

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. V.,** právně zast. JUDr. Irenou Tšponovou, advokátkou se sídlem v Přerově, Kratochvílova 142/15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 6. 2009, č. j. 22 Ca 249/2008 - 39,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 6. 2009, č. j. 22 Ca 249/2008 - 39, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel") domáhá zrušení rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25. 6. 2008, č. j. 2215/08-1505-805811 a č. j. 2216/08-1505-805811; těmito správními rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 1 105 975 Kč a za období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 ve výši 1 972 513 Kč.

V kasační stížností směřující proti shora uvedenému rozsudku uplatňuje stěžovatel jako stížní námitky důvody podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tedy nesprávné právní posouzení věci a dále ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu I. stupně.

Stěžovatel předně namítá, že neodpovídá obsahu spisu správce daně, že by Ing. D. nevyužil svého práva stěžovatele před FÚ v Přerově zastupovat. Byť se i zpočátku vyjadřoval, že je vyloučeno, aby ho zastupoval, následně dne 6. 11. 2006 udělil plnou moc daňovému poradci Ing. Š., který nadále za stěžovatele jednal. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel jako daňový subjekt měl zástupce a v souladu s ust. § 17 zákona o správě daní a poplatků měl tedy správce daně doručovat veškeré písemnosti tomuto zástupci. Stěžovatel má za to, že plná moc se nachází ve spise FÚ v Přerově. Udělení plné moci Ing. Š. a jeho pokračující zastupování potvrzuje Ing. D. ještě ve svém přípise ze dne 23. 2. 2009. Jelikož k datu doručování platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob tato plná moc nezanikla a trvala nadále, bylo, dle stěžovatele, povinností správce daně doručovat v souladu s ust. § 17 odst. 7 ZSDP veškeré písemnosti, zejména potom platební výměry tomuto zmocněnci. Pokud tak správce daně neučinil, nebylo doručeno zákonem stanoveným způsobem a takto vadně doručené platební výměry na daň z příjmů fyzických osob nemohly vyvolat žádné právní účinky, zejména potom nemohly ani dosud nabýt právní moci. Nenabyly-li tedy právní moci, nemohly k nim být ani vystaveny platební výměry na penále. Z uvedeného má stěžovatel za to, že oba výměry na daňové penále jsou nezákonné, když na nedostatek doručení poukazoval i v žalobě, byť z jiného důvodu.

V souvislosti shora uvedené stěžovatel doplňuje, že v napadeném rozhodnutí krajský soud uvádí, že z obsahu správního spisu zjistil, že *„... správce podniku k výzvě správce daně ze dne 16. 6. 2006 přípisem ze dne 21. 6. 2006 sdělil, že je vyloučeno, aby za žalobce v daňovém řízení jednal."* Soud však již ze spisu nezjistil, že dne 6. 11. 2006 udělil správce podniku plnou moc Ing. Š., ačkoliv je tato plná moc ve správním spise založena. Rozhodnutí soudu je tedy dle názoru stěžovatele nepřezkoumatelné.

Stěžovatel dále uvádí, že daňová kontrola za rok 2002 byla zahájena dne 25. 8. 2006. Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, nelze po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty daň vyměřit. Jestliže byla daňová kontrola zahájena až v roce 2006, bylo tak učiněno po uplynutí propadné lhůty. Platební výměr na daň z příjmů fyzických osob nemohl být vydán a z toho důvodu považuje stěžovatel platební výměr na daňové penále za r. 2002 za nicotný. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry uvedenými v rozsudku krajského soudu a uvádí, že plná moc ze dne 6. 11. 2006 byla udělena *„k provádění veškerých úkonů a zastupování Ing. V. D., sídlem Č. 656, P. jako správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově"*. Správce podniku je dle ust. § 338k odst. 6 o. s. ř. ve sporech a jiných řízeních oprávněn (a nikoli povinen) zastupovat povinného (stěžovatele), a to i bez jeho souhlasu. Tohoto oprávnění však správce podniku nevyužil, když k výzvě správce daně sdělil, že je vyloučeno, aby za stěžovatele v daňovém řízení jednal. Žalovaný uvádí, že na uvedeném nemůže nic změnit ani následně udělená plná moc správcem podniku daňovému poradci Ing. M. Š., když z jejího obsahu ani z obsahu žádné jiné písemnosti obsažené ve spise nevyplývá, že by správce podniku své původní stanovisko k zastupování stěžovatele v daňovém řízení přehodnotil. Správce daně se správcem podniku však mohl dále jednat (a jednal) i v jiných řízeních jako s třetí osobou a k těmto

účelům pak sloužila zmiňovaná plná moc. Postup při doručování platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob, jakož i platebních výměrů na penále přímo stěžovateli byl v souladu se zákonem, a proto žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

K uvedenému vyjádření žalovaného podal stěžovatel dne 12. 11. 2009 repliku, v níž uvádí, že z textu plné moci ze dne 6. 11. 2009 je zřejmé, že správce podniku své původní stanovisko přehodnotil, stěžovatele zastupoval a za tím účelem si zvolil svého zástupce daňového poradce. Argument žalovaného je právně bezvýznamný, neboť se správcem podniku P. V., jak je v plné moci uvedeno, mohl jednat výhradně v záležitostech stěžovatele. Z tohoto důvodu doručované písemnosti nikdy nemohly nabýt právní moci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudku Krajského soudu v Ostravě v rozsahu důvodů kasační stížností uplatněných dle ust. 103 odst. 1 psím. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.") a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele stran nezákonnosti dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2005 a namítané prekluze práva daň dodatečně vyměřit, avšak tuto námitku shledal nedůvodnou. Jakkoliv lze stěžovateli přisvědčit, že nyní posuzovaná otázka zákonnosti sdělení daňového penále s otázkou předchozího vyměření daně bezprostředně souvisí, je nutno uvést, že zdejšímu soudu toto předchozí vyměření daně nepřísluší přezkoumávat. Předmětem nyní souzené věci totiž není soudní přezkum zákonnosti dodatečných platebních výměrů, nýbrž přezkum zákonnosti sděleného daňového penále. V daném případě nebyla otázka zákonnosti dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 a 2005 předmětem přezkumu v odvolacím ani soudním řízení, stalo se tak v důsledku nevyužití práva stěžovatele odvolat se proti meritorním rozhodnutím o dani, resp. uplatnit žalobu ve správním soudnictví. Jak uvedl krajský soud, nebyla-li pravomocná rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušena, nelze v žalobě potažmo v kasační stížnosti proti rozhodnutím o předepsání penále k těmto dlužným daním úspěšně namítat, že jsou nezákonná z toho důvodu, že daňové povinnosti byly stanoveny neoprávněně (srov. rozsudek ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 -93, příst. na www.nssoud.cz). S odůvodněním krajského soudu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou zpochybňující závěr soudu o doručení písemností v daňovém řízení přímo stěžovateli, ačkoliv měl v rozhodné době zástupce, zmocněného správcem podniku. Na tomto místě je třeba přisvědčit stěžovateli, že krajský soud zatížil nepřezkoumatelností svůj rozsudek, a to stran posouzení otázky doručení platebních výměrů na daňové penále.

Dle ust. § 338k odst. 6 o. s. ř. ve spojení s ust. § 71 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, je správce podniku ve sporech a v jiných řízeních, v nichž je povinný účastníkem a které se týkají podniku, oprávněn povinného zastupovat i bez jeho souhlasu; má přitom obdobné postavení jako zástupce účastníka na základě procesní plné moci. Z citovaných ustanovení 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon 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.

K tomu také v daném případě došlo. Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že správce podniku nevyužil svého práva dle § 338k odst. 6 o. s. ř. stěžovatele zastupovat. Poukázal na obsah přípisu ze dne 21. 6. 2006 a uvedl, že bylo doručováno správně přímo stěžovateli, když je pouze na správci podniku, zda svého oprávnění využije či nikoliv. Krajský soud se ovšem nezabýval tím, že v uvedeném přípise správce podniku odkazuje na udělení plné moci pro Ing. M. Š. Z citovaného přípisu vyplývá, že toto zmocnění bylo správcem podniku uděleno právě z důvodu komunikace mezi FÚ a daňovým subjektem tj. stěžovatelem a současně je v něm odkazováno na udělenou plnou moc ze dne 25. 1. 2006, která je součástí správního spisu. Z textu plné moci pak jednoznačně vyplývá vůle Ing. D. jakožto správce podniku stěžovatele, aby jej jmenovaný daňový poradce Ing. Š. ve vztahu k povinnostem správce podniku stěžovatele vůči FÚ v Přerově zastupoval. Ani s touto skutečností se krajský soud nevypořádal, přitom otázka, zda bylo doručení platebních výměrů na penále vykonáno předepsaným způsobem a zda tato rozhodnutí jsou právně účinná vůči příjemci rozhodnutí, je otázkou sine qua non.

Obiter dictum zdejší soud dodává, že penále podle ust. § 63 zákona o správě daní, ve znění účinném pro posouzení věci nyní před kasačním soudem projednávané, tj. do 31. 12. 2006 (od 1. 1. 2007 § 63 zákona stanoví úrok z prodlení), představuje určitý druh sankce, kterou je poplatník stižen za to, že neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy příslušná daňová povinnost byla splatná, tzn. určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost. Penále se nevyměřuje, pouze se deklaratorním rozhodnutím –

platebním výměrem k určitému datu daňovému dlužníku sděluje jeho výše. Je proto v takovém případě zcela legitimní daňového dlužníka kdykoli popř. opakovaně o tomto předpisu penále vyrozumět (ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků).

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného uvádí, že výše uvedeným postupem krajský soud svůj rozsudek zatížil vadou nepřezkoumatelnosti a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. března 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu