



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **ECOPLAST, spol. s r. o.**, se sídlem Kalendova 688, Hradec Králové, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2006, č. j. 4851/150/2005-Kla, 4852/150/2005-Kla, 4853/150/2005-Kla, 4854/150/2005-Kla a 4855/150/2005-Kla, o platebních výměrech na penále, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2007, č. j. 31 Ca 149/2006 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2007, č. j. 31 Ca 149/2006 - 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá II. výrok rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 27. 4. 2007, č. j. 31 Ca 149/2006 - 34, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti v záhlaví označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“). Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“)

ze dne 29. 10. 2004, č. j. 219794/04/228912/1312, č. j. 219790/04/228912/1312, č. j. 219761/04/228912/1312, č. j. 219810/04/228912/1312 a č. j. 219764/04/228912/1312, jimiž finanční úřad stěžovateli sdělil penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a roku 2002, na dani silniční za zdaňovací období roku 2001, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002 a na dani silniční za zdaňovací období roku 2003.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Platební výměry samy o sobě, včetně výpočtu daňového penále uvedeného na dalších stranách platebních výměrů, jsou podle stěžovatele nesrozumitelné. Z výpočtu daňového penále nevyplývá, jak byla daňová povinnost předepsána, proč právě k uvedenému dni a rovněž jakým způsobem byla daňová povinnost zaplacená a proč k uvedenému dni. Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem soudu, že mu byly poskytnuty veškeré údaje, které jsou předmětem evidence daní. Kdyby byly správcem daně k nahlédnutí předloženy stěžovatelem požadované sestavy osobního daňového účtu, mohl by stěžovatel jasně a jednoznačně ověřit, zda všechny uváděné výpočty daňového penále jsou provedeny v souladu se zákonem, či nikoliv. Stěžovatel dále zpochybňuje závěr krajského soudu, dle něhož správce daně unesl důkazní břemeno, resp. že vůbec nebylo nutno provádět dokazování. Krajský soud se též dle stěžovatele nevypořádal se všemi žalobními návrhy. Jedná se především o námitku, že doplňující informace ohledně předpisů daní, data a způsobu úhrady daňových povinností byly stěžovateli sděleny opožděně, neboť se nacházejí až v závěrečných rozhodnutích žalovaného. Takový postup již nemohl zhojit vady řízení, k nimž došlo v předchozím daňovém řízení. Krajský soud se též nijak nevypořádal s návrhy stěžovatele, aby byla zrušena nejen rozhodnutí žalovaného, ale rovněž prvostupňová rozhodnutí finančního úřadu.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti plně odkazuje na obsah odůvodnění svých rozhodnutí a ztotožňuje se i s rozsudkem krajského soudu. Na základě shora uvedeného navrhuje, aby byla kasační stížnost stěžovatele Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad při kontrole osobních daňových účtů stěžovatele zjistil, že stěžovatel své daňové povinnosti uhradil opožděně. Z tohoto důvodu vydal dne 29. 10. 2004 platební výměry (blíže popsané výše), kterými stěžovateli sdělil předpis penále. Výpočet daňového penále byl vždy umístěn na rubové straně každého platebního výměru. Ve výpočtu je uveden den, ke kterému měl stěžovatel svou daňovou povinnost uhradit, dále den, ke kterému byla daň skutečně uhrazena, doba

prodlení, výše daňové povinnosti, sazba penále a konečně na základě těchto údajů vypočtená výše penále. Po doručení platebních výměrů na penále stěžovatel prostřednictvím svého zástupce požádal finanční úřad při ústním jednání dne 25. 11. 2004 o nahlédnutí do evidence daní, konkrétně u daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob, a to ode dne 1. 1. 2000. Dále požádal o nahlédnutí k výši zůstatků na výše uvedených daních k 31. 12. každého roku počínaje zmíněným datem. V průběhu ústního jednání požadoval poskytnutí sestavy EDA 10, popř. EDA 10 A z programu ADIS. Výše zůstatků na jmenovaných daních a sestavy z programu ADIS stěžovateli nebyly poskytnuty s odůvodněním, že nejsou součástí jeho daňového spisu. Při ústním jednání následujícího dne zástupce stěžovatele od finančního úřadu převzal výpisy „má dáti“ a „dal“ z osobního daňového účtu stěžovatele na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů právnických osob za roky 2000, 2001, 2002, 2003 a 2004. Finanční úřad k těmto výpisům pro vysvětlení uvedl, že podkladem předpisných vět „má dáti“ jsou daňová přiznání, platební výměry, u daně z příjmů právnických osob navíc generované zálohy na daň vyplývající z přiznání; podkladem vět „dal“ jsou pak platby daňového subjektu, vrácení peněz, převod na jiný druh příjmu. Stěžovatel byl dále upozorněn, že z výpisu vět „dal“ není zřejmé, jakým způsobem byla platba provedena. Vedle toho finanční úřad zopakoval, že jiné sestavy z programu ADIS nebyly stěžovateli předány, neboť nejsou součástí jeho daňového spisu.

Dne 6. 12. 2004 podal stěžovatel proti platebním výměrům odvolání. V něm předně namítl, že jeho právo na podání odvolání bylo významně omezeno, neboť mu správce daně v rozporu s ustanoveními § 62 a § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a zásadou součinnosti dle § 2 odst. 2 téhož zákona neumožnil nahlédnout do evidence daní. Stěžovatel tak nebyl schopen ověřit údaje, které správce daně uvádí v napadených rozhodnutích, a kvalifikovaně podat odvolání. Dále poukázal na nicotnost napadených platebních výměrů dovozovanou z toho, že údaje, které by měly být součástí výroku rozhodnutí, jsou nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. V závěru svého odvolání stěžovatel uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť podle § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků právě on prokazuje existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Z nahlížení do evidence daní ani z rozhodnutí finančního úřadu však není patrná existence takových skutečností, natož aby byly prokázány.

Žalovaný odvolání proti výše uvedeným platebním výměrům zamítl. Svá rozhodnutí odůvodnil tím, že předmětem evidence daní je zachycování daňových povinností, jejich úhrad a zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků. Předání těchto výpisů správcem daně je tak považováno za splnění zákonné povinnosti vůči daňovému subjektu. Jelikož požadavky stěžovatele šly nad rámec zákona, nebyly mu jím požadované sestavy předány. Možnosti vydání sestavy SES 10 D z evidence daní stěžovatel přitom nevyužil, ačkoli na ni byl upozorněn. Následně žalovaný v každém ze svých rozhodnutí samostatně podrobně

popsal daňovou povinnost stěžovatele, splatnost jednotlivých částek, způsob a datum skutečné úhrady daňové povinnosti a dobu prodlení. K namítané nicotnosti platebních výměrů konstatoval, že výrok napadených rozhodnutí obsahuje výslovný odkaz na druhou stranu těchto rozhodnutí a z tohoto důvodu jsou údaje zde uvedené součástí výroku rozhodnutí. Napadená rozhodnutí obsahují podle žalovaného všechny zákonné náležitosti, včetně výpočtu penále na další stránce.

Krajský soud žaloby proti rozhodnutím žalovaného spojil ke společnému projednání. Nicotnost platebních výměrů vydaných finančním úřadem neshledal. Ohledně způsobu výpočtu penále obsaženého na druhé straně rozhodnutí odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a vzhledem k tomu, že daňový subjekt své daňové povinnosti zná, nespatriil nesrozumitelnost ani v neuvedení toho, na základě které skutečnosti daná daňová povinnost vznikla. K námitce, že stěžovateli nebylo umožněno nahlédnout do evidence daní v dostatečném rozsahu, krajský soud konstatoval, že stěžovateli byly poskytnuty veškeré údaje, které jsou předmětem evidence daní vedené správcem daně ve smyslu § 62 zákona o správě daní a poplatků, přičemž nevyhovění požadavku na vypracování dalších sestav neshledal krajský soud za porušení zákonných povinností správce daně. V návaznosti na uvedené nepřisvědčil krajský soud ani žalobní námitce o neunesení důkazního břemene ze strany správce daně. Daňové povinnosti i sankce za prodlení vycházely přímo ze zákona, některé daňové povinnosti z daňových přiznání. Stěžovatel věděl, kdy provedl platby, případně kdy správce daně rozhodl o převedení přeplatku na dani. Tyto skutečnosti byly známy i daňovým orgánům, proto nebylo ohledně těchto skutečností nutno provádět dokazování. Krajský soud shledal důvodnou pouze námitku ohledně nesprávnosti výše penále vztahujícího se k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2001. Správce daně na nedoplatek na této dani nepřivedl v souladu s ustanovením § 64 zákona o správě daní a poplatků existující přeplatek stěžovatele na dani z příjmu právnických osob, čímž se dopustil nezákonnosti. Prvním výrokem svého rozsudku tak krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2001, druhým výrokem pak žaloby proti ostatním rozhodnutím žalovaného zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. poukazuje na nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a rozsudek krajského soudu dle jeho názoru též trpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

Podle ustanovení § 62 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *předmětem evidence příjmů, kterou vedou správci daně, je zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad nebo zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků. Tyto údaje jsou evidovány na osobních účtech jednotlivých daňových dlužníků odděleně za každý druh daně.*

Podle § 62 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků *pro poskytování informací z evidence daní platí přiměřeně ustanovení o nahlížení do daňových spisů.*

V souladu s ustanovením § 23 odst. 1 stejného zákona *daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Správce daně je povinen o každém nahlížení do spisu pořádat úřední záznam. Podle následujícího odstavce téhož ustanovení daňový subjekt 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. Důvody tohoto nahlédnutí uvede vždy výslovně v úředním záznamu. Toto omezení při nahlížení do spisů platí přiměřeně i při zapůjčení spisů pro řízení před jinými orgány než orgány správce daně všech stupňů.*

Stěžejním bodem řízení je nesouhlas stěžovatele s tím, v jakém rozsahu mu bylo správcem daně povoleno nahlédnout do evidence daní, resp. námitka, že v důsledku toho neměl k dispozici veškeré potřebné informace pro ochranu svých práv v daňovém řízení. Jeho zástupce se v daňovém řízení zcela záměrně domáhal nahlédnutí do sestav EDA 10, resp. EDA 10 A, a to právě z důvodu, že tyto sestavy obsahují úplné informace z osobního daňového účtu stěžovatele. Teprve po předložení uvedených sestav by stěžovatel mohl podle svého názoru jasně a jednoznačně přezkoumat, zda všechny uváděné výpočty daňového penále jsou provedeny v souladu se zákonem. Stěžovatel tvrdí, že finanční úřad i žalovaný mu zcela svévolně a bez racionálního odůvodnění odepřeli nahlédnout do sestav jeho vlastního osobního daňového účtu, ačkoliv se tyto sestavy netýkají žádných jiných daňových subjektů než právě jen jeho. Závěr krajského soudu, dle něhož byly předpisy jednotlivých daňových povinností a jejich opožděné úhrady zřejmé z platebních výměrů a stěžovateli předaných výpisů, dle stěžovatele nepostihuje v úvahu přicházející situaci, kdy by stěžovatel nebyl vyrozuměn např. o převedení přeplatku, ať už z jakýchkoli důvodů. Stěžovatel dále podotýká, že se mu jeví jako iracionální, aby v dané situaci pracně za tři roky zpětně dohledával veškeré předpisy daňových povinností, svá daňová přiznání, své vlastní platby, vznik a výši přeplatků

na dani, jejich zaúčtování správcem daně a na základě toho prováděl kontrolu výpočtu penále uvedenou v platebním výměru, když veškeré rozhodné údaje jsou u správce daně k dispozici na jeho osobním daňovém účtu.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zmínit na tomto místě skutečnost, že je povinností každého daňového subjektu plnit své daňové povinnosti řádně a včas. Stěžovatel takovýmto způsobem důsledně nepostupoval. Např. v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2001 poukázal částku odpovídající jeho daňové povinnosti na účet daně z příjmu právnických osob. Pokud však daňové orgány takto vzniklý přeplatek na jedné dani nepřeveďly na jinou daň a stěžovatel na tuto skutečnost upozornil, bylo na místě, aby z důvodu jejich nezákonného postupu krajský soud zrušil platební výměr na penále na daň z přidané hodnoty za rok 2001. Nejvyšší správní soud se dále v obecné rovině neztotožňuje se stěžovatelem v jeho tvrzení, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby sám ve svých dokladech, které má k dispozici, dohledával skutečnosti mající vliv na výši jeho daňové povinnosti, případně sloužící ke kontrole správnosti postupu daňových orgánů. Obecně je možno konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků ukládá daňovým subjektům různé povinnosti, včetně primárního nesení důkazního břemene daňovým subjektem o skutečnostech jím tvrzených, stejně tak může být daňový subjekt například vyzván ke specifikaci důvodů jím podaného odvolání a v takovém případě je v jeho vlastním zájmu dohledat veškeré relevantní skutečnosti týkající se jeho daňové povinnosti.

V rámci vypořádání námitek kasační stížnosti je však nutno při aplikaci právních norem přihlížet též ke skutkovým okolnostem věci. Mezi stěžovatelem a daňovými orgány vznikl v projednávaném případě spor o právní otázku, zda má daňový subjekt právo nahlížet do evidence daní vedené správcem daně v plném či omezeném rozsahu, a to v souvislosti s nevydáním výpisu z evidence daní, z níž je patrná a přezkoumatelná správnost výpočtu daňového penále. Stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje na podporu svého právního názoru nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, a ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05. V prvně zmíněném rozhodnutí se Ústavní soud vyslovil k ústavnosti výše citovaného ustanovení § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které podle § 62 odst. 9 téhož zákona platí přiměřeně i pro poskytování informací z evidence daní: *„Předmětné ustanovení, dle názoru Ústavního soudu, nelze striktně vykládat tak, jako by zakazovalo daňovému subjektu nahlížet do specifikovaných podkladů vůbec. Byla-li daňovému subjektu stanovena daň pomocí pomůcek a podkladem pro stanovení daně byly výlučně údaje zjištěné u daňového subjektu samého (ne u jiného daňového subjektu), pak je povinností správce daně umožnit do těchto podkladů daňovému subjektu nahlédnout. Z právní úpravy tohoto ust. (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ust. § 24 daňového řádu upravujícího povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“* Tento ústavně konformní výklad poskytuje vodítko i pro posouzení sporné právní otázky v projednávané věci. V dalším (později vydaném) nálezu Ústavní soud uvádí:

„... Ustanovení § 23 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Obecně platí, že je to 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. Za ústavně konformní interpretaci ustanovení § 23 odst. 2 uvedeného zákona lze proto označit pouze takovou interpretaci, která zachovává přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“

Z ústavních nálezů lze dle názoru Nejvyššího správního soudu dovodit, že v obecné rovině má subjekt právo znát informace, které o něm stát prostřednictvím správního orgánu uchovává. Ústavně konformní tedy není výklad, podle něhož jsou jednotlivci poskytnuty jen vybrané informace. Naopak je třeba vycházet z toho, že má právo na sdělení veškerých informací, z nichž mu nebudou poskytnuty ty, které právní předpisy vylučují. V evidenci daní jsou až na krajní výjimky uchovávány informace týkající se výhradně konkrétního daňového subjektu, neobsahující údaje o třetích osobách. Pokud správce daně neuvede důvody (konkrétní a srozumitelné), které by tuto premisu zpochybnil, pak se nemůže dovolávat povinnosti zachovat mlčenlivost vůči třetím osobám a z tohoto důvodu odmítat daňovému subjektu poskytnout informace z evidence daní, které byly použity při stanovení jeho daňové povinnosti či penále.

V dané věci je určující, že správce daně měl sestavy z evidence, do nichž chtěl stěžovatel nahlédnout, k dispozici a použil je jako podklady pro rozhodnutí. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tato skutečnost založila povinnost správce daně poskytnout předmětné údaje stěžovateli, neboť na základě nich bylo vydáno rozhodnutí, které stanovilo stěžovateli v daňovém řízení jeho povinnosti. Přestože zákon o správě daní a poplatků nestanoví výslovně povinnost správce daně seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí se všemi podklady shromážděnými pro jeho vydání (zejména zásady zákonnosti a součinnosti dle § 2 odst. 1, 2, zákona o správě daní a poplatků), ze základních zásad daňového řízení lze jednoznačně dovodit povinnost správce daně poskytnout daňovému subjektu všechny informace, které byly použity při rozhodování o jeho právech a povinnostech, pokud nejsou chráněny dle některého ustanovení zákona o správě daní a poplatků či zvláštního zákona (viz shora citované nálezy Ústavního soudu).

Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že stěžovateli byly poskytnuty veškeré údaje vedené ve smyslu ustanovení § 62 zákona o správě daní a poplatků a nevyhovění požadavku na vypracování dalších sestav neshledal za porušení zákonných povinností finančního úřadu. Na základě výše uvedeného lze

uzavřít, že krajský soud se dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení této právní otázky, neboť finanční úřad měl stěžovateli na jeho žádost vydat z evidence daní sestavu EDA 10 D, jakožto podkladové materiály, ze kterých správce daně vycházel při rozhodování ve věci samé.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že finanční úřad unesl důkazní břemeno, resp. že vůbec nebylo nutno provádět dokazování. Podle stěžovatele v daném konkrétním případě neunesl finanční úřad důkazní břemeno právě tím, že mu znemožnil nahlédnutí do jím požadovaných sestav osobního daňového účtu. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatel znal některé rozhodné skutečnosti ze svých daňových přiznání, věděl, kdy provedl platby, kdy finanční úřad rozhodl o převedení přeplatku, daňové povinnosti a především zákonné sankce pak vyplývají přímo ze zákona. Nejvyšší správní soud v rámci tohoto bodu kasační stížnosti odkazuje na vypořádání předchozí stěžejní námitky kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že správce daně stěžovateli neposkytl veškeré potřebné údaje týkající se jeho povinnosti hradit penále, nelze do odstranění tohoto nedostatku hodnotit unesení či přenos důkazního břemene.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle něhož není významné, že žalovaný připustil, že stěžovateli mělo být umožněno nahlédnout do sestavy SES 10 D u finančního úřadu. Tato skutečnost podle stěžovatele naopak významná je, neboť jasně dokladuje, že finanční úřad porušil práva stěžovatele a znemožnil mu podat efektivní odvolání proti platebním výměrům. Jmenovaná sestava navíc nebyla čtena k důkazu v řízení před krajským soudem, jeho závěry se proto neopírají o provedené dokazování a stěžovateli nebylo umožněno se k tomuto důkazu vyjádřit.

V souladu s právním názorem stěžovatele je třeba v řízení před soudem trvat na zachování všech procesních práv účastníků řízení. Mezi taková základní práva jistě patří povinnost soudu provést důkazy ke skutečnostem, o něž je opřeno rozhodnutí, a též možnost účastníka vyjádřit se k provedeným důkazům. Jak zjistil Nejvyšší správní soud z předložené spisové dokumentace, žalovaný ve svých rozhodnutích o zamítnutí odvolání proti platebním výměrům zmínil, že stěžovatele ve svých předchozích rozhodnutích upozornil na možnost vydání sestavy SES 10 D a že toto právo stěžovatel nevyužil. Žalobní námitku týkající se tohoto bodu stěžovatel koncipoval tak, rozhodnutí obsahující toto upozornění bylo vydáno dne 22. 7. 2005, přičemž odvolání v předmětné věci bylo podáno již dne 3. 12. 2004. Dále namítal, že i sám žalovaný v odvolacím řízení shledal postup finančního úřadu nezákonným, avšak odvolání zamítl. Krajský soud ve svém rozsudku pak konstatoval, že zmíněná sestava (která je založena ve spise) neobsahuje jiné údaje než sestavy stěžovateli předané, pouze je svým rozvržením o něco přehlednější.

Nejvyšší správní soud k uvedené námitce stěžovatele, dle níž byl zkrácen na svých právech tím, že při ústním jednáním před krajským soudem nebyla čtena

sestava SES 10 D jakožto důkaz, přestože krajský soud v odůvodnění rozsudku její obsah zmiňuje, uvádí následující:

Ze spisu krajského soudu vyplývá (čl. 18 ÷ 20), že ve věci bylo dne 26. 4. 2007 provedeno ústní jednání, jehož se zúčastnili oba účastníci osobně. Obě strany přednesly soudu své návrhy a vyjádření k věci. Dle protokolu o ústním jednání seznámil soud účastníky s podstatnými okolnostmi projednávané věci. V protokolu o jednání není zaznamenáno a ostatně ani stěžovatel netvrdí, že by se při ústním jednání domáhal provedení důkazu čtením sestavy SES 10 D. Pokud se tak nestalo, pak nelze krajskému soudu vytýkat, že výslovně obsah tohoto dokumentu při jednání nepřečetl. Tento postup není v rozporu se zásadou, dle níž dokazování soud provádí výslovně při jednání. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obsah správního spisu je samozřejmě bez pochybností známý správnímu orgánu, tj. žalovanému v řízení o žalobě, avšak i žalobce se v případě jeho zájmu má právo s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit. Je možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou, o této otázce poté soud případně vede dokazování. Prostředky, kterými se snaží žalobce zpochybnit jednotlivé fragmenty správního spisu či rozhodnutí, jsou již důkazními prostředky ve smyslu § 52 s. ř. s., které musí být provedeny zásadně při jednání a účastníci musí mít možnost se k nim vyjádřit.

Pokud tedy při ústním jednání žádný z účastníků, tedy ani stěžovatel, nežádali o čtení sestavy SES 10 D (přestože odkaz na tuto sestavu byl uveden v odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání), nelze vytýkat krajskému soudu procesní pochybení, pokud ji při jednání ze správního spisu výslovně nekonstatoval, a tato skutečnost nebrání tomu, aby obsah tohoto dokumentu byl citován v odůvodnění konečného rozhodnutí soudu.

Stěžovatel dále namítá, že platební výměry samy o sobě, včetně výpočtu daňového penále uvedeného na dalších stranách, jsou nesrozumitelné. Z tohoto výpočtu dle jeho názoru nevyplývá, jak byla určitá daňová povinnost předepsána, proč právě k uvedenému dni a rovněž jakým způsobem byla daňová povinnost zaplacená a proč k uvedenému dni. Je pravdou, že ve výpočtech obsažených v jednotlivých platebních výměrech jsou uvedeny pouze data a částky, jimiž je ověřitelná toliko matematická operace výpočtu penále. Bližší údaje jsou obsaženy až v rozhodnutí žalovaného, z nichž jsou patrná data a výše záloh, platby, vznik přeplatků a jejich použití na úhradu nedoplatků na jiných daních a částky a doby, za které se stěžovateli ze zákona počítalo penále. Je tomu tak především proto, že platební výměry, jimiž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi v souladu s ustanovením § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků předpis penále,

neobsahují odůvodnění. Podle § 32 odst. 3 téhož zákona totiž *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon*. Naproti tomu podle § 50 odst. 7, věty první, téhož právního předpisu *rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu*. Obdobný právní názor vyslovil Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Afs 81/2004 – 81: „*Platební výměr se skládá pouze z výroku a z poučení o opravných prostředcích; odůvodnění není jeho součástí. Z tohoto důvodu je text, který se nachází za označením rozhodnutí, nutně součástí jeho výroku ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“

Krajský soud k námitce nicotnosti platebních výměrů z důvodu nesrozumitelnosti uvedl, že platebními výměry a výpočty na nich uvedenými je srozumitelně vyjádřeno, ke které dani se konkrétní penále vztahuje; k jakému dni a v jaké částce měla být daňová povinnost na té které dani uhrazena; kdy byla uhrazena; kolik dní byl stěžovatel s platbou v prodlení; kolik činí sazba a výpočet penále. Vzhledem k tomu, že stěžovatel své daňové povinnosti znal, nelze v neuvedení skutečnosti zakládající vznik konkrétní daňové povinnosti spatřovat nesrozumitelnost předmětných platebních výměrů a označit je za nicotné. Zdejší soud se s citovaným právním názorem krajského soudu ztotožňuje, přičemž dospěl k závěru, že platební výměry obsahující výše popsané údaje ve výpočtu není možno označit ani za nepřezkoumatelné pro jejich nesrozumitelnost.

Krajský soud se podle názoru stěžovatele dále nevypořádal s jedním ze žalobních bodů, a to, že doplňující informace ohledně předpisů daní, data a způsobu úhrady daňových povinností byly stěžovateli sděleny opožděně, neboť se nacházejí až v závěrečných rozhodnutích žalovaného, kterými bylo daňové řízení pravomocně skončeno. Podání těchto informací proto již nemohlo zhojit vady řízení, k nimž došlo v předchozím daňovém řízení. Nejvyšší správní soud ze žalob podaných dne 28. 6. 2006 ověřil, že stěžovatel skutečně namítal, že informace z evidence daní, které mu poskytl v odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí žalovaný, nemohou zhojit vady řízení v předcházejícím stupni, neboť tyto informace stěžovatel obdržel pozdě a nemohl z nich učinit závěry pro odvolání. Uvedený bod je přitom samostatnou námitkou, pro kterou považuje stěžovatel rozhodnutí žalovaného za nezákonná. Krajský soud se k této žalobní námitce ve svém rozhodnutí nijak nevyjádřil a Nejvyšší správní soud nemůže absenci těchto úvah v rozhodnutí krajského soudu sám nahradit, neboť by tím překročil svou pravomoc. Krajský soud tak v této části své rozhodnutí zatížil vadou způsobující jeho nezákonnost (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1534/08).

Závěrečná námitka kasační stížnosti se týká stěžovatelem namítané vady před krajským soudem, který se nijak nevypořádal s návrhy stěžovatele, aby byla zrušena nejen rozhodnutí žalovaného, ale též jemu předcházející rozhodnutí finančního úřadu. K této námitce Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 29. 11. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106, publikovaný pod č. 1456/2008 Sb. NSS, podle

něhož „domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout. Kasační stížnost spočívající pouze v tvrzení, že krajský soud rozhodující o žalobě měl kromě rozhodnutí správního orgánu druhého stupně zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo, je nepřípustná.“ Jakožto dílčí námitku kasační stížnosti proto neshledal zdejší soud tento poslední bod důvodným.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že přestože některé stížní námitky nebyly shledány důvodnými, krajský soud pochybil, když nesprávně posoudil právní otázku ohledně rozsahu nahlížení daňového subjektu do evidence daní a nevypořádal se se všemi námitkami, které stěžovatel uplatnil v žalobách proti rozhodnutím žalovaného.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrhy stěžovatele.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 29. ledna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu