

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupený JUDr. Irenou Tšponovou, advokátkou se sídlem Kratochvílova 15, Přerov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2010, čj. 356/10-1505-806794, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2011, čj. 22 Af 41/2010 – 23,

t a k t o :

Věc **s e p o s t u p u j e** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Přerově rozhodnutími ze dne 8. 9. 2009, čj. 93393/09/393940807073 a čj. 93392/09/393940807073, nařídil daňové exekuce proti žalobci jako povinnému. Žalovaný zamítl odvolání žalobce rozhodnutím specifikovaným v záhlaví tohoto usnesení.

[2] Žalobce v žalobě mj. namítal, že v době, kdy byly vydány vykonávané platební výměry na daň z příjmů fyzických osob, byla na majetek žalobce nařízena exekuce prodejem podniku exekučním příkazem JUDr. Tomáše Vrány, soudním exekutorem. Správcem podniku byl ustanoven Ing. Vladimír Dömisch, který ke svému zastupování ve věci daňové exekuce dále zmocnil Ing. Šelleho. Ani Ing. Dömischovi ani Ing. Šellemu však nebyl žádný z platebních výměrů doručen, proto dle žalobce nikdy žádný z vykonávaných platebních výměrů nenabyl právní moci.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění mj. uvedl, že si je vědom rozsudku NSS ze dne 10. 3. 2010, čj. 5 Afs 82/2009 - 63, v související žalobcově věci. V něm zdejší soud vyslovil, že správce podniku v daňovém řízení bude vždy zastupovat povinného,

a to i bez jeho souhlasu. Tento rozsudek však dle krajského soudu nepředstavuje ustálenou judikaturu NSS, neboť NSS již 29. 4. 2010 v rozsudku čj. 8 Afs 49/2009 - 70 bez předložení věci rozšířenému senátu zaujal jiný právní názor. Krajský soud se proto necítil vázán právním názorem vysloveným v rozsudku čj. 5 Afs 82/2009 - 63, samozřejmě vyjma věci, o níž přímo šlo. Správce podniku se v červnu 2006 vyjádřil tak, že je vyloučeno, aby žalobce v daňovém řízení zastupoval.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[4] Žalobce podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Žalobce především tvrdí, že situace řešená rozsudkem čj. 8 Afs 49/2009 - 70 byla jiná, neboť zde se Nejvyšší správní soud vyjádřil jen tak, že pokud by i správní orgán měl za povinnost dotázat se správce podniku, zda hodlá uplatňovat své právo jednat ve správním řízení za žalobce, nebylo by možno v porušení této povinnosti spatřovat vadu řízení mající za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. V žalobcově věci je nepochybné, že ve spise jeho správce daně je založena plná moc udělená dne 6. 11. 2006 správcem podniku Ing. Dömischem daňovému poradci Ing. Šellemu. To vyvrací závěr krajského soudu, že v červnu 2006 správce podniku zastupování žalobce odmítl. Proto mělo být doručováno jen správci podniku.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že z rozsudku čj. 8 Afs 49/2009 - 70 jasně plyne, že bez ohledu na to, zda správce daně podal správci podniku dotaz, zda hodlá žalobce zastupovat, zůstává daňovým dlužníkem žalobce. Proto dotaz není s to na této situaci nic změnit. Podle § 338k odst. 6 o. s. ř. je správce podniku oprávněn zastupovat povinného ve sporech a řízeních, v nichž je povinný účastníkem a které se týkají podniku. Žalobce má bez dalšího za to, že daňové řízení je pod toto ustanovení subsumovatelné, aniž říká proč. Smyslem institutu správce podniku je, aby nedošlo ke snížení majetku prodávajícího podniku. Řízeními týkajícími se podniku a subsumovatelnými pod § 338k odst. 6 o. s. ř. proto mohou být pouze taková řízení, na jejichž výsledku je hodnota spravovaného podniku závislá. Žalovaný dále poukazuje na to, že příjmy z podnikání vykonávaného prostřednictvím exekvovaného podniku nejsou předmětem samostatného daňového řízení. Žalobce míní, že daňové řízení, jehož předmětem je daň z příjmů z podnikání vykonávaného prostřednictvím podniku, je řízením týkajícím se tohoto podniku podle § 338k odst. 6 o. s. ř. Tento závěr by však v případě, že podnikatel má i jiné příjmy, musel vést k nelogickému závěru o existenci oprávnění správce podniku zastupovat povinného bez jeho souhlasu i ve věcech těchto příjmů nemajících s podnikem žádnou souvislost. To je v přímém rozporu se smyslem institutu správce podniku. Daňové povinnosti podnikatele mají veřejnoprávní charakter a ať již vznikají výlučně zdaněním příjmů z podnikání nebo i z jiných příjmů, zatěžují vždy osobu podnikatele. Na hodnotu podniku, jehož správu správce podniku vykonává, nemají bez ohledu na druh zdaňovaného příjmu vliv a na osobu vydražitele nepřecházejí.

[6] Žalovaný má proto za to, že daňové řízení není řízením, které by bylo podřaditelné pod řízení uvedená v § 338k odst. 6 o. s. ř., v nichž je správce podniku z titulu své funkce oprávněn povinného, a tedy i žalobce, zastupovat. Na výrok kasační stížností napadeného

rozsudku by proto nemělo vliv ani případné nesprávné posouzení právní otázky, zda je správce podniku v řízeních týkajících se podniku povinen či pouze oprávněn povinného zastupovat.

[7] Na vyjádření reagoval žalobce replikou. V ní setrval na názoru, že rozsudky NSS čj. 5 Afs 82/2009 - 63 a čj. 8 Afs 49/2009 - 70 se týkají odlišných věcí. Daňové povinnosti a případně daňové nedoplatky mohou hodnotu podniku značně měnit. Je zejména na správci podniku, aby se snažil docílit všemi prostředky situace příznivé pro oprávněného. Jako zcela zavádějící a ničím neopodstatněný hodnotí argument, podle něhož v daňovém řízení se řeší i jiné příjmy podnikatele, jiného druhu, a proto správce podniku zastupovat v daňovém řízení povinného ve smyslu § 338k odst. 6 o. s. ř. nemůže nikdy. Naopak, zastupovat povinného v daňovém řízení by mělo být zájmem správce podniku, a tudíž i oprávněného či dalších oprávněných, kteří do řízení přistoupili. Závěr, že správce podniku do této oblasti nemůže nijak zasáhnout, protože se podniku netýká, je nepřijatelný. Navíc v daném případě se žádné jiné příjmy žalobce neřešily.

[8] Z uvedených důvodů setrává žalobce na názoru, že dodatečný platební výměr za rok 2002 nebyl žalobci nikdy řádně doručen. Z tohoto důvodu proti němu nemohl podat opravný prostředek. Nebyl-li řádně doručen, nikdy nenabyl ani právní moci. Nenabyl-li právní moci, jde o nárok prekludovaný.

III.

Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[9] Klíčovou otázkou pro posouzení této věci je, zda je správce podniku oprávněn zastupovat daňový subjekt v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob. Tato otázka je podstatná pro závěr, zda oba platební výměry na tuto daň byly stěžovateli řádně doručeny. Ve věci je nepochybné, že oba platební výměry byly doručeny přímo žalobci, který proti nim nepodal odvolání. Žalobce tvrdí, že oba platební výměry měly být doručeny správci podniku, který údajně uplatnil právo na zastupování žalobce v daňovém řízení z titulu své funkce správce podniku.

[10] Hlava sedmá části šesté občanského soudního řádu upravuje výkon rozhodnutí prodejem podniku. V usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí soud ustanoví správce podniku a současně v určitých oblastech omezí povinného (§ 338h odst. 1 o. s. ř.). Podle § 338k odst. 6 o. s. ř. *ve sporech a v jiných řízeních, v nichž je povinný účastníkem a které se týkají podniku, je správce oprávněn povinného zastupovat i bez jeho souhlasu; má přitom obdobné postavení jako zástupce účastníka na základě procesní plné moci (§ 28a odst. 1). Po dobu, po kterou správce podniku zastupuje povinného, nesmí jiné osoby povinného zastupovat nebo za něj jednat.* Na nyní projednávanou věc je toto ustanovení aplikovatelné dle § 71 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti.

[11] Ustanovení § 338k odst. 6 o. s. ř. vyložil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 10. 3. 2010, čj. 5 Afs 82/2009 - 63. V tomto rozsudku, který se týkal související žalobcovy věci (penále na daň z příjmů fyzických osob), zdejší soud uvedl mj. následující: „Z [§ 338k odst. 6 o. s. ř. ve spojení s § 71 e. ř.] vyplývá, že na správce podniku je nutno

pohlížet jako na zástupce na základě zákonného zmocnění, a to právě ve věcech, jež se týkají podniku. Správce podniku především dbá o to, aby po nařízení výkonu rozhodnutí nedošlo bezdůvodně ke zmenšení majetku prodávaného podniku, popřípadě aby se majetek náležející k podniku očekávaným způsobem zvýšil. Jakkoli povinný neztrácí v důsledku nařízení exekuce prodejem podniku právo provozovat podnik, je v důsledku vzniku možných škod dáno zákonem zmocnění, aby správce podniku provedl určité potřebné úkony sám. Jestliže v době nařízení výkonu rozhodnutí probíhají u soudu nebo u jiných orgánů řízení, která se týkají podniku, je i v těchto řízeních správce podniku oprávněn povinného zastupovat. Tato skutečnost dopadá i na daňové řízení, které se podniku povinného zpravidla bude týkat. Nejvyšší správní soud nesdílí názor žalovaného v tom, že správce podniku je oprávněn nikoliv však již povinen daňový subjekt zastupovat. Z citované právní úpravy lze naopak dovodit, že správce podniku v daňovém řízení bude vždy zastupovat povinného, a to i bez jeho souhlasu. V případě nařízení exekuce a ustanovením správce podniku sice povinný neztrácí způsobilost být daňovým subjektem dle ust. § 6 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [...], výkon jeho práv a povinností je však omezen tím, že je nevykonává povinný osobně, nýbrž prostřednictvím správce podniku. Per analogiam lze do určité míry postavení a úlohu správce podniku přirovnat např. k postavení insolvenčního správce, disponuje obdobnými právy a povinnostmi jako daňový subjekt, a je nutno na něj takto v daňovém řízení i nahlížet. Daňový subjekt zůstává příjemcem rozhodnutí dle ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, současně je nutno zohlednit skutečnost, že v řízení za něj jedná a provádí úkony tento zákonný zástupce - správce podniku dle ust. § 338k odst. 6 o. s. ř. Za situace, kdy je správce podniku oprávněn zastupovat povinného v daňovém řízení i bez jeho souhlasu a činit za něj právní úkony, jej pak nelze vyloučit ani z procesu doručování dle ust. § 17 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž nelze vyloučit, aby si osoba, jež je oprávněna jednat za daňový subjekt, zvolila svého zástupce“ (zvýraznění doplněno).

[12] Z právě citovaného odůvodnění tedy plyne, že správce podniku je zákonným zástupcem daňového subjektu, který se může nechat zastoupit další osobou. Absence doručení platebního výměru správci podniku představuje vadu doručení rozhodnutí daňovému subjektu.

[13] Naproti tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 Afs 49/2009 - 70 dovodil, že správní orgány nepochybily, „pokud se nedotázaly správce podniku, zda hodlá uplatnit své právo jednat ve správním řízení za stěžovatele.“ I pokud by však snad i takovou povinnost měly, „nebylo by možno v jejím porušení spatřovat vadu řízení mající za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Daňovým subjektem totiž i nadále v takových případech zůstává sám povinný a to, že správní orgány jednaly s ním a nikoli se správcem podniku, nemůže povinný namítat ve svůj prospěch jako podstatnou vadu řízení.“

[14] První senát NSS má za to, že oba právě citované právní závěry jsou v rozporu. Spor se přitom netýká otázky, kdo je daňovým subjektem. Daňovým subjektem je samozřejmě i nadále vlastník podniku. Předmětem sporu je, zda zákon zakládá zmocnění správci podniku jednat jménem daňového subjektu v daňovém řízení. Buď platí názor pátého senátu, že v daňovém řízení je správce daně zákonným zástupcem daňového subjektu (povinného v exekučním řízení), který může kdykoliv za trvání řízení toto své právo uplatnit. Daňový subjekt sice neztrácí způsobilost být daňovým subjektem dle § 6 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, „výkon jeho práv a povinností je však omezen tím, že je

nevykonává povinný osobně, nýbrž prostřednictvím správce podniku“, a to včetně doručování písemností správce daně. Anebo platí závěr osmého senátu, že správce daně se nemusí vůbec dotazovat správce podniku, zda snad hodlá zastupovat v daňovém řízení povinného (daňový subjekt), neboť samotnou skutečnost, „že *správní orgány jednaly s [povinným] a nikoli se správcem podniku, nemůže povinný namítat ve svůj prospěch jako podstatnou vadu řízení*“. Žalobce má sice pravdu v tom, že osmý senát zvažoval primárně důsledky toho, že se správce daně nedotázal správce podniku, zda hodlá daňový subjekt zastupovat. V závěru svého odůvodnění však osmý senát jasně uvedl, že vadou daňového řízení s důsledky pro zákonnost rozhodnutí nikdy nebude přímé jednání s daňovým subjektem.

[15] K rozřešení konfliktu obou právních názorů je nutno především položit si otázku, co spadá pod spory a jiná řízení, *v nichž je povinný účastníkem a které se týkají podniku* (§ 338k odst. 6 o. s. ř.). Pouze pokud řízení splňuje tuto hypotézu, je správce podniku oprávněn povinného zastupovat i bez jeho souhlasu. Ustanovení § 338k odst. 6 o. s. ř. je upraveno v civilním procesním předpise, a proto se v prvé řadě vztahuje především na řízení civilní. Není samozřejmě vyloučeno, aby se vztahovalo též na řízení ve věcech veřejných subjektivních práv a povinností. Otázkou však je, zda se může z logiky věci vztahovat též na daňové řízení týkající se dlužníka, jehož podnik je exekvován. Klíčovou otázkou je, zda lze daňové řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob proti daňovému dlužníkovi (vlastníkovi podniku) podřadit pojmu „řízení týkající se podniku“ (§ 338k odst. 6 o. s. ř.).

[16] První senát NSS v tomto ohledu považuje za přesvědčivou argumentaci žalovaného, jak ji podal ve svém vyjádření (srov. shora bod [5]). Rovněž podle prvního senátu je smyslem institutu správce podniku, aby nedošlo ke snížení majetku prodáváného podniku. Řízeními „týkajícími se podniku“ podle § 338k odst. 6 o. s. ř. proto mohou být pouze taková řízení, na jejichž výsledku je hodnota spravovaného podniku závislá, nebo které se jinak dotýkají přímo právě podniku. Opačný závěr by směřoval k tomu založit právo správce podniku zastupovat povinného v jakémkoliv řízení, byť se takovéto řízení dotýká podniku jen okrajově a vzdáleně. To by zcela zásadním způsobem omezilo podstavení povinného nad jakoukoliv rozumnou míru, bez jakéhokoliv racionálního odůvodnění.

[17] Příjmy z podnikání podnikem, který je postižen výkonem rozhodnutí, nejsou předmětem samostatného daňového řízení. Jako takové nejsou oddělitelné od jakýchkoliv jiných příjmů téhož daňového subjektu. Právní názor pátého senátu by proto musel vést k závěru o existenci oprávnění správce podniku zastupovat povinného bez jeho souhlasu ve věcech všech jeho příjmů, tedy i příjmů nemajících s podnikem naprosto žádnou souvislost. To je v přímém rozporu se smyslem institutu správce podniku. Současně by to mohlo vést až k porušení procesních práv daňového subjektu, kterému by do daňového řízení mohl podle své libovůle vstupovat správce podniku jako zákonný zástupce.

[18] První senát se ztotožňuje se žalovaným rovněž v tom, že daňové povinnosti týkající se příjmů podnikatele mají veřejnoprávní charakter. Ať již vznikají výlučně zdaněním příjmů z podnikání nebo i z jiných příjmů, zatěžují vždy jen osobu podnikatele. Na hodnotu podniku, jehož správu správce podniku vykonává, nemají bez ohledu na druh zdaňovaného příjmu vliv a na osobu vydražitele zásadně nepřecházejí (srov. § 338zk odst. 1 o. s. ř. a *contrario*).

[19] Právě uvedené závěry jsou v souladu též s principy, z nichž vychází civilní judikatura. Podle ní hypotéza § 338k odst. 6 o. s. ř. předpokládá řízení, „*které by se týkalo pouze podniku povinného, který správce podniku spravuje a ze kterého jedině své postavení zástupce povinného odvozuje.*“ Takovýmto řízením není například konkursní řízení, které se „*i v té fázi, jež začíná podáním návrhu na prohlášení konkursu na majetek dlužníka (povinného) a končí rozhodnutím soudu o tomto návrhu, týká jakéhokoliv dalšího majetku dlužníka (povinného), včetně jiného podniku dlužníka (povinného)*“ (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. 5. 2008, sp. zn. 29 Cdo 699/2008, publ. též pod č. 23/2009 Sb. soudních rozhodnutí a stanovisek). Podle prvního senátu rovněž vyměřovací řízení na daň z příjmů fyzických osob je takovým řízením, které se týká jakéhokoliv majetku daňového subjektu, nejen exekvovaného podniku. Skutečnost, kterou namítá žalobce, totiž že on sám v této individuální věci snad neměl příjmy z jiné činnosti, není pro tento obecný závěr podstatná. Ostatně takováto otázka může být proměnlivá a právě ona může být třeba i jednou z otázek řešených v daňovém řízení.

[20] První senát podotýká, že doktrína civilního procesu se vyjádřila též k možnostem zastoupení správce podniku. Např. E. Dlouhá soudí, že správce podniku „*musí povinného zastupovat osobně, nemůže se dát zastoupit jiným zástupcem ani zmocnit jinou osobu, aby v řízení zastupovala povinného. Zástupce pro řízení, v němž je předepsáno povinné zastoupení (pro dovolání), v takovém případě volí povinný; správce je oprávněn zasáhnout, jen jestliže je povinný nečinný a za podmínek uvedených v § 338k odst. 4*“ (in: Drápal, L. - Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009, s. 2598).

IV. Závěr

[21] První senát proto shrnuje, že o právu správce podniku zastupovat daňový subjekt (povinného) v daňovém řízení existuje navzájem rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu. S ohledem na existenci navzájem rozporné judikatury je proto dána pravomoc rozšířeného senátu tuto judikaturu sjednotit (§ 17 s. ř. s.).

[22] Proto se navrhuje rozšířenému senátu, aby vyslovil právní závěr, podle něhož i v případě exekuce podniku zůstává daňovým subjektem i nadále povinný. Skutečnost, že správce daně jednal s ním a nikoli se správcem podniku, není vadou daňového řízení.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Michal Mazanec, Karel Šimka, Jaroslav Vlašín, Marie Turková, Miluše Došková a Jakub Camrda. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců v propadné lhůtě jednoho týdne ode dne, kdy zjistí důvody podjatosti (§ 8 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci se mohou vyjádřit k otázce předložené rozšířenému senátu ve lhůtě 2 týdnů od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 4. dubna 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu