

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **Nedcon Bohemia, s. r. o.,** se sídlem Holandská 34, 533 01 Pardubice, zastoupené Ing. Z. U., daňovým poradcem, 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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2009, č. j. 31 Ca 193/2008 - 53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2009, č. j. 31 Ca 193/2008 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 11. 8. 2008, č. j. 7459/08-1500-602705, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání podle § 49 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád"), vydané Finančním úřadem v Pardubicích dne 13. 6. 2008, č. j. 134452/08/248540/7121. Uvedeným rozhodnutím finanční úřad zamítl odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, neboť odvolání bylo podáno osobou k tomu nepříslušnou.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení. Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 18. 12. 2009, č. j. 31 Ca 193/2008 - 53, podané žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne

11. 8. 2008 i rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 13. 6. 2008 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zabýval se především posouzením plné moci ze dne 7. 2. 2008, jímž prokuristé žalobkyně Roman Bleha a Kamila Hánělová zmocnili daňového poradce Ing. U. k veškerým úkonům před správcem daně podle daňového řádu. Uvedl, že zastoupení podnikatele „*může mít dvojí podobu, tj. na základě udělené prokury jako "zvláštní plné moci" a na základě "obecné" plné moci podle příslušných ustanovení občanského zákoníku, pak u právnické osoby je bezesporu k udělení takové "obecné" plné moci oprávněn statutární orgán, přičemž stejné oprávnění je nutno přiznat i prokuristovi*“. Krajský soud uzavřel, že prokurista je oprávněn zvolit si pro daňové řízení zástupce podle § 10 odst. 3 daňového řádu. Řízení o odvolání žalobkyně podané prostřednictvím daňového poradce na základě plné moci ze dne 7. 2. 2008 tedy nemělo být zastaveno, nýbrž věcně projednáno.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že je dán důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky osudem v předcházejícím řízení.

Podle stěžovatele prokurista není zástupcem daňového subjektu ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu a nemůže proto zmocňovat další osoby k jednání se správcem daně. Z dikce ustanovení § 133 a dalších zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obch. zák.“), vyplývá, že prokurista není statutárním orgánem společnosti, proto nemůže zmocňovat další osoby k jednání se správcem daně. Odůvodnění krajského soudu ohledně možnosti prokuristy udělovat plnou moc je podle stěžovatele nedostatečné; taková plná moc by byla mimořádným úkonem, se kterým obchodní zákoník nepočítá.

Závěrem stěžovatel k průběhu dosavadního řízení poznamenal, že žalobkyně porušila povinnost zakotvenou v ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu a neoznámila správci daně změny statutárního orgánu do patnácti dnů ode dne, kdy nastaly. Žalobkyně rovněž ani přes výzvu k doplnění odvolání ze dne 7. 5. 2008 odvolání řádně nedoplnila, proto správce daně podané odvolání podle § 49 odst. 2 písm. c) daňového řádu zamítl. Jako zcela nepřípadnou označil stěžovatel argumentaci žalobkyně, že vrácení předkládací zprávy s právním názorem nadřízeného orgánu bylo porušením zásady dvojinstančnosti, neboť tento postup vyplývá z ustanovení § 49 odst. 2 daňového řádu.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti nebylo podáno.

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.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 21. 12. 2007 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Důvodem jeho podání bylo vyúčtování licenčních poplatků mateřskou společností za minulá období. Žalobkyně si uplatněním dodatečných nákladů na licenční poplatky snížila daňový základ o 8 436 120 Kč a požádala Finanční úřad v Pardubicích (dále též „správce daně“) o vrácení přeplatku na dani ve výši 2 615 160 Kč. Uvedené dodatečné daňové přiznání za žalobkyni podali prokuristé Roman Bleha a Kamila Hánělová. Oba prokuristé oprávnění jednat společně za žalobkyni udělili dne 7. 2. 2008 plnou moc Ing. Z. U., daňovému poradci, pro veškeré úkony před správcem daně podle daňového řádu bez omezení ke všem zdaňovacím obdobím do 31. 12. 2003 včetně.

Finanční úřad v Pardubicích rozhodnutím ze dne 22. 2. 2008, č. j. 7366/08/248540/7121, řízení ve věci podaného dodatečného daňového přiznání zastavil, neboť k 31. 12. 2007 uplynula lhůta pro vyměření daně podle § 47 daňového řádu. Proti uvedenému rozhodnutí správce daně bylo dne 18. 3. 2008 podáno odvolání Ing. Z. U., 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 neopravňuje Ing. Z. U. k podání odvolání za žalobkyni. Žalovaný dále konstatoval, že „*z dikce příslušných ustanovení obchodního zákoníku (§ 133 a násl.) je zřejmé, že prokurista není zástupcem daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu. (...) Prokurista nemůže zmocňovat další osoby k jednání se správcem daní*“. Výzvou ze dne 7. 5. 2008, č. j. 107570/08/248540/7121, správce daně informoval žalobkyni o právním názoru žalovaného a vyzval ji k doplnění zákonných náležitostí odvolání o osoby příslušné k jeho podání.

Dne 23. 5. 2008 obdržel správce daně vyjádření ze dne 20. 5. 2008 podepsané Leendertem Porterem de Jongem, jednatelem žalobkyně, který vyjádřil souhlas s kroky učiněnými Ing. Z. U. v daňovém řízení a pro právní jistotu současně přiložil jím podepsanou plnou moc pro uvedeného daňového poradce ze dne 15. 5. 2008. Správce daně z výpisu z obchodního rejstříku zjistil, že od 10. 4. 2008 došlo u daňového subjektu ke změně v osobách jednatelů, a že funkce jednatele pana de Jonga skončila 10. 4. 2008; tato změna byla do obchodního rejstříku promítnuta 13. 5. 2008. Správce daně tak uzavřel, že podané vyjádření a plná moc doručené dne 23. 5. 2008 jsou neplatné, neboť ke dni podpisu těchto písemností již pan de Jong nebyl jednatelem žalobkyně. Odvolání ani přes výzvu ze dne 7. 5. 2008 nebylo doplněno o osoby příslušné k jeho podání, proto správce daně v souladu s § 49 odst. 2 písm. c) daňového řádu rozhodnutím ze dne 13. 6. 2008, č. j. 134452/08/248540/7121, odvolání zamítl.

Krajský soud jako stěžejní otázkou posuzovaného případu označil posouzení platnosti plné moci ze dne 7. 2. 2008, kterou prokuristé společnosti zmocnili daňového poradce Ing. Z. U. k jednání za společnost v průběhu daňového řízení. Nejvyšší správní soud se ovšem nejprve zabýval samotným postavením prokuristy, jeho oprávněním jednat za společnost v daňovém řízení a následně i jeho oprávněním udělit plnou moc daňovému poradci k zastupování společnosti v daňovém řízení.

Ustanovení § 14 obch. zák., jež nedostálo změn od 1. 1. 2005 do současnosti, stanoví, že prokurou zmocňuje podnikatel prokuristu ke všem právním úkonům, k nimž dochází při provozu podniku, i když se k nim jinak vyžaduje zvláštní plná moc. Prokuru lze udělit jen fyzické osobě (odstavec 1). V prokuře není zahrnuto oprávnění zcizovat nemovitosti a zatěžovat je, ledaže je toto oprávnění výslovně v udělení prokury uvedeno (odstavec 2). Omezení prokury vnitřními pokyny nemá právní následky vůči třetím osobám (odstavec 3). Více osobám lze prokuru udělit tak, že jsou k zastupování a podepisování oprávněny každá samostatně, nebo tak, že je přitom třeba souhlasného projevu vůle všech prokuristů nebo alespoň dvou z nich (odstavec 4). Prokurista podepisuje tím způsobem, že k firmě podnikatele, za kterého jedná, připojí dodatek označující prokuru a svůj podpis (odstavec 5). Udělení prokury je účinné od zápisu do obchodního rejstříku. Byla-li prokura udělena více osobám, musí návrh obsahovat i určení, zda každý prokurista může jednat samostatně, popřípadě kolik prokuristů musí jednat společně (odstavec 6). Prokura nezaniká smrtí podnikatele, pokud podnikatel nestanovil, že má trvat pouze za jeho života. Po smrti podnikatele však může prokurista činit jen úkony v rámci obvyklého hospodaření, a je povinen podat neprodleně návrh na zápis tohoto omezení prokury soudu (§ 27 odst. 1). Úkony přesahující rámec obvyklého hospodaření může prokurista činit jen se souhlasem dědiců a se svolením soudu (odstavec 7).

Odborná literatura charakterizuje prokuru jako „*speciální, široce koncipovanou plnou moc, kterou může udělit pouze podnikatel zapsaný v obchodním rejstříku. Prokura je zastoupením smluvním, typickým pro obchodní vztahy. (...) Pro prokuru je charakteristické, že její rozsah je stanoven samotným zákonem. (...) Ze zákonné dikce plyne, že mimo okruh prokuristovy dispozice se budou nacházet především právní úkony týkající se oblastí nesouvisejících vůbec s podnikáním, jako je např. nakládání s osobním majetkem podnikatele, stejně jako právní úkony jdoucí mimo provoz podniku. Mezi takové můžeme zahrnout třeba prodej podniku nebo ustavení dalšího prokuristy*“ (srov. Eliáš, K., Bejček, J., Hajn, P., Ježek, J. a kol. Kurs obchodního práva. Obecná část. Soutěžní právo. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 104). Prokura jako tzv. obchodní plná moc zmocňuje prokuristu ke všem právním úkonům, k nimž dochází při provozu podniku. Mezi autory odborné literatury pak panuje shoda v tom, že při interpretaci pojmu „provoz podniku“ bude nezbytné vycházet z judikatury a z okolností konkrétního případu (srov. Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 47, nebo obdobně Pelikánová, I. Komentář k obchodnímu zákoníku. 1. díl. 4. vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 190).

K obsahu prokury se vyjádřil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 25. 11. 2009, sp. zn. 23 Cdo 2713/2009, dostupném na www.nsoud.cz, v němž uvedl, že „[p]*odle teorie je prokura obchodněprávní plná moc. Propůjčuje prokuristovi zákonem upravenou schopnost zastupovat podnikatele, není však zákonným zmocněním. Neexistuje proto „povolání prokurista“ či prokura jako předem určená funkce ve vnitřní struktuře společnosti. Zákonná úprava prokury slouží především požadavku právní jistoty v obchodněprávním styku, kdy musí mít třetí osoby jistotu o tom, zda jednají s osobou, která je oprávněna podnikatele navenek zastupovat*“. V citovaném rozsudku se Nejvyšší soud vyjádřil rovněž k odlišnému postavení prokuristy a statutárního orgánu. Konstatoval, že rozdíl mezi statutárním orgánem a prokuristou „*nespočívá jen ve skutečnosti, že prokurista je zástupcem podnikatele a statutární orgány jednají jako podnikatel sám, podstatné je to, že postavení statutárního orgánu v*

kapitálových obchodních společnostech mají její vnitřní výkonné orgány (představenstvo, jednatelé), které vykonávají řídící působnost upravenou zákonem, společenskou smlouvou či stanovami. Těžiště této působnosti leží ve vnitřní sféře společnosti, kde uvedeným orgánům náleží každodenní rozhodovací a řídící činnost, která může být někdy spojena i s nutností jednat navenek. Taková působnost u prokuristy zcela chybí, protože účelem prokury je ustanovení zástupce společnosti způsobilého zavazovat společnost navenek ve věcech provozu jejího podniku".

Institut prokury je používán především v obchodních vztazích. Prokurista jako smluvní zástupce podnikatele je za podnikatele oprávněn uzavírat právní úkony týkající se provozu podniku, tj. převážně zastupovat podnikatele v obchodních závazkových vztazích a ve vztazích na tyto úkony navazujících. Činnost prokuristy tak spočívá zejména v jednání s obchodními partnery, dodavateli či odběrateli, v uzavírání obchodních smluv apod. Prokurista má současně procesní oprávnění jednat za společnost v občanském soudním řízení podle § 21 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, což souvisí především s jeho oprávněním vymáhat u soudu plnění z uzavřených obchodněprávních smluv apod. Prokuristovi ovšem nenáleží manažerské rozhodování o vnitřních otázkách chodu společnosti, určování budoucího zaměření podniku, či jeho řízení. Tato pravomoc náleží statutárnímu orgánu, který je pověřen obchodním vedením společnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že podstatou prokury je především zaručení právní jistoty třetích osob v tom smyslu, že jednání prokuristy v obchodněprávních, resp. civilněprávních závazkových vztazích, je způsobilé společnost zavazovat, a že prokurista je osobou pověřenou jednat za společnost navenek v otázkách týkajících se provozu podniku.

V oblasti veřejného práva je nutné na osobu prokuristy nahlížet jiným úhlem pohledu. Prokurista je osobou, jež má za úkol zabezpečit „provoz podniku", není ovšem osobou oprávněnou či povinnou plnit závazky a povinnosti, jež pro společnost vyplývají z norem veřejného práva. V tomto ohledu vycházel Nejvyšší správní soud z právního názoru vysloveného Nejvyšším soudem v usnesení ze dne 17. 2. 2004, sp. zn. 11 Tdo 972/2003, dostupného na www.nsoud.cz, publikovaného pod č. 48/2005 Sbírky rozhodnutí a stanovisek, že „[z]*e zákonného vymezení prokury nelze dovodit oprávnění či dokonce povinnost prokuristy jednat za podnikatele i v jiných případech než v těch, jež se týkají vlastního provozu podniku. Je třeba rozlišovat právní úkony týkající se provozu podniku od právních úkonů vztahujících se k podnikateli (např. k povinnostem podnikatele jako plátce povinných plateb, resp. k jeho povinnostem daňového subjektu). Existují úkony týkající se provozu podniku, k nimž je prokurista na základě udělené prokury oprávněn v neomezeném rozsahu a bez dalšího zmocnění, ale také úkony, které činí samotný podnikatel (například jako daňový subjekt) vůči státu nebo jiným ze zákona oprávněným subjektům v rámci plnění svých zákonných povinností podnikatele. (...) Povinnost k odvedení příslušných povinných plateb za poplatníka se vztahuje na plátce jako na podnikatele (zaměstnavatele) a není tak úkonem týkajícím se provozu podniku, k němuž je na základě prokury oprávněn prokurista*" (citovaný právní závěr byl následně potvrzen judikaturou Nejvyššího soudu, např. v usneseních ze dne 19. 6. 2006, sp. zn. 5 Tdo 815/2006, a ze dne 16. 4. 2008, sp. zn. 8 Tdo 29/2008, dostupných na www.nsoud.cz). Z uvedeného judikátu Nejvyššího soudu je patrné, že zákonné postavení prokuristy nezakládá bez dalšího oprávnění či dokonce povinnost prokuristy jednat za podnikatele v oblasti úkonů, jež činí samotný podnikatel jako daňový

subjekt vůči státu. Plnění daňové povinnosti vůči státu tedy nespadá do obsahu pojmu „provoz podniku“ vymezeného v § 14 obch. zák.

Jednání daňových subjektů v daňovém řízení je upraveno v § 9 až § 11 daňového řádu. Podle ustanovení § 9 odst. 2 daňového řádu jedná za právnickou osobu statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.

Z třetího odstavce ustanovení § 10 daňového řádu se podává, že daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se 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.

V daňovém řízení se rozlišuje jednání za společnost na základě § 9 odst. 2 daňového řádu a zastupování společnosti na základě plné moci, jež upravuje ustanovení § 10 odst. 3. Ustanovení § 9 odst. 2 daňového řádu stanoví, které subjekty jsou oprávněny jednat za právnickou osobu v daňovém řízení. Citované ustanovení rozlišuje jednak jednání osobní (statutárním orgánem) a jednak zákonné zastoupení právnické osoby. Pouze tyto subjekty (spolu se zástupcem ustanoveným správcem daně podle § 10 odst. 2 daňového řádu) jsou oprávněny udělit plnou moc dalšímu subjektu pro zastupování právnické osoby v daňovém řízení v souladu s § 10 odst. 3 daňového řádu.

Podle § 9 odst. 2 za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo osoba oprávněná za právnickou osobu jednat ze zákona. Pro určení osob oprávněných jednat za právnickou osobu se použije obecná úprava obsažená v § 20 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obč. zák.“). V posuzovaném případě je žalobkyně obchodní společností [podnikatelem ve smyslu § 2 odst. 2 písm. a) obch. zák.], proto se na ni vztahuje speciální úprava týkající se jednání podnikatele obsažená v obchodním zákoníku, která má přednost před obecnou úpravou občanskoprávní. Jednání podnikatelů lze dělit na jednání osobní a na jednání v zastoupení, přičemž se rozlišuje zastoupení zákonné a smluvní. Osobní jednání podnikatele je upraveno v ustanovení § 13 obch. zák., podle něhož právnická osoba jedná statutárním orgánem. Obchodní zákoník dále rozlišuje tři způsoby zákonného zastoupení, a to zastoupení vedoucím organizační složky podniku podle § 13 odst. 3 obch. zák., zastoupení osobou pověřenou při provozování podniku určitou činností podle § 15 obch. zák. a zastoupení jinou osobou jednající v provozovně podnikatele, nemohla-li třetí osoba vědět, že jednající osoba k tomu není oprávněna podle § 16 obch. zák. (tzv. nezmocněný jednatel). Smluvním zastoupením je zastoupení na základě udělené plné moci nebo prokury (srov. Eliáš, K., Bejček, J., Hajn, P., Ježek, J. a kol. Kurs obchodního práva. Obecná část. Soutěžní právo. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 98 - 107).

Za žalobkyni jsou v souladu s výše uvedeným rozborem v daňovém řízení oprávněni jednat podle § 9 odst. 2 daňového řádu statutární orgán a její zákonní zástupci. Další osoby mohou za žalobkyni jednat pouze na základě plné moci, tedy na základě zastoupení smluvního podle § 10 odst. 3 daňového řádu.

Daňový řád v § 9 odst. 2 prokuristovi výslovně nepřiznává procesní oprávnění jednat za právnickou osobu v daňovém řízení a ze samotného zákonného vymezení prokury takové oprávnění nevyplývá, neboť prokurista je smluvním zástupcem podnikatele, nikoliv zástupcem zákonným. Prokurista tedy není oprávněn jednat za právnickou osobu před správcem daně podle § 9 odst. 2 daňového řádu. V daňovém řízení může být prokurista toliko smluvním zástupcem právnické osoby, a to na základě plné moci jemu udělené podle § 10 odst. 3 daňového řádu. V zákonném vymezení prokury zmocnění zastupovat daňový subjekt podle § 10 odst. 3 daňového řádu samo o sobě obsaženo není, neboť placení daní není právním úkonem týkajícím se provozu podniku, nýbrž právním úkonem vztahujícím se k podnikateli (srov. výše citované rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 11 Tdo 982/2003). Aby byl prokurista oprávněn zastupovat společnost v daňovém řízení, muselo by takové zmocnění být výslovně obsaženo např. v listině o udělení prokury či v samostatné plné moci. Nadto nelze pominout, že prokuru u společnosti s ručením omezeným uděluje zpravidla valná hromada, nestanoví-li společenská smlouva jinak (§ 125 odst. 2 obch. zák.), nikoliv statutární orgán; oproti tomu plnou moc k zastupování v daňovém řízení může udělit pouze statutární orgán, zákonný zástupce nebo zástupce ustanovený (§ 10 odst. 3 daňového řádu).

Problematikou substitučního zastoupení, tj. přenosu plné moci zmocněncem na jinou osobu, aby jednala za zmocnitele, se daňový řád výslovně nezabývá. Je proto třeba podpůrně vycházet z obecné úpravy zastoupení na základě plné moci obsažené v § 31 a násl. občanského zákoníku. Podle ní je zmocněnec oprávněn udělit plnou moc jiné osobě, aby místo něho jednala za zmocnitele ve dvou případech: 1) je-li výslovně oprávněn podle plné moci udělit plnou moc jiné osobě nebo 2) je-li zmocněncem právnická osoba (§ 33a obč. zák.). Stejně tak se mohou nechat zastupovat dalším zmocněncem osoby, které jsou k tomu výslovně oprávněny právním předpisem (např. advokát, daňový poradce). Pokud by prokurista byl na základě plné moci zmocněn k zastupování společnosti v daňovém řízení, mohl by zmocnit dalšího zmocněnce k zastupování společnosti jen v případě, že by k tomu byl výslovně oprávněn v listině o udělené plné moci, nebo že by byl osobou, která je na základě právního předpisu oprávněna nechat se zastupovat substitutem (např. daňovým poradcem či advokátem).

Nejvyšší správní soud uzavírá, že z důvodů shora vyjmenovaných v posuzované věci neobstojí právní názor Krajského soudu v Hradci Králové, že ze samotného vymezení prokury (§ 14 obch. zák.) vyplývá oprávnění prokuristů zvolit si zástupce pro daňové řízení v souladu s § 10 odst. 3 daňového řádu. V řízení před krajským soudem bylo zcela mimo oblast zkoumání, zda existovala plná moc, jež by prokuristy zmocňovala zastupovat žalobkyni v daňovém řízení, případně, zda obsahem takové plné moci bylo výslovné oprávnění prokuristů, přenést udělenou plnou moc na dalšího zmocněnce. Pokud by uvedená plná moc neexistovala, nebyli by prokuristé oprávněni zastupovat žalobkyni v daňovém řízení podle § 10 odst. 3 daňového řádu, a nemohli by tak platně udělit plnou moc k zastupování žalobkyně v daňovém řízení dalším subjektům, konkrétně daňovému poradci Ing. Z. U. Takový postup by se příčil zásadě, že nikdo nemůže na druhého převést více práva, než sám má *(nemo ad alium transferre potest, quam ipse habet)*, uznávané již v římském právu (srov. Kincl, J., Urfus, V., Škrejpek, M. Římské právo. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 90).

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. června 2010

JUDr. Marie
Žišková
předsedkyně senátu