



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 **Ing. L. Š.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, 120 00 Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2006, č. j. FŘ-3230/11/06, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2008, č. j. 6 Ca 168/2006 - 72,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 16. 6. 2006 u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2006, č. j. FŘ-3230/11/06, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydaného Finančním úřadem pro Prahu 8 (dále též „správce daně“) dne 8. 3. 2005, kterým byla žalobkyni snížena ztráta uvedená v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2003 o částku 2 053 400 Kč a vyměřena daňová ztráta ve výši 460 839 Kč.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 11. 2008, č. j. 6 Ca 168/2006 - 72, žalobu zamítl. V odůvodnění citovaného rozsudku se městský soud zabýval nejprve tím, zda žalobkyně byla v řízení před správcem daně zastoupena paní H. na základě plné moci

ze dne 16. 7. 2001. Městský soud shledal v předmětné plné moci určité nepřesnosti, když jako zmocnitel je v plné moci uvedena fyzická osoba, bez toho, že by vystupovala jako orgán společnosti, přičemž zmocnění zní k zastupování společnosti. Vycházel z toho, že „smlouva o plné moci, na základě které zástupce zastupuje zmocnitele, nemusí být uzavřena písemně, platná je proto i taková smlouva, která byla uzavřena ústně, popřípadě i konkludentně. V daném případě z průběhu daňového řízení vyplývá, že T. H. jednala jako zástupkyně žalobkyně, žalobkyně nikdy nevznesla žádné výhrady proti úkonům učiněným zástupkyní a ani před správcem daně nikdy neuvedla, že s T. H. dohodu o zastupování neuzavřela, či že ji uzavřela v jiném rozsahu, než bylo zástupkyní fakticky konáno. (...) Lze tedy dle názoru soudu dovodit, že zde dohoda o plné moci existovala.“ Skutečnost, že správce daně nereagoval na rozpor v předložené plné moci a že nepožadoval, aby zastoupení daňového subjektu bylo bezchybně doloženo, nepředstavuje podle městského soudu tak podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Navíc pokud by rozsah sjednané dohody vykazoval znaky omezené plné moci a výzva ze dne 9. 9. 2004 k odstranění pochybností o průkaznosti přiznání k dani z příjmů fyzických osob by byla nesprávně doručena pouze zástupkyni žalobkyně, neznamenalo by to, že žalobkyně byla zkrácena na svých právech. Na výzvu i další úkony provedené ve vytykáčím řízení žalobkyně reagovala, s výsledky tohoto řízení byla seznámena a měla proto možnost plně svá práva uplatňovat. Nelze proto dovodit, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně uběhla.

Dále se městský soud zabýval námitkou žalobkyně, že v řízení nebyl vyslechnut svědek Libor Aldorf, jednatel společnosti ALFA Libočany, s. r. o., který měl prokázat oprávněnost výdajů žalobkyně vynaložených na pronájem nebytových prostor v Praze 4, jakož i oprávněnost faktur vystavených společností ALFA Libočany, s. r. o. dne 30. 3. 2003 a dne 30. 6. 2003 na částku v celkové výši 640 000 Kč. Dospěl k závěru, že důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí není skutečnost, že platební výměr byl vydán dříve než uběhla lhůta, v níž se měl svědek ke správci daně dostavit. Poté, co se pan Aldorf dobrovolně nedostavil ke správci daně, ač to žalobkyně avizovala, byl po podání odolání jako svědek řádně předvolán, ovšem na toto předvolání nereagoval. Na základě těchto skutečností a na základě zprávy dožádaného Finančního úřadu v Žatci žalovaný správně uzavřel, že společnost ALFA Libočany, s. r. o. v roce 2003 žádnou činnost nevyvíjela. Žalobkyně nemůže namítat porušení jejích procesních práv, když jí navržený svědek se přes předvolání k výpovědi nedostavil.

Námitku žalobkyně, že nebyli vyslechnuti další svědci, které správci daně navrhla, a že žalovaný se s tímto bodem odvolání dostatečně nelypořádal, městský soud neshledal důvodnou. Uvedl, že žalovaný při úvaze o potřebě výpovědí svědků, kteří údajně s žalobkyní v pronajímaných kancelářích jednali, logicky zhodnotil, k čemu mohli navržený svědci vypovídat a zda by jejich výpovědi mohly přispět k prokázání oprávněnosti zahrnutí výdajů za pronájem kancelářských prostor do základu daně. Samotná skutečnost, že žalobkyně v předmětných kancelářích jednala s určitými osobami, nemohla prokázat, že dané prostory měla žalobkyně v roce 2003 pronajaty a že za pronájem zaplatila částky uvedené na předložených fakturách, když k platbám docházelo v hotovosti.

Městský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že napadené rozhodnutí bylo vydáno bez projednání s ní. V posuzovaném případě byli dožadánými finančními orgány vyslechnuti svědci J. H. a J. S., nicméně jednání na dožadáných finančních úřadech byla přítomna zástupkyně žalobkyně. Od své zástupkyně tak byla žalobkyně nepochybně zpravena o obsahu jejich výpovědí.

Námitku, že si správce daně poté, co v souvislosti s vytýkacím řízením podal na žalobkyni oznámení o podezření z trestné činnosti, měl vyžádat protokoly o výslechu svědků, shledal městský soud nepřipadnou. V daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu a žalobkyni nic nebránilo navrhnout správci daně provedení důkazu protokoly o výslechu svědků. Navíc podklady, jež měl žalovaný k dispozici před vydáním napadeného rozhodnutí, byly podle městského soudu dostatečné pro posouzení řešeného případu. Městský soud odmítl tvrzení žalobkyně, že si žalovaný sám učinil úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin nebo přestupek. Závěr žalovaného vychází jen a pouze z důkazů shromážděných v daňovém řízení.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku městského soudu včas podanou kasací stížností namítaje, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení spočívá podle stěžovatelky v posouzení platnosti plné moci ze dne 16. 7. 2001 udělené žalobkyní T. H. Plná moc musí být udělena se stanovenými náležitostmi, které však v případě plné moci ze dne 16. 7. 2001 chyběly. Správce daně, z vrchnostenské pozice nadán veřejnou mocí, mohl a měl počínaje rokem 2001 odstranit všechny vady ve zmocněních, které se v řízení týkajícím se stěžovatelky objevily. Interpretací vůle stran provedenou z následného chování stěžovatelky a její zástupkyně nelze odstranit takové vady, které způsobí neplatnost právního úkonu. Neplatnou plnou moc lze zhojit jen tak, že bude vyžádána od daňového subjektu plná moc nová, platná. Nadto T. H. svým jednáním rozhodně nedávala najevo, že je zmocněna plnou mocí ze dne 16. 7. 2001, nýbrž vždy přijímala zmocnění na každý rok, z čehož nelze usuzovat na to, že stěžovatelka a paní H. považovaly předmětnou plnou moc za neomezenou.

Další stížní námitka se opírá o důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Stěžovatelka tvrdí, že na ústním jednání konaném dne 4. 3. 2005 před správcem daně a rovněž v podaném odvolání navrhovala doplnění dokazování o výslechy svědků paní H. a pana S., a že správce daně si měl od Policie ČR vyžádat výslechy těchto svědků. Stěžovatelka je toho názoru, že důkazní břemeno unesla. Dále upozornila, že povinností správce daně bylo použít všech důkazních prostředků, které mu byly známy a které nebyly získány v rozporu s obecně závaznými předpisy.

Třetí okruh stížných námitek směřuje do nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů a pro jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jiná vada řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, spočívá podle stěžovatelky v tom, že se městský soud nezabýval jejími námitkami uvedenými při ústním jednání dne 6. 11. 2008 a v replice ze dne 25. 11. 2008, neboť byly uplatněny po uplynutí lhůty k podání žaloby. Tímto jednáním soudu bylo podle stěžovatelky porušeno její právo na spravedlivý proces zakotvené v čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listiny“). Ze stejných důvodů pak stěžovatelka namítá rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud s ohledem na práva poskytnutá druhé straně porušil princip rovnosti stran, což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

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 nepřijatelnost. 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti:

U správce daně byla dne 24. 7. 2001 uložena plná moc, již žalobkyně dne 16. 7. 2001 zmocnila daňovou poradkyni T. H. podle § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňového řádu“), k následujícím úkonům: *„aby společnost zastupovala před Finančním úřadem v tomto rozsahu: jednání za společnost na FÚ, včetně jednání spojených s kontrolami prováděnými FÚ, s právem seznámit se s veškerými rozhodnutími a právem podávat návrhy a žádosti, uzavírat smíry a narovnání, podávat opravné prostředky, námitky a rozklady a vzdávat se jich, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci.“*

Dne 13. 9. 2004 převzala T. H. výzvu k odstranění pochybností o průkaznosti žalobkyní podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Správce daně žalobkyni vyzval, aby předložila peněžní deník a daňové doklady za dané období, které paní H. předložila na ústním jednání konaném dne 5. 10. 2004. Správce daně v rámci zahájeného vytýkacího řízení provedl dožádání u jednotlivých finančních úřadů, aby zjistil oprávněnost faktur předložených zástupkyní žalobkyně na výše uvedeném jednání.

Předvoláním ze dne 21. 2. 2005 vyzval správce daně žalobkyni i její zástupkyni k účasti na jednání, na němž měly být projednány výsledky vytykácího řízení. Z obsahu uvedeného předvolání je zřejmé, že ve vytykáčím řízení vystupuje jako daňový subjekt žalobkyně a jako její zmocněná zástupkyně T. H.. Ústního jednání konaného dne 4. 3. 2005 se zúčastnila žalobkyně i její zástupkyně a obě byly seznámeny s průběhem vytykácího řízení, v němž správce daně zjistil, že šest faktur (daňových dokladů) zahrnutých do účetnictví žalobkyně nebylo jejich dodavateli nikdy vydáno (2 faktury od paní H. za ekonomické poradenství v celkové částce 700 000 Kč a 2 faktury od pana S. za poradenskou činnost v celkové částce 713 400 Kč), případně se dožádanému správci daně nepodařilo s údajným dodavatelem vůbec spojit (2 faktury od společnosti ALFA Libočany, s. r. o. za pronájem kancelářských prostor v celkové částce 640 000 Kč), neboť jednatel společnosti se údajně zdržoval mimo území České republiky. Na základě těchto zjištění správce daně informoval žalobkyni i její zástupkyni o tom, že výdaje podle zmiňovaných šesti daňových dokladů byly neoprávněně zvýšeny o částku 2 053 400 Kč, nelze je proto uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. K tomu žalobkyně na předmětném jednání uvedla následující: *„Prohlašuji, že služby uvedené na citovaných fakturách byly skutečně provedeny a odměna za ně vyplacena. V souvislosti s probíhající kontrolou za předchozí zdaňovací období (2000, 2001, 2002) probíhají na jednotlivých finančních úřadech výsledky svědků s možností zmocněnce klást jim otázky, předpokládám tudíž možnosti unesení důkazního břemene na oprávněnost výdajů. Sdělují, že jednatel společnosti ALFA s. r. o. (správně ALFA Libočany, s. r. o. – pozn. zdejšího soudu) pan Libor Aldorf se nachází v současné době na území České republiky.“* Dne 7. 3. 2005 zástupkyně žalobkyně telefonicky informovala správce daně, že se téhož dne dostaví společně se žalobkyní a panem Aldorfem, jednatelem společnosti ALFA Libočany, s. r. o. k výpovědi ke správci daně. Žalobkyně se opravdu téhož dne dostavila z vlastní vůle ke správci daně, do protokolu uvedla kontaktní adresu na pana Aldorfa a prohlásila, že pan Aldorf se z vlastní vůle dostaví k výpovědi svědka po předchozí telefonické domluvě nejpozději do 14. 3. 2005. Žalobkyně dále uvedla, že ve věci dvou faktur vystavených paní H. bude muset podat trestní oznámení na neznámého pachatele, neboť práce byly provedeny, předány a peníze za ně vyplaceny.

Dne 8. 3. 2005 vydal správce daně platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2003, č. j. 56993/05/008912/6640, jímž žalobkyni snížil daňovou ztrátu na 460 839 Kč z původních 2 514 239 Kč. Dne 11. 3. 2005 muž, který se představil jako Libor Aldorf, telefonicky kontaktoval správce daně, kterému sdělil, že je v současné době v zahraničí a po návratu, tj. po 21. 3. 2005, bude opět kontaktovat správce daně a domluví si s ním termín schůzky. Zástupkyně žalobkyně podala proti výše uvedenému platebnímu výměru jménem žalobkyně odvolání dne 8. 4. 2005, v němž navrhla provedení svědecké výpovědi pana Aldorfa. Následně správce daně navrhovaného svědka vyzval k výpovědi dne 28. 4. 2005, předmětnou výzvu si však pan Aldorf nevyzvedl a na jednání se nedostavil, přestože zástupkyně žalobkyně sdělila správci daně, že svědek je o termínu informován a účast na jednání údajně přislíbil.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval první stížní námitkou spočívající v posouzení platnosti plné moci ze dne 16. 7. 2001 udělené žalobkyní paní T. H. Podle ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu se daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může

mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Zdejší soud byl stěžovatelkou informován, že podala rovněž žalobu na určení neplatnosti plné moci; soudní řízení probíhá u Obvodního soudu pro Prahu 4 pod sp. zn. 30 C 215/2005. Tato skutečnost není důvodem pro obligatorní přerušení řízení (srov. § 48 odst. 1 s. ř. s.), ale bylo by možné podle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. řízení fakultativně přerušit, neboť výsledek výše uvedeného řízení by mohl mít vliv na rozhodování zdejšího soudu o věci samé. Otázku platnosti plné moci je Nejvyšší správní soud nepochybně oprávněn posoudit sám; je ponecháno na předsedkyni senátu, aby s ohledem na konkrétní situaci účastníka uvažila, zda bude řízení přerušeno či nikoliv. Jelikož v posuzovaném případě bylo možné vycházet z bohaté judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího soudu a rovněž Nejvyššího správního soudu, řízení přerušeno nebylo.

Vycházejí z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, lze konstatovat, že „*právní vztah u dobrovolného zastoupení vzniká mezi zastoupeným a zástupcem na základě smlouvy (často nepřesně označované jako dohoda o plné moci), a k jeho obsahu patří právo zástupce zastupovat zastoupeného v dohodnutém rozsahu. Plná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetím osobám, kterým se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat a v jakém rozsahu (plná moc je pouhým osvědčením existence práva určité osoby zastupovat jinou osobu). Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcovy oprávnění podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon.*“

Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že interpretace právních úkonů se řídí ustanovením § 35 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obč. zák.“), podle něhož právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Interpretací dvoustranných právních úkonů se již dříve zabýval Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 33 Odo 129/2005, kde uvedl, že „*[u]rčitost 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 přihlídnutí 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. totiž nemůže nabízet či měnit již učiněné projevy vůle; použití zákonných výkladových pravidel směřuje pouze k tomu, aby obsah právního úkonu vyjádřeného slovy, který učinili účastníci ve vzájemné dohodě, byl vyložen v souladu se stavem, který existoval v době jejich smluvního ujednání. 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.“ Dále Nejvyšší soud judikoval, že „[v]ůle, vtělená do smlouvy, bude tedy projevena určitě a srozumitelně, 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“ (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2000, sp. zn. 20 Cdo 1713/98). Na judikaturu Nejvyššího soudu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 7 Afs 56/2004 - 114, kde uvedl, že „v případě nejasností ohledně vymezení rozsahu zmocnění je vždy nutno zdůraznit vůli zastoupeného a zástupce, tj. jestliže jejich jednání v daňovém řízení obsah udělené moci zpřesňuje, dát mu přednost, neboť plná moc je pouhým průkazem zastoupení, nikoliv aktem zastoupení konstituujícím“.

Ke způsobu výkladu smluv se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 625/03, v němž uvedl, že „[t]ext smlouvy je toliko prvotním přiblížením se k významu smlouvy, který si chtěli její účastníci svým jednáním stanovit. Doslovný výklad textu smlouvy může, ale nemusí být v souladu s vůlí jednajících stran. Směřuje-li vůle smluvních stran k jinému významu a podaří-li se vůli účastníků procesem hodnocení skutkových a právních otázek ozřejmit, má shodná vůle účastníků smlouvy přednost před doslovným významem textu jimi formulované smlouvy. Vůle je vnitřním stavem jednající osoby, který není bezprostředně přístupný interpretovi právního úkonu a není interpretem tohoto právního úkonu poznatelný. Vůle je proto nutno dovozovat z vnějších okolností spojených s podpisem a realizací smluvního vztahu, zejména z okolností spojených s podpisem smlouvy a následným jednáním účastníků po podpisu smlouvy.“ V tomtéž nálezu zmínil Ústavní soud rovněž jeden ze základních principů výkladů smluv, jímž je priorita výkladu smluv, který nezakládá jejich neplatnost. Ústavní soud potvrdil, že „základním principem výkladu smluv je priorita výkladu, který nezakládá neplatnost smlouvy, před takovým výkladem, který neplatnost smlouvy zakládá, jsou-li možné oba výklady. Je tak vyjádřen a podporován princip autonomie smluvních stran, povaha soukromého práva a s ním spojená společenská a hospodářská funkce smlouvy. Neplatnost smlouvy má být tedy výjimkou, nikoliv zásadou. Tento výkladový argument přesahuje český právní řád, prolíná se právními řády západní právní kultury a má charakter obecného principu právního [viz např. Lando O., Beale H. (eds.): *Principles of European Contract Law. Parts I and II*. 2nd ed. Kluwer Law International 2000, článek 5:106]. Není tedy ústavně konformní a je v rozporu s principy právního státu vyvěrajícími z čl. 1 Ústavy taková praxe, kdy obecné soudy preferují zcela opačnou tezi upřednostňující výklad vedoucí k neplatnosti smlouvy před výkladem neplatnost smlouvy nezakládajícím.“

Výše uvedené judikáty jsou plně aplikovatelné i na posuzovaný případ, kdy nepřesnosti v plné moci ze dne 16. 7. 2001 lze vyjasnit interpretací vůle účastníků vtělené do této plné moci v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 obč. zák., což ostatně správně podotkla stěžovatelka v kasační stížnosti. K pochopení obsahu vůle účastníků právního úkonu slouží rovněž širší kontext jejich jednání nebo jejich následné jednání. Plná moc pouze prokazuje vůli třetím osobám uzavření dohody o zastoupení mezi zmocněncem a zmocnitelem, obsah této dohody a rozsah zmocnění zmocněnce je nezbytné vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele při uzavírání dohody o zastoupení a z jejich následného jednání a chování.

Nelze ovšem přisvědčit stěžovatelce v tom, že nedávala najevo, že zmocnila T. H. plnou mocí ze dne 16. 7. 2001 a že naopak uzavíráním *ad hoc* omezených plných mocí na každý rok ke zpracování a podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob dala najevo, že jak ona tak paní H. nepovažovaly předmětnou plnou moc za neomezenou. Nejvyšší správní soud z následného chování stěžovatelky a T. H. usuzuje, že plnou moc ze dne 16. 7. 2001 obě považovaly za platně uzavřenou a neomezenou, neboť ústního jednání, kde byly před správcem daně projednány výsledky vytýkacího řízení konaného dne 4. 3. 2005, se zúčastnila jak stěžovatelka tak T. H. K uvedeným výsledkům vytýkacího řízení stěžovatelka pouze uvedla, že služby uvedené na předmětných šesti fakturách byly skutečně provedeny a částky za ně uhrazeny, nenamítala nic o neplatnosti předmětné plné moci. Ze správního spisu plyne, že stěžovatelka se svojí zástupkyní v průběhu vytýkacího řízení komunikovala a že jí zástupkyně všechny podstatné informace sdělovala (např. jednání dne 5. 3. 2005, úřední záznam o telefonním hovoru s paní H. ze dne 7. 3. 2005). Z chování stěžovatelky a paní H. tak lze dovodit, že dohoda o neomezeném zastoupení mezi nimi byla uzavřena a vůči třetím osobám byla vyjádřena v generální plné moci ze dne 16. 7. 2001. Uzavírání omezených plných mocí k podání daňového přiznání na daň z příjmů fyzických osob na každý rok zvláště nezpůsobuje neplatnost dříve uzavřené generální plné moci ani ji nenahrazuje. V roce 2001 tak stěžovatelka předložila správci daně generální plnou moc a následně na každé zdaňovací období novou omezenou plnou moc, což však neznamená, že by plnou moc ze dne 16. 7. 2001 považovala za omezenou, případně za neplatnou, když v souladu s ní v průběhu vytýkacího řízení a následně i v řízení odvolacím jednala.

Správce daně nepostupoval obezřetně, když předmětnou plnou moc nepodrobil bližšímu zkoumání a neupozornil stěžovatelku na určité nepřesnosti, tj. že stěžovatelka je fyzickou osobou, nicméně v plné moci je uvedeno „k zastupování společnosti“. Takových pochybení by se měl správce daně jistě vyvarovat, neboť mohou vzbuzovat oprávněné pochyby o odbornosti výkonu veřejné správy. Na druhou stranu stěžovatelka jako osoba samostatně výdělečně působící jako správkyně konkursní podstaty, musí nepochybně ovládat základní terminologii daňového práva, měla proto při uzavírání plné moci postupovat důkladněji a vyvarovat se jakýchkoli nepřesností. Je-li z následného jednání stěžovatelky patrné, že ona i její zástupkyně v souladu s předmětnou plnou mocí jednaly a před správcem daně shodně vystupovaly, nemůže nyní stěžovatelka úspěšně namítat výše zmíněné nepřesnosti a dovolávat se neplatnosti uděleného zmocnění v situaci, kdy tyto nepřesnosti v plné moci byly způsobeny spíše její nedbalostí než zamýšleným projevem vůle.

Městský soud tedy správně posoudil, že předmětná plná moc byla platně uzavřena. Dále ovšem konstatoval, že i kdyby rozsah sjednané dohody o zastoupení mezi stěžovatelkou a paní H. vykazoval znaky omezené plné moci a výzva ze dne 9. 9. 2004, jíž bylo vytýkací řízení zahájeno, byla nesprávně doručena pouze paní H., neznamená to, že by stěžovatelka byla zkrácena na svých právech. S touto argumentací městského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Byla-li by plná moc ze dne 16. 7. 2001 neplatná a zastoupení stěžovatelky T. H. by tudíž neexistovalo, vytýkací řízení by nebylo řádně zahájeno, a proto by právo správce daně daň vyměřit zaniklo. V takové situaci by nepochybně do práv stěžovatelky zasaženo bylo.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepřesná formulace zmocnění v předmětné plné moci nezakládá pochybení takového rázu, které by způsobovalo absolutní neplatnost plné moci a tím pádem i nesprávné doručení výzvy ze dne 19. 9. 2004 o zahájení vytýkácího řízení. Plná moc ze dne 16. 7. 2001 je právním úkonem platným, jehož drobné nesrovnalosti bylo možné odstranit interpretací vůle účastníků a širším kontextem jejich následného jednání.

Další okruh stížních námitek spočívá v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Na ústním jednání konaném před správcem daně dne 4. 3. 2005 stěžovatelka uvedla, že v souvislosti s daňovou kontrolou za předchozí zdaňovací období (2000, 2001, 2002) probíhají na jednotlivých finančních úřadech výsledky svědků, tudíž předpokládala možnost unesení důkazního břemene na oprávněnost výdajů. V odvolání stěžovatelka pouze upozornila, že by měl být předvolán svědek Aldorf, ovšem provedení dalších důkazů nenavrhl. K neuznaným daňovým výdajům týkajících se faktur od paní H. a pana S. pouze uvedla, že na tyto dvě osoby podala trestní oznámení a do ukončení těchto kauz nejsou faktury od uvedených subjektů součástí podaného odvolání. Z vyjádření stěžovatelky na výše uvedeném ústním jednání ani z podaného odvolání nevyplývá, že by správci daně navrhla doplnění dokazování protokoly o výsledku svědků H. a S. před orgány činnými v trestním řízení. Stěžovatelka tak důkazní břemeno ohledně uskutečnění daňového výdaje fakturami neunesla. Povinností správce daně nebylo další důkazy provádět nebo vyhledávat. Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že „*[j]estliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Nejvyšší správní soud tak dospěl k názoru, že skutková podstata zjištěná ve správním řízení oporu ve spise má.

K námitce stěžovatelky směřující do nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů a pro jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno zásadou koncentrace řízení, kdy ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. výslovně uvádí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 9. 3. 2006, č. j. 1 As 11/2005 - 64, kde uvedl, že „*[v]e správním soudnictví se uplatňuje zásada koncentrační; okruh výroků rozhodnutí a žalobních bodů, v jejichž mezích má být rozhodnutí žalovaného přezkoumáno, může žalobce rozšiřovat pouze v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě tak žalobce může svým dispozičním úkonem vymezit, které výroky a z jakých důvodů žádá přezkoumat. Soud při přezkoumání správního rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Soudní řád správní výslovně, nad rámec žalobní vázanosti, rozšiřuje soudní přezkum o zkoumání nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí; k nicotnosti musí soud přihlížet a musí ji též svým rozhodnutím deklarovat, i když ji žalobce nenamítá. I bez takové výslovné právní úpravy však musí soud z úřední povinnosti přihlížet i k dalším těžkým vadám rozhodnutí, popřípadě i vadám v procesním postupu*

správních orgánů v řízení, a to tehdy, pokud je rozhodnutí nebo předchozí správní řízení natolik vadným, že přezkum v intencích žalobních bodů není možný, popřípadě bylo správní řízení zatíženo tak zásadními vadami, že rozhodnutí v takovém řízení vydané nemůže obstát.“

Napadené rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 19. 4. 2006, její zástupkyni dne 3. 5. 2006. Žalobu podala stěžovatelka u městského soudu dne 16. 6. 2006 a na jednání konaném dne 6. 11. 2008, tj. po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, stěžovatelka namítla neplatnost plné moci ze dne 16. 7. 2001 a prekluzi práva daň vyměřit. Městský soud připustil toto rozšíření žalobních bodů a vyzval žalovaného, aby se k němu do 10 dnů vyjádřil a předložil seznam plných mocí udělených stěžovatelkou. Dne 18. 11. 2008 předložil žalovaný seznam plných mocí a své vyjádření k běhu prekluzivních lhůt. Na toto vyjádření reagovala stěžovatelka dne 26. 11. 2008 replikou, v níž zopakovala své námitky uvedené na ústním jednání a dále rozvedla argumentaci o neplatnosti předmětné plné moci a prekluzi práva daň vyměřit. K argumentaci stěžovatelky obsažené v této replice již městský soud nepřihlížel a v odůvodnění rozsudku konstatoval, že jde o nepřipustné rozšiřování žalobních bodů, neboť námitky byly uplatněny po uplynutí lhůty k podání žaloby. Postup městského soudu shledal Nejvyšší správní soud správným. Městský soud je povinen *ex officio* přihlížet k těžkým vadám napadeného rozhodnutí, popřípadě i k vadám v procesním postupu správních orgánů v řízení, kam by případná neplatnost plné moci ze dne 16. 7. 2001, respektive prekluze práva daň vyměřit spadala. Proto se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku z úřední povinnosti těmito otázkami zabýval. Dospěl k závěru, že jak námitka neplatnosti plné moci ze dne 16. 7. 2001, tak námitka prekluze jsou nedůvodné. K porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces nedošlo, neboť žalovaný pouze předložil městskému soudu seznam plných mocí udělených pro daňové řízení stěžovatelkou, které byly uloženy u správce daně, a vyjádřil se k námitkám vzneseným stěžovatelkou na jednání dne 6. 11. 2008. Ostatními námitkami se městský soud nebyl povinen zabývat, neboť byly uplatněny po lhůtě pro podání žaloby a nezakládaly takovou vadu řízení, k níž by městský soud musel přihlížet z úřední povinnosti. Z téhož důvodu je nepřipadná rovněž námitka stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů rozhodnutí. V řízení nebyl porušen princip rovnosti stran, neboť ve vyjádření ze dne 18. 11. 2008 žalovaný pouze reagoval na námitky stěžovatelky uplatněné na ústním jednání, žádné nové argumenty, k nimž by bylo potřeba vyžádat názor stěžovatelky uplatněny nebyly. K porušení práva na spravedlivý proces zakotveného v čl. 36 Listiny tak nedošlo.

Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. 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 rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2009

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu