



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: **AGGA, spol. s r. o.**, se sídlem Pavlišovská 2286, Praha 9, zastoupeného JUDr. Františkem Výmolou, advokátem se sídlem Husníkova 2080/8, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2007, č. j. 11 Ca 389/2006 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2007, č. j. 11 Ca 389/2006 – 38, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2007, č. j. 11 Ca 389/2006 - 38, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 10. 2006, č. j. FŘ-13819/12/06, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 1. 2005, č. j. 1977/05/000095137/8775 o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 v částce 3 222 450 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že posoudil věc tak, že správce daně nepochybil, jestliže do 15. 12. 2004 jednal s J. Pánkem jako se statutárním orgánem stěžovatele, protože až do doby než byl skončena daňová kontrola by musel vycházet pouze z tvrzení J. Pánka, že jednatelem není. To platí i přesto, že J. Pánek při ústním jednání dokládal své tvrzení kopiií faxové zprávy, neboť tento doklad neosvědčil, že byl valnou hromadou odvolán z funkce jednatele a že se jednatelem stal L. Kylián. Městský soud zdůraznil, že správce daně u rejstříkového soudu opakovaně ověřoval správnost údajů uvedených ve výpisu z obchodního rejstříku a vyzýval i J. Pánka k předložení dokladu, že není jednatelem. Poprvé se o existenci valné hromady dověděl až dne 15. 12. 2004, kdy uvedenou skutečnost potvrdil rejstříkový soud. Pochybení spatřoval městský soud pouze v tom, že platební výměr doručoval správce daně J. Pánkovi, neboť v té době měl již jisté pochybnosti o existenci jeho jednatelství.

Toto pochybení ale bylo zhojeno tím, že v průběhu dalšího řízení správce daně doručil platební výměr právnímu zástupci stěžovatele, který doložil plnou moc od obou jednatelů. Důvodnou neshledal městský soud ani námitku, že po vydání platebního výměru byla prováděna další daňová kontrola. Kontrola byla ukončena dne 6. 12. 2004 po projednání s J. Pánkem, který v té době byl nezpochybněným oprávněným statutárním orgánem stěžovatele. Jiná daňová kontrola u stěžovatele prováděna nebyla. Ve věci byl vydán pouze jeden dodatečný platební výměr, který by dvakrát doručován.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítal nesprávné právní posouzení otázky jeho jednatele, kdy namítal, že správce daně nerespektoval konstitutivní účinky valné hromady. Vyjádřil také nesouhlas s názorem městského soudu, že vada řízení vyplývající z tohoto chybného posouzení byla zhojena udělením plné moci novým jednatelem. Podle stěžovatele je nepřijatelné, aby správce daně ignoroval rozhodnou skutečnost pro posouzení věci samé a pro zákonný průběh řízení, kterou se dozvěděl před vydáním rozhodnutí, oprávněnou osobu neseznámil s výsledky kontroly, a přesto vydal rozhodnutí ve věci samé. V tomto směru se nelze ztotožnit se závěrem krajského soudu v tom, že ke zhojení nezákonného postupu došlo v okamžiku, kdy stěžovatel byl zastoupen advokátem, kterému byla udělena plná moc vedle bývalého jednatele i jednatelem oprávněným. Ani advokát ani oprávněný jednatel se neseznámili s výsledky daňové kontroly. Postup správce daně při daňové kontrole a do vydání prvního rozhodnutí s datem 5. 1. 2005 trpí podle stěžovatele tak závažnými vadami, že mělo být pro nezákonnost zrušeno. V konkrétním případě došlo v postupu správce daně i finančního ředitelství ke zmatečnému postupu, protože správce daně seznámil stěžovatele s výsledky daňové kontroly započaté dne 16. 12. 2003 a ukončené dne 2. 11. 2005 až dne 2. 11. 2005, kdy mu také předal rozhodnutí ze dne 5. 1. 2005. Stěžovatel je názoru, že v této věci, kdy byla daňová kontrola ukončena 2. 11. 2005, mělo být vydáno rozhodnutí navazující a vztahující se na tuto daňovou kontrolu. Současný stav je pro stěžovatele stavem nejistoty, kdy vedle sebe jsou dvě zprávy o daňové kontrole v téže věci, kdy na obě zprávy ukončené v jiný den navazuje jedno rozhodnutí. Vzhledem k uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání. Dále uvedlo, že daňová kontrola byla ukončena dne 6. 12. 2004 s Janem Pánkem. Na základě kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr, který doručil dne 24. 1. 2005 Janu Pánkovi. Finanční ředitelství doručilo tentýž platební výměr dne 2. 11. 2005 zástupci stěžovatele JUDr. Františku Výmolovi, protože dospělo k závěru, že nebyl dne 24. 1. 2005 doručen osobě oprávněné jednat za stěžovatele. K tomu dospělo na základě zprávy z rejstříkového soudu doručené správci daně dne 15. 12. 2004. Do tohoto data neměl správce daně důvod pochybovat o oprávnění jednatele Jana Pánka. Za důkaz o změně jednatele nelze považovat pouhá tvrzení tohoto jednatele, že již není jednatelem. Navíc si stěžovatel nesplnil svou registrační povinnost podle § 33 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Pokud se finančnímu ředitelství nepodařilo ani na výzvy rejstříkovému soudu získat relevantní důkazy o změně jednatele, leželo břemeno prokázat tuto skutečnost na stěžovateli. Finanční ředitelství vyslovilo nesouhlas s tvrzením, že L. Kylián byl kontaktní, a proto jej mělo vyzvat k doložení účetních dokladů a k seznámení s výsledky kontroly. Správce daně v průběhu kontroly zjistil, že na adrese Sukova 1935, Pardubice nebydlí a je přihlášen na adrese pro „bezdomovce“. Údaje o bydlišti se nepodařilo zjistit ani u dožádaného Finančního úřadu v Dobříši, který je místně příslušný Podbrdské realitní, s. r. o. Adresa uvedená v obchodním rejstříku jako bydliště L. Kyliána, byla bydlištěm J. Pánka do 15. 1. 1997. Stěžovatel

zde nemá umístěnu schránku a písemnosti zde nepřebírá. Doručují se mu veřejnou vyhláškou. K odvolání připojil stěžovatel dvě plné moci pro JUDr. Františka Výmolu, a to od bývalého jednatele J. Pánka a od jednatele L. Kyliána. To znamená, že nejpozději 27.1.1995 byli oba jednatele seznámeni s tím, že u stěžovatele probíhá daňová kontrola. Správce daně vyzval zástupce, aby předložil účetní doklady a další důkazy, ten odvětil, že po zničení dokladů jednatelem Kyliánem probíhá rekonstrukce účetnictví, a nedoložil je ani v prodloužené lhůtě do 30.6.2005. Dne 15.4.2005 doručil zástupce správci daně kopii notářského zápisu ze dne 10.5.2002 o změně jednatele. V protokole ze dne 2.11.2005 správce daně uvedl nepřesně, že jde o projednání zprávy o kontrole, protože ve skutečnosti byla zpráva projednána již 6.12.2004 s J. Pánkem a dne 2.11.2005 byl zástupce stěžovatele pouze seznámen s obsahem zprávy o kontrole. To však podle finančního ředitelství nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Daňová kontrola byla ukončena dne 6.12.2004 a úkony, které byly činy poté, byly úkony v rámci odvolacího řízení. Proto navrholo zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Stěžejní právní otázkou v souzené věci je posouzení, kdo byl osobou oprávněnou jednat za stěžovatele v daňovém řízení.

Podle ustanovení § 13 odst. 2 obch. zák. ve znění účinném do 1.7.1996 platilo, že ustanovení tohoto zákona o jednotlivých obchodních společnostech a družstvu určují statutární orgán, jehož jednání je jednáním podnikatele, je-li tento orgán zapsán do obchodního rejstříku.

Podle ustanovení § 13 odst. 2 obch. zák. ve znění účinném od 1.7.1996 platilo, že ustanovení tohoto zákona o jednotlivých obchodních společnostech a družstvu určují statutární orgán, jehož jednání je jednáním podnikatele.

Výklad podávaný soudní praxí je jednotný v tom, že od účinnosti zákona č. 142/1996 Sb., kterým, tj. od 1.7.1996, je zápis statutárního orgánu do obchodního rejstříku deklaratorní (srov. např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 31.5.2000, č. j. 6 A 17/98 - 22, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26.6.2001, sp. zn. 29 Cdo 3025/2000, uveřejněný v časopise Soudní judikatura č. 11, ročník 2001, pod číslem 137, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11.11.2001, sp. zn. 29 Cdo 2072/2000, jakož i nález Ústavního soudu ze dne 11.5.2000, sp. zn. III. ÚS 158/1999, uveřejněný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu č. 18, ročník 2000, pod číslem 68). To znamená, že správní orgán nemůže ve správním řízení nevzít v úvahu změnu v osobě statutárního orgánu, která mu byla intimována, i když tato změna v době řízení nebyla do obchodního rejstříku ještě zapsána. Má-li správní orgán v tomto směru pochybnosti, musí je odstranit a vyzvat účastníka k prokázání sporné skutečnosti.

Podle názoru vyjádřeného městským soudem v napadeném rozsudku neměl správce daně do 15.12.2004, kdy mu bylo doručeno sdělení rejstříkového soudu, důvodné pochybnosti o tom, kdo je jednatelem stěžovatele. Ze správního spisu však vyplývá, že již při zahájení daňové kontroly dne 16.12.2003 J. Pánek upozornil správce daně, že byl odvolán z funkce jednatele. Tato skutečnost je totiž zaznamenána v protokolu sepsaném uvedeného dne, k němuž je připojena kopie faxového podání obsahující smlouvu o převodu obchodního podílu sepsanou formou notářského zápisu notářkou JUDr. Marcelou Svobodovou.

Od tohoto okamžiku měl tedy správce daně informaci týkající se změny v osobě jednatele. O skutečnosti, že správce měl v důsledku této informace určité pochybnosti, kdo je statutárním zástupcem stěžovatele, svědčí výzva ze dne 6. 1. 2003 adresovaná příslušnému rejstříkovému soudu, obsahující požadavek, aby správci daně byly sděleny údaje zapsané v obchodním rejstříku ohledně stěžovatele. Smlouva o převodu obchodního podílu sama o sobě sice není důkazním prostředkem, který by prokazoval, že J. Pánek už není jednatelem stěžovatele, ale je v ní uvedeno, že J. Pánek jako jediný společník stěžovatele v působnosti valné hromady dne 10. 5. 2002 udělil souhlas s rozdělení obchodního podílu a rozhodnutí bylo sepsáno do notářského zápisu JUDr. Marcely Svobodové. Pokud správce daně nezískal stejnopis, resp. kopii, notářského zápisu z valné hromady od rejstříkového soudu, ať již z důvodu nevhodně formulované výzvy k součinnosti či z důvodu, že ji ještě neměl, mohl v souladu s § 34 zákona o správě daní a poplatků zaslat výzvu k součinnosti přímo notářce JUDr. Marcele Svobodové.

Uvedený právní názor je zcela v souladu s negativní stránkou principu materiální publicity upraveného v ustanovení § 29 odst. 2 věty druhé obch. zák. Finanční ředitelství však tento princip nerespektovalo, neboť se spoléhalo na zápis v obchodním rejstříku, aniž by bylo v dobré víře. Dobrá víra je vnitřní přesvědčení osoby, tj. psychický stav jednající osoby, který sám o sobě nemůže být předmětem dokazování. Na existenci dobré víry však lze usuzovat z konkrétních vnějších skutečností, jejichž prostřednictvím se toto vnitřní přesvědčení projevuje navenek. Posouzení, je-li jednající osoba v dobré víře či nikoli, je třeba vždy hodnotit objektivně, tj. především je nutné zkoumat, zda tato osoba mohla mít důvodné pochybnosti o tom, že zápis v obchodním rejstříku neodpovídá skutečnosti. V posuzovaném případě odvolaný jednatel J. Pánek upozorňoval správce daně od 16. 12. 2003, a to opakovaně, že již jednatelem není. Správce daně tedy nemohl jednat v dobré víře v zápis v obchodním rejstříku. Informace, které se správci daně dostalo, vzhledem k jejímu obsahu a k osobě, která ji poskytla, musela vyvolat důvodné pochybnosti o tom, zda zápis jednatele v obchodním rejstříku odpovídá skutečnosti. Na tom nic nemění ani skutečnost, že si správce daně ověřoval sdělení J. Pánka, že není jednatelem, zjištěním údajů uvedených v obchodním rejstříku, podle nichž byl J. Pánek v okamžiku zahájení daňové kontroly, potažmo doručení platebního výměru, zapsán jako jednatel. Jelikož deklaratorní povaha zápisů znamená, že účinky zapisovaných skutečností nastávají nezávisle na zápisu do obchodního rejstříku, měl správce daně informaci o odvolání jednatele J. Pánka ověřit tak, aby zjistil skutečný stav. Princip materiální publicity má sloužit především k ochraně třetích osob (§ 1 odst. 2 obch. zák.), které jednájí v důvěře v zapsané skutečnosti v obchodním rejstříku. Finanční ředitelství se však nemůže dovolávat této ochrany podle § 29 odst. 2 obch. zák., neboť mu byly sděleny skutečnosti vyvolávající důvodné pochybnosti o tom, zda zápis jednatele v obchodním rejstříku odpovídá skutečnosti.

Tento právní názor je obsažen i v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 550/01, ve kterém byl posuzován skutkově obdobný případ: „Je třeba odlišit skutečnou existenci právního vztahu a stav jeho evidování ve veřejně přístupném seznamu. Ústavní soud konstatuje, že postupně se v soudní praxi a v teorii formovaly závěry o významu hmotněprávních úkonů (např. odvolání statutárního orgánu, vystoupení společníka, výpověď) a o zápisu jejich důsledků do obchodního rejstříku, které se také odrazily kromě jiného ve zpřesněné regulaci obchodního rejstříku (viz. § 27 a násl. obchodního zákoníku – dnes § 29 odst. 2 – pozn. NSS) a v důslednějším rozlišování konstitutivní a deklaratorní povahy zápisů. S posléze uvedenou otázkou úzce souvisí i rozlišování pozitivní a negativní stránky materiální publicity. V tomto smyslu nemá Ústavní soud důvod odchylovat se od svých dosud zaujatých stanovisek (srov. náleze ve věci sp. zn. IV. 211/98, Sbírka nálezů a usnesení - svazek 16, str. 243 a násl.). Lze proto jednoznačně uzavřít, že pokud je v řízení před správním orgánem zpochybněno oprávnění jednat jménem právnických osob (postavení

statutárních orgánů nezapsaných v obch. rejstříku), ale také účastenství ve společnosti (nezapsané změny v okruhu společníků), nemůže správní orgán ve své rozhodovací praxi tento fakt ponechat stranou pozornosti. Opačný postup správního orgánu by totiž měl vysoce formální povahu, neboť správní orgán by odmítl vzít na zřetel skutečnost, která se ukazuje jako evidentní. Takový formální přístup má svůj význam i při posuzování otázky, zda intenzita zásahu orgánu veřejné moci je způsobilá posunout věc do ústavněprávní roviny. V posuzované věci je zřejmé, že správce daně byl v rámci námitek upozorněn na nesoulad stavu zápisů v obchodním rejstříku týkající se stěžovatelovy účasti ve veřejné obchodní společnosti, v tomto řízení o námitkách však tvrzenou okolnost neposoudil, pouze lapidárně odkázal na výpis z obchodního rejstříku“.

Pokud byla vadně posouzena otázka oprávnění jednat za stěžovatele, je vadné i řízení o daňové kontrole, a to od samého počátku, protože již při jejím zahájení byl informován o změně v osobě jednatele. Jednat s oprávněným jednatelem začal správce daně až tehdy, kdy reagoval na úkony zástupce stěžovatele JUDr. Františka Výmoly. Zahájení, provedení i ukončení daňové kontroly s osobou, která nebyla statutárním zástupcem stěžovatele nebylo právně účinné a celý tento vadný proces nemohl být zhojen opětovným projednáním zprávy o daňové kontrole se zástupcem stěžovatele JUDr. Františkem Výmolou, navíc až s mnohaměsíčním odstupem po vydání dodatečného platebního výměru. Ačkoli zástupce stěžovatele při opětovném projednání zprávy o daňové kontrole, jak je v ní uvedeno, nevyslovil žádné námitky ani jinak se nevyjádřil, odvolal se proti němu již předtím, dne 14. 2. 2005, kdy byl platební výměr doručen J. Pánkovi. V tomto kontextu Nejvyšší správní soud poznamenává k uděleným plným mocím, že dne 27. 1. 2005 byl za stěžovatele oprávněn udělit plnou moc tomuto zástupci pouze nově jmenovaný jednatel, tedy pouze jím udělená plná moc má právní účinky vztahující se na stěžovatele. Dále je třeba poznamenat, že dne 21. 6. 2005 vyslechl správce daně J. Pánka jako svědka, z čehož vyplývá, že si byl zcela vědom nemožnosti, aby jednal za stěžovatele jako statutární zástupce. Tomuto jednání byl sice přítomen zástupce stěžovatele, ale jakékoli námitky, které by vznesl, by nemohly být zohledněny, neboť platební výměr byl vydán již několik měsíců před tímto datem a následně nebyl zrušen ani změněn.

Je zásadně nepřipustné, aby vydání platebního výměru předcházelo části úkonů kontrolního řízení, projednání zprávy o kontrole a možnosti, aby se daňový subjekt k závěrům kontroly mohl vyjádřit, jak již Nejvyšší správní soud mnohokrát judikoval. Zahájení, provedení, ukončení kontroly a vydání dodatečného platebního výměru bez účasti osoby oprávněné jednat za obchodní společnost je popřením základních práv, které zákon o správě daní a poplatků daňovému subjektu zaručuje. I když se odvolaný jednatel účastnil všech úkonů učiněných stěžovatelem za kontrolované období, nemůže (nebo nemusí) vědět, zda jeho následovník například neodstoupil od smlouvy apod. Odvolaný jednatel předal celé účetnictví jednatelem novému, a jedině ten mohl dodat správci daně doklady a sdělit skutečnosti z účetnictví vyplývající. Již v odvolání proti platebnímu výměru namítal stěžovatel nejen chybné právní posouzení oprávnění jednat za stěžovatele, ale uplatnil i další námitky, a to, že daň nebyla stanovena dokazováním, ale za použití pomůcek, že správce daně chybně posoudil zdaňovanou obchodní transakci podle komisionářské smlouvy, přičemž zisk byl řádně zaevidován v účetnictví a zdaněn, že odvolaný jednatel neměl k dispozici účetní doklady, jež předal novému jednatelem, že správce daně neposoudil řádně všechna tvrzení odvolaného jednatele, že nezákonně požadoval vydání písemné komisionářské smlouvy, ač byla uzavřena jen ústně a nepřihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro poplatníka.

Důsledkem, který vyplynul z chybného právního posouzení postavení odvolaného jednatele, je, že platební výměr, který je podkladem napadeného rozhodnutí o odvolání proti němu, nebyl stěžovateli řádně doručen. Přitom důkazní břemeno o doručení daňového

rozhodnutí stíhá v souladu s § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků správce daně. Doručení odvolanému jednatelem by mohlo být účinné jedině tehdy, kdyby měl udělenou novým jednatelem plnou moc nebo by byla volba nového jednatele neplatná. Taková skutečnost však z žádného ze spisu nevyplývá.

Městský soud tedy posoudil námitku týkající se oprávnění jednat za stěžovatele nesprávně a nezohlednil, že tato vada měla vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí, neboť stěžovateli výrazně zkrátila možnost hájit svá práva v řízení před správcem daně. Kasační stížnost byla tedy důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 31. července 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu