

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ing. J. N.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 10. 2004, sp. zn. 31 Ca 101/2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla pro nezákonnost zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 6. 6. 2003, č. j. 597/140/2003-PK-OJ-2-Pa, a rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2002, č. j. 203480/02/228932/8055. Citovaným rozhodnutím finanční úřad žalobci uložil pokutu ve výši 5 000 Kč za nesplnění povinnosti uložené rozhodnutím o předvolání a odvolání proti tomuto rozhodnutí následně zamítl žalovaný shora označeným rozhodnutím.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Této nezákonnosti se měl soud dopustit tím, že chybně zhodnotil otázku výkladu ustanovení § 29 odst. 1 a § 37 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). V daném případě totiž chtěl správce daně u společnosti J., s. r. o. zahájit daňovou kontrolu u daně silniční a daně z příjmů za zdaňovací období let 1999, 2000 a 2001, přičemž jediným jednatelem této společnosti byl

žalobce. Ten sice měl uloženou plnou moc udělenou JUDr. J. V., nicméně ta byla omezena toliko na jednání před Finančním úřadem v Pardubicích a po změně místní příslušnosti k Finančnímu úřadu v Hradci Králové nemohla být uznána. Protože se v sídle společnosti nezdržovala osoba oprávněná za daňový subjekt jednat, předvolal správce daně žalobce a jelikož se k jednání nedostavil, byla mu uložena pokuta. Stěžovatel dále tvrdí, že z ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu je patrno, že k jednání lze předvolat toliko fyzickou osobu. Předvolání bylo žalobci doručeno dne 10. 10. 2002, opakované předvolání dne 1. 11. 2002. Teprve dne 13. 11. 2002 byla správci daně doručena plná moc k zastupování. Ze shora popsaných skutečností stěžovatel dovozuje, že správce daně uložil předmětnou pokutu oprávněně jedinému jednateli daňového subjektu, který nerespektoval rozhodnutí o předvolání.

Proto navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že rozhodnutím ze dne 7. 10. 2002, č. j. 191803/02/228932/8055, Finanční úřad v Hradci Králové s odkazem na ustanovení § 29 daňového řádu předvolal žalobce jako osobu oprávněnou jednat jménem daňového subjektu (J., s. r. o.). Důvodem tohoto předvolání bylo provedení daňové kontroly, a to daně z příjmů a daně silniční za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001. žalobce byl poučen o tom, že pokud se ke správci daně nedostaví „druhé úterý, které bude následovat po dni doručení této výzvy, v 9.00 hodin“, může mu být uložena pokuta, příp. je možno požádat orgány policie o předvedení. Toto předvolání bylo žalobci doručeno dne 10. 10. 2002. Rozhodnutím ze dne 29. 10. 2002, č. j. 203395/02/228932/8055, stejný finanční úřad předvolal žalobce opakovaně. Toto předvolání bylo žalobci doručeno dne 1. 11. 2002.

Shora označeným rozhodnutím ze dne 30. 10. 2002 Finanční úřad v Hradci Králové žalobci uložil pokutu ve výši 5 000 Kč, a to z důvodu nedostavení se bez omluvy na předvolání k finančnímu úřadu. Následkem tohoto protiprávního jednání je, že bylo znemožněno zahájení kontroly daně z příjmů a daně silniční za uvedené roky, což vyvolává potřebu dalších úkonů správce daně, prodlužování daňového řízení a zvyšování nákladů.

Přípisem ze dne 12. 11. 2002 žalobce finančnímu úřadu sdělil, že zmocnil ke svému zastupování v daňovém řízení ing. D. H., čímž jeho osobní účast na řízení není nutná a proto se z nařízeného jednání omlouvá.

Finanční ředitelství v Hradci Králové (stěžovatel) citovaným rozhodnutím zamítlo odvolání žalobce, když zejména uvedlo, že správce daně sice nezahájil daňové řízení s žalobcem jako s fyzickou osobou, nicméně jeho osobní přítomnost na zahájení daňového řízení byla z důvodu jeho postavení u daňového subjektu nezbytná. K zastupování společnosti J., s. r. o. byl sice skutečně zmocněn JUDr. J. V., nicméně tato plná moc byla omezena pouze na jednání s Finančním úřadem v Pardubicích a nevztahovala se tedy na jednání s Finančním úřadem v Hradci Králové.

Krajský soud v Hradci Králové napadeným rozsudkem zrušil obě citovaná finanční rozhodnutí. K tomuto závěru dospěl především na základě úvahy, že postup správce daně, který zaslal předvolání přímo statutárnímu orgánu, sice lze akceptovat, nicméně s ohledem na další průběh řízení je „*nepochybné, že předvolání, tj. uložení povinnosti dostavit*

se ke správci daně, směřovalo vůči daňovému subjektu, tj. společnosti J., s. r. o. Žalobce tedy vystupoval stále v pozici statutárního orgánu společnosti a nikoliv jako soukromá osoba.“ Žalobce byl proto označen chybně jako účastník řízení, přestože jím byla společnost J., s. r. o. Správce daně tak nemohl uložit pokutu žalobci jako „*ryze osobní pokutu*“, když k porušení povinnosti došlo daňovým subjektem. Krajský soud sice nevyloučil, že v konkrétním případě může být účast konkrétní osoby nezbytná, avšak v daném případě bylo zjevné, že jediným důvodem předvolání žalobce bylo zahájení daňové kontroly u daňového subjektu, což však pro závěr nezbytnosti osobní účasti žalobce nepostačuje. Ze spisu navíc plyne, že správce daně následně zahájil daňovou kontrolu se zplnomocněným zástupcem daňového subjektu bez osobní účasti žalobce.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jelikož Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), mohl by kasační stížnosti vyhovět, jestliže by zjistil, že napadený rozsudek krajského soudu skutečně trpí nezákonností. Tato nezákonnost by mohla být v zásadě dána buď tím, že krajský soud nerespektoval kogentní znění aplikovaného právního předpisu, anebo tím, že tento právní předpis umožňuje vícero možných výkladů, přičemž však výklad zvolený krajským soudem odporuje základním výkladovým pravidlům (teleologický, jazykový, systematický, logický apod.), popř. že ve svých důsledcích není souladný s ústavností, a to ve smyslu jednotlivých ústavních norem i ústavních principů a hodnot.

V projednávané věci je sporným výklad ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*správce daně předvolá osobu, jejíž osobní účast v daňovém řízení je nutná, a v předvolání současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou*.“ Podle ustanovení § 37 odst. 1 stejného zákona, které bylo rovněž aplikováno, „*tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžité povahy vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona, může správce daně opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 000 000 Kč. Opakovaně lze pokutu uložit, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá*.“ Jak vyplývá ze shora uvedeného, základní argumentační pozice stěžovatele je postavena na tom, že předvolat lze toliko fyzickou a nikoliv právnickou osobu.

K tomu Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že smysl ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu je dán zájmem na efektivním průběhu a účelu daňového řízení. Je proto zcela legitimní, že správce daně má právo předvolat příslušnou osobu. Zároveň je však zapotřebí vnímat, že toto oprávnění správce daně podléhá striktním limitům, daným – mimo jiné – i základními zásadami daňového řízení. Je proto namístě připomenout ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „*správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.*“ Optikou této zásady proporcionality a zdrženlivosti státních zásahů do činnosti daňových subjektů je proto nutno nazírat i bližší konkréta projednávané věci.

Nejvyšší správní soud ve svých úvahách dále vycházel ze skutečnosti, že historickým vývojem právní vědy a právního řádu postupně došlo k oddělenému vnímání fyzické a právnické osoby, resp. k obecnému uznání existence právnických osob jako samostatných právních subjektů. Pro účely odůvodnění tohoto rozsudku postačuje odkázat na popis geneze pojmu právnická osoba obsažený např. v *Komentáři k československému obecnému zákoníku občanskému* [Fr. Rouček, J. Sedláček, Praha, 1935, díl. I., str. 247 a násl.] a na tam uvedenou odbornou literaturu. Jak k tomu výstižně poznamenává Fr. Weyr (*Teorie práva*, 1936, str. 114) „*všecky hromadné (právnické) osoby jsou pouhou umělou konstrukcí, jíž se má znázorniti omezení individuální odpovědnosti fysických jednotlivců, čili věta, že ručí (je povinnována) právnická osoba – stát, spolek, akciová společnost atd. – vyjadřuje i negativní pravidlo, že fysičtí jednotlivci (její členové) neručí, resp. nejsou povinnováni. Povinnosti právnické osoby jsou pak ve skutečnosti vždy povinnostmi jejích tzv. zástupců (orgánů, representantů atd.).*“

Takto nazíráno je nutno diferencovat i mezi předvoláním právnické a fyzické osoby. Jakkoliv totiž je z povahy věci zřejmé, že smyslem citovaného ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu je dostavení se konkrétní osoby ke správci daně za účelem daňového řízení, a proto již z povahy věci se ke správci daně mohou dostavit pouze fyzické osoby, chybuje stěžovatel v tom směru, že dostatečně nerozlišuje, zda k předvolání (příp. předvedení) fyzické osoby dochází v důsledku jejího postavení jako reprezentanta právnické osoby či zda k tomu dochází jako k aktu určenému vůči skutečně fyzické osobě. Jinak řečeno, zda je předvolána právnická osoba (zde: daňový subjekt J., s. r. o.), za kterou v konkrétném případě bude jednat její k tomu určený zástupce (reprezentant), anebo zda je předvolána fyzická osoba, jednající sama za sebe. V tomto směru je výklad provedený stěžovatelem chybný a toto pochybení správně dešifroval v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud.

Pokud totiž zdejší soud aplikuje shora zmíněná obecnější myšlenková východiska na okolnosti daného případu, je nutno ve shodě s názorem krajského soudu konstatovat, že rozhodnutí o předvolání správce daně bylo adresováno žalobci jako fyzické osobě a bylo také zasláno na jeho soukromou adresu, nikoliv na adresu daňového subjektu, jehož je žalobce jednatelem. Rovněž opakované předvolání, doručené žalobci dne 1. 11. 2002, bylo určeno žalobci jako fyzické osobě, a uloženou pokutu nelze vykládat jinak než jako osobní sankci žalobci.

Z ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu je přitom zřejmé, že správce daně je oprávněn předvolat osobu, jejíž účast je při jednání nutná, nikoliv pouze daňový subjekt. Vymezení osob, které by měly být předvolány, přitom závisí na okolnostech konkrétní věci. Zpravidla tak jimi bude právě daňový subjekt (za který jedná jeho statutární orgán) a dále se může jednat o osoby vymezené v ustanovení § 7 daňového řádu, tzn. třetí osoby. Stěžovateli proto lze přisvědčit v tom směru, že žalobce nepochybně spadal do skupiny osob, které mohly být předvolány podle citovaného zákonného ustanovení.

Zároveň však je zapotřebí poměřovat fakt předvolání se zákonným požadavkem nutnosti osobní účasti, a to s přihlédnutím ke zmíněným zásadám proporcionality a zdrženlivosti. To znamená, že i vůči okruhu osob, které správce daně zásadně je oprávněn předvolat, je namístě zdrženlivost a nezatěžování nad nezbytnou míru. Takto nazíráno v projednávané věci došlo k předvolání žalobce a k jeho následnému potrestání proto, že jeho „*neúčast znemožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu*“ a „*ověřit tak daňový základ a daň u daňového subjektu J., s. r. o.*“. K tomu však správně uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, že z daňového řádu ani z jiného právního předpisu nevyplývá, že by

daňová kontrola musela být nutně zahajována se statutárním orgánem společnosti. Správce daně tak ve skutečnosti oslovil nikoliv žalobce jako fyzickou osobu, nýbrž - jeho prostřednictvím - daňový subjekt, o čemž dostatečně svědčí obsah předmětného předvolání. Uložení pokuty jako ryze osobní pokuty proto za této situace nebylo případné. Jak si ostatně správně povšiml krajský soud, v daném případě správce daně následně zahájil daňovou kontrolu se zplnomocněným zástupcem daňového subjektu, tzn. bez osobní účasti žalobce.

Lze tak uzavřít, že v projednávané věci osobou, jejíž účast byla v daňovém řízení nutná, nebyl s ohledem na důvod předvolání žalobce jako fyzická osoba (vůči němuž bylo následně vedeno sankční řízení), nýbrž přímo daňový subjekt a takto ostatně i předmětné rozhodnutí o předvolání vyznívalo. Ve vztahu k němu proto mělo být adresováno předvolání s případnou následnou hrozbou sankce. Jestliže stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že správce daně nesprávně označil žalobce jako „účastníka řízení“ namísto správného označení „osoba zúčastněná na řízení“ podle ustanovení § 7 daňového řádu, je možno toto tvrzení chápat pouze tak, že žalobce v daném případě představoval tzv. třetí osobu. Způsob jednání správce daně vůči žalobci (viz výše popsaná rekapitulace, kdy žalobce byl výslovně předvolán jako „osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu“) však takovémuto vymezení zjevně neodpovídal.

Závěrem proto nezbývá než konstatovat, že napadeným rozsudkem krajského soudu nedošlo k porušení kogentní zákonné dikce ani k výkladu zákonných ustanovení, odporujícímu obvyklým výkladovým metodám, takže kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn nebyl. 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 (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalobci žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 9. března 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu