



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **MIKANA - RAIL SYSTEMS s. r. o.** se sídlem 1. máje 500, Třinec, zastoupené JUDr. Zbyhňevem Zubkem, advokátem se sídlem Vendryně 720, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. listopadu 2007, č. j. 22 Ca 432/2006 - 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 8. 2006, č. j. 12026/110/2006 a č. j. 12027/110/2006. Uvedenými rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebním výměřům Finančního úřadu v Třinci (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 11. 2005, č. j. 81274/05/364910/0490 a č. j. 81279/05/364910/0490, kterými byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2001 a 2002, a to na základě provedené daňové kontroly.

Krajský soud zamítl žaloby proti výše označeným rozhodnutím žalovaného. K žalobnímu bodu stěžovatelky, že Ing. Z. G. nebyl oprávněn zastupovat stěžovatelku v rámci daňové

kontroly ohledně daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2001 a 2002 pro nedostatek plné moci, ve svém rozsudku uvedl, že plná moc ze dne 28. 6. 2004 (doručená správci daně dne 30. 6. 2004) zmocňovala pana Ing. G. k zastupování stěžovatelky při výše specifikované daňové kontrole. V plné moci je rozsah oprávnění zmocněnce vymezen jako „zastupování daňového řízení ve věci: Kontrola daně z příjmů za zdaňovací období 2001 a 2002“. Plná moc se vztahuje i na zastupování při daňové kontrole, kterou správce daně nepřesně v protokolu o zahájení daňové kontroly označil za kontrolu daně z příjmů ze závislé činnosti. Daň ze závislé činnosti je pojmovou součástí daně z příjmů, která se dělí pouze na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Pro výklad právních úkonů (zde plné moci) je určující jazykové vyjádření právního úkonu; vůli stran lze vzít v úvahu jen tehdy, není-li v rozporu s jazykovým vyjádřením. Rozhodující tak je, jak by text zachycující právní úkon chápala jakákoliv třetí osoba, která by se s ním seznámila.

II.

Proti výše uvedenému rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž uvádí následující. V době udělení plné moci panu Ing. Z. G. ze strany stěžovatelky probíhala u stěžovatelky daňová kontrola daně z příjmů (zdaňovací období 2000 a 2002), daně z přidané hodnoty (zdaňovací období VII. 2000 - XII. 2001) a daně ze závislé činnosti (zdaňovací období 2000, 2001 a 2002). Jestliže se v textu plné moci objevuje formulace „Kontrola daně z příjmů za zdaňovací období 2001 a 2002“, má se tím na mysli jen a pouze daňová kontrola uvedená výše jako první v pořadí. Pan Ing. G. nebyl oprávněn jednat za stěžovatelku v rámci kontroly daně ze závislé činnosti, vůle stěžovatelky a její jazykové vyjádření v plné moci jsou souladné a odpovídají pojmosloví použitému správcem daně. Jelikož dosud nebyly projednány kontrolní výsledky se stěžovatelkou (Ing. G. nebyl oprávněn ji zastupovat), nebyla ukončena daňová kontrola daně ze závislé činnosti. Pro tento důvod nelze přezkoumat, zda správce daně vyšel při vydání platebních výměrů ze spolehlivě zjištěného skutkové stavu. Na závěr stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 4. 2. 2008, v němž uvedl, že plná moc udělená stěžovatelkou panu Ing. G. dne 28. 6. 2004 jej zmocňovala k zastupování stěžovatelky i při kontrole daně ze závislé činnosti, neboť tato je podřaditelná pod daň z příjmů, kterýžto pojem byl v dané plné moci použit. Zpráva o výsledcích daňové kontroly byla se stěžovatelkou (resp. jejím zmocněným zástupcem Ing. G.) řádně projednána a daňová kontrola tím byla ukončena. Platební výměry správce daně tak byly vydány v souladu se zákonem.

III.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud posoudil důvod uplatněný stěžovatelkou v kasační stížnosti jako námitku nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Uvedenou právní otázkou se rozumí posouzení, zda byl pan Ing. Z. G. řádně zmocněn k zastupování stěžovatelky při daňové kontrole prováděné správcem daně ohledně daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2001 a 2002.

Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že dne 30. 6. 2004 byla správci daně doručena plná moc ze dne 28. 6. 2004 udělená stěžovatelkou panu Ing. Z. G. „*k zastupování daňového řízení ve věci: Kontrola daně z příjmů za zdaňovací období 2001 a 2002*“. Soud dále zjistil, že správce daně zahájil dne 14. 8. 2003 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty a „*daně ze závislé činnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - za zdaňovací období r. 2000 a 2001*“ a dále dne 1. 12. 2003 daňovou kontrolu: „*- daně z příjmů podle zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů za zdaňovací období: rok 2002; - daň z příjmů ze závislé činnosti - za zdaň. období r. 2002*“.

III/a

Nejvyšší správní soud předně k argumentaci stěžovatelky, založené na striktním oddělení daňové kontroly dle jednotlivých druhů daní a zdaňovacích období, předesílá, že v souladu s konstantní judikaturou jsou daňové kontroly stejné daně za jednotlivá zdaňovací období oddělenými procesními postupy, což však neznamená, že by správce daně nemohl posuzovat jednotlivé skutečnosti, které mají význam pro více zdaňovacích období, ve vzájemné souvztažnosti (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, dostupný na www.nssoud.cz). Totéž lze s použitím argumentu *a minori ad maius* říci i o daňové kontrole ohledně odlišných druhů daní. Není v tomto smyslu v žádném případě vyloučeno, aby v rámci daňové kontroly různých druhů daní za několik zdaňovacích období, která je ve skutečnosti souhrnem několika procesních postupů (daňových kontrol) ústících do jedné zprávy o daňové kontrole, jednaly za daňový subjekt různé osoby vždy pro tu kterou daň či zdaňovací období.

a)

Nejvyšší správní soud v první řadě poukazuje na samotnou podstatu smluvního zastoupení, resp. plné moci, jak ji vyložil Ústavní soud ČR např. v nálezu sp. zn. IV. ÚS 43/94 (Sb. n. u. sv. 2, str. 27). Zastoupení, a to i procesní povahy, vzniká na základě dvoustranného právního úkonu (dohody o plné moci dle § 23 obč. zák.) mezi zmocnitelem a zmocněncem. Tato dohoda se pak navenek vůči třetím osobám osvědčuje plnou mocí, která je jednostranným právním úkonem zmocnítele adresovaným třetím osobám. Plnou mocí se tedy dává třetím osobám na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat, je tedy osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou (viz též rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, dostupný na www.nssoud.cz).

Předmětem právního sporu v této věci není omezenost či neomezenost plné moci, z toho důvodu je argumentace žalovaného usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, ve vyjádření ke kasační stížnosti nepřiléhavá. Je nepochybné, že předmětná plná moc byla omezená, tedy udělená pouze na úkony činěné v rámci daňové kontroly. Jádrem sporu leží právě v otázce, na jaké úkony byla plná moc udělená, přičemž rozhodný pro zodpovězení této otázky je výklad spojení „daň z příjmů“ užitého v plné moci stěžovatelky.

Jak správně uvedl krajský soud, řídí se interpretace písemných právních úkonů § 35 odst. 2 občanského zákoníku, dle něhož se vykládají písemné právní úkony prostřednictvím jejich jazykového vyjádření, avšak také dle vůle subjektů, není-li jazykové vyjádření vůle v rozporu s vůlí samotnou. Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 33 Odo 129/2005 (dostupný na www.nssoud.cz), k interpretaci dvoustranných právních úkonů uvedl: „*Určitost písemného projevu vůle je objektivní kategorií a takový projev vůle by neměl vzbuzovat důvodně pochybnost o jeho obsahu ani u třetích osob. Jazykové vyjádření právního úkonu zachycené ve smlouvě musí být vykládáno nejprve prostředky gramatickými (z hlediska možného významu použitých pojmů), logickými (z hlediska vzájemné*

návaznosti použitých pojmů) či systematickými (z hlediska řazení pojmů ve struktuře celého právního úkonu). Kromě toho soud posoudí na základě provedeného dokazování, jaká byla skutečná vůle stran v okamžiku uzavírání smlouvy, přičemž podmínkou pro přiblížení k vůli účastníků je to, aby nebyla v rozporu s tím, co plyne z jazykového vyjádření úkonu. Interpretace obsahu právního úkonu soudem podle § 35 odst. 2 obč. zák. nemůže nabízet či měnit již učiněné projevy vůle; pakliže je obsah právního úkonu zaznamenán písemně, určitost projevu vůle je dána obsahem listiny, na níž je zaznamenán; nestačí, že účastníkům smlouvy je jasné, co je předmětem smlouvy a jaká jsou jejich práva a povinnosti, není-li to poznatelné z textu listiny.“ (obdobně též rozsudek NS ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. 21 Cdo 2964/2006 citovaný stěžovatelkou v kasační stížnosti). Výše uvedený názor Nejvyššího soudu lze samozřejmě vztáhnout též na jednostranné právní úkony.

Nejvyšší soud dále judikoval, že *„vůle, vtělená do smlouvy, bude tedy projevem určité a srozumitelné, je-li výkladem objektivně pochopitelná; jinak řečeno, jestliže typický účastník v postavení jejího adresáta může tuto vůli bez rozumných pochybností o jejím obsahu adekvátně vnímat. K pochopení obsahu vůle může sloužit i širší kontext jednání účastníků, případně i jednání následného, jestliže je z něho možné na obsah vůle zpětně usuzovat“* (rozsudek ze dne 31. 7. 2000, sp. zn. 20 Cdo 1713/98, obdobně též rozsudek ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 33 Odo 938/2004, oba přístupné na www.nsoud.cz). V tomto duchu judikoval též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 7 Afs 56/2004 - 114 (přístupný na www.nssoud.cz), dle něhož *„v případě nejjasnosti ohledně vymezení rozsahu zmocnění je vždy nutno zdůraznit vůli zastoupeného a zástupce, tj. jestliže jejich jednání v daňovém řízení obsah udělené moci přepřisňuje, dát mu přednost, neboť plná moc je pouhým průkazem zastoupení, nikoliv aktem zastoupení konstituujícím“*.

b)

Daně z příjmů jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který v § 1 uvádí, že jeho předmětem je daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Pro tyto daně se běžně používá souhrnné označení „daně z příjmů“ (často též pouze „daň z příjmů“), které odpovídá názvu zákona. Zákon nezná žádné další druhy daně z příjmů. Dani z příjmů fyzických osob jsou dle § 3 tohoto zákona podrobeny příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a tzv. ostatní příjmy. „Daň ze závislé činnosti“ tedy není žádným druhem daně z příjmů. Příjmy ze závislé činnosti podléhají dani z příjmů fyzických osob.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že plná moc udělená k zastupování při daňové kontrole daně z příjmů za zdaňovací období 2001 a 2002 zahrnuje též zastupování při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob (příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky) za uvedená zdaňovací období. Byla-li vůle stěžovatelky při udělení plné moci odlišná (zmocnění k zastupování při kontrole jen daně z příjmů právnických osob), jak uvádí stěžovatelka ve své kasační stížnosti, pak tato vůle není seznatelná z plné moci ze dne 28. 6. 2004, nebyla v ní projevována a byla by v rozporu s jazykovým vyjádřením, a proto neúčinná vůči třetím osobám. A ovšem ani z následného jednání stěžovatelky a jejího zmocněnce Ing. G. nevyplývá, že by se udělená plná moc nevztahovala na zastupování při kontrole daně z příjmů fyzických osob. Ze správního spisu vyplynulo, že statutární orgán stěžovatelky byl seznámen s rozsahem všech probíhajících daňových kontrol, komunikoval se správcem daně, avšak po udělení plné moci panu Ing. G. vedl veškerá jednání se správcem daně a podával vyjádření jménem stěžovatelky výlučně pan Ing. G. Stěžovatelka, jakožto zmocnitel, ani zmocněnec pan Ing. G. nikdy v průběhu daňové kontroly neuvdli před správcem daně, že předmětem dohody o plné moci uzavřené mezi nimi, a tedy i předmětem plné moci stěžovatelky předložené správci daně, je pouze zmocnění k zastupování v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Projev vůle stěžovatelky

udělit panu Ing. G. plnou moc pouze k zastupování v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob tak nelze dovodit ani z následného jednání stěžovatelky či jejího zmocněnce; právě naopak, z následného jednání stěžovatelky a jejího zmocněnce lze dovodit, že stěžovatelka zmocnila zástupce k zastupování též při kontrole daně z příjmů fyzických osob.

Jen na okraj uvádí Nejvyšší správní soud, že nelze hledat paralelu mezi zastupováním při daňové kontrole ohledně daně z příjmů fyzických osob a kontrole ve věci daně z přidané hodnoty na základě předmětné plné moci, jak se jí snažila stěžovatelka navodit při ústním jednání před krajským soudem, neboť daň z přidané hodnoty se v žádném případě neřadí do daní z příjmů, má zcela odlišný charakter a povahu. V neposlední řadě nutno upozornit, že i v obecném společenském diskursu zcela jistě nedochází k zaměňování obou typů daní. Pro zastupování v rámci daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty je tato plná moc nepochybně nedostatečná.

c)

Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani nepřesné označení daně z příjmů fyzických osob jako „daně ze závislé činnosti“ a daně z příjmů právnických osob jako „daně z příjmů“ ze strany správce daně. Formálních nedostatků tohoto druhu by se měl vyvarovat každý orgán veřejné správy, neboť mohou vzbuzovat oprávněné pochyby o odbornosti výkonu veřejné správy. Na druhou stranu statutární orgán stěžovatelky jakožto obchodní společnosti, který předmětnou plnou moc udělil, je povinen vykonávat svoji funkci s péčí řádného hospodáře (§ 135 odst. 2 a § 194 odst. 5 obchodního zákoníku), musí nepochybně ovládat základní terminologii daňového práva, tedy znát též běžný význam spojení „daň z příjmů“. Nemůže proto s úspěchem namítat výše zmíněné nepřesnosti. Stěžovatelka měla k dispozici celou škálu jazykových prostředků, kterými by mohla zúžit zmocnění udělené panu Ing. G., mohla by jej upřesnit i později v průběhu daňové kontroly, a to i svým následným jednáním. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že námitka stěžovatelky je nedůvodná.

III/b

Námitka stěžovatelky, že platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 a 2002 byly vydány, aniž by byla daňová kontrola řádně ukončena, je nedůvodná. Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že zpráva o daňové kontrole týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 a 2002 byla se stěžovatelkou řádně zastoupenou panem Ing. G. projednána dne 27. 10. 2005 (protokol o ústním jednání č. j. 78940/05/364930/2011). Stěžovatelka zároveň převzala zprávu o daňové kontrole (zahrnující výsledky kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2001 a 2002) prostřednictvím oprávněného zástupce stěžovatelky. Daňová kontrola tak byla ukončena dne 27. 10. 2005, platební výměry č. j. 81274/05/364910/0490 a č. j. 81279/05/364910/0490 byly vydány až 2. 11. 2005, tedy po řádném ukončení daňových kontrol.

IV.

S ohledem na výše uvedené a skutečnost, že v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení úspěšná, proto ji náhrada nákladů řízení nenáleží.

Žalovanému v tomto stádiu řízení žádné náklady, které by převyšovaly běžnou míru nákladů jeho administrativní činnosti, nevznikly, a proto ani žalovanému náhrada nákladů řízení přiznána nebyla.

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

V Brně dne 22. května 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu