



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. T.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, č. j. 31 Ca 91/2005 – 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, č. j. 31 Ca 91/2005 – 40, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 11. 12. 2006, č. j. 31 Ca 91/2005 – 40 zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 31. 5. 2005, č. j. 395/05/FR 130, kterým bylo zamítnuto odvolání S. T. (dále jen „účastník řízení“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Telči ze dne 6. 10. 2004, č. j. 19160/04/317970/1108, kterým byl účastníkovi řízení sdělen předpis penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1995 ve výši 1 398 748 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud s odkazem na ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvedl, že rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení, neboť toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Dále krajský soud shrnul, jaký je v odvolacím řízení rozsah přezkumu předmětného prvostupňového rozhodnutí a poukázal v této souvislosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 117/2004 - 50. Podle názoru krajského soudu se stěžovatel nevypořádal přezkoumatelně s tvrzením účastníka řízení, že dodatečné daňové přiznání nepodal a že dluh mu nebyl řádně sdělen. Pochybnosti vzbuzuje také dodatečné daňové přiznání, neboť z podacího razítka není zřejmé, bylo – li doručeno finančnímu úřadu osobně nebo zasláno, den zjištění důvodů pro podání přiznání je přemazáván a není zřetelný. Poté následovala již jen výzva k zaplacení daňového nedoplatku ze dne 12. 9. 1996, která byla doručena matce účastníka M. T. Tato, jak bylo zjištěno ze správního spisu, účastníka řízení nezastupovala. Ze správního spisu ani z odůvodnění

napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jak a kdy finanční úřad sdělil účastníkovi řízení vyměření daně a z toho se odvíjející dluh poté, co dne 2. 10. 2002 obdržel sdělení M. T., že účastníka řízení od srpna 1996 nezastupuje a že předmětná plná moc byla již v roce 1996 odvolána. Po výzvě ze dne 12. 9. 1996 doručené M. T. dne 18. 9. 1996 následoval již pouze platební výměr na daňové penále ze dne 6. 10. 2004. S tvrzením účastníka řízení, že mu nebyl dluh řádně sdělen, se stěžovatel vypořádal bez odůvodnění pouze z právního hlediska terminologicky nejasnou úvahou o tom, že řízení o vyměření daňové povinnosti bylo ukončeno a že, vzhledem k uplynutí lhůt stanovených zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) pro uplatnění mimořádných opravných prostředků, nelze již pravomocně stanovenou daňovou povinnost z dodatečného přiznání napadat. Krajský soud jako formalistickou odmítl úvahu stěžovatele, že v září 1996, kdy byla M. T. doručena výzva k zaplacení daňového nedoplatku, nemohl vědět, že M. T. již účastníka řízení nezastupuje, a proto bylo doručení účinné. Stěžovateli totiž nic nebránilo doručit tuto výzvu přímo účastníkovi řízení poté, co dne 2. 10. 2002 obdržel sdělení M. T. týkající se zastupování účastníka řízení, neboť platební výměr na penále byl vydán až po dvou letech. Stěžovatel tím porušil ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z výzvy ze dne 13. 6. 2002 k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě se účastník o doměření daně nedozvěděl, neboť tato výzva se k předmětnému dluhu nevztahovala. Totéž platí i pro výzvu ze dne 23. 2. 2004. Tyto výzvy nemohou být považovány za sdělení dluhu vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období, neboť v nich není uvedeno zdaňovací období, za které je dluh vymáhán, a ani čísla jednací vykonatelných rozhodnutí se neshodují s dodatečným daňovým přiznáním. Z popsané skutkové situace je zřejmé, že v případě, že účastník řízení nepodal dodatečné daňové přiznání a ani k tomuto úkonu nikoho nezplnomocnil, nemohl se dozvědět o vzniku dluhu, a proto se nemohl účinně bránit proti doměření daně z přidané hodnoty. K tomu krajský soud odkázal na konstantní judikaturu, např. na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 31 Ca 39/2005 - 70 a na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2005, č. j. 11 Ca 207/2005 - 23. Žalobní námitkou týkající se způsobu výpočtu penále se krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2003, č. j. 7 A 38/2001 - 37 nezabýval s tím, že pokud ruší rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, nemusí se zabývat správností právního posouzení věci. Jelikož krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, zrušil je, aniž by se dalšími žalobními body věcně zabýval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť obsahuje konstatování z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která však obsahově a věcně nesouvisí s posuzovaným případem. Takové citace z judikatury proto nutně působí na adresáty tohoto rozsudku zcela nesrozumitelně. Dalším důvodem, pro který stěžovatel považuje napadený rozsudek za nesrozumitelný, je to, že z něj nelze seznat, zda soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z důvodu vad řízení před správním orgánem nebo z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu. K tomu stěžovatel podotkl, že soud v odůvodnění výroku a jeho bližší konkretizaci konstatuje, že rozhodnutí stěžovatele ruší z jiného důvodu (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), než pak dále zdůvodňuje (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Jako nezákonnou odmítl stěžovatel domněnku soudu, že daňovým subjektem udělená a správci daně doručená generelní plná moc nemá ve svém důsledku právní účinky až do jejího právně účinného odvolání. Výklad krajského soudu představuje porušení základních zásad daňového řízení, zejména zásady hospodárnosti a zásady spolupráce daňových subjektů se správcem daně, neboť správce daně by podle tohoto výkladu musel před každým doručováním zástupci s generelní plnou mocí zjišťovat, zda má tato plná moc nadále stávající právní účinky.

Správce daně by tak byl nucen postupovat nad rámec svých zákonných oprávnění a nad rámec jemu svěřené pravomoci. Stěžovatel neměl důvod, i s ohledem na faktické jednání zástupce účastníka řízení, prověřovat pravost udělené plné moci. Tuto povinnost mu zákon neukládá a požadování jejího plnění u každého daňového subjektu, který je zastoupen na základě generelní plné moci, by bylo možno považovat za zcela extenzivní výklad. Tím by došlo k popření základních principů právního institutu plné moci, neboť její vypovězení by mělo zcela contra legem dřívější účinky než samotný jednostranný právní úkon jejího vypovězení a účinného oznámení této skutečnosti správci daně, jako třetí osobě, která je povinna její existenci stále respektovat. Účastníkovi by tak byla upřena, resp. soudem vyloučena, jeho povinnost k aktivnímu přístupu k ochraně svých práv a byl by postaven do role nesvéprávního subjektu. Stěžovatel dále uvedl, že se krajský soud věnoval zejména přezkoumávání doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ze dne 12. 9. 1996 a výzev finančního úřadu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 13. 6. 2002 a ze dne 23. 2. 2004. Tyto výzvy však nejsou procesní podmínkou, jejíž splnění by umožňovalo vydání napadeného rozhodnutí. Jedná se tedy o skutečnosti zcela právně irelevantní. Přezkoumání platebního výměru na daňové penále nevěnoval krajský soud bližší argumentaci. Stěžovatel dále namítal, že nemůže pro nesrozumitelnost dovodit ratio argumentace krajského soudu týkající se výpočtu penále. Podle stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku zcela opomenul skutečnost, že povinnost platit penále není ukládána rozhodnutím správce daně, nýbrž vzniká ze zákona, tudíž platebním výměrem se „pouze“ daňovému dlužníkovi sděluje penále. Povinnost platit penále podle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků vzniká již okamžikem, kdy se daňový dlužník ocitl v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám shledal vadu uvedenou v odst. 3 citovaného ustanovení, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 24. 11. 1995 bylo účastníkem řízení podáno přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1995, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 726 934 Kč. Správní spis dále obsahuje plnou moc datovanou dne 28. 5. 1996, v níž je výslovně uvedeno, že účastník řízení zmocňuje svoji matku M. T., aby jej „zastupovala při daňovém řízení“. Rozsah zmocnění je dále vymezen tak, že „Zmocnění se vztahuje na všechny úkony.“. Dne 29. 5. 1996 bylo za stejné zdaňovací období podáno dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty na změnu daňové povinnosti ve výši 1 726 934 Kč. Finančním úřadem byla účastníkovi řízení konkludentně vyměřena daňová povinnost v této výši ke dni 31. 5. 1996. Dne 12. 9. 1996 vyzval finanční úřad účastníka řízení k zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1995 ve výši 1 692 215 Kč v náhradní lhůtě. Tato výzva byla doručena M. T. dne 18. 9. 1996. V dopise ze dne 27. 9. 2002, který finanční úřad obdržel dne 2. 10. 2002, sdělila M. T., že „...jak dobře víte, od srpna 1996 syna nezastupuji, veškeré záležitosti ve vztahu k Vašemu úřadu vyřizuje sám, a to i na Vaši výslovnou výzvu. Plnou moc, o níž se zmiňujete odvolal, a to již v r. 1996, nehledě na to, že plná moc byla neplatná. Prosím proto, abyste i nadále doručovali písemnosti přímo mému synovi“. Dne 6. 10. 2004 pak vydal finanční úřad platební výměr na daňové penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1995, kterým účastníkovi řízení sdělil předpis penále ve výši 1 398 748 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal účastník řízení dne 3. 11. 2004 odvolání, ve kterém mimo jiné uvedl, že „Pokud správce daně vycházel při stanovení staršího dluhu z dodatečného daňového přiznání, namítám, že já jsem

toto daňové přiznání neučinil, protože jsem k němu neměl důvod. Navíc jsem jej učinit ani nemohl, neboť jsem byl v té době ve vazbě. Pokud je vycházeno ze zmocnění, nevzpomínám si, že bych k tomuto úkonu zmocnění uděloval“. Toto odvolání stěžovatel napadeným rozhodnutím zamítl, přičemž k otázce zastoupení účastníka řízení uvedl, že „Paní M. T. byla pověřena vedením účetnictví odvolatele, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání s ním vedeném ve smyslu ust. § 12 ZSDP dne 20. 2. 1996. Dne 28. 5. 1996 byla vystavena plná moc k jeho zastupování při daňovém řízení. Dne 2. 10. 2002 bylo správci daně doručeno oznámení o vypovězení této plné moci, v němž paní T. uvádí, že syna nezastupuje již od srpna roku 1996“.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zdůraznil, že účastník řízení už v odvolání zpochybnil udělení plné moci své matce M. T. a otázku stanovení daňové povinnosti posoudil tak, že účastník řízení dodatečné daňové přiznání nepodal a ani k tomuto podání nikoho nezmocnil. Nemohl se tudíž o vzniku dluhu dozvědět a bránit se proti doměření daně z přidané hodnoty. Vycházel přitom ze závěru, že M. T. svého syna, tj. účastníka řízení, nezastupovala. Tento závěr však není v napadeném rozsudku nijak odůvodněn. Za postačující totiž podle Nejvyššího správního soudu nelze v žádném případě považovat pouhé tvrzení krajského soudu, že M. T. „jak bylo ze správního spisu zjištěno žalobce nezastupovala“, když krajský soud neuvedl, na základě jakých důkazů obsažených ve správním spise tento závěr učinil. Dále krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že „Z výše popsané skutkové situace je zřejmé, že v případě, že dodatečné daňové přiznání žalobce nepodal, a k tomuto podání nikoho nezplnomocnil, nemohl se dozvědět o vzniku dluhu, že čehož vyplývá, že se proti doměření daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období nemohl účinně bránit“. Krajský soud svůj ničím nepodložený závěr o neexistenci zmocnění M. T. pouze znovu zopakoval, opět bez jakékoli další argumentace. Bez povšimnutí nelze také ponechat to, že krajský soud vůbec nezohlednil skutečnost, že předmětné dodatečné daňové přiznání bylo podáno dne 29. 5. 1996, tedy v době, o které M. T. netvrdila, že by svého syna nezastupovala. Ta totiž ve výše citovaném sdělení pouze uvedla, že svého syna nezastupuje od srpna 1996. Také k obsahu plné moci ze dne 28. 5. 1996 krajský soud v napadeném rozsudku nic konkrétního neuvedl. Krajský soud proto pochybil, když se přes skutečnosti vyplývající ze správního spisu v otázce zastoupení účastníka řízení (plná moc ze dne 29. 5. 1996, sdělení M. T. ze dne 2. 10. 2002, tvrzení účastníka řízení v jeho odvolání ze dne 3. 11. 2004, že si nevzpomíná, že by někoho zplnomocnil) přenesl v podstatě pouhým konstatováním, že účastník řízení v době podání dodatečného daňového přiznání (29. 5. 1996) a současně vyměření daně podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů nebyl M. T. zastoupen. Z napadeného rozsudku tedy není vůbec zřejmé, jak krajský soud k závěru týkajícímu se zastoupení účastníka řízení jeho matkou dospěl. Jelikož se v daném případě jedná o skutkové zjištění, o které krajský soud opřel své rozhodovací důvody, je podle Nejvyššího správního soudu napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (obdobně k otázce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

K závěru krajského soudu, že se stěžovatel s tvrzením účastníka řízení, že mu nebyl dluh řádně sdělen, vypořádal bez odůvodnění pouze z právního hlediska terminologicky nejasnou úvahou, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést, že námitku týkající se řádného sdělení dluhu účastník v odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále vůbec neuplatnil.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, nezabýval se námitkami uplatněnými v kasační stížnosti. K tomu by totiž mohl přistoupit až poté, co by výsledkem řízení před krajským soudem bylo jeho přezkoumatelné rozhodnutí.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. prosince 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu