



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Ing. E. B., zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2004, čj. 15 Ca 2/2002 – 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci, k rukám jeho zástupce, na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2150 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá přezkoumání a zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2001, čj. 6863/110/2000 a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Rumburku ze dne 23. 1. 2001, čj. 1010000025, čj. 4353/01/179971/0914 (pro vady řízení) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti spatřuje nezákonnost rozhodnutí soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení.

Uvádí, že soud nesprávně vyložil ustanovení § 23 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), které stanoví, že když není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do písemností z nahlížení vyloučených. V důsledku nesprávného výkladu tohoto ustanovení považoval soud skutečnost, že stěžovatel neumožnil účastníkovi řízení nahlédnout do neveřejné části spisu, a to do pomůcek, za vadu řízení, která byla důvodem pro zrušení výše uvedených rozhodnutí. Soud v odůvodnění rozsudku uvedl: „*V daném případě byla žalobci stanovena daňová povinnost podle pomůcek, přičemž podkladem pro stanovení daně byly výlučně údaje zjištěné u žalobce samotného. Vzhledem k okolnostem projednávané věci pak soud nemohl učinit jiný závěr než ten, že správce daně měl povinnost umožnit žalobci do těchto podkladů nahlédnout. Jiný postup by byl v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky, jenž stanoví, že každý má právo, aby se vyjádřil ke všem prováděným důkazům. Jestliže žalobce nebyl seznámen se všemi důkazními prostředky, nemůže se k nim vyjadřovat, nemůže rovněž účinně argumentovat proti výroku na těchto důkazech postavenému a v konečném důsledku může mít i problémy s podáním kvalifikovaného odvolání proti rozhodnutí ve smyslu § 48 odst. 4 daňového řádu. Takové důkazní řízení nemohlo splňovat požadavky stanovené v § 31 odst. 2 daňového řádu.*

Stěžovatel zastává názor, že ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tak, že je správce daně povinen umožnit nahlédnutí do neveřejné části spisu vždy, když tím nebudou porušena práva ostatních daňových subjektů na ochranu údajů o nich. Ustanovením § 23 odst. 2 daňového řádu je dáno právo správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlížení do neveřejné části spisu. V uvedeném ustanovení není výslovně uvedeno, že je daňový subjekt oprávněn v odůvodněných případech nahlížet do neveřejné části spisu, čemuž by pak odpovídala povinnost správce daně mu to umožnit, ani v něm není výslovně uvedeno, že správce daně musí povolit nahlédnutí do této části spisu. Ustanovením § 23 odst. 2 daňového řádu tedy není uložena správci daně povinnost umožnit nahlédnutí do části spisu obsahující podklady v tomto ustanovení vyjmenované. Vždy je také potřebné zkoumat, zda se v konkrétním případě jedná o odůvodněný případ, kdy je nahlédnutí nutné pro další průběh daňového řízení. Důvody nahlédnutí musí správce daně vždy výslovně uvést v úředním záznamu, proto musí být o jejich existenci přesvědčen.

Stěžovatel dále uvádí, že účastníkovi řízení bylo povoleno nahlížení do spisu s výjimkou části spisu uvedené v tomto ustanovení, konkrétně do poznámek z kontroly, pomůcek a úředního záznamu, který obsahoval popis použití pomůcek a výpočet daňové povinnosti, protože daňová povinnost účastníka řízení byla stanovena podle pomůcek. Do části spisu obsahující důkazní prostředky, kterými

