



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **M. B.**, zastoupeného Alexandrem Petričko, advokátem se sídlem Chrastavská 188/27, Liberec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2004, č. j. 15586/110/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 26. 4. 2006, č. j. 59 Ca 56/2004 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 26. 4. 2006, č. j. 59 Ca 56/2004 - 35, **se z r u 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 :

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora označeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2004, č. j. 15586/110/2003. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jilemnici ze dne 9. 5. 2003, č. j. 25126/03/259970/8171, č. j. 25124/03/259970/8171 a č. j. 25119/03/259970/8171, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001.

Žalobce žalobou brojil proti rozhodnutí žalovaného, namítal, že mu v daňovém řízení nebylo umožněno seznámit se s pomůckami, podle nichž byla daň stanovena a to zvláště za situace, kdy mu byly odcizeny veškeré doklady a tím byl zbaven možnosti se účinně bránit a navrhnout provedení důkazů.

Krajský soud žalobu zamítl, v odůvodnění uvedl zejména, že jak je zřejmé ze správního spisu, žalobce byl seznámen se způsobem stanovení daně, bylo mu však současně sděleno, že s podklady - s pomůckou pro stanovení daně seznámen nebude - s odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu. Je skutečností, že podkladem pro rozhodnutí podle pomůcek byly výhradně podklady, které se týkaly žalobce samotného, nebyl proto dán důvod bránit mu v nahlédnutí do spisu ve smyslu citovaného ustanovení. V tomto pochybení správních orgánů ovšem soud neshledal vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí. To vše zejména proto, že žalobce nenamítal, jaká újma mu takovým postupem vznikla. Ztráta dokladů nemá vliv na změnu důkazního břemene, to nese vždy daňový subjekt sám. Je na správních orgánech poskytnout mu v takovém případě maximální součinnost, tuto povinnost splnily.

K dalším námitkám, týkajícím se doplnění návrhů na dokazování, soud nepřihlédl, neboť byly podány po lhůtě pro podání žaloby.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Poukázal na nesprávný závěr soudu spočívající v tom, že neumožnění nahlédnutí do správního spisu, obsahujícího pomůcky pro stanovení daně je vadou, která však nemohla mít vliv na rozhodnutí o výši daně. Za situace, kdy správcem daně vytvořená pomůcka se týkala jak navýšení cen dovezených vozidel, tak i navýšení základu daně za vozidla, na jejichž dovozu se měl údajně podílet, by právě umožněním nahlédnutí do spisu a seznámením se s pomůckou mohl navrhopat provedení relevantních důkazů, které by měly vliv na výši daně. S pomůckou se však žalobce seznámil až nahlédnutím do správního spisu, který byl předložen soudu, nemohl tedy v daňovém řízení navrhopat žádné konkrétní důkazy, jak mu nesprávně vytýká soud. Žalobce nevěděl, kterých daňových příjmů se navýšení týká (neboť přiznával jak příjmy z § 7, tak i § 6 a § 10 zákona o daních z příjmů), nemohl tedy žádné důkazy v daňovém řízení navrhopat. Pro nesprávný závěr soudu navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, uvedl zejména, že v průběhu daňové kontroly žalobce žádné důkazy nenavrhoval a po jejím ukončení a projednání zprávy z kontroly již nelze zasahovat do stanovené daně žádnými novými důkazy. Nadto nahlédnutím žalobce do pomůcek a navrhování dalších důkazů by se nijak žalobcova důkazní nouze nezměnila. Vždyť v odvolacím řízení – po ukončení daňové kontroly a vydání platebního výměru, již nelze měnit způsob vyměření daně. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalobce posouzení vlivu odmítnutí nahlížení do správního spisu daňovými orgány na způsob stanovení daňové povinnosti a její výši. Nejvyšší správní soud vycházel z následující úvahy:

Podle § 23 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Podle tohoto odstavce pak není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat

v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li 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 těchto písemností.

Uvedené ustanovení tak zakotvuje právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, který se týká jeho daňových povinností s určitými výjimkami; takovou výjimkou jsou i pomůcky, které si správce daně opatřil pro účely stanovení výše základu daně a daně samotné. Nejedná se však o výjimku absolutní, neboť i do takových podkladů může správce daně povolit v odůvodněných případech nahlédnout při splnění dalších zákonných podmínek.

Vždyť obecně platí, že je to právě jednotlivec, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí, a je to také jednotlivec, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků.

Cílem vyjmenovaných omezení je zcela evidentní ochrana informací, týkajících se ostatních subjektů, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně za užití pomůcek. Jestliže však správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel pouze z údajů, které se týkaly žalobce samotného, nebyl zde žádný důvod žalobci odeprít seznámení se s pomůckou, na základě které správce daně dospěl k výši daně.

Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. března 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 *„toto ustanovení (§ 23 daňového řádu) z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Za ústavně konformní interpretaci § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze proto označit pouze takovou, která zachovává přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků“*.

V souzeném případě není sporu o tom, a žaloba to ani nezmiňuje, že se žalobce ocitl v důkazní nouzi, neboť účetní doklady, vztahující se k předmětným zdaňovacím obdobím, mu byly odcizeny. To samo o sobě však nemusí vždy způsobit takovou absenci důkazních prostředků, že by za všech okolností muselo dojít ke stanovení daně za užití pomůcek, jak předpokládá § 31 odst. 5 daňového řádu. Lze si představit, že i v takové situaci budou existovat jiné důkazy, jimiž daňový subjekt spolehlivě prokáže jím tvrzenou daň.

„Pomůcky“ samotné jsou vlastně, zjednodušeně řečeno, shrnutím úvah správce daně o tom, z jakých podkladů při stanovení daně tímto způsobem vychází a uvedením kvalifikovaného odhadu, pomocí něhož dospěje k výši daně, jakož i uvedením výhod, které správce daně zohlednil ve shodě s § 46 odst. 3 daňového řádu. Jsou tak podkladem pro vyměření daňové povinnosti.

V odvolacím řízení správní orgán druhého stupně pak již přezkoumává pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně. Z uvedeného je zřejmé, že v takovém případě zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek

pro použití tohoto způsobu stanovení daně, v daném případě podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek.

Tyto zákonné podmínky pro náhradní způsob stanovení daně jsou obsaženy jednak v § 31 odst. 5 daňového řádu (nesplnění důkazního břemene daňovým subjektem a současně pro absenci či nedostatečnost důkazů daň nelze dokazováním stanovit) a dále pak v § 31 odst. 7 téhož předpisu (ověření dostatečné spolehlivosti stanovené daně za užití pomůcek; k tomu srov. č. 633/2005 Sb. NSS).

Je-li odvolací orgán vázán zde naznačeným rozsahem přezkoumání rozhodnutí, jímž je daň stanovená za užití pomůcek, pak, na druhé straně je i odvolatel nadán právem mířit svými námitkami do oněch zákonných podmínek pro stanovení daně. Pokud mu však nebylo umožněno nahlížet do pomůcek, na základě kterých byla daň stanovena, ač tomu nebránilo omezení dané § 23 odst. 2 daňového řádu, byla tím pochopitelně snížena možnost jeho obrany. To vše zvláště za okolností, kdy žalobcova daňová povinnost sestávala z více druhů příjmů – z podnikatelské činnosti, ze závislé činnosti a z ostatních příjmů (§ 6, § 7 a § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Závěr soudu o tom, že odmítnutí nahlédnutí do pomůcek je sice vadným postupem správních orgánů, ten však nemohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí, je zcela nesprávný. Jak naznačeno shora, právě takový vadný procesní postup mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Lze si představit, že odvolacími námitkami, mířícími například do § 31 odst. 7 daňového řádu (nedostatečně spolehlivě stanovené daně) mohl žalobce výsledek odvolacího řízení zvrátit. Přitom není rozhodné, zda odmítnutí žádosti o nahlížení do spisu nutně přivodí nezákonnost rozhodnutí; postačuje totiž i jen možnost vzniku takového stavu [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že názor krajského soudu o neexistenci vlivu odmítnutí nahlížení do správního spisu (pomůcek) na zákonnost rozhodnutí o věci samé, nemůže obstát. Proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); v novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. ledna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu