



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Družstvo Agrospol Eco**, se sídlem Slatiňany, Lukavice 10, zastoupeného JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem Chrudim, Rooseveltova 335, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2005, č. j. 6513/120/2004 La, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 168/2005 - 18,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 168/2005 - 18 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 5. 2005, čj. 6513/120/2004 La žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 29. 9. 2004, čj. 77680/04/233912, kterým mu byla na základě § 46 odst. 7 ve spojení s § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) za část zdaňovacího období roku 2000 v částce 12 714 030 Kč a základ daně byl stanoven na 41 031 000 Kč.

Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) v níž uvedl, že žalovaný stanovil základ daně

nesprávně, neboť zde nebyl dán důvod pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Žalobci bylo objektivně znemožněno podat řádné daňové přiznání, jelikož jeho žádostem o prodloužení lhůty k jeho podání a o navrácení dokladů zadržovaných Policií České republiky nebylo ani v jednom případě vyhověno. Správce daně neprovedl žalobcem navržené důkazy a nepřihlédl ke skutečnostem uvedených ve vyjádření ze dne 31. 5. 2004. Dále pak nevyhověl, ba ani nerozhodl o jeho žádosti o nahlédnutí do pomůcek dle ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu. Tímto pochybením správce daně byla žalobci znemožněna účast na daňovém řízení a možnost vyjádřit se k jeho výsledkům. Správce daně ve svém rozhodnutí nezohlednil, že zákonným předpokladem pro stanovení daňové povinnosti pomůckami je i respektování § 2 odst. 1 a § 46 odst. 3 daňového řádu.

Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 168/2005 - 18 žalobu jako nedůvodnou zamítl, přičemž se neztotožnil s žádnou ze žalobcových námitek. Přisvědčil žalovanému, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, jelikož žalobce nesplnil povinnost jemu stanovenou ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu. Užití pomůcky nevybočily z mezí, které pro jejich výběr určuje § 31 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud dále vyjmenoval výhody, ke kterým bylo při vyměření daně přihlédnuto ve smyslu § 46 odst. 3 citovaného právního předpisu. Krajský soud neuznal ani žalobcovu námitku ohledně neumožnění nahlédnutí do pomůcek, jelikož v případě stanovení daně tímto způsobem daňový subjekt nemá s ohledem na § 23 odst. 2 právo nahlížet do té části spisu, jež obsahuje právě pomůcky.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu v celém jeho rozsahu včasnou kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud nevypořádal s jeho dvěma zásadními námitkami, tj., že v posuzované věci nebyl dán důvod postupu podle § 31 odst. 5 a § 44 odst. 1 daňového řádu a že při vyměření daně tímto způsobem nebyly použity základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 daňového řádu a ve svých důsledcích tak byly porušeny obecné zásady právní vyjádřené v Listině základních práv a svobod. Rozhodnutí krajského soudu je třeba vzhledem ke specifčnosti případu považovat za formalistické. Nelze opomenout, že stěžovatel nemohl podat daňové přiznání z důvodu zabavení relevantních podkladů Policií České republiky, která je bezdůvodně a dlouhodobě zadržovala do zahájení daňové kontroly u stěžovatele. Je tedy sankcionován za situaci, kterou nezavinil stěžovatel, nýbrž sám stát prostřednictvím svého orgánu. Doklady byly zabaveny počátkem ledna 2001, tedy krátce po skončení zdaňovacího období a je tedy přirozené a nikoli nezákonné, že účetnictví stěžovatele nebylo kompletně zpracováno. Citovaná ustanovení daňového řádu mají povahu sankční a lze je aplikovat za zaviněné jednání, tedy při nepodání daňového přiznání nebo neprůkazném vedení účetnictví. Stěžovateli však bylo zabráněno v kompletaci účetnictví a podání daňového přiznání zásahem orgánů státní moci, a proto nelze takovouto sankci vůči němu uplatnit. Daň mu byla vyměřena dle libovůle správního orgánu, který mu navíc neumožnil do těchto pomůcek nahlédnout.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 168/2005 - 18 v celém rozsahu zrušil a věc mu vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, přičemž ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na správnosti svého rozhodnutí o odvolání. Předáním dokladů Policii České republiky se stěžovatel nezbavil své povinnosti prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daň mu nemohla být stanovena dokazováním, jelikož nepředložil řádně vedenou účetní evidenci a ani jinak neprokázal výši základu daně. Správce daně proto musel přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek; přitom byly akceptovány veškeré výhody svědčící v jeho prospěch i ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvažil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., následovně:

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Stěžovatel (daňový subjekt) nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období části roku 2000, a to ani v termínu prodlouženém na jeho žádost, tj. do 30. 9. 2001, ačkoliv k tomu byl správce daně vyzýván. Správce daně proto na základě § 44 odst. 1 daňového řádu sepsal dne 21. 5. 2002 úřední záznam, v němž uvedl, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň v nulové výši. Následně správce daně zahájil dne 2. 2. 2004 daňovou kontrolu, při níž daňový subjekt sdělil, že nemůže předložit řádně vedenou účetní evidenci, neboť u dokladů předaných ve dnech 16. 1. 2001 a 5. 2. 2001 Policii České republiky neprověřil jejich formální a věcnou správnost, a tyto navíc neprošly ani řádnou účetní uzávěrkou. Správce daně se seznámil s doklady odevzdanými policejnímu orgánu a konstatoval, že tyto nelze považovat za účetní evidenci ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), nýbrž za toliko prvotní doklady, a tudíž z nich nelze zjistit základ daně dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt sice v roce 2002 vyvíjel hospodářskou činnost (výkup a nákup pozemků), avšak nevyhotovoval účetní doklady, neprováděl účetní zápisy do účetních knih a nezjistil před uzavřením účetních knih hospodářský výsledek. Dne 15. 7. 2004 vyhotovil správce daně úřední záznam ve smyslu § 13 daňového řádu o podkladech a postupu stanovení daně z příjmů právnických osob prostřednictvím pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu a na základě projednané zprávy o daňové kontrole vydal dne 29. 9. 2004 dodatečný platební výměr.

V podstatě celý okruh stížných námitek směřoval k důvodnosti postupu správce daně, který přistoupil ke stanovení daně pomocí pomůcek dle § 44 odst. 1 a následně dle § 31 odst. 5 daňového řádu.

K otázce stanovení daňové povinnosti se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyjadřuje konstantním způsobem. Ustanovení § 31 daňového řádu zakotvuje hierarchii způsobů stanovení základu daně a daňové povinnosti. Prioritní je užití dokazování podle odst. 1 až 4 předmětného ustanovení, přičemž důkazní břemeno leží převážně na daňovém

subjektu; stíhá jej povinnost tvrzení i povinnost důkazní. Správce daně pak na druhou stranu mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Neunes-li daňový subjekt své důkazní břemeno a daň tudíž nelze stanovit řádným dokazováním, je správce daně povinen, nikoliv pouze oprávněn, přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek, jakožto náhradnímu způsobu stanovení daňové povinnosti. Poslední a nejméně frekventovanou, je metoda sjednání daně. Užití těchto tří institutů se navzájem vylučuje, a není je možno kombinovat. Správce daně má k dispozici poměrně široký výběr prostředků, které může užít pro zjištění základu daně a daňové povinnosti daňového subjektu, jenž neunesl důkazní břemeno. Musí přitom dbát na to, aby zvolil takové pomůcky, kterými lze stanovit základ daně a daňovou povinnost co nejspolehlivěji.

Na základě své rozhodovací praxe, a těchto shora popsanych východisek, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny následující podmínky: stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, proto nelze daň stanovit dokazováním a daň je možné zjistit prostřednictvím pomůcek dostatečně spolehlivě. Další zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je aplikace ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, požadující, aby správce daně také přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami, je nutno respektovat princip proporcionality. To především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některému údaji, který je s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost podstatnou. Na institut pomůcek je třeba nahlížet jako na průlom do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při stanovení daně, tj. jedné ze základních zásad daňového řízení dle § 2 odst. 9 daňového řádu. Dalším důsledkem tohoto způsobu stanovení daně je pak skutečnost, že odvolací orgán zkoumá toliko dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek ve smyslu § 50 odst. 5 daňového řádu, přitom nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně vztahující se k volbě pomůcek a z nich stanovené výše daně.

Správce daně stanoví daň pomocí pomůcek nejenom v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, a daň tak není možno stanovit dokazováním, ale také tehdy, nepodal-li daňový subjekt daňové přiznání, ač k tomu byl povinen nebo neučinil-li tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu k tomu stanovil. Za této situace má správce daně dle § 44 odst. 1 daňového řádu možnost zjistit a stanovit daň podle pomůcek. Druhou možností podle téhož ustanovení, které využil v posuzovaném případě správce daně, je vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň v nulové výši, vyměřit daň v této výši a eventuálně provést místní šetření nebo zahájit daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu.

Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že nastaly předpoklady pro náhradní způsob stanovení daňové povinnosti dle § 31 odst. 5 daňového řádu, kdy mohou být užity pomůcky tehdy, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním z důvodu nesplnění některé ze zákonných důkazních povinností daňového

subjektu. Stěžovatel daňové přiznání nepodal ani po výzvě správce daně a ani jinak neprokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, proto je v posuzovaném případě stanovení daňové povinnosti tímto způsobem pojmově vyloučeno. Dokazováním se prokazují skutečnosti, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání, popř. uvést měl; uplatňuje se zde důkazní břemeno a jeho přenášení mezi daňovým subjektem a správcem daně ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Stěžovatel se svým jednáním zbavil možnosti prokázat základ daně i daň, neboť v takovém případě neměl co prokazovat a správce daně neměl případně co vyvracet. Byl mu poskytnut dostatečný časový prostor pro podání daňového přiznání a byl upozorněn na možnost stanovení daně pomocí pomůcek. Správní orgán prvního stupně byl tedy oprávněn v souladu s § 44 odst. 1 daňového řádu předpokládat, že v daňovém přiznání vykázal daň v nulové výši a následně provést daňovou kontrolu pro dodatečné vyměření daně a postup na základě § 31 odst. 5 daňového řádu.

Zákon nerozlišuje zda nepodání daňového přiznání, resp. neunesení důkazního břemene bylo ze subjektivních nebo objektivních příčin. Správce daně je povinen užít pomůcek i v případě, kdy daňový subjekt neplnil své povinnosti nezaviněně a během správního řízení se správcem daně jinak spolupracoval. Je třeba přisvědčit žalovanému, který v této části svého rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68 (dostupné na www.nssoud.cz), podle kterého *„nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezabývá daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.“* Navíc i sám stěžovatel např. ve svém podání za dne 6. 8. 2004 (příloha č. 16 správního spisu) uvádí, že si je vědom, že mu daň bude muset být stanovena pomůckami, a proto správci daně připomíná, aby v jeho případě postupoval spravedlivě a zohlednil veškeré výhody, které pro něj plynou dle § 46 odst. 3 daňového řádu, obdobným způsobem se vyjadřoval i v odvolání; teprve až v následně podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel odmítl správnost stanovení daně tímto způsobem.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že stanovení daně pomocí pomůcek považuje za sankci, která by měla být uplatněna toliko za zaviněné jednání daňového subjektu. Proto namítá, že v jeho případě však nebylo možné tento postup vůči němu uplatnit, jelikož k nepodání daňového přiznání nedošlo jeho vinou. Zdejší soud nemůže této stížní námitce přisvědčit. Pomůcky nebyly zákonodárcem koncipovány jako nástroj sloužící k trestání daňového subjektu. Na stanovení daně pomocí pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, nýbrž jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je třeba aplikovat v případě objektivní nemožnosti užítí dokazování či nepodání daňového přiznání. I při použití tohoto způsobu vyměření daňové povinnosti je správce daně povinen na základě § 1 odst. 2 daňového řádu správně a úplně zjistit a stanovit daňovou povinnost ve správné výši; této své povinnosti se přirozeně nezabývá tím, že daňový subjekt porušil své povinnosti a neunesl své důkazní břemeno. Daňovému subjektu jsou zachována všechna zákonem zaručená práva, s výjimkou poněkud omezeného přezkumu v odvolacím a soudním řízení a nemožnosti spolupracovat se správcem daně při obstarávání pomůcek. Nad rámec shora uvedeného je třeba připomenout, že stěžovatel neměl ke konci účetní uzávěrky

zkompleťované účetnictví a toto účetnictví vedl v rozporu s právními předpisy, mimo jiné s § 8, § 11 odst. 2, § 13 a § 17 zákona o účetnictví. Pokud by své účetnictví vedl tak, jak stanoví uvedený právní předpis, tj. správně, úplně a průkazně a účetní záznamy by vyhotovoval, bezodkladně, průběžně a nikoliv až po skončení zdaňovacího a účetního období, v době zabavení dokladů by měl zpracovánu převážnou část prvotních dokladů a mohl by pak disponovat s převážně kompletním účetnictvím. Stěžovatel tedy nade vší pochybnost neunesl důkazní břemeno, správce daně neměl věrohodné a úplné podklady pro to, aby mohlo být o jeho daňové povinnosti vedeno dokazování.

Krajský soud tedy nepochybil, když potvrdil, že správce daně správně postupoval podle § 44 odst. 1 daňového řádu a následně neměl jinou možnost než přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu a vydání dodatečného platebního výměru. Správce daně taktéž přihlédl k výhodám dle § 46 odst. 3 citovaného zákona, výše vyměřené daně není očividně v rozporu s realitou, daň byla tedy zjištěna dostatečně spolehlivě s ohledem na zásadu přiměřenosti. Během odvolacího řízení i následně soudního přezkumu bylo postupováno v souladu s ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu, který stanovuje meze soudního přezkumu při vyměření základu daně a daně podle pomůcek. Byť není v napadeném rozhodnutí přímo uvedeno, že nedošlo k porušení ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, z obsahu jeho odůvodnění vyplývá, že správce daně nepochybil ani v tomto směru.

Nelze taktéž souhlasit, že by při vyměření daně došlo k porušení základních zásad daňového řízení specifikovaných zejména v § 2 daňového řádu či dokonce byla porušena Listina základních práv a svobod. Rozhodnutí není formalistické a nejde ani proti zásadám vyplývajícím z přirozeného pojetí práva, jak tvrdí stěžovatel. Stěžovatel tuto námitku blížeji nerozvedl a nikterak nespecifikoval, které konkrétní zásady či práva a svobody byly napadeným rozhodnutím krajského soudu porušeny, a proto se její důvodností mohl Nejvyšší správní soud zabývat toliko v obecné rovině. Ačkoliv zkoumání námitky týkající se porušení Listiny základních práv a svobod není jeho primárním úkolem, zabýval se tento i namítaným zásahem do ústavně garantovaných práv a svobod. Neshledal však, že by v souzené věci krajský soud a před ním i správní orgán stanovením daně pomocí pomůcek jakkoliv pochybily. Vyměřil-li správce daně daňovou povinnost na základě § 31 odst. 5 daňového řádu, nepostupoval proti žádné z výše uvedených zásad, kupř. proti zásadě zákonnosti, zásadě spravedlivého procesu apod.

Stěžovatel namítal dále, že mu správce daně neumožnil nahlédnout do pomůcek, jichž bylo užito k vyměření jeho daňové povinnosti. Krajský soud neshledal tuto námitku důvodnou, když uzavřel, že zatímco v případě doměření daně na základě provedeného dokazování má daňový subjekt oprávnění seznámit se s podklady, na základě nichž byla daňová povinnost stanovena. Byla-li však daň stanovena pomocí pomůcek, daňový subjekt nemá právo na základě § 23 odst. 2 daňového řádu nahlížet do té části spisu, která obsahuje pomůcky.

Stěžovatel požádal písemným podáním ze dne 6. 8. 2004 (příloha č. 16 správního spisu) o seznámení se s touto částí svého daňového spisu, která obsahovala užití pomůcek, v jiném rozsahu nahlédnutí nepožadoval. Tutéž žádost zopakoval v doplnění výše uvedeného podání dne 13. 8. 2004 (příloha č. 21 správního spisu) a s tím současně žádal o prodloužení

lhůty, v které by se vyjádřil ke zprávě o výsledku daňové kontroly. Pro včasné nezaplacení správního poplatku správce daně rozhodnutím řízení zastavil a v odůvodnění současně uvedl, že stěžovatel neučinil žádný krok navrhovaný v podání ani v řádném ani v prodlouženém termínu. V protokolu o ústním jednání v daňovém řízení ze dne 20. 4. 2004, čj. 74652/04/233932 je zaznamenáno, že stěžovatel připomněl, že dosud nebylo rozhodnuto o jeho žádosti o nahlédnutí do pomůcek. Správce daně se k žádosti stěžovatele vyjádřil ve stanovisku k připomínkám uvedeným do protokolu ze dne 21. 9. 2004, čj. 75142/04/233932 tak, že ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu ukládá správci daně povinnost uchovávat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů a neohrozit zájem těchto subjektů nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení. Z tohoto důvodu by nebylo možno žádosti daňového subjektu o nahlédnutí do pomůcek vyhovět.

V daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze rozhodnutím. Úkon, kterým správce daně neumožní nahlédnout do spisu, je proto rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 zákona daňového řádu, a jako takový musí obsahovat tzv. základní náležitosti stanovené v odst. 2 cit. ustanovení (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2005, čj. 7 Afs 9/2003 - 94 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2003, čj. 6 A 164/2002 - 8, oba dostupné na www.nssoud.cz). V daném případě stanovisko k připomínkám obsahuje všechny základní náležitosti rozhodnutí, s výjimkou poučení o místě, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku dle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu. Z tohoto důvodu byl stěžovatel oprávněn postupovat podle odst. 4 téhož ustanovení a odvolání proti rozhodnutí o nepovolení nahlížení do spisu podat do šesti měsíců ode dne, kdy mu nebylo do spisu umožněno nahlížet; nikoliv do patnácti dnů dle § 23 odst. 4 citovaného právního předpisu. Stěžovatel této možnosti využil v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, v němž uvedl, že neumožnění nahlédnutí do pomůcek považuje za rozhodující pochybení správce daně, jelikož seznámení se s pomůckami představuje jedinou možnou účast na daňovém řízení a vyjádření se k jeho výsledkům.

Rozhodujícím pro posouzení této námítky je tedy otázka vlivu způsobu stanovení daňové povinnosti na možnost odmítnutí nahlížení do správního spisu. Ustanovení § 23 daňového řádu zakotvuje právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, který se týká jeho daňových povinností s výjimkami uvedenými v odstavci 2. Touto výjimkou jsou i pomůcky, na jejichž základě správce daně stanovil výši základu daně a daň samotnou. Nejedná se však o výjimku absolutní, neboť i do takových podkladů může správce daně při splnění dalších zákonných podmínek v odůvodněných případech nechat daňový subjekt nahlédnout. Cílem zamezení nahlížení do pomůcek je v souladu s § 2 odst. 1 daňového řádu ochrana informací, osobních a obchodních informací týkajících se ostatních daňových subjektů, jež má správce daně k dispozici a ze kterých může pro jejich vhodnost vycházet při stanovení daně pomocí 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 pomůckami, na základě kterých správce daně dospěl k výši daně. Jak bylo uvedeno výše, je soudní přezkum stanovení daně pomocí pomůcek do značné míry limitován; tudíž i daňový subjekt je poněkud omezen v rozsahu svých odvolacích námitek proti takto stanovené dani. Pokud mu však nebylo umožněno nahlížet do pomůcek, na jejichž základě mu daň byla stanovena, ačkoliv tomu nebránilo omezení daně § 23 odst. 2 daňového řádu, byla tím pochopitelně snížena možnost jeho

obranu. Právě nahlížení do spisu patří mezi procesní záruky práva na spravedlivý proces, které umožňuje daňovému subjektu seznámit se s podklady pro rozhodnutí správce daně. Umožňuje mu nejenom přístup k jeho daňovému spisu, ale současně mu dává možnost v kterémkoli stadiu řízení se informovat o veškerých úkonech správce daně, a považuje-li to za vhodné a potřebné, učinit další právní úkony.

K problematice nahlížení do spisu se Ústavní soud vyjádřil např. v nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 či nálezu ze dne 31. 8. 2001 sp. zn. IV. ÚS 179/01 (<http://nalus.usoud.cz>). Podle tohoto soudu § 23 daňového řádu obстоjí z ústavního hlediska pouze za předpokladu ústavně konformní interpretace, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením takového adekvátního postupu, který bude maximálně šetřit práva stěžovatele a současně nepoškodí práva třetích osob. Toto ustanovení představuje z hlediska ochrany základních práv omezení základního práva na soukromí a na informace garantovaných čl. 10 a čl. 17 Listiny základních práv a svobod. Daňový subjekt má právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo lze omezit pouze na základě zákona, přitom omezení musí současně sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků. Jestliže správce daně při stanovení daňové povinnosti vychází pouze z údajů, které se týkají daňového subjektu samotného, není zde žádného důvodu odepřít tomuto subjektu seznámení se s jakýmkoliv shromážděným podkladem, je-li to nutné pro další průběh daňového řízení. Vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty a kdy by nahlédnutím byla porušena jejich práva na ochranu údajů o nich. Podle Ústavního soudu je třeba zvolit takový postup, kterým by správce daně na jedné straně respektoval právo daňového subjektu na seznámení se s těmito údaji, a na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu. Z uvedeného tak vyplývá, že správce daně je při splnění podmínek daných Ústavním soudem nikoliv oprávněn, avšak povinen vždy umožnit daňovému subjektu nahlédnout do neveřejné části spisu.

Soud se pro shora uvedené nemůže spokojit s pouhým odkazem správního orgánu na ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na současné pojetí nahlížení do spisu je třeba, aby z něj bylo seznatelné, že se posuzující orgány (krajský soud a před ním i správní orgán) zabývaly otázkou, zda se užití pomůcky týkala pouze samotného daňového subjektu nebo správce daně vyšel i z údajů jiných daňových subjektů. V druhém případě je pak nutno chránit osobní poměry a obchodních tajemství jiných subjektů. Pokud by správce daně vycházel jen z údajů týkajících se toliko stěžovatele a přesto by mu do pomůcek neumožnil nahlédnout, zatížil by své rozhodnutí vadou, která by znamenala zkrácení stěžovatele na jeho právech, a to s ohledem na skutečnost, že právě užití pomůcky byly základem pro vyměření daňové povinnosti stěžovatele. Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není správný právní názor krajského soudu, že daňový subjekt nemůže nahlédnout do pomůcek, jimiž byla stanovena jeho daňová povinnost. Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na rozsudek ze dne 31. ledna 2007, čj. 1 Afs 94/2006 - 60 (www.nssoud.cz), podle něhož odmítnutí nahlížení pomůcek týkajících se výlučně daňového subjektu způsobuje nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Pokud daňový subjekt požádal o nahlédnutí do daňového spisu, který o jeho daňové povinnosti vede správce daně, je přitom třeba, aby se tento dostatečným a přezkoumatelným způsobem vypořádal s jednotlivými výše specifikovanými podmínkami

pro umožnění nahlédnutí do částí spisu uvedených v § 23 odst. 2 daňového řádu. Shledá-li soud, že byly splněny podmínky pro odmítnutí nahlédnutí do spisu, musí tyto důvody uvést. 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. V posuzované věci kasační soud shledal splnění podmínek umožňujících nahlédnout do spisu týkajícího se daňových povinností stěžovatele, jelikož žádný z požadovaných dokumentů neobsahoval skutečnosti související s jinými daňovými subjekty, ani skutečnosti ohrožující zájmy jiných daňových subjektů nebo osob zúčastněných na řízení. Správce daně vycházel pouze ze skutečností vztahujících se ke stěžovateli nebo ze skutečností, které nezasahují do tajností poměrů jiných daňových subjektů.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 168/2005 - 18 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.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu