



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupený JUDr. Irenou Tšponovou, advokátkou se sídlem Pivovarská 89/1, 750 02 Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 1. 12. 2010, č. j. 5849/10-1500-807169, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2011, č. j. 22 Af 12/2011 – 22,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Přerově platebními výměry ze dne 28. 5. 2010, č. j. 71661/10/393912805208 a č. j. 71665/10/393912805208, sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2002 ve výši 1.116.413 Kč a 2005 ve výši 2.035.083 Kč. Proti oběma platebním výměrům brojil žalobce odvoláním, které Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 1. 12. 2010, č. j. 5849/10-1500-807169, zamítlo.

[2] Žalobce v žalobě mj. namítal, že v době, kdy byly vydány platební výměry na daň z příjmů fyzických osob, 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 doručen, proto dle žalobce nikdy žádný z platebních výměrů nenabyl právní moci a nemohlo mu tak být doměřeno daňové penále.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění mj. uvedl, že si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2010, č. j. 5 Afs 82/2009-63, vydaného 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 Nejvyššího správního soudu, neboť již 29. 4. 2010 v rozsudku č. j. 8 Afs 49/2009-70 Nejvyšší správní soud bez předložení věci rozšířenému senátu zaujal jiný právní názor. Krajský soud se proto necítil vázán právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 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; platební výměry mu tedy neměly být doručovány.

II. Argumenty obsažené v kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní především tvrdí, že situace řešená rozsudkem č. j. 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 povinného, 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 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. Nebylo-li tomu tak, platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za období 2002 a 2005 nenabýly právní moci.

[5] Stěžovatel dále vznáší námitku prekluze práva vyměřit daň za rok 2002, neboť k 31. 12. 2005 uplynula prekluzivní lhůta, k níž měl správní orgán přihlídnout z úřední povinnosti. Vydaný platební výměr je nicotný, proto se stěžovatel nemohl dostat do prodlení s placením daně z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období.

[6] Žalovaný má 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.

III. Rozhodnutí rozšířeného senátu NSS a vyjádření účastníků

[7] Usnesením ze dne 27. 6. 2012, č. j. 1 Afs 3/2012 – 31, Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil, neboť skutkově obdobná věc byla usnesením ze dne 4. 4. 2012, č. j. 1

Afs 2/2012-42, postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Usnesením ze dne 30. 10. 2013, č. j. 1 Afs 2/2012-93, rozšířený senát rozhodl. Jelikož tím překážka řízení odpadla, rozhodl Nejvyšší správní soud o pokračování v řízení usnesením ze dne 11. 12. 2013, č. j. 1 Afs 3/2012-63.

[8] Rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 2/2012-93 uvedl, že pokud je 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.

[9] Po rozhodnutí rozšířeného senátu se k věci vyjádřily obě procesní strany. Žalovaný upozornil, že správce podniku Finančnímu úřadu v Přerově přípisem ze dne 16. 6. 2006 sdělil, že je vyloučeno, aby za stěžovatele v daňovém řízení jednal. Skutečnost, že správci daně byla posléze daňovým poradcem Ing. Šellem předložena plná moc ze dne 6. 11. 2006, dle které měl být zmocněn k zastupování správce podniku, je irelevantní. Oprávnění zmocnit třetí osobu měl správce podniku jen za předpokladu, že se výslovně vyjádřil a správci daně také sdělil, že využívá svého oprávnění zastupovat povinného v daňovém řízení. V tomto případě však správce podniku takovouto možnost výslovně vyloučil, změnu svého postoje správci daně nesdělil, a proto ani neměl oprávnění nechat se v daňovém řízení zastupovat. Správce daně měl tudíž povinnost doručovat jen žalobci (povinnému). Dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002 a 2005 tedy byly řádně doručeny a správce daně byl oprávněn předepsat souzené penále. Žalovaný odkázal rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že v tomto řízení soudu nepřisluší přezkoumávat zákonnost předchozího vyměření daně. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[10] S tímto vyjádřením stěžovatel nesouhlasil. Závěr žalovaného, podle něhož musel správce podniku výslovně sdělit správci daně, že využívá svého oprávnění zastupovat povinného (stěžovatele) v daňovém řízení, nemá oporu v zákoně ani z něj nelze vyčíst. Z podkladů ve spise je zřejmé, že správce podniku své původní stanovisko přehodnotil, rozhodl se stěžovatele zastupovat, a za tím účelem si zvolil zástupce, a to daňového poradce. O této změně postoje nebyl povinen výslovně informovat správce daně.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Klíčovou spornou otázkou této věci je, zda dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Pokud by tomu tak nebylo, nemohl být stěžovatel v prodlení s placením daně a byly by nezákonné nyní napadené platební výměry na penále. Spornou je otázka účinnosti doručení platebních výměrů týkajících se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2002 a 2005 stěžovateli. Ten tvrdí, že platební výměry nenabyly právní moci, neboť byly doručeny pouze stěžovateli, nikoliv zástupci správce podniku Ing. Šellemu.

[13] Nejvyšší správní soud shrnuje otázky, které nejsou mezi stranami sporné. Finanční úřad v Přerově jako správce daně dne 16. 5. 2007 vypravil a dne 5. 6. 2007 stěžovateli doručil

dodatečný platební výměr ze dne 14. 5. 2007 č. 1070000717, č. j. 71420/07/393912/3404, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1.046.612 Kč. Tento platební výměr stěžovatel nenapadl odvoláním. Finanční úřad v Přerově dále dne 7. 6. 2007 vypravil a dne 22. 6. 2007 stěžovateli doručil dodatečný platební výměr ze dne 25. 5. 2007, č. j. 75121/07/393912/3404, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 2.016.884 Kč. Ani tento platební výměr nenapadl stěžovatel odvoláním. Dne 28. 5. 2010 vydal Finanční úřad v Přerově platební výměry na daňové penále. Výměrem č. j. 71661/10/393912805208 sdělil stěžovateli předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 v celkové výši 1.116.413 Kč. Obdobně výměrem č. j. 71665/10/393912805208 sdělil stěžovateli předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 v celkové výši 2.035.083 Kč. Právě zákonnost těchto platebních výměrů na daňové penále je předmětem nynějšího řízení před správními soudy.

[14] Ve správním spise je založena plná moc ze dne 25. 1. 2006, kterou Ing. Vladimír D. jako správce podniku stěžovatele zmocňuje Ing. Milana Šelleho k provádění veškerých úkonů a zastupování ve vztahu k povinnostem správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově. Dále je ve spise založena plná moc ze dne 6. 11. 2006 téhož znění, kterou správce podniku stěžovatele zmocnil Ing. Milana Šelleho k provádění veškerých úkonů a zastupování ve vztahu k povinnostem správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově; tato plná moc byla správci daně doručena dne 7. 11. 2006. Ze správního spisu se rovněž podává, že dne 21. 6. 2006 pod č. j. 70327/06/393900/7032, správce podniku Ing. Vladimír D. sdělil Finančnímu úřadu v Přerově, že je v současné době „*absolutně vyloučeno, aby v rámci daňového řízení za [daňový subjekt] jednal a je zcela nerelevantní se vyjadřovat k věci – kdo bude za DS jednat a už vůbec někoho zplnomocňovat.*“

[15] Při rozhodování, zda měl správce daně doručovat platební výměry rovněž správci podniku, respektive jím zmocněnému daňovému poradci, zvažil Nejvyšší správní soud následující. Vyšel přitom z úvah rozšířeného senátu uvedených v usnesení č. j. 1 Afs 2/2012-93.

[16] Podle § 338k odst. 6 o. s. ř. [v]e 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. Rozšířený senát toto ustanovení vyložil tak, že vytváří možnost pro správce podniku zastupovat povinného, nikoli automatický a povinný přechod oprávnění jednat z povinného na správce podniku. Jak dále rozšířený senát vysvětlil, je „*tedy na správci podniku, aby podle okolností uvážil, 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*“ (bod 47 usnesení č. j. 1 Afs 2/2012-93). Podstatné tedy je, aby správce podniku to, že využívá svého zástupčího oprávnění, správci daně komunikoval (viz bod 50 tamtéž). Pouze tehdy, je-li o vstupu správce podniku do konkrétního daňového řízení správce daně uvědomen, musí správce daně doručovat písemnosti též správci podniku, případně jím zmocněné osobě (viz body 58 a násl. tamtéž).

[17] S ohledem na závěry rozšířeného senátu je nepochybné, že správce stěžovatelova podniku svého práva podle § 338k odst. 6 o. s. ř. v případě řízení o daňové povinnosti stěžovatele za roky 2002 a 2005 využít mohl. Aniž by musel Nejvyšší správní soud celou věc blíže zkoumat, je ze spisu nepochybné, že přinejmenším část této daňové povinnosti (pokud ne celá) souvisela s provozem stěžovatelova podniku, a proto se ve smyslu shora cit. § 338k odst. 6 o. s. ř. „týkala“ podniku, na který byl nařízen výkon rozhodnutí jeho prodejem (bod 49 usnesení č. j. 1 Afs 2/2012-93).

[18] Pro otázku řádného doručení je nicméně v této věci rozhodující, zda správce podniku svůj zájem na zastupování stěžovatele v tomto daňovém řízení správci daně řádně komunikoval. Stěžovatel argumentuje jen plnou mocí ze dne 6. 11. 2006, kterou Ing. V. D. jako správce podniku stěžovatele zmocnil daňového poradce Ing. Milana Šelleho „*k provádění veškerých úkonů a zastupování [...] ve vztahu k povinnostem správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově.*“ Jde tedy o generální plnou moc, z níž není nijak patrné, že by správce podniku hodlal vstoupit jako zástupce právě do konkrétního daňového řízení o stěžovatelově dani z příjmů fyzických osob za roky 2002 a 2005. Ba naopak, jak krajský soud správně uvádí, správce podniku odmítal za stěžovatele v daňovém řízení jednat, pravděpodobně pro svůj nesprávný právní názor, že k účasti ve stěžovatelově daňovém řízení jej § 338k odst. 6 o. s. ř. neopravňuje (viz sdělení Ing. V. D. č. j. 70327/06/393900/7032 citované v bodě [14] shora). Ať již byly důvody postoje správce podniku jakékoliv, pro nyní posuzovanou věc nejsou rozhodné. Rozhodné je jen a pouze to, že správce podniku nesdělil správci daně, že ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatele za roky 2002 a 2005 využívá svého zástupčího oprávnění.

[19] Stěžovatel s tímto závěrem polemizuje, a tvrdí, že ze zákona nelze vyčíst, že by správce podniku musel výslovně sdělit správci daně, že využívá svého oprávnění zastupovat povinného (stěžovatele) v tom kterém daňovém řízení. Zde lze stěžovatele jen ve stručnosti odkázat na opačné závěry rozšířeného senátu v usnesení č.j. 1 Afs 2/2012-93, zvl. body 47, 48, 50 a 54, které by bylo nadbytečné opakovat (stručně viz bod [15] shora).

[20] Neobstojí ani argumentace stěžovatele, že doložením plné moci ze dne 6. 11. 2006 správce daně přehodnotil svůj názor a rozhodl se napříště stěžovatele v daňovém řízení zastupovat. Správce podniku dne 21. 6. 2006 bez jakýchkoli pochyb správci daně sdělil, že svého zástupčího oprávnění využít nehodlá a že nemá zájem vystupovat v daňovém řízení stěžovatele. Pokud by tento závěr hodlal v budoucnu přehodnotit, musel by správce podniku svoji vůli zřetelně a bez jakýchkoli pochybností vůči správci daně projevit, tak jak to učinil v přípise ze dne 21. 6. 2006, kdy správci daně sdělil, že stěžovatele v jeho daňovém řízení zastupovat nehodlá. Doložení zcela obecně formulované plné moci ze dne 6. 11. 2006 pro daňového poradce k „*zastupování Ing. D. jako správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově*“ nelze bez dalšího chápat jako vyjádření vůle využít zástupčího oprávnění podle § 338k odst. 6 o. s. ř. ve vztahu ke konkrétním řízením vedeným proti stěžovateli. Je třeba rozlišovat na straně jedné ta *řízení, v nichž je povinný účastníkem a které se týkají podniku*, jak zní dikce interpretovaného zákona (§ 338k odst. 6 o. s. ř.), a na straně druhé daňová řízení *týkající se povinností správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově*, jak zní text plné moci. Plná moc míří na posléze uvedené. Nijak nehovoří o řízeních, která by byla podřaditelná pod § 338k odst. 6 o. s. ř. Ani plná moc z 25. 1. 2006 na tomto závěru nemohla nic změnit. Stejně jako plná moc ze dne 6. 11. 2006 obsahovala pouze obecné zmocnění pro Ing. Šelleho k zastupování správce podniku Ing. D.; nadto byla správci daně zaslána ještě před tím, než správce podniku finančnímu úřadu výslovně sdělil, že nemá zájem v daňovém řízení za stěžovatele jednat.

[21] Kasační námitka je tedy nedůvodná.

[22] Ke kasační námitce tvrdící prekluzi práva vyměřit daň za rok 2002 lze jen stručně uvést, že nyní posuzována věc se netýká vyměření samotné daňové povinnosti, nýbrž vyměření daňového penále. Otázku zákonnosti vyměření daně proto soud v nynějším případě řešit nemohl, neboť se mívá s předmětem tohoto řízení (shodně viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006-93, citovaný žalovaným). Pro pořádek nutno dodat, že ani případné doměření daně mimo prekluzivní lhůtu nečiní rozhodnutí nicotným, jak mylně dovozují stěžovatel (srov. např. rozsudek shora citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 161/2006-93, resp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2010, č. j. 5 Afs 82/2009 – 63, v jiné stěžovatelově věci). Tato námitka je tedy nedůvodná.

[23] Stěžovatel kritizuje postup správce podniku, který podnik stěžovatele „zatížil astronomickými dluhy“, stejně jako nekompetentnost exekutora Vrány. Tyto argumenty se však mívá s předmětem tohoto řízení, a proto se jimi soud nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho obvyklé administrativní činnosti. Proto mu Nejvyšší správní soud nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 20. února 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu