zpracování znaleckého posudku byl prodloužen do 11. 1. 2007, jelikož ani po tomto datu žalobkyně znalecký posudek nedoložila, zaslal správce daně žalobkyni výzvu, aby se dne 16. 2. 2007 dostavila k projednání výsledků daňové kontroly. Před tímto jednáním byl dne 8. 2. 2007 správci daně doručen předmětný znalecký posudek. Z protokolu o ústním jednání č. j. 51263/07/138931/3201, že se zástupkyní žalobkyně byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 17752/07/138931/3201, která obsahuje i vyhodnocení žalobkyní předloženého znaleckého posudku. Zástupkyně žalobkyně při jednání navrhla výslech soudního znalce, na což správce daně nepřistoupil s tím, že zprávu považuje za projednanou. Zástupkyně žalobkyně uvedla, že zpráva má 27 stran, v konečné podobě byla předložena až dnes a bylo prodiskutováno pouze doplnění zprávy po předložení znaleckého posudku na stranách 4 - 5, 9 - 11 a 20 - 21. S ohledem na rozsáhlost zprávy žádala zástupkyně žalobkyně o poskytnutí osmidenní lhůty k prostudování celé zprávy a k případnému vyjádření s tím, že za současného stavu považuje zprávu za neprojednanou. Správce daně však na návrh zástupkyně žalobkyně nepřistoupil a setrval v názoru, že zpráva byla řádně projednána. Zpráva byla následně přítomnými podepsána.

S ohledem na skutkový stav věci má Nejvyšší správní soud za to, že zpráva byla s žalobkyní projednána dostatečně. Poukazuje zejména na jednání dne 18. 9. 2006, kde byla žalobkyni předložena zjištění zahrnující veškeré dosavadní poznatky správce daně, vyjádření žalobkyně a stanoviska správce daně k nim. Vyžádala-li si žalobkyně po tomto projednání čas k vyjádření, postupoval správce daně v souladu se zákonem, pokud jí ho poskytl. Žalobkyně se však ve svém vyjádření omezila pouze na nesouhlas se závěry správce daně a na předložení znaleckého posudku. Tento posléze předložený posudek, jak bylo uvedeno výše, se však zabýval výhradně právním výkladem celé věci a nikoliv otázkami skutkovými. Na předchozích zjištěních správce daně však tento posudek nic nezměnil a bylo proto logické, že se projednání zprávy dne 16. 2. 2007 orientovalo právě na tento posudek a nikoliv již na otázky, které byly podrobně projednány na předchozím ústním jednání dne 18. 9. 2006. Konečně pokud správce daně nepovolil žalobkyni lhůtu k dalšímu vyjádření k závěrům správce daně ohledně znaleckého posudku, nepovažuje to NSS za vadu řízení, a to zejména s ohledem na charakter znaleckého posudku, který znaleckým posudkem vůbec není. Jde pouze o právní stanovisko žalobkyně zpracované třetí osobou, které správce daně v souladu se zákonem vzal v potaz a vyjádřil se k němu ve zprávě o kontrole. Pro to, aby správce daně poskytl žalobkyni další lhůtu k dalšímu vyjádření ke stanovisku správce daně ke znaleckému posudku však zdejší soud nevidí sebemenší důvod. Nejvyšší správní soud podtrhuje, že projednávání zprávy probíhalo téměř rok a půl, což byla nepochybně dostatečná doba pro to, aby se žalobkyně ke zprávě relevantně vyjádřila a případně navrhla její doplnění. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postupem správce daně nedošlo k vadě řízení, natož aby taková vada měla jakýkoliv vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti bezprostředně po jejím předložení krajským soudem, nezabýval se žádostí žalobkyně o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu částečně nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, zrušil jej podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu: krajský soud se tedy vypořádá s námitkami žalobkyně, které

opomněl. V novém řízení rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. září 2010

JUDr. Marie
Žiřková
předsedkyně senátu