



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, za účasti **S. V.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 2/2005 – 26,

**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 d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka Liberec rozsudkem ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 2/2005 - 26, zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 1. 11. 2004, č. j. 6592/110/2004, kterým byla zamítnuta odvolání S. V. (dále jen „účastník“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jilemnici ze dne 11. 12. 2003, č. j. 48235/03/259970/5676 a č. j. 48238/03/259970/5676, jimiž byla podle pomůcek dodatečně vyměřena účastníku daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002 a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel svým postupem porušil ustanovení § 46 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), protože správní spis neobsahuje dostatečnou informaci o tom, jak byly základ daně a daň stanoveny. Vyměřovací spis sice obsahoval úřední záznam, v němž je popsán způsob výpočtu daně, avšak ten byl součástí neveřejné části spisu. V případě stanovení daně podle pomůcek má daňový subjekt právo ověřit si, zda bylo přihlédnuto k výhodám ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt může své právo ale uplatnit pouze tehdy, když mu bude zpřístupněn výpočet základu daně a daně, byť upravený tak, aby nedošlo k porušení mlčenlivosti správce daně. Pouhé konstatování výčtu skutečností, které byly zohledněny ve prospěch účastníka, nedává

možnost ověřit si, zda tomu tak skutečně bylo. Ostatní žalobní námitky pak neshledal krajský soud důvodnými.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. vyslovil stěžovatel nesouhlas se závěry krajského soudu. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by stěžovatel postupoval podle právního názoru krajského soudu, porušil by ustanovení § 23 odst. 2 a § 24 zákona o správě daní a poplatků. V této věci byl účastník jako daňový subjekt seznámen s údaji uvedenými v úředním záznamu v nejvyšší možné míře tak, aby byla šetřena práva daňových subjektů, jejichž údaje sloužily jako pomůcky. Při nahlédnutí do úředního záznamu by účastník zjistil, o jaké subjekty se jedná, neboť sám je v daném oboru znalý, a počet subjektů zabývajících se stejnou činností v regionu je omezen. Za tohoto stavu je pak postup, který krajský soud uložil stěžovateli, v rozporu s citovanými ustanoveními. Stěžovatel má také za to, že dodržel i postup vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť zohlednil lokalitu podnikání, specifické vlastnosti suroviny, nákladovost a nezdanitelnou částku přicházející u účastníka v úvahu.

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 sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky soudem může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Stěžovatel v kasační stížnosti na prvním místě namítal nesprávný výklad ustanovení § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků krajským soudem.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Nejvyšší správní soud v dané věci, shodně s krajským soudem, zjistil, že vyměřovací spis účastníka obsahoval úřední záznam, z něhož vyplýval způsob stanovení základu daně a daně, jakož i použité pomůcky. Tento úřední záznam byl ale součástí neveřejné části spisu, tedy části spisového materiálu, do které neměl daňový subjekt podle ustanovení § 23 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků přístup. Tuto skutečnost ani stěžovatel nepopírá, když v kasační stížnosti uvedl, že zpřístupněním úředního záznamu by došlo ze strany správce daně k porušení mlčenlivosti ve smyslu ustanovení § 24 citovaného zákona právě proto,

že úřední záznam obsahuje údaje týkající se jiných daňových subjektů. I když podle ustanovení § 23 odst. 2, věty první citovaného zákona není daňový subjekt oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříků, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s odkazem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů, pak toto ustanovení nelze vykládat tak, že by striktně zakazovalo nahlížet do těchto podkladů vůbec. Z ustanovení § 46 odst. 2 ve spojení s § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků sice nevyplývá povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu nahlížet do všech listin zachycujících obsah pomůcek, avšak z vyměřovacího spisu musí být pro daňový subjekt seznatelné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho správce daně vyměřil základ daně a daň jinak než přiznal daňový subjekt. Správce daně tedy mohl zvolit takový postup, kterým by na jedné straně respektoval právo účastníka jako daňového subjektu na seznámení se s těmito údaji a na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu. Takovému postupu nebrání ani znění ustanovení § 23 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, podle něhož, 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 (srov. zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05).

Správce daně je při stanovení základu daně a daně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků povinen respektovat ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona. Z vyměřovacího spisu proto musí vyplývat nejen splnění zákonných podmínek pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek, ale také to, zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To, zda správce daně takové okolnosti zohlednil, je pak skutečností, kterou musí hodnotit odvolací orgán v přezkumném řízení ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tento názor je plně v souladu s konstantní judikaturou Ústavního soudu (srov. nálezy ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 238/02) a Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, který je uveřejněn pod č. 327/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a rozsudek ze dne 23. 8. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 34, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Postup správce daně, který odporuje shora uvedenému, je pak v rozporu nejen s ustanovením § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, ale zejména s ustanovením čl. 36 odst. 1 a 2 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, musí být proto z vyměřovacího spisu seznatelné nikoli pouze pro správce daně či soud, ale i pro daňový subjekt. Jestliže má daňový subjekt právo vznášet kvalifikované námitky k případné nezákonnosti postupu správce daně při stanovení daně za použití pomůcek, musí být seznámen s touto skutečností, tj. nejen, že k výhodě bylo přihlédnuto, ale také v čem spočívala. Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud posoudil tuto stížní námitku jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani stížní námitku, že v této věci byla zohledněna lokalita podnikání, specifické vlastnosti suroviny, nákladovost a nezdanitelná částka přicházející u účastníka v úvahu. Z předloženého správního spisu vyplývá, že v úředním záznamu ze dne 9. 12. 2003 nejsou uvedeny žádné okolnosti, ke kterým má správce daně přihlédnout ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stejně je tak tomu i v odpovědích správce daně na žádosti daňového subjektu o sdělení důvodu rozdílu dle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže je uvedeno ve zprávě o výsledku daňové kontroly, že správce daně postupoval podle ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zjišťoval okolnosti, z nichž

by vyplývaly pro daňový subjekt výhody, a za tyto výhody považuje uváděné přírůstky zásob a pohyby pohledávek a závazků, pak tyto okolnosti nelze považovat za okolnosti ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Za okolnosti, ke kterým je povinen správce daně přihlédnout ve smyslu citovaného ustanovení, nelze považovat ani výběr srovnatelného subjektu při stanovení základu daně a daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, který je uveřejněn pod č. 249/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Naopak takovou příznivou okolností může být pro daňový subjekt např. zohlednění slev na dani či odpočitatelných položek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). K výhodám podle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je proto správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu nebo které vyplynuly z průběhu daňové kontroly. Není ani povinností správce daně vyhledávat okolnosti, jenž by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlédnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. odčitatelné položky, slevy na dani). Jak však vyplývá z předmětného úředního záznamu a dvou odpovědí správce daně na žádost účastníka o sdělení důvodu rozdílu, žádné takové okolnosti zohledněny nebyly.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jenž důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení neměl úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení a účastníkovi řízení, který byl úspěšný, žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu