



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2007, čj. 4399/07-1500, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 222/2007 - 18,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 222/2007 - 18 **se z ru 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 :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 9. 2007, čj. 4399/07-1500 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 25. 4. 2007, čj. 128941/07/077930/5732, kterým byla žalobci uložena pokuta ve výši 20 000 Kč.

Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Rozsudkem ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 222/2007-18 žalobu zamítl, neboť neshledal důvodnost žádné z námitek. Nejprve poměrně podrobně zrekapituloval důvody, pro které správce daně přistoupil k uložení pokuty podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž přisvědčil oprávněnosti takového postupu. Rozhodnutí správce daně není dle krajského soudu nepřezkoumatelné, neboť je v něm uvedeno, v čem spočívalo protiprávní jednání žalobce, jak dlouho trvalo a jaké z něho plynuly následky. Správní uvážení daňového orgánu nevybočilo z mezí a hledisek

stanovených zákonem, je v souladu s pravidly logického uvažování a podklady pro vyslovený úsudek byly zjištěny řádným procesním postupem. Krajský soud uzavřel, že žalovaný správní orgán nepochybil, neboť ukládal povinnost osobě fyzické jako jednatelem daňového subjektu a s ohledem na to, že fyzická osoba povinnost nesplnila, přistoupil k uložení pokuty.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž se dovolal stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel je přesvědčen, že došlo k záměně povinností uložených právnické osobě, které byly nezákonným způsobem přeneseny na něj jakožto fyzickou osobu. Zaměňování povinností právnické a fyzické osoby je patrné jak z rozhodnutí finančního úřadu, tak i žalovaného. I krajský soud kupříkladu uvedl, že správce daně při ukládání pokuty postupoval podle § 37 odst. 2 daňového řádu, neboť přihlédl k závažnosti jednání, které spočívalo v tom, že daňová povinnost má být žalobci vyměřena ve lhůtách stanovených daňovým řádem. Stěžovatel zdůraznil, že jemu žádná daňová povinnost nemá být vyměřena, neboť daňovým subjektem je obchodní společnost, jejímž je jednatelem. Je zcela zásadního rozdílu, má-li být osoba vyslechnuta nebo má-li podat vysvětlení. Byla-li mu uložena pokuta za to, že jako jednatel daňového subjektu nepodal vysvětlení, a to s odkazem na § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, stalo se tak bez zákonné opory, jelikož povinnost podat vysvětlení stíhá toliko daňový subjekt.

Druhý okruh stížních námitek směřuje proti nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. V rozhodnutích obou správních orgánů není uvedeno, jak správce daně přihlédl k závažnosti a s jakými následky bylo spojeno údajné protiprávní jednání stěžovatele. Rozhodnutí o uložení pokuty nesplňuje nároky předjímané § 37 odst. 2 daňového řádu. Není pravdou, že protiprávní stav trval od ledna do dubna; buď není protiprávního stavu, nebo z druhého úhlu pohledu trvá stále. Krajský soud ani neuvedl, v čem spočívala ona stručná správní úvaha ohledně výše pokuty. Stěžovatel dále krajskému soudu vytknul, že se nezabýval námitkou, dle které jeho výslech prováděný v rámci daňové kontroly nebyl daňovému subjektu, tj. společnosti, řádně oznámen.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta. Nesouhlasí, že výslech stěžovatele nebyl daňovému subjektu, tedy společnosti, řádně oznámen, jelikož stěžovateli i daňovému poradci bylo toto předvolání řádně doručeno. Důvody, pro které správce daně považoval za nutnou osobní účast stěžovatele, jsou v rozhodnutí o uložení pokuty uvedeny dostatečně jasně a srozumitelně.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Správce daně provedl u obchodní společnosti GALILEO REKLAMA, spol. s r. o. kontrolu na daň z příjmů právnických osob, během které jednal se zplnomocněným zástupcem poplatníka,

daňovým poradcem. V jejím průběhu vznikly správci daně pochybnosti o věrohodnosti nákladů na reklamu a propagaci, a tudíž i oprávněnosti uplatněných daňových nákladů. Opakovaně (dne 23. 1. 2007 a 27. 2. 2007) proto zaslal daňovému subjektu, obchodní společnosti, předvolání, ve kterých požádal o osobní vysvětlení od jednatele společnosti, kteří předmětné závazkové vztahy za daňový subjekt uzavírali. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel v souvislosti s předvoláním adresovanému daňovému subjektu k tomuto jednání nedostavil, adresoval dne 26. 3. 2007 (posléze i 25. 4. 2007 a 21. 5. 2007) další předvolání přímo jednatele na jeho soukromou adresu s odůvodněním, že od něj jakožto jednatele obchodní společnosti požaduje podat potřebné vysvětlení v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou. Poté, co se stěžovatel nedostavil ke správci daně po předvolání ze dne 26. 3. 2007 a ani se z jednání neomluvil, správce daně přistoupil k oprávnění jemu svěřenému § 37 odst. 1 daňového řádu a rozhodnutím ze dne 25. 4. 2007 mu uložil pokutu ve výši 20 000 Kč.

Při posuzování jednotlivých námitek uplatněných v kasační stížnosti vyšel Nejvyšší správní soud ze závěrů obsažených v rozhodnutí ze dne 9. 3. 2006, čj. 2 Afs 45/2005 - 50, Sb. NSS 892/2006, www.nssoud.cz. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal ve skutečnosti, že správce daně dostatečně neodlišil postavení stěžovatele jako samostatné fyzické osoby a osoby stěžovatele jako jednatele obchodní společnosti, tj. daňového subjektu.

Správce daně specifikoval důvod předvolání jako podání vysvětlení týkající se nákladů vynaložených na reklamu na základě předložených smluv. Nutnost osobní účasti stěžovatele vyvodil ze skutečnosti, že stěžovatel jako jednatel daňového subjektu uzavřel smlouvy o reklamě a pouze jednatelé společnosti mohou správci daně sdělit informace týkající se uzavření a naplnění těchto smluv.

Není sporu o tom, že se stěžovatel ke správci daně nedostavil ani po několika výzvách. V souladu s § 37 odst. 1 daňového řádu může správce daně uložit pokutu tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžitě povahy vyplývající z tohoto zákona, a to až do celkové výše 2 000 000 Kč. Nedostavení se bez omluvy ke správci daně po předvolání podle § 29 odst. 1 daňového řádu jistě porušením takovéto povinnosti je. Nejvyšší správní soud se proto musel zabývat otázkou, zda tuto povinnost porušila právnická osoba, tj. daňový subjekt, jehož jednatelem je stěžovatel a nebo samotný stěžovatel, tj. fyzická (soukromá) osoba.

Základní úvahové východisko spočívá v premise vyjádřené v rozhodnutí čj. 2 Afs 45/2005 - 50, podle které právo správce daně předvolat osobu není omezeno na osoby fyzické, nýbrž se vztahuje rovněž i na osoby právnické. Se zřetelem na charakter právnických osob je samozřejmé, že se na základě předvolání právnické osoby dostaví ke správci daně vždy osoba fyzická. Podle § 9 odst. 2 daňového řádu jedná za právnickou osobu její statutární orgán, který může tvořit fyzická i právnická osoba, ale i více osob. Jednání statutárního orgánu je přímo jednáním obchodní společnosti, nikoliv jednáním v zastoupení. Povinnosti právnické osoby jsou tak ve skutečnosti vždy povinnostmi jejích orgánů. Správce daně proto musí pečlivě rozlišovat, zda tu či onu fyzickou osobu předvolává jako zástupce právnické osoby a nebo naopak jako skutečnou – konkrétní fyzickou osobu. V prvním případě pak skutečnosti, které z jednání se správcem daně

vyplývají lze přímo přičíst právnické osobě, pohlížet na ně jako kdyby je uvedla samotná právnická osoba. Tento bezprostřední účinek by skutečností uvedených fyzickou osobou neměl být přisouzen; tyto osoby jednají samy za sebe. I s ohledem na zásadu přiměřenosti má proto správce daně povinnost pečlivě zvážit, zda ve věci, vždy s ohledem na konkrétní okolnosti případu, je účast konkrétní osoby nezbytná a nebo postačí účast statutárního orgánu.

Cílem institutu předvolání je pomoc správci daně, aby dosáhl osobní účasti daňového subjektu nebo třetích osob v daňovém řízení. Pokud by na stěžovatele nebylo pohlíženo jako na daňový subjekt, dostal by se do pozice tzv. třetí osoby, které taxativně vymezuje § 7 odst. 2 daňového řádu, konkrétně pak do pozice svědka. Daňový řád neobsahuje definici svědka, nicméně pohledem judikatury (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, <http://nalus.usoud.cz>) je svědek osobou, která je dotazovaná na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob; typicky smluvní partner, se kterými uzavíral daňový subjekt předmětné smlouvy. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola má právo klást svědkům při ústním jednání otázky. Jak již bylo uvedeno výše reprezentantem právnické osoby byl právě stěžovatel. Pokud by byl předvolán jako svědek, mohla by nastat teoretická situace (pokud by daňový subjekt neměl zplnomocněného zástupce), kdyby daňový subjekt reprezentovaný stěžovatelem měl právo klást otázky svědkovi, tedy sám sobě, byť by vystupoval jako samostatná fyzická osoba. Dalším rozdílem mezi skutečnostmi, které vypoví samotný daňový subjekt a svědek spočívá v tom, že pokud by daňový subjekt úmyslně sdělil nepravdivé nebo neúplné údaje, správce daně by ho mohl „sankcionovat“ konstatováním, že neunesl své důkazní břemeno a neuznat mu proto tvrzené daňové náklady. Na druhou stranu, pokud by takto konal svědek, mohl by správce daně přistoupit k uložení sankce podle § 21 odst. 1 písm. g) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

S ohledem na konkrétní okolnosti případu dospěl zdejší soud k závěru, že subjektem, který neuposlechl předvolání správce daně byl stěžovatel jakožto reprezentant daňového subjektu a nikoliv stěžovatel jako skutečná fyzická osoba, který by jednal sám ze sebe. Nemůže být pochyb o tom, že pokud by jednatel společnosti nedoložil důvodnost daňově uplatněných nákladů, správce daně by toto pochybení přímo přičítal daňovému subjektu – právnické osobě. Na skutečnosti zjištěné z výpovědi stěžovatele by bylo pohlíženo jako by je sdělil přímo samotný daňový subjekt. Tým závěr vyplývá i z jednání správce daně, zaznamenaného ve správním spisu, ve kterém je obsaženo celkem pět předvolání, kterými správce daně sledoval zajištění osobní účasti stěžovatele a tím i podání vysvětlení ohledně nákladů vynaložených daňovým subjektem na reklamu. Pokuta byla přitom uložena za neuposlechnutí výzvy k předvolání ze dne 26. 3. 2007, které správce daně adresoval stěžovateli na jeho soukromou adresu. Obsah předmětného předvolání svědčí o tom, že správce daně předvolal stěžovatele nikoliv jako soukromou osobu, ale jako zástupce daňového subjektu, který uzavíral sporné smlouvy a který má z titulu svého postavení v daňovém subjektu podat vysvětlení a nikoliv svědeckou výpověď. Pokud by správce daně považoval stěžovatele za samostatnou fyzickou osobu, nebyl by na místě jím realizovaný postup dle § 10 odst. 4 daňového řádu, nýbrž vyrozumění o konání výslechu svědka. Citované ustanovení umožňuje správci daně získat informace, které nemůže kvalifikovaně poskytnout zplnomocněný zástupce, ale pouze daňový subjekt. O takovém jednání musí být zástupce daňového subjektu současně vyrozuměn. Předvolání stěžovatele

ze dne 26. 3. 2007 bylo zplnomocněnému daňovému poradci řádně oznámeno téhož dne, přičemž předmětnou zásilku přijal dne 11. 4. 2007.

Jak z povahy projednávané věci, tak i jednání správce daně vyplývá, že osobou, jejíž osobní účast v daňovém řízení byla ve smyslu § 29 odst. 1 daňového řádu nutná, nebyl stěžovatel jako fyzická osoba, ale stěžovatel jako jednatel obchodní společnosti, tedy samotný daňový subjekt. Pokud se tedy porušení povinnosti stanovené daňovým řádem dopustil daňový subjekt, nemůže být trestána osoba fyzická. Ačkoliv došlo k porušení povinnosti stanovené správcem daně dle § 29 daňového řádu jednáním konkrétní fyzické osoby, není možné uložit pokutu přímo tomuto konkrétnímu jednateři daňového subjektu, ale pouze právnické osobě, kterou jednatel reprezentuje. Je již věcí poměrů v rámci právnické osoby, zda bude posléze po jednateři žádat úhradu této sankce či nikoliv.

Lze tudíž shrnout, že správce daně pochybil, jestliže stěžovateli uložil pokutu jako ryze osobní sankci. Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud nepopírá oprávněnost uložené pokuty, nesouhlasí pouze se subjektem, jemuž byla uložena. Správce daně neměl na žalobce nahlížet jako na třetí osobu, ale jako na daňový subjekt.

Stěžovatel v žalobě jen na okraj poznamenal, že jeho předvolání nebylo nikdy daňovému subjektu oznámeno. Z tohoto tvrzení nelze poznat, zda tuto skutečnost pouze podotýká a nebo i namítá, nicméně jak je uvedeno výše, procesní postup správce daně byl správný, jelikož byl povinen výslech stěžovatele oznámit pouze zplnomocněnému zástupci daňového subjektu, což učinil.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl též nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, a to z důvodu, že obě správní rozhodnutí postrádají náležitosti předpokládané § 37 odst. 2 daňového řádu, a sice jak správce daně přihlédl k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání. S ohledem na skutečnost, že správce daně sankcionoval nesprávnou osobu, nebylo na místě se zabývat samotným obsahem rozhodnutí o uložení pokuty.

Se zřetelem na shora uvedené, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 222/2007 - 18 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. července 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

