



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. Z. H.**, zastoupený JUDr. Pavlem Ondrou, advokátem se sídlem Praha 1, Celetná 26, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 4. 2009, č. j. 57 Ca 26/2007 – 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 4. 2009, č. j. 57 Ca 26/2007 – 59, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 1. 4. 2004 podal žalobce u Finančního úřadu v Horažďovicích (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, ve kterém uvedl daňovou povinnost ve výši 68 500 Kč. Správce daně výzvou ze dne 21. 5. 2004 zahájil u žalobce vytýkácí řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Na základě provedeného vytýkácího řízení pak správce daně vydal platební výměr ze dne 14. 3. 2005, č. j. 6285/05/134970/1424, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za výše uvedené zdaňovací období ve výši 113 972 Kč.

Žalobce se proti zmíněnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení nejprve prostřednictvím správce daně doplnil dokazování a posléze rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007, č. j. 469/07-1100-402099, odvolání zamítl, když potvrdil závěry správce daně, že žalobce v předmětném daňovém přiznání neoprávněně uplatnil výdaj ve výši 200 000 Kč bez DPH (244 000 Kč včetně DPH) jako výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Zmíněnou částku měl žalobce podle svého

tvrzení vyplatit společnosti První severočeská stavební, s.r.o. (dále jen „společnost PSS“) za dodané služby, konkrétně za ekonomické rozborů a finanční analýzy, které pro žalobce společnost PSS měla v roce 2003 zpracovat. K prokázání svých tvrzení žalobce předložil fakturu ze dne 3. 12. 2003, č. FV231203/1 od společnosti PSS a dále výdajový pokladní doklad, taktéž vystavený zmíněnou společností. Žalovaný však dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky neprokazují, že fakturované práce byly skutečně provedeny a že se jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Dále dle žalovaného nebyla prokázána ani samotná platba finančních prostředků za fakturované služby.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud rozsudkem ze dne 16. 4. 2009, č. j. 57 Ca 26/2007 - 59, žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že žalobce byl zastoupen v daňovém řízení zástupcem Ing. M. M. na základě neomezené plné moci ze dne 12. 7. 2006 udělené pro celé daňové řízení. Žalovaný tudíž nepochybil, když podle § 17 odst. 7 daňového řádu doručil napadené rozhodnutí toliko zástupci žalobce. Na uvedeném pak nemohlo nic změnit ani ustanovení poslední věty zmíněného ustanovení daňového řádu, podle kterého platí, že písemnost se doručí nejen zástupci, ale i zastoupenému, pakliže z ní vyplývá, že tento má v daňovém řízení něco osobně vykonat. Platba vyměřené daně totiž není dle názoru krajského soudu úkonem, který by musel žalobce vykonat osobně. Vzhledem k uvedenému žaloba nemohla být posouzena jako předčasná.

Krajský soud dále neshledal důvodnými ani žalobní námitky, které se týkaly porušování práva na spravedlivý proces. Zdůraznil, že v posuzované věci se konalo vytykáací řízení, protože správce daně měl pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobcova daňového přiznání. Toto řízení se uskutečnilo ještě předtím, než byla žalobci správcem daně pravomocně vyměřena daň, a již jen z tohoto důvodu nepřicházelo v úvahu provedení daňové kontroly. Vytykáací řízení a daňová kontrola jsou přitom odlišnými právními instrumenty. Žalobce proto nemohl úspěšně namítat, že před ukončením daňové kontroly měl právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění [§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Správce daně nepochybil, když ve vytykáací řízení žalobce vyzval k předložení jeho účetnictví za rok 2003, neboť tento důkazní prostředek mohl spolu s dalšími důkazními prostředky odstranit pochybnosti správce daně o správnosti a úplnosti daňového přiznání. Správce daně a žalovaný poskytli žalobci dostatek možností k tomu, aby svá tvrzení doložil důkazními prostředky, a to např. při ústním jednání dne 7.3. 2005 a prostřednictvím výzvy ze dne 21.6. 2006. Žalobci také nic nebránilo, aby tak učinil v průběhu odvolacího řízení. Podle názoru krajského soudu tedy nebyla porušena zásada součinnosti podle § 2 odst. 9 daňového řádu, ani právo na spravedlivý proces podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Krajský soud dále poukázal na to, že žalobce byl podle § 31 odst. 9 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů povinen prokázat, 1) že učinil výdaj a v jaké výši, 2) na co konkrétně výdaj vynaložil a že to, na co výdaj vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno, 3) a že vynaložený výdaj sloužil k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalobce nejprve předložil fakturu č. FV231203/1, ve které byla v rubrice „dodavatel“ označena společnost PSS a v rubrice „příjemce“ byl označen žalobce. Ve faktuře bylo dále uvedeno, že dodavatel fakturuje žalobci celkovou částku 244 000 Kč

za jednotlivé ekonomické rozborů a finanční analýzy projektů provedené společností PSS v roce 2003 podle průběžných objednávek. Zmíněný obnos měl být dle faktury uhrazen převodním příkazem.

Vzhledem k tomu, že správce daně měl důvodné pochybnosti o tom, že společnost PSS uvedené služby žalobci skutečně dodala, nařídil v rámci vedeného vytýkácího řízení ve věci ústní jednání. To se konalo dne 7. 3. 2005 a žalobce v jeho průběhu předložil výdajový pokladní doklad, který však neobsahoval číslo tohoto dokladu, účel platby ani datum vystavení dokladu. Podle názoru krajského soudu nelze přehlédnout, že doklad vystavila společnost PSS a že měl prokázat přijetí částky 244 000 Kč od žalobce, ovšem přesto byla tato listina označena jako výdajový doklad, nikoli jako příjmový doklad. Z předmětné listiny nelze zjistit, čeho se uvedená částka týká. Navíc podle faktury měla být částka 244 000 Kč uhrazena převodním příkazem, zatímco žalobce tvrdil, že zmiňovanou částku zaplatil osobně v hotovosti. Dále žalobce předložil dvě studie „Multifunkční centrum – Zádušní v Kladně“ a „Kongresové centrum Střelnice v Turnově“, které zpracovala společnost DHV CR, spol. s r. o. Z těchto studií však nevyplývá, že by se na jejich zpracování podílel i žalobce a že by přitom využil služeb od společnosti PSS uvedených na předmětné faktuře.

V průběhu daňového řízení pak žalobce nenavrhoval na podporu svých tvrzení výsledků žádného svědka. Z iniciativy správce daně byl proveden dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 6 výsledek svědka Ing. Vladislava Bízka, CSc. (jednatele společnosti DHV CR, spol. s r. o.), který sdělil, že žalobce byl obchodním partnerem společnosti DHV CR, spol. s r. o., ovšem společnost PSS vůbec neznal. Dle krajského soudu nebyla ani touto svědeckou výpovědí prokázána žalobcova tvrzení.

Krajský soud s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, oba dostupné na www.nssoud.cz) konstatoval, že daňový doklad, přestože obsahuje veškeré stanovené náležitosti, nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal, že společnosti PSS uhradil za poskytnuté služby v roce 2003 celkovou částku 244 000 Kč včetně DPH ani že tyto služby byly fakticky společností PSS dodány, dospěl krajský soud k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Zároveň krajský soud neshledal, že by žalovaný jakkoli pochybil při hodnocení obsahu výpovědi svědka Ing. Vladislava Bízka, CSc.

Krajský soud přisvědčil žalobci v tom, že žalobce nebyl správcem daně vyrozuměn o výsledku svědka Milana Bělohradského dne 19. 3. 2004 u dožádaného Finančního úřadu v Tanvaldě v rámci daňové kontroly, která se týkala daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000 a 2001. Toto pochybení bylo v řízeních vedených u krajského soudu pod sp.zn. 57 Ca 22/2007 a sp. zn. 30 Ca 22/2007 důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného ve věcech dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000 a 2001, neboť výpověď uvedeného svědka měla podstatný vliv na stanovení základu daně a daně v těchto věcech. V posuzovaném případě, který se týkal zdaňovacího období roku 2003, tomu tak ovšem podle názoru krajského soudu nebylo. Krajský soud považoval za podstatnou také skutečnost, že žalobce v tomto daňovém řízení výsledků

svědka Milana Bělohradského nenavrhoval. Daňový řád přitom nezakazuje opakované provedení výslechu svědka. Pro tento závěr svědčí § 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu, která umožňuje odvolacímu orgánu odstraňovat vady řízení. Správce daně se navíc sám snažil prověřit výzvou ze dne 6. 10. 2004 u společnosti PSS, zda žalobci v roce 2003 poskytovala předmětné služby. Výzva se ovšem vrátila správci daně zpět s tím, že se společnost odstěhovala bez udání adresy. Z tohoto důvodu nemohl správce daně v tomto daňovém řízení provést výslech svědka Milana Bělohradského. Jako důvod k pochybnostem správce daně ohledně správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce v dané věci pak bylo zcela dostačující sdělení Finančního úřadu v Tanvaldě ze dne 31. 3. 2004 o tom, že společnost PSS na adrese sídla fakticky nesídlí a nepodala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2000, 2001 a 2002.

Krajský soud posoudil jako nedůvodné rovněž žalobní námitky týkající se výzvy správce daně ze dne 21. 6. 2006. Tuto výzvu byl správce daně oprávněn opřít o § 50 odst. 3 daňového řádu, byť nebyl odvolacím orgánem. Podle uvedeného ustanovení totiž může odvolací orgán uložit doplnění výsledků daňového řízení nebo odstranění vad řízení správci daně. Odkaz na § 50 odst. 3 daňového řádu je vyjádřením skutečnosti, že správce daně učinil zmiňovanou výzvu na základě pokynu odvolacího orgánu. Argumentace žalobce, že předmětná výzva je neurčitá a zmatečná, protože v ní nebyl vyzván k předložení žádných konkrétních důkazních prostředků, není dle krajského soudu důvodná. Daňový řád ponechává zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní prostředky použije ke splnění své důkazní povinnosti.

K žalobní námitce, podle níž správce daně dne 13. 9. 2006 neoprávněně omezil právo žalobce nahlížet do spisu a o tomto omezení nevydal rozhodnutí ve smyslu § 32 daňového řádu, krajský soud konstatoval, že na rozdíl od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v žalobcem zmiňovaném rozsudku ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 - 73, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém nebylo lze z obsahu spisu zjistit, v jakém rozsahu správce daně omezil právo daňového subjektu nahlížet do spisu, je v projednávané věci tato okolnost zřejmá z úředního záznamu ze dne 13. 9. 2006, který obsahuje též důvod omezení, byť velmi stručně formulovaný, a to odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tedy „materiálně“ o omezení rozhodl. Jeho rozhodnutí „pouze“ postrádalo formální náležitosti ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 13. 9. 2006 ostatně vyplývá, že samotný žalobce původně považoval v úředním záznamu uvedené omezení za rozhodnutí, proti kterému podal do protokolu odvolání s tím, že ho doplní samostatným podáním. Vzhledem k tomu správní orgány podání žalobce ze dne 21. 9. 2006 označené jako „stížnost na postup správce daně“ důvodně posoudily jako doplnění odvolání proti rozhodnutí o omezení rozsahu práva nahlížet do spisu. Krajský soud tedy uzavřel, že jakkoli nedostatek formálních náležitostí zmíněného rozhodnutí představuje vadu řízení, neměla tato vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce omezení uvedené v úředním záznamu vnímal jako rozhodnutí a využil proti němu obranu připuštěnou daňovým řádem. Jelikož pak žalobce v žalobě pouze obecně namítal, že nesouhlasí s rozsahem omezení práva nahlížet do spisu, aniž by specifikoval konkrétní listiny, do nichž mu správce daně upřel právo nahlédnout, a jakým způsobem to negativně ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí, nemohl krajský soud dále posoudit důvodnost této námitky. Z obsahu spisu plyne, že žalobci bylo před tím, než žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 14. 3. 2005, č. j. 6285/05/134970/1424, umožněno do tohoto

spisu nahlédnout v mezích § 23 daňového řádu, tj. s výjimkou úřední korespondence s jinými státními orgány, poznámek správce daně apod. Krajský soud v tomto směru nezjistil žádné pochybení.

V poslední žalobní námitce se krajský soud ztotožnil s názorem žalobce, že doplňuje-li odvolací orgán výsledky vytykácího řízení sám či prostřednictvím správce daně, náleží daňovému subjektu právo, aby byl s výsledky doplnění seznámen, měl možnost vyjádřit se k nově opatřeným důkazům i ke způsobu jejich získání, případně navrhnout další doplnění dokazování, byť takové právo není v daňovém řádu explicitně zakotveno. Zároveň ovšem krajský soud zdůraznil, že pokud žalobce tvrdil, že žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání bez předchozího projednání věci, toto tvrzení zůstalo neúplné, protože z žaloby dále nevyplývá, v čem konkrétně byla snížena jeho možnost účinné obrany a které důkazní prostředky chtěl po doplnění dokazování v odvolacím řízení předložit a nemohl tak učinit. Tato skutečnost podle názoru krajského soudu znemožňuje posoudit, zda uvedená procesní vada mohla či dokonce měla vliv na hmotněprávní pozici žalobce. Zároveň krajský soud opětovně zdůraznil, že žalobce měl od převzetí výzvy ze dne 21. 6. 2006 do vydání napadeného rozhodnutí dostatek času předložit nebo navrhnout nové důkazní prostředky, jimiž by prokázal svá tvrzení ohledně předmětného výdaje. Proto je nedůvodná námitka týkající se snížení možnosti účinné obrany. Nelze také přehlédnout, že žalovaný informoval žalobce v odpovědi na jeho žádost ze dne 22. 9. 2006 o tom, že sám žádné doplňování řízení neprováděl.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že s ním bylo v daném případě vedeno vytykácí řízení. Setrval naopak na názoru, že toto „vytykácí řízení“ mělo charakteristické rysy provádění daňové kontroly, proto mu měla být přiznána i práva dle § 16 daňového řádu. O skutečnosti, že šlo svojí podstatou o neprocesně a nezákonně vedenou daňovou kontrolu, svědčí podle stěžovatele to, že byl správcem daně direktivně vyzván k předložení celého účetnictví a všech smluv vztahujících se k roku 2003. Jakkoli nelze přehlédnout nezákonný způsob, kterým byl stěžovatel k předložení účetnictví vyzván (tj. v rámci institutu předvolání dle § 29 daňového řádu, přestože jeho osobní účast nebyla nezbytně nutná a přestože tento institut neumožňuje ukládat, aby předvolaný předložil nějaké listiny), podstatné je dle stěžovatele především to, že v rámci vytykácího řízení správce daně není oprávněn požadovat předložení účetnictví, neboť je pouze na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky se rozhodne předložit k odstranění srozumitelně, jasně a určitě popsanych pochybností správce daně. V rámci vytykácího řízení je totiž daňový subjekt oprávněn předkládat důkazní prostředky, nikoliv však povinen, což je podstatný rozdíl ve srovnání s daňovou kontrolou. Správce daně je naopak oprávněn činit jen to, co mu zákon výslovně umožňuje. Proto nemůže obstát vyjádření žalovaného, že zákon nezakazuje správci daně, vyplyne-li taková potřeba v daňovém řízení, požadovat i mimo rámec prováděné daňové kontroly předložení celého účetnictví. Zákon ovšem, jak stěžovatel podotýká, umožňuje správci daně požadovat po daňovém subjektu, aby předložil účetnictví, podle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, tj. v průběhu daňové kontroly. Byl-li tedy požadavek správce daně na předložení účetnictví a dalších dokladů legální, šlo zjevně o faktické provádění daňové kontroly. O tom nakonec dle

mínění stěžovatele svědčí i skutečnost, že předmětem kontroly byly prokazatelně i další hospodářské operace v účetnictví stěžovatele, zejména výdaje na dodávky služeb od jiných dodavatelů než od společnosti PSS.

Podle stěžovatele neobstojí ani argument krajského soudu, že daňová kontrola nemůže být provedena před vlastním vyměřením daně. Z § 16 odst. 1 daňového řádu plyne, že cílem daňové kontroly je buď prověření základu daně a daně, byly-li již vyměřeny, nebo jejich zjištění, nedošlo-li dosud k vyměření, a to ani konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu. Stejný názor zastává doktrína i konstantní judikatura (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, publikovaný pod č.1021/2007 Sb. NSS). Krajský soud v dané věci zaujal opačný názor, aniž by ho přesvědčivě zdůvodnil. Stěžovatel se navíc domnívá, že i kdyby se Nejvyšší správní soud s výše uvedenou argumentací neztotožnil, musel by dospět k závěru, že na předmětné „vytýkácí“ řízení je nutno pohlížet jako na řízení nesoucí podstatné rysy daňové kontroly, a proto bylo třeba v takovém řízení stěžovateli přiznat práva podle § 16 daňového řádu i před novelizací § 43 daňového řádu, a to v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny.

S ohledem na uvedené pak stěžovatel namítá, že správní orgány s ním neprojednaly svá zjištění před vydáním platebního výměru ani žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Tvrzení krajského soudu, že správce daně stěžovatele seznámil s důvody, které ho vedly k neuznání předmětného výdaje, je v hrubém rozporu s obsahem správních spisů. Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 3. 2005 není zřejmé jakékoliv seznámení s těmito důvody. Stejně tak z něj nevyplývá, že by správce daně měl nějaké pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti tohoto výdaje. Stěžovatel tedy byl po podpisu protokolu o ústním jednání ze dne 7. 3. 2005 v dobré víře, že pochybnosti správce daně již byly odstraněny a že nepožaduje žádné další důkazní prostředky. Stěžovatel tak byl zkrácen (bez ohledu na použitý procesní postup) na svém nezadatelném a nezpochybnitelném právu projednat věc v jeho přítomnosti (s plnohodnotnou účastí) tak, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, a to jak v řízení před správcem daně, tak v odvolacím řízení. Toto pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel rovněž krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal s žalobní námitkou, podle níž je unesení důkazního břemene u daňových výdajů na „nemateriální“ služby obtížné a požadavky správce daně byly v tomto ohledu nesplnitelné.

Stěžovatel dále uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil vliv nezákonně provedeného výsledku svědka Milana Bělohradského na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. I když byl zmiňovaný svědek primárně předvolán, aby se vyjádřil ke spolupráci společnosti PSS a stěžovatele v roce 2001, nelze dle stěžovatele popřít, že měl jeho výslech nepochybně věcný i časový rozměr též ke zdaňovacímu období roku 2003, jak vyplývá z otázky č. 13: *„Poskytoval jste v roce 2001 (správně 2002) nebo déle pro Ing. Z. H. ještě nějaké jiné služby, pokud ano, jakým způsobem?“* Svědek na tuto otázku odpověděl takto: *„Žádné další služby jsem pro Ing. H. v dalších letech neposkytoval.“* Aniž by zde stěžovatel hodlal spekulovat o důvodech, které svědka vedly k odpovědi neodpovídající skutečnosti, zastává názor, že nedošlo-li by k nezákonnému jednání správce daně a výsledku svědka by se mohl účastnit, mohla být jeho důkazní situace podstatně lepší. Za velmi důležitý pak stěžovatel považuje i termín nezákonně provedeného výsledku svědka Milana Bělohradského, tj. den 19. 3. 2004. Odmítal-li by totiž svědek u výsledku, jehož

by se mohl stěžovatel zúčastnit, potvrdit, že provedl fakturované služby a že v prosinci 2003 přijal od stěžovatele finanční prostředky, měl by stěžovatel možnost z opatrnosti a z obavy hrozící důkazní nouze vyjmout za rok 2003 sporný výdaj z daňového přiznání, které podával dne 31. 3. 2004. Zaplatil by tak sice více na dani z příjmů fyzických osob za rok 2003, nevznikla by mu však další majetková újma v podobě daňového penále. Nezákonné jednání správce daně tedy mělo i zcela zřejmý a citelný dopad do majetkové sféry stěžovatele.

Stěžovatel dále podotýká, že ve dvou v podstatě identických věcech (sp. zn. 57 Ca 22/2007 a sp. zn. 30 Ca 22/2007) bylo uvedené pochybení správce daně důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud nevysvětlil, v čem se tyto dvě věci liší od nyní posuzovaného případu. Dle stěžovatele je jediný podstatný rozdíl v tom, že zatímco spolupráci v roce 2001 svědek potvrdil, k pozdější spolupráci se vyjádřil negativně. Zapříčinilo-li pochybení správce daně procesní nepoužitelnost svědecké výpovědi učiněné ve prospěch daňového subjektu, přičemž výslech nelze zopakovat (např. správci daně se nepodaří svědka opětovně předvolat), je správce daně podle ustálené judikatury povinen takový důkazní prostředek osvědčit jako důkaz ve prospěch daňového subjektu. Podle názoru stěžovatele neexistuje rozumný důvod, aby se stejnými důsledky nebylo postupováno i v případě, kdy svědek vypovídal v neprospěch daňového subjektu. Důsledky nezákonného jednání totiž musí nést ten, kdo se ho dopustil (tj. správce daně). Navíc opakovaný (již zákonný) výslech svědka nemá stejnou vypovídací hodnotu, jakou by mohl mít řádný zákonný výslech provedený napoprvé. U svědka mohou být při opakovaném výslechu dány nejrůznější pohnutky, proč se nebude chtít odchýlit od předcházející výpovědi (např. vlastní daňové či jiné zájmy, obava z postihu za křivou výpověď při prvním výslechu apod.). Je proto otázkou, zda je vůbec svědek povinen účastnit se „opakovaného“ výslechu, jehož procesní nepoužitelnost nezavinil. V moderním právním státě by tedy správní orgány měly nezákonně provedený výslech svědka hodnotit vždy (bez ohledu na obsah výpovědi) tak, jako by svědek vypovídal ve prospěch daňového subjektu. Jedná se v podstatě o uplatnění zásady *in dubio mitius*.

Tvrzení krajského soudu, že výpověď svědka Milana Bělohradského žalovaný nepoužil pro svůj závěr o tom, že částka 244 000 Kč (včetně DPH) nebyla v roce 2003 daňovým výdajem stěžovatele, je podle stěžovatele v rozporu s obsahem správních spisů. Na str. 2 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně měl ve spisovém materiálu k dispozici informace týkající se společnosti PSS, proto měl na základě těchto informací oprávněné pochyby o skutečném provedení prací dle faktury a o jejich úhradě. Dle stěžovatele je patrné, že tyto „oprávněné pochyby“ vznikly u správce daně na základě nezákonně provedeného výslechu svědka Milana Bělohradského. Svědčí o tom evidentně i text na str. 6 napadeného rozhodnutí, podle něhož stěžovatel neprokázal provedení fakturovaných služeb a skutečné důkazy o provedení těchto služeb nebyly správcem daně zjištěny ani na straně dodavatele. Rozsudek krajského soudu je v tomto směru vnitřně rozporný, neboť soud na jednu stranu konstatuje, že výpověď uvedeného svědka význam neměla, na druhou stranu z výpovědi tohoto svědka jednoznačně vychází, a to na str. 17 rozsudku, kde popisuje obsah odůvodnění rozhodnutí o odvolání následujícím způsobem: „Žalovaný také uvedl, že správce daně dostal své povinnosti podle § 31 odst. 8 daňového řádu, když zákonným způsobem (zejména prostřednictvím dožádání) opatřil důkazní prostředky, jež vyvrátily tvrzení žalobce. Vyhodnocením důkazních prostředků (tedy i dožádání) v jejich vzájemné souvislosti dospěl správce daně k závěru, že fakturované služby ve skutečnosti nebyly

provedeny.“ Tyto výroky je třeba interpretovat tak, že podle názoru žalovaného nezákonně provedený výslech svědka Milana Bělohradského vyvrátil tvrzení stěžovatele. Stěžovatel sice připustil, že sám žádné další svědky ani jiné důkazní prostředky nenavrhol, zároveň ovšem namítal, že mu to bylo znemožněno postupem žalovaného. Hodlal tak učinit až poté, kdy se domůže práva seznámit se s informacemi, které o jeho osobě a ekonomických aktivitách shromáždily správní orgány, a to v souladu s § 23 daňového řádu a právem na informační sebeurčení. Není vinou stěžovatele, že se mu to přes značné úsilí nepodařilo a že žalovaný ve věci rozhodl, aniž by mu umožnil konzumovat jeho zákonná práva. Stěžovatel takový postup žalovaného nepředpokládal. Vzhledem ke skutečnosti, že výslech svědka Milana Bělohradského jako jednatele společnosti PSS mohl významně přispět k prokázání či neprokázání dodávky služeb pro stěžovatele, bylo účelné jej provést. Pokud pak výslech tohoto svědka provedený dne 19. 3. 2004 byl nezákonný, bylo na správci daně, aby jej z vlastní iniciativy zopakoval. Za tímto účelem byl správce daně povinen využít všechny zákonné možnosti ke zjištění aktuálního místa pobytu svědka, případně ho nechat předvést.

Dále stěžovatel namítá, že se krajský soud nesprávně vypořádal s žalobní námitkou týkající se vadného hodnocení výpovědi svědka Ing. Vladislava Bízka, CSc. Stěžovatel v žalobě neuváděl, že výpověď tohoto svědka má prokazovat jeho spolupráci se společností PSS, nýbrž brojil proti dle jeho slov zavádějícímu a nepravdivému hodnocení žalovaného, který ze skutečnosti, že svědek subdodavatele služeb, tj. společnost PSS, neznal, vyvodil chybný závěr, že tato společnost fakturované práce neprováděla. Stěžovatel poukázal na to, že krajský soud v již zmiňované a v podstatě identické věci (sp. zn. 57 Ca 22/2007) posoudil stejnou žalobní námitku jako důvodnou s tím, že hodnocení tohoto důkazu žalovaným je v rozporu se zásadami logiky, neboť žalovaný vzal v úvahu skutečnost, která z výpovědi svědka Ing. Vladislava Bízka, CSc. vůbec nevyplynula, čímž porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces. Dle stěžovatele mohla mít tato hrubá procesní vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Krajský soud se dle stěžovatele rovněž dostatečně nevypořádal s žalobní námitkou týkající se nezákonného omezení jeho práva nahlížet do spisu podle § 23 daňového řádu. Stěžovatel především namítá, že krajský soud se v podstatě vůbec nezabýval obsahem listin, do nichž stěžovateli nebylo umožněno nahlédnout, a dále ani hodnocením, zda se jedná o listiny uvedené v § 23 odst. 2 daňového řádu, případně zda je splněna podmínka, že by nahlížením do těchto listin byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu. Napadený rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, publikovaný pod č. 1567/2008 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS) stěžovatel navíc namítá, že rozsah, ve kterém správce daně v posuzované věci omezil nahlížení do spisů, je zjevně nezákonný, protože povinností správce daně je umožnit daňovému subjektu nahlédnutí do všech částí spisů; vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.

Stěžovatel navíc uvádí, že o omezení rozsahu nahlížení do spisu nebylo řádným způsobem rozhodnuto. Přes jistou velkorysost judikatury Nejvyššího správního soudu při hodnocení formálních vad rozhodnutí správce daně se stěžovatel domnívá, že protokol ze dne 13. 9. 2006 nelze považovat za rozhodnutí, a to ani při použití kritérií uvedených

v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaného pod č. 793/2006 Sb. NSS. Rozsah nahlížení do spisů byl totiž správcem daně omezen v průběhu jednání toliko ústně, což odporuje zásadě písemnosti daňového řízení. Citovaný protokol vůbec neobsahuje vlastní výrok rozhodnutí správce daně ani další základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. e), f) a g) daňového řádu. Vzhledem k tomu se nejedná jen o rozhodnutí neplatné, ale o rozhodnutí nicotné pro absolutní nedostatek formy a pro neurčitost. Stěžovatel však pro případ, že by Nejvyšší správní soud neakceptoval jeho názor o nicotnosti, namítá také neplatnost tohoto „rozhodnutí“.

Stěžovatel dále zdůraznil, že jeho opakované stížnosti na nevydání řádného rozhodnutí byly překvalifikovány na odvolání proti (dle stěžovatele) neexistujícímu rozhodnutí, o kterém navíc bylo rozhodnuto až dne 16. 3. 2007, tj. dva měsíce po vydání napadeného rozhodnutí o věci samé. Jinak řečeno, o omezení rozsahu nahlížení do spisu bylo rozhodnuto až dva měsíce po skončení řízení, ve kterém stěžovatel mohl poznatky ze spisu potenciálně použít, což představuje hrubý zásah do jeho práv. Závěr krajského soudu, že stěžovatel vnímal omezení uvedené v úředním záznamu jako rozhodnutí a využil daňovým řádem připuštěnou obranu, je tedy mylný. Stěžovateli není zřejmé, jaký úřední záznam má krajský soud vlastně na mysli, neboť s ním nebyl nikdy seznámen. Stěžovatel hodlal navrhnout důkazní prostředky až poté, kdy se domůže práva seznámit se s informacemi, které o jeho osobě a ekonomických aktivitách shromáždily správní orgány, a to v souladu s § 23 daňového řádu a právem na informační sebeurčení. Není vinou stěžovatele, že se mu to přes značné úsilí nepodařilo a že žalovaný ve věci rozhodl, aniž by mu umožnil konzumovat jeho zákonná práva. Stěžovatel takový postup žalovaného nepředpokládal. Správní orgány tedy nezákonným způsobem bránily stěžovateli seznámit se s možnými důkazními prostředky obsaženými ve spise a zvolit si tak pro něj nejvhodnější další postup v řízení, což představuje vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Na uvedeném nemůže nic změnit ani argument krajského soudu, že stěžovatel v žalobě nespecifikoval konkrétní listiny, do nichž mu správce daně upřel právo nahlédnout, a neuvedl, jakým způsobem to negativně ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí. Takový požadavek je dle názoru stěžovatele nesplnitelný, když po něm nelze spravedlivě žádat, aby se konkrétně vyjádřil k tomu, které listiny – bez znalosti nejen jejich obsahu, ale i toho, kdo je jejich původcem – mu mohly (a jakým způsobem) pomoci s jeho důkazní nouzí.

Jakkoli stěžovatel souhlasí s názorem krajského soudu, že faktura sama o sobě nemá „velkou právní sílu“, namítá, že v daném případě k předmětné faktuře předložil výdajový pokladní doklad potvrzený vlastnoručním podpisem a razítkem příjemce platby, přičemž všechny podstatné údaje o příjemci jsou shodné s údaji na faktuře. Shoduje se také částka 244 000 Kč. V roce 2003 stěžovatel neuskutečnil se společností PSS žádný jiný obchod, jde tedy nepochybně o úhradu faktury č. FV231203/1. Podle názoru stěžovatele proto není srozumitelná a přezkoumatelná úvaha krajského soudu, že stěžovatel těmito listinami neprokázal, že od něj společnost PSS přijala částku 244 000 Kč.

V poslední námitce stěžovatel uvádí, že krajský soud nesprávně odůvodnil výrok napadeného rozsudku o nákladech řízení, když uvedl, že procesně úspěšný žalovaný by podle § 60 odst. 1 s. ř. s. měl vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, ovšem tohoto práva se vzdal. Podle ustálené judikatury totiž nelze správnímu orgánu přiznat

náhradu nákladů řízení (a to ani v případech, je-li zastoupen advokátem), protože schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí v řízení před soudem je integrální součástí řádného výkonu státní správy, k němuž je správní orgán dostatečně vybaven. Rozhodnutí o nákladech řízení proto mělo být zdůvodněno tím, že žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

Kasační námitka stěžovatele, podle níž mělo řízení, které s ním správce daně vedl, fakticky charakteristické rysy provádění daňové kontroly, přestože formálně správce daně zahájil vytykáací řízení, není podle názoru Nejvyššího správního soudu důvodná.

Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.8.2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž je - podle svého systematického zařazení v daňovém řádu - dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení.

Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Následující odstavce § 16 daňového řádu vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. Ukončena je sepsáním a projednáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vplynuvších. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly musí obsahovat výsledek zjištění, tedy úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné vyměření či doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně samotné. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že platební výměr ani dodatečný platební výměr neobsahují odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu vyměření či doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, publikovaném pod č. 63/2003 Sb.n.u.ÚS, tak,

že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním, a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly daň doměřil, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o institut zařazený v obecných ustanoveních daňového řádu, tudíž použitelný v jakékoliv fázi daňového řízení.

Naproti tomu § 43 daňového řádu upravuje vytýkácí řízení jako součást vyměřovacího řízení a vztahuje se na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost. Smyslem vytýkácího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkácí řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní, tedy dosažení cíle daňového řízení, vyjádřeného v § 2 odst. 2 daňového řádu. Vytýkácí řízení jako součást vyměřovacího řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout poté, co daňový subjekt podá daňové přiznání. Protože vytýkácí řízení předchází v zákonem vymezených případech dle § 43 odst. 1 daňového řádu vyměření daně, nelze je poté, co správce daně daň již vyměřil, zahájit. Přípustné použití § 43 daňového řádu upravuje výslovně pouze § 50 odst. 4 tohoto zákona, který stanoví, že odvolací orgán je oprávněn použit i v odvolacím řízení (a to především je-li uplatňován postup dle odst. 3 citovaného ustanovení) přiměřeně ustanovení § 43 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 81, publikovaný pod č. 647/2005 Sb. NSS).

Podle § 43 odst. 1 daňového řádu, ve znění relevantním pro věc stěžovatele (tj. před novelizací provedenou zákonem č. 270/2007 Sb.), platilo, že *„vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal“*.

Rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, dovodil, že *„již ze samotného znění citovaného ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. [...] Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzeních existuje, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a*

vyjádření a doložit požadované skutečnosti, která vyplývá z § 43 odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 daňového řádu nezákonností, jež nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. podkladem pro vyměření daně) a výjimečně může podle okolností mít i povahu nezákonného zásahu“. Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení.

Zákon nestanoví pochybnost správce daně jako podmínku pro zahájení vytykácího řízení náhodou. Povaha tohoto řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto také § 43 odst. 1 daňového řádu předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, jenž umožňuje naplnit smysl a účel vytykácího řízení, kterým je v této jeho fázi především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil, resp. odstranil. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu proto ve zmiňovaném usnesení uzavřel, že „*předmět vytykácího řízení je (například na rozdíl od daňové kontroly) vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně – jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat, resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil*“.

Nejvyšší správní soud tedy musí nejprve konstatovat, že závěr krajského soudu, podle něhož vzhledem k tomu, že se v projednávané věci se vytykácí řízení uskutečnilo ještě předtím, než byla stěžovateli správcem daně pravomocně vyměřena daň, již jen z tohoto důvodu nepřicházelo v úvahu provedení daňové kontroly, je mylný. Zatímco vytykácí řízení, jak již bylo řečeno, předchází vyměření daně a nelze je zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil, daňová kontrola je univerzálním kontrolním postupem, jímž lze základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně zjistit jak před vyměření daně, tak i prověřit poté, co již byla vyměřena (srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 139, www.nssoud.cz). Krajský soud však přes tento nesprávný závěr posoudil z celkového hlediska příslušnou žalobní námitku správně, když dospěl k závěru o její nedůvodnosti. Dílčí nesprávné důvody pak Nejvyšší správní soud může v intencích usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS, korigovat vlastním právním názorem.

V právu veřejném je nutno vycházet ze zásady vyjádřené v čl. 2 odst. 2 Listiny, podle níž lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Význam tohoto ustanovení spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl podle čl. 4 odst. 4 Listiny).

Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon, při zachování všech základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě. Správce daně tedy není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k vyměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu. Jakkoli tedy lze daň vyměřit jak v rámci vytykácího řízení, tak v rámci daňové kontroly, je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů. Vytykácí řízení může sloužit jen k odstranění konkrétních pochybností správce daně o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Není-li splněna podmínka existence těchto pochybností, je možné zahájit a provést pouze daňovou kontrolu při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud z obsahu správních spisů zjistil, že správce daně po podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2003 zahájil výzvou ze dne 21. 5. 2004 u stěžovatele ještě před vlastním vyměření daně vytykácí řízení. Stěžovatel totiž ve zmíněném daňovém přiznání v položce označené „nákup zboží“ vykázal jako výdaje související s příjmy částku 775 000 Kč. V té době však již správce daně u stěžovatele prováděl daňovou kontrolu ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000 a 2001, v rámci které nabyl pochybnost o tom, zda stěžovatelem v příslušných daňových přiznáních uplatněné výdaje byly v daných zdaňovacích obdobích skutečně vynaloženy, a to na údajné subdodávky služeb, tj. zda se vskutku jednalo o uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně totiž v té době získal informace o některých obchodních partnerech stěžovatele, vzhledem ke kterým se důvodně domníval, že tyto osoby stěžovateli předmětné služby nedodávaly ani v letech následujících. Konkrétně o společnosti PSS bylo správci daně známo, že tato společnost je nekontaktní, ve svém sídle fakticky nesídlí, přičemž od roku 2000 nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Správce daně tedy stěžovatele vyzval, aby odstranil popsane pochybnosti tím, že specifikuje položku „nákup zboží“ ve výši 775 000 Kč, a v případě, že tato položka obsahuje zaplacené subdodávky prací, pak předloží faktury k těmto subdodávkám. V odpovědi na tuto výzvu stěžovatel specifikoval položku „nákup zboží“ tak, že se jedná o zaplacení dodavatelské práce ve výši 715 000 Kč a ostatní související náklady ve výši 60 000 Kč, a předložil požadované faktury, a to mj. fakturu č. FV231203/1 od společnosti PSS za ekonomické rozbory a finanční analýzy provedené v roce 2003. Správce daně se následně zaměřil ve vytykáčím řízení již jen na prověřování tohoto výdaje.

Vzhledem k uvedenému se tedy Nejvyšší správní soud musí ztotožnit se závěrem krajského soudu, že v daném případě bylo se stěžovatelem vedeno vytykácí řízení. Argumentace stěžovatele, ze které dovozuje, že šlo ve skutečnosti o provádění daňové kontroly, neobstojí. Předně není pravdivé tvrzení stěžovatele, že předmětem tohoto řízení byly i další hospodářské operace v jeho účetnictví, zejména výdaje na dodávky služeb od jiných dodavatelů. Stěžovatelem zmiňovaná dožádání se totiž uskutečnila zjevně v rámci již zmíněné daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2000 a 2001, o čemž svědčí bezesporu i to, že jednotlivá dožádání jsou datována ke dni 20. 5. 2004,

zatímco vytykáací řízení bylo zahájeno až posléze, tj. ke dni 21. 5. 2004. Jakkoli lze dále přisvědčit stěžovateli, že samotný institut předvolání podle § 29 daňového řádu neumožňuje správci daně uložit předvolané osobě povinnost předložit účetnictví a že správce daně ostatně není ve vytykáacím řízení oprávněn jeho předložení vyžadovat [na rozdíl od daňové kontroly, kde tuto povinnost daňovému subjektu ukládá ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu], je Nejvyšší správní soud názoru, že takové pochybení správce daně s ohledem na jeho povahu nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. V případě nesplnění tohoto nezákonného požadavku by stěžovatel toliko nebyl povinen nést negativní následky ve smyslu § 44 daňového řádu. Uvedené pochybení pak rozhodně nečiní z vytykáacího řízení daňovou kontrolu. Pro objektivní posouzení charakteru správcem daně použitého procesního postupu je v tomto směru rozhodující obsah výzvy ze dne 21. 5. 2004, jejímž účelem bylo umožnit daňovému subjektu, aby reagoval na podezření správce daně a rozptýlil jeho pochybnosti, resp. odstranil vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti tak, aby mu mohla být daň řádným způsobem vyměřena. Prováděné řízení u stěžovatele proto mělo charakter vytykáacího řízení podle § 43 daňového řádu, nikoliv charakter daňové kontroly.

Pokud jde o stížní námitku vztahující se k ukončení vytykáacího řízení, konstatuje Nejvyšší správní soud, že ustanovení obecné části daňového řádu upravují mimo jiné i zásady daňového řízení, jež je nutno uplatňovat v kterékoli jeho fázi. Stanoví-li § 2 odst. 9 daňového řádu povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoli v řízení, je-li jeho předmětem správné stanovení nebo vybrání daně, přičemž není rozhodné, děje-li se tak v rámci vytykáacího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo *expressis verbis* v ustanovení zvláštní části zákona uvedeno. Právo vyjádřit se před ukončením vytykáacího řízení k jeho výsledku, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, jakož i ostatní práva součinnosti, nepochybně daňovému subjektu náleží i bez výslovného odkazu v § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu. Právo daňového subjektu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům vyplývá rovněž z čl. 38 odst. 2 Listiny [k obdobným závěrům dospěl zdejší soud již ve stěžovatelem zmiňovaném rozsudku ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, a to ohledně práva daňového subjektu klást svědkům otázky při jednání podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu].

Zákonodárce navíc novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 270/2007 Sb., s účinností ode dne 31. 10. 2007 vložil do § 43 druhého odstavce mj. větu třetí, která zní: „*V průběhu vytykáacího řízení má daňový subjekt práva přiměřeně podle § 16 odst. 4 a výsledek vytykáacího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8*“. Novela tedy postavila najisto, že daňový subjekt má vskutku i ve vytykáacím řízení mj. právo vyjádřit se k výsledku tohoto řízení, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Uvedený legislativní vývoj naznačuje, že zákonodárce měl zájem na zvýšení právní jistoty daňových subjektů a jejich procesního komfortu. Ve světle tohoto legislativního vývoje by bylo zcela absurdní, pokud by Nejvyšší správní soud předchozí znění § 43 daňového řádu vykládal k tíži daňových subjektů tak, že jim zmiňované právo nepříslušelo.

Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 7. 3. 2005, jenž předcházел vydání platebního výměru ze dne 14. 3. 2005, č. j. 6285/05/134970/1424, vyplývá, že správce daně

stěžovatele s důvody, které jej vedly k neuznání předmětného výdaje (uvedenými toliko v úředním záznamu ze dne 14. 3. 2005, č. j. 6258/05/134970/1424), neseznámil. V posuzované věci je ovšem podstatné, že tento vadný procesní postup správce daně byl odstraněn v průběhu odvolacího řízení v souladu s § 50 odst. 3 větou čtvrtou daňového řádu, podle níž může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Stalo se tak výzvou správce daně ze dne 21. 6. 2006, ve které byl stěžovatel seznámen s důvody, proč dosud předloženými doklady neprokázal skutečné provedení fakturovaných služeb ani jejich zaplacení, a ve které byl současně stěžovatel vyzván k předložení či navržení nových důkazních prostředků, k čemuž mu také správce daně stanovil lhůtu. Za situace, kdy stěžovatel ve stanovené lhůtě ani posléze žádné další důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhl, se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nebyl zkrácen na svém právu vyjádřit se k výsledku vytýkácího řízení, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, když postupem správce daně v odvolacím řízení byla tato práva stěžovateli materiálně zajištěna.

Nejvyšší správní soud dále neshledal důvodnou ani kasační námitku nesprávného posouzení vlivu nezákonně provedeného výsledku svědka Milana Bělohradského na zákonnost napadeného rozhodnutí o věci samé. Předně je třeba konstatovat, že krajský soud jasně a srozumitelně vysvětlil, proč narozdíl od věcí vedených pod sp. zn. 57 Ca 22/2007 a sp. zn. 30 Ca 22/2007 nepovažoval v projednávaném případě procesní vadu, spočívající v neuvědomění stěžovatele o výsledku svědka Milana Bělohradského, za důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. K tomu zdejší soud již jen ve stručnosti odkazuje na správní spis. Z něj je zřejmé, že obsah předmětného výsledku provedeného dne 19. 3. 2004 před dožádaným Finančním úřadem v Tanvaldě sice ve spojení s dalšími výše uvedenými skutečnostmi fakticky vzbudil ve správci daně pochybnost o pravdivosti údajů uvedených stěžovatelem v podaném daňovém přiznání, jako důkaz však při vlastním posouzení věci použit nebyl. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí totiž správně vycházel z předpokladu, že v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu bylo povinností stěžovatele prokázat v daném vytýkáčím řízení svá tvrzení. Při posouzení věci tudíž zohlednil především důkazy, které v tomto řízení předložil právě stěžovatel. Tyto důkazy ovšem, jak krajský soud podrobně vysvětlil, tvrzení stěžovatele dostatečně neprokázaly. Předmětný výslech byl naopak proveden v rámci daňové kontroly probíhající u stěžovatele ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2000 a 2001, a to více jak dva měsíce před tím, než bylo přezkoumávané vytýkáčím řízení zahájeno. Jakkoli zdejší soud souhlasí se stěžovatelem, že provedení důkazu výpovědi svědka Milana Bělohradského by pro posouzení věci mohlo být podstatné, bylo s ohledem na povinnost důkazní na stěžovateli, aby provedení takového důkazu v rámci vytýkácího řízení navrhl, což ovšem stěžovatel neučinil.

Jeho tvrzení, že tento důkaz hodlal navrhnout až poté, kdy se domůže svého práva seznámit se s informacemi, které o jeho osobě a ekonomických aktivitách shromáždily správní orgány, pak zdejší soud vnímá jako ryze účelové. Stěžovatel byl k předložení důkazů, které by odstranily pochybnosti správce daně ohledně správnosti a průkaznosti stěžovatelem vykázaného základu daně z příjmů za rok 2003, opakovaně vyzván. Naposledy se tak stalo výzvou ze dne 21. 6. 2006, v níž mu správce daně k předložení či navržení dalších důkazů stanovil lhůtu. Stěžovatel však důkaz výsledkem svědka pana

Milana Bělohradského ve stanovené lhůtě nenavrhл, přestože fakticky mu v takovém úkonu nic nebránilo.

Na uvedené lze navázat při posouzení další stížní námitky týkající se hodnocení výpovědi svědka Ing. Vladislava Bízka, CSc. Zdejší soud nejprve ze správního spisu konstatuje, že předmětný výslech byl z iniciativy správce daně (tedy nikoli na návrh stěžovatele) proveden dne 8. 9. 2005, a to v rámci daňové kontroly prováděné u stěžovatele ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000 a 2001. Stěžovatel byl výslechu přítomen. Z jeho obsahu pak vyplývá, že Ing. Vladislav Bízek, CSc., jednatel společnosti DHV CR, spol. s r.o., sice potvrdil, že stěžovatel byl obchodním partnerem této společnosti, zároveň ovšem vypověděl, že společnost PSS vůbec neznal a nemohl tudíž potvrdit, že by tato společnost stěžovateli dodávala služby spočívající ve vypracování ekonomických rozborů a finančních analýz, které stěžovatel posléze využíval při poskytování konzultačních a expertních služeb společnosti DHV CR, spol. s r. o.

Lze souhlasit se stěžovatelem, že se žalovaný nesprávně vyjádřil, když v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že předmětný výslech pana Vladislava Bízka, CSc. svědčí o neprovedení služeb ze strany společnosti PSS pro stěžovatele. Takové pochybení žalovaného ovšem dle názoru Nejvyššího správního soudu nemohlo ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí. Jak totiž krajský soud při posouzení příslušné žalobní námitky správně konstatoval, nebylo s ohledem na povinnost důkazní, která ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu v dané situaci tížila stěžovatele, úkolem žalovaného vyvracet tvrzení stěžovatele a dokazovat, že tato tvrzení nejsou správná. Toho si ostatně byl vědom i sám žalovaný, když na straně 6 žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl. V tomto směru je tedy v dané věci podstatné, že předmětná výpověď nikterak tvrzení stěžovatele nepotvrdila.

Ani námitku stěžovatele, podle níž je nesrozumitelná a nepřezkoumatelná úvaha krajského soudu, že fakturou č. FV231203/1 a výdajovým pokladním dokladem neprokázal, že od něj společnost PSS přijala částku 244 000 Kč, Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal. Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, jakými úvahami byl krajský soud veden při hodnocení uvedených dokladů. Náležitě vyložil, proč tyto doklady nebyly dostatečným podkladem pro uznání předmětného výdaje. Zcela správně konstatoval, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemohou být ani daňové doklady obsahující všechny stanovené náležitosti použity jako důkaz o plnění v nich deklarovaném, není-li dalšími důkazními prostředky prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. V daném případě stěžovatel jiné přesvědčivé důkazy nepředložil, navíc dle faktury mělo dojít k její úhradě převodem, zatímco stěžovatel tvrdil a snažil se doložit pokladním dokladem, že částku 244 000 Kč zaplatil v hotovosti. Stěžovatel ovšem vlastní výdajový pokladní doklad nepředložil, pouze výdajový doklad společnosti PSS, jež měla ovšem vystavit, pokud by skutečně přijala zmíněnou částku, doklad příjmový, nikoliv výdajový. Navíc předložený pokladní doklad nemá, jak konstatovaly finanční orgány i krajský soud, stanovené náležitosti. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatel dosud neprokázal, že společnosti PSS uhradil za služby údajně poskytnuté v roce 2003 celkovou částku 244 000 Kč včetně DPH ani že tyto služby byly fakticky touto společností poskytnuty.

Důvodem zrušení rozsudku krajského soudu není ani to, že se krajský soud přímo nevyjádřil k žalobní argumentaci stěžovatele obtížností prokazování poskytnutí „nemateriálních“ služeb. Jak Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, není povinností krajského soudu reagovat na každý dílčí argument či tvrzení uvedené v žalobě, pokud se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádá se všemi žalobními body. V daném případě krajský soud zcela dostatečně vysvětlil, proč nepřisvědčil žalobní námitce stěžovatele, podle níž stěžovatel v daňovém řízení prokázal jím uváděné skutečnosti týkající se sporného daňového výdaje, a nebylo tedy nezbytně nutné, aby se výslovně vyjadřoval i ke zmíněnému dílčímu argumentu, který stěžovatel uplatnil v rámci dané žalobní námítky.

Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že právě problematičnost v prokazování uskutečnění, ale naopak i neuskutečnění některých služeb, které nemusí mít vždy konkrétní materiální výstupy, vede k tomu, že vykazování výdajů na takové služby je častým způsobem krácení daní. V těchto případech tedy je, jak opakovaně judikoval Nejvyšší správní soud, v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb cíleně shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k poskytnutí takových služeb skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace těchto služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. V souvislosti se zprostředkovatelskými službami Nejvyšší správní soud uvedl např. ve svém rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, www.nssoud.cz, následující: *„Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.“* Obdobné závěry platí i pro účely stěžovatelem uplatněných daňových výdajů v rámci daňového přiznání k dani z příjmů, a to právě ve vztahu k tvrzeným službám, které pro stěžovatele měla zajišťovat společnost PSS a které měly stěžovateli podle jeho tvrzení umožnit splnit jeho smluvní závazky vůči společnosti DHV CR, spol. s r. o. Jak již bylo řečeno, stěžovatel důkazy postačující k prokázání těchto svých tvrzení dosud nepředložil.

Konečně kasační námitka týkající se zdůvodnění výroku o nákladech řízení je ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná, neboť směřuje jen proti důvodům rozhodnutí, proto se jí Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat.

Nejvyšší správní soud ovšem musel přisvědčit některým z námitek stěžovatele týkajících se nahlížení do spisu dle § 23 daňového řádu.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 13. 9. 2006 se ke správci daně dostavil zástupce stěžovatele a žádal o nahlédnutí do spisu. Správce daně této žádosti zčásti vyhověl, když zástupci stěžovatele umožnil nahlédnout do příslušných daňových spisů týkajících se daňových povinností stěžovatele, a to v rozsahu, který je seznatelný z úředního záznamu č. j. 18483/06/134930/2852 vyhotoveného správcem daně téhož dne. V něm je uvedeno, že správce daně umožnil zástupci stěžovatele nahlédnout do části spisu týkající se daňové registrace, a dále do částí týkajících se daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob. Zároveň zde správce daně uvedením příslušných pořadových čísel označil listiny,

které s odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu z nahlédnutí vyloučil. V průběhu nahlížení do spisu byl rovněž vyhotoven protokol o ústním jednání č. j. 18484/06/134930/2852, v němž je zachyceno vyjádření zástupce stěžovatele, že s rozsahem, ve kterém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu, nesouhlasí. Z protokolu mimo jiné vyplývá, že zástupce stěžovatele konkrétně označil pořadová čísla písemností, jež mu nebyly zpřístupněny, přičemž zároveň uvedl, že mu správce daně sdělil, že důvodem pro vyloučení těchto písemností z nahlížení je ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu. S takový odůvodněním ovšem zástupce stěžovatele nesouhlasil a považoval je za nedostatečné. Navíc uvedl, že korespondence mezi Finančním úřadem v Horažďovicích a jinými správci daně není korespondencí s jinými státními orgány ve smyslu § 23 odst. 2 věty první daňového řádu. Dále zástupce stěžovatele doslovně sdělil do protokolu následující: „*Odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu bude doplněno samostatným podáním.*“

Ze správního spisu dále vyplývá, že stěžovatel následně adresoval správci daně podání datované ke dni 21. 9. 2006 a označené jako „*Stížnost na postup správce daně dle § 175 zák. 500/2004 Správní řád a § 99 zák. 337/1992 o správě daní a poplatků*“. V tomto podání se stěžovatel domáhal toho, aby správce daně vydal o rozsahu, ve kterém omezil jeho právo nahlížet do spisu, rozhodnutí ve smyslu § 32 daňového řádu. Stěžovatel vytýkal v tomto ohledu správci daně nezákonnou nečinnost, v důsledku které stěžovatel nemůže hájit svá práva v rámci odvolacího řízení podle § 23 odst. 4 daňového řádu, když odvoláním je z povahy věci možné napadnout toliko rozhodnutí. Tuto stížnost ovšem správce daně s odkazem na § 21 odst. 6 daňového řádu posoudil jako odvolání, což také stěžovateli oznámil. Stěžovatel se proti takovému posouzení jeho podání ohradil písemností ze dne 8. 12. 2006 označenou „*Stížnost proti překvalifikování naší stížnosti na odvolání*“. I posledně zmíněné podání správce daně s poukazem na jeho obsah kvalifikoval jako doplnění odvolání. Žalovaný pak odvolání proti rozsahu, v jakém bylo stěžovateli umožněno nahlédnout do spisu, rozhodnutím ze dne 16. 3. 2007, č. j. 2742/07-1500-402143, zamítl.

Ustanovení § 23 daňového řádu, ve znění účinném v době nahlížení do spisu stěžovatele, stanovilo:

(1) *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 pořádit úřední záznam.*

(2) *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.*

(3) Na žádost daňového subjektu pořídí správce daně ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde to bylo povoleno, doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených, ověří jejich shodu s originálem, vyznačí na nich účel jejich užití a vydá daňovému subjektu.

(4) Nesouhlasí-li daňový subjekt s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout, může se odvolat do patnácti dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou, která směřuje k vadnému postupu správce daně, který dle tvrzení stěžovatele nevydal o rozsahu, ve kterém omezil jeho právo nahlížet do spisu, rozhodnutí ve smyslu § 32 daňového řádu, resp. omezil rozsah nahlížení do spisů toliko ústně.

Již v rozsudku ze dne ze dne 24. 3. 2005, č. j. 7 Afs 9/2003 - 94, publikovaném pod č. 1080/2007 Sb. NSS, na který navazuje i stěžovatelem zmiňovaný rozsudek ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 - 73, zdejší soud dospěl k závěru, že s ohledem na okolnost, že v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze rozhodnutím, je úkon, kterým správce daně omezí právo daňového subjektu nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, nutně rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu a jako takový musí obsahovat základní náležitosti stanovené v odst. 2 téhož ustanovení. Tento závěr pak koresponduje se skutečností, že podle § 23 odst. 4 daňového řádu se může daňový subjekt odvolat, pokud nesouhlasí s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout.

V posuzované věci je ze správního spisu zjevné, že správce daně rozhodl o rozsahu, ve kterém stěžovateli omezil právo nahlédnout do spisu, v rámci ústního jednání se zástupcem stěžovatele konaném dne 13. 9. 2006. Za rozhodnutí ve smyslu § 32 daňového řádu v daném případě ovšem nelze považovat protokol o tomto ústním jednání ze dne 13. 9. 2006, č. j. 18484/06/134930/2852, neboť, jak z jeho obsahu přímo vyplývá, byl tento protokol sepsán na žádost zástupce stěžovatele a jsou v něm zachycena toliko vyjádření tohoto subjektu. Průběh nahlížení do spisu, včetně označení písemností, do kterých zástupci stěžovatele nebylo umožněno nahlédnout, ovšem správce daně zachytil v úředním záznamu vyhotoveném téhož dne. Byť tento úřední záznam nemá některé náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 daňového řádu, je nutno ho v daném případě z materiálního hlediska považovat za rozhodnutí ve smyslu tohoto ustanovení, neboť stanoví, v jakém rozsahu bylo stěžovateli odepřeno nahlédnout do spisu. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že v daném případě neexistovalo rozhodnutí, proti němuž by bylo možné podat dle § 23 odst. 4 daňového řádu odvolání, na druhé straně je nutno konstatovat procesní pochybení správce daně, neboť jeho rozhodnutí, kterým omezil přístup stěžovatele k některým listinám v daňovém spisu, postrádalo náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 daňového řádu.

Navíc v posuzovaném případě nelze ze spisu zjistit, zda byl stěžovateli stejnopis úředního záznamu na místě předán či jinak doručen, či zda s ním byl stěžovatel alespoň seznámen. Byť je ze zmiňovaného protokolu o ústním jednání v souvislosti s nahlížením do spisu zřejmé, že správce daně stěžovateli sdělil pořadová čísla listin, k nimž mu byl odepřen přístup, stejně jako stručné zdůvodnění tohoto postupu, tj. odkaz na § 32 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel tvrdí, že se samotným úředním záznamem seznámen nikdy

nebyl. Tomu ostatně nasvědčuje i skutečnost, že předmětný úřední záznam byl v té době v aktuálním spisovém protokolu zařazen pod číslem 97, přičemž se v úředním záznamu uvádí, že v dané části byl daňový spis zástupci stěžovatele zpřístupněn pouze v rozsahu pořadových čísel 10 až 94.

Ani toto další pochybení správce daně spočívající v tom, že stěžovateli řádně nedoručil své rozhodnutí o omezení nahlížení do spisu, ovšem nevylučovalo, aby stěžovatel proti takovému rozhodnutí podal odvolání. U odvolání proti rozhodnutí ve věci nahlížení do spisu se totiž neuplatní obecná lhůta pro podání odvolání uvedená v § 48 odst. 5 daňového řádu, tj. třicet dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, ale speciální lhůta uvedená v § 23 odst. 4 daňového řádu, tj. patnáct dnů ode dne, kdy daňový subjekt do spisu nahlížel. V daném případě je pak třeba v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2005, č. j. 7 Afs 9/2003 - 94, konstatovat, že vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl správcem daně řádně poučen o možnosti podat odvolání, byl oprávněn odvolání podat ve lhůtě šesti měsíců ode dne nahlížení do spisu (§ 32 odst. 4 ve spojení s § 23 odst. 4 daňového řádu).

Nejvyšší správní soud vzhledem k výše citovanému vyjádření zástupce stěžovatele zachycenému v protokolu č. j. 18484/06/134930/2852, vychází z toho, že stěžovatel včasné odvolání proti rozhodnutí ve věci nahlížení do spisu prostřednictvím svého zástupce skutečně podal, a to právě ústní formou do protokolu (viz § 48 odst. 3 daňového řádu) již během jednání se správcem daně dne 13. 9. 2006, byť ve svých následujících podáních tvrdil opak. Z uvedeného protokolu však jednoznačně vyplývá, že zástupce stěžovatele hodlal odvolání následně doplnit samostatným podáním, nelze tedy než za samotné toto odvolání považovat právě zmiňované ústní vyjádření nesouhlasu s rozsahem, v jakém mu bylo správcem daně umožněno nahlédnout do spisu, zachycené v protokolu č. j. 18484/06/134930/2852. Pokud měl stěžovatel v úmyslu následně svůj postup v dané věci změnit, měl možnost vzít podané odvolání v souladu s § 48 odst. 8 a 9 daňového řádu zpět, to však neučinil. Pochybení žalovaného tedy nelze spatřovat v pouhé skutečnosti, že o odvolání stěžovatele meritorně rozhodl.

Již správce daně ovšem zatížil svůj postup ve věci nahlížení do spisu další procesní vadou, když své rozhodnutí o omezení rozsahu nahlížení do spisu (v nesprávné formě úředního záznamu) také zcela nedostatečně zdůvodnil pouhým odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu. Podrobnější zdůvodnění odepření přístupu k jednotlivým listinám poskytl ve svém rozhodnutí ze dne 16. 3. 2007, č. j. 2742/07-1500-402143, až žalovaný, který ovšem naopak přidal další procesní pochybení spočívající v tom, že o odvolání stěžovatele proti rozsahu nahlédnutí do spisu rozhodl až po rozhodnutí o věci samé, tedy po té, kdy žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru správce daně. Tím odňal oprávněnému prostředku proti postupu správce daně ve věci nahlížení do spisu v podstatě jakýkoli význam, neboť i v případě pro stěžovatele příznivého rozhodnutí žalovaného o jeho právu nahlížet do spisu, by následné využití tohoto práva nemohlo nijak stěžovateli pomoci v rámci daňového řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, které již v tu dobu bylo pravomocně skončeno.

Veškeré tyto vady daňového řízení však mohou být důvodem zrušení žalobou napadeného rozhodnutí ve věci daňové povinnosti stěžovatele jen tehdy, pokud mohly mít

ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. za následek nezákonnost tohoto rozhodnutí. Krajský soud se tedy měl zabývat především tím, zda byl skutečně v rozporu s § 23 odst. 1 a 2 daňového řádu stěžovateli odepřen přístup k některé z listin v daňovém spisu, která obsahuje skutečnosti relevantní pro rozhodnutí žalovaného (srov. zmiňovaný rozsudek ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 - 73), a zda tedy případně byla takovým postupem finančních orgánů stěžovateli ztížena jeho procesní pozice v daném řízení, zejména jeho možnost navrhnout důkazy pro svá tvrzení ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2003 či se vyjadřovat k důkazům, příp. jiným podkladům pro rozhodnutí, které ve věci shromáždil správce daně. Je třeba dát za pravdu stěžovateli, že tomuto úkolu krajský soud nedostál.

V první řadě musí Nejvyšší správní soud odmítnout argumentaci krajského soudu, podle níž krajský soud nemohl posoudit důvodnost námitky týkající se nahlížení do spisů, neboť stěžovatel v žalobě pouze obecně namítal, že nesouhlasí s rozsahem omezení práva nahlížet do spisů, aniž by specifikoval konkrétní listiny, do nichž mu správce daně upřel právo nahlédnout, a jakým způsobem to negativně ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí. Za situace, kdy stěžovatel nevěděl, čeho se týkají jednotlivé listiny, k nimž mu byl odepřen přístup, neboť mu to správce daně nesdělil a z pouhého spisového protokolu, který správce daně stěžovateli poskytl, nebyly tyto skutečnosti dostatečně patrné, nelze stěžovateli vytýkat, že jeho žalobní námitky zůstaly v obecné rovině. Rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozsahu nahlížení do spisů, obdržel stěžovatel až dodatečně, navíc ani v tomto rozhodnutí nejsou jednotlivé listiny podrobně specifikovány.

V dalším se pak krajský soud omezil na pouhé konstatování, podle něhož je ze spisu nepochybné, že stěžovateli bylo do tohoto spisu umožněno nahlédnout před vydáním rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 14. 3. 2005, č. j. 6285/05/134970/1424, a to v mezích § 23 daňového řádu, tzn. že mu nebylo umožněno nahlížet např. do úřední korespondence s jinými státními orgány, poznámek správce daně apod., přičemž rozsah nahlížení byl zaznamenán v příslušném úředním záznamu založeném ve spisu a krajský soud v tomto směru nezjistil žádné pochybení.

Tato úvaha je z hlediska existující judikatury k § 23 odst. 2 daňového řádu zcela nedostatečná. Toto ustanovení upravuje určité výjimky z práva daňového subjektu nahlížet do spisů týkajících se jeho daňových povinností. Nejedná se však o výjimky absolutní, neboť při splnění zákonných podmínek může správce daně povolit daňovému subjektu nahlédnout i do podkladů uvedených v § 23 odst. 2 větě první daňového řádu. Těmito podmínkami jsou, jak vyplývá z textu příslušného ustanovení, zachování zájmů jiného daňového subjektu, příp. jiných osob zúčastněných na řízení, a dále skutečnost, že je nahlížení nutné pro další průběh daňového řízení.

K výkladu a možnostem použití § 23 odst. 2 daňového řádu se vyjádřil i Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, publikovaném pod č. 74/2006 Sb.n.u.ÚS, uvedl následující:

„Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny.

Jak již Ústavní soud v minulosti mnohokrát uvedl, z doktríny materiálního právního státu, která nalezla svůj praktický výraz v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, vyplývá priorita jednotlivce před státem. Obecně tedy platí, že je to jednatel, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR. Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nálezy č. 143, str. 271 a násl.), a je to také jednatel, 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.

Ústavní soud ve shora citovaném nálezu dospěl k závěru, že toto ustanovení z hlediska ústavního ob stojí, avšak za předpokladu jeho ústavně konformní interpretace. Za ústavně konformní interpretaci lze přitom označit pouze takovou, která vyhoví shora uvedenému testu, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“

Na tyto zásady ve své rozhodovací praxi při výkladu § 23 odst. 2 daňového řádu navázal i zdejší soud, když opakovaně judikoval, že dané ustanovení je třeba vykládat tak, že daňovému subjektu *musí* být umožněno nahlédnout do všech podkladů, jež jsou součástí spisů týkajících se jeho daňových povinností, tedy i do veškerých podkladů uvedených v § 23 odst. 2 větě první daňového řádu, a to v rozsahu, v jakém to umožňuje věta druhá téhož ustanovení zákona, podle které platí, že 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 (k tomu viz rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, publikovaný pod č. 1567/2008 Sb. NSS, a dále rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

Vyloučení písemností, jež je součástí daňového spisu, z nahlížení, tedy nelze zdůvodnit pouhým obecným odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu a na jednotlivé kategorie uvedené ve větě první zmíněného ustanovení bez toho, aniž by byla každá taková listina dostatečně specifikována, aby bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje a proč spadá do některé z těchto kategorií dle § 23 odst. 2 věty první daňového řádu, a hlavně aniž by bylo zároveň přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti ve smyslu § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Rozsudek krajského soudu je tudíž v uvedené části třeba hodnotit jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v uvedeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Plzni tedy zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 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 17. září 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu