

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **IVADO s. r. o.** se sídlem Smetanovy sady 1, Plzeň, zastoupené JUDr. Zbyňkem Holým, advokátem se sídlem Malá 6, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2008, čj. 5868/08-1200-400609, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 12. 2009, čj. 57 Ca 11/2009 - 107,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 24. 11. 2008, čj. 5868/08-1200-400609, žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Plzni ze dne 15. 8. 2007, čj. 265117/07/138512/2234, tak, že k odvolání žalobkyně zejm. snížil dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 z částky 1 775 990 Kč na částku 1 753 050 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který jí rozsudkem ze dne 2. 12. 2009, čj. 57 Ca 11/2009 - 107, jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud konstatoval, že žalobkyně uplatnila žalobní body v žalobě ze dne 5. 2. 2009 a dále při jednání soudu dne 2. 12. 2009. S odkazem na § 71 odst. 2 s. ř. s. se krajský soud nezabýval námitkami žalobkyně vznesenými při jednání soudu. Těmi žalobkyně brojila proti zvýšení základu daně o částku 3 081 797,32 Kč vyfakturovanou

dodavatelem Občanské stavby spol. s r. o. za stavební práce při opravě hotelového křídla hotelu Slovan (tj. kontrolní zjištění v bodu 1 zprávy o daňové kontrole) a o částku 96 058 Kč vyfakturovanou dodavatelem HAAS FERTIGBAU spol. s r. o. za položení plovoucí podlahy (tj. kontrolní zjištění v bodu 2 zprávy o daňové kontrole). Podle krajského soudu totiž žalobkyně napadla v žalobě [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] výlučně dodatečné zvýšení základu daně o částku 2 476 948 Kč z důvodu nedodržení způsobu tvorby daňové rezervy (tj. kontrolní zjištění v bodu 4 zprávy o daňové kontrole).

Tvrdila-li žalobkyně vadné doručení napadeného rozhodnutí, krajský soud se námitkou zabýval. Učinil tak přes opožděné uplatnění výtky (tj. až při jednání) o vadě řízení, spočívající ve vadném posouzení povahy plné moci udělené zástupci žalobkyně. Tento postup odůvodnil tím, že má zásadní význam pro posouzení jedné z procesních podmínek řízení a soud je povinen kdykoliv za řízení přihlížet k tomu, zda jsou splněny podmínky, za nichž může rozhodnout o věci samé. Krajský soud vyšel ze zjištění, že plnou mocí ze dne 17. 10. 2007 žalobkyně zmocnila zástupce, aby jí *„zastupoval při jednání na Finančním úřadě v Plzni, dne 18. 10. 2007, a dále pak ke všem jednáním, které budou následovat týkající se této věci, tj. kontroly daňového subjektu. Jmenovaného zmocňuji ke všem úkonům, které s věcí souvisí. Plnou moc uděluji jako generální.“* Znění plné moci podle krajského soudu vyvrací tvrzení žalobkyně, že plná moc opravňovala zástupce pouze k jednání na Finančním úřadě v Plzni. Krajskému soudu bylo zřejmé, že úmyslem žalobkyně bylo udělit plnou moc všeobecnou, kterou označila významově obdobným slovem „generální“, což ostatně potvrdila v písemnosti ze dne 14. 7. 2008 v rubrice „věc“ označené jako „Dodatek k plné moci ze dne 17. 10. 2007“, v níž uvedla, že plná moc je plnou mocí generální a *„zmocněnce opravňuje ke všem úkonům a jednáním s věcí související“*. Žalovaný proto neporušil § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pokud napadené rozhodnutí doručil pouze zástupci.

K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nevypořádání všech odvolacích námitek krajský soud poznamenal, že žalobkyně nekonkretizovala, kterou odvolací námitkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval. Žalovaný reagoval na všechny odvolací námitky a podrobně se s nimi v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal. Důsledně přitom vycházel ze skutkových zjištění, která předestřel v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a přijal dílčí skutkové a právní závěry ke každé právně významné a žalobkyní zpochybňované skutečnosti, za současného vyjádření úvahy, která jej k závěrům dovedla. Pokud finanční úřad a žalovaný učinili stejná zjištění a závěry, nelze za vadu řízení považovat okolnost, že žalovaný v odůvodnění použil formulace, příp. určité pasáže, které jsou shodné s určitými pasážemi zprávy vypracované finančním úřadem. Krajský soud považoval za podstatné, že žalovaný ke každé odvolací výtce zaujal výslovné stanovisko.

Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky poukazující na nezákonný průběh daňové kontroly. Uvedl, že daňová kontrola byla řádně zahájena, daňové řízení bylo vedeno v souladu s § 2 odst. 2 a 3 daňového řádu, tj. v úzké součinnosti s žalobkyní a při respektování zásady volného hodnocení důkazů, neboť žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly postupně informována o otázkách, které objektivně musely být finančním úřadem zkoumány a hodnoceny, a zjištění byla posléze korigována. Daňová kontrola

probíhala od 13. 1. 2005 do 15. 8. 2007, ale krajský soud neshledal podle obsahu správních spisů zásadní průtahy způsobené pracovníky finančního úřadu. Jednotlivé úkony prováděné kontroly na sebe časově a logicky navazovaly, výjimku tvoří pouze období měsíců listopadu 2005 až dubna 2006. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že jednotlivé fáze kontroly probíhaly vždy s odstupem několika měsíců, pak se – až na zmíněnou výjimku – jednalo pouze o její dojem.

Kromě procesních úkonů činěných přímo vůči žalobkyni či úkonů, jichž se žalobkyně zúčastnila nebo o jejichž realizaci byla vyrozuměna, provedl finanční úřad celou řadu úkonů, o nichž mohla žalobkyně nabýt vědomost až s určitým časovým odstupem. Takový postup měl podle krajského soudu objektivní důvody vyplývající ze samé podstaty kontroly, kterou se prověřuje správnost tvrzení daňového subjektu nejen uvedených do daňového přiznání, ale i tvrzení obsažených ve vysvětleních podaných kontrolovaným subjektem na podkladě § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, přičemž důkazní břemeno v obou případech spočívá na daňovém subjektu.

Postupy finančního úřadu zmíněné žalobkyní v úvodu žaloby podle krajského soudu deklarují fakt, že správce daně řádně ověřoval, zda částka 3 081 797,32 Kč za stavební práce na opravě hotelu, zahrnutá v daňových nákladech, je daňovým nákladem podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jak tvrdila žalobkyně, tedy zda tyto práce byly provedeny na tvrzeném místě, v tvrzeném čase a v tvrzeném rozsahu a zda jejich charakter nesvědčí vzniku technického zhodnocení. Dále je podle krajského soudu zřejmé, že správce daně v návaznosti na důkazní situaci eliminoval jednotlivé v úvahu přicházející možnosti vadného zaúčtování částky.

Krajský soud také uzavřel, že zpráva o daňové kontrole byla se žalobkyní řádně projednána. Rovněž odvolací řízení proběhlo v souladu s daňovým řádem. Dožádaný správce daně procesně pochybil při výslechu svědka M. U. v průběhu řízení vedeného v prvním stupni. To však bylo napraveno opakováním výslechu jmenovaného svědka dne 31. 10. 2007 v odvolacím řízení za přítomnosti zástupce žalobkyně. Navržené důkazy byly zčásti provedeny, nevyhovění některým důkazním návrhům žalovaný náležitě odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Krajský soud přisvědčil důvodům žalovaného. Pro úplnost dodal, že sama žalobkyně opakovaně při místním šetření číslem výslovně označila pokoje hotelu, na kterých v roce 2003 opravy skutečně proběhly. V obou případech uváděla vedle dalších pokoje č. 401 až 406 v 5. nadzemním podlaží. Jestliže ze záznamů pocházejících přímo od žalobkyně vyplývalo, že tyto pokoje průběžně sloužily v rozhodném období k ubytování hostů, pak znalecký posudek z oboru stavebnictví by byl zcela nadbytečný a neekonomický.

Výtky zpochybňující odbornost pracovnice správce daně, která prováděla daňovou kontrolu, krajský soud nepovažoval za podstatné. Obsah správního spisu nesvědčí pro správnost tvrzení žalobkyně, že by pracovnice správce daně zaměňovala nadzemní podlaží za patra. Naopak tato pracovnice projevila v rozsahu potřeb daňové kontroly dostatečnou orientaci ve stavební problematice, považovala-li za sporné náklady na stavební práce provedené v hotelu částky vyfakturované za 75 kusů sloupků, 14 kusů vzpěr, 8 balení pletiva PVC a napínací drát či částky za konkrétně označenou dlažbu a obklady, které v

hotelu nejsou položeny. O námitce podjatosti uvedené pracovnice bylo řádně rozhodnuto a ze správního spisu nelze seznat urážlivé či arogantní jednání této pracovnice správce daně. Naopak různá podání žalobkyně včetně přednesu při jednání obsahují problematické výrazové prostředky vztahující se k této pracovnici finančního úřadu.

Žalobkyně podle krajského soudu přikládá určitým úkonům finančního úřadu nesprávný význam, např. pokud jde o požadavek doložení stavebního povolení či ohlášení stavebních prací. Finanční úřad neprováděl kontrolu dodržování stavebních předpisů. Pokud požadoval stavební povolení či ohlášení, činil tak se záměrem získat důkazní prostředek vypovídající o rozsahu a obsahu stavebních prací prováděných v hotelu v roce 2003. Podsouvala-li žalobkyně finančnímu úřadu, že úmyslně zatajil důkazy a ovlivnil celé další řízení, protože měl k dispozici požadované ohlášení stavebních prací i odpověď Magistrátu, je její tvrzení v rozporu se skutečností. Ohlášení drobné stavby Úřadu městského obvodu Plzeň 3 je sice součástí správního spisu, nese však datum 23. 2. 1998, týká se 4. nikoliv 5. nadzemního podlaží hotelu a stavebníkem není žalobkyně. Ostatně sama žalobkyně v reakci na výzvu správce daně ze dne 27. 6. 2005 uvedla, že povinnost ohlásit stavební práce příslušnému stavebnímu úřadu nesplnila.

Dále krajský soud doplnil, že průběh daňové kontroly a daňového řízení významně ovlivnily pochybnosti způsobené navzájem si odporujícími důkazními prostředky, včetně rozporuplných tvrzení žalobkyně, stejně jako nedostatek důkazních prostředků obvyklých ve srovnatelných případech (projektová dokumentace). Ačkoliv např. Ing. S. dne 8. 4. 2005 telefonicky sdělil pracovnici finančního úřadu, že projekt k rekonstrukci problematizovaných koupelen ve čtvrtém patře hotelu, podle kterého měly Občanské stavby spol. s r. o. stavební práce provádět, zanechal u žalobkyně u pana D. (úřední záznam ze dne 8. 4. 2005), předložila žalobkyně v příloze sdělení ze dne 27. 6. 2005 písemné stanovisko ze dne 15. 6. 2005, ve kterém Ing. S. sdělil, že si nevzpomíná, že by pro předmětné práce nějakou projektovou dokumentaci zpracoval. Pochybnosti vzbuzovaly i listiny zmiňované žalobkyní, vztahující se k pokládce podlah pod bowlingovými drahami, které navzájem nekorespondovaly v základních údajích (např. adresa příjemce) a navíc pokládka podlahy měla být podle týdenního výkazu příjemce mzdy M. U. provedena již dne 17. 4. 2003, ale zápis o převzetí stavební subdodávky je datován až dnem 31. 10. 2003 a je v něm uveden termín zhotovení 31. 10. 2003.

K námitce nezákonného postupu finančního úřadu, který své pochybení po podání odvolání opravoval a odstraňoval účelově chyby, na které žalobkyně v odvolání poukázala, krajský soud uvedl, že podle § 50 odst. 3 daňového řádu a navazující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu byl postup žalovaného i finančního úřadu zákonný.

Krajský soud nepovažoval za opodstatněný ani žalobní bod, v němž žalobkyně namítla nevyhovění jejím důkazním návrhům, přičemž tento postup přičítala časové tísni žalovaného s ohledem na prekluzi práva doměřit daň. Krajský soud konstatoval, že byla-li daňová kontrola zahájena 13. 1. 2005, začala podle § 47 daňového řádu nová prekluzívní lhůta plynout dne 31. 12. 2005 a měla skončit 31. 12. 2008. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu však lze za úkon přerušující běh prekluzívní doby ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu považovat i některé úkony provedené v odvolacím řízení (např. výslech svědka, vydání výzvy k prokázání tvrzených skutečností). Jelikož v posuzované

věci takové úkony provedeny byly (např. výzva žalobkyni ze dne 1. 9. 2008, čj. 8144/08-1200-400609, protokol zachycující výslech svědka ze dne 7. 11. 2008, čj. 10209/08-1200-400609), neobstojí názor, že žalovaný byl při vydání napadeného rozhodnutí v časové tísni.

Konečně krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, jíž žalobkyně brojila proti zvýšení základu daně o částku 2 476 948 Kč v rozporu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách"), a dalšími právními předpisy. Krajský soud uvedl, že žalovaný na základě provedených důkazních prostředků dovodil, že v roce 2003 žalobkyně rezervu netvořila, protože jí byla známa situace ohledně výstavby hotelů v Plzni, eventuelní opravy hotelu by byly ekonomicky nákladné. Zároveň nepostupovala v souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách, podle kterého byla povinna zrušit rezervy ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Z důkazních prostředků bylo krajskému soudu zřejmé, že důvody, pro které byla v posuzované věci rezerva tvořena, pominuly již v roce 2003. Proto měla být hodnota dosud vytvořené a nevyčerpané rezervy zúčtována do výnosů roku 2003. Žalovaný se s jednotlivými dílčími námitkami v tomto ohledu velmi podrobně a argumentačně bohatě vypořádal na str. 26 až 34 napadeného rozhodnutí. Krajský soud uvedl, že žalobní námitky se shodují s odvolacími námitkami, přičemž krajský soud nedochází k jiným závěrům a na příslušnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Na podporu argumentace žalovaného poznamenal, že předložené důkazní prostředky neosvědčily správnost tvrzení žalobkyně, že v tvorbě rezervy v roce 2003 pokračovala, když provedla pouze úpravu její výše ve smyslu § 7 odst. 6 zákona o rezervách. Požadavek § 3 odst. 2 věty první zákona o rezervách, totiž že způsob a výše tvorby rezerv musí být prokazatelné, dopadá nejen na okamžik zahájení tvorby rezervy, ale nepochybně i na situace upravené v § 7 odst. 6 zákona o rezervách. Žádný žalobkyní předložený důkazní prostředek nevypovídá o tom, že by v roce 2003 *„došlo k omezení rozsahu při zahájení tvorby rezervy předpokládaných prací*".

Krajský soud neprovedl žalobkyní navrhované důkazy s tím, že důkaz znaleckým posudkem zpracovatele ZNALEX, s. r. o. ze dne 26. 5. 2009, který žalobkyně přiložila k replice, obsahoval právní posouzení tvorby rezervy žalobkyní, což v této fázi řízení přísluší soudu. Důkaz prostředky navrhovanými žalobkyní v průběhu daňového řízení, včetně důkazu znaleckým posudkem z oboru stavebnictví, krajský soud neprovedl, protože je považoval pro posouzení důvodnosti žaloby za nadbytečné (žalobou byl napaden jen doměrek daně z důvodu nedodržení způsobu tvorby daňové rezervy). Nadto se krajský soud ztotožnil s důvody, pro které odmítl provedení těchto důkazních prostředků žalovaný.

III.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

K závěru krajského soudu o opožděnosti uplatnění žalobních bodů vztahujících se ke zvýšení základu daně o částku vyfakturovanou dodavatelem Občanské stavby spol. s r. o. za stavební práce při opravě hotelového křídla a o částku vyfakturovanou dodavatelem HAAS FERTIGBAU spol. s r. o. za položení plovoucí podlahy stěžovatelka namítla, že je třeba důkladně posoudit obsah podané správní žaloby. Z něj podle ní jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka žalobou nenapadla pouze dodatečné zvýšení základu daně o částku 2 476 948 Kč, ale i ostatní uvedená zvýšení základu daně. Tvrzení stěžovatelky v rámci jednání před krajským soudem tak nebyla novými výtkami, jak uvedl krajský soud. Tyto skutečnosti byly podstatou celého daňového řízení, následujících rozhodnutí i obrany stěžovatelky. Stěžovatelka také zdůraznila, že v žalobě odkázala na své odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. V tomto odvolání byly oba uvedené body obsaženy, odvolání na nich bylo založeno. Podle stěžovatelky by soud neměl uplatňovat striktně formální přístup, ale měl by hodnotit skutečnosti uplatněné stěžovatelkou v širší souvislosti ve vazbě na zmíněná podání, jakož i na smysl celého řízení. Tím bylo prokázat, že všechny částky, které byly stěžovatelkou uplatněny, byly skutečně zaplaceny za reálné práce vykonané v hotelu Slovan.

S předchozí stížní námitkou souvisí podle stěžovatelky i další námitka, že soud ani správní orgány neprovedly důkazy, které stěžovatelka navrhovala, zejména důkaz znaleckým posudkem z oboru stavebnictví, který by jednoznačně odpověděl na základní otázku celého daňového řízení. Stěžovatelka v této souvislosti připomněla § 31 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není v tomto ohledu vázán pouze návrhy daňových subjektů. Pokud jde o neprovedení znaleckého posudku znaleckého ústavu ZNALEX, s. r. o., přisvědčuje stěžovatelka krajskému soudu potud, že právní posouzení přísluší pouze soudu. Stěžovatelka však namítla, že uvedený znalecký posudek nebyl právním posouzením, ale odborným vyjádřením, které mělo být hodnoceno minimálně jako listinný důkaz směřující ke zjištění skutkového stavu věci. Stěžovatelka se domnívá, že předmětem tohoto znaleckého posudku a jeho závěrem bylo posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí.

Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil povahu stěžovatelkou udělené plné moci, pokud jde o její význam pro doručení rozhodnutí žalovaného. Uvedla, že především je třeba důkladně posoudit text plné moci. V plné moci je uvedeno, že stěžovatelka uděluje zástupci plnou moc, aby jí zastupoval při jednání na Finančním úřadě v Plzni dne 18. 10. 2007, a dále pak ke všem jednáním týkajícím se této věci, tj. kontroly daňového subjektu, které budou následovat. Zástupce byl zmocněn ke všem úkonům, které s věcí souvisí. Všechna rozhodnutí v daňovém řízení tak měla být podle § 17 odst. 7 daňového řádu doručena jak zástupci, tak i stěžovatelce. Stěžovatelka doplnila, že význam slova „generální“ není shodný s významem slova „neomezený“. Podle stěžovatelky není možno aplikovat ani § 10 odst. 3 daňového řádu, neboť v předmětné plné moci byl rozsah zmocnění přesně vymezen. Z textace plné moci je zcela zřejmé, že byla udělena ke všem úkonům týkajícím se kontroly daňového subjektu. To je zřejmé i z přípisu stěžovatelky ze dne 14. 7. 2008, kde bylo výslovně uvedeno, že zmocněnec je oprávněn ke všem úkonům a jednáním s věcí souvisejícím. Nešlo tak o plnou moc neomezenou pro celé daňové řízení, jak dovodil krajský soud.

Konečně stěžovatelka požádala, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek (§ 107 s. ř. s.).

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze znění plné moci podle něj lze dovodit, že zástupce daňového subjektu nebyl při zastupování nikterak limitován konkrétními pokyny zmocnitele. Plná moc proto byla neomezená. Zároveň bylo zmocnění uděleno ke všem úkonům a jednáním s věcí souvisejícím, což nemusí být jen úkony a jednání v řízení o podaném odvolání. Sama stěžovatelka jako zmocnitel označila plnou moc za generální, tedy všeobecnou. Žalovaný tvrdil, že doručil rozhodnutí správně pouze zástupci stěžovatelky, protože předloženou plnou moc posoudil jako všeobecnou neomezenou. Její obsah nebyl specifikován pro určitý druh daňového řízení. Navíc je podle žalovaného třeba zdůraznit, že z dostupných zdrojů je zřejmé, že zástupce stěžovatelky (V. D.) a jednatelé stěžovatelky (Ing. Ivana Dobrá a Radek Dobrý) jsou v příbuzenském poměru. Lze proto předpokládat, že písemnosti doručované pouze zástupci vešly ve známost i zastoupenému. Tento předpoklad je naplněn také tím, že stěžovatelka podala žalobu proti rozhodnutí žalovaného, přestože bylo doručeno pouze zástupci.

K návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti žalovaný podotkl, že předpoklady pro postup dle § 107 s. ř. s. nejsou v posuzované věci splněny.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka tvrdila, že se krajský soud nezabýval žalobními body, jimiž brojila proti dodatečnému zvýšení základu daně o částky, které měla vynaložit na stavební práce v hotelu a na pokládku plovoucích podlah.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že se z důvodu opožděnosti uplatnění nezabýval novými výtkami stěžovatelky, vznesenými až při jednání, jimiž brojila proti zvýšení základu daně o částku 3 081 797,32 Kč, vyfakturovanou dodavatelem Občanské stavby spol. s r. o. za stavební práce při opravě hotelového křídla hotelu Slovan (tj. kontrolní zjištění v bodu 1 zprávy o daňové kontrole) a o částku 96 058 Kč, vyfakturovanou dodavatelem HAAS FERTIGBAU spol. s r. o. za položení plovoucí podlahy (tj. kontrolní zjištění v bodu 2 zprávy o daňové kontrole). Podle krajského soudu totiž stěžovatelka v žalobě zcela jednoznačně, výslovně, v souladu s požadavky § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., napadla jen dodatečné zvýšení základu daně o částku 2 476 948 Kč z důvodu nedodržení způsobu tvorby daňové rezervy (tj. kontrolní zjištění v bodu 4 zprávy o daňové kontrole).

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, podle níž z obsahu žaloby jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka nebrojila jen proti dodatečnému zvýšení základu daně o částku 2 476 948 Kč, ale i proti ostatním zvýšením základu daně. Z obsahu žaloby Nejvyšší správní soud zjistil, že v části III. pod body 1) až 9) žaloby stěžovatelka brojila proti průběhu daňové kontroly, zevrubně popisovala své vnímání průběhu daňové kontroly, a to se zřejmým důrazem na skutečnost, že správce daně v průběhu daňové kontroly postupně upravoval svá zjištění.

Spatřuje-li stěžovatelka uplatnění žalobního bodu brojícího proti všem dodatečným zvýšením základu daně v tom, že v části III. v bodu 8) žaloby uvedla, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav, nelze toto tvrzení považovat za řádně uplatněný žalobní bod. Stěžovatelka nijak nekonkretizovala skutková zjištění správce daně, resp. žalovaného, jež jsou podle ní nedostatečná, případně v rozporu se skutečností. Stěžovatelka v části III. v bodu 6) žaloby pouze uvedla, že pracovnice finančního úřadu nakonec, pokud jde o stavební práce při opravě hotelu, jež měly být prováděny společností Občanské stavby spol. s r. o., dospěla k závěru, že *„oprava nebyla provedena vůbec“*, aniž by však na tomto místě jakýmkoli konkrétním způsobem tento skutkový závěr činila sporným. Obdobně pak stěžovatelka na str. 4 žaloby výslovně nebrojila proti skutkovému zjištění správce daně vztahujícímu se k pokládce plovoucích podlah realizované společností HAAS FERTIGBAU spol. s r. o. V tomto ohledu opět pouze poukazovala na domnělé procesní pochybení správce daně, aniž by konkrétním způsobem namítla, že skutková zjištění správce daně, resp. žalovaného, jsou v tomto směru v rozporu se skutečností.

Namítla-li stěžovatelka, že by správní soud *„neměl v tomto řízení uplatňovat striktně formální přístup“*, nelze než zdůraznit význam dispoziční zásady ovládající soudní řízení správní. Nejvyšší správní soud poukazuje na svou setrvalou rozhodovací praxi k posuzování splnění náležitosti žaloby podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud odkazuje např. na rozsudek ze dne 27. 10. 2004, čj. 4 Azs 149/2004 - 52, č. 488/2005 Sb. NSS, podle nějž *„žalobní body (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) musí obsahovat jak právní, tak zpravidla i skutkové důvody, pro které žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí správního orgánu za nezákonné nebo nicotné“*.

Nejvyšší správní soud také dovodil, že *„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. Žalobce je též povinen vylíčit, 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. 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“* (rozsudek ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

Obdobně pak Ústavní soud setrvale judikuje, že je pro přezkum zákonnosti rozhodnutí správního orgánu nutné, aby *„z obsahu žaloby již zmíněné žalobní body jako nepominutelná kritéria rozsudku přezkumné činnosti správního soudu (obsahovým souhrnem důvodů) byly dostatečně zřejmé“* (srov. např. nález ze dne 1. 6. 2000, sp. zn. III. ÚS 631/99, http://nalus.usoud.cz, který přes změnu procesního rámce ve správním soudnictví nepozbyl platnosti, obdobně jako další níže uvedená rozhodnutí).

Jestliže se tedy krajský soud v posuzované věci nezabýval žalobními body týkajícími se zvýšení základu daně o částky za stavební práce při opravě hotelu a za pokládku plovoucích podlah s tím, že byly uplatněny teprve v rámci jednání, tj. opožděně (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), nemohl tím s ohledem na shora popsané vnímání role dispoziční zásady v řízení před správními soudy zatížit napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. V této souvislosti je přitom bez významu, že stěžovatelka v žalobě výslovně uvedla, že rozhodnutí žalovaného napadá jako celek (srov. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. 11. 1992, čj. 6 A 73/92 - 12).

Namítla-li stěžovatelka, že *„tyto skutečnosti byly podstatou celého daňového řízení“*, případně že *„podstatné je rovněž to, že stěžovatel v podané žalobě odkazoval na podané odvolání..., když v tomto odvolání byly oba dva uvedené body obsaženy“*, nelze než opětovně zdůraznit, že pouhý odkaz na podání ve správním řízení nemůže dle ustálené rozhodovací praxe vyhovět požadavku řádné konkretizace žalobních bodů (srov. např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 12. 2001, čj. 7 A 147/99 - 35, rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 1997, čj. 6 A 40/96 - 140, či již shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 835/2006 Sb. NSS). Stížní námitka proto není důvodná.

Dále Nejvyšší správní soud nemohl s ohledem na své předchozí závěry přisvědčit stížní námitce, jíž stěžovatelka brojila proti neprovedení některých jí navrhovaných důkazních prostředků. V této souvislosti stěžovatelka poukázala především na její návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru stavebnictví. Nejvyšší správní soud se zřetelem ke shora uvedenému posouzení předchozí stížní námitky přitakal závěrům krajského soudu, na něž na tomto místě pro stručnost odkazuje. Obdobně Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou stížní námitku poukazující na neprovedení důkazu znaleckým posudkem znaleckého ústavu ZNALEX, s. r. o., přičemž se ztotožnil s důvody, o které svůj závěr opřel krajský soud. Nelze než zopakovat, že obsahem dokumentu označeného jako „Znalecký posudek č.: 148/31/2009“ bylo právní posouzení tvorby daňové rezervy stěžovatelkou. Právní posouzení této skutečnosti náležející do předmětu řízení před krajským soudem však náleží výlučně krajskému soudu. Ten nijak nepochybil, odmítl-li s tímto odůvodněním stěžovatelkou navržený důkazní prostředek provést.

Stěžovatelka namítla také nesprávné právní posouzení povahy plné moci. Uvedla, že rozhodnutí žalovaného mělo být podle § 17 odst. 7 daňového řádu doručeno i stěžovatelce, nikoliv pouze jejímu zástupci.

Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, http://nalus.usoud.cz, konstatoval, že *„právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova 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, zachovávaje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci." V dalším z nálezů, v nichž se Ústavní soud zabýval předmětnou otázkou, 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 dani 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. 6. 2007, čj. 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 prvé řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.*"

V nyní posuzované věci ze spisů vyplývá, že dne 17. 10. 2007 stěžovatelka udělila V. D. plnou moc, aby jí *„zastupoval při jednání na Finančním úřadě v Plzni, dne 18. 10. 2007, a dále pak ke všem jednáním, které budou následovat týkající se této věci, tj. kontroly daňového subjektu. Jmenovaného zmocňuji ke všem úkonům, které s věcí souvisí. Plnou moc uděluji jako generální.*" V přípisu ze dne 14. 7. 2008 v rubrice „věc" označeném jako „Dodatek k plné moci ze dne 17. 10. 2007" stěžovatelka uvedla, že plná moc ze dne 17. 10. 2007 je plnou mocí generální a *„zmocněnce opravňuje ke všem úkonům a jednáním s věcí související*".

Pro účely aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu je v předmětné věci nutno posoudit, zda je plná moc ze dne 17. 10. 2007 omezená, či neomezená, a to s ohledem na právní úpravu § 10 odst. 3 daňového řádu, doplněnou shora naznačenou rozhodovací praxí. Zároveň je třeba posoudit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou (generální), udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc speciální.

Pokud jde o posouzení (ne)omezenosti plné moci, Nejvyšší správní soud uvádí, že plná moc ze dne 17. 10. 2007 byla svým charakterem nepochybně plnou mocí neomezenou. Podle § 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.

Klíčové je však s ohledem na § 17 odst. 7 daňového řádu posouzení, zda byla plná moc ze dne 17. 10. 2007 stěžovatelkou udělena jako plná moc generální (všeobecná) pro celé daňové řízení či jako plná moc speciální. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za významné, že stěžovatelka sama plnou moc opakovaně označila za plnou moc „generální“, a to jak v rámci samotné plné moci, tak následně dne 14. 7. 2008, kdy uvedla, že *„(n)a základě dnešního telefonického rozhovoru s paní D. tímto dokládám, že plná moc ze dne 17. 10. 2007 je generální plná moc a zmocněnce opravňuje ke všem úkonům a jednáním s věcí související“*. Zejména posledně uvedenou okolnost je třeba považovat za podstatnou, protože ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka právě nejpozději přípisem ze dne 14. 7. 2008 rozptýlila veškeré pochybnosti o povaze udělené plné moci. Přípis označený jako „Dodatek k plné moci“ jednoznačně vede k závěru o generální povaze plné moci ze dne 17. 10. 2007. Nejpozději dne 14. 7. 2008 tedy byla zmocněnci udělena generální plná moc, která nebyla ve smyslu § 17 odst. 7 daňového řádu omezena pouze na určitou část daňového řízení, tedy např. na daňovou kontrolu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, č. 437/2005 Sb. NSS) či výslovně na odvolací řízení (srov. výše uvedený nález Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03). Nejvyšší správní soud tak neměl pochybnosti o tom, že úmyslem stěžovatelky bylo udělení generální plné moci.

Na shora uvedeném nemůže ničeho změnit skutečnost, že plná moc obsahuje kromě obecné části zmocňující zástupce k zastupování při všech úkonech s věcí souvisejících speciální zmocnění k jednání konkrétního dne. Další průběh daňového řízení a postup stěžovatelky v něm (např. žádost ze dne 18. 8. 2008, žádost ze dne 9. 9. 2008, přípis ze dne 30. 9. 2008) totiž potvrzují, že na základě uvedené plné moci zmocněnec činil za stěžovatelku i další úkony (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2004, čj. 7 Afs 108/2004 - 60, www.nssoud.cz).

K situaci, kdy správce daně vyzve v případě pochybností daňový subjekt ke konkretizaci povahy udělené moci, daňový subjekt plnou moc výslovně označí jako generální, a toto označení má oporu v obsahu plné moci, následně však daňový subjekt v rámci procesní strategie usiluje o změnu vnímání charakteru plné moci, nelze než odkázat na jeden z významných právních principů, podle kterého nelze těžit z vlastní nepoctivosti.

Nadto je třeba zdůraznit, jak správně připomněl ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, že V. D. jako zástupce stěžovatelky a jednatelé stěžovatelky jsou vůči sobě v příbuzenském poměru. Lze se proto legitimně domnívat, že písemnosti doručované pouze zástupci vešly ve známost i zastoupenému. Důvodnost této domněnky ostatně plyne ze soudního i správního spisu, kdy stěžovatelka byla zcela zřejmě seznámena se všemi vůči ní učiněnými úkony správních orgánů. Obdobně pak výše uvedené v neposlední řadě potvrzuje skutečnost, že stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, ač toto

rozhodnutí bylo doručeno pouze zmocněnci. Ani této stížní námitce proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené usnesení nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

S ohledem na neprodlené rozhodnutí ve věci samé Nejvyšší správní soud nerozhodoval samostatně o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu