ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **H. Š.,** proti žalovanému **Finančnímu úřadu Ostrava I,** se sídlem Moravská Ostrava, Jurečkova 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2007, č. j. 22 Ca 261/2005 - 40,

**takto:**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 6. 2005, č. j. 102780/05/388941/6291, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím byla zamítnuta námitka žalobkyně proti exekučnímu příkazu ze dne 25. 11. 2004, č. j. 167108/04/388941/6291.

Krajský soud v napadeném rozsudku ke sporným otázkám vyslovil, že plná moc zástupce žalobkyně v daňovém řízení byla plnou mocí omezenou, a proto musel být exekuční příkaz doručen jí i jejímu zástupci. Exekuční příkaz však byl zástupci doručen až po uplynutí promlčecí doby, tedy jím nedošlo k přerušení lhůty stanovené v § 70 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "daňový řád"). Exekuční příkaz jako úkon přerušující běh lhůty nemohl tyto účinky vyvolat pouze doručením žalobkyni. Takovým postupem by bylo popřeno právo účastníka dát se v řízení zastupovat. Vznesla-li žalobkyně v námitce proti exekučnímu příkazu námitku promlčení, učinila tak důvodně.

Stěžovatel v kasační stížnosti, aniž výslovně své námitky podřazuje některému z ustanovení § 103 odst. 1, fakticky uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem.

Konkrétně poukazuje na ust. § 70 odst. 1 daňového řádu upravující promlčení lhůty a na odst. 2 téhož ustanovení, podle něhož se lhůta přerušuje úkonem směřujícím k vybrání, zajištění, nebo vymožení nedoplatku. V daném případě promlčecí lhůta počala běžet od 1. 1. 1999 a k případnému promlčení by tedy došlo dne 1. 1. 2005. K přerušení lhůty podle názoru stěžovatele došlo zpravením daňového dlužníka o úkonu přerušujícím běh lhůty, tj. doručením exekučního příkazu žalobkyni dne 1. 12. 2004. Zákon staví přerušení lhůty jednak na úkonu způsobilém k tomuto účinku, jednak na zpravení daňového dlužníka o tom úkonu. S ohledem na závažnost takového úkonu nelze připustit, aby se o něm daňový dlužník dověděl druhotným způsobem, popřípadě vůbec, což by byl důsledek nesprávného názoru krajského soudu založeného na právní úpravě doručování v případě existence zastoupení. Musí se tedy jednat o úkon adresovaný přímo účastníkovi, nikoliv jinému subjektu, bez ohledu na to, jaký je jeho právní vztah k dlužníkovi. Jinou otázkou pak je, kdy nastávají právní účinky plynoucí z tohoto úkonu, tj., kdy lze provést daňovou exekuci - tam se s názorem krajského soudu stěžovatel ztotožňuje. Stěžovatel tak je názoru, že krajský soud aplikoval nepřípustně extenzivní výklad ust. § 70 odst. 2 daňového řádu dovozením, že k přerušení lhůty v daném případě nedošlo proto, že exekuční příkaz byl před skončením lhůty doručen pouze daňovému subjektu a nikoliv jeho zástupci. Krajský soud účelově spojil dvě separátní právní otázky, a to zpravení daňového subjektu o úkonu a doručování podle § 17 odst. 7 daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil předmětný rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s právním posouzením věci krajským soudem, současně však tvrdí, že kasační stížnost byla podána 13 dnů od právní moci rozsudku, proto navrhuje její zamítnutí.

V prvé řadě proto Nejvyšší správní soud zkoumal včasnost kasační stížnosti. Kasační stížnost musí být podle § 106 odst. 2 s. ř. s. podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí. V daném případě byl rozsudek krajského soudu doručen žalobkyni i žalovanému dne 5. 6. 2007 a téhož dne také nabyl právní moci. Právní moc rozsudku ovšem pro počítání lhůty pro podání kasační stížnosti není rozhodná, lhůta pro podání kasační stížnosti toho kterého účastníka je vázána na doručení tomuto konkrétnímu účastníkovi. Kasační stížnost byla žalovaným podána přímo u soudu dne 19. 6. 2007. Lhůta k podání kasační stížnosti počítaná ode dne 5. 6. 2007 (úterý) skončila v úterý dne 19. 6. 2006 (§ 40 odst. 1, 2, 4 s. ř. s.). Lhůta pro podání kasační stížnosti byla tedy stěžovatelem dodržena. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná (§ 102 s. ř. s. ), obsahuje kasační důvody odpovídající ust. § 103 s. ř. s. a za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.), není dán žádný důvod pro její odmítnutí.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Pro toto posouzení jsou rozhodující následující skutečnosti zjištěné ze správního spisu:

Exekuční příkaz podle § 73 odst. 6 písm. b) a § 73 odst. 7 daňového řádu (s přiměřeným užitím § 282 odst. 3 o. s. ř.) na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou

činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. vydal žalovaný dne 25. 11. 2004 pod č. j. 167108/04/388941/6291 s příkazem plátci na srážky až do výše 555 510 Kč.

O existenci vykonatelných výkazů nedoplatků, které jsou podkladem exekučního příkazu, není mezi účastníky sporu a podklady k tomuto závěru krajský soud v úplnosti pojal do svého rozhodnutí. Účastníci i krajský soud se rovněž shodují v tom, že promlčecí lhůta u předmětných nedoplatků počala běžet od 1. 1. 1999 a že k promlčení došlo 1. 1. 2005 (to je podepřeno údaji z výkazů nedoplatků konstatovaných v exekučním příkazu).

Ve spise je založena plná moc udělená žalobkyní Ing. J. P. dne 13. 7. 2004 k zastupování k veškerým úkonům, kromě úkonů týkajících se podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzické osoby a touto plnou mocí byly zároveň zrušeny veškeré předchozí plné moci. Exekuční příkaz byl doručen žalobkyni dne 1. 12. 2004. Dne 15. 4. 2005 sdělil žalovaný žalobkyni na základě její žádosti ze dne 17. 1. 2005, že došlo k chybnému doručování písemností vztahujících se k vybrání a k vymožení daňového nedoplatku - že nebyly doručeny v souladu s § 17 odst. 7 daňového řádu. Následně dne 9. 5. 2005 byl exekuční příkaz doručen tomuto zástupci. Námitka proti exekučnímu příkazu poukazovala na to, že exekuční příkaz byl zástupci doručen až po uplynutí promlčecí lhůty, a že je tedy pohledávka na daních promlčena. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2005 námitku zamítl s odůvodněním obdobným důvodům kasační stížnosti - tedy, že byl učiněn úkon přerušující běh lhůty a o tomto úkonu, že byl daňový subjekt zpraven.

Exekuční příkaz se týkal částky 543 782 Kč, jejíž splatnost byla 16. 1. 1998 a částky 836 Kč, jejíž splatnost byla 4. 12. 1998. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným. Závěr žalovaného i krajského soudu o běhu promlčecí lhůty odpovídá zákonu. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven (…). K promlčení se podle odst. 3 téhož ustanovení přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatněné námitky.

Lze přisvědčit krajskému soudu, že plná moc v řízení předložená je plnou mocí omezenou a že v řízení byla vznesena námitka promlčení.

Jediným sporným kasačním problémem k posouzení je, zda zpravení daňového dlužníka o úkonu se provádí doručením upraveným v § 17 odst. 7 daňového řádu, či zda se jedná o jinou formu vyrozumění, pro kterou toto ustanovení neplatí. Z tohoto základního posouzení pak vyplyne závěr o nezbytnosti doručení úkonu zástupci daňového dlužníka.

Daňový řád pro způsob seznámení s úkonem správce daně používá různých pojmů: vyrozumění (§ 10 odst. 4, § 21 odst. 1, § 46 odst. 4), odeslání (§ 16 odst. 8), doručení (§ 16 odst. 8, § 17 – 20, § 29 odst. 1, § 32 odst. 1, § 73 odst. 8 ), sdělení (§ 32 odst. 1, § 46 odst. 6), zpravení (§ 41 odst. 2, § 47 odst. 2, § 70 odst. 2). Přitom tyto pojmy, s výjimkou podrobné úpravy doručení, nijak nespecifikuje a blíže neupravuje.

Jak výše uvedeno, zpravení jako způsobu seznámení s úkonem, daňový řád užívá v případech nezbytnosti seznámení daňového subjektu s úkonem přerušujícím běh lhůty pro

podání dodatečného přiznání nebo hlášení, s úkonem přerušujícím prekluzivní lhůtu k vyměření či dodatečnému stanovení daně nebo s úkonem přerušujícím promlčecí lhůtu k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. V dané věci jde o případ poslední, přičemž oním úkonem je exekuční příkaz, u něhož zákon předpokládá doručení daňovému dlužníku.

Při řešení kasační otázky nestačí vycházet pouze z ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu, podle něhož se exekuční příkaz doručuje daňovému dlužníku nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti. Zde povinnost doručení sleduje seznámení okruhu těchto subjektů s obsahem exekučního příkazu a se z něho plynoucími povinnostmi, přičemž cílí k jeho právní moci a vykonatelnosti - ohledně užití ust. § 17 daňového řádu upravujícího doručování zde není pochyb. V daném případě však exekuční příkaz měl být současně rozhodným úkonem přerušujícím lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Je tak otázkou, zda tento jeho účinek předpokládá zpravení daňového subjektu jinou formou, či nikoliv, tedy zda se pojmy zpravení a doručení v tomto případě kryjí, či nikoliv.

Lze přisvědčit stěžovateli v názoru, že pojem „doručení“ není totožný s pojmem „zpravení“. Kromě různosti pojmů užívaných daňovým řádem pro způsob seznámení s úkonem správce daně v tomto případě dochází k nejednoznačné situaci vyvolané tím, že exekuční příkaz má být ze zákona daňovému dlužníku doručen a současně o něm má být dlužník zpraven jako o úkonu přerušujícím lhůtu. Zpravení je pojmem nepochybně širším než je doručení. V obecném významu toto slovo znamená informování daňového dlužníka o úkonu. Významem seznámení daňového dlužníka s exekučním příkazem se zabýval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2005, č. j. 7 Afs 52/2004 - 53, v němž bylo vysloveno, že *s ohledem na závažné důsledky, které učinění stanoveného úkonu pro daňového dlužníka má, nelze připustit, aby se o něm daňový dlužník dozvěděl zprostředkovaně, či dokonce* nahodile (rozsudek se ovšem týkal doručení exekučního příkazu pouze ručiteli; je dostupný na www.nssoud.cz).

Zpravení o úkonu, které má splnit úlohu informování daňového subjektu (zde daňového dlužníka) o úkonu přerušujícím běh lhůt, musí proběhnout tím způsobem, který zákon u toho kterého úkonu jako způsob oznámení subjektu předpokládá. Státní moc lze totiž vykonávat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 listiny základních práv a svobod). Je-li tedy tímto úkonem exekuční příkaz, pak zpravení o úkonu může být naplněno jen tím způsobem seznámení daňového subjektu s ním, které zákon předepisuje. Jak výše uvedeno, jako způsob zajištění vědomosti daňového dlužníka o tomto úkonu, zákon předpokládá jeho doručení.

Namítá-li stěžovatel, že ke zpravení o úkonu přerušujícím lhůtu podle § 70 odst. 2 daňového řádu postačí zpravení pouze daňového dlužníka, nelze s ním souhlasit. Nic takového ze zákona nevyplývá a zde lze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že omezení možnosti zastoupení v exekučním řízení by bylo v rozporu s jeho ústavním právem na právní pomoc před orgány veřejné správy ve smyslu čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Zastoupení je podle § 10 daňového řádu možné v jakémkoliv řízení před správcem daně a možnost správce daně jednat s daňovým subjektem přímo v nutných případech za pouhého vyrozumění o tomto úkonu ve smyslu odst. 4 cit. ustanovení jistě nelze vykládat natolik v neprospěch daňového subjektu, že takovým úkonem by mohl být úkon s natolik fatálními důsledky, jako je přerušení běhu lhůty. Zde lze spíše předpokládat, že takovým úkonem je úkon nezbytný v řízení pro jeho neodkladnost nebo neopakovatelnost. Lze si jen povšimnout, že i v tomto případě se předpokládá vyrozumění zástupce současné, nikoliv

dodatečné. Není-li tedy zastoupení ve vymáhacím řízení vyloučeno, pak o úkonech v něm činěných, které je třeba doručit, je při omezené plné moci třeba vyrozumět zákonem předpokládanou formou (zde doručením) jak daňového dlužníka, tak i jeho zástupce. Ustanovení § 17 odst. 11 předpokládá, že doručení osobám uvedeným v odst. 7 platí jako doručení příjemci. To samozřejmě vyvolává další otázku (byť pro řešení tohoto případu nerozhodnou), zda by zpravení o přerušujícím úkonu formou doručení obstálo za situace neomezené plné moci. Její princip však stojí na tom, že doručením zástupci je doručeno daňovému dlužníku (s výjimkou případů, kdy se vyžaduje doručení i jemu, např. proto, že by měl v řízení něco osobně vykonat). Nelze přehlížet, že zpravidla je to zástupce, který je odborně nadán k posouzení správcem daně učiněného úkonu včetně posouzení dodržení lhůt. Za situace, kdy by správce daně učinil přerušující úkon (jakýkoliv) po uplynutí lhůty k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, mohl by řádnou reakcí pokračování exekučního řízení zabránit. Zastoupení tu tedy má své místo.

Argumentace stěžovatele, že zpravení daňového dlužníka o úkonu prodlužujícím lhůtu znamená vždy nezbytnost dosažení jeho osobního obeznámení s tímto úkonem, nemá v daňovém řádu oporu, a nelze jí vyvodit z užitého pojmu „být zpraven“ Výklad stěžovatele, že jedině tak jsou chráněna práva daňového dlužníka rovněž neobstojí, neboť osobní obeznámení nemůže pro jeho ochranu mít žádný význam, neboť s ním nejsou spojeny žádné úkony, které by mohl či musel udělat sám osobně daňový dlužník.

Závěr z toho plynoucí pak je jedině ten, že pokud daňový řád nedefinuje formu „zpravení“ jako zvláštní formu seznámení daňového dlužníka s úkonem přerušujícím lhůtu k vymáhání daně, může být provedeno jen formou, kterou zákon pro seznámení s daným určitým úkonem předpokládá. Jestliže správce daně učinil úkon, u něhož zákon ukládá doručení daňovému subjektu, je povinen postupovat podle § 17 daňového řádu.

Krajský soud nepochybil tím, že vyslovil, že v daném případě účinného zpravení o úkonu mohlo být dosaženo jen doručením exekučního příkazu žalobkyni i jejímu zástupci a zrušení rozhodnutí žalovaného o námitce proto odpovídá zákonu.

Nebyl tedy naplněn namítaný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 1 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně ve věci úspěch měla, náklady spojené s tímto kasačním řízením jí však nevznikly; proto soud vyslovil, že se jí náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 19. prosince 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu