

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. F. M.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2012, čj. 5 A 89/2010 – 29,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I.
### Vymezení věci

[1] Žalobou ze dne 1. 4. 2010 se žalobce domáhal u městského soudu ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Nezákonný zásah spatřuje v tom, že na závazných tiskopisech daňových přiznání je v kolonce určené pro vyplnění údajů o zástupci daňového subjektu předtištěn text: „*Prohlašuji, že všechny mnou uvedené údaje v tomto přiznání jsou pravdivé a úplné a stvrzuji je svým podpisem.*“ Dle žalobce neexistuje žádný právní předpis, který by zástupci daňového subjektu či přímo daňovému subjektu ukládal povinnost učinit takovéto prohlášení. Žalobní petit formuloval následovně: „*I. Určuje se, že zásahem orgánu veřejné moci – žalovaného Ministerstva financí ČR, který spočívá ve vyžadování osobního*

*prohlášení osoby odlišné od daňového subjektu při předkládání daňového přiznání, bylo porušeno žalobcovo základní lidské právo uvedené v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod* (...). *II. Soud zakazuje žalovanému, aby v porušování práv žalobce pokračoval a umožnil mu zpracovávání a předkládání daňových přiznání jím zastupovaných daňových subjektů bez nějakých dalších prohlášení.*"

[2] Městský soud žalobu shora označeným rozsudkem zamítl. Poukázal na to, že obdobným návrhem žalobce se soud zabýval ve věci sp. zn. 10 Ca 79/2006. V tomto usnesení vyslovené závěry považuje za správné a použitelné i v této věci. Zásahem má zákon na mysli přímý útok orgánu veřejné moci, který bezprostředně mění právní situaci dotčené osoby. Tuto kvalifikaci již z povahy věci nemůže splňovat určitá formulace v obecném tiskopisu. Dále není tiskopis směřován přímo vůči žalobci jako konkrétní osobě, nýbrž se jedná o abstraktní akt s neurčitým okruhem adresátů. Podpisem tiskopisu nemůže být daňový poradce přímo zkrácen na svých právech, neboť prohlášení se vztahuje k samotnému daňovému subjektu. Ukáže-li se tedy, že uvedené údaje nejsou správné či úplné, ponese důsledky daňový subjekt, nikoliv daňový poradce. Prohlášení není ani v rozporu se zákonem, neboť daňové subjekty jsou ze zákona povinny uvádět v řízení údaje pravdivé, které jsou podloženy věrohodným, průkazným, správným a úplným účetnictvím, přičemž pravdivost údajů jsou povinny prokazovat (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Soud shrnul, že předtištěné prohlášení není zásahem správního orgánu, který by byl zaměřen přímo proti žalobci a zkracoval jej na právech.

## II.
## Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel") včasnou kasační stížnost. Napadá v ní především závěr soudu, že povinnost učinit prohlášení nemůže být vůbec nezákonným zásahem. Tento závěr neobstojí ve světle nálezu sp. zn. I. ÚS 145/94. Pokud zákon pro podání daňového přiznání nestanoví povinnost činit nějaké prohlášení, pak jeho vyžadování není v souladu s ústavním pořádkem. Názor soudu, že v důsledku prohlášení nemohlo být zasaženo do práv stěžovatele, je logicky nesprávný, neboť výchozím ústavním právem je, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Bagatelizace důsledku nepravdivosti prohlášení městským soudem jen dokládá jeho zjevnou nadbytečnost.

[4] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

## III.
## Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 28. 11. 2012 uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Obsah prohlášení uvedeného v tiskopisech není v rozporu se zákonem, nýbrž vyplývá ze zákonné povinnosti daňových subjektů poskytovat správci daně součinnost a prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém

přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Břemeno tvrdit veškeré zákonem požadované údaje leží na daňovém subjektu. Prohlášení daňového poradce je v podstatě výrazem toho, že si je vědom skutečnosti, že splnil svoji zákonnou povinnost, a to v požadovaném rozsahu uvést vše a sdělit veškeré skutečnosti pravdivě. To je ve prospěch daňového subjektu, který tak následně v případě pochybností správce daně snáze unese důkazní břemeno. Žalovaný dále odkázal na usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 422/99, dle něhož se zásahem orgánu veřejné moci rozumí takové jednání, kterým se konkrétní subjektivní práva někoho proti jeho vůli určitým způsobem omezují. Musí jít vždy o individuální akt směřující vůči konkrétní osobě, která návrh podává, tedy o zásah individualizovaný a konkretizovaný. Musí jít o adresný akt, který bezprostředně mění právní situaci zasažené osoby.

[6] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## IV.
## Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 – 65, uvedl: *„Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - 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.“* Šestá podmínka byla v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené s účinností od 1. 1. 2012 vypuštěna (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, čj. 1 Aps 5/2012 – 38).

[9] Zákon pojem nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení blíže nedefinuje. Jde o vcelku různorodou skupinu úkonů, které nenaplňují znaky rozhodnutí, a přesto jsou způsobilé zasáhnout do právní sféry konkrétních jedinců, přímo je zkrátit na právech (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2007, čj. 2 Aps 1/2007 – 58). Musí se jednat o opatření, které je závazné a lze jej vynutit (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, čj. 2 Aps 3/2007 – 91).

[10] Soud se ztotožňuje s názorem městského soudu, že povinnost stvrdit svým podpisem úplnost a správnost údajů obsažených v daňovém přiznání nemůže sama o sobě nikterak zkrátit stěžovatele na jeho právech.

[11] Daňové řízení, ať již vedené dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tak dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. Hovoří se o tzv. autoaplikaci, která je modifikací administrativní metody právní regulace typickou pro daňové řízení. To vše činí daňový subjekt na vlastní

odpovědnost. Normativně je tato zásada vyjádřena v § 135 daňového řádu. V případě, že by daňový subjekt nesplnil svoji povinnost podat daňové tvrzení, popřípadě by neprokázal správnost svého daňového tvrzení, vystavuje se nebezpečí rozličných „sankcí" (např. registrace daňového subjektu z moci úřední dle § 129 odst. 3 daňového řádu, zahájení řízení z moci úřední dle § 91 odst. 2 daňového řádu, vydání výzvy k předložení daňového přiznání dle § 145 daňového řádu, stanovení daně ve výši odlišné od daně přiznané daňovým subjektem). K dodržení povinnosti úplně a pravdivě deklarovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně slouží i možnost podat opravné a dodatečné daňové přiznání.

[12] Prohlášení obsažené v závazném formuláři daňového přiznání, který vydává žalovaný, neukládá daňovému subjektu ani jeho zástupci žádné nové povinnosti. Pouze vhodnou formou připomíná podateli jeho povinnost uvést v daňovém tvrzení (tedy daňovém přiznání) pravdivé a úplné údaje. Výše zmíněné „sankce", předpokládané daňovým řádem pro případ porušení zákonem uložené povinnosti podat řádné daňové tvrzení obsahující pravdivé a úplné údaje, budou důsledkem toho, že daňový subjekt uvedl v daňovém tvrzení nepravdivé údaje, či některé údaje zamlčel. Předtištěním textu prohlášení na formulář (podání), který je daňový subjekt povinen podepsat, nemůže být proto nikdo zkrácen na svých právech. Obsah textu vyplývá již ze zákona a povahy věci a má jen informativní povahu. Nadbytečnost formálního prohlášení, na kterou poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, mu nedodává charakter nezákonnosti *(superfluum non nocet)*.

[13] Pokud jde o argumentaci stěžovatele čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, dle něhož nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá, má soud za to, že v daném případě není uvedený zákaz porušen. Je-li po daňovém subjektu či jeho zástupci vyžadováno, aby podpisem na daňovém přiznání automaticky stvrdil i předtištěné formální prohlášení o správnosti a úplnosti údajů uvedených v přiznání, neukládá se tím podateli žádná nová povinnost. Nejedná se o donucení, které by vedlo daňový subjekt či jeho zástupce k aktivnímu jednání. Soud opakuje, že obsah prohlášení jednoznačně plyne ze zákona. Podpis stvrzuje vůli daňového subjektu této povinnosti dostát.

[14] Stěžovatelem vymezený zásah do práv nelze připodobňovat situaci, jíž se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 19. 10. 1995, sp. zn. I. ÚS 145/94 (N 63/4 SbNU 133). V dané věci byl totiž adresát veřejnosprávního působení nucen formou dobrovolného čestného prohlášení, jehož učinění bylo podmínkou kladného vyřízení žádosti, převzít na sebe závazky, které neměly podklad v právní úpravě, jež byla značně obecná a pro uložení jakékoliv povinnosti nedostatečná. V nyní posuzované věci formální prohlášení daňového subjektu pouze upomíná existenci zákonem stanovené povinnosti podat pravdivé a úplné daňové tvrzení.

[15] Stěžovatel dále poukazuje na to, že jakožto daňový poradce nemůže činit takové prohlášení za daňový subjekt, který zastupuje. K tomu soud uvádí, že formulář daňového přiznání (např. k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011, k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, k dani z přidané hodnoty a též k dani silniční – vyplněné daňové přiznání k posledně uvedené dani předložil stěžovatel městskému soudu na podporu svého tvrzení uvedeného v žalobě) je koncipován tak, že po předtištěném prohlášení o pravdivosti a úplnosti uvedených údajů následuje prostor pro podpis daňového subjektu. Je-li daňový subjekt zastoupen, podepisuje daňové přiznání zástupce, který současně musí

na tomto místě formuláře uvést své identifikační údaje. Daňový poradce vystupuje v daňovém řízení jako zmocněnec daňového subjektu [§ 25 odst. 1 písm. c) a § 27 daňového řádu]. Jedná se o přímé zastoupení, pro nějž je charakteristické, že zástupce vystupuje jménem a na účet zastoupeného. Práva a povinnosti vyplývající z jednání zmocněnce proto vznikají přímo zastoupenému daňovému subjektu. Rovněž tak jakékoliv veřejnoprávní následky vyplývající z toho, že v daňovém přiznání jsou uvedeny nepravdivé či neúplné údaje, nese přímo daňový subjekt, nikoliv zmocněnec. Tím samozřejmě není dotčena odpovědnost zmocněnce za škodu, kterou způsobil svým jednáním zastoupenému daňovému subjektu. Argumentace stěžovatele, že po daňovém poradci nelze vyžadovat, aby činil formální prohlášení namísto daňového subjektu, vyplývá z nepochopení povahy přímého zastoupení. Činí-li daňový poradce prohlášení o úplnosti a pravdivosti údajů obsažených v daňovém přiznání, je toto prohlášení plně přičitatelné zastoupenému daňovému subjektu.

[16] Ze shora uvedeného dle soudu plyne, že i kdyby se snad bylo jednalo o nezákonný zásah, nebyl by daňový poradce osobou aktivně věcně legitimovanou k domáhání se ochrany před zásahem, neboť daňový poradce vystupuje jen jako zástupce daňového subjektu. Věcná legitimace by nutně náležela pouze daňovému subjektu, který podává daňové přiznání, a tedy činí i formální prohlášení o pravdivosti a úplnosti uvedených údajů. To je další z důvodů, pro nějž by musela být žaloba podaná stěžovatelem zamítnuta.

[17] Soud uzavírá, že prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání nemůže zkrátit daňový subjekt, natož pak jeho zmocněnce (tedy stěžovatele), na právech. Proto se nemůže jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

## V.
## Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 9. ledna 2013

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně senátu