

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Karla Šimky, JUDr. Barbary Pořízkové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupený JUDr. Irenou Tšponovou, advokátkou se sídlem Kratochvílova 15, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě 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 :

I. Je-li nařízen výkon rozhodnutí prodejem podniku povinného, doručuje správce daně povinnému i správci podniku povinného písemnosti tehdy, týká-li se řízení před správcem daně podniku a využil-li správce podniku svého oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř. a projevil vůči správci daně svoji vůli v dané věci povinného zastupovat.

II. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádru sporu a dosavadní postup ve věci

[1] Jádrem sporu v projednávané věci je právní otázka, zda a případně za jakých podmínek je správce podniku v řízení o výkon rozhodnutí či v exekučním řízení oprávněn zastupovat povinného i bez jeho souhlasu v daňovém řízení. Na tom, jakým způsobem bude uvedená otázka zodpovězena, závisí závěr, zda byl v daňovém řízení účinně doručen, a tedy nabyl právní moci platební výměr, nebyl-li doručen správci podniku.

[2] 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.

[3] Žalobce v žalobě mj. namítal, že v době, kdy byly vydány platební výměry na daň z příjmů fyzických osob, které byly podkladem exekučních titulů (výkazů nedoplatků), byla na majetek žalobce nařízena exekuce prodejem podniku exekučním příkazem JUDr.

Tomáše Vrány, soudního exekutora. Správcem podniku byl ustanoven Ing. V. D., který ke svému zastupování ve věci daňové exekuce dále zmocnil Ing. Šelleho. Ani Ing. D., ani Ing. Šellemu však nebyl žádný z platebních výměrů (šlo o dodatečné platební výměry ze dne 14. 5. 2007, čj. 7142/07/393912/3404, a ze dne 25. 5. 2007, čj. 75121/07/393912/3404) doručen, proto dle žalobce nikdy žádný z vykonávaných platebních výměrů nenabyl právní moci.

[4] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění mj. uvedl, že si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2010, čj. 5 Afs 82/2009 - 63, v související žalobcově věci. V něm Nejvyšší správní 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 Nejvyššího správního soudu, neboť již v rozsudku ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 Afs 49/2009 - 70, tento soud 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.

[5] Žalobce podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Podle něho byla situace řešená rozsudkem čj. 8 Afs 49/2009 - 70 jiná, neboť zde se Nejvyšší správní soud vyjádřil jen tak, že i pokud by správní orgán měl 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. D. 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.

[6] Podle žalovaného z rozsudku čj. 8 Afs 49/2009 - 70 jasně plyne, že bez ohledu na to, jestli 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 prodáváného 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

pokračování

správce podniku vykonává, nemají bez ohledu na druh zdaňovaného příjmu vliv a na osobu vydražitele nepřecházejí.

[7] 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.

[8] 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 podle žalobce nepřijatelný. Navíc v daném případě se žádné jiné příjmy žalobce neřešily.

[9] Z uvedených důvodů setrval 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 podle žalobce o nárok prekludovaný.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[10] Podle názoru prvního senátu je klíčovou otázkou pro posouzení této věci, 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.

[11] První senát poukazuje na to, že 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.

[12] 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), 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 prodáváného 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 ustanovení 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.“

[13] Z právě citovaného odůvodnění tedy podle prvního senátu 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.

[14] 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.“

[15] První senát dospěl k závěru, že oba citované právní závěry jsou v rozporu. Spor se přitom netýká otázky, kdo je daňovým subjektem. Daňovým subjektem je podle prvního senátu i nadále majitel podniku. Předmětem sporu je, zda zákon zakládá zmocnění správci podniku jednat jménem daňového subjektu v daňovém řízení. Buď platí názor

pokračování

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 podle prvního senátu 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.

[16] První senát míní, že 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 předmětem exekuce. 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.).

[17] První senát v tomto ohledu považuje za přesvědčivou argumentaci žalovaného, jak ji podal ve svém vyjádření. Souhlasí se žalovaným, že smyslem institutu správce podniku je, 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 která 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 postavení povinného nad jakoukoliv rozumnou míru, bez jakéhokoliv racionálního odůvodnění.

[18] 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.

[19] 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*).

[20] Právě uvedené závěry jsou podle prvního senátu 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.

[21] První senát podotýká, že doktrína civilního procesu se vyjádřila též k možnostem zastoupení správce podniku. Např. Eva 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).

[22] První senát tedy dospěl k závěru, že o právu správce podniku zastupovat daňový subjekt (povinného) v daňovém řízení existuje navzájem rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu, a proto předložil věc rozšířenému senátu s tím, že rozhodná právní otázka má být posouzena tak, že 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.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III. 1. Pravomoc rozšířeného senátu

[23] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *(d)ospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

pokračování

[24] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2010, čj. 5 Afs 82/2009 - 63, byl vyjádřen právní názor, že správce podniku v daňovém řízení vždy zastupuje povinného, a to i bez jeho souhlasu. Daňový subjekt zůstává příjemcem rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, v řízení za něj jedná a provádí úkony tento zákonný zástupce - správce podniku dle § 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 podle § 17 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž nelze vyloučit, aby si osoba, jež je oprávněna jednat za daňový subjekt, zvolila svého zástupce.

[25] První senát chce, aby Nejvyšší správní soud zaujal právní názor jsoucí v řadě ohledů v rozporu s názorem pátého senátu charakterizovaným výše. Předně má za to, že daňové povinnosti mohou často přesahovat rámec podniku daňového subjektu, a bylo by proto absurdní za této situace připustit oprávnění správce podniku i zde zastupovat povinného. Příjmy z podnikání generované podnikem, který je postižen výkonem rozhodnutí či exekucí, nejsou podle prvního senátu předmětem samostatného daňového řízení a nejsou oddělitelné od jakýchkoliv jiných příjmů téhož daňového subjektu. Podle prvního senátu nelze připustit, aby správce podniku byl oprávněn zastupovat povinného bez jeho souhlasu ve věcech všech jeho příjmů, tedy i příjmů nemajících s podnikem naprosto žádnou souvislost. První senát v tom vidí přímý rozpor se smyslem institutu správce podniku a nebezpečí porušení procesních práv daňového subjektu, kterému by do daňového řízení mohl podle své libovůle vstupovat správce podniku jako zákonný zástupce.

[26] Jak je patrné z předestřených shrnutí právních názorů pátého a prvního senátu, jsou v obsahovém rozporu. Podle pátého senátu je správce podniku povinného v zásadě vždy jeho zástupcem, zatímco první senát takové zastoupení ve věcech správy daní nepřipouští. Posouzení výše uvedené právní otázky je přitom jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným, neboť od jeho řešení se odvíjí odpověď na otázku, komu měly být doručeny platební výměry vymáhané v daňové exekuci, proti níž žalobce brojí. Z uvedeného je patrné, že první senát dospěl k právnímu názoru odlišnému od toho, který již dříve v jiné věci zaujal Nejvyšší správní soud. Pravomoc rozšířeného senátu ve věci jednat je proto dána.

[27] Pro úplnost rozšířený senát dodává, že nevidí rozpor mezi prvním senátem předestřenými právními názory pátého senátu a osmého senátu (druhý z nich vyjádřený v rozsudku ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 Afs 49/2009 - 70). Osmý senát se ve svém rozsudku omezil pouze na závěr, že jednak majetek, jehož se v jím řešeném případě týkala daňová exekuce vůči povinnému, nebyl součástí podniku povinného, jednak že, i kdyby byl, a kdyby tedy ve vztahu k němu bylo dáno oprávnění správce podniku v řízeních týkajících se tohoto podniku jednat, samotná skutečnost, že správce daně jednal přímo s povinným, a nikoli se správcem podniku, by vzhledem k účelovosti postupu povinného nemohla vést k závěru, že takový postup správce daně může povinný účinně namítat jako vadu řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Rozšířený senát tedy v právním názoru osmého senátu nespatřuje popření stěžejní teze pátého senátu, že správce podniku je oprávněn jednat za povinného jako jeho zástupce v daňovém řízení, týká-li se podniku. Osmý senát pouze dovodil, že skutečnost, že takto správce podniku nejednal, neb –

za daných skutkových okolností – mu to povinný svým chováním ani neumožnil, nedává povinnému možnost tuto vadu účinně namítat vůči správci daně.

III. 2. Právní názor rozšířeného senátu

III. 2. 1. Podnik a jeho daňověprávní status

[28] Právní otázka, kterou je na místě vyřešit, se týká podniku. Podnik, jak známo, není subjektem práva. *Podnikem se pro účely tohoto zákona rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit (§ 5 odst. 1 obchodního zákoníku). Podnik je věc hromadná. Na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu. Tím není dotčena působnost zvláštních právních předpisů vztahujících se k nemovitým věcem, předmětům průmyslového a jiného duševního vlastnictví, motorovým vozidlům apod., pokud jsou součástí podniku (§ 5 odst. 2 obchodního zákoníku).*

[29] Podnik jako komplexní majetkovou hodnotu tvořenou různými funkčně propojenými složkami podnikání lze prodat jako celek smlouvou o prodeji podniku (§ 476 a násl. obchodního zákoníku). Podle § 476 odst. 1 obchodního zákoníku *(s)mlouvou o prodeji podniku se prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu. Při prodeji podniku platí specifická pravidla pro přechod závazků vztahujících se k podniku: Na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje (§ 477 odst. 1 obchodního zákoníku). K přechodu závazku se nevyžaduje souhlas věřitele, prodávající však ručí za splnění převedených závazků kupujícím (§ 477 odst. 3 obchodního zákoníku).*

[30] Výše uvedená ustanovení o přechodu závazků se však nevztahují na daňové dluhy, neboť přechod takových závazků vylučoval dříve § 45 zákona o správě daní a poplatků, který stanovil, že *(d)ohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak*; nyní podobné ustanovení obsahuje § 241 d. ř., jenž stanoví, že *(d)ohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná; to neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona*. Judikatura Ústavního soudu, konkrétně usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, přitom neshledala protiústavním právní názor obecných soudů, že § 477 odst. 1 obchodního zákoníku není ve vztahu k § 45 zákona o správě daní a poplatků zvláštním ustanovením. Ústavní soud ve zmíněném usnesení uvedl: *„Názor ohledně výkladu a aplikace § 477 odst. 1 obchodního zákoníku, že placení daně nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva, neboť pojmově placení daně znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona, aniž by stát daňovému subjektu nabízel za úhradu daně poskytnutí určitého ekvivalentu, a z toho dovozený závěr, že daňová povinnost je zcela nepochybně povinností veřejného práva, přičemž daňovým předpisem je jakýkoliv přenos daňové povinnosti zakázán, považuje Ústavní soud za ústavně konformní, neboť i podle jeho názoru je daňová povinnost plátce daně povinností veřejnoprávní. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž*

pokračování

zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, upravuje kogentně i to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Názor, že takovým zvláštním právním předpisem je obchodní zákoník, který v ustanovení týkajícím se prodeje podniku, resp. části podniku, v § 477 odst. 1 stanoví, že na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje, je mylný, neboť v případě daňové povinnosti je plátce daně ve vztahu vůči orgánu veřejné moci, který rozhoduje o jeho právech a povinnostech. Plátce daně jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (viz Ústavní soud ČSFR, Sbírka usnesení a nálezů, č. 3, Brno, 1992. str. 11). Smlouva o prodeji podniku, resp. části podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přecházejí závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoli však veřejnoprávní povinnosti. Ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku nepředstavuje tedy v tomto případě ve vztahu k § 45 zákona o správě daní a poplatků lex specialis.“

[31] Z výše uvedeného je nepochybné, že veškeré daňové povinnosti vztahující se zcela či zčásti, přímo nebo nepřímo k podniku jsou úzce vázány na osobu daňového subjektu a nepřecházejí prodejem podniku na jinou osobu. Lze mít za to, že nemohou přejít na vydražitele ani v případě, že byl podnik prodán v dražbě v rámci výkonu rozhodnutí prodejem podniku či v rámci provedení exekuce prodejem podniku, neboť i v tomto případě, jakkoli právní předpisy o výkonu rozhodnutí či exekuci na to výslovně nepamatují, či přesněji řečeno právě proto, že právní úprava žádné výslovné ustanovení o přechodu tohoto typu pohledávek na vydražitele neobsahuje, se uplatní logika vztahu veřejného a soukromého práva vyjádřená ve shora zmíněném usnesení Ústavního soudu. Znamená to mimo jiné, že daňové povinnosti majitele podniku se nemohou projevit ve zjištěné ceně podniku pro účely dražební vyhlášky podle § 338n odst. 1 písm. e), odst. 2 o. s. ř. ani mezi závazky podniku podle § 338n odst. 1 písm. d), resp. c) o. s. ř., neboť tyto povinnosti nejsou právně součástí podniku, třebaže s ním ekonomicky úzce souvisejí.

III. 2. 2. Exekuce prodejem podniku a daňové povinnosti

[32] Jakkoli z výkladu výše provedeného je patrné, že daňové povinnosti jsou úzce vázány na osobu majitele podniku a s podnikem nepřecházejí smluvně ani na základě dražby na jinou osobu, neznamená to, že s podnikem nesouvisejí. Je tomu právě naopak.

[33] V souvislosti s provozem podniku vzniká jeho majiteli řada daňových povinností. Zdanitelná plnění produkovaná podnikem podléhají dani z přidané hodnoty a v některých případech spotřební dani; tyto daně je majitel podniku povinen platit, na druhé straně má přirozeně i nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jsou-li pro to splněny podmínky. Je-li součástí podniku nemovitost, musí za ni majitel podniku platit daň z nemovitostí. Kupuje-li se pro účely podniku nemovitost či prodává-li se nemovitost, jež byla součástí podniku, vzniká majiteli podniku povinnost platit daň z převodu nemovitosti či mu může vzniknout ručitelský závazek za takovou daň. Je-li součástí podniku silniční motorové vozidlo či přípojně vozidlo, vzniká za splnění dalších podmínek majiteli podniku povinnost platit silniční daň. A konečně – jako v projednávaném případě –

výnosy produkované podnikem mohou podléhat dani z příjmů, ať již fyzických osob, anebo právnických osob, kterou musí majitel podniku platit.

[34] Je nutno opětovně zdůraznit, že subjektem daně zde není podnik samotný, neboť ten nemá žádnou právní subjektivitu, nýbrž majitel podniku. Daňová povinnost mu vzniká ekonomicky vzato v důsledku činnosti podniku; je svým způsobem „následkem“ toho, že podnik provozuje. Je tedy zřejmé, že daňové povinnosti související s podnikem se podniku velmi silně týkají v tom smyslu, že za určitých okolností mohou ovlivnit výnosnost činnosti prováděné podnikem, tok peněz povinného týkajících se podniku a v posledku i ekonomické vyhlídky podniku. Ten, kdo podnik jako majitel a daňový subjekt provozuje, bude mít zpravidla zájem na tom, aby minimalizoval své daňové povinnosti, ovšem aby se zároveň nedostal do situace, kdy mu bude daň doměřena, včetně s tím spojených sekundárních finančních povinností (pokuty, penále, úroky z prodlení, náklady eventuální daňové exekuce apod.), které podnik a v posledku tedy majitele finančně postihnou.

[35] Daňové povinnosti a jejich plnění tedy mohou významně ovlivnit ekonomickou situaci podniku. Příkladů si lze představit celou řadu: Například volba určitého daňového režimu konkrétních činností podniku (třeba toho, zda činnost bude podléhat DPH, anebo nikoli, lze-li dotýčnou činnost provozovat různými způsoby a podle toho tuto daň platit, anebo neplatit); způsob pořízení věcí potřebných pro činnost podniku mající daňové důsledky (např. vzetí úvěru na pořízení věcí a uplatňování úroků z úvěru jako nákladů, anebo pořízení věcí na operativní či finanční leasing); daňové dopady obchodování povinného v rámci činnosti podniku se spojenými osobami; volba nejrozumnějších daňově optimalizačních strategií využívajících např. dohod o zamezení dvojímu zdanění; volba způsobů provádění činnosti podniku, má-li daňové konsekvence (např. provádění činností zaměstnanci majitele podniku v pracovním poměru, anebo osobami samostatně výdělečně činnými na základě jiných než pracovněprávních vztahů) aj. To vše může velmi výrazně ovlivnit celkový tok peněz do podniku a mimo něj, a tedy i jeho disponibilní prostředky a ziskovost.

[36] Rovněž způsob hrazení daňových povinností a to, zda se tak děje v zákonné výši a včas, může ovlivnit hodnotu podniku. Povinnému mohou v souvislosti s provozem podniku vzniknout sekundární finanční povinnosti, které bude třeba zaplatit z prostředků příslušejících k podniku. Majetek, který je součástí podniku, může být kvůli daňovým povinnostem povinného zatížen zástavními právy ve prospěch správce daně či jinými zajišťovacími instituty či může propadnout ve prospěch správce daně v důsledku činnosti porušující daňověprávní povinnosti povinného (např. na úseku spotřebních daní).

[37] Dopady na majetek podniku mohou mít i činnosti povinného nesouvisející s provozem a financováním podniku, a to právě proto, že daňové pohledávky se neváží na podnik jako takový, který z daňověprávního hlediska obecně nemá samostatnou právní existenci, nýbrž na povinného samotného jako na majitele podniku. Majetek příslušející k podniku může být použit k zajištění či k úhradě daňových povinností povinného nesouvisejících s provozem podniku. Z toho vyplývá, že i majetkoprávní dispozice povinného, včetně dispozic daňověprávních, jež nesouvisejí v úzkém slova smyslu s provozem podniku, se podniku mohou významným způsobem majetkově týkat.

pokračování

[38] Zvlášť významný je pak vztah daňověprávních povinností povinného a hodnoty podniku tehdy, je-li povinným právnická osoba, jejímž jediným majetkem je podnik sám a jež je ve své podstatě i z hlediska dalšího trvání své právní existence závislá na tom, že podnik bude generovat výnosy potřebné pro udržení platební schopnosti povinného a odvrácení jeho insolvence a následného zániku jako samostatné právnické osoby. V takovém případě mohou daňověprávní úkony zatěžující povinného, a tedy i jeho podnik, vést k takovému snížení hodnoty podniku, že exekuce bude muset v důsledku insolvence povinného přejít do podoby insolvenčního řízení, což zpravidla vede k pouze částečnému uspokojení pohledávek věřitelů (oprávněných).

[39] Jak již bylo shora naznačeno, vedle daní souvisejících s konkrétním podnikem mohou na jeho majitele dopadat také další daňové povinnosti – ať již vztahující se k jeho soukromému či rodinnému životu, k jeho jiné výdělečné činnosti (např. zaměstnanecké či k výnosům z kapitálových investic) nebo k jiným jeho podnikům. Znamená to tedy, že jedna daň v jednom zdaňovacím období (např. daň z příjmů fyzických osob, je-li majitelem podniku fyzická osoba) může být „složena“ ze zdrojů majících původ nejen v podniku svého majitele, nýbrž i v řadě jiných jeho aktivit.

III. 2. 3. Správce podniku a plnění daňových povinností povinného

[40] Smyslem a účelem výkonu rozhodnutí prodejem podniku je zajistit majetkové hodnoty tvořící podnik pokud možno tak, aby podnik mohl být nejen při provádění výkonu rozhodnutí, ale i poté, co bude prodán v exekuční dražbě, provozován, a tedy dlouhodobě přinášel výtěžek. Od 1. 1. 2013 (viz novelizaci o. s. ř. provedenou zákonem č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony) zákon dokonce počítá s tím, že jedním ze dvou možných způsobů výkonu rozhodnutí prodejem podniku je správa podniku a vyplacení výtěžku správy oprávněnému – viz § 338ma o. s. ř. Podnik se prodává jako organický celek zvláštním způsobem výkonu rozhodnutí právě proto, že cenná je na něm zpravidla jeho schopnost dlouhodobě vytvářet výtěžek, bude-li řádně provozován. Prodej v dražbě se má docílit nejvyšší možná cena, a proto zájmem oprávněného i orgánů provádějících výkon rozhodnutí či exekuci má být takové provozování podniku v průběhu vykonávacího či exekučního řízení, aby zájem dražitelů o podnik byl co největší a tomu odpovídala i cena dosažená dražbou. Ostatně i zájmem povinného by zásadně mělo být docílit co nejvyššího výnosu při prodeji podniku v dražbě, neboť tak se uhradí co největší díl pohledávky oprávněného, příp. dokonce celá pohledávka včetně dalších přihlášených pohledávek a část výtěžku může zbýt i pro povinného samotného.

[41] Na druhé straně nelze přehlédnout, že v reálné situaci provozu podniku v rámci výkonu rozhodnutí či exekuce, tedy pod kuratelou správce podniku ustanoveného soudem či soudním exekutorem, se mohou nejrůznější zájmy oprávněného a povinného střetávat. Střety se mohou projevovat nejen v soukromoprávních, ale i ve veřejnoprávních aspektech správy podniku, čítaje v to i správu daní. Přitom právě způsob plnění daňových povinností majitele podniku může hodnotu a výtěžnost podniku významně ovlivnit, jak bylo shora vyloženo. Ve světle smyslu a účelu exekuční správy podniku prováděné správcem podniku tak je nepochybně potřebné, aby správce podniku mohl v patřičné míře uplatnit svůj vliv na to, aby daňové povinnosti majitele podniku, jež mohou, ať již z jakýchkoli důvodů a

jakýmkoli způsobem, ovlivnit finanční situaci podniku, byly adekvátně plněny. Na druhé straně majitel podniku (povinný) má stejně tak legitimní právo požadovat, aby v daňových řízeních ohledně daňových povinností týkajících se takto podniku nebyl vystaven libovůli správce podniku a aby správce podniku nemohl na úkor jeho jiných subjektivních veřejných práv zvyšovat hodnotu podniku pro účely dražby nad rámec předvídaný zákonem.

[42] Smysl a účel výkonu rozhodnutí prodejem podniku tedy v oblasti daňových povinností souvisejících s provozem podniku velí požadovat po povinném a správci podniku maximální možnou míru spolupráce a koordinace vzájemných postupů i v situaci střetu zájmů povinného a oprávněného. Správce podniku má být nestranným a efektivním správcem sledujícím zájem na udržení a případném navýšení hodnoty podniku tak, aby bylo docíleno co možná nejvyššího výtěžku z jeho prodeje (event. podle nové úpravy účinné od 1. 1. 2013 co nejvyššího výtěžku správy podniku), a tím chráněny co možná nejlépe zájmy jak oprávněného, tak povinného. To se ostatně projevuje v celé řadě ustanovení upravujících vztah povinného a správce podniku, např. v povinnosti povinného podle § 338h odst. 1 písm. d) o. s. ř. *správcí umožnit kdykoliv nahlížet do účetní evidence a dalších písemností týkajících se podniku a bez omezení vstupovat do všech prostor podniku*, povinnosti správce podniku podle § 338i odst. 3 o. s. ř. *vykonávat svou funkci s odbornou péčí a jeho povinnosti podle § 338k odst. 1 dbát, aby po nařízení výkonu rozhodnutí nedošlo bezdůvodně ke zmenšení majetku postiženého podniku, popřípadě aby se majetek podniku očekávaným způsobem zvýšil*. Je zřejmé, že v situaci, v níž se zájmy povinného a oprávněného mohou střetávat, je třeba, aby správce podniku disponoval účinnými nástroji řízení podniku, včetně řešení s tím souvisejících daňových otázek, avšak zároveň byl podroben účinné vnější kontrole, která mu nedovolí svého postavení zneužít vůči povinnému nad rámec potřebný pro efektivní vymožení pohledávky vůči povinnému.

[43] Právní úprava postavení a oprávnění správce podniku umožňuje výše uvedených cílů dosahovat. Ustanovení § 338k a 338l o. s. ř., vymezující některá oprávnění správce podniku při úkonech týkajících se podniku a upravující dohled soudu nad správcem podniku, v tomto ohledu představují provázanou a vyváženou právní úpravu.

[44] Podle § 338k odst. 1 o. s. ř. *(s)právce při výkonu své funkce postupuje podle zákona a dalších právních předpisů a podle pokynů soudu; dbá, aby po nařízení výkonu rozhodnutí nedošlo bezdůvodně ke zmenšení majetku postiženého podniku, popřípadě aby se majetek podniku očekávaným způsobem zvýšil. K řádnému zajištění majetku podniku činí vhodná opatření, zejména vyrozumí peněžní ústav, že s prostředky na účtu povinného, které slouží k provozování podniku, může povinný nakládat jen s jeho souhlasem. Vyžadují-li to okolnosti případu, může správce vyzvat dlužníky povinného, aby plnění svých peněžitých dluhů skládali na účet povinného, který za tím účelem zřídil. Zjistí-li správce, že součástí podniku je nemovitost, vyrozumí bez zbytečného odkladu příslušný katastrální úřad, že byl nařízen výkon rozhodnutí postižením podniku a že povinný nesmí bez jeho souhlasu nemovitost převést na jiného, zatížit ji nebo s ní jinak nakládat. Podle odst. 2 pak (s)ouhlas správce s úkony povinného musí být udělen písemně; u písemných úkonů musí být obsažen na téže listině. Právní úkony povinného, které učinil bez souhlasu správce, jsou neplatné. Podle odst. 3, (v)yzve-li správce dlužníka povinného, aby plnění svého peněžitého dluhu skládal na určitý účet, nesmí dlužník po doručení výzvy dluh plnit jinak. Nesplní-li dlužník povinného dluh v souladu s výzvou správce,*

pokračování

je správce oprávněn domáhat se jako zástupce povinného řádného splnění dluhu. Podle odst. 4, (n)eučiní-li povinný řádně a včas úkony potřebné k odvrácení brozící škody na majetku podniku, je povinen tyto úkony provést správce jako zástupce povinného. Podle odst. 5, (o)dmítne-li správce udělit povinnému souhlas k úkonu potřebnému k řádnému provozování podniku, může povinný soudu navrhnout, aby svým usnesením souhlas správce nahradil. Soud o návrhu rozhodne po slyšení správce a povinného; proti jeho usnesení není odvolání přípustné. Konečně podle odst. 6 (v) 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.

[45] Podle § 338l odst. 1 o. s. ř. *(s)oud dohlíží, jak správce plní své povinnosti uložené mu zákonem a dalšími právními předpisy nebo soudem. Při výkonu dohlédací činnosti je soud oprávněn vyžádat si od správce zprávu o jeho činnosti, nahlížet do listin správce a povinného a provádět potřebná šetření. Zjistí-li v činnosti správce nedostatky, uloží správci, aby je odstranil; proti tomuto usnesení není odvolání přípustné. Podle odst. 2 (z) a porušení povinností při výkonu funkce může soud uložit správci pořádkovou pokutu; postupuje přitom obdobně podle § 53. Podle odst. 3 pak, (n)ejplní-li správce řádně své povinnosti nebo z jiných vážných důvodů, může soud na návrh některého z účastníků nebo správce anebo i bez návrhu zprostit správce funkce. Zproští-li soud správce funkce, ustanoví současně jiného správce. Správce, který byl funkce zproštěn, je povinen řádně předat funkci novému správci a poskytnout mu všechny potřebné informace a doklady.*

[46] Správce podniku je orgánem (jakýmsi „agentem“) soudu či soudního exekutora při výkonu rozhodnutí (exekuci). Je to tedy osoba, jíž přísluší určitá pravomoc daná veřejnoprávní (procesní) úpravou, tedy oprávnění a zároveň povinnost jednat zákonem předvídaným způsobem. Správce podniku má především oprávnění a povinnost zajistit majetek podniku (§ 338k odst. 1, 4 a 6 o. s. ř.) a za tímto účelem může jednat i sám. Vedle toho však oprávnění k jednání týkajícímu se podniku neztrácí ani povinný samotný, vyžaduje se však souhlas správce podniku (§ 338k odst. 2 o. s. ř.), který si ovšem povinný může za splnění zákonných podmínek na správci soudně vymoci (§ 338k odst. 5 o. s. ř.).

[47] Zatímco ustanovení odst. 2 v § 338k o. s. ř. je založeno na požadavku souhlasu správce podniku s konkrétními úkony povinného, ve vztahu k řízením, v nichž je povinný účastníkem a která se týkají podniku, zvolil zákonodárce v odst. 6 zmíněného paragrafu jiné řešení – nevyžaduje souhlas správce podniku s úkony povinného, nýbrž dává správci možnost na sebe *en bloc* přenést pozici povinného v těchto řízeních. Naopak, nevyužije-li správce podniku možnosti dané uvedeným ustanovením, povinný je nadále oprávněn sám v příslušném řízení jednat bez omezení a nepotřebuje ke každému úkonu v řízení souhlas správce podniku podle odst. 2, a to ani v případě, že úkon v řízení má hmotněprávní, a nikoli toliko procesní účinky. Ustanovení § 338k odst. 6 o. s. ř. není ničím jiným než zakotvením jednoho z oprávnění správce jednat sám jako zástupce povinného, dospěje-li z dobrých důvodů k závěru, že to je třeba. Znamená především vytvoření možnosti pro správce podniku zastupovat povinného, nikoli o zakotvení automatického a povinného přechodu oprávnění jednat z povinného na správce. Je tedy na správci podniku, aby podle okolností uvažil, zda ve sporech a v jiných řízeních, v nichž je povinný účastníkem a které

se týkají podniku, může v konkrétním případě nechat i nadále jednat povinného samotného a pouze s ním koordinovat postup, anebo zda musí – například kvůli obstrukcím či jednání povinného poškozujícímu podnik – oprávnění jednat převzít sám na sebe. Je rovněž na správci podniku, aby, využije-li svého zástupčího oprávnění, informaci o tom patřičným způsobem sdělil správci daně. Zástupčí oprávnění je vůči správci daně účinné teprve od okamžiku jeho uplatnění vůči tomuto správci daně (§ 27 odst. 2 d. ř. aplikovaný na věc přiměřeně s ohledem na odkaz na § 28a odst. 1 o. s. ř. obsažený v § 338k odst. 6 větě první *in fine* o. s. ř.; obdobně tomu bylo na základě obecných pravidel o účincích projevu vůle i podle zákona o správě daní a poplatků, který otázku účinku plné moci vůči správci daně sám výslovně neupravoval).

[48] Podle § 338h odst. 3 věty první o. s. ř. po právní moci soud doručí usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí mimo jiné finančnímu úřadu, v jehož obvodu je podnik, příp. finančnímu úřadu, v jehož obvodu má povinný své bydliště (sídlo, místo podnikání). Smyslem a účelem uvedeného pravidla je, aby se správce daně povinného dozvěděl, že podnik povinného je předmětem exekuce, a mohl na to adekvátně reagovat. K dosažení účelu exekuce je však na místě požadovat patřičnou součinnost i po správci daně. Proto, pokud správce podniku požádá správce daně, aby jej informoval o případných již zahájených či v budoucnu zahajovaných řízeních ve věci daňových povinností povinného, které se týkají podniku, je správce daně povinen tak učinit. Informovanost správce podniku o daňověprávních řízeních, která mohou ovlivnit majetek podniku, je nezbytná k tomu, aby správce mohl plnit svoji povinnost podle § 338k odst. 1 věty první o. s. ř., a sice dbát, *aby po nařízení výkonu rozhodnutí nedošlo bezdůvodně ke zmenšení majetku postiženého podniku, popřípadě aby se majetek podniku očekávaným způsobem zvýšil*. Jen správce podniku disponující informacemi o tom, že určitá řízení byla zahájena či jsou zahajována, má možnost účinně využít svého zástupčího oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř.

[49] Ustanovení § 338k odst. 6 o. s. ř. nerozlišuje mezi veřejnoprávními a soukromoprávními řízeními, ani mezi řízeními soudními či správními. Naopak, dikce hovořící o „sporech“ a „jiných řízeních“ naznačuje, že se má zásadně týkat jakýchkoli procesních postupů vedených státními orgány, pokud se „týkají“ podniku. „Týkáním se“ nutno rozumět situace, že daný procesní postup a zejména jeho výsledek ovlivní či může ovlivnit hospodářskou situaci podniku, tj. může ovlivnit schopnost podniku trvale produkovat hodnoty, a tedy přinášet výtěžek. Jak již bylo shora vyloženo, daňové povinnosti majitele podniku zpravidla s provozem a výtěžností podniku úzce souvisejí, a proto se zpravidla budou podniku „týkat“. Bude tomu i v případech daní, u nichž pouze určitá jejich část bude ekonomicky vzato generována podnikem a hodnotami, jež se v něm vytvářejí, zatímco jiná část bude pocházet ze zdrojů mimo podnik. I v takovýchto smíšených případech může řádné plnění daňových povinností majitelem podniku bonitu podniku významně ovlivnit. „Týkat“ se podniku však budou i takové daňověprávní povinnosti povinného, jež se samotným provozem podniku přímo nesouvisejí, avšak mohou se svými majetkoprávními důsledky na podniku projevit, například zmenšit hodnotu majetku podniku či snížit vyhlídky na jeho zvýšení. Proto je třeba všechny uvedené situace pravidlům podle § 338k odst. 6 o. s. ř. podrobit; v opačném případě by mohl být účel výkonu rozhodnutí zmařen či obejit. V pochybnostech či nejasných

pokračování

situacích je proto spíše třeba vycházet z toho, že daňové povinnosti povinného se podniku týkají.

[50] V úvahu připadají následující možné situace: V první z nich se postup správce daně vztahuje pouze k takové daňové povinnosti, která se netýká podniku. V tomto případě správce daně jedná toliko s povinným samotným a k případným úkonům správce podniku nepřihlíží, neboť správce podniku v této situaci nemůže využít svého zástupčího oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř., jelikož toto se na uvedenou daňovou povinnost vůbec nevztahuje. V druhé situaci se postup správce daně vztahuje k takové daňové povinnosti, která se týká podniku, tedy k takové daňové povinnosti, která zcela nebo zčásti ekonomicky souvisí s provozem podniku nebo jinak může ovlivnit jeho hodnotu. Zde je rozhodující, zda správce podniku využil svého zástupčího oprávnění a toto správci daně komunikoval, takže zastoupení je vůči správci daně účinné. Je-li tomu tak, jsou v případě obsahové kolize úkonů správce podniku a úkonů samotného povinného rozhodné ty, které učinil správce podniku (například podá-li správce podniku odvolání a povinný je vezme proti vůli správce zpět, je takové zpětvzetí odvolání povinným neúčinné). Nevyužil-li však správce podniku své zástupčí oprávnění nebo využil-li jej sice, avšak nekomunikoval to správci daně, jsou i v této situaci úkony povinného samotného vůči správci daně bez jakýchkoli omezení účinné.

[51] V praxi jistě může docházet ke sporům mezi povinným a správcem podniku o to, kdo je oprávněn v určitém řízení jednat, či dokonce k tomu, že oba vůči správci daně učiní úkon ve stejné věci, ale různého či protichůdného obsahu (správce podniku například podá odvolání proti vyměření daně, povinný sám naopak podané odvolání vezme zpět; správce podniku i povinný podají daňové přiznání k určité dani za stejné zdaňovací období, ovšem odlišného obsahu aj.). V takovýchto případech je na správci daně, aby si v souladu s pravidly, která rozšířený senát výše vyložil, učinil úsudek, zda je povinný oprávněn jednat sám, anebo toto právo převzal na sebe správce podniku, a podle toho učiněný úkon považoval za účinný, anebo naopak za neúčinný. Správce daně tedy musí v konkrétním daňovém řízení či jiném postupu mít vždy na jisto postaveno, zda se týká podniku, a tedy zda v něm může správce podniku využít svého zástupčího oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř., a také si musí ujasnit, zda správce podniku případně takového oprávnění skutečně využil a účinně to správci dal najevo. Na základě toho pak určí, zda případné úkony povinného samotného, jež jsou v rozporu s úkony správce podniku, jsou účinné, anebo zda naopak účinné nejsou a musí ustoupit úkonům správce podniku. Pouze ty úkony povinného, které jsou účinné, mohou mít v řízení zákonem předvídané procesní účinky (např. účinné podání opravného prostředku, jeho zpětvzetí aj.).

[52] Je zřejmé, že výše uvedený úsudek si správce daně musí učinit i s ohledem na to, že správce podniku je institutem vážně omezujícím (byť ze zcela legitimních důvodů) právo povinného vlastnit majetek (čl. 11 Listiny základních práv a svobod) a zasahujícím i do jeho práva na spravedlivý proces (viz zejm. čl. 36 odst. 1 a 38 odst. 2 věta první Listiny základních práv a svobod). Proto je třeba, aby příslušný orgán vždy vedle zajištění smyslu a účelu výkonu rozhodnutí (exekuce) také co možná nejvíce chránil uvedená základní práva povinného a pokud možno nedopustil, aby v důsledku správy podniku došlo ke zkrácení povinného na těch jeho subjektivních právech, která se výkonu rozhodnutí (exekuce) netýkají. Správce daně je proto povinen i právně neúčinné úkony povinného reflektovat

v tom smyslu, že je má vyhodnotit jako možné zdroje informací použitelných v daňovém řízení za účelem naplnění cíle správy daní, a sice správného (tedy objektivního a zákonným hlediskům plně odpovídajícího) zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 d. ř.). I jinak je na správci daně, aby povinnému umožnil v co možná nejširším rozsahu činit vše, co může vést k ochraně práv povinného v řízení ve věci jeho daňové povinnosti, samozřejmě s omezeními vyplývajícími ze zástupčího oprávnění správce podniku.

[53] V daňovém řízení je tedy na správci daně, aby vždy umožnil vyjádřit se k věci a navrhopat důkazy nejen správci podniku, který využil svého oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř. k zastupování povinného, ale i povinnému samotnému. Za tím účelem je třeba, aby informace o konání a stavu řízení před správcem daně (a samozřejmě i přístup do daňového spisu) měl v takovýchto případech nejen správce podniku, ale i samotný povinný. Znamená to tedy, že písemnosti v řízení je v takovýchto případech třeba doručovat nejen správci, ale i povinnému samotnému a informace poskytnuté povinným reflektovat. Důsledně je třeba chránit i právo povinného na informační sebezpečení v oblasti daní a prolomit vůči správci podniku mlčenlivost úředních osob (§ 52 a násl. d. ř., předtím § 24 zákona o správě daní a poplatků) jen v rozsahu nezbytném pro naplnění smyslu a účelu činnosti správce.

[54] Výrazem výše uvedených zásad musí být i pravidla doručování rozhodnutí. Správce podniku, který využil svého zástupčího oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř., má přitom, v dikci zákona, *obdobné postavení jako zástupce účastníka na základě procesní plné moci*. To by na první pohled mohlo svádět k výkladu, že správce daně doručuje s ohledem na § 41 odst. 1 d. ř. pouze správci podniku (uvedené ustanovení praví, že *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování*). Takový výklad však nebere v úvahu specifickou povahu vztahů mezi správcem podniku a povinným a specifickou povahu daňových povinností ve vztahu k podniku. Správce podniku má zájem na udržení či zvýšení majetku podniku (tedy zpravidla jen jedné složky majetkové kapacity povinného, byť většinou velmi významné), takže může tendovat k takovému způsobu plnění daňových povinností povinného vztahujících se k podniku, jež povedou k tomuto cíli, avšak neadekvátně majetkově zatíží povinného jako celek. Daňové povinnosti pak, i když se ekonomicky mohou vázat zcela jasně k podniku povinného, zůstávají striktně osobními povinnostmi povinného, které jej mohou majetkově i jinak zatěžovat i dlouhou dobu po skončení exekuce prodejem podniku. Proto je třeba, aby za každé situace i povinný samotný, a nejen jeho „zástupce“ v osobě správce podniku, věděl, a bylo mu to řádným doručením rozhodnutí sděleno, jak je jeho daňová povinnost stanovena.

[55] Pokud tedy správce daně doručuje povinnému určitou písemnost v době trvání řízení o výkon rozhodnutí prodejem podniku povinného, musí si nejprve ujasnit, týká-li se řízení či jiný postup správce daně, v němž je doručováno, podniku povinného. Pokud ne, doručuje přímo povinnému, eventuálně zástupci povinného podle obecných předpisů o řízení (v daňovém řízení viz § 25 až 30 d. ř., dříve § 10 až 11 zákona o správě daní a poplatků); správci podniku povinného nedoručuje.

pokračování

[56] Pokud se řízení či jiný postup správce daně, v němž je doručováno, podniku povinného týká, ujasní si správce daně, zda správce podniku povinného využil svého oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř. a projevil vůči správci daně svoji vůli v dané věci povinného zastupovat. Pokud projevil, správce daně doručuje správci podniku a vedle toho i povinnému samotnému. Neprojevil-li správce podniku tuto vůli, doručuje správce daně přímo povinnému, eventuelně zástupci povinného podle obecných předpisů o řízení; správci podniku nedoručuje.

[57] Pochybí-li správce daně při doručování a nedoručí-li písemnost v souladu s výše uvedenými pravidly každé z osob, jíž má doručit, není do zjednání nápravy formálně doručeno (materiálně může být doručeno za určitých okolností i při porušení uvedených pravidel, viz k tomu zejm. obecné závěry plynoucí z bodu č. 60 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2009, čj. 2 As 25/2007 – 118, č. 1838/2009 Sb. NSS).

III. 2. 4. Další zmocnění k jednání udělené správcem podniku

[58] S ohledem na to, že v projednávané věci správce podniku ke svému zastupování dále zmocnil jinou osobu, je nezbytné, aby se rozšířený senát vyslovil i k otázce přípustnosti takového dalšího zastoupení (ostatně i na tuto právní otázku nahlíží první senát jinak než pátý senát). Rozšířený senát nesdílí některé názory vyslovené v odborné literatuře, že zákonné zastoupení povinného správcem podniku je takové povahy, že znemožňuje, aby správce podniku dále zmocnil k jednání v konkrétním případě jinou osobu, například advokáta, daňového poradce či svého zaměstnance. Jak již zmínil první senát ve svém usnesení, jímž věc předložil rozšířenému senátu, podle Evy Dlouhé 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). Pro uvedený právní názor není podle mínění rozšířeného senátu opora ani v textu o. s. ř., ani ve smyslu a účelu institutu správce podniku.

[59] Výslovné ustanovení, které by vylučovalo, aby správce podniku pověřil zastupováním povinného v konkrétním řízení další osobu, v občanském soudním řádu nelze nalézt. Odkaz na ustanovení § 28a odst. 1 o. s. ř., který je obsažen v § 338k odst. 6 větě první *in fine* o. s. ř. (praví se tam, že správce podniku má *obdobné postavení jako zástupce účastníka na základě procesní plné moci*), neříká nic jiného než to, že správce podniku, který využije své oprávnění zastupovat povinného přiznané mu zákonem, není žádným způsobem omezen v jeho rozsahu, a že tedy je oprávněn k jakémukoli úkonu za povinného. Smysl a účel odkazu na § 28a odst. 1 o. s. ř. je právě a jen takovýto – ujistit, že správce podniku není v rozsahu svého zástupčího oprávnění žádným způsobem limitován. Ani z ustanovení o řešení případné podjatosti správce podniku (§ 338j o. s. ř.) nelze vyvodit nezbytnost bezpodmínečně osobního výkonu každého jednotlivého úkonu správce podniku; případnou podjatost osob pověřených správcem podniku k jednotlivým úkonům či k souboru úkonů, např. v rámci určitého řízení před orgány veřejné moci, lze řešit přiměřeným užitím výše uvedeného ustanovení občanského soudního řádu, tedy

vyloučením správcem podniku pověřené osoby a výzvou správci, aby příslušný úkon učinil on sám anebo aby k tomu pověřil jinou, nepodjatou osobu.

[60] Správce podniku a jeho činnost lze z hlediska smyslu a účelu tohoto institutu v určitém ohledu srovnávat například s nucenou správou podle zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, či podle dalších zákonů regulujících činnost některých finančních institucí, anebo s činností insolvenčního správce podle insolvenčního zákona. Úkolem takovýchto zvnějšku přikázaných správců je vždy zajistit efektivní správu majetku k dosažení sledovaného účelu (nápravy pochybení a majetkové konsolidaci spravované osoby či k zajištění splnění nebo aspoň částečného splnění jejích závazků vůči třetím osobám). Proto je třeba, aby externí správce měl možnost účinného řízení majetkových i dalších souvisejících aspektů spravované osoby, což je nezřídka činnost komplexní, v podstatě manažerské povahy, vyžadující v řadě případů expertní a specializované znalosti. Navíc často může být rozsah úkonů potřebných ke správě podniku takový, že jej správce podniku nebude moci sám z důvodů již jen časových obsáhnout. K naplnění smyslu a účelu správy podniku proto bude v některých případech třeba či přinejmenším vhodné, aby správce podniku – samozřejmě plně pod svojí vlastní majetkovou odpovědností (viz § 338i odst. 3 o. s. ř.) a vázán základní povinností *dbát, aby nedošlo bezdůvodně ke zmenšení majetku postiženého podniku, popřípadě aby se majetek podniku očekávaným způsobem zvýšil* (§ 338k odst. 1 věta první o. s. ř.) – pověřil uvedenými úkony další osoby disponující potřebnými schopnostmi či kvalifikací.

[61] Je-li toho s ohledem na smysl a účel institutu správce podniku za určitých okolností třeba a nebrání-li tomu zákonná úprava, je nutno ustanovení § 338k odst. 6 o. s. ř. vykládat tak, že správce podniku, který využije svého oprávnění zastupovat povinného, může dále zmocnit k zastupování třetí osobu.

III. 3. Shrnutí

[62] Z výše uvedeného výkladu tedy plyne následující závěr:

[63] Je-li nařízen výkon rozhodnutí prodejem podniku povinného, doručuje správce daně povinnému i správci podniku povinného písemnosti tehdy, týká-li se řízení před správcem daně podniku a využil-li správce podniku svého oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř. a projevil vůči správci daně svoji vůli v dané věci povinného zastupovat.

IV. Další postup ve věci

[64] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací prvnímu senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 30. října 2013

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu