



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **E. L. H.**, proti žalované: **Komora daňových poradců České republiky**, se sídlem Kozí 4, Brno, zast. JUDr. Liborem Nedorostem, Ph. D., advokátem se sídlem Malostranské náměstí 265/6, Praha 1, proti rozhodnutí presidia Komory daňových poradců České republiky ze dne 12. 6. 2014, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2016, čj. 62 A 58/2014-83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím disciplinárního senátu č. XXIII disciplinární komise žalované ze dne 28. 3. 2014 byla žalobkyně pro skutek v rozhodnutí specifikovaný uznána vinnou z porušení povinnosti podle § 6 odst. 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komore daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), neboť „*při výkonu daňového poradenství, kdy v zájmu společníka obchodní společnosti vstoupila do obchodních prostor této společnosti a nakládala s jejími účetními doklady a daty, nejednala svědomitě a čestně*“. Žalobkyni byla uložena pokuta ve výši 70 000 Kč jako disciplinární opatření podle ustanovení § 12 odst. 1 písm. b) zákona o daňovém poradenství.

[2] Jednání žalobkyně, které bylo předmětem disciplinárního řízení, spočívalo – stručně vyjádřeno – v tom, že dne 17. 4. 2013 po příchodu do kanceláře společnosti PAMEX ŽDÁR s.r.o., bez předložení zmocnění, začala provádět v počítači účetní společnosti činnosti, spočívající v nakládání s daty společnosti, a to ve prospěch třetí osoby – společníka společnosti F.

E.. Žalobkyně přitom odmítla nahlížet do účetních sestav a dokladů společnosti PAMEX ŽDĀR s.r.o. za roky 2008 až 2012, které jednatel této společnosti Josef Mička, v souladu s ujednáním mimořádné valné hromady společnosti, zajistil a zpřístupnil k nahlédnutí a ke kontrole F. E. a jeho daňovým poradcem dne 17. 4. 2013. Po příchodu jednatele společnosti žalobkyně na jeho výzvu, kdo je, sdělila, že je Mgr. E. L. H., daňový poradce a právní zástupce. Zmocnění k zastupování společníka při výkonu jeho práv podle § 122 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“), přes výzvu jednatele nepředložila a přes výslovný zákaz jednatele pokračovala v práci s počítačem a tiskla pro společníka F. E. účetní sestavy, které v nezjištěném obsahu a rozsahu odnesl ze sídla společnosti. Dne 21. 5. 2013 se žalobkyně znovu dostavila do sídla společnosti PAMEX ŽDĀR s.r.o. a žádala zpřístupnění účetních dokladů společnosti za posledních 10 let. Opět nepředložila zmocnění a jednatele, který jí požadované neumožnil, vyhrožovala podáním trestního oznámení.

[3] Rozhodnutí disciplinárního senátu č. XXIII disciplinární komise žalované bylo rozhodnutím presidia žalované potvrzeno. Žaloba proti rozhodnutí presidia žalované byla Krajským soudem v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítnuta.

[4] Klíčovou námitkou odvolatelky, resp. žalobkyně byla argumentace, podle které činnost naplňující znaky skutkové podstaty disciplinárního provinění nevykonávala jako daňová poradkyně, ale jako advokátní koncipientka.

[5] Krajský soud shledal, že je-li žalobkyně zároveň daňovou poradkyní a advokátní koncipientkou, je pro posouzení jejího jednání vždy rozhodné, jakým oprávněním se prokazuje v průběhu jí prováděných úkonů. Jestliže žalobkyně na prokázání svého oprávnění při provádění úkonu rezignovala, je nutno povahu jejího jednání posuzovat podle vnějších okolností a s přihlédnutím k tomu, jak se žalobkyně představila (uvedla, že je daňová poradkyně a právní zástupkyně). Krajský soud proto tvrzení žalobkyně, ústící v její právní názor o nedostatku disciplinární pravomoci žalované, považoval za čistě účelové.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalované

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti znovu uvedla, že nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje v nesprávném právním posouzení otázky věcné příslušnosti žalované k rozhodnutí. Podle stěžovatelky F. E., v jehož prospěch jednala způsobem, pro který byla disciplinárně potrestána, nikdy nepotvrdil, že by mu stěžovatelka poskytovala daňové poradenství; naopak uvedl, že ji požádal o právní pomoc (důkazem čehož je substituční plná moc); i výpovědi dalších přítomných osob potvrzují, že F. E. neposkytovala daňové poradenství. Závěr krajského soudu, podle kterého je v této otázce nutno vycházet z objektivních okolností, označila stěžovatelka za nesprávný.

[8] Stěžovatelka namítla, že úkony činila za přítomnosti klienta F. E.. Zákon o daňovém poradenství ani zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii přitom neukládají povinnost, je-li přítomen klient, prokazovat se plnou mocí. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 As 28/2006-49, na nějž krajský soud odkázal, není podle stěžovatelky relevantní, neboť v souzeném případě stěžovatelka nejednala se státním orgánem, nýbrž se soukromoprávním subjektem. Stěžovatelka je přesvědčena, že ji substituční plná moc opravňovala k předmětnému jednání.

pokračování

[9] Důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spatřovala proto stěžovatelka v nedostatku věcné příslušnosti správního orgánu k rozhodnutí, neboť neposkytovala daňové poradenství podle zákona o daňovém poradenství, ale právní pomoc podle zákona o advokacii. Vztahovala se na ni proto disciplinární pravomoc orgánů České advokátní komory, nikoliv žalované.

[10] Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí disciplinárního senátu č. XXIII disciplinární komise žalované ze dne 28. 3. 2014 i rozhodnutí presidia žalované ze dne 12. 6. 2014.

[11] Kromě namítané vady disciplinárního řízení „*spočívající v absolutním nedostatku věcné příslušnosti k rozhodnutí*“, namítla stěžovatelka nezákonnost uložené pokuty. Tu spatřovala v nesprávném zhodnocení kritéria pro její uložení a v porušení zásady přiměřenosti.

[12] Žalovaná ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že správní orgán druhého stupně reagoval na výtky a důkazní návrhy stěžovatelky; skutkový stav byl podle ní zjištěn správně. Rozhodnutí správního orgánu nemůže být zrušeno jen proto, že stěžovatelka hodnotí tytéž důkazy s jiným výsledkem, pokud správní orgán při hodnocení důkazů postupoval zákonným způsobem.

[13] Žalovaná dále uvedla, že „*daňové poradenství je podle definice v § 1 písm. a) zákona č. 523/1992 Sb. poradenstvím právním a jeho charakter je tak možné srovnat s výkonem advokacie*“. Závěr, podle kterého stěžovatelka poskytovala při úkonech ve společnosti PAMEX ŽDÁR s.r.o. daňové poradenství, žalovaná analogicky opírá zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2004, čj. 5 As 34/2003-47. Převzme-li daňový poradce zmocnění ke konkrétním úkonům, činí je jako daňový poradce při výkonu daňového poradenství.

[14] Požadavek identický s povinností poctivým, čestným a slušným chováním přispívat k důstojnosti a vážnosti advokátního stavu (čl. 4 odst. 1 Etického kodexu advokátů ČR), lze podle žalované ve vztahu k daňovému poradci spatřovat v úpravě vyplývající z § 6 odst. 1 věty druhé zákona o daňovém poradenství.

[15] Žalovaná navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a aby stěžovatelce uložil zaplatit žalované náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Nedůvodnou kasační stížnost zamítl na základě úvah dále vyložených.

[17] Primárně stěžovatelka brojila proti uplatnění disciplinární pravomoci žalované. Důvod, pro který nemohla být za své jednání žalovanou potrestána, spatřovala v tom, že předmětné úkony nevykonávala jako daňová poradkyně, nýbrž jako advokátní koncipientka.

[18] Podle § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství tento zákon upravuje poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí. Podle § 6 odst. 1 věty druhé zákona o daňovém poradenství je daňový poradce povinen jednat čestně a svědomitě, důsledně využívat všechny zákonné prostředky a uplatňovat vše, co podle svého přesvědčení a příkazu klienta pokládá za prospěšné. Podle § 122 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“) mají společníci zejména právo požadovat od jednatelů informace o záležitostech společnosti a nahlížet do dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje nebo k tomu zmocnit auditora nebo daňového poradce.

[19] Ústavní soud v usnesení ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01, dospěl k závěru, že *„postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci podle zákona č. 85/1996 Sb.“* a dovedl, že povinnosti advokáta lze analogicky vztáhnout i na daňového poradce. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 As 28/2006-49, uvedl: *„Právě vzhledem ke zvláštnímu postavení advokáta a vysoké profesionalitě při poskytování právních služeb, kterou lze po něm oprávněně požadovat, proto mohou státní orgány (tj. zejména správní orgány a soudy), jež vedou řízení o právech a povinnostech, předpokládat, že jedná-li advokát za určitou osobu, je třeba mít v pochybnostech za to, že za ni jedná v rámci zmocnění, jež mu tato osoba udělila, nevyjde-li najevo opak.“* Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, na nějž odkázal již krajský soud, se jistě uplatní i za situace, jedná-li advokát se soukromoprávním subjektem. Mohou-li se totiž státní orgány (profesionálové) spolehnout na to, že advokát nepřekročí zmocnění dané mu klientem, tím spíše tak mohou postupovat i soukromoprávní subjekty (mnohdy laikové). S přihlédnutím k citovanému názoru Ústavního soudu (byť uvedenému jen v usnesení a nikoliv v precedenčně závazném nálezkovém rozhodnutí) má i Nejvyšší správní soud za to, že také daňový poradce jakožto právní a finančně ekonomický specialista musí své služby poskytovat s vysokou profesionalitou a v souladu se všemi povinnostmi, které na něho klade jak zákon o daňovém poradenství, tak stavovské předpisy přijaté Komorou daňových poradců. Plnění těchto povinností právem mohou orgány a osoby od daňových poradců očekávat. Současně mohou předpokládat, že jedná-li s nimi ten, kdo se jako zástupce a daňový poradce představil, jedná v rozsahu zmocnění.

[20] Stěžovatelka nezpochybňuje, že se skutku, za nějž byla disciplinárně potrestána, dopustila, ani to, že je daňovou poradkyní. Z protokolu o průběhu jednání senátu č. XXIII disciplinární komise žalované ze dne 28. 2. 2014 plyne, že sama stěžovatelka se jednateli společnosti představila jako daňová poradkyně a právní zástupkyně. Z kopie stejnopisu notářského zápisu ze dne 15. 4. 2013, NZ 60/2013, je zřejmé, že na mimořádné valné hromadě společnosti PAMEX ŽDÁR s.r.o. bylo dohodnuto umožnit F. E. za přítomnosti daňového poradce nahlédnout do účetnictví společnosti, a to v termínu 17. 4. – 18. 4. 2013. V první den této lhůty se F. E. spolu se stěžovatelkou dostavili do společnosti, načež, aniž by projevíli zájem o nahlédnutí do přichystaných dokladů, počala stěžovatelka jednat způsobem, za který byla následně disciplinárně potrestána.

[21] Stěžovatelka je profesionálkou jak v oblasti daňového poradenství, tak v oblasti právní. Měla si proto být vědoma toho, že vnější okolnosti (tak jak byly popsány výše), za kterých předmětnou činnost vykonávala, nezavdávaly žádnou pochybnost ostatních zúčastněných osob o tom, že její jednání je činností vykonávanou daňovou poradkyní a nikoliv advokátní koncipientkou. V této souvislosti nelze přehlédnout, že substituční plnou moc mající potvrdit stěžovatelčinu argumentaci, dle které jednala jako advokátní koncipientka a nikoli jako daňová poradkyně (pročež mělo být její jednání řešeno Českou advokátní komorou a nikoliv Komorou daňových poradců), předložila stěžovatelka žalované až v rámci odvolacího řízení. Chtěla-li stěžovatelka skutečně jednat jako advokátní koncipientka,

pokračování

měla se před inkriminovaným jednáním představit nikoliv jako „*daňová poradkyně a právní zástupkyně*“, ale právě jako advokátní koncipientka, a to případně při současném předložení plné moci. Je sice pravda, že okamžité předložení plné moci nezbytné nebylo, na druhou stranu je ovšem zřejmé, že její dodatečné „vytažení“ v odvolacím řízení nemohlo nic změnit na vcelku zjevném faktu, že v jednání stěžovatelky, v němž bylo disciplinární provinění spatřováno, všichni zúčastnění a posléze i disciplinární senát bez pochybností spatřovali jednání daňové poradkyně a nikoliv advokátní koncipientky již a právě proto, že se stěžovatelka jako daňová poradkyně představila. Závěr o účelovosti stěžovatelčiny argumentace, obsažený a podrobně zdůvodněný v napadeném rozsudku, je správný.

[22] Posouzení, zda může činnosti podle § 122 odst. 2 obchodního zákoníku vykonávat nejen daňový poradce, ale také k tomu zmocněný advokát, případně advokátní koncipient, není, vzhledem k výše uvedeným rozhodným skutečnostem, pro souzený případ relevantní.

[23] Námitka nedostatku věcné příslušnosti žalované k projednání stěžovatelčina disciplinárního provinění je proto nedůvodná.

[24] Námitku nepřiměřenosti uložené pokuty vznesla stěžovatelka až v kasační stížnosti. V řízení před krajským soudem se uplatnění moderačního práva soudu, uplatňujíc výslovně toliko nedostatek své disciplinární odpovědnosti, nedomáhala; jde proto o nepřipustnou novotu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), kterou se Nejvyšší správní soud zabývat nemůže.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Pro uvedené Nejvyšší správní soud nedůvodnou kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaná měla v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, nevznikly jí však náklady řízení nad rámec její běžné činnosti, jež by bylo současně možno hodnotit jako náklady účelně vynaložené. S ohledem na povahu věci nebyl podle Nejvyššího správního soudu dán důvod k odbornému zastoupení žalované advokátem. Nejvyšší správní soud k tomu ve svém rozsudku ze dne 26. 4. 2007, čj. 6 As 40/2006-87, č. 1260/2007 Sb. NSS, uvedl: „*v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit.*“ Není přitom pochyb o tom, že v projednávané věci žalovaná jako orgán veřejné správy působila. Žalované proto nebyla náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti přiznána.

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

V Brně dne 21. července 2016

Zdeněk Kühn
předseda senátu