



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. R. L.**, proti žalovanému **Ministerstvu financí** se sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října 3, 150 00 Praha 5, proti rozhodnutí ze dne 8. 12. 2004, č. j. 52/107822/2004-522, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 41/2005 - 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 8. 2003 uložilo Finanční ředitelství v Brně žalobci pokutu ve výši 10 000 Kč za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 25 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Skutku se žalobce dopustil tím, že jako zástupce v daňovém řízení sdělil skutečnosti, které se dozvěděl v daňovém řízení týkajícím se daňového subjektu A. S., a. s., v odvolacím řízení vedeném s jiným daňovým subjektem místně příslušným Finančnímu úřadu v Mostě.

Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný dne 8. 12. 2004.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou; Městský soud v Praze žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 10. 11. 2005 zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí vydané v I. stupni. Při výkladu § 25 odst. 1 daňového řádu, podle nějž lze pokutu za porušení mlčenlivosti uložit „*pracovníkovi správce daně, popřípadě třetí osobě, která byla jakkoliv účastna na daňovém řízení*“, dospěl k závěru, že žalobce jakožto daňový poradce nemůže být považován za třetí

osobu zúčastněnou na daňovém řízení (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Prostřednictvím § 6 odst. 1 zákona ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen „zákon č. 523/1992 Sb.“), se i na daňového poradce vztahuje § 2 odst. 5 daňového řádu, podle nějž jsou jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Současně pak § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. ukládá daňovému poradci povinnost zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Pravomoc finančních orgánů uložit podle § 25 odst. 1 daňového řádu pokutu za porušení mlčenlivosti se na daňové poradce nevztahuje: poruší-li daňový poradce mlčenlivost, poruší tím povinnost uloženou mu zákonem (ustanovením § 2 odst. 5 daňového řádu), tedy povinnost, kterou je vázán podle § 6 zákona č. 523/1992 Sb. Postih za porušení této veřejnoprávní povinnosti spadá do pravomoci orgánů Komory daňových poradců, tj. disciplinární komise Komory.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný kasační stížnost. Poté, co rekapituloval průběh dosavadních řízení, vyjádřil nesouhlas s tím, že Finanční ředitelství v Brně nebylo oprávněno uložit žalobci pokutu za porušení mlčenlivosti. Skutečnost, že v § 25 daňového řádu není mezi osobami, jimž lze uložit pokutu, uveden také daňový poradce, není podle žalovaného rozhodná. Pokud by byl závěr soudu správný, vedlo by to k nepostižitelnosti daňových poradců za takové jednání. Vzhledem k tomu, že správce daně je povinen zachovávat mlčenlivost o tom, co se dozvěděl při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním, nemůže správce daně informovat Komoru o tom, že daňový poradce předává doklady týkající se daňového subjektu jinému daňovému subjektu, aniž by jej daňový subjekt pro tento účel zprostil mlčenlivosti. Zproštění mlčenlivosti pracovníků správce daně pro případné oznámení Komoře by pak příslušelo nikoli postiženému daňovému subjektu, nýbrž samotnému daňovému poradci. Žalovaný zdůraznil – s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 86/2004 – že právní normy nelze vykládat pouze z hlediska jejich textu (tedy metodou jazykového výkladu), ale především podle jejich smyslu. Při použití metody teleologického a systematického výkladu ustanovení § 25 daňového řádu je pak nutno dospět k výkladu, že finanční ředitelství je oprávněno uložit pokutu za porušení mlčenlivosti i zástupci (zmocněnci) daňového subjektu.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Správce daně použil v žalobcově případě § 25 odst. 1 daňového řádu; ten stanoví, že pokutu lze uložit „*pracovníkovi správce daně, popřípadě třetí osobě, která byla jakkoliv účastna na daňovém řízení*“. Vymezení třetích osob zúčastněných na řízení pak obsahuje § 7 odst. 2, přičemž v tomto výčtu není daňový poradce ani obecně zástupce daňového subjektu zahrnut. I Městský soud v Praze poukázal na povinnost mlčenlivosti obecně stanovenou v § 2 odst. 5 daňového řádu, která se vztahuje i na zástupce daňového subjektu; správně však dovodil, že nesplnění této povinnosti nelze u zástupce sankcionovat prostřednictvím pokuty podle § 25 odst. 1, protože osobní působnost pravidla obsaženého v § 2 odst. 5 a pravidla obsaženého v § 25 odst. 1 (ve spojení s § 7 odst. 2 a s § 24 odst. 1) je odlišná.

V § 2 odst. 5 se hovoří nikoli o „*třetích osobách*“, což je pojem definovaný v § 7 odst. 2, nýbrž o „*jakýchkoliv osobách, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení*“, a z tohoto okruhu se výslovně vyjímají jen samotné daňové subjekty, jejichž vlastní daňové povinnosti se příslušné daňové řízení týká. Toto ustanovení tak rozčleňuje osoby vystupující v daňovém řízení na dvě skupiny: na osoby, o jejichž vlastní daňové povinnosti se jedná, a veškeré osoby ostatní. Do okruhu těchto ostatních osob ve smyslu § 2 odst. 5 tak spadají nejen „*třetí osoby jakkoliv zúčastněné na řízení*“ podle výčtu ustanovení § 7 odst. 2, ale i jakékoli další osoby, které v řízení vystupují, byť nesplňují charakteristiku podle § 7 odst. 2 – tedy i zástupci daňových subjektů. Naproti tomu nelze zástupce daňového subjektu zahrnovat do pojmu „*třetí osoba jakkoli zúčastněná na řízení*“, jak jej definuje § 7 odst. 2 a k němuž se upíná povinnost mlčenlivosti (§ 24 odst. 1) a sankce za její porušení (§ 25 odst. 1). Výčet obsažený v § 7 odst. 2 je jednak taxativní, jednak jeho prvky sdílejí společné znaky, které u zástupce daňového subjektu nejsou přítomny. Svědci, znalci, ručitelé, správci konkursní podstaty apod. nevstupují do řízení o své vůli, nýbrž proto, že oni – a nikdo jiný – jsou povinni tak učinit na základě výzvy či jiného rozhodnutí správce daně, ať už je k tomu předurčuje jejich hmotněprávní postavení, nebo jejich profesní povinnost. U daňového poradce (popř. advokáta), který zastupuje klienta v daňovém řízení, je však situace jiná. Vztah mezi klientem – daňovým subjektem a jeho zástupcem vzniká na základě vzájemné dohody a v průběhu řízení může na základě dohody či jednostranného úkonu jedné ze smluvních stran opět zaniknout (při respektování zákonných omezení, která se však vztahují pouze k vztahu zastoupeného a zastupujícího, nikoli k řízení samotnému); zástupce je tedy povinen účastnit se řízení a spolupracovat se správcem daně jen za podmínky, že trvá jeho dobrovolná spolupráce se zastupovaným daňovým subjektem. (Stanoví-li tedy § 7 odst. 1, že daňového řízení se kromě pověřených pracovníků správce daně zúčastňují „*daňové subjekty a třetí osoby*“, přičemž v následujícím odstavci je definován okruh třetích osob, kam nejsou zástupci daňových subjektů zahrnuti, nelze než dovodit, že pojem „*daňové subjekty*“ je zde širší a jsou v něm obsaženy nejen daňové subjekty samotné, případně osoby ze zákona oprávněné za ně jednat, nýbrž též zástupci daňových subjektů na základě plné moci, kteří v daňovém řízení jednají jejich jménem.)

Zástupce daňového subjektu tak nelze zahrnout do rozsahu pojmu „*třetí osoba (jakkoli) zúčastněná na řízení*“ ani na základě analogie, protože právní postavení zástupce je zcela odlišné od postavení všech osob vypočtených v § 7 odst. 2 písm. g) tohoto ustanovení, které je formulováno nejobecněji, sice upravuje kategorii „*dalších osob*“, které „*mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem*“, ovšem i zde se mají na mysli osoby, které jsou v řízení nezastupitelné, neboť jen ony mají k dispozici listiny, věci či údaje v daňovém řízení nezbytné (srov. § 34 daňového řádu). Zástupce daňového subjektu je naproti tomu „*zastupitelný*“ v tom smyslu, že je v první řadě na něm, zda se vůbec rozhodne jednat za daňový subjekt v daňovém řízení, a dále i v průběhu daňového řízení může být daňový subjekt zastupován postupně několika zástupci s neomezenou plnou mocí, případně souběžně několika zástupci s omezenou plnou mocí.

Žalovaný tvrdí, že Komora daňových poradců se o porušení mlčenlivosti ze strany daňového poradce zpravidla nedozví, a závadné jednání daňového poradce tak zůstane nepotrestáno; tato faktická okolnost však nemůže vést k natolik extenzivnímu výkladu § 24 odst. 2, jaký žalovaný prosazuje. To platí tím spíše, že správce daně má obvykle možnost vyloučit předložené listiny týkající se jiného daňového subjektu z nahlížení (§ 23 odst. 2 daňového řádu), pokud dospěje k závěru, že listiny vypovídají o poměrech tohoto subjektu, které je třeba zachovat v tajnosti. Takovému postupu nic nebrání zejména

za situace, kdy listinami nemá být podpořen žádný tvrzený hmotněprávní nárok, nýbrž jimi má být dokumentováno jen to, že někteří správci daně umožňují daňovým subjektům či jejich zástupcům nahlédnout do předkládacích zpráv připojovaných k odvolání daňového subjektu. Těžko tedy žalovaný může s úspěchem poukazovat na to, že při výkladu zastávaném městským soudem zůstane nepotrestáno jednání daňového poradce, a v rozporu se zákonem tak budou odhalovány poměry daňových subjektů, pokud správce daně sám může takovému odhalení zabránit. Projednávaná věc byla v tomto ohledu poněkud specifická v tom, že nebylo s konečnou platností vyřešeno, jak se listiny dostaly do dispozice správce daně (tedy zda je předal přímo daňový subjekt, zda je tomuto daňovému subjektu předal žalobce); zkoumání této otázky je však při rozhodování o kasační stížnosti žalovaného nadbytečné.

Konečně se žalovaný mylí, pokud se v tomto případě dovolává rozhodnutí, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil nutnost používat vedle výkladu jazykového i výklad systematický a teleologický. Ve věci 1 Afs 86/2004 soud prosazoval výklad ve prospěch ručitele, jehož tížila povinnost zaplatit daňový nedoplatek a jemuž správce daně upíral práva, jichž může běžně využívat daňový dlužník. Šlo zde tedy o výklad svědčící adresátu právní normy, jímž měla být dotvořena nedokonalá a systémově nesourodá právní úprava. V projednávané věci je však situace jiná: žalovaný, který je správním orgánem, se zde navzdory taxativnímu a jednoznačnému výčtu „*třetích osob*“ domáhá rozšiřujícího výkladu v neprospěch účastníka řízení. Takový postup je nepřipustný, zejména v oblasti správního trestání.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 17. května 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu