



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Stech, s. r. o.**, se sídlem Opočenská 436, Dobruška, Rychnov nad Kněžnou, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Dobrušce**, se sídlem Šubertovo náměstí 53, Dobruška, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 93/2006 – 58,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 93/2006 - 58, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 93/2006 - 58, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) na ochranu proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu v Dobrušce (dále jen „finanční úřad“) ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že z ustanovení § 10 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) lze jednoznačně dovodit, že finanční úřad jako správce daně byl oprávněn, pokud to pokládal za nutné, předvolat k jednání daňový subjekt, v případě právnické osoby jejího statutárního zástupce, jímž byl jednatel Petr Hůlek. I když zákon o správě daní a poplatků neukládá správci daně v předvolání k jednání zdůvodnit, v čem spočívá nutnost účasti daňového subjektu (případně jeho statutárního zástupce) u jednání, finanční úřad v posuzovaném případě dal dostatečně zřetelně najevo, proč chce jednat právě osobně s jednatelem společnosti, když v předvolání uvedl, že od něho bude

požadovat vysvětlení postupu při vyplácení finančních prostředků na základě výdajových pokladních dokladů, na nichž byl on uveden jako osoba, která peněžní prostředky převzala. Finanční úřad, s ohledem na požadavek co nejúplněji zjistit skutkový stav rozhodný pro správné stanovení daňové povinnosti zakotvený v § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, volil správně, rozhodl-li se namísto zprostředkovaných sdělení zástupce stěžovatele vyslechnout přímo osobu, která se předáváním peněz zúčastnila. Samotné předvolání statutárního zástupce stěžovatele z výše uvedených důvodů neshledal krajský soud nezákonné. Stěžovatel netvrdil, a nevyplývá to ani z obsahu správního spisu, že postupem finančního úřadu bylo institutu předvolání jinak zneužito, a tak bylo porušeno ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona, např. tím, že by statutární orgán byl vyslýchán opakovaně, předvolán v době pro něho nevhodné, do místa nepřiměřeně vzdáleného nebo o jeho výsledku nebyl vyrozuměn zástupce stěžovatele. K poukazu stěžovatele na analogii s ustanovením § 126 odst. 4 ve spojení s § 131 o. s. ř. krajský soud uvedl, že k takovému postupu neshledal důvod. Způsob předvolávání osob zúčastněných na daňovém řízení upravuje zákon o správě daní a poplatků, nejedná se tedy o mezeru v zákoně, kterou by bylo možno vyplnit analogií. Lze pouze porovnat úpravu tohoto institutu zakotvenou v zákoně o správě daní a poplatků a v o. s. ř., ale ani toto srovnání nemůže vést k závěru, že postup finančního úřadu byl nezákonný. Jako nedůvodné posoudil krajský soud námitky na porušení práv a na sféru osobní svobody, práva na ochranu osobního vlastnictví, jakož i práva podnikat a práva provozovat jinou hospodářskou činnost. Podle krajského soudu nelze přehlédnout, že projednávanou žalobou se ochrany práv ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. domáhá právnická osoba a právo na ochranu sféry osobní svobody zajišťuje Listina základních práv a svobod osobám fyzickým. Pokud jde o tvrzené porušení dalších práv, stěžovatel nekonkretizoval, čím se předvolání statutárního zástupce k jednání těchto práv dotklo. Pokud se zmínil v žalobě o nákladech na zastoupení, nelze přehlédnout, že stěžovatel si zvolil zástupce pro celé daňové řízení a jeho účast u jednání se statutárním zástupcem jej nezatížila více než by tomu bylo, kdyby finanční úřad od tohoto jednání upustil.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě odkázal stěžovatel na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele napadený rozsudek spočívá na nesprávném právním posouzení věci. V rámci rekapitulace skutkového základu sporu stěžovatel uvedl, že nehledě na jeho zastoupení v daňovém řízení, vydal finanční úřad dne 12. 10. 2005 rozhodnutí o předvolání, v němž předvolal jednatele stěžovatele Petra Hůlka k ústnímu jednání, přičemž uvedl, že je předvolán „ve věci daňové kontroly obchodní společnosti Stech, s. r. o. (vysvětlení vyplácení finančních prostředků na základě výdajových pokladních dokladů, na nichž jste uveden jako osoba, která peněžní prostředky převzala)“, a že účast předvolaného je nutná a že zastupování zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo. Stěžovatel se omluvil z jednání a požádal, aby se finanční úřad obracel na jeho zástupce a pro případ, že by trval na tom, že je jednatel povinen se osobně dostavit, požádal o sdělení, proč je osobní jednání jednatele s finančním úřadem nutné. Finanční úřad opětovně předvolal jednatele stěžovatele k osobnímu jednání a upozornil, že má podle § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků právo trvat na osobním jednání a že je předvolaný povinen tomuto požadavku vyhovět a současně upozornil na možnost předvedení orgány Policie ČR a uložení pokuty, pokud by předvolaný výzvě nevyhověl. Jednatel stěžovatele se proto, veden obavou z možných sankcí, dostavil dne 5. 12. 2005 v souladu s předvoláním společně s daňovým

poradcem Ing. D. H. Protože finanční úřad od počátku nezaznamenával průběh jednání, jak stanoví zákon, podal jednatel stěžovatele námitku proti obsahu protokolu a současně opakovaně žádal o sdělení, proč je jeho osobní účast nutná. Místo odpovědi však finanční úřad ústní jednání bez dalšího ukončil, a to navzdory protestům daňového poradce, který upozornil, že není důvod jednání ukončovat a že stěžovateli vznikly zajištěním účasti na jednání náklady, které v případě nedůvodného předčasného ukončení jednání budou vynaloženy marně. O námitkách podaných stěžovatelem proti postupu pracovníků finančního úřadu rozhodl finanční úřad tak, že posouzení nutnosti osobní účasti jednatele je na úvaze finančního úřadu, přičemž uplatnění tohoto práva není zákonem vázáno na podmínky. Krajský soud, který následně zamítl žalobu stěžovatele, nesprávně posoudil právní otázku, zda byl finanční úřad oprávněn jednat se stěžovatelem přímo, a to prostřednictvím jednatele pana Petra Hůlka. Podle názoru stěžovatele krajský soud nedostatečně rozlišuje mezi stěžovatelem (právníckou osobou) a jednatelem Petrem Hůlkem (fyzickou osobou). Z ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nelze dovodit, že by byl finanční úřad oprávněn předvolat k jednání nějakou konkrétní fyzickou osobu, je-li daňovým subjektem osoba právnická. I pokud by byly splněny všechny ostatní podmínky, mohl by finanční úřad předvolat k přímému jednání stěžovatele, nikoli konkrétní fyzickou osobu, byť u stěžovatele zastává jakoukoli funkci. V takovém případě by pak bylo na stěžovateli, aby s ohledem na předmět jednání vyslal na jednání takovou osobu, která k tomu bude nejvhodnější. Z citovaného ustanovení také nelze dovodit, že by byl finanční úřad oprávněn předvolat stěžovatele k přímému jednání tehdy, když to sám pokládá za nutné, nýbrž spíše tehdy, pokud je přímé jednání nutné objektivně. Pokud by postačovalo pouhé subjektivní přesvědčení finančního úřadu, ústavní záruka práva na zastoupení v řízení (čl. 37 Listiny základních práv a svobod) by se stala iluzorní a správce daně by mohl kdykoli zvoleného zástupce daňového subjektu vyloučit svým prohlášením, že pokládá za nutné přímé jednání s daňovým subjektem. Krajský soud nerozlišuje mezi zdůvodněním nutnosti přímého jednání s daňovým subjektem a předvolání konkrétní osoby jednatele stěžovatele, resp. tyto skutečnosti zaměňuje. Stěžovatel rovněž namítal, že nikdy nebyla zdůvodněna nutnost přímého jednání s daňovým subjektem, ačkoli jde o zákonný předpoklad. Podle krajského soudu sice zákon o správě daní a poplatků neukládá správci daně v předvolání k jednání zdůvodnit, v čem spočívá nutnost účasti daňového subjektu u jednání, ale že v daném případě finanční úřad vysvětlil, proč chce jednat právě s jednatelem společnosti. Tato argumentace se ale s žalobními námitkami v podstatném bodě míjí. Je pravdou, že finanční úřad v prvním předvolání uvedl, že od jednatele stěžovatele bude požadovat vysvětlení postupu při vyplacení finančních prostředků na základě výdajových pokladních dokladů, na nichž byl uveden jako osoba, která peněžní prostředky převzala; to však není vyjevení důvodů, pro které je nutné jednání s daňovým subjektem ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž vymezení předmětu jednání. Na opakované žádosti o sdělení důvodů nutnosti přímého jednání s daňovým subjektem uváděl finanční úřad různé skutečnosti (chtěl stěžovateli umožnit bezprostředně podat vyjádření k jednotlivým kontrolním zjištěním, chtěl získat bezprostřední vyjádření stěžovatele, posouzení nutnosti je zcela na úvaze finančního úřadu, finanční úřad není povinen svůj postup zdůvodňovat atd.), z nichž je ponejvíce možno usuzovat, že žádné důvody, pro které by bylo osobní přímé jednání se stěžovatelem skutečně nutné, neexistovaly. I pokud by finanční úřad skutečně jednal podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve snaze zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, není možné, aby toto ustanovení bylo nadřazováno základním

zásadám daňového řízení a základním právům daňového subjektu vůbec. Nelze pouhým odkazem na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji ignorovat, že s daňovým subjektem lze jednat přímo pouze v nutných případech. Právo na zastoupení patří mezi základní práva stěžovatele zaručená mu čl. 37 Listiny základních práv a svobod a jako takové nemůže být omezováno pouhým výkladem běžného zákona. Stěžovatel již v žalobě poukazoval v souvislosti se zákonem použitým pojmem „v nutných případech“ jako podmínkou pro možnost přímého jednání finančního úřadu na analogii s ustanovením § 126 odst. 4 ve spojení s § 131 o. s. ř. Vzhledem k závěru krajského soudu stěžovateli nezbyvá než znovu zdůraznit, že z tohoto hlediska se soud splněním podmínek pro přímé osobní jednání nezabýval, nezkoumal, zda dokazovanou skutečnost bylo či nebylo možno zjistit i jinak, a zda tedy byl projednáváný případ „nutným případem“. Závěr krajského soudu, že finanční úřad volil správně, je nepřezkoumatelný. Za značně překvapivý označil stěžovatel názor krajského soudu, že podmínka souhlasu účastníka se svým výsledkem sice v daňovém řádu explicitně uvedena není, avšak výpověď daňového subjektu (nebo jeho statutárního orgánu) nelze vynutit ani sankcionovat její odmítnutí, neboť je v přímém protikladu ke znění § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a krajský soud neuvádí, na základě jakých výkladových postupů k němu dospěl. Proto i v této části se jeví napadený rozsudek jako nepřezkoumatelný. Na okraj stěžovatel poznamenal, že i poučení obsažené v předvoláních finančního úřadu obsahovalo hrozbu sankcemi. Krajský soud se podle stěžovatele rovněž nezabýval jeho argumentací, že předvolání k jednání mělo obsahovat důvody vysvětlující, proč jej chce správce daně slyšet, proč je tento postup nutný a proč ho nelze nahradit jinými důkazními prostředky, a to na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, č. j. 2 Afs 45/2005 - 50 (publ. pod č. 892/2006 Sb. NSS), podle něhož je správní orgán povinen se vypořádat ve světle zásady zdrženlivosti státních zásahů do činnosti daňových subjektů také s tím, zda úkon nelze provést jinými méně zatěžujícími prostředky, než je předvolání konkrétní osoby podle § 29 zákona o správě daní a poplatků. Zásadní nesouhlas vyjádřil stěžovatel s hodnocením jím namítaného porušení sféry osobní svobody. Sféra osobní svobody je odvozena z principu, že státní moc lze uplatňovat jen na základě zákona, za podmínek zákonem stanovených a v mezích zákona; svoboda je vlastně rubem tohoto principu. Proto je z povahy věci zaručena všem osobám fyzickým i právnickým, neboť platí že státní moc nelze uplatňovat svévolně ani vůči osobám fyzickým, ani vůči právnickým. V této souvislosti poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS). K tvrzení o porušení vlastnického práva stěžovatel namítá, že jednání s jeho jednatelem bylo zcela zbytečné, neboť finanční úřad jej na samém počátku ukončil, aniž by získal jakoukoli informaci, a proto odměna a hotové výdaje daňového poradce jsou zásahem do vlastnického práva stěžovatele. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s výrokem odůvodnění napadeného rozsudku. Ve zdůvodnění kasační stížnosti jsou skutečnosti, které stěžovatel uplatnil až poté, co byl vydán napadený rozsudek. Jedná se o námitky vztahující se k protokolaci ústního jednání dne 5. 12. 2005, kdy stěžovatel tvrdí, že pracovníce finančního úřadu od počátku nezaznamenávaly průběh jednání. Zároveň je patrný posun stěžovatele od žalobních námitek směřujících nejprve k návrhu petitu na zákaz finančnímu úřadu pokračovat v porušování práv stěžovatele nezákonným

předvoláváním jeho statutárního orgánu až v kasační stížnosti podrobnému rozebírání ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel podle finančního úřadu směřuje zastupování daňového subjektu podle § 10 citovaného zákona a osobu poskytující právní pomoc podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod při výše zmíněném ústním jednání, na které byl předvolán jednatel stěžovatele. Požadavek na jednání s jednatelem stěžovatele je podle názoru finančního úřadu plně v souladu s ustanovením § 10 odst. 4 citovaného zákona. Předvolání konkrétní osoby bylo v rozhodnutí o předvolání navíc jednoznačně odůvodněno - právě tento předvolaný jednatel byl osobou přebírající finanční prostředky na základě výdajových pokladních dokladů. Stěžovatelem nabízená úvaha, že zástupce daňového subjektu bude tím, kdo vybere účastníky daňového řízení a posoudí oprávněnost přímého jednání správce daně s daňovým subjektem podle konkrétního předem sděleného předmětu jednání, jde nad rámec zákona. Proto finanční úřad navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že finanční úřad rozhodnutím ze dne 12. 10. 2005, č. j. 300086/05/254930/7595, předvolal podle § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jednatele stěžovatele Petra Hůlka, na den 31. 10. 2005 „k řízení ve věci daňové kontroly obchodní společnosti Stech, s. r. o. (vysvětlení vyplacení finančních prostředků na základě výdajových pokladních dokladů, na nichž jste uveden jako osoba, která peněžní prostředky převzala)“ s odůvodněním, že „na základě probíhajícího daňového řízení ve věci daňové kontroly je Vaše osobní účast při tomto řízení nutná. Přestože obchodní společnost jedná před finančním úřadem prostřednictvím zástupce na základě plné moci § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, zastupování daňového subjektu zástupcem nevyklučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo (§ 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Z tohoto důvodu Vás Finanční úřad v Dobrušce podle § 29 odst. 1 daňového řádu předvolává.... Nedostavíte - li se na toto předvolání, budete předvolán opakovaně (§ 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). V případě, že se bez omluvy nedostavíte ani po opakovaném předvolání, může správce daně požádat o Vaše předvedení příslušné orgány Policie (§ 29 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Nesplníte - li ve stanovené lhůtě povinnost uloženou tímto rozhodnutím, může Vám správce daně uložit pokutu opakovaně až do celkové výše 2 000 000 Kč (§ 37 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).“ Předvolaný podáním ze dne 25. 10. 2005 omluvil svoji neúčast na jednání tím, že stěžovatel je v řízení zastoupen a zmocněný zástupce je zcela způsobilý i co do mandátu taková vysvětlení správci daně podávat a požádal o sdělení, pro jaké důvody se jeho osobní účast v řízení jeví jako nutná, aby vůbec byla dána podmínka pro předvolání podle ustanovení § 29 zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad opakovaně předvolal jednatele stěžovatele pana Petra Hůlka rozhodnutím č. j. 33297/05/254930/5060 na den 5. 12. 2005. V rozhodnutí opětovně poukázal na ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, konstatoval, že se jednatel stěžovatele na předchozí předvolání nedostavil a ani se řádně neomluvil (podání neobsahovalo žádné nevyhnutelné a důležité důvody, pro které se nemohl zúčastnit), proto jej opakovaně předvolává. V závěru znovu uvedl možnost předvedení a uložení pokuty. Dne 5. 12. 2005 se dostavil jednatel stěžovatele k jednání

spolu se zástupcem stěžovatele Ing. D. H. Obsah sepsaného protokolu odráží pouze spory o zaznamenání průběhu jednání, neboť předvolaná osoba prostřednictvím zástupce podala námitku proti obsahu protokolu, že pracovníce finančního úřadu odmítají zaznamenat poučení zástupci, že bude mlčet a že bude dotazována osoba, která byla předvolána. Vzhledem k podané námitce správce daně oznámil ukončení jednání. Zástupce namítal, že neexistuje žádný relevantní důvod pro ukončení jednání a navrhoval jeho pokračování s poukazem na marné vynaložení nákladů souvisejících s nedůvodně ukončeným jednáním. Správce daně uvedl, že je třeba uvedenou námitku do protokolu do případného dalšího jednání vyřešit. Následně rozhodnutím ze dne 21. 12. 2005, č. j. 35697/05/254010/3730, správce daně nevyhověl námitkám, které zástupce nadiktoval do protokolu o ústním jednání ze dne 5. 12. 2005 směřující proti postupu správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně rovněž uvedl, že v souvislosti s prováděnou kontrolou stěžovatele považoval za významné umožnit jeho jednatelem bezprostředně podat vysvětlení k jednotlivým kontrolním zjištěním. Dále mimo jiné konstatoval, že v průběhu daňové kontroly má správce daně podle § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků právo trvat na osobním jednání s předvolaným jako jednatelem stěžovatele. Posouzení nutnosti osobní účasti je zcela na úvaze správce daně a uplatnění tohoto práva správcem daně není daňovým řádem vázáno na podmínky. Osoba poskytující právní pomoc se do jednání vměšovala a vznášením námitek procesního charakteru znemožnila správci daně realizovat vlastní předmět jednání. Správce daně byl veden úmyslem získat v této fázi daňového řízení bezprostřední vyjádření daňového subjektu, nikoliv informace pouze zprostředkované jeho zástupcem. Stěžovatel následně dne 11. 1. 2006 vznesl námitky proti postupu správce daně podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, konkrétně proti předvolání jeho statutárního zástupce Petra Hůlka, neboť podle stěžovatele nebyly dány důvody pro postup podle § 10 odst. 4 citovaného zákona. Těmito námitkám finanční úřad rozhodnutím ze dne 7. 2. 2006, č. j. 3865/06/254010/3730, nevyhověl. V odůvodnění opět uvedl, že byl veden úmyslem získat v této fázi daňového řízení bezprostřední vyjádření daňového subjektu, neboť jednatel společnosti se osobně účastní a podílí na podnikatelské činnosti daňového subjektu, za činnost zodpovídá, a je tedy v jeho možnostech podat co nejpřesnější informace. Oprávnění jednat přímo s daňovým subjektem, i když je tento v daňovém řízení zastoupen, dává správci daně výslovně ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Posouzení nutnosti osobní účasti je zcela na úvaze správce daně, uplatnění tohoto práva správcem daně není zákonem o správě daní a poplatků vázáno na podmínky. Správce daně není povinen postup při daňové kontrole předem konzultovat s daňovým subjektem a ani odůvodňovat využití § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Pokud se jedná o stížní námitku podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tuto neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou. Rozhodnutí krajského soudu je plně srozumitelné, je z něho patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto, výrok je v souladu s odůvodněním, rovněž je zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele řízení v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje dostupné na www.nssoud.cz).

Stěžovatel krajskému soudu konkrétně vytýkal, že se nezabýval splněním podmínek pro přímé osobní jednání s daňovým subjektem ani jeho argumentací, že předvolání k jednání mělo obsahovat důvody vysvětlující, proč jej chce správce daně slyšet, nezkoumal, zda bylo či nebylo možno zjistit dokazovanou skutečnost i jinak, a zda tedy byl projednáváný případ „nutným případem“. Tyto námitky stěžovatele však vycházejí spíše z nesouhlasu s právním posouzením dané věci krajským soudem. Krajský soud vycházel z toho, že správce daně byl oprávněn předvolat stěžovatele k přímému jednání, pokud to považoval za nutné, a proto se nezabýval odůvodněním splnění těchto podmínek, jak požadoval stěžovatel. Dále stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost dílčího argumentu krajského soudu, že nelze vynutit výpověď daňového subjektu ani sankcionovat její odmítnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že nepřezkoumatelnost nemůže být založena na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. V daném případě krajský soud neshledal důvod k použití analogie a pouze podpůrně srovnával předmětná ustanovení zákona o správu daní a poplatků a o. s. ř. Tato námitka tudíž není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda byl finanční úřad oprávněn jednat se stěžovatelem přímo, a zda tedy došlo k nezákonnému zásahu. Otázkou, může-li být postup správce daně v průběhu daňové kontroly nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., se již obsáhle zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 735/2006, kde vyslovil názor, že „jak zahájení, tak provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“ Ochrana je podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li, byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, www.nssoud.cz a č. 603/2005 Sb. NSS).

V daném případě považoval stěžovatel za nezákonný zásah postup správce daně v průběhu daňové kontroly, konkrétně opakované rozhodnutí o předvolání k jednání bez zdůvodnění nutnosti osobní účasti jednatele stěžovatele ve smyslu ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval podmínkou č. 4, tedy tím, zda postup správce daně v daném případě je či není zásahem správního orgánu v širším smyslu. Zásahem mohou být obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby vůči nimž směřují. Tyto osoby jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i ústního či jinak daného pokynu či příkazu. V souzené věci lze postup správce daně v průběhu daňové kontroly za „zásah“ v širším smyslu považovat, neboť se jedná o pokyn

stěžovateli, aby něco učinil (dostavil se ke správci daně), přičemž z hlediska obsahového se nejedná o rozhodnutí. Nelze přehlédnout, že předmětná rozhodnutí o předvolání, ač mají formu rozhodnutí a zakládají práva nebo povinnosti (v daném případě zakládají povinnost určité osoby dostavit se ke správci daně), nejsou „rozhodnutími“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jedná o úkony správního orgánu, jimž se upravuje vedení řízení, tedy o úkony podle § 70 písm. c) s. ř. s. Takové úkony jsou samy o sobě vyloučeny ze soudního přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s., avšak soudní ochranu proti nim nelze odeprít. Jelikož se obsahově jedná o pokyny, tj. jednu z možných forem „zásahu“ v širším smyslu, lze poskytnout soudní ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. Podmínka č. 4 je tedy splněna, stejně tak i podmínka č. 5, neboť výše uvedená rozhodnutí jsou zjevně směřována přímo vůči jednateli stěžovatele jako konkrétní osobě, nejde tedy zejména o žádný abstraktní akt s neurčitým okruhem adresátů.

Pokyn správce daně k osobní účasti jednatele stěžovatele při ústním jednání v daňovém řízení lze považovat za závazný a přímo vynutitelný úkon, neboť v případě jeho nerespektování může správce daně vymoci osobní účast předvedením prostřednictvím příslušných orgánů Policie ČR. Charakter tohoto úkonu netkví v pouhém sdělení o stavu určitých věcí nebo určitého řízení, neboť jeho obsah je natolik spojen s negativními důsledky, které tuto osobu za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout, že již tuto situaci lze považovat za zkrácení subjektivních práv této osoby. Dá se předpokládat, že daňový subjekt je do té míry ovlivněn snahou předejít možnému předvedení prostřednictvím příslušných orgánů Policie ČR, že rozhodnutí dostavit se k jednání v daňovém řízení nelze považovat za projev svobodné vůle, nýbrž za způsob neformálního donucení. V daném případě proto rozhodnutí o předvolání k jednání v daňovém řízení dosahuje zákonem předpokládané intenzity zásahu, neboť na jeho základě je daňový subjekt povinen něco konat.

Výklad, podle něhož by dané rozhodnutí bylo pouze informativní a zcela nevynutitelné, nelze považovat za přijatelný. Daňový subjekt by se tak mohl dostat do bezvýchodné situace, neboť v případě nezákonného předvolání by neměl dostatečně účinný prostředek ochrany, kromě možnosti vyčkat a domáhat se ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu až po nezákonném předvedení prostřednictvím policie. Tento závěr je neudržitelný především z toho důvodu, že nezbytným atributem dostatečně účinného prostředku ochrany práv jednotlivce je také jeho včasnost. Pokud vycházíme z předpokladu, že nezákonné předvolání určitého kontrolovaného subjektu může v zásadě vždy směřovat k jeho předvedení (přitom tyto úseky postupu správce daně jsou na sebe navazující a nelze je izolovat, tedy posuzovat je pouze odděleně), je třeba upřednostnit z hlediska nutnosti garantovat jednotlivci dostatečně rychlou ochranu jeho práv takový výklad, který pokyn správce daně k osobní účasti kontrolovaného subjektu při ústním jednání v daňovém řízení pokládá za závazný a vynutitelný úkon směřující proti daňovému subjektu, spojený s určitými povinnostmi kontrolovaného subjektu.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval i podmínkou č. 3, tedy tím, zda bylo či nebylo předmětné rozhodnutí o předvolání v souladu se zákonem. V projednávané věci je sporným výklad ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků řádu, podle něhož zastupování daňového subjektu zástupcem nevyklučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů.

Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět. Podle ustanovení § 29 citovaného zákona 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.

Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že správce daně je oprávněn, pokud to pokládá za nutné, předvolat k jednání daňový subjekt, přičemž zákon o správě daní a poplatků neukládá správci daně v předvolání k jednání zdůvodnit, v čem spočívá nutnost účasti daňového subjektu u jednání, neboť krajský soud neshledává relevantní rozdíl mezi opakovaným vyslýcháním daňového subjektu či předvoláváním v nevhodné době a na straně jedné a nedůvodným předvoláním bez dodržení zákonných podmínek, byť pouze jediné, na straně druhé. Ve všech těchto případech se podle názoru Nejvyššího správního soudu jedná o užití institutu předvolání v rozporu se zákonem.

Účelem institutu předvolání je zajistit efektivní a rychlý průběh daňového řízení. Správce daně má proto právo předvolat příslušnou osobu, avšak toto jeho oprávnění podléhá vzhledem k jeho významnému vlivu na právní sféru předvolaného (nutí jej, aby se někam dostavil) striktním omezením. Lze poukázat především na krajským soudem zmiňovaný § 2 zákona o správě daní a poplatků, podle jehož odst. 1 jednají správci daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Podle odst. 2 citovaného ustanovení správci daně postupují 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 zásady zákonnosti a požadavku zdrženlivosti státních zásahů do činnosti daňových subjektů je nutno nazírat i projednávanou věc (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006 č. j. 2 Afs 45/2005 - 50, publ. pod č. 892/2006 Sb. NSS).

Zákonný požadavek „nutnosti“ je třeba vykládat tak, že správce daně může příslušnou osobu předvolat pouze a jen tehdy, jestliže je osobní účast předvolané osoby nutná pro dosažení cíle řízení, tedy pro zjištění skutečností nezbytných pro stanovení daňové povinnosti. V daném případě došlo k předvolání jednatele stěžovatele pro „vysvětlení vyplacení finančních prostředků na základě výdajových pokladních dokladů, na nichž jste uveden jako osoba, která peněžní prostředky převzala“. K tomu je třeba předně uvést, že námitka stěžovatele o nedostatečném rozlišování mezi stěžovatelem (právníckou osobou) a jeho jednatelem Petrem Hůlkem (fyzickou osobou) je zcela důvodná. Správce daně ve svém rozhodnutí o předvolání odkazoval na § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a lze usuzovat, že měl v úmyslu předvolat stěžovatele jako právníckou osobu, ovšem pro odůvodnění svého postupu použil argumentaci směřující spíše k odůvodnění nutnosti osobní účasti jednatele stěžovatele jako fyzické osoby. Krajský soud pak tento způsob odůvodnění akceptoval a rovněž konstatoval, že správce daně volil správně, když se místo zprostředkovaných sdělení zástupce stěžovatele rozhodl vyslechnout přímo osobu, která se předáváním zúčastnila. Z těchto tvrzení lze jednoznačně vyvodit důraz kladený na bezprostřednost podání vysvětlení k dané věci. Podle názoru

Nejvyššího správního soudu se tak odůvodnění nutnosti osobní účasti orientovalo na možnost získání původního důkazu, tedy důkazu nabytého z bezprostředního pramene, což svědčí spíše o záměru vyslechnout fyzickou osobu pana Petra Hůlka jako osobu, jež má vypovídat o skutečnostech, které vnímala svými smysly a které jsou jí známy, tedy jako svědka.

Osobní účast svědka při jednání před správcem daně je nepochybně „nutná“, protože jen a pouze určitý konkrétní svědek může být osobou, která podá relevantní informaci o rozhodných skutečnostech či dějích. Jiná je však situace při zjišťování skutečností u daňového subjektu, a to i vzhledem k jeho poměru k projednávané věci. Daňový subjekt v daňovém řízení nese břemeno důkazní, to znamená, že má povinnost prokázat skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení, vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt se přitom může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí, a jeho osobní účast v řízení nemůže být správcem daně vyžadována. Skutečnost, zda se daňový subjekt, či osoby, jež jsou jeho statutárním orgánem či členy jeho statutárního orgánu, osobně účastní úkonů správce daně v daňovém řízení, může ovlivnit unesení důkazního břemene, například tak, že tyto osoby nesdělí správci daně skutečnosti, které by k unesení důkazního břemene napomohly; daňový subjekt však zásadně nemůže být sám o sobě k takové účasti nucen. Totéž platí obdobně i pro fyzické osoby, které jsou statutárními orgány daňového subjektu či členy takového orgánu – obdobnou úpravu ostatně zná o. s. ř. v § 126 odst. 4 ve spojení s § 131. Je tedy zřejmé, že zásada bezprostřednosti, která se plně uplatní u nutnosti osobní účasti svědka, neplatí ve vztahu k daňovému subjektu samotnému, resp. vůči osobám, které jsou statutárními orgány daňového subjektu či členy takového orgánu. Jiný výklad by ostatně popřel smysl práva daňového subjektu nechat se v daňovém řízení zastoupit.

Nejvyšší správní soud proto neshledává podstatný důvod pro posouzení dané věci jako nutného případu ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Ze spisu je patrné, že stěžovatel k vysvětlení vyplácení finančních prostředků na základě výdajových pokladních dokladů, na nichž byl jednatel stěžovatele uveden jako osoba, která peněžní prostředky převzala, výslovně uvedl, že zástupce pro daňové řízení je zcela způsobilý taková vysvětlení správci daně poskytovat a navrhl, aby se správce daně v předmětné věci obracel na zástupce. Lze proto konstatovat, že trváním na jednání přímo s jednatelem daňového subjektu, nebyla dostatečně zachována práva a právem chráněné zájmy kontrolovaného subjektu. Tento postup proto lze označit jako nezákonný, neboť nebyl splněn zákonný požadavek nutnosti případu ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Se stěžovatelem lze rovněž souhlasit, namítá-li, že tímto nezákonným postupem dochází k porušení jeho práva na ochranu svobodné sféry jeho osoby. Nejvyšší správní soud již v usnesení rozšířeného senátu dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, vyslovil, že „správce daně prováděním daňové kontroly uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Ústavní kautele obsažené v citovaném článku potom, jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, Sb.n.u.ÚS sv. 28, č. 143, s. 271, na str. 275, „...odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby.

Jedná se o „sběrnou“ či generální klauzuli, která logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do této oblasti spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad usnesení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby. Ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“ Na základě těchto úvah Ústavní soud zakázal pokračovat finančnímu úřadu v neoprávněném postupu, který byl označován jako pokračování v daňové kontrole (poté, co již byla ukončena). Ústavní soud shledal tento postup v rozporu s článkem 2 odst. 2 a článkem 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

I v daném případě lze konstatovat, že stejně jako při opakované daňové kontrole si lze představit, že by nezákonné vynucování přímého jednání s daňovým subjektem mohlo vést v krajním případě až k jeho „šikanování“. Nejvyšší správní soud si je zde vědom skutečnosti, že nezákonný postup správce daně v souzeném případě nezasahuje do práv stěžovatele natolik intenzivně jako v případě, který posuzoval Ústavní soud. Nelze však zároveň tvrdit, že nezákonné předvolání daňového subjektu neporušuje žádná práva stěžovatele. Aby proto nedocházelo k porušování práv stěžovatele, je třeba, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 1 věta druhá citovaného zákona). Z výše uvedeného proto vyplývá, že v daném případě byly splněny i podmínky č. 1, 2 a 3.

Jak již Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 2 Aps 1/2005 uvedl, je stěžovatel (viz. podmínka č. 6.) před „zásahem“ v širším smyslu chráněn jen tehdy, jestliže tento trvá nebo jestliže trvají jeho důsledky nebo jestliže hrozí jeho opakování, nikoli však ochrana před aktuálně neexistujícími zásahy, mimo jiné zásahy, které mohou teprve v budoucnu nastat, nejde-li o hrozbu opakování již učiněného zásahu. Ze spisu je zřejmé, že daňová kontrola nebyla prozatím ukončena. S ohledem na tuto skutečnost nelze vyloučit opakování nezákonného zásahu, neboť správce daně evidentně považuje svůj postup za zákonný.

Nejvyšší správní soud dává za pravdu stěžovateli i v tom, že není možné, aby bylo ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji) nadřazováno základním zásadám daňového řízení a

základním právům daňového subjektu vůbec. Ostatně bylo by absurdní, aby daňový subjekt či jeho statutární orgány nebo členové těchto orgánů byli nuceni v daňovém řízení sdělovat správci daně skutečnosti podřývající právní pozici daňového subjektu, stejně jako je absurdní, aby obviněný z trestného činu byl povinen vypovídat sám proti sobě. S tím ostatně počítá i zákon o správě daní a poplatků, který svědeckou výpověď pojímá jako výpověď v daňovém řízení týkající se jiné osoby než svědka (§ 8 odst. 1 citovaného zákona). Správce daně musí brát na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ustanovení § 2 citovaného zákona. Jednotlivé zásady přitom nelze pojímat odděleně, nýbrž naopak v jejich celkové souvislosti a provázanosti.

K další námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud uvádí, že postupem správce daně nebylo porušeno ústavní právo stěžovatele na právní pomoc, zakotvené v čl. 37 odst. 2 Listiny, neboť mu bylo umožněno, aby jím zvolený advokát byl přítomen při předmětném ústním jednání.

Ze všech výše uvedených důvodů tedy krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že pokyn správce daně k osobní účasti jednatele stěžovatele při ústním jednání v daňovém řízení, není zásahem správního orgánu, kterým by byl stěžovatel přímo zkrácen ve svých právech. Proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. května 2008

JUDr. Eliška
Cihlářová
předsedkyně senátu