

PROJEVY PRÁVA NA INFORMACE V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

TOMÁŠ ROZEHNAL - DAVID JEROUŠEK

Masaryk University, Faculty of Law, the Czech Republic

Abstract in original language:

Úmyslem autorů článku je upozornit na projevy práva na informace v daňovém řízení. Jelikož nelze tuto materii shrnout do jednoho krátkého příspěvku, zaměřili se autoři na rozbor nejvýznamnějších institutů, v jejichž rámci se právo na informace realizuje. Analýzou těchto institutů došli autoři k závěru, že právo na informace je v daňovém řízení aplikováno a to v důsledku postupu správců daně nebo judikatorní činnosti obecných soudů

Key words in original language:

Nahlížení do spisu; daňová kontrola; neveřejná část spisu; poučovací povinnost.

Abstract:

The aim of the article is to search the influence of the Right to Information on the tax proceedings. The Right to Information is the basic human right concretely contained in the part of Political Rights of the Charter of Fundamentals Rights and Freedoms. This right is contained in the Tax Administration Act (Act no. 337/1992 Coll) quite sporadically. For that reason it is necessary to analyse some specific tax proceedings institutes and try to find if the Right to Information is applicated in general.

Key words:

Tax proceedings; acces to the files; tax audit; non public part of the tax file; advice duty.

1. ÚVOD

Úmyslem autorů článku je upozornit na projevy práva na informace v daňovém řízení. Jelikož nelze tuto materii shrnout do jednoho krátkého příspěvku, zaměřili se autoři na rozbor nejvýznamnějších institutů, v jejichž rámci se právo na informace realizuje.

Letmým pohledem do zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) lze zjistit, že právo na informace je výslovně zmíněno ve dvou ustanoveních daného zákona. Konkrétně jde o ust. § 34a a 34d. První se věnuje informační povinnosti správce daně, kdy je tento povinen zveřejňovat určité informace a to zejména na úřední desce. Jde o informace typu úředních hodin a možností podávání elektronických podání v daňovém řízení. Druhé ustanovení se zabývá otázkou tzv. daňových informačních schránek, které obsahují informace o osobním daňovém účtu daňového subjektu a obsahu daňových spisů. Existence těchto schránek závisí čistě na technických možnostech správce daně a informace o nich se zveřejňují způsobem stanoveným v ust. § 34a ZSDP. Nutno poznamenat, že i přes určité potíže technického rázu, je zřízení daňových informačních schránek, kdy má daňový subjekt dálkový přístup k daňovému spisu, významným krokem k modernizaci daňové správy a realizaci práva na informace.

Jak je tedy vidno, problematika poskytování informací je ZSDP výslovně řešena pouze ze základního pohledu, když jsou exaktně specifikovány oblasti, kdy je správce daně povinen poskytovat informace o své činnosti směrem k daňovému subjektu. V obecných zásadách

daňového řízení obsažených v ust. § 2 ZSDP není právo na informace vyjádřeno vůbec. Toto právo je třeba odvozovat z předpisů nejvyšší právní síly, konkrétně z čl. 17 ústavního zákona č. 23/1991 Sb., Listina základních práv a svobod (dále jen LZPS). Pro daňové řízení a činnost správce daně jsou nepochybně nejvýznamnější odst. 1 a 5 daného článku. O odst. 5 a jeho provedení již byla řeč výše, kdy ZSDP provádí dané právo prostřednictvím zmíněných dvou ustanovení. Nelze také opomenout zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Pro odst. 1 čl. 17 LZPS a jeho vztahu k daňovému řízení je klíčový nálezn Ústavního soudu IV. ÚS 359/05 ze dne 28. března 2006, kdy Ústavní soud vyložil právo na informace jako tzv. svobodu informačního určení, tedy svobodu rozhodovat o tom, jaké informace o sobě jednotlivci sdělí, a je to také jednotlivci, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo může být dle Ústavního soudu omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků. Autoři se též domnívají, že s problematikou poskytování informací v daňovém řízení nerozlučně souvisí i problematika informování daňových subjektů o jejich procesních právech, tedy problematika poučování. Vzhledem k výše uvedenému se tedy autoři rozhodli zaměřit na rozbor problematiky poučovací povinnosti, nahlížení do spisů, úředního jazyka, ukončení daňové kontroly, konkludentního vyměření daně a práva na informace v odvolacím řízení. Dle názoru a zkušeností autorů, se právě v těchto významných institucích daňového řízení projevuje vliv informační povinnosti nejvíce. Na druhou stranu nelze opomenout ani významné korektivy práva na informace v daňovém řízení a to zejména zásadu mlčenlivosti a neveřejnosti a také cíle daňového řízení uvedené v ust. § 1 odst. 2 ZSDP. Právě o vyvážení významu určité uzavřenosti daňového řízení, ochrany práv a informací daňového subjektu před třetími osobami, zájmu státu na správném a úplném stanovení daňové povinnosti a na druhé straně síly práva na informace se vedou v současné době významné spory a to nejen na půdě akademické, ale zejména soudní. Článek je zpracován v žánru empirické stati a anglosaském odborném stylu.

2. POUČOVACÍ POVINNOST

Poučovací povinnost není v daňovém řízení obecně upravena a je třeba podotknout, že právo daňových subjektů být informováni o svých procesních právech tak není zcela naplněno. ZSDP se o povinnosti poučovat zmiňuje jen v ustanoveních týkajících se možnosti odepření výpovědi, následků odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, poučení o opravném prostředku, povinnosti odstranit vady podání, povinnosti zachovávat mlčenlivost a následků nevyhovění výzvě vydané v rámci výtýkacího řízení. Kromě těchto zákonem stanovených povinností, kdy má být daňový subjekt poučen, již záleží jen na úvaze samotného správce daně o jakém právu či povinnosti daňový subjekt bude či nebude poučen. V případě absence poučení musí správce daně počítat s různými druhy nepříznivých následků. Zejména půjde o naplnění zákonných fikcí, např. v případě vadného či chybějícího poučení o možnosti podat odvolání, je možno toto odvolání podat v prodloužené lhůtě až šesti měsíců. Také v případě nevyhovění výzvě k odstranění vad podání, se má za to, že podání nebylo vůbec podáno (viz. ust. § 21 odst. 8 a 32 odst. 4 ZSDP). V tomto případě je doporučováno v souladu se zásadou součinnosti o tomto daňový subjekt alespoň neformálně vyrozumět¹. Kromě samotného

¹ Rozehnal, Tomáš, Neodstranění vad podání v daňovém řízení ve světle nejvýznamnějších procesních předpisů České republiky. In Dny veřejného práva. Brno : Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, 2007. od s. 583-590, 7 s. ISBN 978-80-210-4430-2.

rozhodnutí se daňový subjekt nejčastěji setkává s poučením, které je obsaženo v protokolu o ústním jednání. Jak již bylo naznačeno, ze ZSDP plyne, že zde by mělo být obsaženo minimálně poučení svědka a osoby přezvědne o možnosti odepřít výpověď a povinnosti vypovídat pravdivě. ZSDP sice toto právo přiznává pouze osobě svědka a osobě přezvědne, domníváme se však, že toto obecné poučení by mělo být obsahem všech protokolů o ústním jednání (pochopitelně s modifikací, protože například daňový subjekt nemá v zákoně stanovenu povinnost vypovídat pravdivě narozdíl např. od svědka). Ačkoliv zákon dále hovoří pouze o upozornění na následky odepření podpisu protokolu o ústním jednání, jde dle mého názoru o standardní povinnost poučovat o těchto následcích a rozpornost zákonné terminologie na tento fakt nemůže mít vliv. Nesmí dále chybět poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost. Osobně by autoři doporučovali poučovat i o faktu, že protokol o ústním jednání je ve smyslu ust. § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů veřejnou listinou, poučení o možnosti podat námitky proti znění protokolu či průběhu ústního jednání, popř. námitky v průběhu daňové kontroly, o možnosti vydat opis protokolu a nakonec by se autoři nevyhýbali ani odkazu na zásady daňového řízení, např. povinnosti spolupráce se správcem daně.

Závěrem k této problematice je možné souhrnně poznamenat, že právo na informace je opravdu v ZSDP rozvedeno spíše povrchně a záleží na správci daně, jakou formu a rozsah poučení zvolí. Autoři se domnívají, že poučení by mělo být spíše většího rozsahu než zákonné minimum. Pochopitelně v souladu se zásadou hospodárnosti není vhodné poučovat o všem (což ostatně také ani není realizovatelné), ale poučení by mělo odpovídat minimálně odborné úrovni daňového subjektu. Oporu pro tento názor lze nalézt v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen správní řád) a to ust. § 4 odst. 2, které upravuje poučovací povinnost ve vztahu ke správnímu řízení. Každý správní orgán by tak měl dotčené osobě poskytnout přiměřené poučení odpovídající osobním poměrům dané osoby a povaze úkonu. S ohledem na ust. § 177 správního řádu je i správce daně povinen akceptovat úpravu poučovací povinnosti alespoň v rozsahu zásady dle ust. § 4 odst. 2. Autoři se tak domnívají, že správce daně by neměl naplňovat jen základní minimum stanovené zákonem pro poučovací povinnost, ale měl by poučovat v mezích výše naznačených. Dle zkušeností autorů se tak často i v praxi děje, ale není tomu pravidlem a je tak na Ministerstvu financí jako centrálním orgánu daňové správy, aby se tento postup pravidlem stal.

3. NAHLÍŽENÍ DO SPISU

Obecně lze úvodem říci, že procesní institut nahlížení do spisu je nepochybně zásadním prostředkem, který umožňuje přístup k informacím účastníkům řízení, a to v mnoha druzích řízení, daňové řízení, coby specifické správní řízení, nevyjímaje. Zde naopak plní roli ještě zásadnější, než by se na první pohled mohlo zdát. Uvedený závěr vyplývá zejména ze specifika daňového řízení, které je ze své podstaty zásadně řízením neveřejným (viz. ust. § 2 odst. 4 ZSDP) a v neposlední řadě je řízením, které může probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem a nadto popřípadě i zcela bez jeho vědomí. Toto specifikum je dáno tím, že daňový subjekt není v mnoha případech vyrozumíván o zahájení některých úkonů v daňovém řízení, resp. tyto ani nejsou formálním způsobem zahajovány a vykonávány, což je rozdíl oproti zahájení obecného správního řízení dle ust. § 44 správního řádu. Daňové řízení je dále specifické tím, že může trvat poměrně dlouhou dobu v některých jeho stádiích (např. daňová kontrola cca 1 rok) aniž by jeho účastník byl průběžně zpravován o jeho průběhu. Je proto mnohdy jeho jediným prostředkem k přístupu k informacím ohledně s ním vedeného daňového řízení, právě využívání možnosti nahlížení do spisu. Teorie i praxe ovšem již dávno dovodily, že nahlížení do spisu je typickým oprávněním účastníka řízení, upravovaným snad

všemi existujícími procesními předpisy. Není pak dále možno opominout další specifikum daňového řízení, které se již dotýká tohoto samotného oprávnění účastníka, a to, že samotná možnost nahlížení do spisu týkajícího se daňové povinnosti účastníka (daňového subjektu) je dále limitována a omezována další zásadou daňového řízení – zásadou spočívající v tom, že všechny osoby (správce daně nevyjímaje) jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly (viz. ust. § 2 odst. 5 ZSDP), kdy tato zásada našla konkrétnější odraz v ust. § 23 odst. 2 ZSDP. Tomuto specifiku pak v praxi odpovídá skutečnost, že daňové spisy jsou děleny na tzv. veřejnou a neveřejnou část.

Obecně pak platí, že do veřejné části daňového spisu má daňový subjekt² právo nahlížet u správce daně bez omezení, kdežto možnost nahlížení do neveřejné části spisu je ponechána na uvážení správce daně, zda umožní či neumožní daňovému subjektu nahlížení i do této části (popřípadě v jakém rozsahu). Jelikož se jedná o zásadní omezení daňového subjektu na jeho základních právech (dané specifikem daňového řízení) je daňovému subjektu dána možnost, aby v případě, že nesouhlasí s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout, může se odvolat do patnácti dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel, a to byť o nahlížení do spisu není vydáváno správcem daně rozhodnutí, ale je nyní toliko zachyceno v protokolu o ústním jednání.

K samotnému výkonu práva nahlížet do daňového spisu daňovým subjektem (popřípadě jeho zástupcem), který se týká jeho daňových povinností je nutno poznamenat, že toto je tedy v zásadě neomezené s korekcí jeho rozsahu ve smyslu odst. 2 § 23 ZSDP, který omezuje citované právo v tom směru, že vylučuje nárok daňového subjektu nahlížet do neveřejné části spisu, byť vedeného ohledně jeho daňové povinnosti. Právo nahlížet i do neveřejné části spisu, byť toto právo jak výše uvedeno postrádá nárokovou složku, je však možno se souhlasem správce daně realizovat, a to za splnění zákonných podmínek dle ust. § 23 odst. 2 ZSDP.

Specifikum nahlížení do neveřejné části spisu, které vyplývá přímo z cit. ustanovení ZSDP pak dále rozvedla judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) v tom směru, kdy NSS uvedl NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 94/2006, že cílem v § 23 ZSDP, vyjmenovaných omezení nahlížení do daňového spisu je ochrana informací týkajících se ostatních subjektů, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně za užití pomůcek. Jestliže však správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel pouze z údajů, které se týkaly žalobce samotného, nebyl dán žádný důvod daňovému subjektu odepřít seznámení se s pomůckou, na základě které správce daně dospěl k výši daně. Zde tedy judikatorní praxe fakticky limitovala a modifikovala uvážení správce daně dané mu odst. 2 § 23 ZSDP a tím vyloučila volnost tohoto jeho uvážení (modifikovala tedy slova zákona znějící, že správce daně může v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností), kdy de facto opatřila právo daňového subjektu nahlížet i do neveřejné části spisu určitým nárokem. Jedná se o specifikum institutu stanovení daně dle pomůcek (viz. ust. § 44 ZSDP). NSS dále judikoval, že pokud jsou jako pomůcky použity daňové spisy jiných daňových subjektů než daňového subjektu samotného, musejí být zachovány v tajnosti poměry těchto daňových subjektů. Je tomu tak proto, že z úpravy ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP v návaznosti na ustanovení § 24 ZSDP je zřejmé, že

² popřípadě jeho zástupce na základě plné moci (generální i speciální) a dále pak zástupce ustanovený rozhodnutím správce daně - viz. ust. § 10 ZSDP

jsou vyloučeny z nahlédnutí písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty. V rozsudku sp. zn. 2 Afs 16/2003 ze dne 29.12.2005 pak NSS uvedl, že správce daně tedy nemusí uvádět, z jakého důvodu neumožnil stěžovateli nahlédnout do neveřejné části spisu, nýbrž naopak, v případě, že by to umožnil, musel by uvést důvod pro tento postup. NSS pak šel v rozsudku sp.zn. 1 Afs 50/2007 ze dne 30.1.2008 ještě dále v tom směru, že založil nárok daňového subjektu na nahlížení i do předkládací zprávy a korespondence mezi správcem daně ve vztahu v instanční nadřízenosti a podřízenosti. Zde se již dle názoru autorů judikatorně expandované právo daňového subjektu na informace v rámci s ním vedeného daňového řízení (nahlížení do předkládací zprávy dle vyhotovené dle ust. § 49 odst. 4 a 5 ZSDP) střetává s povinností a tím i zájmem správce daně (obou stupňů) dosáhnout cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jedná se zejména o faktický rozměr omezení konstatování obsažených v předkládací zprávě, která napříště již nebude smět obsahovat úvahy a myšlenky správce daně prvního stupně, jejichž účelem je podání co nejúplnějšího obrazu a situací v daňovém řízení nastalých, se kterými nemůže mít odvolací orgán vlastní zkušenost, kdy tyto však mohou být významnými pro jeho představu o předešlém průběhu řízení. Pokud by tedy do předkládací zprávy (dříve chápané jako spíše zpráva o situacích nastalých v daňovém řízení vedeném prvostupňovým správcem daně) uvedl více skutečností, či tyto uvedl méně přesně než těch, které byly obsaženy v odůvodnění opravným prostředkem napadeného rozhodnutí, mohlo by toto vyvolávat polemiky o dostatečnosti takového odůvodnění správcem daně. NSS tedy ve svém důsledku zbavil správce daně možnosti podání neformální zprávy o průběhu prvostupňového daňového řízení směrem k odvolacímu orgánu tak, aby z těchto informací napříště nebyla daňovým subjektem vyvozována nezákonnost, byť rozhodujícím pro odvolací řízení (popřípadě i pro soudní přezkum takových rozhodnutí) je samozřejmě toliko napadené rozhodnutí a jemu předcházející daňový proces, nikoli pohled správce daně na něj, který dříve mohl v předkládací zprávě předešlých. Daňový subjekt je pak při obligatorně připuštěném nahlížení do předkládací zprávy zvýhodněn i v eventuelně navazujícím soudním řízením, kdy mu mohou být takto přímo nabízeny žalobní námítky a v rámci zásady projednací při respektování zásady rovnosti účastníků je daňovému subjektu zjednodušeno jeho procesní postavení právě na úkor postavení žalovaného správce daně (ať již v postavení prvostupňového či odvolacího orgánu).

S právem daňového subjektu na nahlížení do spisu týkajícího se jeho daňových povinností pak úzce souvisí i jeho právo pořizovat si prostřednictvím správce daně ze spisového materiálu doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených. Zde se domníváme, že citované oprávnění daňového subjektu dle ust. § 23 odst. 3 ZSDP je nutno vykonávat v úzké návaznosti na realizaci práva dle ust. § 23 odst. 1 ZSDP tedy na faktické nahlížení do spisu (viz. text zákona – vydá daňovému subjektu). Závěrem dodáváme, že se nezaplatňuje vydání první kopie, fotokopie, výpisu, nejde-li o listinu, kterou již daňový subjekt obdržel či předložil.

Pro úplnost je dále nutno uvést, že byt' ust. § 23 ZSDP hovoří toliko o právu daňového subjektu na nahlížení do spisu, týkajícího se jeho daňových povinností, judikatura dle našeho názoru správně dovodila a rozšířila okruh oprávněných osob i na ručitele (vstupujícího do daňového řízení na základě rozhodnutí – výzvy dle ust. 57a odst. 1 ZSPD). NSS v rozsudku sp. zn. 8 Afs 35/2005 uvedl, že daňovému ručiteli nelze odeprít právo seznámit se s podklady sloužícími ke stanovení výše daně z převodu nemovitostí, které jsou obsaženy ve správním spise, pouze s odkazem na skutečnost, že ZSDP daňového ručitele považuje nikoli za daňový subjekt dle § 6, ale za osobu zúčastněnou na řízení dle § 7 odst. 2 písm. d) tohoto zákona.

Poněkud složitější situace dále nastává v případě, kdy je v důsledku nečinnosti daňového subjektu daň stanovena za použití pomůcek. V takovém případě dochází k nutnému balancování mezi zařazením použitých pomůcek, které má správce daně k dispozici a na základě nichž daň za jejichž použití stanovil, do veřejné a neveřejné části spisového materiálu. Je nepochybné, že s právem na informace ve věci stanovení vlastní daňové povinnosti (byť v důsledku nesoučinnosti daňového subjektu pomůckami) souvisí právo daňového subjektu nahlížet do správcem daně užitých pomůcek. Jsou-li však jako pomůcky použity majetkové poměry, výsledky hospodaření a další skutečnosti, které jsou správci daně známy z daňového řízení vedeného s odlišným daňovým subjektem, je zcela nezbytné, aby tyto byly při nahlížení daňového subjektu do spisu (jemuž je daň za použití pomůcek stanovena) upraveny tak, aby nebyl ohrožen zájem dalšího daňového subjektu (jako pomůcka sloužícího), a to v souladu s ust. § 24 ZSDP. Daňový subjekt jemuž je za použití pomůcek vyměřeno tak pozbývá v dané situaci právo, aby byl seznámen s kompletním a nepozměněným podkladem, který pro toto stanovení daně byl použit. Tento zásah do jinak obecného práva na informace v rámci daňového řízení je však dán souběžným zájmem jiného daňového subjektu vůči němuž nese každý pracovník správce daně povinnost a musí splňovat zákonný požadavek na to, aby dodržel mlčenlivost zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním.

Pro úplnost je však třeba závěrem dodat, že správce daně nemá povinnost z vlastní iniciativy seznámit daňový subjekt s pomůckami zjištěnými u daňového subjektu, taková povinnost správci daně ze zákona nevyplývá a v daném případě daňový subjekt musí své právo na seznámení uplatnit.

4. ÚŘEDNÍ JAZYK

S právem na informace v daňovém řízení, a to zejména za situace, kdy se jedná o úkony při nichž je vedeno ústní protokolované jednání správcem daně či jsou správci daně předkládány k důkazu listinné materiály, velmi úzce souvisí právě problematika úředního jazyka, tedy jazyka v němž se jedná před správcem daně. Zde je nutno pro úplnost uvést, že jednáním před správcem daně je nutno rozumět i samotné jednání správce daně prostřednictvím jeho úředních osob. Bez ohledu na formální dikci ust. § 3 odst. 1 ZSDP (správce daně může při ústním jednání připustit tlumočnicka) je nutno uvést, že pokud daňový subjekt s nímž je vedeno správcem daně daňové řízení prohlásí, že neovládá jazyk (český či slovenský) v nichž se vede před správcem daně jednání, pak je nutností, s ohledem na znění čl. 37 odst. 4 LZPS, aby správce daně do řízení tlumočnicka připustil, pokud si jej na své náklady obstará daňový subjekt a tento své právo na tlumočnicka řádně uplatnil.

Zvláštností procesní úpravy úředního jazyka v daňovém řízení pak je to, že občané České republiky příslušející k národnostním a etnickým menšinám mohou jednat před správcem daně ve svém jazyce, musí si však obstarat tlumočnicka zapsaného v seznamu tlumočnicků. Náklady na tohoto tlumočnicka nese správce daně.

5. PROJEDNÁNÍ ZPRÁVY O DAŇOVÉ KONTROLE A SEZNÁMENÍ DAŇOVÉHO SUBJEKTU S VÝSLEDKY DOKAZOVÁNÍ

Úvodem je vhodné poznamenat, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Je pak samozřejmé, že v rámci provádění daňové kontroly dochází ke shromažďování širokého

spektra důkazních prostředků a ve svém důsledku i ke shromáždění rozsáhlého množství informací, z nichž pak dále vychází správce daně při dokazování a tyto jsou tedy základem na nichž stojí výsledná zpráva o daňové kontrole a případně tedy i dodatečné vyměření daně. S ohledem na skutečnost, že samotná daňová kontrola je z časového hlediska úkonem, resp. procesním institutem v rámci něž jsou vykonávány dílčí úkony³, který od zahájení do ukončení může trvat mnoho měsíců, dle úrovně spolupráce kontrolovaného daňového subjektu a třetích osob i déle (tedy oproti obecnému správnímu řízení⁴ i několikanásobně delší dobu aniž by docházelo k nečinnosti správce daně kontrolu vykonávajícího). Z tohoto důvodu je nanejvýše vhodné, aby kontrolovaný daňový subjekt využíval po celou dobu všech svých práv, které mu slouží k přístupu k informacím v průběhu daňové kontroly. Jedná se zejména o dílčí oprávnění v rámci celého procesního institutu - daňové kontroly - nevyjímaje výše analyzované právo nahlížet do spisu (v daném případě kontrolního) a s přihlédnutím k dalším specifikům daňové kontroly pak zejména o práva dle ust. § 16 odst. 4 ZSDP, a to :

- být přítomen jednání s pracovníky správce daně;
- být přítomen jednání se svědkem a znalcem, dále pak klást svědkům, znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření;
- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění;
- nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.

V případě práva na přítomnost při jednání pracovníků správce daně se jedná zejména o jimi v rámci daňové kontroly činěné úkony mimo sídlo správce daně, tj. např. při místním šetření, ale i právo být přítomen jiným než písemným úkonům pracovníků správce daně vůči dalším osobám.

Co se týče práva být přítomen jednání se svědkem a znalcem a klást těmto otázky, pak toto právo souvisí předně a zejména s povinností nesení důkazního břemene ohledně svých tvrzení daňový subjektem, ale slouží i k zajištění dostatečných informací daňového subjektu o takovýchto úkonech správce daně, a to včetně práva na vydání stejnopisu protokolu o ústním jednání z takových úkonů správce daně.

Velmi zásadním právem daňového subjektu, je právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledkům. Vyjdeme-li z faktu, že daňová kontrola je ukončena podepsáním zprávy o daňové kontrole, pak právu daňového subjektu zakotvenému v ust. § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP tj. vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, odpovídá povinnost správce daně před projednáním zprávy seznámit kontrolovaný subjekt s tímto výsledkem. Toto právo nelze zaměňovat s právem kontrolovaného subjektu na

³ např. vydávání výzev k dokazování dle ust. § 31 odst. 9 ZSDP, předvolávání a konání výslechu svědků (dalších osob), provádění místního šetření, apod.

⁴ viz. lhůty dle ust. § 70 an. správního řádu

projednání zprávy. Jde o dva odlišné instituty, které nelze spojovat, pokud není kontrolní zpráva bez nálezu⁵.

V praxi se pak je možno setkat se situacemi, kdy ani právo na seznámení se s výsledky daňové kontroly, projednání zprávy o daňové kontrole a její převzetí není realizováno právně ideálním způsobem, tj. že bez dalšího dojde k seznámení daňového subjektu s výsledkem a jeho vyjádření se k němu, projednání závěrečné zprávy o daňové kontrole (jejího podepsání) a jejímu převzetí. V zásadě je možno tyto situace shrnout takto:

Zpráva o daňové kontrole nebyla s daňovým subjektem projednána, neboť daňový subjekt byl předvolán, ale předvolání na poště nepřevzal (tudíž toto předvolání bylo doručeno uplynutím lhůty 15 dnů). Jelikož daňový subjekt ve faktické rovině, byť fikcí má předvolání doručeno, nedorazí k projednání zprávy o daňové kontrole, je nutno mu toto odeslat poštou, aby se měl právo s tímto seznámit, alespoň touto cestou.

Zpráva o daňové kontrole nebyla s daňovým subjektem projednaná, daňový subjekt byl předvolán, předvolání převzal, ale nereagoval na ně a nedostavil se – neomluvil se, nepožádal o změnu termínu, apod. V takovém případě opětovně nezbývá, než zprávu o daňové kontrole odeslat v poštovní zásilce s doručenkou.

Zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem projednaná, daňový subjekt bezdůvodně odmítl podpis a zprávu nepřevzal. V takové situaci je třeba vyjít z toho, že bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným subjektem je bezvýznamné pro platnost ve zprávě uvedených zjištění, dále je třeba zprávu o daňové kontrole odeslat v poštovní zásilce s doručenkou.

Zpráva o daňové kontrole byla projednaná, daňový subjekt ji podepsal, ale nepřevzal – v takovém případě je den podpisu zprávy již dnem jejího doručení (rozdíl oproti předchozím situacím sub. ad. 1. - 3.), ale dále je třeba zprávu o daňové kontrole odeslat v poštovní zásilce s doručenkou.

6. KONKLUDENTNÍ VYMĚŘENÍ

Další odlišnost daňového řízení ve vztahu k právu daňového subjektu na informace lze nalézt v ust. § 40 odst. 5 ZSDP, který stanoví, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Základním smyslem tohoto institutu – tzv. konkludentního vyměření daně – je hospodárnost daňového řízení, kdy zároveň je konstruována právní fikce v tom směru, že v takovém případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Je nepochybné, že daňovému subjektu se v takovém případě nedostává kvalifikované informace o vyměření jeho daňové povinnosti platebním výměrem, tedy rozhodnutím, ale poslední mu známou informací ohledně stanovení jeho daňové povinnosti mu tak zůstává výše jím v daňovém přiznání tvrzené daňové povinnosti v kombinaci s během času (uplynutí

⁵ Radvan, M. a kol., Finanční právo a finanční správa, Berní právo, Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, str. 176, ISBN 978-80-210-4732-7

lhůty), coby skutečnosti právní. Z důvodů právní jistoty účastníků řízení však praxe dovodila potřebu vyznačit skutečnost samotného konkludentního vyměření daně, tedy v souladu s daňovým přiznáním, přímo do tohoto formuláře, a to pracovníkem správce daně, s tím, že tento záznam stejně jako daňové přiznání ho obsahující je samozřejmě součástí veřejné části daňového spisu dotčeného daňového subjektu. Tomu pak odpovídá, jak výše uvedeno, právo daňového subjektu do tohoto spisu kdykoli nahlížet (respektujícíce principy fungování správního orgánu, nikoli však nutně vázán vymezením tzv. úředních dnů správce daně).

7. PRÁVO NA INFORMACE V ODVOLACÍM ŘÍZENÍ

Jak uvedl Krajský soud v Hradci Králové ve svém rozsudku sp. zn. 31 Ca 228/2004 ze dne 30. 6. 2005 - jestliže odvolací orgán změnil svým rozhodnutím názor orgánu prvního stupně na posouzení věci, aniž však dá daňovému subjektu – odvolateli možnost jakkoliv uplatnit své námitky proti takovému novému závěru, jde o porušení procesních práv zajištěných daňovému subjektu ustanovením § 2 odst. 2 ZSDP. ZSDP umožňuje dle ust. § 50 odst. 3 v rámci odvolacího řízení široký přezkum věci, přičemž nové právní posouzení, ale i např., nová zjištění mohou vést ke změně rozhodnutí. I tehdy, jde-li o řízení před vydáním konečného rozhodnutí, proti němuž daňový subjekt nemá obranu řádným opravným prostředkem, mělo by být dbáno jeho procesních práv, tedy měl by být s možností jiného právního posouzení seznámen a měla by mu být dána možnost proti takovému novému posouzení vznést argumenty, či navrhnout důkazy takový závěr vylučující.

Jak dále uvedl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku sp. zn. 59 Ca 26/2003 ze dne 19.10.2005 s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 34/2003 ze dne 27.5.2005 platí, že pokud se odvolací orgán rozhodne pro změnu prvostupňového rozhodnutí a postupuje dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP, jsou mu v rámci odvolacího řízení dány rozsáhlé pravomoci. Odvoláním napadené rozhodnutí obligatorně přezkoumá v rozsahu požadovaném v odvolání. Přitom vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, může k nim odvolací orgán rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele, neuplatní se zde zákaz reformatio in peius. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Podle ustálené judikatury týkající se výkladu uvedeného ustanovení daňového řádu je však odvolací orgán povinen při tomto postupu dodržovat základní zásady daňového řízení. Mezi tyto základní zásady patří mimo jiné i zásada dvojinstančnosti daňového řízení, zásada zákonnosti ve smyslu 2 odst. 1 ZSDP, v rámci níž je správcům daně uložena povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, zásada součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem dle § 2 odst. 2 a odst. 9 ZSDP.

Z uvedeného je nutno dovodit, že pokud žalovaný jako odvolací orgán ve svém rozhodnutí vychází z důkazů, jež byly pořízeny až v rámci odvolacího řízení, je právem daňového subjektu být seznámen s těmito důkazy a způsobem zjištění skutečností rozhodných ke stanovení základu daně a daně, tak aby měl daňový subjekt možnost se před vydáním rozhodnutí k těmto důkazům vyjádřit a případně navrhnout či předložit důkazy vlastní. Rovněž pokud žalovaný jako odvolací orgán zaujme na základě důkazů provedených v odvolacím řízení odlišný právní názor, než jaký zaujal finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole, na základě jejíchž výsledků byl vydán napadený dodatečný platební výměr, a na základě nového hodnocení důkazů a nových právních úvah jinak rozhodne o daňové

povinnosti daňového subjektu, má daňový subjekt i v rámci odvolacího řízení právo být s tímto novým hodnocením důkazů a novými právními úvahami odvolacího orgánu seznámen, tak aby mohl využít svého práva dle § 48 odst. 7 ZSDP, tedy doplňovat a pozměňovat údaje v odvolání, a proti novému právnímu názoru vznést argumenty, navrhnout nebo předložit vlastní důkazy, neboť v této fázi řízení již nemá právo bránit se samostatně řádným opravným prostředkem. Pokud tak odvolací orgán neučiní, porušuje zásadu dvojinstančnosti a zásadu součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem.

Uvedený rozbor z judikatury je tedy možno uzavřít s tím, že soudní praxí je odvolací řízení o podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru chápáno jako jakési pokračování daňové kontroly vykonávané prvostupňovým správcem daně s tím, že tomuto pojetí musí dle pohledu soudů i nutně odpovídat zachování procesních oprávnění daňového subjektu, která tento má v případě, že je u něj prováděna daňová kontrola. Soudní praxe tak klade vysoký důraz na právo na informace – seznámení daňového subjektu (odvolatele) – ohledně provedení dokazování, resp. na jejich souhrnný, správcem daně vystavený obraz. Zde je nutno podotknout, že tento závěr soudy vztáhly výhradně ke změnovým rozhodnutím, daňovému subjektu v pozici odvolatele tak de facto přiznávají výhodnější postavení, alespoň co se týče práva na informace ohledně probíhajícího odvolacího řízení toliko v případě, že se odvolací orgán rozhodne prvostupňové (odvoláním napadené) rozhodnutí změnit. Toto však neplatí toliko a pouze v případě, že odvolací orgán doplňuje dokazování a mění rozhodnutí odvoláním napadené, ale i případů, kdy odvolací orgán jinak oproti prvostupňovému správci daně posoudí skutková zjištění uskutečněná v průběhu daňové kontroly (obsažené ve zprávě o ní pořízené). Ve svém důsledku je tedy pro daňový subjekt v pozici odvolatele z pohledu jeho přístupu k informacím v odvolacím řízení výhodnější situace, kdy se odvolací orgán rozhodne změnit rozhodnutí napadené odvoláním, neboť v případě, kdy odvolání zamítá je odvolatel odkázán pouze na písemné odůvodnění rozhodnutí a nadto v případě, že se rozhodne prvostupňové rozhodnutí zrušit, není mnohdy odkázán ani na toto⁶.

8. ZÁVĚR

Z výše uvedeného lze dle autorů článku vyvodit, že právní úprava daňového řízení příliš s realizací práva na informace nepočítá. Toto je způsobeno v některých případech starší právní úpravou daňového procesu (například v případě poučovací povinnosti) a v jiných zase snahou zákonodárce o striktní uplatňování zásady mlčenlivosti a neveřejnosti v průběhu daňového procesu. Zmíněnou striktnost zákonodárce se snaží překlenout rozhodovací praxe soudů různých instancí a v důsledku tak dochází k významným interpretačním změnám institutů daňového řízení, tak jak je tomu např. v případě institutu nahlížení do spisu. Otázkou tak občas zůstává, zda obecné soudy nepřekračují míru svých pravomocí a nesnaží se svou činností nahrazovat činnost zákonodárce a tím pádem porušovat principy dělby moci v demokratickém státě. Je nepochybné, že v prvotním úmyslem soudní moci je ochrana zájmů daňových subjektů před nezákonným postupem orgánů veřejné moci, které vůči nim disponují mocenskými nástroji a jsou tak ve vztahu nadřazeném. Na druhou stranu je však nutno konstatovat, že v mnoha případech jde spíše o ojedinělý exces, na základě kterého není nutno násilně interpretovat právní instituty. Správci daně se dle zkušeností a znalostí autorů v drtivé většině snaží postupovat takovým způsobem, aby byla naplněna zásada spolupráce a

⁶ viz. ust. § 50 odst. 7 ZSDP - rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu

součinnosti. Projevem těchto zásad je také široká aplikace práva na informace nad rámec zákonné úpravy. Otázkou tak zůstává zda uvedená rozhodovací činnost soudů občas nevede ke znemožnění práva státu na řádnou kontrolu a vybrání daňových povinností což se ve svém důsledku znamená negativní dopad na celé fungování státu. Za příklad lze uvést výše uvedené umožnění nahlížení do předkládací zprávy. Autoři se tak ve svém článku snažili přiblížit instituty daňového řízení, které jsou dle jejich názoru nejvíce ovlivněny právem na informace. Analýzou těchto institutů došli k závěru, že právo na informace je v daňovém řízení aplikováno a to v důsledku postupu správců daně nebo judikatorní činnosti obecných soudů.

Literature:

- Rozehnal, Tomáš, Neodstranění vad podání v daňovém řízení ve světle nejvýznamnějších procesních předpisů České republiky. In Dny veřejného práva. Brno : Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, 2007. od s. 583-590, 7 s. ISBN 978-80-210-4430-2.
- Radvan, M. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. str. 176, ISBN 978-80-210-4732-7

Reviewer:

Petr Mrkývka

Contact – email:

61238@mail.muni.cz - david.jerousek@br.ds.mfcr.cz