bylo prokazováno splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, mohl účastník řízení nahlížet a také nahlížel. Účastník řízení tedy byl seznámen se všemi důkazními prostředky a byla s ním projednána nejprve zpráva o daňové kontrole čj. 64322/00/179930/0145 vyhotovená dne 13. 11. 2000 a následně zpráva vyhotovená dne 16. 1. 2001 doplněná o podané námitky. Účastník řízení proto nemohl mít problémy s podáním kvalifikovaného odvolání, zvláště když odvolací orgán na základě odvolání zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. V případě účastníka řízení nebylo splnění zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně zpochybněno ani soudem. Jak vyplývá z rozhodnutí o rozsahu nahlížení do spisu ze dne 3. 1. 2001, nebylo účastníkovi řízení umožněno nahlédnout do neveřejné části spisu obsahující úřední záznam ze dne 20. 11. 2000 a do poznámek ke kontrole, tedy do podkladů specifikovaných v ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu. Uvedený úřední záznam obsahoval popis použitých pomůcek a výpočet daňové povinnosti. Stěžovatel neshledal, že se jedná o odůvodněný případ nutný pro další průběh řízení. Daňová povinnost účastníka řízení byla stanovena na základě pomůcek popsanych v úředním záznamu ze dne 22. 1. 2001, který obsahuje i výpočet daňové povinnosti a který byl vyhotoven po projednání doplněné zprávy o kontrole. Stěžovatel v souladu s ustanovením § 50 odst. 5 téhož zákona byl povinen při rozhodování o odvolání pouze zkoumat dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a dále byl povinen zabývat se tím, zda finanční úřad přihlédl ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu k okolnostem, z nichž vyplývaly pro účastníka řízení výhody, a to bez závislosti na tom, zda byly účastníkem řízení v odvolání specifikovány námitky proti použitým pomůckám. Správnost použitých pomůcek z jiného hlediska, než je uloženo ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu, nebyl stěžovatel povinen ani oprávněn zkoumat. Pokud by byl akceptován do důsledku názor soudu, že nahlížení do pomůcek je nutné pro podání odvolání, nebyly by schopny podat odvolání ty daňové subjekty, kterým byla stanovena daň podle pomůcek a použitými pomůckami byly i údaje získané v průběhu zdaňování u jiných daňových subjektů. V takovém případě by byl nahlížením do spisu ohrožen zájem jiných daňových subjektů, nahlédnutí do pomůcek by nebylo možné a daňové subjekty, kterým byla takto stanovena daňová povinnost, by byly znevýhodněny.

Dalším důvodem podání kasační stížnosti je nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, protože Krajský soud v Ústí nad Labem odůvodnil napadený rozsudek takto: *„Jestliže žalobce nebyl seznámen se všemi důkazními prostředky, nemůže se k nim vyjadřovat, nemůže rovněž účinně argumentovat proti výroku na těchto důkazech postavenému a v konečném důsledku může mít i problémy s podáním kvalifikovaného odvolání proti rozhodnutí ve smyslu § 48 odst. 4 daňového řádu. Takové důkazní řízení nemohlo splňovat požadavky stanovené v § 31 odst. 2 daňového řádu“*. Účastník řízení však byl seznámen se všemi důkazními prostředky a nahlížel do všech částí spisu, které obsahovaly důkazní

prostředky. Jak bylo výše popsáno, nebylo účastníkovi řízení umožněno nahlížet do pomůcek, proto nebyl seznámen pouze s výpočtem daňové povinnosti. Rozsudek tedy neobsahuje žádné důvody, proč důkazní řízení nesplňovalo požadavky stanovené v § 31 odst. 2 daňového řádu, když nebyl účastník řízení seznámen s pomůckami, nikoli s důkazy. Rozsudek se proto neopírá o důvody v něm uvedené.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem vysloveným v napadeném rozsudku a především dovozoval, že slovo „může“ v ustanovení § 23 daňového řádu znamená jen kompetenci správce daně s tím, že tuto svou kompetenci musí realizovat. Dále uvedl, že podání odvolání proti rozhodnutí správce daně je nepochybně právem daňového subjektu, přičemž kvalifikovaný obsah tohoto odvolání je důležitý pro další průběh daňového řízení, samozřejmě z pohledu daňového subjektu při obraně jeho práv. Je tedy splněna podmínka důvodnosti nahlédnutí do daňového spisu. Za této situace bylo povinností a nikoli jen právem správce daně umožnit žalobci nahlédnout i do neveřejné části spisu. Žalobce se neztotožňuje i s dalším tvrzením v kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti rozsudku. Podle názoru žalobce byl napadený rozsudek odůvodněn dostatečně. Ze všech těchto důvodů navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud posoudil zákonnost napadeného rozsudku v rozsahu důvodů uvedených v kasační stížnosti, přičemž neshledal tuto kasační stížnost důvodnou. Tento soud vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

V první řadě nelze přisvědčit námitce, že napadené rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné. Z tohoto rozsudku je mj. zřejmé jak soud rozhodl, jakož i skutkové a právní závěry z kterých krajský soud vycházel.

Krajský soud vychází z toho, že správce daně za situace kdy podkladem pro stanovení daně pomocí pomůcek byly výlučně údaje zjištěné u žalobce samotného, měl povinnost umožnit žalobci nahlédnout do těchto podkladů. Dovozuje, že jiný postup by byl v rozporu s článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Uzavírá, že v konečném důsledku mohl mít žalobce problémy s podáním kvalifikovaného odvolání ve smyslu § 48 odst. 4 daňového řádu a takového důkazní řízení nemohlo splňovat požadavky stanovené v § 31 odst. 2 téhož zákona.

Z předloženého správního spisu mj. vyplývá, že rozhodnutím Finančního úřadu v Rumburku ze dne 3. 1. 2001, čj. 0100000089/179970/0533 bylo podle § 23 odst. 2 daňového řádu vysloveno, že na základě žádosti daňového subjektu (žalobce) nebylo umožněno nahlédnutí do části daňového spisu – „složka označená jako složka E, tabulková část a koncepty, tak jak je tato složka označená v obsahu spisu z daňové

kontroly, který je nedílnou součástí tohoto rozhodnutí“. Rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 16. 2. 2001, čj. 947/150/01 bylo odvolání žalobce ze dne 8. 1. 2001 proti uvedenému rozhodnutí správce daně zamítnuto.

Jak již bylo konstatováno mj. v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2003, čj. 6 A 164/2002 – 8¹ publikovaném pod č. 15/2003 Sb. NSS, rozhodnutí správce daně, v rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností (§ 23 odst. 2 daňového řádu) je rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení, a to i přesto, že je přezkoumatelné hierarchicky vyšším správcem daně v odvolacím řízení (§ 23 odst. 4 téhož zákona). Na taková rozhodnutí se vztahuje kompetenční výluka stanovená v § 70 písm. c) s. ř. s. a žaloba ve správním soudnictví není podle § 68 písm. e) s. ř. s. přípustná. Vady způsobené nesprávnou aplikací § 23 daňového řádu lze ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobce směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka.

Krajský soud se tedy správně otázkou aplikace § 23 daňového řádu v napadeném rozhodnutí zabýval. V první řadě je třeba poukázat na to, že uvedená rozhodnutí o nahlédnutí do spisů neobsahují žádné konkrétní důvody, proč žalobci nebylo umožněno nahlédnout do dotyčné části spisu. Rozhodnutí žalovaného o odvolání obsahuje v podstatě jen obecný odkaz na § 23 odst. 2 daňového řádu. Ostatně ani v průběhu dalšího řízení (správního i soudního) správce daně ani žalovaný neuvedl v tomto směru žádné relevantní důvody.

Již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004 – 64 (publikovaného pod č. 633/2005 Sb. NSS)² bylo dovozeno, že při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené změny nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek.

Odmítnutí nahlédnutí do dotyčné části spisu bezesporu mohlo mít za následek znemožnění či omezení možnosti námitek v odvolání žalobce, pokud se týká dostatečné spolehlivosti stanovení daně za použití pomůcek. Nemůže obstát proto námitka žalovaného obsažená v kasační stížnosti, že vzhledem k rozsahu přezkumu

¹ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=1888>

² <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=655>

v odvolacím řízení podle § 50 odst. 5 daňového řádu, nemohla mít skutečnost, že žalobci nebylo do části spisu umožněno nahlédnout, na rozhodnutí žalovaného podstatný vliv.

Z těchto důvodů nebyla kasační stížnost shledána důvodnou a proto byla zamítnuta (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Úspěšnému žalobci soud přiznal v řízení o kasační stížnosti náhradu nákladů řízení, spočívající v náhradě za právní zastoupení advokátem a to za dva úkony právní služby a náhradu hotových výdajů [§ 9 odst. 3 písm. b), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.] v celkové částce 2150 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu