



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **S., a. s.**, zastoupené JUDr. Milanem Kyjovským, advokátem se sídlem v Brně, Poštovská 8c, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2007, č. j. 31 Ca 181/2006 – 43,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Stěžovatel **je p o v i n e n** zaplatit účastníkovi S., a. s. na náhradě nákladů řízení částku 2400 Kč, a to ve lhůtě do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce JUDr. Milana Kyjovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 28. 2. 2007, č. j. 31 Ca 181/2006 – 43, zrušil k žalobě účastníka řízení rozhodnutí stěžovatele ze dne 18. 7. 2006, č. j. 8743/06/FŘ 150, kterým bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 9. 11. 2005, č. j. 164103/05/289960/5272 (výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, vydané podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), a současně zrušil i toto rozhodnutí a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud dovodil, stejně jako účastník řízení, že pokud byl ke dni 8. 2. 1999 na společnost S. B., spol. s r.o. v likvidaci prohlášen konkurz, nemohlo být rozhodnutí o vyměření daně této společnosti (daň z převodu nemovitostí) ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, dne 23. 2. 1999 doručeno nikomu jinému než správci konkurzní podstaty úpadce. Jestliže tedy nebyl platební výměr doručen správci konkurzní podstaty nebo jím pověřené osobě, nelze hovořit o řádném doručení rozhodnutí. V důsledku

neúčinného doručení platebního výměru primárnímu dlužníku (úpadci), potom ovšem nemohl vzniknout ani ručitelský závazek účastníka řízení. Výsledkem tohoto chybného postupu je skutečnost, že je na účastníku řízení vymáhána daňová povinnost jiného daňového subjektu, jež nikdy nevznikla. Odvolací námitka účastníka řízení, že není ručitelem, neboť mu ručitelský závazek nevznikl, proto nepochybně představuje přípustný odvolací důvod. Stěžovatel však vycházel z jiného právního názoru a posoudil tuto námitku jako nepřípustný odvolací důvod. V důsledku této vady řízení se odvolací námitkou účastníka řízení již nezabýval přesto, že se obsahově vztahovala k zákonnosti rozhodnutí o věci samé. V důsledku toho je podle názoru krajského soudu napadené správní rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku pravomocného vyměření daně daňovému dlužníku, a to v návaznosti na právní účinky doručení platebního výměru ze dne 5. 2. 1999, kdy následně byl na majetek tohoto dlužníka prohlášen konkurz. Je tomu tak proto, že finanční úřad postupoval při doručování tohoto platebního výměru zcela v souladu s ustanovením § 17 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kdy adresáta písemnosti řádně označil, zvolil pro její doručování správnou poštovní službu a není pak jeho další povinností zkoumat, zda adresátem určená osoba pro převzetí zásilky tuto zásilku adresátovi skutečně předala. Finanční úřad dne 5. 2. 1999 postupoval zcela v souladu se zákonem, když platební výměr adresoval přímo daňovému dlužníku, neboť tohoto dne nemohl být právně relevantní cestou obeznámen s tím, že dne 8. 2. 1999, tedy ex post, bude na majetek tohoto dlužníka prohlášen konkurz a ustanoven správce konkurzní podstaty. Z ustanovení § 29 odst. 2 obch. zák. je patrné, že skutečnosti zapsané do obchodního rejstříku jsou účinné vůči každému ode dne jejich zveřejnění, ledaže zapsaná osoba prokáže, že třetí osobě bylo provedení zápisu známo dříve. Navíc z ustanovení § 29 odst. 1 obch. zák. vyplývá, že proti tomu, kdo jedná v důvěře v zápis v obchodním rejstříku, nemůže ten, jehož se takový zápis týká, namítat, že tento zápis neodpovídá skutečnosti. Esenciální myšlenkovou linií tohoto výkladu je i skutečnost, že rozhodnutí Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 8. 2. 1999, č. j. 39 K 45/98-349, kterým byl prohlášen konkurz na majetek daňového dlužníka a ustaven správce konkurzní podstaty, bylo do obchodního rejstříku zapsáno dne 9. 2. 1999. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s výkladem účastníka řízení, že podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. h) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění účinném do 30. 4. 2000, zaniklo zmocnění P. V. dne 8. 2. 1999, kdy nastaly účinky prohlášení konkurzu, protože průkaz zmocněnce pro ni byl vystaven až dne 18. 2. 1999, tedy po prohlášení konkurzu. Tato, slovy účastníka řízení „plná moc vyhotovována příjemcem zásilek ve spolupráci s Č., s. p.“ nemohla zaniknout s právními účinky prohlášením konkurzu ke dni 8. 2. 1999, poněvadž by to bylo dříve než byla vůbec vystavena. Těmito zásadními skutečnostmi se krajský soud, jak to vyplývá z odůvodnění jeho rozsudku, nezabýval. Z ustanovení § 17 a násl. zákona o správě daní a poplatků pak nevyplývá povinnost pro finanční úřad, aby zasílal opětovně jím již jednou zaslané písemnosti v návaznosti na následně prohlášený konkurz na majetek původního adresáta. Finanční úřad totiž nemá v rámci doručování více práv a povinností než ty, které jsou mu stanoveny v § 17 a násl. zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s tím, že se jako odvolací orgán nezabýval ve svém rozhodnutí vlastním vyměření daně daňovému dlužníkovi, protože v napadeném rozhodnutí konstatoval, že daňovému dlužníkovi bylo řádně vyměřeno a zároveň uvedl i okamžik nabytí právní moci rozhodnutí, jímž se tak stalo. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že doručování písemností je významným procesním úkonem správce daně, který je zodpovědný za to, aby proběhlo řádně, neboť je předpokladem pro jeho další úkony, tedy i pro úkony vůči zákonnému ručiteli. Pokud k řádnému doručení písemnosti nedošlo, nemůže být tento procesní úkon považován za perfektní, stejně tak jako kdyby jeho faktické provedení správce daně nemohl prokázat. Pokud stěžovatel namítá, že správce daně by měl doručovat správci konkurzní podstaty teprve od okamžiku, kdy tato skutečnost vyjde v daňovém řízení najevo, pak vlastně požaduje, aby mu byly zvláště dokazovány skutečnosti, které jsou vůči všem ostatním subjektům účinné v důsledku zákonného postupu konkurzního soudu. Je proto nucen opětovně konstatovat, že pověřením k přebírání písemností je pouhá plná moc a nejedná se o žádný veřejnoprávní akt. Pokud stěžovatel tvrdí, že pověření pro přebírání zásilek pro P. V. vzniklo až po prohlášení konkurzu, pak je třeba zkoumat jeho platnost. Správce konkurzní podstaty P. V. po prohlášení konkurzu žádné takové pověření neudělil a nejednala tedy za správce konkurzní podstaty. Stěžovatel sice „zpochybňuje“ závěry krajského soudu s tím, že ono pověření bylo uděleno až po prohlášení konkurzu, nijak se však nevypořádává se skutečností, že účastníkem řízení byl v tu chvíli již ex lege správce konkurzní podstaty. Účastník řízení proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou stížní námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud poté, co se zabýval doručením platebního výměru ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, a dovodil, že nebyl doručen oprávněné osobě, se nemohl již dále zabývat faktickým vyměřením daně z převodu nemovitostí a existencí daňového nedoplatku. V tomto směru uvedl krajský soud své závěry v odůvodnění rozsudku.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani stížní námitku, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku pravomocného vyměření daně daňovému dlužníku, a to v návaznosti na právní účinky doručení platebního výměru ze dne 5. 2. 1999,

č. j. 12540/99/289960/5272, kdy následně (dne 8. 2. 1999) byl na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurz.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

V dané věci byla platebním výměrem ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, daňovému subjektu S. B., spol. s r. o. v likvidaci vyměřena daň z převodu nemovitosti ve výši 6 103 095 Kč, a to z toho titulu, že prodal na základě kupní smlouvy ze dne 16. 7. 1998 účastníku řízení nemovitosti. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly dnem 27. 7. 1998. Platební výměr ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, který byl adresovaný poplatníku daně z převodu nemovitostí byl, jak vyplývá z dokladu o doručení, převzat dne 23. 2. 1999. Na dokladu o doručení je uveden nečitelný podpis s dodatkem „zmocněnec“ a „razítko nepoužívám“. Z dokladu je dále patrné, že dne 10. 2. 1999 byl adresát vyzván k převzetí písemnosti a dne 11. 2. 1999 byla zásilka uložena. Rozhodnutím Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 8. února 1999, č. j. 39 K 45/98-349, byl prohlášen konkurs na majetek společnosti S. B., spol. s r. o. v likvidaci a ustaven konkursní správce s tím, že účinky prohlášení konkursu nastaly vyvěšením usnesení na úřední desce soudu dne 8. února 1999 (účinky prohlášení konkursu jsou stanoveny v § 14 odst. 1 zákona č. 328/1991 Sb., ve znění účinném do 30. 4. 2000, kde je pod písm. h) uvedeno, že zanikají úpadcovy příkazy, plné moci včetně prokury).

Z výše uvedeného vyplývá, že je nezbytné od sebe odlišit dvě skutečnosti, kterými jsou jednak odeslání rozhodnutí a jednak doručení rozhodnutí, kterým byla daňovému subjektu S. B., spol. s r. o. v likvidaci ukládána ve smyslu § 32 odst. 1, věta druhá zákona o správě daní a poplatků (v návaznosti na ustanovení § 18 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) daňová povinnost. V této souvislosti nelze nesouhlasit se stěžovatelem, že v době, kdy finanční úřad vyhotovil předmětný platební výměr, uvedl ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, správného příjemce, a to jak na rozhodnutí samém, tak na obálce. Institut odeslání rozhodnutí však zákon o správě daní a poplatků nezná. Naopak ale zná institut doručení, který je upraven v ustanovení §§ 17 až 20 zákona o správě daní a poplatků. Není pochyb o tom, že platební výměr ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, je písemností, kterou je třeba doručit do vlastních rukou podle ustanovení § 17 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 18 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jak bylo uvedeno již výše, jenom na základě rozhodnutí, které je řádným způsobem doručeno nebo sděleno, lze přiznávat práva nebo ukládat povinnosti. S účinností od 8. 2. 1999 (po prohlášení konkursu) bylo proto nutno adresovat a doručovat písemnosti určené daňovému subjektu S. B., spol. s r. o. v likvidaci správci konkurzní podstaty, kterým byl ustanoven advokát JUDr. P. B., Ph.D. Tento správce konkurzní podstaty však nebyl adresátem předmětného platebního výměru. Z tohoto důvodu proto není možné považovat platební výměr ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, za doručенý. Po prohlášení konkursu lze s ohledem na ustanovení § 8 odst. 2 a § 14 odst. 1 písm. h) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění účinném do 30. 4. 2000, doručovat pouze správci konkurzní podstaty, popř. jím zmocněnému zástupci. Jak vyplývá ze správního spisu, správce konkurzní podstaty udělil dne 9. 2. 1999 plnou moc ke všem úkonům spojeným s vyřizováním mzdové agendy úpadce společnosti S. B., spol. s r. o. a pro jednání se všemi státními orgány, které v dané oblasti vykonávají svou působnost (zejména úřady práce, orgány sociálního zabezpečení, finanční úřady atd.) společnosti D., s. r. o., která

je v rozsahu tohoto zmocnění oprávněna jednat jménem úpadce. Dne 8. 3. 1999 pak udělil správce konkurzní podstaty plnou moc Ing. R. D., aby jej za úpadce zastupoval při jednání s finančním úřadem ve věcech daní, odvodů a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí. Tato generální plná moc se vztahuje též na jednání s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven. Společností D., s. r. o. však předmětný platební výměr dne 23. 2. 1999 převzat nebyl. Ze sdělení Č., s. p. ze dne 15. 2. 2006 vyplývá, že z databáze vydaných průkazů zmocněnce bylo zjištěno, že dne 18. 2. 1999 byl vystaven průkaz zmocněnce č. 99/0251 na zmocnitele S. B., spol. s r. o. v likvidaci. Uvedený průkaz měl platnost do 17. 2. 2002 a jako zmocněnec byla na průkazu pouze uvedena P. V. Protože skartační doba dodacích dokladů Č., s. p. je tři roky, nebylo možno prověřit, kdo předmětnou zásilku převzal.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že finanční úřad neunesl ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, podle kterého správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, důkazní břemeno. Zásilka obsahující platební výměr ze dne 5. 2. 1999, č. j. 12540/99/289960/5272, sice převzata byla, jak to vyplývá z dokladu o jejím doručení, není ale prokázáno, že se jednalo o osobu k převzetí oprávněnou, neboť nebyla adresována správci konkurzní podstaty, nýbrž daňovému dlužníku společnosti S. B., spol. s r. o. v likvidaci. Stejný adresát byl uveden i na výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 26. 4. 1999, č. j. 47774/99/289960/5272. Lze souhlasit se stěžovatelem, že z ustanovení § 17 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá povinnost správci daně opětovně zasílat jím již jednou zasláné písemnosti, ale to platí jen za předpokladu, že zasílaná písemnost je řádně doručena. V tomto případě však finanční úřad neměl řádně doručeno rozhodnutí oprávněné osobě, a daň z převodu nemovitostí proto nebyla vyměřena. V době, kdy byla účastníku řízení zaslána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 9. 11. 2005, č. j. 164103/05/289960/5272, ještě lhůta podle ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neuplynula. V daném případě však ke vzniku daňového nedoplatku nedošlo, neboť daň z převodu nemovitostí nebyla účinně vyměřena, protože platební výměr o jejím vyměření nebyl doručen oprávněné osobě. Jestliže tedy nebyla daň z převodu nemovitostí účinně vyměřena, neměl ručitel povinnost podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, za daňového dlužníka zaplatit daňový nedoplatek.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci stěžovatel úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Účastníku řízení, který ve věci úspěch měl byla přiznána náhrada nákladů řízení v částce 2400 Kč (jeden úkon právní služby za 2100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky, kterým je podání ve věci samé a náhrada hotových výdajů 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky).

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

V Brně dne 27. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu