

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Rekonstrukce Group, s.r.o.**, se sídlem Československého exilu 1888/4, Modřany, Praha 4, zast. JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou, se sídlem Sokolská třída 966/22, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: KONREO, v.o.s., se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce dlužníka Rekonstrukce Group, s.r.o., v konkurzu, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2016, č. j. 26152/16/52000-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2018, č. j. 3 Af 49/2016 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště v Praze - Modřanech (dále jen „správce daně“), doměřil žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 7. 2015, č. j. 5202331/15/2012-50523-107273 (dále jen „dodatečný platební výměr“), daň z příjmů právnických osob v částce 7.830.850 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a § 143 odst. 1 a 3 téhož zákona. Dále žalobkyni dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 90.583 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 1.567.075 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně. Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 16. 10. 2018, č. j. 3 Af 49/2016 - 51 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Městský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně o nicotnosti napadeného rozhodnutí, neboť nezjistil vady takové intenzity, které by nicotnost napadeného rozhodnutí způsobovaly.

[5] Nedůvodnou shledal městský soud také námitku žalobkyně o nezákonnosti daňové kontroly spočívající v tvrzení, že správce daně neměl při zahájení daňové kontroly v daňovém řízení dne 17. 1. 2012 k dispozici plnou moc opravňující Ing. E.R. zastupovat žalobkyni jako daňový subjekt, a tudíž byly všechny jeho kroky neplatné a neúčinné. Městský soud dospěl k závěru, že z obsahu správního spisu vyplývá, že plná moc opravňující Ing. E. R.jednat a činit úkony za žalobkyni při daňové kontrole ze dne 16. 1. 2012, byla uplatněna s odkazem na § 27 odst. 2 daňového řádu již při daňové kontrole dne 17. 1. 2012. Skutečnost, že tuto plnou moc správce daně zaevidoval do spisu až dne 18. 1. 2012 nezbavovala Ing. E.R. oprávnění zastupovat žalobkyni při zahájení daňové kontroly dne 17. 1. 2012.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 1. 2012 není uvedena žádná příloha, a plná moc opravňující Ing. E.R. jednat v rámci daňové kontroly za žalobkyni tudíž nemohla být správci daně toho dne předložena. Městský soud uzavřel, že počet uvedených příloh *„nula“* uvedený v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 1. 2012 je pouze chybou v psaní, jelikož z něj vyplývá, že při jednání bylo předloženo hned několik písemností a podle obsahu uvedeného protokolu nebyla jako příloha zaevidována žádná z nich.

[7] Stejně tak za nedůvodnou považoval městský soud námitku žalobkyně o porušení mlčenlivosti. Žalovaný totiž nesděloval žádné informace o žalobkyni, naopak informace poskytovala správci daně zástupkyně žalobkyně Ing. E. R. Již z povahy věci tak k porušení mlčenlivosti dojít nemohlo.

[8] K námitce týkající se nedostatečného vypořádání žalovaného s odvoláním proto, že nevyslechl svědkyni Ing. E. R., městský soud uvedl, že skutkový stav věci bylo možné v dostatečné míře seznat z obsahu správního spisu, a tudíž by byl výslech nadbytečný. Nadto dodal, že žalobkyně žádný výslech svědka v rámci daňového řízení nenavrhovala.

[9] Na závěr městský soud dodal, že i v případě, že by se prokázalo, že plná moc byla správci daně předložena teprve dodatečně po zahájení daňové kontroly dne 18. 1. 2012, nemohlo to představovat takovou vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost či dokonce nicotnost napadeného rozhodnutí či dodatečný platební výměr. Žalobkyní

předestřený názor je výrazem přepjatého formalismu při výkladu § 27 odst. 2 daňového řádu.

III.

[10] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit dodatečný platební výměr, rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek.

[11] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud se s důvody uplatněnými v žalobě dostatečně nevypořádal a nevysvětlil, na základě čeho dospěl k závěru, že k předložení plné moci Ing. R. ze dne 16. 1. 2012 došlo již při zahájení daňové kontroly dne 17. 1. 2012.

[12] Stěžovatelka má dále to, že skutkový stav, z něhož žalovaný i městský soud vycházeli, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a tudíž bylo řízení zatíženo vadou. Podle stěžovatelky nevyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly či z plné moci udělené Ing. E. R. ani z jiných listin založených ve správním spise skutečnost, že by plná moc byla správci daně předložena již ke dni zahájení daňové kontroly. Naopak plná moc nebyla přílohou uvedeného protokolu a není vyjmenována ve výčtu předaných dokumentů. Předána byla správci daně osobně až dne 18. 1. 2012, kdy také byla zaevidována do správního spisu.

[13] Návazně na uvedené tvrzení stěžovatelka namítá, že protokol o zahájení daňové kontroly je veřejnou listinou podle § 94 daňového řádu, a tudíž mu svědčí presumpce správnosti. Jestliže v protokolu není uvedeno, že byla plná moc správci daně předána a netvoří jeho přílohu, je na jisto postaveno, že taková listina nebyla při zahájení daňové kontroly předložena, nebude-li prokázán opak.

[14] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjadřuje také k závěru městského soudu o uplatnění plné moci až po daňové kontrole, podle kterého by se nejednalo o vadu, která by mohla způsobit nezákonnost či nicotnost správních rozhodnutí, resp. celého daňového řízení. Daňová kontrola představuje proces, v jehož důsledku dochází k podstatným zásahům do práv a povinností daňových subjektů. Proces daňové kontroly, jenž je upraven zákonem, má garantovat, že jeho dodržení povede ke správnému a zákonnému rozhodnutí. V tomto případě došlo k porušení procesu v části týkající se jednání s oprávněnými osobami. Ustanovení upravující jednání s oprávněným subjektem je více než významné a nelze dospět k závěru odporujícímu § 27 odst. 2 daňového řádu, který určuje okamžik účinnosti zastoupení daňového subjektu. Jestliže v době jednání nebyla osoba jednající se správcem daně ve vztahu k němu účinně zastoupena, jedná se o vadu podstatnou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Stěžovatelka se v této souvislosti dovolává judikaturních závěrů vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 289/2016 - 28, z něhož cituje.

IV.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Trvá na zákonnosti a věcné správnosti napadeného rozhodnutí. V podrobnostech odkazuje na své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek, se kterým se ztotožňuje.

[16] Nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu považuje jeho odůvodnění za zcela dostačující.

[17] K otázce vady daňového řízení týkající se skutečnosti, že skutkový stav nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu žalovaný sděluje, že z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 1. 2012 je patrné, že správci daně byla předložena plná moc ze dne 16. 1. 2012. Tato plná moc byla následně správcem daně zaevidována dne 18. 1. 2012 do spisu. Správce daně byl tudíž v souladu s § 27 odst. 2 daňového řádu oprávněn jednat s Ing. E. R. ve věci zahájení daňové kontroly.

[18] Ohledně námitky nesprávného závěru o dodatečném zaslání plné moci správci daně se žalovaný ztotožňuje s městským soudem, že tato skutečnost nemůže představovat natolik závažnou vadu, která by způsobovala nezákonnost celého daňového řízení, napadeného rozhodnutí či dodatečného platebního výměru. Dne 17. 1. 2012 došlo ze strany správce daně minimálně k seznámení se s obsahem plné moci. Správce daně tedy jednal s osobou oprávněnou.

[19] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou uplatněnou s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by předčasné, aby se zabýval posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud ji stěžovatelka nenamítla, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[23] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť městský soud nedostatečně odůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že k předložení plné moci Ing. R. došlo již při zahájení daňové kontroly dne 17. 1. 2012.

[24] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu

obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[25] Uvedeným kritériím napadený rozsudek vyhověl. Městský soud výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatelka proti výkladu podanému městským soudem ohledně sporné otázky týkající se uplatnění a účinků plné moci Ing. R. v kasační stížnosti obsáhle brojí a polemizuje s ním. To by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry obsaženými v napadeném rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37).

[26] Městský soud se v napadeném rozsudku dostatečně vypořádal s žalobní argumentací týkající se okamžiku uplatnění plné moci pro zahájení daňové kontroly, neboť v bodě 26. napadeného rozsudku uzavřel, že *„[s]oud po posouzení výše popsaných úkonů daňového subjektu i správce daně dospěl k závěru, že u správce daně byla plná moc ze dne 16. 1. 2012 uplatněna již v době zahájení daňové kontroly dne 17. 1. 2012 a to plná moc opravňující Ing. R. k zastupování žalobkyně. Bez ní by nebyl schopen v protokolu o ústním jednání zaznamenat, že žalobkyně je zastupována na základě plné moci ze dne 16. 1. 2012, přičemž tento den se shoduje s datem vydání plné moci, jež je součástí správního spisu.“*

[27] Důvody, pro které tuto žalobní námitku shledal městský soud nedůvodnou, lze dovodit i z dalších částí odůvodnění napadeného rozsudku, neboť v bodech 23. až 24. či 27. až 28. městský soud podrobně rozvádí jednotlivé skutečnosti, ze kterých jeho závěr vyplývá. Takové vypořádání uplatněné žalobní námitky považuje Nejvyšší správní soud za zcela dostačující, ale také za zcela srozumitelné. O správnosti těchto úvah kasační soud pojedná dále.

[28] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů netrpí a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[29] Kasační soud se následně zabýval námitkou o tom, že řízení bylo zatíženou vadou, neboť zjištění správních orgánů i městského soudu jsou ve zcela zjevném rozporu s listinami založenými ve správním spise a nemají v něm oporu. Podle stěžovatelky ze spisu nevyplývá, že zahájení daňové kontroly se za daňový subjekt účastnila Ing. E. R., která k tomuto jednání byla oprávněna na základě plné moci ze dne 16. 1. 2012, a že se tato plná moc měla stát účinnou vůči správci daně v den zahájení daňové kontroly, neboť již k tomuto okamžiku byla správci daně předložena.

[30] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že dne 17. 1. 2012 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu, o čemž sepsala úřední osoba zastupující správce daně protokol. Jako zástupce stěžovatelky byla v tomto protokolu zaznamenána Ing. E. R. (viz text obsažený v protokolu č. j. 623/12/390931802608 - *„Zastupování na základě: plné moci ze dne 16. 1. 2012“*). Při tomto jednání se správcem daně stěžovatelka jednající Ing. R. předložila daňové doklady, knihu přijatých faktur za rok 2010 a knihu vydaných faktur. Podle obsahu uvedeného protokolu nebyla jeho součástí žádná příloha. Dne 18. 1. 2012 byla správci daně osobně doručena plná moc datovaná dnem 16. 1. 2012, kterou stěžovatelka zplnomocnila Ing. E. R. k jednání ve věci zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2010 – 31. 12. 2010. Následně dne 8. 6. 2012 stěžovatelka osobně doručila správci daně další plnou moc, kterou zmocnila ke svému zastupování daňového poradce Ing. Borka Placra. Zpráva o daňové kontrole č. j. 2253152/15/3203-6056-802608 byla se stěžovatelkou projednána a podepsána dne 9. 7. 2015. Na základě ní následně správce daně vydal dodatečný platební výměr.

[31] Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky neshledává, že zjištění, z nichž správní orgány vycházely, nemají oporu ve spisu. Je tomu právě naopak.

[32] Se stěžovatelkou totiž nelze souhlasit v tom, že ze správního spisu nevyplývá, že zahájení daňové kontroly se za daňový subjekt zúčastnila Ing. E. R., která k tomuto jednání nebyla oprávněna na základě plné moci ze dne 16. 1. 2012. Sama stěžovatelka namítá v kasační stížnosti (a shodně tak činila i v žalobě), že plná moc ze dne 16. 1. 2012 nebyla s ohledem na § 27 odst. 2 daňového řádu v den zahájení daňové kontroly účinná vůči správci daně, nikoliv však, že by Ing. R. k zastupování nezmocnila.

[33] Podle § 27 odst. 2 daňového řádu, *plná moc je vůči správce daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.*

[34] Jedná-li se o to, co se rozumí uplatněním plné moci, vyjádřil se k němu Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 – 35, na nějž nepřímo odkazuje v kasační stížnosti i stěžovatelka. Kasační soud zde vyslovil, že *„ostatně i z hlediska čistě jazykového výkladu je třeba poznamenat, že pojem „uplatnit“ používá zákonodárce v různých ustanoveních daňového řádu ve smyslu „podat“, aniž by tím bylo vždy míněno (až) dojití určitého úkonu správci daně.“* Pro účely posuzované věci je však nutno zohlednit i skutečnost, že kasační soud ve zmiňovaném rozsudku řešil uplatnění plné moci na půdorysu toho, zda lze uplatněním rozumět již samotné podání písemnosti na poště k přepravě, či zda je uplatněním teprve vlastní doručení písemnosti správci daně (to vše vzhledem k aplikaci a výkladu § 136 daňového řádu, o nějž se v souzené věci nejedná – blíže viz dále).

[35] V souzeném případě jde o posouzení poněkud širší otázky a v tomto kontextu je třeba doplnit výše zmíněné úvahy z citovaného rozsudku tak, že v běžném jazyce se pod pojmem uplatnění rozumí nejen „podání“, ale také „použití“. Přitom Nejvyšší správní soud neshledává žádný rozumný důvod, pro který by nebylo možno i při výkladu § 27 odst. 2 daňového řádu a v něm užitého pojmu „uplatnění“ plné moci vyjít z významu toho slova, jak je používán v běžném jazyce. Naopak takový přístup je třeba považovat za

žádoucí, neboť adresát právní normy zpravidla chápe v právních normách obsažené pojmy právě tak, jak je sám v běžném životě užívá a jak jim rozumí.

[36] Tedy „uplatněním“ plné moci nelze rozumět pouze samotné doručení plné moci v písemné podobě osobně, prostřednictvím pošty či datovou schránkou (resp. jakkoliv jinak), tedy v tom slova smyslu, jak jej zúženě vykládá stěžovatelka. Ostatně v tomto výkladu zůstává zcela osamocena. Kasační soud zastává názor, že „uplatněním“ je třeba rozumět „podání“ (viz rozsudek č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 výše), ale i jakékoliv použití plné moci, tedy její poskytnutí do sféry dispozice správce daně tak, aby měl možnost se s obsahem této listiny seznámit a posoudit rozsah zmocnění a jeho časové účinky (tj. zda v době učinění určitého úkonu zmocněncem trvalo zmocnění a zda se jedná o úkon, na nějž se plná moc vztahuje). Jinými slovy, význam slova „uplatnění“ je podle významu užívaného v běžném jazyce širší, než samotné „doručení“, k jehož okamžiku stěžovatelka vztahuje účinnost plné moci. Uplatněním tedy jistě může být i doručení, může to však být i pouhé předložení listiny k nahlédnutí a k umožnění správci daně seznámit se s jejím obsahem. Tak tomu bylo nepochybně i v souzené věci.

[37] Přestože tedy ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že k doručení plné moci ze dne 16. 1. 2012 (stěžovatelka používá též termín „předložení plné moci“ a oba zjevně staví na roveň, byť se o synonyma nepochybně nejedná) došlo teprve dne 18. 1. 2012 a o této skutečnosti není sporu, z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 1. 2012 je seznatelné, že o obsahu, rozsahu i časové působnosti plné moci měl správce daně povědomost již v okamžiku zahájení daňové kontroly. To správně dovodil také městský soud. Slovy zákonodárce tak byla vůči správci daně uvedená plná moc uplatněna již dne 17. 1. 2012, tudíž byla též účinná ve smyslu § 27 odst. 2 daňového řádu. To jednoznačně plyne z údaje v záhlaví protokolu *„Zastupování na základě: plné moci ze dne 16. 1. 2012“*. V daném případě není sporu o tom, že plná moc opravňující Ing. R. k zastupování stěžovatelky v daňovém řízení při zahájení daňové kontroly byla datován dnem 16. 1. 2012. Nevyvstávají zde tedy žádné nejasnosti o tom, že správce daně se s uvedenou plnou mocí v okamžiku zahájení daňové kontroly dne 17. 1. 2012 v 8.45 hod. seznámil a neměl o tom, že Ing. R. je oprávněnou osobu k zastupování stěžovatelky na základě plné moci ze dne 16. 1. 2012, žádné pochyby. V opačném případě by totiž s touto osobu vůbec nejednal.

[38] Stěžovatelka právě uvedený závěr, k němuž správně dospěl již městský soud, rozporuje s odůvodněním, že plná moc není uvedena jako příloha protokolu o zahájení daňové kontroly, současně argumentuje i tím, že protokol je veřejnou listinou, pro niž platí presumce pravosti a věcné správnosti (pravdivosti).

[39] Žalovaný k tomu doplnil (a shodně se k jeho stanovisku přiklonil i městský soud), že neuvedení plné moci jako přílohy protokolu o zahájení daňové kontroly bylo chybou v psaní. Takové odůvodnění se jistě nabízí, a to i vzhledem ke skutečnosti, že při jednání, o němž byl sepsán uvedený protokol, Ing. R. správci daně předkládala i další listiny z účetnictví stěžovatelky, které také nebyly jako poskytnuté přílohy v protokolu zaznamenány. To je však pouze domněnka, kterou nyní nelze potvrdit ani vyvrátit. Není to však rozhodné pro posouzení této věci, a netřeba se tak touto skutečností dále zabývat. I za předpokladu, že plná moc ze dne 16. 1. 2012 nebyla vůbec do správního spisu jako příloha protokolu dne 17. 1. 2012 založena, nic to nemění na skutečnosti, že správci daně

byla plná moc ze dne 16. 1. 2012 již v okamžiku zahájení daňové kontroly známa. O tom s ohledem na obsah správního spisu kasační soud ve shodě se soudem městským nepochybuje. V opačném případě by totiž nemohl do protokolu zanést údaj o tom, že Ing. R. jedná právě na základě uvedené plné moci.

[40] K tomu, aby tato plná moc byla vůči správci daně účinná ve smyslu § 27 odst. 2 daňového řádu, podle kasačního soudu postačovalo, že byla u správce uplatněna tak, že mu byla při zahájení daňové kontroly prostě předložena k nahlédnutí, tedy k možnosti seznámit se s jejím obsahem. K žádné vadě řízení před správcem daně při zahájení daňové kontroly tudíž nedošlo a správce daně jednal s osobou oprávněnou za stěžovatelku jednat.

[41] Kasační soud pro úplnost dodává, že je správné stěžovatelčino tvrzení o povaze protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 1. 2012 jako veřejné listiny podle § 94 správního řádu. Uvedenou námitku však kasační soud považuje za zcela nerozhodnou v souzené věci. Jak stěžovatelka upozorňuje, daňový řád stanoví náležitosti protokolu ve svém § 60 odst. 3 (a to demonstrativním výčtem – srov. slovo „zejména“). Mezi náležitostmi, které musí protokol obsahovat, však není údaj o počtu příloh předaných správci daně, byť je nepochybně vhodné, pro případ předejití budoucím nesrovnalostem, tento údaj také zachytit. V protokolu je nezbytné mimo jiné uvést, které důkazy či listiny byly při jednání předloženy [viz § 60 odst. 3 písm. g) daňového řádu], což v daném případě protokol splňoval. Jak již ale uvedeno výše, skutečnost, zda plná moc byla přílohou protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 1. 2012 či nikoliv nemá vliv na odpověď na spornou otázku, zda Ing. R. byla osobou oprávněnou za stěžovatelku při zahájení daňové kontroly jednat, ani zda plná moc byla vůči správci daně v okamžiku zahájení daňové kontroly účinná.

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. také nebyl naplněn.

[43] Zbývá tudíž posoudit, zda městský soud správně posoudil spornou otázku, zda žalovaný při zahájení daňové kontroly jednal s osobou oprávněnou za stěžovatelku jednat.

[44] Daňový řád ve svém § 27 odst. 1 umožňuje zastoupení osoby zúčastněné na správě daní zvoleným zmocněncem na základě plné moci.

[45] Plná moc je jednostranným prohlášením zmocnitele (osoby zúčastněné na správě daní) především o rozsahu zmocnění a o osobě, která byla zmocněna. Dokládá tedy navenek (vůči třetím subjektům, tedy i vůči správci daně), že se zmocnitel (zde daňový subjekt-stěžovatelka) dohodl na svém zastoupení s jinou osobou (zmocněncem) a že mezi zmocněncem a zmocnitelem byla o tomto zastoupení uzavřena smlouva. Ta má soukromoprávní povahu, typicky se jedná o smlouvu příkazní.

[46] Obsahem takové plné moci musí být především konkrétní rozsah zmocnění (srovnej § 28 odst. 1 daňového řádu), ale též přesné uvedení osoby, která je k zastupování zmocněna, podpis zmocnitele a je také třeba, aby plná moc obsahovala datum, není-li okamžik počátku zastoupení, resp. jeho časové omezení určitou dobou vyjádřeno ve vlastním textu listiny, aby bylo zřejmé, od kterého konkrétního okamžiku je zmocněnec

oprávněn úkony za zastoupeného činit (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2014, č. j. 4 As 171/2014 - 26, jehož závěry, byť učiněné na půdorysu správního řádu, jsou plně použitelné i pro náležitosti plné moci podle daňového řádu).

[47] Veškeré tyto náležitosti plná moc udělená dne 16. 1. 2012 stěžovatelkou zmocněnkyni Ing. E. R.obsahuje. Výslovně je v ní uvedeno, že Ing. E. R. je zmocněna *„k zahájení daňové kontroly podle ustanovení par. 87, odst. 1 daňového řádu, a to daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1.1.-31.12.2010.“* Ostatně stěžovatelka nenamítá, že by listinu obsahující zmocnění Ing. E. R. k zastupování při daňové kontrole nevyhotovila, nepodepsala, nebo snad že by její obsah z hlediska rozsahu zmocnění nekorespondoval projevu její vůle (v okamžiku, kdy jej činila, tj. ke dni 16. 1. 2012), nýbrž setrvale zdůrazňuje, že správnímu orgánu byla předložena (doručena) plná moc až dne 18. 1. 2012, tudíž den po zahájení daňové kontroly, a v té souvislosti tvrdí, že úkony v rámci daňové kontroly byly vůči stěžovatelce z tohoto důvodu neplatné, neboť jednala s osobou neoprávněnou.

[48] Jak již ale uvedeno, k ujednání o tom, že Ing. R. bude stěžovatelku při zahájení daňové kontroly zastupovat, došlo mezi stěžovatelkou a Ing. R.nejpozději právě dne 16. 1. 2012. Tedy již od tohoto dne byla zmocněnkyně oprávněna k jednání v rozsahu udělené plné moci za stěžovatelku. Správce daně tedy v den zahájení daňové kontroly (17. 1. 2012), kdy u něj tato plná moc byla „uplatněna“ (viz argumentace výše), jednal s osobou oprávněnou za stěžovatelku jednat. Pro tento závěr je totiž podstatná především skutečnost, kdy toto zastoupení vzniklo. A k tomu prokazatelně došlo před zahájením daňové kontroly. Tuto skutečnost ani stěžovatelka nepopírá, ostatně je zřejmá ze správního spisu a z obsahu plné moci ze dne 16. 1. 2012, doručené správci daně dne 18. 1. 2012. V souzené věci právě datum obsažené v plné moci ve vztahu ke třetím osobám dokládá, že nejpozději uvedeného dne se stěžovatelka se zmocněnkyní na svém zastupování dohodla. Na oprávnění Ing. R. jednat před správcem daně za stěžovatelku tak nemohla nic změnit skutečnost, kdy byla skutečně písemná plná moc správci daně doručena, resp. jím následně zaevidována do správního spisu.

[49] Ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu totiž ničeho nevypovídá o hmotněprávním vztahu mezi zmocnitelem a zmocněncem, tedy nemá vliv na platnost plné moci jako takové, má-li tato jinak požadované náležitosti. Existence zmocnění dokládané plnou mocí je totiž třeba odlišit od účinků této plné moci vůči správci daně, tj. v rovině procesní. Jedná se o dvě zcela odlišné právní skutečnosti, jež však stěžovatelka nesprávně slučuje.

[50] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že zmocněnkyně stěžovatelky v den zahájení daňové kontroly disponovala plnou mocí udělenou stěžovatelkou k zastupování při daňové kontrole, mající všechny potřebné náležitosti. Tato plná moc nepochybně prokazovala, že k ujednání o zastupování došlo a byl z ní zřejmý také rozsah zastoupení včetně časové působnosti zmocnění mezi stěžovatelkou a její zmocněnkyní. Uvedený vztah zmocněnce a zmocnitele vznikl ještě před zahájením daňové kontroly. Pro nastoupení účinků zastoupení mezi stěžovatelkou a zmocněnkyní bylo dostatečné, že stěžovatelka nepochybně projevila vůli být zmocněnkyní zastoupena již v den, který předcházel zahájení daňové kontroly. Samotná skutečnost, že plnou moc stěžovatelka doručila (předložila) správci daně prokazatelně až den po zahájení daňové kontroly (18. 1. 2012),

nemohla mít vliv na existenci oprávnění zmocněnkyně jednat za stěžovatelku již v den zahájení daňové kontroly. Pozdější předložení plné moci tak nebylo v tomto případě pro existenci vztahu zastoupení významné.

[51] Správce daně tedy jednal s oprávněnou osobou již v době zahájení daňové kontroly, a pokud pochybil a nezaložil do správního spisu plnou moc, kterou Ing. R. při zahájení daňové kontroly disponovala a kterou u něj uplatnila, nemá to žádný vliv na zákonnost zahájení a průběh daňové kontroly či následně vydaného dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí. Pro to, aby plná moc byla vůči správci daně účinná, postačovalo seznámení se s obsahem této listiny, již tím nabyla plná moc vůči správci daně účinnosti (jelikož takto u něj byla použita, slovy zákonodárce „uplatněna"). Tudíž povinností správce daně bylo od uvedeného okamžiku s tímto zmocněným zástupcem stěžovatelky jednat. To také správně učinil. Jeho postup jako správný dokládá právě i samotná plná moc následně do správního spisu dne 18. 1. 2012 doručená. Ta totiž potvrzuje, že Ing. R. byla osobu oprávněnou za stěžovatelku jednat již ode dne 16. 1. 2012. A právě to byla pro zákonnost zahájení daňové kontroly, stejně jako vedení celého daňového řízení, podstatné.

[52] Ostatně nelze také přehlédnout, na co již správně poukázal jak žalovaný, tak i městský soud, totiž že stěžovatelka po celou dobu řízení před správcem daně žádnou vadu daňového řízení (resp. jeho zahájení) nenamítala a uvedenou námitku počala uplatňovat v podaném odvolání teprve poté, co správce daně vydal dodatečný platební výměr. To svědčí o účelovosti uvedené námitky, ale současně i o skutečnosti, že nejen správce daně, ale ani stěžovatelka neměli o oprávnění Ing. R. jednat za stěžovatelku v době zahájení daňové kontroly žádné pochyby.

[53] Zbývá zaujmout stanovisko ke stěžovatelčině argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 289/2016 - 28. Z něj stěžovatelka cituje a argumentuje ve prospěch jí zastávaného názoru, že správce daně jednal s obou neoprávněnou, neboť plná moc ze dne 16. 1. 2012 byla vůči správci daně účinná teprve okamžikem jejího doručení dne 18. 1. 2012. Uvedený rozsudek šestého senátu ve stěžovatelkou zdůrazňovaných částech (viz citace dále) vychází ze závěrů, jež vyslovil kasační soud v již výše citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35.

[54] Nejvyšší správní soud nejen, že již shora nedovodil rozpor mezi nynějšími závěry a tím, co vyslovil kasační soud dříve v citovaném rozsudku, ale nemohl ani přehlédnout, že stěžovatelka vytrhává závěry v něm vyřčené z celkového kontextu případu a přehlíží i odlišný skutkový základ věci stejně jako odlišnost nastolené sporné právní otázky. Čtvrtý senát v citovaném rozsudku veškerou argumentaci uvedl tím, že *„Nejvyšší správní soud posoudil vztah § 27 odst. 2 a § 136 odst. 2 daňového řádu a dospěl k závěru, že zatímco § 27 odst. 2 daňového řádu určuje čas, od kterého je plná moc účinná vůči správci daně, ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu vymezuje podmínku, při jejímž splnění dochází k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Jedná se tedy o dvě různé normy, které řeší odlišné otázky. Jejich společným prvkem v hypotéze je sice uplatnění plné moci u správce daně, obě ale spojují v dispozici s tímto uplatněním odlišné právní účinky; zároveň naplňují každá jiný účel. Pojem ‚uplatnění' je proto nutné vykládat v kontextu těchto právních ustanovení a nelze opomenout jejich smysl.*" (zdůraznění přidáno). Následně přidal i vlastní výklad pojmu „uplatnění" plné moci na půdorysu tam posuzované věci (jenž je již citován v odst. [34]) a na to nyní navázal Nejvyšší správní soud, aniž nachází jakýkoliv rozpor ve výkladu uvedeného pojmu.

[55] Shodně jako nyní i čtvrtý senát v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35, resp. následně šestý senát v rozsudku č. j. 6 Afs 289/2016 - 28, jehož se dovolává stěžovatelka, potvrdily, že oprávnění zmocněnce vystupovat před správcem daně skutečně nastává v okamžiku účinnosti plné moci. Tento okamžik však nelze výkladem zúžit na „doručení" plné moci ve smyslu zastávaném stěžovatelkou. I v odkazovaném rozsudku čtvrtým senátem použitý pojem „doručení plné moci do dispozice" /viz text *„[z] uvedeného vyplývá, že je nutné rozlišovat mezi účinky uplatněné plné moci (i) na vznik zastoupení před správcem daně a (ii) na prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. V prvním případě daňový řád podle § 27 odst. 2 spojuje jednoznačně vznik zastoupení s doručením plné moci do dispozice příslušného správce daně (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2015, č. j. 4 Afs 8/2015 - 39; a ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66).*" – důraz přidán/, není rozporný s výkladem pojmu „uplatnění", jak jej předestřel kasační soud v nynějším případě. Zástupkyně stěžovatelky v den zahájení daňové kontroly v tomto slova smyslu „doručila plnou moc do dispozice správce daně", když mu ji předložila, ten se seznámil s jejím obsahem, aniž ji založil do správního spisu, byť to z hlediska jistoty o osobě zástupce bylo nepochybně vhodnější.

[56] Z výše citované pasáže rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 nevyplývá pro účely posuzované věci ani závěr, že správce daně zahájil daňové řízení s neoprávněnou osobou, jak se domnívá stěžovatelka. Předně § 27 odst. 2 vůbec neupravuje otázku vzniku zastoupení ve smyslu vzniku hmotněprávního vztahu mezi zmocněncem a zmocnitelem, a právě ten je rozhodný pro úvahu o tom, zda určitá osoba je či není oprávněná za jiného jednat. Tudíž i veškeré citované závěry z rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 je třeba chápat vzhledem k dikci § 27 odst. 2 daňového řádu tak, že se jedná o posouzení účinků vyplývajících pro zmocněnce z již existujícího hmotněprávního právního vztahu zastoupení výlučně vůči správci daně, tedy v procesní rovině, nikoliv snad, že jde o úvahy týkající se samotného vzniku tohoto právního vztahu z příkazní smlouvy, tedy podle hmotného práva.

[57] Tudíž i závěry vyslovené v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 – 35 o tom, že *„[ú]čelem § 27 odst. 2 daňového řádu je určit přesně okamžik, kdy vzniká zmocněnci oprávnění k zastupování osoby zúčastněné na správě daní a tomu odpovídající povinnost správce daně s touto osobou jednat. Naproti tomu účelem § 136 daňového řádu je stanovit lhůty pro podání daňového přiznání. U otázky týkající se vzniku zastoupení je nezbytné, aby oprávnění k zastupování vzniklo u konkrétního správce daně právě ve chvíli, kdy se plná moc dostane do jeho sféry, protože je tak postaveno najisto, od kdy má tento správce daně se zmocněncem jednat (jiný výklad ani není možný, protože nelze požadovat po správci daně, aby jednal se zmocněncem předtím, než je mu známo, že zde takový zmocněnec je).*" (důraz přidán soudem), směřují výlučně k účinkům plné moci vůči správci daně, tedy k okamžiku, od nějž má zmocněnec ve vztahu ke správci daně v daňovém řízení právo daňový subjekt zastupovat, tj. účastnit se daňového řízení a správce daně povinnost s ním jednat. A tím je okamžik, kdy uplatní plnou moc u správce daně ve smyslu již shora vyloženém. Jde tak o procesní účinky plné moci jako jednostranného prohlášení zmocnitele vyplývající z již existujícího (tedy vzniklého) vztahu v řízení před správcem daně vůči tomuto správci. I z citovaného judikátu je zjevné, že tyto procesní účinky kasační soud spojuje s ohledem na § 27 odst. 2

daňového řádu s okamžikem, kdy je správci daně známo, že zde takový zmocněnec vůbec je. V souzeném případě k tomu došlo v den zahájení daňové kontroly, tedy 17. 1. 2012.

[58] Nejvyšší správní soud tedy v nynější věci, byť na půdorysu jiného skutkového stavu a za situace, kdy předmětem posouzení jsou jiné právní otázky, dospěl ke shodnému závěru ohledně účinků plné moci, jaký vyslovil již v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35. Stěžovatelka totiž přehlédla skutkovou i právní odlišnost obou věcí a dovodila z posledně citovaného rozsudku pro účely nynějšího řízení závěry, které z něj však neplynou. Kasační soud tak pro úplnost dodává, že s ohledem na právě vyslovené neshledal rozpor ve své judikatuře, který by zakládal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 17 s. ř. s.

[59] Zbývá doplnit, že jakkoliv se s ohledem na právě uvedené jeví nadbytečnou úvaha městského soudu obsažená v odstavci 34 napadeného rozsudku o tom, že i kdyby vůči správci daně nabyla uvedená plná moc účinnosti teprve okamžikem jejího doručení dne 18. 1. 2012, nepředstavovalo by to takovou vadu řízení, která by zakládala nezákonnost dodatečného platebního výměru či napadeného rozhodnutí, je třeba i tomuto závěru dát za pravdu.

[60] Městský soud tedy věc po právní stránce posoudil správně a není čeho mu vytknout, proto ani kasační důvod podle 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[61] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[62] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

[63] O nákladech řízení osoby zúčastněné na řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Osobě zúčastněné na řízení nebyla uložena žádná povinnost, v souvislosti s níž by jí vznikly náklady řízení. Nejsou zde prokazatelně ani žádné další náklady, které by jí bylo možno přiznat podle věty druhé téhož ustanovení (z důvodů zvláštního zřetele hodných). Osoba zúčastněná na řízení proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. ledna 2021

Mgr. Aleš Roztočil

pokračování

předseda senátu