



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Daniely Zemanové a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupen JUDr. Irenou Tšponovou, advokátkou se sídlem Pivovarská 89/1, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 12. 1. 2012, čj. 8589/11-1500-807169, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, čj. 22 Af 26/2012-34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Přerově (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 11. 2007 platební výměr čj. 118797/07/393912/3404, kterým předeepsal žalobci daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 1 105 975 Kč. Proti tomuto výměru podal žalobce odvolání, které zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě v záhlaví označeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Ostravě. V žalobě namítal, že jednak platební výměr nebyl doručen správci podniku, jednak právo doměřit daň za rok 2002 bylo při zahájení daňové kontroly v roce 2006 prekludováno. Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění mj. uvedl, že skutková situace posuzovaná Nejvyšším správním soudem ve věci vedené

pod sp. zn. 1 Afs 2/2012 je toutéž situací téhož žalobce. Krajský soud proto vyšel z usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 2/2012-93. Z něj plyne, že pokud správce podniku neprojeví správci daně svou vůli zastupovat daňový subjekt, vůči jehož podniku je vedena exekuce, doručuje správce daně písemnosti přímo daňovému subjektu. V projednávané věci podle krajského soudu správce podniku kategoricky a výslovně správci daně sdělil, že žalobce v daňovém řízení zastupovat nebude. K účinné změně takového stanoviska by muselo dojít opět výslovným prohlášením správce podniku, že daňový subjekt již zastupovat hodlá. Pouhé předložení plné moci správcem podniku pro zastupování další osobou takovým projevem vůle podle krajského soudu není. K námitce prekluze daňové povinnosti za rok 2002 krajský soud uvedl, že předmětem nynějšího řízení je rozhodnutí o daňovém penále, nikoliv o samotném doměření daně. V nynějším řízení není soud oprávněn přezkoumávat zákonnost řízení doměřovacího, ale jen a pouze zákonnost a řádné vedení procesu v řízení o penále.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní především zpochybňuje, že správce podniku by musel své výslovné prohlášení, že je vyloučeno, aby žalobce v daňovém řízení zastupoval, změnit opět výslovně. Podle § 338k odst. 6 o. s. ř. není pro komunikování vůle správce podniku zastupovat povinného předepsána žádná forma. Je tak nutné vycházet z teorie procesního práva o procesních úkonech. Nepředepisuje-li zákon pro tento úkon žádné náležitosti, postačí, pokud dá správce podniku vůči správci daně neformálně najevo, že hodlá zastupovat povinného v daňovém řízení.

[4] V posuzovaném případě správce podniku komunikoval svoji vůli zastupovat stěžovatele v daňovém řízení předložením plné moci, kterou správce podniku udělil daňovému poradci. Stěžovatel zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 2/2012-124, v němž soud uvedl, že je třeba rozlišovat řízení, v nichž je povinný účastníkem a která se týkají podniku, a daňová řízení týkající se povinností správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově. Zmíněný názor je pro stěžovatele překvapivý. V daném případě správce podniku stěžovatele neměl vůči Finančnímu úřadu v Přerově žádné daňové povinnosti, které by se týkaly jeho jako správce podniku. Finanční úřad si tak měl udělat jasno, koho vlastně má Ing. Šelle zastupovat. Pokud by tuto úvahu učinil, bylo by jasné, že správce podniku hodlá využít svého oprávnění zastupovat v daňovém řízení povinného. Neučinil-li finanční úřad tuto úvahu, nelze vzniklé následky přičítat k tíži stěžovatele.

[5] K prokázání tvrzení obsažených v kasační stížnosti stěžovatel navrhl provedení listinných důkazů, které mají prokázat, jak byla plná moc vystavená správcem podniku myšlena (přípis správce podniku ze dne 3. 4. 2008, přípis správce podniku paní M. B. ze dne 21. 7. 2006, faktury č. 2832 a 2899, příkaz k úhradě a výpis z účtu, úřední záznam o podání vysvětlení ze dne 6. 4. 2007). Stěžovatel uzavřel, že správce podniku neměl vůči správci daně samostatné procesní postavení, ale postavení výhradně odvislé od osoby stěžovatele. V tomto smyslu byla udělena i plná moc – nikoliv pro zastupování osoby správce podniku jako daňového subjektu, ale pro zastupování správce podniku stěžovatele.

[6] Dále stěžovatel opakuje námitku prekluze práva vyměřit daň z příjmů fyzických osob za rok 2002. Podle ustálené judikatury je správní soud povinen přihlídnout kdykoliv k této prekluzi. Na základě prekluze práva vyměřit daň za rok 2002 bylo vydáno nulitní rozhodnutí, na jehož základě nemůže být stěžovatel v prodlení s plněním svých povinností. Zkoumání prekluze práva vyměřit daň nelze oddělit od přezkumu správního aktu, kterým bylo vyměřeno stěžovateli penále za opožděně zaplacenou, nezákonně vyměřenou daň.

pokračování

[7] Z popsaných důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu, případně včetně zrušení žalobou napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na závěry rozšířeného senátu vyslovené v usnesení čj. 1 Afs 2/2012-93 a poznamenal, že stejnou skutkovou situací téhož stěžovatele se Nejvyšší správní soud zabýval ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 3/2012. V projednávané věci správce podniku Finančnímu úřadu v Přerově přípisem ze dne 16. 6. 2006 výslovně sdělil, že je vyloučeno, aby za stěžovatele v daňovém řízení jednal. Poté sice zaslal finančnímu úřadu plnou moc, kterou správce podniku Ing. D. zmocnil daňového poradce Ing. Šelleho k zastupování správce podniku ve vztahu k povinnostem správce podniku vůči Finančnímu úřadu v Přerově. Takto formulovaná plná moc ovšem neznamená, že správce podniku využil svého oprávnění zastupovat stěžovatele dle § 338k odst. 6 o. s. ř. Obsah plné moci je zřejmý a nepochybný – jedná se o generální plnou moc pro zastupování správce podniku, nikoliv pro zastupování stěžovatele. Neobstojí tak argumentace stěžovatele, že si měl finanční úřad ujasnit, koho vlastně Ing. Šelle zastupuje.

[9] Co se týče odkazu stěžovatele na nové skutečnosti, které nebyly uplatněny v předchozím řízení, Nejvyšší správní soud by k nim podle žalovaného neměl s odkazem na § 109 s. ř. s. přihlížet. Jedná se o korespondenci a listiny, které nebyly správci daně adresovány ani mu nebyly předloženy.

[10] K námitce prekluze se pak žalovaný plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu, kterou podporuje též další judikaturou (rozsudek ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 93/2012-39).

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, kterými je povinen se zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Klíčovou spornou otázkou této věci je, zda dodatečné platební výměry, které založily nároky na daňové penále, nabyly právní moci. Spornou je otázka účinnosti doručení platebních výměrů stěžovateli. Ten tvrdí, že platební výměry nenabýly právní moci, neboť byly doručeny pouze stěžovateli, nikoliv zástupci správce podniku Ing. Šellemu.

[14] Obdobnou právní otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval ve svých rozsudcích ze dne 19. 2. 2014, čj. 1 Afs 2/2012-124, a ze dne 20. 2. 2014, čj. 1 Afs 3/2012-87, z nichž Nejvyšší správní soud i v nyní posuzovaném případě vychází. Pro projednávanou věc je podstatné rovněž usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2013, čj. 1 Afs 2/2012-93, vydané v obdobné věci stěžovatele. V něm rozšířený senát 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.

[15] Zdejšímu soudu je ze správního spisu předloženého k věci stěžovatele téměř současně řešené pod sp. zn. 1 Afs 41/2014 známo, že dne 21. 6. 2006 pod čj. 70327/06/393900/7032, správce podniku Ing. V. 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.*“ Ve správním spise (rovněž přiloženo k věci sp.zn. 1 Afs 2/2012) je dále založena plná moc ze dne 6. 11. 2006, kterou Ing. V. 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. Tato plná moc byla správci daně doručena dne 7. 11. 2006.

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

[17] 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 soublasu; 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 čj. 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).

[18] 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 rok 2002 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 čj. 1 Afs 2/2012-93).

[19] 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 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 rok 2002, respektive o penále za tuto daň. 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. čj. 70327/06/393900/7032 citované v bodě [15] shora). Ať již byly motivy správce

pokračování

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 rok 2002 využívá svého zástupčího oprávnění.

[20] 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 čj. 1 Afs 2/2012-93, zvl. body 47, 48, 50 a 54, které by bylo nadbytečné opakovat (stručně viz bod [16] shora).

[21] 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 přípisu 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 *povinnosti 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.

[22] Neobstojí tedy tvrzení stěžovatele, že vyjádření vůle správce podniku zastupovat daňový subjekt v daňovém řízení bylo v projednávaném případě učiněno neformálně, konkludentně, a to pouhým předložením plné moci pro Ing. Šelleho. Jak již bylo výše popsáno (viz bod [21] shora), předložení obecné plné moci pro zastupování správce podniku bez dalšího nebylo možné chápat jako využití zástupčího oprávnění správcem podniku podle § 338k odst. 6 o. s. ř. Správce daně nebyl povinen blíže pátrat po smyslu předložené plné moci či odstraňovat nejasnosti, jak se mylně snaží dovodit stěžovatel. Z textu plné moci předložené správcem podniku bez jakýchkoli pochyb vyplývalo, že byla udělena k zastupování správce podniku, nikoliv k zastupování stěžovatele.

[23] Důkazy předkládané stěžovatelem v řízení o kasační stížnosti, jež mají dokládat, jak byla plná moc v projednávaném případě myšlena, Nejvyšší správní soud neprovedl. Provedení těchto důkazů bylo nadbytečné, neboť dikce plné moci ze dne 6. 11. 2006 je jasná, zřetelná a nevyvolává pochyb o způsobu jejího výkladu. Stěžovatelem tvrzená vůle stran v daném případě odporuje jazykovému vyjádření obsaženému v plné moci; při výkladu by tak ani nemohla být zohledněna.

[24] Ke kasační námitce tvrdící prekluzi práva vyměřit daň za roky 2002 lze jen stručně uvést, že nyní posuzovaná věc se netýká řízení vyměřovacího, nýbrž řízení o penále. Přezkoumává-li žalovaný rozhodnutí, kterým bylo stěžovateli vyměřeno penále, zjišťuje toliko, zda existuje pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti (včetně otázky, zda bylo řádně doručeno), zda skutečně stěžovatel platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá v souladu s právními předpisy. Tímto rozsahem přezkumu je pak při zachování zásady dispoziční vázán rovněž soud (rozsudek ze dne

11. 5. 2005, čj. 1 Afs 137/2004-62, č. 1182/2007 Sb. NSS). Rozhodnutí o daňové povinnosti existuje, je pravomocné, nebylo žádným orgánem zrušeno. Otázku zákonnosti vyměření daně proto soud v nynějším případě řešit nemohl, neboť se mýjí s předmětem tohoto řízení. Ani případné doměření daně mimo prekluzivní lhůtu nečiní rozhodnutí nicotným, jak opakovaně nesprávně dovozují stěžovatel. Rozhodnutí o stanovení daně po marném uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím nezákonným, nikoliv nicotným [srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 93/2012-39, č. 2789/2013 Sb. NSS, respektive rozsudek ve stěžovatelově věci ze dne 19. 2. 2014, čj. 1 Afs 2/2012 – 124, bod 22]. Tato námitka je tedy nedůvodná.

V.

Závěr a náklady řízení

[25] 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.).

[26] 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. Zalovanému 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 29. května 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu