



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně **H. N. T.**, zastoupené Mgr. Annou Větrovskou, advokátkou se sídlem Praha 1, Štěpánská 57, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 11. 2003, č. j. FŘ-10311/11/03, a ze dne 31. 10. 2003, č. j. FŘ-4514/11/03, a FŘ 10310/11/03, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 10. 5. 2005, č. j. 10 Ca 83/2004 -45, č. j. 10 Ca 15/2004 - 68, a č. j. 10 Ca 82/2004 - 40,

t a k t o :

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 10. 5. 2005, č. j. 10 Ca 83/2004 - 45, č. j. 10 Ca 15/2004 - 68, a č. j. 10 Ca 82/2004 - 40, **se zrušují** a věci **se vracejí** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 31. 10. 2003, č. j. FŘ-4514/11/03, žalovaný podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1020002626 ze dne 19. 11. 2002, č. j. 251607/02/009913/0938, jímž Finanční úřad pro Prahu 9 (dále jen správce daně) žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období rok 1998 ve výši 127 465 Kč.

Rozhodnutím ze dne 31. 10. 2003, č. j. FŘ-10310/11/03, žalovaný podle § 50 odst. 5 daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1020002627 ze dne 19. 11. 2002, č. j. 251657/02/009913/0938, jímž správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období rok 1999 ve výši 72 601 Kč.

Rozhodnutím ze dne 5. 11. 2003, č. j. FŘ-10311/11/03, žalovaný podle § 50 odst. 5 daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1020002628

ze dne 19. 11. 2002, č. j. 251790/02/009913/0938, jímž správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období rok 2000 ve výši 588 630 Kč.

II.

Shora uvedená rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně jednou žalobou u městského soudu; ten svým usnesením ze dne 22. 3. 2004, č. j. 10 Ca 15/2004 - 16, vyloučil řízení o žalobách proti jednotlivým rozhodnutím k samostatným projednáním. V záhlaví uvedenými rozsudky pak žaloby zamítl.

Pokud jde o daňovou povinnost žalobkyně za rok 1998, městský soud v rozsudku sp. zn. 10 Ca 15/2004, dospěl k závěru, že pokud žalobkyně uvedla v účetní uzávěrce za rok 1998 vklad do podnikání v rozhodném účetním období, a to v souvislosti s příjmy a výdaji v daném období, správce daně oprávněně (výzvou ze dne 8. 7. 2002) požadoval, aby žalobkyně prokázala zdroj těchto prostředků, popřípadě i prostředků vedených na bankovních účtech.

V rozsudku sp. zn. 10 Ca 82/2004, týkajícím se daňové povinnosti žalobkyně za rok 1999, městský soud uvedl, že pokud jeden z účastníků sdružení (v tomto případě manželů) vložil v rozhodném účetním období na účty u bank finanční prostředky ve výši, která zjevně neodpovídala vykazovaným příjmům za předchozí zdaňovací období a současně nebyl schopen doložit, že údaje v daňovém přiznání za stávající období uváděné odpovídají skutečnosti (z čeho konkrétně vycházel při stanovení základu daně), správce daně byl oprávněn požadovat prokázání zdrojů těchto prostředků, resp. to, že jde o prostředky již zdaněné, dani nepodléhající nebo od daně osvobozené. K totožnému závěru dospěl městský soud i pokud se jednalo o daňovou povinnost žalobkyně za rok 2000, kdy na účet u banky vložila prostředky samostatně.

Výzva správce daně ze dne 8. 7. 2002 tak nebyla dle městského soudu učiněna v rozporu se zákonem. Soud pak nepřisvědčil žalobkyni v tom, že v daňovém řízení prokázala, že jak prostředky vložené do podnikání v roce 1998, tak prostředky vložené na účty u bank v roce 1999 a 2000 nepodléhaly zdanění. Žalobkyně neprokázala svá tvrzení ohledně půjčky peněžních prostředků, již měl její manžel získat od paní L. T. N. Y. (dále jen paní L.) koncem roku 1997, ani ohledně dovozu prostředků ze zahraničí, k němuž mělo dojít v roce 2000. Městský soud neuznal ani námitku žalobkyně ohledně neúplnosti dokazování v daňovém řízení, když výsledkem svědků není možné nahradit úplně vedené účetnictví.

Městský soud dále neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že správce daně pod záminkou kontroly daně z příjmu provedl zdanění majetku žalobkyně, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami a že za pomůcku nemůže být považován stav prostředků na bankovním účtu. Při stanovení základu daně a daně v období roku 1998 vyšel správce daně z vkladu do podnikání 200 000 Kč a vkladu na bankovní účet ve výši 60 000 Kč, u nichž nebylo prokázáno, že by šlo o prostředky již zdaněné, dani nepodléhající nebo od daně osvobozené. V případě daňových povinností za roky 1999 a 2000 se jednalo o vklady na bankovní účty. Výši příjmů v rámci pomůcek správce daně stanovil na základě objemu prodaného zboží a obchodní přírážky u srovnatelných subjektů; správce daně přitom přihlédl k výhodám vyplývajícím ze zjištěných okolností pro žalobkyni, když vycházel z nižší obchodní přírážky, než je obvykle uplatňována.

K tomu městský soud dále uvedl, že obecně platí premisa, že vklady a výběry z účtu nejsou příjmem. Tato premisa však platí jen potud, pokud bylo prokázáno, že tyto prostředky již byly zdaněny, nebo dani nepodléhají anebo jsou od ní osvobozeny. Pokud jde o postup

správce daně při vyžadování informací od bank, městský soud konstatoval, že již v rámci vyhledávací činnosti dle § 36 odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn požadovat rozhodné údaje od bank, a to i před zahájením daňové kontroly, případně vytykácího řízení. Zrušení ustanovení § 42 daňového řádu zákonem č. 255/1994 Sb., nemělo na oprávnění postupu správce daně dle § 36 odst. 1 daňového řádu vliv.

Z uvedených důvodů městský soud neshledal, že by v případě žalobkyně došlo k vyměření daně v rozporu se zákonem, ani že by správce daně, potažmo žalovaný, svým postupem v daňovém řízení zasáhl její práva zakotvená v Listině základních práva svobod. Nepřisvědčil ani tomu, že by žalobkyně byla v důsledku nesplnění primární povinnosti (podat daňové přiznání a údaje v něm uvedené doložit) vystavena nepřiměřenému zásahu do svého práva vlastnit majetek (ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 416/04).

III.

Žalobkyně napadla zamítavé rozsudky městského soudu včas podanými kasačními stížnostmi s totožným obsahem. Jako důvody své kasační stížnosti uplatnila nesprávné posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vady řízení před správním orgánem podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nesouhlasí se závěry městského soudu v tom, že neunesla důkazní břemeno v daňovém řízení, že nevyhověla všem výzvám správce daně, a že tak byly naplněny zákonem stanovené důvody pro použití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Namítá, že neměla povinnost prokazovat zdanění prostředků na účtu u ČSOB, neboť o těchto peněžních prostředcích neúčtovala a takovouto povinnost jí zákon neukládá. Nesplněním povinnosti prokázat původ a zdanění vkladů na účet či výběrů z účtu u ČSOB nemohl nastat následek předvídaný v § 31 odst. 5 daňového řádu, a to ani tehdy pokud by jinak byl dán důvod pro vyměření daně podle pomůcek. Jestliže byly dány důvody pro vyměření daně podle pomůcek, postup správce daně byl v souladu s ustanovením § 31 odst. 6 daňového řádu, pokud vycházel ze zjištění o nákladech na nákup, obvyklé výši obchodní přírážky a předpokládaných tržbách. Nicméně postup správce daně byl v rozporu se zákonem, pokud vycházel „dále“ z prostředků na účtu u ČSOB.

Žalobkyně zdůraznila, že správce daně stanovil výši příjmů za jedno a totéž zdaňovací období dvěma způsoby: nejprve předpokládanou výši tržeb a poté podle „příjmů“ na účtu u ČSOB, ačkoli nebylo vyloučeno, že tyto „příjmy“ (prostředky na účtu u ČSOB) mohly alespoň z části pocházet z oněch předpokládaných tržeb. Ony „příjmy“ na účtu u ČSOB však nepocházejí od podnikatelských subjektů a nejsou platbami za zboží či služby, ale jedná se o osobní vklady žalobkyně. Tyto vklady tak nejsou způsobilé být pomůckou pro stanovení výše příjmů a daně z příjmů podle § 31 odst. 6 daňového řádu. Žalobkyně provozovala maloobchodní prodej za hotové a účet u ČSOB a vklady na něm nemají s podnikáním žalobkyně žádnou souvislost. Je nelogické a vnitřně nekonzistentní považovat za formu pomůcky jednak stav zásob nakoupeného zboží navýšený o obvyklou marži a současně peněžní prostředky na nepodnikatelském bankovním účtu. Každý z těchto postupů je odlišný a vede k jinému a velmi nespolehlivému výsledku. Nebere v úvahu, že peněžní prostředky dosažené ve formě presumovaných tržeb mohou být součástí peněžních prostředků nacházejících se na bankovním účtu.

Žalobkyně dále namítá, že pojem pomůcky, byť je v ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu vymezen demonstrativním výčtem, je třeba vykládat restriktivně a hodnota peněžních prostředků na bankovních účtech daňového subjektu není způsobilá být takovouto pomůckou, protože to zákon nestanoví ani nepředpokládá. Důvodem pro restriktivní výklad je také to, že podle § 50 odst. 5 daňového řádu odvolací orgán v případě stanovení daně podle pomůcek, přezkoumává jen to, zda byly splněny podmínky pro použití pomůcek; postup správce daně při použití pomůcek je tak nepřezkoumatelný a může se zvrhnout v libovůli.

Jestliže žalovaný argumentuje, že má oprávnění zjišťovat majetkové poměry daňových subjektů, pak žalobkyně namítá, že toto právo není samoučelné a nemůže být bezdůvodně zasahováno do práva na ochranu soukromí osob. Poukázala přitom na nálezný Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 416/04, z něhož také obsáhle citovala.

Dále žalobkyně namítala, že správce daně obešel zákon tím, že účelově zaměnil pojmy „vklad na účet“ za pojem „příjem“, čímž byl založen rozpor s čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky. Správce daně zjišťoval majetkové poměry žalobkyně, jak mu to formálně umožňují ustanovení § 34 odst. 11 a § 36 odst. 1 daňového řádu, avšak bez toho, aby tyto údaje potřeboval k dalšímu řízení, jakož i bez toho, aby před tím bylo platně zahájeno daňové řízení způsobem uvedeným v § 21 odst. 1 daňového řádu a dáno účastenství žalobkyně v něm, což odporuje § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, které upravuje bankovní tajemství.

V současné době již neexistuje povinnost k přiznání majetku a k prokázání zdanění zdrojů majetkových přírůstků podle dříve účinného ustanovení § 42 daňového řádu, zrušeného zákonem č. 255/1994 Sb. Podle žalobkyně zrušením tohoto ustanovení ztratila ustanovení § 34 odst. 11 a § 36 odst. 1 daňového řádu legitimní účel; není tedy povinností daňového subjektu nikomu (vyjma zákonem stanovených případů) vysvětlovat a prokazovat původ či zdanění peněžních prostředků, které má v držení nebo na bankovním účtu. Správce daně však ve skutečnosti postupoval podle zrušeného ustanovení § 42 daňového řádu, vycházel ze zjištění o majetku v držení žalobkyně, nikoli ze zjištění o příjmech.

Kromě toho, že správce daně překročil svá oprávnění, založil presumpci příjmů žalobkyně pouze na stavu a pohybu bankovního účtu, nikoli na skutečnosti, a vykonstruoval existenci daňové povinnosti ze skutečností, které takový skutkový ani právní závěr neumožňují, a to navíc ve výši, která očividně mnohonásobně převyšuje příjmy, které by bylo lze dovodit z očekávaných tržeb z nákupu a následného prodeje zásob zboží, a která je pro žalobkyni likvidační. Žalobkyně též poukázala na to, že vklady na účet a výběry z něj nejsou příjmem, tím méně příjmem, který by podléhal zdanění. Vklad na účet je pouze pohledávkou majitele účtu za bankou. Zdanění pak podléhá pouze úrokový výnos.

Žalobkyně s odkazem na článek autora Chmelík J.: *Stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně – „hlediska věcněprávní“* (in Právní rozhledy č. 11/2005, str. 404-408) rovněž namítla, že daň stanovená podle pomůcek musí být stanovena dostatečně spolehlivě, v opačném případě by měla být sjednána.

Dále žalobkyně poukázala na to, že obdobným případem se již zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 a odkázala též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, s tím, že nesprávné vymezení skutečností, které je daňový subjekt povinen v daňovém řízení prokázat, je vadou řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Žalobkyně se také dovolává čl. 8 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), s tím, že zásah do soukromí občana musí být přiměřený a nezbytný. Poukazuje přitom zejména na ustanovení § 8 odst. 2 trestního řádu, který stanoví, kdy mohou orgány činné v trestním řízení požadovat údaje, které jsou předmětem bankovního tajemství, a rovněž na ustanovení § 260 odst. 2 a 3 občanského soudního řádu, podle něhož postupuje soud v exekučním řízení. Daňové orgány pak nejsou prakticky limitovány vůbec; ustanovení § 34 a 36 daňového řádu stanoví oprávnění daňových orgánů tak široce (bez vazby na zahájené či probíhající řízení), že je to v rozporu s uvedeným článkem 8 Úmluvy.

Závěrem žalobkyně namítá, že ani daňové řízení v její věci ani přezkumné řízení před městským soudem nemělo spravedlivý charakter ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a soudní řízení neposkytlo žalobkyni dostatečnou a efektivní ochranu ve smyslu čl. 13 Úmluvy proti neoprávněnému a nepřiměřenému zasahování daňových orgánů do práva žalobkyně na ochranu soukromí podle čl. 8 Úmluvy. Postupem správce daně pak byla nepřipustně nucena k prokazování svých majetkových poměrů a zdrojů svého majetku a zdaněn byl její majetek, nikoli její příjmy, čímž došlo k porušení čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný se přes výzvy soudu ke kasačním stížnostem žalobkyně nevyjádřil.

IV.

Nejvyšší správní soud se po předložení věci městským soudem musel s ohledem na právní názor dříve vyjádřený v usnesení ze dne 29. 11. 2004, č. j. 7 Azs 318/2004 - 106, v první řadě zabývat tím, zda také v těchto věcech nebyl dán důvod pro odmítnutí kasačních stížností spočívající v tom, že byly podány osobou k tomu zjevně neoprávněnou [§ 46 odst. odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Městský soud ustanovil žalobkyni dle § 35 odst. 8 s. ř. s. jako zástupkyni v řízeních o žalobách advokátku Mgr. Annu Větrovskou. Proti rozsudkům městského soudu podala Mgr. Větrovská kasační stížnosti, v nichž uvedla, že tak činí v zastoupení žalobkyně. V podáních, jimiž advokátka doplnila kasační stížnosti, byla na poslední straně připojena žádost žalobkyně o ustanovení advokátky Mgr. Větrovské pro řízení o kasační stížnosti s podpisem žalobkyně. Městský soud usneseními, doručenými žalobkyni i advokátce, vyzval žalobkyni k předložení plné moci advokátky, označené v kasačních stížnostech jako zástupkyně stěžovatelky. Na to žalobkyně (podáním podepsaným jak žalobkyní tak advokátkou) zopakovala svou žádost o ustanovení advokátky a uvedla, že požadovanou plnou moc nepředložila, protože žádá o ustanovení advokátky, přičemž kdyby takovou plnou moc předložila, nebylo by již potřeba advokátku ustanovovat. Po předložení vyplněného potvrzení o osobních a majetkových poměrech městský soud žalobkyni přiznal osvobození od soudních poplatků a ustanovil jí zástupkyni - advokátku Mgr. Větrovskou také pro řízení o kasačních stížnostech.

Vzhledem k tomu, že rozhodující senát Nejvyššího správního soudu dospěl k odlišnému právnímu názoru, než jaký byl zdejším soudem vyjádřen v již výše zmíněném usnesení ve věci sp. zn. 7 Afs 318/2004, předložil věc usnesením ze dne 18. 4. 2007 k rozhodnutí rozšířenému senátu. Zároveň přitom rozhodující senát spojil dle § 39 odst. 1 s. ř. s. všechna tři kasační řízení, dosud vedená pod sp. zn. 1 Afs 120/2006, 1 Afs 158/2006 a 1 Afs 159/2006, ke společnému projednání pod sp. zn. 1 Afs 120/2006.

Rozšířený senát pak usnesením ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 120/2006 - 117, konstatoval, že *ustanoví-li ve správním soudnictví v řízení o žalobě krajský soud účastníku řízení zástupcem advokáta (§ 35 odst. 8 s. ř. s.), je takto ustanovený advokát oprávněn zastupovat účastníka řízení také v řízení o kasační stížnosti a v zastoupení účastníka řízení také kasační stížnost podat*, a věc vrátil rozhodujícímu senátu k dalšímu řízení. Z uvedeného tedy vyplývá, že zástupkyně ustanovená městským soudem v řízeních o žalobách byla k podání předmětných kasačních stížností oprávněna a nebyl dán důvod pro jejich odmítnutí dle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

V.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti:

Správce daně provedl u žalobkyně kontrolu za roky 1998 a 1999 na základě informací vyhledávacího oddělení žalovaného, které se týkaly manžela žalobkyně, pana H. N. V. V uvedených zdaňovacích obdobích byli žalobkyně a její manžel členy sdružení, přičemž náklady a výnosy byly mezi ně rozděleny rovným dílem (§ 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Jejich hlavní činností byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Vyhledávací činností provedenou v roce 2001 žalovaný zjistil, že výše finančních prostředků vložených manželem žalobkyně na bankovní účty neodpovídá vykazovaným hospodářským výsledkům dosaženým podnikatelskou činností sdružení. Žalovaný přípisem ze dne 19. 12. 2001 tuto skutečnost sdělil správci daně, zaslal mu také bankovní výpisy účtů manžela žalobkyně vedených u Komerční banky, a. s., a ČSOB, a. s. Tím byla zpochybněna výše příjmů, ze které žalobkyně vycházela při stanovení základu daně a daně v daňovém přiznání. Správce daně provedl daňovou kontrolu také u manžela žalobkyně.

Daňovou kontrolu za rok 2000 provedl správce daně na základě informací vyhledávacího oddělení žalovaného, který v únoru 2002 zjistil, že výše peněžních prostředků vložených žalobkyní na bankovní účet u ČSOB, a. s. v roce 2001 neodpovídá výši příjmů, které žalobkyně vykazovala ze svého podnikání za uvedené období.

Správce daně výzvou ze dne 8. 7. 2002, č. j. 167876/02/009934/4976, podle § 31 odst. 9 a § 16 daňového řádu žalobkyni vyzval k předložení mj. evidence zásob včetně inventurních soupisů vždy ke 31. 12. let 1997, 1998, 1999 a 2000, prvotní evidenci příjmů za kontrolovaná zdaňovací období v členění podle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ze dne 2. 7. 1997, č. j. 96072/97/009930/4976, a k prokázání, že prostředky vložené dle přílohy k účetní závěrce v roce 1998 do podnikání a prostředky vložené v roce 2000 na bankovní účet byly zdaněny, případně nebyly předmětem daně, resp. byly od daně osvobozeny.

Ze zpráv o kontrole daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 a 1999, které správce daně projednal se zástupcem žalobkyně dne 2. 10. 2002, vyplývá, že manžel žalobkyně vložil na bankovní účty v roce 1998 částku 60 000 Kč a v roce 1999 částku 607 614 Kč. Do podnikání pak oba účastníci sdružení v roce 1998 vložili po 200 000 Kč. Přitom základ daně z příjmů obou členů podle daňového přiznání v roce 1998 byl 115 590 Kč a v roce 1999 131 650 Kč. Na výzvu správce daně žalobkyně předložila jako důkazní prostředek účetnictví, které však nebylo podle zjištění správce daně vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, ani dle výše zmíněného rozhodnutí o záznamní povinnosti. Ani žalobkyně, ani její manžel pak dle správce daně neprokázali, že finanční prostředky vložené v roce 1998 do podnikání, resp. v letech 1998 a 1999 na bankovní účty byly zdaněny, resp. dani nepodléhaly nebo že byly od daně osvobozeny. Správce daně pak neuznal, že by manžel žalobkyně prokázal,

že tyto prostředky si dne 26. 12. 1997 půjčil od paní L., a že tuto půjčku ve výši 650 000 Kč v roce 2000 vrátil, když vykázal po ukončení sdružení v roce 2000 základ daně ve výši 58 025 Kč.

Za rok 1998 správce daně stanovil příjmy sdružení součtem výše vkladu obou účastníků do podnikání (dohromady 400 000 Kč), výše vkladu manžela žalobkyně na účet u banky (60 000 Kč), který považoval za „vklad sdružení“, a tržeb „stanovených podle pomůcek“. Rozdíl mezi příjmy přiznanými v daňovém přiznání a stanovenými správcem daně za sdružení činil 994 220 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2002, č. j. 251607/02/009913/0938, stanovil žalobkyni základ daně ve výši 497 110 Kč a doměřil daň ve výši 127 465 Kč. Za rok 1999 pak správce daně stanovil příjmy sdružení součtem vkladu manžela na účet u banky (ve výši 607 614 Kč), která správce daně považoval za „vklad sdružení“, a tržeb „dle pomůcek“. Rozdíl mezi příjmy přiznanými v daňovém přiznání a stanovenými správcem daně za sdružení činil 676 068 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2002, č. j. 251657/02/009913/0938, stanovil žalobkyni daňový základ na 338 034 Kč a doměřil daň z příjmů ve výši 72 601 Kč.

Ze zprávy o kontrole za zdaňovací období roku 2000, pak vyplynulo, že žalobkyně v uvedeném období již nebyla členkou sdružení, přičemž základ daně za uvedené období vykázala v daňovém přiznání ve výši 58 385 Kč. Podle zprávy vyhledávacího oddělení žalovaného vložila žalobkyně v roce 2000 na devizový účet u ČSOB celkově částku 44 500 USD. Žalobkyně k výzvě správce daně nepředložila prvotní evidenci vedenou dle výše zmíněného rozhodnutí o záznamní povinnosti a neprokázala, že by se jednalo o prostředky již zdaněné, dani nepodléhající či od daně osvobozené. Správce daně pak vypočetl příjem žalobkyně za rok 2000 součtem vkladu na účet u ČSOB (v přepočtu na Kč) a tržeb stanovených dle pomůcek. Rozdíl mezi příjmy přiznanými v daňovém přiznání a stanovenými správcem daně činil 1 943 076 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2002, č. j. 251790/02/009913/0938, stanovil žalobkyni daňový základ na 1 943 076 Kč a doměřil daň z příjmů ve výši 588 630 Kč.

VI.

Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Žalobkyně uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), písm. b), a písm. d) s. ř. s.

Jak již výše Nejvyšší správní soud uvedl, žalobkyně napadla rozsudky městského soudu obsahově zcela totožnými kasačními stížnostmi, přičemž v ní skutkově poukazovala pouze na okolnosti týkající se jejího vkladu a prostředků na účtu u ČSOB. Tyto skutečnosti však nejsou relevantní k vyměření daňové povinnosti za roky 1998 a 1999. Soud tak při přezkumu rozsudků městského soudu sp. zn. 10 Ca 15/2004 a 10 Ca 82/2004 vycházel z kasačních stížností pouze potud, pokud bylo možné uplatněné námitky vztáhnout také k vyměření daně za tato zdaňovací období.

Námitkami žalobkyně se Nejvyšší správní soud zabýval v jejich pořadí, které logicky odpovídá posloupnosti daňového řízení.

Žalobkyně tedy v první řadě zpochybnila oprávnění správce daně „zjišťovat její majetkové poměry“. Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s tím, že by po zrušení ustanovení § 42 daňového řádu zákonem č. 255/1994 Sb., pozbyla ustanovení § 34 odst. 11 a § 36 odst. 1 daňového řádu legitimní účel, a že správce daně postupem podle těchto ustanovení v podstatě

aplikoval uvedené zrušené ustanovení. Jak uvedl městský soud, ustanovení § 34 odst. 11 a 36 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách představují zákonné zakotvení nástrojů správce daně pro výkon správy daní, jak je definována v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu je za účelem správného a úplného vyměření daně, v tomto případě daně z příjmů fyzických osob, správce daně povinen zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností. Zjišťování stavu bankovního účtu, resp. pohybů na něm, za určitým způsobem vymezené relevantní časové období pak není jen zjišťováním majetkových poměrů, jak namítá žalobkyně. Zejména s ohledem na skutečnost, že v tomtéž časovém období daňový subjekt v daňovém přiznání vykazuje podstatně nižší příjmy, než jaké jsou částky, které na bankovní účet vkládá, může mít zjišťování těchto skutečností úzkou návaznost na zjišťování skutečných příjmů daňového subjektu v daném období. Konkrétní postup správce daně pro zjišťování těchto skutečností je obsažen v § 34 odst. 11 daňového řádu a rovněž v § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách.

Jak vyplývá z ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, a obecně samozřejmě z čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny, správce daně musí při správě daní postupovat v souladu se zákony a ostatními právními předpisy. Musí tedy postupovat též v souladu s ustanoveními zákona o bankách, jestliže nějak upravují jeho pravomoci. Podle ustanovení § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách, ve znění účinném do 30. 4. 2002, a tedy rozhodném pro činnost správce daně v době, kdy vyžadoval od bank informace ohledně bankovních účtů žalobkyně a jejího manžela, *podá banka zprávu o záležitostech, týkajících se klienta, které jsou předmětem bankovního tajemství, jen na písemné vyžádání finančních orgánů ve věci daňového řízení, jehož je klient účastníkem.* Toto ustanovení tak představuje druhou část právní normy vymezující průlom do bankovního tajemství ze strany finančních orgánů. Jestliže pak toto ustanovení předpokládá, že údaje podléhající bankovnímu tajemství lze poskytnout (jen) ve věci daňového řízení, jehož je klient banky účastníkem, znamená to, že je zde obsažen předpoklad zahájení daňového řízení vůči klientu banky, o jehož údaje jde, a to přestože daňový řád formálně posuzováno nezná pojem účastník řízení.

Městský soud v napadených rozsudcích poukazuje na v dané době účinné ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu, podle něhož *vyhledávací činnost může být vykonávána i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se využijí až po zahájení příslušného daňového řízení.* K tomu je však třeba poznamenat, že ustanovení § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách je k ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu ustanovením zvláštním a je třeba jej aplikovat přednostně. K tomu je potřeba dodat, že s účinností od 1. 5. 2002 došlo zákonem č. 126/2002 Sb., ke změně ustanovení § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách, a to tak, že toto ustanovení již nevymezuje, průlom, ale pouze odkazuje na podmínky stanovené zákonem o správě daní a poplatků. Touto změnou však nedošlo jen k „formulační úpravě“ s cílem „provázanosti pojmů s ostatními předpisy“, jak je uvedeno v důvodové zprávě, ale došlo ke kvalitativní změně, totiž k odstranění podmínky zahájeného daňového řízení pro zjišťování údajů daňových subjektů - klientů bank krytých bankovním tajemstvím. Tato následná změna však nemůže zhojit okolnost, že údaje, z nichž správce daně vycházel a kvůli nimž zahájil daňovou kontrolu, jak uvádí ve zprávě o této kontrole, jsou údaji podléhajícími bankovnímu tajemství, které správce daně získal v té době v rozporu se zákonem.

Je zřejmé, že pokud by předmětné bankovní výpisy měly v daňovém řízení sloužit jako důkazy, jednalo by se o důkazy získané v rozporu se zákonem a nebylo by možné je jako důkazy použít, neboť podle zásad zákonně vedeného procesu neexistují. K nepoužitelnosti protiprávně získaných důkazů se vyslovil již opakovaně Ústavní soud, když uvedl, že *základním předpokladem řádného výkonu spravedlnosti dle čl. 36 Listiny v demokratickém právním státě, založeném na úctě k právům a svobodám člověka a občana (čl. 1 Ústavy), je dodržování nejen ústavních, ale i zákonných mezí pro pořizování a provádění důkazů.* Je-li tedy určitý důkaz pořízen protiprávně,

je jeho provádění nejen nezákonné, ale i ústavně zcela nepřijatelné (viz např. nálezy ze dne 22. 1. 2001, sp. zn. II. ÚS 502/2000, nebo ze dne 15. 11. 2001, sp. zn. III. ÚS 376/01). Uvedené závěry se sice týkají trestního řízení, nicméně zdejší soud nevidí žádný rozumný důvod, proč by neměly být použity i ve správním soudnictví. Je tedy nepochybné, že protiprávně pořízený důkaz nemůže být v řízení jako důkaz použit (srov. také § 31 odst. 4, věta první daňového řádu).

Lze připustit, že podnětem k zahájení daňového řízení správcem daně může být jakkoli získaný poznatek vzbuzující pochybnosti o správnosti daňového přiznání, tedy i poznatek získaný v rozporu se zákonem. Daňové řízení však již musí probíhat v souladu s právními předpisy. Má-li pak být určitý poznatek podkladem pro stanovení základu daně a daně, musí jít o poznatek legální. Je jistě rozdíl mezi daní stanovenou dokazováním a daní stanovenou podle pomůcek, neboť postup podle pomůcek je náhradním způsobem tam, kde daň cestou důkazní stanovit nelze, jak vyplývá z § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu (odst. 5: *Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.* odst. 6: *Pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědých, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.*). Rozdíl mezi daní stanovenou dokazováním a podle pomůcek je v míře spolehlivosti a přesnosti stanovené daně, neboť daň stanovenou na základě pomůcek lze vždy určit jen s jistou mírou pravděpodobnosti. Rozdíl je i v postavení daňového subjektu, jehož procesní práva jsou v případě postupu podle pomůcek do určité míry omezena a který zejména nemá možnost užití pomůcky vyvracet či zpochybňovat, s výjimkou případů, kdy jsou pomůcky založeny na podstatně odlišných skutkových základech, a tudíž ani funkci pomůcek v konkrétním případě splňovat nemohou.

Dále je třeba poukázat na to, a ostatně to sama žalobkyně v kasační stížnosti uvádí, že výčet pomůcek v § 31 odst. 6 daňového řádu je uvozen slovem „zejména“ a je tedy výčtem demonstrativním. Pokud je nějaký výčet výčtem demonstrativním, jedná se pouze o příkladné uvedení určitých skutečností, na rozdíl od výčtu taxativního, který je výčtem úplným, jenž nemůže být zásadně rozšiřován. Ze samotné povahy věci je tak vyloučeno tvrzení žalobkyně, že pomůckami v daňovém řízení může být pouze to, co je v tomto demonstrativním výčtu uvedeno. Naopak tento výčet funguje pouze jako jakési vodítko pro správce daně, který však může jako pomůcky použít i skutečnosti a informace jiné, v tomto ustanovení neuvedené. Nelze tedy souhlasit se žalobkyní, že by hodnota peněžních prostředků na bankovních účtech, zjištěná z výpisů z bankovních účtů, nemohla sloužit jako pomůcka podle § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu.

V daném případě však jako pomůcka byl užit výpis z bankovního účtu získaný v rozporu se zákonem [v daném případě v rozporu s § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách v rozhodném znění]. Jak již bylo zmíněno výše, pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace daňového dlužníka, nejsou důkazem, ovšem to neznamená, že na ně nelze klást obdobné požadavky. Jejich cílem a posláním je totiž s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně

i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku akcentoval požadavek na relevanci pomůcek ve vztahu k realitě a nezbytnost jejich racionální povahy. Ostatně i Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt má zásadně právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz. náleží Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší náleží Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírkou nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení. Je tedy nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Proto je důležité i to, aby byly získány v souladu se zákonem. Předpokládá-li zákon, že daň je možno stanovit i jiným způsobem než dokazováním, nelze to vyložit jinak, než že i tento jiný způsob stanovení daně musí být výsledkem zákonného postupu.

Bankovní výpisy získané v rozporu se zákonem tedy mohly sloužit jako podnět k provedení kontroly u daňového subjektu. V rámci této kontroly nic nebránilo správci daně tyto výpisy znovu vyžádat, ale neučinil tak. Nelze ani tvrdit, že údaje z nich vyplývající v rámci kontroly daňový subjekt oznámil správci daně sám. Žalobkyně se soustředila pouze na vyvrácení tvrzení správce daně, že se jednalo o prostředky získané podnikáním, tj. o zatajené příjmy. Podkladem pro závěr, že žalobkyně zatajila příjmy ve výši odpovídající jejím vkladům (a vkladům jejího manžela) na bankovní účty, nemohla být ani zpráva o kontrole, která je v daňovém řízení důkazním prostředkem (§ 31 odst. 4 daňového řádu), neboť v tomto směru nevycházela z kontrolního zjištění, ale z nezákonně získaných výpisů před zahájením kontroly.

Tuto kasační námitku proto musel Nejvyšší správní soud shledat důvodnou, neboť s právním posouzením legality pomůcek provedeným městským soudem se nelze ztotožnit.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud na tomto místě poznamenává, že se nemohl zabývat kasačními námitkami žalobkyně ohledně spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek; tyto námitky žalobkyně neuvedla v řízení o žalobě a proto nejsou v řízení o kasační stížnosti přípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Žalobkyně rovněž namítala, že nebyla vůbec povinna prokazovat zdanění prostředků na bankovních účtech, neboť o těchto prostředcích neúčtovala a zákon jí takovou povinnost ani neukládá. Na podporu svého tvrzení se dovolávala rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05.

Tato kasační námitka by měla význam, jen pokud by správce daně na základě výpisů z bankovních účtů byl oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání zdroje těchto příjmů. Vzhledem k tomu, že podkladem výzvy byl nelegálně získaný poznatek, oprávněn k tomu nebyl. Pouze nad rámec potřebného odůvodnění lze dodat, že pokud by podklad pro vydání výzvy byl získán v souladu se zákonem, šlo by o situaci značně odlišnou od případu řešeného Ústavním soudem. Zatímco v případě, jehož se týká shora uvedený náleží Ústavního soudu, byla k prokázání zdrojů a zdanění svých financí vyzvána fyzická osoba, která je půjčila obchodní společnosti a která o nich nebyla povinna účtovat ani je evidovat, v nyní souzeném případě byla žalobkyně podnikající fyzickou osobou, která nevedla účetnictví v souladu se zákonem a na svoje bankovní účty vkládala finanční částky, které neodpovídaly vykazovaným

hospodářským výsledkům. Plně by tak na ni dopadala povinnost stanovená v § 31 odst. 9 daňového řádu; tedy prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, jež sama tvrdila (vyvrátit pochybnost správce daně o původu finančních prostředků vložených na bankovní účty). V tom případě by správce daně zcela oprávněně žalobkyni k prokázání původu vložených finančních prostředků vyzval. Tento důvod kasační stížnosti by za situace legálního podkladu pro výzvu správce daně neobstál.

Konečně Nejvyšší správní soud pro doplnění, avšak (s ohledem na výše obsažené závěry) bez jakéhokoli vlivu na své rozhodnutí o kasačních stížnostech žalobkyně, uvádí, že lze souhlasit se závěry žalovaného a městského soudu, že žalobkyně a její manžel, coby druhý člen sdružení, neunesli důkazní břemeno, jež pro ně vyplývalo z § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobkyně a její manžel nepředložili správci daně účetnictví vedené v souladu se zákonem a další doklady, jež by byli povinni uchovávat dle rozhodnutí správce daně o uložení záznamní povinnosti. Správce daně tyto závěry jasně konstatoval ve zprávách o daňové kontrole. Rovněž není možno považovat za prokázaná tvrzení žalobkyně a jejího manžela o půjčce získané od paní L. a o dovozu finančních prostředků v hotovosti ze zahraničí. Jako důkazy totiž žalobkyně a její manžel nepředložili ani smlouvu o poskytnutí půjčky, ale toliko prohlášení o poskytnutí půjčky učiněné až po zahájení daňové kontroly manžela žalobkyně, přičemž pravdivost obsahu tohoto prohlášení nebyla prokázána; v podrobnostech lze odkázat na odůvodnění rozsudku městského soudu č. j. 10 Ca 15/2004 - 68. Dovoz finančních prostředků ze zahraničí pak žalobkyně a její manžel prokazovali pouze svými výpověďmi před správcem daně (protokoly o ústním jednání ze dne 29. 10. 2002, č. j. 233019/02/009933/4976, a č. j. 233617/02/009933/4976) a dále notářsky ověřenými kopiemi tiskopisů pro plnění oznamovací povinnosti při dovozu finančních prostředků s daty dovozu 24. 3. 2000 a 24. 7. 2000; nicméně jak ověřil správce daně uvedené tiskopisy odpovídaly vzoru, který byl k plnění oznamovací povinnosti zaveden až s účinností od 1. 8. 2000 dle vyhlášky č. 224/2000 Sb. Za takovéhoho důkazního stavu je třeba konstatovat, že závěr o nutnosti stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu byl správný. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani právní názor vyjádřený zdejší soudem v rozsudku ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, na nějž žalobkyně upozornila ve svém dodatečném podání ze dne 10. 8. 2007; jestliže v uvedeném rozsudku zdejší soud konstatoval, že „skutečnost, že daňový subjekt neprokázal původ a zdanění prostředků, které ve zdaňovacím období vložil do podnikání, sama o sobě neznamená, že daň ještě nelze stanovit dokazováním“, pak je třeba zdůraznit, že v nyní souzeném případě nebylo možno daň stanovit dokazováním z důvodů absence náležitě vedeného účetnictví.

Z důvodů shora uvedených Nejvyšší správní soud napadené rozsudky městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a věci mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. prosince 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu