



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce **M. F.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2005, čj. 6749/140/2004-PK-OJ-29/Pa, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2006, čj. 31 Ca 169/2005 - 19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2006, čj. 31 Ca 169/2005 - 19, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Hradci Králové uložil rozhodnutím ze dne 9. 7. 2004, čj. 139212/04/228931/4213, žalobci pokutu ve výši 200 000 Kč splatnou do 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí, a to pro porušení povinnosti nepeněžitě povahy dle § 37 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“). Žalovaný odvolání žalobce zamítl.

Důvodem uložení pokuty bylo dle finančního úřadu (žalovaný se s jeho zdůvodněním ztotožnil) porušení povinnosti předložit při probíhající daňové kontrole na výzvu správce daně požadované důkazní prostředky a podat vysvětlení k účetním a jiným dokladům, které prokazovaly účetní a hospodářské operace žalobce, u nichž měl správce daně pochybnosti o jejich správnosti, úplnosti a pravdivosti. K uložení pokuty přistoupil správce daně opakovaně poté, co žalobce nesplnil tyto povinnosti ani po uložení pokuty ve výši 5000 Kč (rozhodnutím ze dne 30. 1. 2004, č. 10/04). Výši pokuty stanovil správce daně zejména s přihlédnutím k závažnosti a následkům žalobcova protiprávního chování. Ty spatřoval v tom, že při výši obrátu žalobce v kontrolovaném období (57 milionů Kč) může vést nedostatek součinnosti žalobce při zjišťování daňového základu ke krácení daně ve velkém rozsahu (v řádu milionů korun). Takovýto postoj žalobce navíc vedl k enormnímu nárůstu nákladů daňového řízení (správci daně nezbylo než opatřovat si podklady pro spolehlivé stanovení základu daně a daně), stejně jako k neúměrnému prodlužování řízení.

Krajský soud k podané žalobě obě rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Za nedůvodné označil námitky žalobce ohledně nedostatku místní příslušnosti správce daně (neplatnost rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti dle § 5 odst. 3 d. ř.) a ukončení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty. Soud však dal žalobci za pravdu v tom, že i na řízení o uložení pokuty dle § 37 d. ř. dopadá § 21 d. ř., který v odstavci 1 stanoví, že: *„řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.“* Správní spis však neobsahoval sdělení ani jinou písemnost prokazující, že žalobce byl v souladu s citovaným ustanovením vyrozuměn o zahájení řízení o uložení pokuty. Podle krajského soudu nelze za takový úkon považovat upozornění ve výzvě (§ 16 d. ř.) na možnost uložení pokuty.

Soud uzavřel, že žalobce byl postupem správce daně zkrácen na svých procesních právech, konkrétně mu bylo odepřeno právo před vydáním rozhodnutí o pokutě sdělit svoje stanovisko, podat vysvětlení ke svému chování a navrhnout důkazy, které by mohly výsledek řízení ovlivnit. V dalším řízení se budou muset podle krajského soudu správní orgány vypořádat také se skutečností, že povinnosti uložené daňovému subjektu v § 31 odst. 9 d. ř. jsou především vyjádřením rozsahu důkazního břemene, které v daňovém řízení tíží daňový subjekt (žalobce). Jeho neunesení, pokračoval krajský soud, má pro daňový subjekt za následek modifikaci základu daně a daně ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 d. ř., případně stanovení daně dle § 31 odst. 5 d. ř. Je proto třeba zdůvodnit, zda nesplnění povinností dle § 31 odst. 9 d. ř. splňuje znaky skutkové podstaty deliktu dle § 37 d. ř.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný včasnou kasační stížnost, kterou opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud se podle něho dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, zda je nutno zahájit „zvláštním sdělením“ samostatné daňové řízení ohledně uložení pokuty dle § 37 d. ř.

Žalovaný (stěžovatel) poukázal na smysl pokuty, jímž je přimět daňový subjekt zde žalobce) plnit jeho povinnosti v probíhajícím daňovém řízení. Jde o pořádkové opatření obdobně jako stanoví § 44 s. ř. s. či § 53 o. s. ř., resp. § 62 správního řádu; v žádném z uvedených případů není zahajováno další (paralelní) řízení o uložení pokuty. Pokuta uložená dle § 37 d. ř. je také podobně jako např. penále příslušenstvím daně (§ 58 d. ř.). Také v případě penále je správce daně pouze sděluje bez toho, že by zahajoval samostatné řízení postupem dle § 21 odst. 1 d. ř. Názor krajského soudu by v praxi znamenal neúměrnou komplikaci a prodlužování daňové kontroly, neboť by vedle sebe probíhala dvě daňová řízení. Ustanovení § 99 d. ř. vylučuje použití správního řádu, proto nelze použít ani analogii s § 46 správního řádu (zákona č. 500/2004 Sb.). Navrhl proto rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a zdůraznil, že není-li řízení o uložení pokuty zahájeno v souladu s § 21 odst. 1 d. ř., nemá daňový subjekt možnost jakékoli obrany proti uložení sankce před vydáním

rozhodnutí. Zcela tím ztrácí práva účastníka řízení, nemůže se tedy k věci vyjádřit, navrhopat důkazy atd. Stěžovatel také podle něho účelově pomíjí § 37 odst. 5 d. ř.

Kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud zrušil napadená správní rozhodnutí proto, že dle jeho právního posouzení byl správní orgán povinen zahájit řízení o uložení pokuty způsobem dle § 21 odst. 1 d. ř. Tento názor není správný.

Ustanovení § 37 odst. 1 d. ř. poskytuje správci daně možnost „*opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 000 000 Kč tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžitě povahy vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona*“.

Teorie správního práva (srov. např. HENDRYCH, D.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání, C. H. Beck, Praha 2003, str. 205 a násl.) rozlišuje několik skupin správních deliktů (přestupky, jiné správní delikty fyzických osob postihované na základě zavinění, správní delikty právnických nebo fyzických osob postihované bez ohledu na zavinění, delikty disciplinární a delikty pořádkové). Posléze uvedené se od ostatních skupin výrazně odlišují povahou zájmu, který je chráněn sankcí.

Objektem deliktu posuzovaného v této věci je zájem na řádném, rychlém a ekonomickém průběhu řízení ve věci jiné, zde tedy řízení ve věci daňové, v níž je cílem řízení řádné stanovení daně. Pokutou se trestá porušování povinností vyplývajících z práva formálního, procesního. Nejde tu o postih za porušování práva hmotného, ale o sankci za neplnění povinnosti stanovené k zajištění průběhu a účelu řízení před správním orgánem. Pro úplnost je třeba připomenout známou skutečnost, že podobný institut pokuty (často naukou nebo i pozitivním právem označované jako „pořádková“) znají procesní předpisy také v jiných právních odvětvích. V občanském soudním řízení lze uložit pořádkovou pokutu podle ustanovení § 53 o. s. ř., a ve zvláštních případech např. dle § 175f odst. 8, § 200de atd. Také soudy ve správním soudnictví mohou uložit pořádkovou pokutu a to dle § 44 s. ř. s. Trestní řád obsahuje úpravu pořádkové pokuty v § 66. Obecným předpisem správního procesu je zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, který poskytuje správním orgánům možnost uložit pořádkovou pokutu ustanovením § 62.

Poznamenat třeba i to, že uložení pokuty za pořádkový delikt je pro správní orgán v souladu se zásadou oportunitity možností, oprávněním, nikoli povinností. Je tedy na něm, aby uvážil, zda případný postih uloží. Hlavním smyslem všech pořádkových opatření (mezi něž vedle pokuty patří i vykázání z místa jednání či konání úkonu, předvolání či předvedení osob) je zajistit řádný a co možná hladký průběh řízení.

To je právě znak, který nejvýrazněji odlišuje pokuty ukládané za porušení procesních povinností od pokut ukládaných za porušení práva hmotného; sem pak patří převážná většina deliktů v ostatních kategoriích správních deliktů podle členění shora naznačeného. Řízení o uložení pokuty za pořádkový delikt nevyhledává vlastní smysl v tom ukládat pokutu, uložení pokuty tu není cílem, ale prostředkem; míří k tomu, aby jiné

– vlastní řízení (jímž, zejména v obecné správě, může být třeba právě uložení pokuty za porušení hmotného práva) – mohlo řádně proběhnout a dojít ke konci.

Ukládání pokuty za pořádkové delikty je proto charakterizováno i tím, že se děje „uvnitř“ jiného, „hlavního“ řízení a také vedle jiných pořádkových opatření, nebo při jejich neúčinnosti namísto nich. Není samo sobě účelem: uložení pořádkové pokuty řízení ve věci samé nekončí, právě naopak, uložení pořádkové pokuty umožňuje, aby proběhlo, aby byla nepřímým donucením odstraněno účastníkově odmítání plnit procesní povinnosti, jeho nesoučinnost nebo netečnost.

Z této charakteristiky je pak také zřejmé, že ukládání pořádkových pokut se neděje a nemůže dít v nějakém vlastním pseudosamostatném řízení (ať virtuálním nebo skutečném), které by muselo být zahajováno a které by pokračovalo ve stejných procesních formách jako řízení ve věci hlavní. Není k tomu ani důvod. To by totiž bylo zcela proti smyslu jeho účelu: donucovat účastníka k tomu, aby mohlo řízení ve věci samé rychle a řádně proběhnout. Proto je konstrukce jakéhosi „řízení v řízení“, na kterou vešel krajský soud, mylná; nelze tu přestat na izolovaném mechanickém jazykovém výkladu ustanovení § 37 odst. 5 d. ř.

Nejvyšší správní soud ovšem připomíná i to, že výklad, který předsevzal krajský soud, je do značné míry zapříčiněn koncepční nejasností a legislativní ledabylostí vykládaného ustanovení. Ustanovení odstavce 5 v § 37 sice ukládá, že „*v řízení o uložení pokuty ... se postupuje podle tohoto zákona*“, ale nelogicky mísí různé druhy deliktů, které z hlediska procesního režimu nelze zaměňovat, ale je nutno je rozlišovat.

Především jsou v § 37 odst. 5 d. ř. zahrnuty pokuty za pořádkový delikt („*uložené podle odstavce 1*“); zde – jak ukázáno – je nutno užít nejen jazykový, ale také teleologický a systematický výklad s použitím základních zásad daňového řízení. Izolovaný výklad jazykový se dostává do rozporu s nejvlastnějším účelem celého zákona.

Nejvyšší správní soud nepřehlíží, že v témže odstavci 5 jsou stejnému režimu podrobeny také pokuty uložené podle § 25 (za porušení povinnosti mlčenlivosti); tu jde sice o povinnost stanovenou procesním předpisem (§ 24 d. ř.), nicméně řízení o takovéto pokutě nemá přímou souvislost s řízením, jímž se stanovuje daň, a jen v některých případech může být souvislost s řízením o stanovení daně zprostředkovaná, nepřímá. Kasační soud nepochybuje tom, že v tomto případě musí být řízení o uložení pokuty spočívající v porušení povinnosti mlčenlivosti řádně zahájeno, protože tu jde o jiný správní delikt, nikoli delikt pořádkový. To zcela zřejmě bude platit i pro třetí skupinu pokut, zmíněných v § 37 odst. 5, totiž pokut „*ukládáných podle jiných daňových zákonů*“. Zde měl zákonodárce na mysli nejspíše pokuty ukládané za přestupky a jiné správní delikty, například podle § 135 a násl. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, či ustanovení o správních deliktech v částech čtyřicáté šesté, čtyřicáté sedmé a čtyřicáté osmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Ostatně výslovným odkazem v dalších zákonech se užije daňového řádu i pro řízení o sankci za jiné správní delikty podle jiných než daňových předpisů z oboru finančního práva (srov. např. § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Lze tedy shrnout, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s námitkou stěžovatele, že krajský soud pochybil, zrušil-li rozhodnutí s odůvodněním, že nebyl dodržen postup dle § 21 odst. 1 d. ř. Proto také Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem o tom, že o deliktech svou povahou pořádkových, tedy daných k řádnému vedení řízení, se samostatné řízení nezahajuje. Po úplnost se poznamenává, že k úvahám naznačeným v závěru předposledního odstavce odůvodnění krajského soudu (a mířícím zřejmě k právním názorům vysloveným v rozhodnutí publikovaném pod č. 1081/2007 Sb. NSS) se Nejvyšší správní soud vyjadřovat nemohl, protože nebyly uplatněny ani kasační stížnosti, ale ani žalobou.

O náhradě nákladů kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 31. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu