

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 **Nedcon Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Holandská 34, 533 01 Pardubice, zastoupené JUDr. Irenou Janákovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, 101 00 Praha – Michle, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2008, č. j. 7459/08-1500-602705, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2011, č. j. 31 Af 89/2010 - 139,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 21. 12. 2007 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, v němž si snížila daňový základ o 8 436 120 Kč a částku daně z příjmů právnických osob o 2 615 160 Kč. Finanční úřad v Pardubicích rozhodnutím ze dne 22. 2. 2008, č. j. 7366/08/248540/7121, řízení ve věci podaného dodatečného přiznání k předmětné dani zastavil podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Odvolání žalobkyně podané proti citovanému rozhodnutí finanční úřad postupem podle § 49 odst. 2

písm. c) zákona o správě daní a poplatků dne 13. 6. 2008, č. j. 134452/08/248540/7121, zamítl, neboť bylo podáno osobou k tomu nepříslušnou. Rovněž toto rozhodnutí napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 8. 2008, č. j. 7459/08-1500-602705, zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové; ten rozsudkem ze dne 18. 12. 2009, č. j. 31 Ca 193/2008 - 53, rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2008 a rozhodnutí finančního úřadu ze dne 13. 6. 2008 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Citovaný rozsudek byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010 - 86, pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Poté krajský soud rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, č. j. 31 Af 89/2010 - 139, žalobu zamítl. Pro řízení o žalobě si krajský soud zapůjčil rejstříkový spis týkající se žalobkyně vedený u téhož soudu pod sp. zn. C 6077, z něhož zjistil, že vymezení prokury pro Romana Blehu ani Kamilu Hánělovou neobsahovalo výslovné zmocnění pro zastupování v daňovém řízení. V souladu s názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu krajský soud uzavřel, že jmenovaní prokuristé nebyli oprávněni udělit dne 7. 2. 2008 plnou moc daňovému poradci pro zastupování žalobkyně v daňovém řízení (tedy ani k podání odvolání dne 18. 3. 2008).

[3] Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že vady podaného odvolání byly zhojeny vyjádřením dřívějšího jednatele žalobkyně ze dne 20. 5. 2008, resp. plnou mocí ze dne 23. 4. 2008. Nepřisvědčil dále tvrzení žalobkyně, že v daném případě měl být ustanoven žalobkyni zástupce podle § 10 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; v projednávaném případě totiž podle krajského soudu neexistovaly pochybnosti o tom, kdo je oprávněn jednat jménem žalobkyně, nýbrž šlo toliko o právní výklad postavení prokuristy v daňovém řízení. Ani námitku porušení zásady dvojinstančnosti či zásady legitimního očekávání neshledal krajský soud důvodnou.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž podrobně zrekapitulovala průběh daňového řízení. Zdůraznila, že správce daně v průběhu řízení několikrát měnil svou úvahu ohledně předložených plných mocí, čímž byl daňový subjekt i jeho zástupce uvedeni v omyl. Z postupu správce daně totiž nebylo patrné, jaký názor vlastně zastává. Navíc poté, co stěžovatelka vyhověla požadavkům správce daně na zhojení vad plné moci ze dne 7. 2. 2008 (schválení úkonů učiněných Ing. Urbanem panem de Jongem), bylo rozhodnuto v její neprospěch.

[5] Podle stěžovatelky se krajský soud nedostatečně vypořádal s tím, že plná moc ze dne 23. 4. 2008 byla podepsána jednateli společnosti (Romanem Blehou a Kamilou Hánělovou). Stěžovatelka dodala, že v posuzovaném případě mělo být postupováno podle zásady legitimního očekávání, kterou potvrzuje více než patnáctiletá správní praxe, kdy prokuristé běžně podepisují dokumenty vztahující se k daňovému řízení. Tuto správní praxi stvrzoval i postup správce daně. Pro správní řízení totiž nelze podle stěžovatelky automaticky přejímat principy občanskoprávní (judikaturu Nejvyššího soudu), bez posouzení dopadů na zásadu legitimního očekávání.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že dodatečné schválení úkonů provedených daňovým poradcem jednatelem společnosti nemohlo v posuzovaném případě postačit, neboť prokuru uděluje u společnosti s ručením omezeným valná hromada, nikoliv statutární orgán. Jednatel společnosti byl podle § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků oprávněn jednat za společnost před správcem daně; udělení prokury na tuto skutečnost nemohlo mít vliv. Navíc sám správce daně stěžovatelce navrhoval, aby současní jednatelé vyslovili souhlas s podáním odvolání daňovým poradcem v souladu s § 9 odst. 2 zákona a s § 13 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Jiným způsobem podání odvolání daňovým poradcem za stěžovatelku nemohlo být schváleno.

[7] Argumentace krajského soudu vztahující se k namítanému porušení zásady legitimního očekávání je podle stěžovatelky mylná. Rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, vyjádřil jasný právní názor na změnu správní praxe. V posuzovaném případě bylo legitimní očekávání získáno více než patnáctiletou praxí správce daně, což stvrzuje i jeho postup v řešené kauze. V současné době platí nový daňový řád – zákon č. 280/2009 Sb., který v § 24 odst. 3 uvádí prokuristu jako osobu oprávněnou jednat jménem právnické osoby. Z tohoto legislativního vývoje je zřejmé, že potřeba změny zažité správní praxe neexistovala.

[8] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah odůvodnění rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2011, v němž krajský soud vyjádřil jasné stanovisko k otázce uplatnění plné moci. Argumenty uváděné v kasační stížnosti jsou tak podle žalovaného neopodstatněné. Z popsaných důvodů žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou porušení legitimního očekávání stěžovatelky [ad IV. a)], poté hodnotil námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [ad IV. b); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)], a námitku nesprávného právního posouzení zhojení vad podaného odvolání [ad IV. c); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. a) Námitka porušení legitimního očekávání stěžovatelky

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti konstatovala, že změnou více než patnáctileté správní praxe bylo porušeno její legitimní očekávání. Krajský soud v tomto ohledu k námitce vznesené při jednání dne 6. 1. 2011 uzavřel, že zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemůže mít absolutní hodnotu a je bezesporu omezena zásadami jinými, např. zásadou zákonnosti. Jedním ze závažných důvodů pro prolomení legitimního očekávání účastníka řízení může být rozpor dosavadního rozhodování s právními předpisy. V posuzovaném případě pak právě rozpor dosavadní praxe s právními předpisy byl ospravedlnitelným důvodem pro prolomení zásady legitimního očekávání.

[14] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[15] Ve vztahu k citovanému ustanovení Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39, www.nssoud.cz, konstatoval, že „[t]*ato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby.*“ Žalobní řízení totiž striktně spočívá na zásadě dispoziční a zásadě koncentrace řízení. Znamená to, že je pouze na žalobkyni, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na ní, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezila, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikovala, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobkyně rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby přitom nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Soud je při přezkoumávání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobkyně ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Bylo tedy na stěžovatelce, aby v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby vymezila, které výroky rozhodnutí a z jakých skutkových a právních důvodů mají být soudem přezkoumány. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobkyně podala žalobu proti napadenému rozhodnutí včas, dne 10. 10. 2008. Po zrušení předchozího rozsudku krajského soudu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010 - 86, krajský soud vyzval žalobkyni k předložení listin, jimiž byla udělena prokura Romanu Blehovi a Kamile Hánělové. V odpovědi na výzvu ze dne 31. 8. 2010 stěžovatelka mimo jiné uvedla, že názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu je v rozporu s dosavadní zažitou správní praxí (č. l. 106 – 107 soudního spisu). Na ústním jednání konaném dne 6. 1. 2008 stěžovatelka odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, kde byl vysloven jasný právní názor na změnu správní praxe, a dodala, že postupem správce daně bylo porušeno její legitimní očekávání. Na tomto místě je nutné zdůraznit, že stěžovatelka v popsané námitce brojila proti změně právního názoru nadřízeného správního orgánu na problematiku zastupování v daňovém řízení a proti následné změně správní praxe finančních orgánů; danou námitku tak mohla

uplatnit nepochybně již v žalobě proti napadenému rozhodnutí. V posuzovaném případě však byla námitka uplatněna hluboko po uplynutí dvouměsíční lhůty určené k podání žaloby (stanovené § 72 odst. 1 s. ř. s.), ač mohla být uplatněna již při podání žaloby.

[17] Za popsaného skutkového stavu Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je v části tvrzení, podle níž došlo k porušení zásady legitimního očekávání, nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Jak již bylo shora uvedeno, řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno zásadou dispoziční; z této zásady vyplývá, že rozsah přezkoumání rozhodnutí správních orgánů záleží na žalobkyni a je tedy rozhodné, zda ta ve své žalobě ke krajskému soudu učinila včas otázku porušení legitimního očekávání předmětem přezkumu (což neučinila).

[18] Pokud tedy krajský soud pozdě uplatněnou námitku meritorně přezkoumal, dopustil se pochybení, neboť námitka měla být posouzena jako opožděná. Uvedená vada řízení však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť danou námitku neshledal krajský soud důvodnou. Nejvyšší správní soud proto pro absenci včasně uplatněného žalobního bodu posoudil námitku porušení legitimního očekávání jako nepřípustnou.

[19] Nad rámec výše uvedeného však zdejší soud dodává, že i kdyby stěžovatelka danou námitku uplatnila včas, nebylo by možné jí vyhovět. Krajský soud v tomto ohledu správně uvedl, že zásada legitimního očekávání je omezena především zásadou zákonnosti. V posuzovaném případě byla dosavadní správní praxe v rozporu se zákonem, proto krajský soud shledal, že byly dány důvody k jejímu prolomení. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ve stěžovatelkou citovaném usnesení č. j. 6 Ads 88/2006 - 132 rozšířený senát uvedl, že „[s]*právní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.*“ (bod 82 usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publikovaného pod č. 1915/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz). V posuzovaném případě byly všechny podmínky vyžadované pro přípustnou změnu správní praxe splněny: správce daně seznámil stěžovatelku s názorem nadřízeného orgánu na předložené plné moci nejpozději na ústním jednání dne 29. 4. 2008. Současně jí sdělil postup, jak má dosavadní nedostatky odvolání zhojit a poskytl jí k tomu dostatečnou lhůtu. Důvody pro změnu dosavadní praxe byly rovněž racionální, neboť v rozhodné době byl správce daně žalovaným informován o nutnosti změny dosavadní interpretace ustanovení § 9 a § 10 zákona o správě daní a poplatků. Lze tak uzavřít, že změna správní praxe byla v posuzovaném případě legitimní a stěžovatelka měla dostatek času na nový výklad zákona o správě daní a poplatků předestřený správcem daně reagovat a vady podaného odvolání napravit; vlastním pochybením se jí však vytýkané vady odvolání odstranit nepodařilo. Na této skutečnosti nemůže ničeho změnit ani následný legislativní vývoj a nová právní úprava jednání právnických osob obsažená v zákoně č. 280/2009 Sb. I kdyby tedy stěžovatelka uplatnila námitku porušení legitimního očekávání včas, byla by shledána nedůvodnou.

IV. b) Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se skutečností, že plná moc ze dne 23. 4. 2008 byla podepsána oběma jednateli společnosti.

[21] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, www.nssoud.cz).

[22] S ohledem na výše citovanou judikaturu je zdejší soud toho názoru, že krajský soud dostatečně odůvodnil, proč plná moc ze dne 23. 4. 2008 nemohla zhojit nedostatky plné moci k podání odvolání ze dne 18. 3. 2008. Na straně 7 - 8 napadeného rozsudku krajský soud vyslovil názor, že uvedená plná moc nezhojila nedostatek plné moci k podání odvolání daňovým poradcem ze dne 18. 3. 2008, neboť z jejího textu je zřejmé, že byla udělena do budoucna. Přestože citovanou plnou moc podepsal Roman Bleha *de facto* i jako jednatel, nemůže citovaná plná moc obstát zpětně jako řádné zmocnění pro podané odvolání ze dne 18. 3. 2008. Z výpisu z obchodního rejstříku ze dne 21. 7. 2008 (založeného na č. l. 24 správního spisu) vyplývá, že Kamila Hánělová byla prokuristkou společnosti od 8. 6. 2005, nicméně do data pořízení výpisu z obchodního rejstříku jednatelkou společnosti nebyla. Krajský soud se proto námitkou, že plná moc ze dne 23. 4. 2008 byla podepsána oběma jednateli (Romanem Blehou a Kamilou Hánělovou), ve vztahu k paní Hánělové nezabýval. Ostatně ani v případě, že by Kamila Hánělová byla v okamžiku sepsání plné moci ze dne 23. 4. 2008 jednatelkou společnosti, nemohla předmětná plná moc zhojit nedostatky podaného odvolání. Krajský soud totiž v tomto ohledu jednoznačně konstatoval, že z textu předmětné plné moci vyplývalo, že ruší všechny plné moci dříve udělené a je udělena do budoucna.

[23] Krajský soud se tedy námitkou zhojení vad odvolání plnou mocí ze dne 23. 4. 2008 dostatečně zabýval. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů proto není důvodná.

IV. c) Námitka nesprávného právního posouzení zhojení vad podaného odvolání

[24] Dále Nejvyšší správní soud hodnotil námitku stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zhojení vad podaného odvolání ze dne 18. 3. 2008. K této námitce krajský soud konstatoval, že v řešeném případě nemohlo vyjádření pana de Jonga ze dne 20. 5. 2008 zhojit nedostatky podaného odvolání, neboť prokurista by byl oprávněn zastupovat stěžovatelku v daňovém řízení jedině tehdy, pokud by takové zmocnění vyplývalo přímo z listiny o udělení prokury. Krajský soud dále poznamenal, že u společnosti s ručením omezeným uděluje prokuru zpravidla valná hromada, nikoliv statutární zástupce. Proto zmíněné vyjádření jednatele (dokonce jednatele, který v době svého vyjádření již jednatelem stěžovatelky nebyl) nemohlo odstranit či zhojit vady podaného odvolání. Nedostatek plné moci nezhojila podle krajského soudu ani plná moc ze dne 23. 4. 2008. Přestože byla citovaná plná moc podepsaná Romanem Blehou *de facto* i

jako jednatelem stěžovatelky, z jejího textu je zřejmé, že nemůže obstát zpětně jako řádné zmocnění pro odvolání podané dne 18. 2. 2008 daňovým poradcem Ing. Urbanem.

[25] Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 21. 12. 2007 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Rozhodnutím ze dne 22. 2. 2008, č. j. 7366/08/248540/7121, Finanční úřad v Pardubicích řízení ve věci dodatečného daňového přiznání zastavil, neboť k 31. 12. 2007 uplynula lhůta pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Proti uvedenému rozhodnutí správce daně bylo dne 18. 3. 2008 podáno za stěžovatelku odvolání Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem. Správce daně podané odvolání spolu s předkládací zprávou ze dne 15. 4. 2008 předložil žalovanému, ten však přípisem ze dne 21. 4. 2008 správci daně předkládací zprávu vrátil s poznámkou, že plná moc ze dne 7. 2. 2008 udělená prokuristy Romanem Blehou a Kamilou Hánělovou neopravňuje Ing. Zdeňka Urbana k podání odvolání za stěžovatelku.

[26] Na ústním jednání konaném dne 29. 4. 2008, č. j. 114756/08/248540/7121, se pracovníci správce daně sešli v sídle daňového subjektu s Romanem Blehou a Kamilou Hánělovou (prokuristy stěžovatelky) a dalšími osobami jednajícími na základě plné moci za stěžovatelku. Správce daně sdělil stěžovatelce svůj názor na dosavadní plné moci a navrhl možné řešení situace. Stěžovatelka správci daně předložila plnou moc ze dne 23. 4. 2008 udělenou Romanem Blehou a Kamilou Hánělovou (oba podepsaní jako prokuristé) Ing. Zdeňku Urbanovi, daňovému poradci. Plná moc byla udělena podle § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků *„pro úkony před správcem daně dle výše uvedeného zákona, které se týkají daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období do 31. 3. 2006 (...). Ve výše uvedeném rozsahu se omezují veškeré dříve udělené plné moci, a to do 30. 6. 2008. Touto plnou mocí se dále ruší veškeré dříve udělené plné moci pro daňového poradce Ing. Zdeňka Urbana.“* Na předmětném ústním jednání správce daně konstatoval, že plná moc ze dne 7. 2. 2008 neopravňuje Ing. Urbana k podání odvolání za stěžovatelku, z čehož vyplývá, že odvolání ze dne 18. 3. 2008 bylo podáno osobou nepříslušnou. Proto správce daně navrhl, aby *„současní jednatelé potvrdili veškeré plné moci, které byly uděleny původně jak v průběhu současné daňové kontroly, tak v rámci podávaných dodatečných daňových přiznání, a aby jednatelé vyslovili souhlas s jednáním, které zástupci daňového subjektu na základě plných mocí učinili.“* Z protokolu o jednání vyplynulo, že zástupci stěžovatelky vzali požadavek správce daně na vědomí, byť byli přesvědčeni, že je v rozporu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti řízení. Následně správce daně výzvou ze dne 7. 5. 2008, č. j. 107570/08/248540/7121, uložil stěžovatelce, aby v souladu s § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doplnila zákonné náležitosti odvolání o osoby příslušné k jeho podání způsobem navrhovaným správcem daně při ústním jednání dne 29. 4. 2008 do 20 dnů od doručení předmětné výzvy.

[27] Dne 23. 5. 2008 obdržel správce daně vyjádření ze dne 20. 5. 2008 podepsané Leendertem Pieterem de Jongem, jako jednatelem stěžovatelky, který vyjádřil souhlas s kroky učiněnými Ing. Zdeňkem Urbanem v daňovém řízení a pro právní jistotu současně přiložil jím podepsanou plnou moc pro uvedeného daňového poradce ze dne 15. 5. 2008. Rozhodnutím ze dne 13. 6. 2008, č. j. 134452/08/248540/7121, finanční úřad odvolání zamítl, neboť ani přes výzvu ze dne 7. 5. 2008 nebylo doplněno o osoby příslušné k jeho podání. Z výpisu z obchodního rejstříku totiž správce daně zjistil, že od 10. 4. 2008 došlo u daňového subjektu ke změně v osobách jednatelů, a že funkce jednatele de Jonga skončila k

10. 4. 2008, novými jednateli se od tohoto data stali Ing. Roman Bleha a Ing. Milan Bartoň; tato změna byla do obchodního rejstříku promítnuta 13. 5. 2008. Správce daně tak uzavřel, že podané vyjádření a plná moc jemu doručené dne 23. 5. 2008 jsou neplatné, neboť ke dni podpisu těchto písemností již pan de Jong nebyl jednatelem žalobkyně.

[28] V posuzovaném případě krajský soud, vycházeje z právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010, publikovaného pod č. 2117/2010 Sb. NSS, www.nssoud.cz, po prostudování rejstříkového spisu týkajícího se stěžovatelky sp. zn. C 6077 uzavřel, že prokuristé stěžovatelky Roman Bleha ani Kamila Hánělová nebyli oprávněni zmocnit daňového poradce plnou mocí ze dne 7. 2. 2008 pro zastupování v daňovém řízení, tudíž ani k podání odvolání ze dne 18. 3. 2008. Tento závěr stěžovatelka v podané kasační stížnosti nezpochybnila. Nejvyšší správní soud tedy posuzoval, zda vyjádření pana de Jonga či předložení plné moci ze dne 23. 4. 2008 mohlo zhojit vady podaného odvolání ze dne 18. 3. 2008.

[29] Jak již bylo shora uvedeno, správce daně vyzval stěžovatelku k odstranění vad podaného odvolání způsobem, že současní jednatelé stěžovatelky potvrdí dříve udělené plné moci a vysloví souhlas s jednáním učiněným Ing. Urbanem. Výzvě správce daně vyhověl pan de Jong a přípisem ze dne 20. 5. 2008 zaslal správci daně novou plnou moc pro Ing. Urbana a dodatečně schválil úkony dříve učiněné tímto daňovým poradcem v řízení. Z výpisu z obchodního rejstříku založeného na č. l. 24 správního spisu je zřejmé, že Leendert Pieter de Jong byl jednatelem stěžovatelky do 10. 4. 2008. Správní orgány i krajský soud tedy správně posoudily, že přípis ze dne 20. 5. 2008 nemohl zhojit vady podaného odvolání, neboť pan de Jong v době vyhotovení písemnosti již nebyl jednatelem stěžovatelky. Nemohl proto platně udělit plnou moc Ing. Urbanovi pro zastupování stěžovatelky v daňovém řízení ani dodatečně schválit úkony učiněné dříve ve věci stěžovatelky daňovým poradcem Ing. Urbanem. Ostatně z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 4. 2008, na němž byla stěžovatelka seznámena s postupem odstranění vad podaného odvolání, vyplývá, že správce daně stěžovatelce uložil, aby kroky daňového poradce dodatečně schválili současní jednatelé společnosti. Prohlášení, jež by výše uvedenému pokynu obsahově odpovídalo, nicméně bylo učiněno osobou, která v dané době nebyla statutárním orgánem stěžovatelky, nebylo způsobilé zhojit vady podaného odvolání ze dne 18. 3. 2008.

[30] Lze souhlasit se stěžovatelkou, že závěr krajského soudu týkající se nemožnosti statutárního orgánu zhojit vady podaného odvolání, je mylný. Zdejší soud sice v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 1 Afs 32/2010 - 86 konstatoval, že prokurista je oprávněn zastupovat společnost v daňovém řízení tehdy, je-li takové zmocnění výslovně obsaženo v listině o udělení prokury. Neobstojí však závěr krajského soudu, že pokud prokuru u společnosti s ručením omezeným uděluje valná hromada, nemohlo vyjádření statutárního orgánu ke zhojení vad plné moci postačit. Případné zhojení vad způsobem navrhovaným správcem daně mělo totiž spočívat v tom, že by současný jednatel (oprávněný jednat za právnickou osobu podle § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) přímo udělil plnou moc daňovému poradci podle § 10 odst. 3 zákona a současně by schválil kroky tímto poradcem dříve učiněné. Skutečnost, že prokuristy jmenuje valná hromada je proto v popsané situaci bezpředmětná, neboť statutární orgán společnosti je bez dalšího oprávněn udělit plnou moc daňovému poradci pro zastupování společnosti v daňovém

řízení. I přes toto dílčí pochybení krajského soudu však obstojí jeho závěr o zamítnutí podané žaloby (k tomu srov. bod [33]).

[31] K plné moci ze dne 23. 4. 2008 zdejší soud plně odkazuje na argumentaci krajského soudu. Citovaná plná moc byla podepsána Kamilou Hánělovou a Romanem Blehou jako prokuristy společnosti. Z výpisu z obchodního rejstříku ze dne 21. 7. 2008 vyplynulo, že Roman Bleha v době podpisu zmíněné plné moci již byl jednatelem stěžovatelky. Pokud by správce daně na uvedenou plnou moc pohlížel jako na zmocnění udělené jednatelem společnosti (Romanem Blehou) daňovému poradci Ing. Urbanovi, dospěl by k závěru, že daná plná moc opravňovala daňového poradce jednat za stěžovatelku v daňovém řízení od 23. 4. 2008. Na druhé straně však zmíněná plná moc (ani žádný jiný úkon Romana Blehy) neschvalovala úkony dříve učiněné Ing. Urbanem v daňovém řízení ve smyslu ústního jednání ze dne 29. 4. 2008 a výzvy k doplnění náležitostí odvolání ze dne 7. 5. 2008. Roman Bleha tedy sice od 10. 4. 2008 byl jednatelem stěžovatelky, nicméně plnou moc Ing. Urbanovi udělil dne 23. 4. 2008 *pro futuro*; dříve učiněné úkony Ing. Urbanem však tento jednatel neschválil. Ani zmíněná plná moc proto vady podaného odvolání ze dne 18. 3. 2008 zhojit nemohla.

[32] Závěrem kasační soud poukazuje i na zásadu profesionality vztahující se k obchodním společnostem jakožto podnikatelům [§ 2 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku]. Roman Bleha, který byl jednatelem stěžovatelky od 10. 4. 2008, mohl na jednání se správcem daně dne 29. 4. 2008 úkony provedené daňovým poradcem Ing. Urbanem dodatečně schválit; správce daně však v průběhu zmiňovaného jednání netušil, že Roman Bleha je jednatelem stěžovatelky, neboť tato skutečnost byla do obchodního rejstříku zapsána až 13. 5. 2008. Vady odvolání tak mohly být jednoduše odstraněny, pokud by Roman Bleha na předmětném jednání ústně do protokolu dodatečně schválil podání odvolání Ing. Urbanem. Z obsahu správního spisu je patrné, že stěžovatelka měla vůli vady podaného odvolání napravit; předložila správci daně novou plnou moc ze dne 23. 4. 2008 a pan de Jong přípisem ze dne 20. 5. 2008 kroky Ing. Urbana jednajícího za stěžovatelku dodatečně schválil. Žádný z těchto úkonů však nebyl učiněn v souladu s právními předpisy upravujícími zastupování a jednání právnických osob v daňovém řízení, nadto za situace, kdy správce daně stěžovatelku na jednání dne 29. 4. 2008 výslovně informoval, jakým způsobem mají být nedostatky podaného odvolání zhojeny. Tato skutečnost je s poukazem na profesionalitu podnikatelů přinejmenším zarážející. Jednatelé stěžovatelky mají ze zákona povinnost vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře (§ 135 odst. 2 ve spojení s § 194 odst. 5 obchodního zákoníku), lze tak od nich nepochybně očekávat určitou pečlivost, odbornost a profesionalitu, případně rovněž vyšší míru znalostí a zkušeností i vyšší míru péče o vlastní práva (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. 23 Cdo 4427/2008, www.nsoud.cz). Jednatelé obchodních společností si tak musí být vědomi dosahu a důsledků svého jednání, jaké lze u profesionálů předpokládat. Za popsané situace Nejvyšší správní soud nemohl odhlédnout od právní úpravy zastupování v daňovém řízení, přehlédnout formální nedostatky podaného odvolání (odvolání podané osobou k tomu nepříslušnou) a připustit jeho věcný přezkum. Námitka nesprávného posouzení zhojení vad podaného odvolání proto není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu z celkového hlediska obstojí. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66, dostupného na www.nssoud.cz, „[v] *případě zamítavého rozsudku krajského soudu založeného zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech je (...) rozhodující, zda je tento rozsudek přezkoumatelný, zda řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a zda současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že je výrok rozsudku krajského soudu v souladu se zákonem, aniž by přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány.*“ Tak tomu v daném případě bylo. Spornou otázkou mezi stěžovatelkou a žalovaným, kterou posuzoval krajský soud v řízení o žalobě, bylo posouzení, zda došlo ke zhojení vad odvolání podaného dne 18. 3. 2008; skutková stránka věci byla a je mezi stranami nesporná. Jak stěžovatelka, tak i žalovaný k této právní otázce v průběhu řízení o žalobě před krajským soudem přednesli své argumenty, čímž řádně uplatnili svá procesní práva vyjádřit se k předmětu sporu. Krajský soud poté na základě posouzení těchto argumentů obou stran dospěl k právnímu závěru, který našel svůj odraz v odůvodnění jeho rozsudku. Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud se v řízení o kasační stížnosti zabýval stejnou právní otázkou (zhojení vad podaného odvolání), přičemž závěry krajského soudu mírně korigoval. Nejvyšší správní soud ovšem při přezkumu rozsudku krajského soudu nijak nevybočil z rámce právních otázek, které byly vytyčeny již v řízení o žalobě před krajským soudem a v předcházejícím daňovém řízení. Byl tak oprávněn nahradit argumentaci, na jejímž základě zamítl krajský soud žalobu stěžovatele, svou vlastní úvahou, která by v daném případě také vedla k zamítnutí žaloby. Přitom je podstatné, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v jeho konečném závěru o tom, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.

[34] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 29. června 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu