



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **RNDr. Ing. P. K., DrSc.**, zastoupeného JUDr. Filipem Princem, advokátem se sídlem Na Vrstvách 827/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 20. 1. 2010, čj. 4941/09-1500-204769 a čj. 4940/09-1500-204769, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2013, čj. 8 Af 48/2011 – 26,

t a k t o :

- I.** Výroky I. a III. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2013, čj. 8 Af 48/2011 - 26, **se zrušují.**
- II.** Žaloba **se odmítá** v rozsahu směřujícím proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 20. 1. 2010, čj. 4941/09-1500-204769.
- III.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Výzvou ze dne 22. 1. 2009, čj. 5951/09/059911205472, Finanční úřad v Říčanech (dále jen „správce daně“) vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

2. Finanční ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce proti této výzvě rozhodnutím ze dne 20. 1. 2010, čj. 4941/09-1500-204769. (*pozn. NSS:* V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční

ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

3. Výzvou ze dne 5. 5. 2009, čj. 64227/09/059911205472, správce daně vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu.

4. Finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti této výzvě rozhodnutím ze dne 20. 1. 2010, čj. 4940/09-1500-204769.

II.

5. Žalobce napadl obě rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 31. 5. 2013, čj. 8 Af 48/2011 – 26, zamítl žalobu proti rozhodnutí čj. 4940/09-1500-204769 a zrušil rozhodnutí čj. 4941/09-1500-204769 a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek městského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

6. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasacími stížnostmi z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

7. Podle stěžovatele výzvy správce daně a rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek. Stěžovatel dostatečně označil platební výměry, které byly podkladem pro vydání těchto výzev, a to slovně i čísly položek, kterými byly výměry označeny v rozhodnutí správce daně (kde byly blíže upřesněny i číslem jednacím a datem vydání). Stěžovatel proto nesouhlasil s městským soudem, že rozhodnutí čj. 4941/09-1500-204769 je nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti. Městský soud se dopustil nesprávného právního posouzení, které mělo za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

8. Městský soud se dostatečně nezabýval žalobními námitkami týkajícími se zastoupení žalobce. K plné moci pro K. I. B. se nevyjádřil vůbec, k plné moci pro L. P. pouze udělil stěžovateli pokyn k dalšímu postupu s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 42/2012 - 30. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

9. K plné moci udělené K. I. B. stěžovatel uvedl, že ji nemá k dispozici. Žalobce se pokoušel prokázat předložení této plné moci doložením dodejky, na které je poznámka, že obsahem zásilky je předmětná plná moc a přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2007. Tento údaj však uvedl sám žalobce, poznámka proto nedokládá faktický obsah zásilky. Stěžovatel uzavřel, že předložení plné moci udělené K. I. B. správci daně nelze mít za prokázané.

10. K plné moci udělené L. P. stěžovatel rovněž uvedl, že ji nemá k dispozici. Tuto skutečnost tvrdilo finanční ředitelství již ve vyjádření k žalobě. Stěžovatel obdržel fotokopii plné moci s fotokopií prezenčního razítka správce daně až v průběhu soudních řízení. Žalobce se v daňovém řízení nedovolával existence této plné moci, v odvolání proti výzvě namítl nesprávné doručování písemností pouze s odkazem na plnou moc udělenou K. I. B. Stěžovatel se dovolával této plné moci teprve v žalobě, resp. v dalších řízeních týkajících se žalobce a společností CRYTEX, s. r. o., a YXELL, s. r. o. Tvzení žalobce, že předložení plných mocí namítl již v odvolání, tedy nebylo pravdivé.

11. Z obsahu plné moci udělené L. P. je zřejmé, že se dotýká řady daňových řízení vedených se žalobcem a obchodními společnostmi CRYTEX a YXELL. V řízení, ve kterém je žalobcem

jeden ze zmíněných daňových subjektů, městský soud vyzval stěžovatele, aby doplnil tvrzení finančního ředitelství o vyloučení opatření razítkem správce daně na plné moci a případně navrhl důkazy k prokázání tohoto tvrzení. Na základě této výzvy stěžovatel uložil místně příslušným správcům daně jmenovaných daňových subjektů opakovaně prověřit jejich daňové spisy za účelem zjištění, zda se v nich nachází předmětná plná moc. Plná moc nebyla nalezena. Stěžovatel dále uložil Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, Územnímu pracovišti v Říčanech, vyhotovit ze systému evidence písemností seznam písemností doručených tomuto správci daně dne 5. 9. 2005, tj. dne, kdy předmětná plná moc měla být doručena. Ze seznamu písemností je zřejmé, že plná moc tohoto dne nebyla správci daně předložena.

12. Stěžovatel zdůraznil, že žalobce nenamítl existenci plné moci v průběhu daňového řízení a neučinil žádné úkony, které by vyjasnily jeho zastoupení pro účely doručování. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání doručení plné moci pro L. P. (totéž platí i o plné moci udělené K. I. B.) přitom leželo na žalobci. Správce daně totiž není jako adresát písemnosti schopen prokázat negativní skutečnost, tedy to, že mu zásilka nebyla doručena (viz např. rozsudek čj. 2 Afs 42/2012 – 30). Žalobce však předložení plné moci neprokázal, předložil pouze její fotokopii opatřenou kopií razítka správce daně. Jediným způsobem, kterým by bylo možno prokázat doručení plné moci, by bylo předložení originálu, resp. fotokopie plné moci opatřené originálním otiskem prezenčního razítka správce daně.

13. Podle stěžovatele předložení plné moci nelze prokázat ověřenou fotokopií plné moci, která je opatřena fotokopií razítka. Tato nedokládá, že ověřovaný originál byl současně opatřen originálem razítka správce daně. Stěžovatel se tedy za dané skutkové a důkazní situace může jen stěží ztotožnit s pokynem městského soudu přihlídnout k rozsudku čj. 2 Afs 42/2012 – 30. Tento rozsudek je rozhodnutím v konkrétní věci týkající se odlišného daňového subjektu. Z odůvodnění tohoto rozsudku není zřejmé, zda Nejvyšší správní soud dovedl prokázání předložení plné moci správci daně na základě fotokopie plné moci opatřené originálním otiskem razítka. Pochybnosti stěžovatele jsou nadto umocněny tím, že Nejvyšší správní soud neměl tuto plnou moc k dispozici. Nebyla-li plná moc opatřena originálním otiskem razítka správce daně, její předložení správci daně nelze mít za prokázané. Byť skutečnosti, že L. P. potvrdil podpis plné moci a správce daně nepopřel užívání daného razítka, mohou mít vliv na posouzení věci, je třeba mít na zřeteli, že zásadním pro prokázání doručení plné moci je předložení její fotokopie opatřené originálním otiskem razítka správce daně. Stěžovatel nadto upozornil, že razítko na plné moci používali pracovníci vyměřovacího oddělení v březnu roku 2005, lze tedy vyloučit, že by jím byla opatřena plná moc údajně předložená dne 5. 9. 2005.

14. Stěžovatel dále poukázal na sdělení společnosti YXELL (jejímž jednatelem je žalobce) k výzvě městského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 7 Ca 287/2009, podle kterého originál plné moci převzala předsedkyně senátu krátkou cestou na jednání soudu ve věci 11 Af 71/2011. Z rozsudku čj. 2 Afs 42/2012 – 30 je však zřejmé, že plná moc nebyla součástí spisu městského soudu vedeného v této věci. Pokud by byl originál plné moci předložen, byl by nepochybně součástí spisu městského soudu předloženého k řízení o kasační stížnosti a tato skutečnost by se rovněž odrazila v odůvodnění rozsudku městského soudu. K uvedenému závěru již dospěl městský soud v rozsudku ze dne 3. 7. 2013, čj. 7 Ca 287/2009 – 112.

15. Stěžovatel uzavřel, že předložení plné moci správci daně nelze mít za prokázané na základě těchto skutečností: (1) žalobce nepředložil (ani k výzvě soudu) fotokopii plné moci s originálním otiskem razítka správce daně, (2) žalobce nevznesl námitku existence plné moci v průběhu daňového řízení, (3) v době, kdy měla být plná moc doručena, správce daně nepoužíval na ní otiskované razítko, (4) plná moc není součástí žádného správního spisu ani sestavy došlých písemností a (5) není pravdou, že žalobce předložil soudu fotokopii plné moci opatřenou

originálem razítka správce daně. Pokyn městského soudu, aby stěžovatel přihlédl k rozsudku čj. 2 Afs 42/2012 – 30, je proto nesprávný.

16. Stěžovatel dále namítl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Není zřejmé, jak se městský soud vypořádal se žalobními námitkami.

IV.

17. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce souhlasil se závěrem městského soudu, že rozhodnutí finančního ředitelství je nepřezkoumatelné. Stěžovatel nemůže přičítat k tíži žalobce, že řádně nezaložil, příp. ztratil příslušnou plnou moc, a dokonce argumentovat důkazem, že se správci daně nemůže stát, aby nezaevidoval určitou listinu. Obdobně absurdně by mohl argumentovat i žalobce. Tvrzení, že správce daně dne 5. 9. 2005 nepoužíval otištěné razítko, je účelové. Nesprávné užití razítka pracovníkem podatelny správce daně nelze přikládat k tíži žalobce. Rozhodné je, že razítko patřilo správci daně. Skutečnost, zda bylo razítko používáno mimořádně či běžně, není podstatné pro zjištění, zda plná moc byla správci daně doručena. Žalobce nesouhlasil s výtkou stěžovatele, že městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2012 – 30. V tomto rozhodnutí se podrobně řešila otázka téže plné moci ze dne 5. 9. 2005. Tvrzení stěžovatele, že kasační soud neměl plnou moc k dispozici, bylo liché. Žalobce byl přesvědčen, že plná moc musela být součástí spisu, protože byla jako důkaz provedena před městským soudem. Stěžovatel nezpochybnil existenci plné moci ani nečinil spornou vůli L. P. zastupovat žalobce. Pouze namítl, že nebyla předložena plná moc s originálem razítka. Nejvyšší správní soud správně dovodil, že k prokázání doručení plné moci postačuje kopie plné moci opatřená razítkem správce daně.

V.

18. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

19. Z obsahu spisu městského soudu je zřejmé, že žaloba směřovala proti rozhodnutím, kterými finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti výzvám k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu. Městský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí čj. 4940/09-1500-204769 (I.) a zrušil rozhodnutí čj. 4941/09-1500-204769 (II.) a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (III.). Kasační stížnost směřovala pouze proti výrokům I. a III. rozsudku městského soudu. Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem kasační stížnosti, proto přezkoumal pouze závěry městského soudu týkající se rozhodnutí čj. 4941/09-1500-204769, jehož se výrok I. týkal.

20. Charakterem výzvy k uhrazení daňového nedoplatku se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Již v rozsudku ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003 – 48, č. 187/2004 Sb. NSS, dospěl k závěru, že výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu má povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností. Tato výzva proto nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví. V rozsudku ze dne 30. 10. 2009, čj. 5 Afs 90/2009 – 90, soud doplnil, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku obecně není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., kterým by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva adresáta této výzvy či by jinak bylo zasahováno do jeho právní sféry. Výzva je pouhým úkonem správce daně k vymáhání již stanovené a splatné daňové povinnosti. Žaloba proti takové výzvě tedy obecně není přípustná podle § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s.

21. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle kterého výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě má povahu procesního rozhodnutí, protože neřeší ani neukládá

hmotně právní povinnosti placení daně. Tato výzva pouze upomíná k zaplacení daňového nedoplatku (viz např. usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, nebo ze dne 8. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 279/06).

22. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila určité výjimky z obecného pravidla, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku nepodléhá soudnímu přezkumu. Jedná se například o situace, kdy výzva byla adresována jiné osobě než té, které byla daň původně stanovena (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05), jde-li o daňový nedoplatek na splatné částce zálohy na daň (srov. např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 7 Afs 24/2009 – 71) nebo byla-li výzva vydána vůči ručiteli (viz např. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 595/99, ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99, sp. zn. III. ÚS 428/2000, nebo ze dne 26. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 446/2000, obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, čj. 7 Afs 50/2008 – 89, č. 2426/2011 Sb. NSS). Z uvedených rozhodnutí je zřejmá snaha poskytnout soudní ochranu v případech, kdy je subjekt, kterému byla výzva zaslána, odlišný od daňového dlužníka. Tento subjekt nemůže využít soudní ochrany proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daňová povinnost. V případě ručitele nebo jiného subjektu, na kterého přešlo postavení daňového dlužníka z původního dlužníka na základě nějaké právní skutečnosti, se totiž tyto subjekty neúčastnily a ani nemohly účastnit daňového řízení, ve kterém došlo k vyměření nebo doměření daně.

23. Žádná z popsaných situací v posuzovaném případě nenastala. Platební výměry, na jejichž základě byla vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku čj. 5951/09/059911205472, byly adresovány žalobci. Doručeny byly žalobci buď fikcí, nebo prostřednictvím zástupce žalobce pro doručování Mgr. Sekyrky na základě plné moci ze dne 22. 1. 2009, která byla správci daně doručena dne 26. 1. 2009. Odvoláním, resp. žalobou, napadená výzva čj. 5951/09/059911205472 k uhrazení daňového nedoplatku podle § 73 odst. 1 daňového řádu byla adresována žalobci, doručena byla jeho zástupci pro doručování Mgr. S.

24. V odvolání i v žalobě žalobce namítl, že v daňovém (vyměřovacím) řízení byl zastoupen na základě plné moci, a proto platební výměry neměly být doručovány přímo jemu, nýbrž jeho zástupci pro doručování. Žalobce tedy zpochybnil doručení platebních výměrů, kterými mu byla stanovena daňová povinnost, k jejímž uhrazení byl vyzván napadenou výzvou.

25. V rozsudku ze dne 24. 9. 2008, čj. 2 Afs 79/2008 – 40, Nejvyšší správní soud dovedl, že v případě existence rozhodnutí, které nebylo daňovému subjektu řádně doručeno (kromě případů, kdy se doručení podle § 46 odst. 5 daňového řádu nepředpokládá), se lze domáhat jeho doručení a v návaznosti na ně využít opravných prostředků, případně i žaloby proti rozhodnutí o dani.

26. Z uvedeného vyplývá, že městský soud neměl připustit žalobu směřující proti výzvě čj. 5951/09/059911205472 k úhradě daňového nedoplatku k věcnému přezkumu ve správním soudnictví. Výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu totiž obecně není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a zároveň v posuzované věci nenastala žádná se shora popsaných situací, které by odůvodňovaly věcný přezkum této výzvy, resp. rozhodnutí o odvolání proti této výzvě. Platební výměry, které byly podkladem pro vydání výzvy k uhrazení daňového nedoplatku, byly adresovány žalobci, doručeny mu byly fikcí nebo prostřednictvím zástupce pro doručování. Žalobce se tudíž účastnil vyměřovacího řízení a mohl využít soudní ochrany proti rozhodnutím, kterými mu byla stanovena daňová povinnost. Byl-li přesvědčen, že mu platební výměry nebyly správně a řádně doručeny, mohl doručení zpochybnit opravnými prostředky podle daňového řádu, případně i žalobou.

27. V posuzované věci tedy nebyly naplněny podmínky pro přezkum výzvy čj. 5951/09/059911205472 k uhrazení daňového nedoplatku. Městský soud měl proto žalobu proti tomuto rozhodnutí odmítnout pro nepřipustnost podle § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s. Ačkoliv nebyly naplněny podmínky řízení, městský soud se žalobou věcně zabýval. Zatížil tak napadený rozsudek vadou, ke které zdejší soud přihlédl z úřední povinnosti a pro kterou bylo nutné zrušit rozsudek městského soudu v rozsahu výroků I. a III.

28. Obdobné závěry, ke kterým zdejší soud dospěl, by platily i pro část žaloby, která směřovala proti výzvě čj. 64227/09/059911205472, resp. rozhodnutí o odvolání čj. 4940/09-1500-204769. Výrok II. napadeného rozsudku však nebyl předmětem kasačního přezkumu.

29. S ohledem na skutečnost, že již v řízení před městským soudem byly dány podmínky pro odmítnutí žaloby proti rozhodnutí čj. 4941/09-1500-204769, Nejvyšší správní soud rozhodl současně se zrušením napadeného rozsudku v rozsahu výroku I. a III. i o odmítnutí žaloby (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Za takové situace nebylo namístě zabývat se kasačními námitkami, které směřovaly proti meritornímu posouzení věci.

30. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek ve výroku I. a III. a zároveň odmítl žalobu, rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před městským soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Podle § 60 odst. 3 s. ř. s. žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. Je nutno doplnit, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu ve výroku III. o nákladech řízení, který se vztahoval i k té části žaloby, která byla zamítnuta (výrok II.). Proto bylo třeba nově rozhodnout o nákladech řízení této části žaloby. Vzhledem k tomu, že žaloba proti rozhodnutí čj. 4940/09-1500-204769 byla zamítnuta (výrok II.), stanovení náhrady nákladů řízení se opíralo o § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení o žalobě úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Uvedené závěry odpovídají výroku III. tohoto rozsudku, Nejvyšší správní soud proto nerozhodl o nákladech řízení této části žaloby samostatnými výroky.

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

V Brně 30. ledna 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu