



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatelky **H. N. T.**, zastoupené Mgr. Annou Větrovskou, advokátkou, se sídlem v Praze 1, Václavské nám. 17, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2006, č. j. 5 Ca 55/2005 - 75,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2006, č. j. 5 Ca 55/2005 - 75, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatelka kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 12. 2004, č. j. FŘ-5011/11/04. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 18. 11. 2003, č. j. 311747/03/010524/7151, jímž byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, a to za použití pomůcek.

Stěžovatelka označila za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a dále že rozsudek městského soudu vydaný v této věci je nepřezkoumatelný. Stěžovatelka nesouhlasí především s právním názorem městského soudu na otázku rozsahu

přezkumné činnosti odvolacího správního orgánu a soudu v případě, že finančním úřadem je stanovena daňová povinnost za použití pomůcek. Domnívá se, že pokud by se odvolací orgán omezil pouze na dodržení zákonem stanovených podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a ani soud by nepřezkoumával následky nesprávného použití pomůcek ani způsob výpočtu daňové povinnosti, pak by se z rozhodnutí o dani vyměřené dle pomůcek stalo rozhodnutí prakticky vydané v jednom stupni a dále již nepřezkoumatelné. Na podporu svých tvrzení cituje několik rozhodnutí Ústavního soudu, na jejichž základě lze usuzovat na existenci konstantní soudní judikatury v dané oblasti. Dle názoru stěžovatelky je v důsledku právního názoru zaujatého městským soudem fakticky omezen přezkum rozhodnutí vydaného správcem daně dle § 31 odst. 5 a následně § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a je tak založena nerovnost účastníků řízení, což je v rozporu s čl. 37 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatelka dále namítá, že správce daně stanovil její povinnost ve výši, která mnohonásobně převyšuje příjmy, jež by bylo možno dovodit z očekávaných tržeb z nákupu a následného prodeje zboží. Pomůcka byla v jejím případě stanovena v rozporu se zákonem. Stalo se tak kalkulací předpokládané obchodní přírážky (tzv. marže) k nakoupenému zboží a nezávisle na tom ještě dalším zdaněním fiktivních příjmů, tj. peněžních prostředků nacházejících se na bankovním účtu stěžovatelky u Č. Takový způsob stěžovatelka považuje za nepřipustnou kombinaci dvou způsobů stanovení daně, neboť při akceptování fikce správce daně by nebylo vyloučeno, že alespoň část prostředků uložených na účtu u Č. mohla pocházet právě z oněch předpokládaných tržeb.

Stěžovatelka poukazuje na protiprávní způsob získání důkazních prostředků, dovozuje to ze znění § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Připouští, že výčet prostředků, které mohou sloužit jako pomůcky, je uveden pouze výčtem, avšak dle jejího názoru zákon nepředpokládá a nestanoví, že by pomůckou mohly být též majetkové poměry a hodnota peněžních prostředků na bankovním účtu. Finanční úřad též překročil svá oprávnění daná zákonem, zejména bezdůvodně zasáhl do práva na ochranu soukromí osob. Správce daně postupoval v rozporu s článkem 2 odst. 3, 4 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), dle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon, přičemž nikdo nesmí být nucen činit nic, co zákon neukládá. Vklady na běžném účtu samy o sobě nejsou příjmem, správce daně je však bezdůvodně za příjmy považoval. Stěžovatelka připouští, že správce daně může být oprávněn zjišťovat majetkové poměry daňového subjektu, avšak nikoliv způsobem, jak to učinil u ní, tj. aniž by tyto údaje potřeboval k dalšímu řízení a ve věci by bylo platně zahájeno daňové řízení. Ve věci bylo postupováno podle již zrušeného, a tedy neplatného a neúčinného, zákonného ustanovení, a to dle § 42 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků, byť správce daně své úkony formálně zastíral a označoval jinak. Vycházel tak nesprávně ze zjištění o majetku stěžovatelky a nikoli o jejích příjmech. Správce daně tak překročil meze svých zákonných oprávnění a požadoval po stěžovatelce splnění povinností, které jí zákon neukládá, dále účelově vykonstruoval existenci daňové povinnosti ze skutečností, které takový skutkový ani právní závěr neumožňují, a to ve výši, která očividně a mnohonásobně převyšuje příjmy, které by bylo možno dovodit z očekávaných tržeb z nákupu a následného prodeje zásob zboží. Za pomůcky nelze uznat informace a skutečnosti, které nemají žádný vztah k podnikatelské činnosti stěžovatelky, naopak jsou povahou soukromými informacemi. I daň stanovená podle pomůcek musí být stanovena dostatečně spolehlivě, což vyplývá z § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Daňové orgány nejsou oproti orgánům činným v trestním řízení či v občanském soudním řízení nijak limitovány při prolomení ochrany bankovního tajemství, jejich postup není v tomto směru nikým kontrolován. Vzhledem k tomu, že se jedná o široce formulované oprávnění, jehož rozsah není stanoven dostatečně přesným a předvídatelným způsobem, a zákon nestanoví žádné záruky proti jeho zneužití, považuje stěžovatelka ustanovení § 34 a § 36 zákona o správě daní a poplatků v rozporu s ústavním pořádkem České republiky i s jejími mezinárodními závazky, pokud jde o ochranu základních práv a svobod, zejména se neslučují s čl. 8 odst. 1, 2 Evropské úmluvy o lidských právech (právo na ochranu soukromí). Městský soud se odmítl zabývat námitkami stěžovatelky, ačkoliv žádná taková výlučka ze zákona nevyplývá a judikatura Ústavního soudu svědčí ve prospěch požadovaného přezkumu. Na základě všech uvedených skutečností stěžovatelka navrhuje zrušení rozsudku městského soudu.

Vyjádření ke kasační stížnosti žalovaným podáno nebylo.

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

Finanční úřad dospěl na základě daňové kontroly na daň z příjmů za rok 2001 k závěru, že stěžovatelka nesplnila v řízení svou zákonnou povinnost prokázání jí tvrzených skutečností, proto jí byla daň stanovena za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. S odkazem na zprávu o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze dne 4. 9. 2003 vydal finanční úřad dne 18. 11. 2003 platební výměr, kterým stěžovatelce vyměřil u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2001 daň ve výši 1 147 157 Kč. Stěžovatelka podala prostřednictvím svého zástupce proti tomuto platebnímu výměru dne 6. 1. 2004 odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 12. 2004, č. j. FŘ-5011/11/04, dle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zamítl. Dle právního názoru žalovaného stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a rozhodnutí finančního úřadu o stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je oprávněné. Stěžovatelka byla v rámci daňové kontroly vyzvána dne 8. 7. 2002 k předložení a prokázání veškeré evidence zásob včetně inventurních soupisů k 31. 12. 2000 a 31. 12. 2001, dále prvotní evidence k příjmům za zdaňovací období 2001 v členění dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ze dne 2. 7. 1997. Stěžovatelka měla též prokázat skutečnost, že byly zaúčtovány a přiznány veškeré příjmy, zejména finanční prostředky vložené v roce 2001 na osobní účet u Č. o. b., a. s. Finanční úřad na základě reakce stěžovatelky na výzvu konstatoval, že účetnictví neobsahuje prvotní doklady, nebyla vedena prvotní evidence příjmů, evidence zásob. Účetnictví tak nebylo úplné a nebylo vedeno průkazným způsobem dle § 7 zákona o účetnictví. Finanční úřad dospěl k závěru, že na základě stěžovatelkou předložených dokladů nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. V souvislosti s prokázáním předchozího zdanění či osvobození peněžních prostředků na osobním účtu finanční úřad poukázal na ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, které ukládá daňovému subjektu povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Tuto povinnost stěžovatelka nesplnila, neboť tvrzení o dovozu peněžních prostředků v hotovosti z Vietnamu nebylo z její strany prokázáno.

K námitce stěžovatelky, že neměla povinnost prokazovat zdanění prostředků na soukromém účtu, žalovaný odkázal na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu

daňového řízení vyzván, obdobnou povinnost ukládá i § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Výzva správce daně se vztahovala k výslovnému tvrzení stěžovatelky, že předmětné peněžní prostředky přivezla ona a její manžel do České republiky z Vietnamu a byla proto vydána v souladu se zákonem.

Žalovaný popřel, že by výše daňové povinnosti byla stanovena dvojitým způsobem, a to za použití pomůcek. Nesouhlasí též s tvrzením stěžovatelky, že majetkové poměry a hodnota peněžních prostředků na bankovních účtech daňového subjektu nemohou být pomůckami ve smyslu § 31 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků. Výpisy z bankovních účtů dle názoru žalovaného nejsou žádným zákonným ustanovením z okruhu pomůcek vyloučeny. Ani další námitky stěžovatelky týkající se oprávnění správce daně zjišťovat majetkové poměry bez předchozího zahájení daňového řízení a procesních pochybení finančního úřadu při provádění daňové kontroly nebyly žalovaným shledány důvodnými.

Stěžovatelka napadla výše označené rozhodnutí žalobou. Zde především namítala, že nebyl dán důvod pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, nadto byla stanovena výše příjmů za jedno zdaňovací období dvěma způsoby (předpokládanou výší tržeb, k nim byly připočítány příjmy z účtu u Č.); i z dalších důvodů nelze na postup správce daně ve věci z několika úhlů pohledu nahlížet jakožto na zákonný.

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není v rozporu se zákonem a podanou žalobu zamítl. Dle jeho názoru stěžovatelka byla oprávněně vyzvána k prokázání zdanění prostředků na účtu u peněžního ústavu, jelikož dostatečně nerozptýlila pochybnosti dožádaného finančního úřadu o jejich zdanění. Především však nepředložila své účetnictví v řádné podobě, na základě předložených dokladů nebylo možno stanovit daň dokazováním dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud poukázal na skutečnost, že stěžovatelka tento závěr nezpochybnila. Finanční úřad proto správně přistoupil k jejímu stanovení za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 citovaného zákona. Žalovaný jako odvolací správní orgán pak může dle názoru městského soudu v souladu s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek a shledal-li, že tyto zákonem stanovené podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost oprávněně zamítl. K žalobní námitce, že výše příjmů byla stanovena dvěma způsoby, a to předpokládanou výší tržeb a příjmy na účtu u peněžního ústavu, městský soud zopakoval, že odvolacímu orgánu i soudu dle zákona nepřísluší zkoumat, jaké pomůcky byly použity, jakým způsobem, ani způsob výpočtu daňové povinnosti. Městský soud rovněž odmítl úvahu stěžovatelky, že finanční prostředky na účtu teoreticky mohou zčásti pocházet z jejích tržeb, při zvolené konstrukci pomůcky by tak došlo ke dvojitému zdanění jednoho příjmu. Dle názoru městského soudu nelze tuto možnost pro absenci řádného účetnictví ověřit. Ze stejných důvodů soud neposoudil jako důvodnou ani námitku, že zdaněné prostředky na účtu byly osobním vkladem, který nesouvisel s podnikáním stěžovatelky. Městský soud dále uvádí, že výpis z bankovního účtu není vyloučen z toho, aby mohl být použit v daňovém řízení, když § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (výčet zde uvedený je demonstrativní) ani jiné ustanovení tohoto zákona tuto možnost nevylučuje. S námitkou stěžovatelky, že zdanění podléhá pouze úrokový výnos z účtu u peněžního ústavu a že vklady a výběry z něj nejsou příjmem, se městský soud neztotožnil, jelikož tento předpoklad platí pouze tehdy, když je nesporné, že finanční prostředky na účtu jsou prostředky již zdaněnými, jsou od daně osvobozeny či nepodléhají dani vůbec, což v této věci prokázáno nebylo. Další námitky stěžovatelky směřovaly do nezákonného postupu finančního úřadu, který provedl zdanění jejího majetku

pod záminkou kontroly daně z příjmů a dále měl zjišťovat její majetkové poměry, aniž by k tomu byl ze zákona oprávněn a aniž by získané údaje potřeboval k dalšímu řízení. Ani jednu z nich však soud neshledal důvodnou. Stejně tak se neztotožnil ani s tvrzením, že po změně sídla stěžovatelky prováděl úkony v řízení stále stejný finanční úřad, a to z toho důvodu, že tento byl nově místně příslušným finančním úřadem dožádán dle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud na závěr uvedl, že postupem finančního úřadu nebylo porušeno právo stěžovatelky vlastnit majetek, ani další ústavní principy dle článku 2 odst. 3 a 4 Ústavy a článků 10 odst. 3 a 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. V souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 416/04 bylo v tomto řízení přihlédnuto i k výhodám pro daňový subjekt a závěry nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/05 nejsou argumentačně použitelné, neboť Ústavní soud řešil v dané věci odlišnou problematiku.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, o fakt, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a o nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu. Obsahově lze všechny námitky uvedené v kasační stížnosti podřadit pod důvody uvedené v citovaném ustanovení pod písm. a) a b). Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů vymezených výše uvedenými stížnostními body a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Námitky uplatněné stěžovatelkou se týkají několika úkonů správce daně, které učinil v různých fázích daňového řízení. Z důvodu přehlednosti argumentace jejich důvodnost Nejvyšší správní soud přezkoumal v pořadí, které odpovídá časovému sledu napadených úkonů správce daně.

Stěžovatelka zpochybnila splnění podmínek uvedených v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Dle jejího názoru nebyla povinna prokazovat zdanění prostředků na účtu u Č., neboť o nich neúčtovala a v tom případě jí zákon takovou povinnost neukládá, proto svým jednáním neporušila některou ze svých zákonných povinností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Pro posouzení důvodnosti těchto námitek je třeba vyjít z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, který ve své kasační stížnosti cituje i sama stěžovatelka. Ústavní soud v tomto nálezu uvedl, že „v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správcům daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení.“ Dále dospěl k závěru, že „proporce mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé by měla být podle Ústavního soudu diferencovaná na základě toho, v jakém konkrétním postavení se ten který jednotlivec

vůči veřejné moci ocitá. ... V oblasti správy daní a poplatků to znamená, že jinak je třeba posuzovat postavení podnikající osoby, která má navíc zvláštním zákonem stanovenou specifickou povinnost uchovávat informace o své hospodářské činnosti, jiné bude postavení osoby v závislé činnosti, které zákon neukládá povinnost uchovávat doklady vážící se ke svým ekonomickým aktivitám.“

Při porovnání skutkových okolností případu posuzovaného Ústavním soudem s projednávanou věcí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zákon ani ústavní pořádek v tomto řízení porušeny nebyly. Stěžovatelka je v postavení daňového subjektu - fyzické osoby, správce daně je oprávněn v souladu s § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění její daňové povinnosti. Správcem daně bylo zjištěno (k zákonnosti získání těchto informací viz níže), že na jejím osobním účtu je evidována relativně vysoká částka, převyšující několikanásobně stěžovatelkou v daňovém přiznání deklarovaný příjem z podnikání. Ověření, zda se jedná o prostředky, které již byly zdaněny či jsou od daně osvobozeny, je v kompetenci správce daně, jak je uvedeno ve výše citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, Ústavní soud toto oprávnění nezpochybňuje, pouze stanoví jeho meze, tj. časový a věcný rámec. V dané věci nebylo sporné, že k získání peněžních prostředků evidovaných na účtu stěžovatelky nedošlo v období, kdy již správce daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků nemůže uplatňovat svou pravomoc. Dle jejího výslovného vyjádření byly tyto prostředky na účet převedeny v roce 2000 a 2001. Dle Nejvyššího správního soudu však správce daně nepřekročil ani věcný rámec důkazního břemene stěžovatelky. Jak již bylo citováno, správci daně je zákonem svěřena povinnost správně a úplně zjistit daňovou povinnost a dohlížet na plnění daňových povinností. Pokud dospěje k pochybnosti, zda určitá finanční částka byla zdaněna či nikoli, je na základě § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků povinen činit potřebná zjištění, která by jeho pochybnost potvrdila či vyvrátila. Tato činnost správce daně není a priori zjišťováním původu majetku, jak se nesprávně domnívá stěžovatelka, ale legitimní snahou ověřit, zda tyto prostředky byly zdaněny, případně z jakého důvodu se tak nestalo. Přestože prokázání této skutečnosti může v mnoha případech souviset s prokázáním jejich původu, zásadní informací, kterou je daňový subjekt v daňovém řízení povinen poskytnout, je moment zdanění či titulu osvobození od daňové povinnosti. Na rozdíl od orgánů činných v trestním řízení, jejichž povinností je prověřovat původ finančních prostředků v souvislosti s podezřením z trestné činnosti, správce daně je oprávněn zabývat se původem finančních prostředků pouze za účelem správného stanovení daňové povinnosti, což v dané věci činil.

Stěžovatelka na výzvu poskytla ohledně částky na jejím účtu u Č. správci daně tvrzení, jehož pravdivost byla jednoznačně vyvrácena. Dle jejího vyjádření peníze v hotovosti přivezla z Vietnamu a zde je složila na účet. Na důkaz svého tvrzení předložila tiskopis určený ke splnění informační povinnosti v případě dovozu devizové hotovosti. Správce daně důkazní hodnotu této listiny vyvrátil a sám zjistil další skutečnosti zpochybňující výpověď stěžovatelky. Uvedený tiskopis by musel být odevzdán při překročení státních hranic a nebylo by z něj možno pořídit ověřené kopie jinde, než právě zde před jeho odevzdáním (formuláře nezůstávají osobě dovážející či vyvážející finanční prostředky, odesílají se na ministerstvo financí, v případě, že si daňový subjekt následně vyžádá opis, je na něm ověření ministerstva, a nikoli notáře). Podstatné však je, že příslušný celní úřad šetřením u ministerstva financí, jež tyto skutečnosti eviduje, nezjistil, že by stěžovatelka či její manžel v minulosti dovezli do České republiky vyšší finanční částku v hotovosti a naopak k dotazu dožádaného finančního úřadu sdělil, že se domnívá, že předložené tiskopisy z několika důvodů nejsou pravé. Ze správního spisu je zřejmé, že celní úřad evidoval pouze naopak vývoz finančních

prostředků stěžovatelkou do zahraničí. Tímto bylo zpochybněno jak tvrzení stěžovatelky, tak i jí předložený důkaz.

Nejvyšší správní soud neshledal v uvedeném postupu správce daně překročení jeho pravomocí nad rámec zákona. Nespornou skutečností je existence částky ve výši 94 050 USD. Jak je výše uvedeno, správce daně měl právo a dokonce i povinnost ověřit, zda tyto prostředky byly zdaněny (případně, zda jsou od daně osvobozeny), stěžovatelka na jeho výzvu poskytla tvrzení, které bylo správcem daně vyvráceno. Za těchto okolností je správce daně oprávněn nepřistoupit na vysvětlení podané ohledně původu a tím i zdanění peněžních prostředků stěžovatelkou a hledat závěr odpovídající logickým principům. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla příjem pouze z podnikatelské činnosti, jiný zdroj příjmů neuváděla a neposkytla důvěryhodné tvrzení o jiném původu příjmů, je zcela odpovídající úvaha správce daně, dle níž peněžní prostředky uložené na účtu stěžovatelky pocházejí z výkonu její podnikatelské činnosti a jedná se tak o příjmy z podnikání, které byla stěžovatelka povinna zdanit. Jinak řečeno, správce daně neměl k dispozici informace, na základě kterých by mohl stanovit jiný zdroj peněžních prostředků stěžovatelky nežli její podnikatelskou činnost. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatelky, že správce daně vycházel ze zjištění o majetku, nikoliv příjmech stěžovatelky. Správce daně byl nucen učinit si v důsledku důkazní nouze způsobené stěžovatelkou závěr ohledně původu majetku stěžovatelky, a to za účelem správného stanovení její daňové povinnosti. Jeho úvaha nepřekračuje meze zákona (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 2, 3 zákona o správě daní a poplatků) ani logiky. Na závěr k otázce hodnocení důkazů správcem daně je nutno poukázat na skutečnost, že stěžovatelka v žalobě ani kasační stížnosti nijak nezpochybňuje závěr správce daně, že její tvrzení o dovozu peněžních prostředků ze zahraničí neobstálo a původ částky uložené na jejím účtu zůstává neobjasněn, předmětem jejích námitek bylo oprávnění správce daně dotazovat se na původ peněžních prostředků, o nichž není účtováno v souvislosti s podnikáním (odůvodněno výše).

Skutečnost, že stěžovatelka měla v kontrolovaném zdaňovacím období příjmy ve výši 94 050 USD, o kterých neúčtovala a neuvedla je v daňovém přiznání, již samo o sobě svědčí o splnění první z podmínek stanovených § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Další porušení povinností daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků bylo správcem daně shledáno v nedostatečně vedené účetní evidenci a neplnění povinností uložených rozhodnutím o záznamní povinnosti ze dne 2. 7. 1997, k čemuž je nutno podotknout, že tento závěr správce daně stěžovatelka nezpochybňovala. Rovněž nebylo napadnuto splnění druhé zákonné podmínky pro aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním podle § 31 odst. 4 téhož zákona.

Na základě výše uvedených závěrů Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám stěžovatelky, dle nichž bylo postupem správce daně samoučelně a bezdůvodně zasaženo do práva na ochranu soukromí stěžovatelky. Argumentace stěžovatelky k této námitce se opírá o nález Ústavního soudu ze dne 3. 5. 2001, sp. zn. III. ÚS 35/01, který však považuje za nepřijatelný toliko zásah státní moci vůči občanovi nemající oporu v zákoně. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, správce daně byl ke svému postupu v dané věci dle zákona o správě daní a poplatků oprávněn.

Stěžovatelka vyslovila dále pochybnost, zda pravomoci správců daně v oblasti získávání údajů chráněných bankovním tajemstvím nepřekračují ústavní meze, konkrétně označila za neústavní ustanovení § 34 a § 36 zákona o správě daní a poplatků.

Dle jejího názoru se též neslučují s mezinárodními závazky o ochraně základních práv a svobod České republiky. K takto formulované námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že text uvedených ustanovení dává správci daně oprávnění ke zjišťování skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně v rámci vyhledávací činnosti i před zahájením daňového řízení, přičemž zákonem je ustanoven široký okruh osob, které mu jsou povinny poskytnout součinnost. Nejvyšší správní soud takto stanovené oprávnění správce daně nepovažuje za neústavní, bez nich by nebylo možno v praxi vykonávat správu daní ve smyslu § 1 zákona o správě daní a poplatků, daňovému subjektu zákon na druhé straně dává možnost domáhat se ochrany v případě, kdy postupem správce daně jsou porušena jeho subjektivní práva. Této možnosti využila i stěžovatelka, přičemž odvolací orgán, městský soud a Nejvyšší správní soud postupně v daném případě přezkoumaly jí vyslovené námitky. Právo na ochranu před postupem správního orgánu není totožné s právem na úspěch v případném řízení, skutečnost, že námitky stěžovatelky nebyly shledány důvodnými, neodůvodňuje závěr o nedostatečnosti této ochrany.

Nejvyšší správní soud se ze své pozice však nemůže vyjadřovat k námitkám týkajícím se rozporu s ústavním pořádkem České republiky, k tomu je povolán Ústavní soud. Ostatní soudy mohou pouze uvážit postup dle čl. 95 odst. 2 Ústavy, tj. pokud by dospěly k závěru, že zákon, jehož má být ve věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, obrátí se s touto otázkou na Ústavní soud. Nejvyšší správní soud však takovou pochybnost z výše uvedených důvodů nesdílí.

Na základě všech uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že podmínky stanovené § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly v případě stěžovatelky naplněny a správce daně v této fázi řízení postupoval v souladu se zákonem.

Dle výslovného znění ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků správce daně po vyslovení výše uvedeného závěru pokračuje v řízení tím, že si bez součinnosti s daňovým subjektem obstará pomůcky pro stanovení daňové povinnosti. Je nutno zdůraznit, že termín „bez součinnosti s daňovým subjektem“ je přímo uveden v zákoně, nejedná se tedy o výklad zákona, ale o jeho znění. Jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), a to v důsledku předchozího porušení některé z povinností daňového subjektu. Podstatné je, že ztráta součinnosti se dle zákona vztahuje k úkonu obstarání pomůcek správcem daně. Daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

Samotnému institutu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nelze přisoudit celkový sankční charakter. Je nutno na něj pohlížet jako na jeden z dalších způsobů stanovení daňové povinnosti, který nastupuje ve chvíli, kdy nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně je povinen v první řadě zjistit a stanovit daňovou povinnost daňového subjektu, a to ve správné výši (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), na což logicky nemůže rezignovat ani v případě natolik závažného porušení povinností daňového subjektu, že již nelze vycházet z jím uváděných údajů. O pouze subsidiárním

použití § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků oproti § 31 odst. 4 téhož zákona není již vzhledem k ustálené judikatuře pochyb. Z toho vyplývá, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není výsledkem svobodné volby či uvážení správce daně, nýbrž důsledkem jednání daňového subjektu, které je dále podrobeno buď modifikovanému přezkumu jak v odvolacím řízení, tak následně v řízení soudním. Jedná se tedy o podpůrný způsob stanovení daňové povinnosti, v případě splnění zákonných podmínek pro jeho aplikaci daňový subjekt ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek a dále právo na přesné stanovení výše své daňové povinnosti.

S výjimkou výše uvedených pak již v souvislosti s vydáním rozhodnutí dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků svědčí daňovému subjektu všechna zákonem zaručená práva. Obecně platí, že daňový subjekt má právo na přezkum zákonnosti postupu správce daně. Zákon nestanoví výjimku z přezkumu pro rozhodnutí o vyměření (doměření) daně podle pomůcek. Jiná právní pozice daňového subjektu dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se týká pouze obstarání pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem a povinnosti strpět stanovení výše daňového základu a daně odhadem, není možno akceptovat extenzivní výklad, dle něhož daňový subjekt nemá od chvíle osvědčení podmínek pro aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků právo namítat v souvislosti s takto stanovenou daňovou povinností cokoliv.

Z nálezů Ústavního soudu (nález sp. zn. IV. ÚS 359/05 ze dne 28. 3. 2006; sp. zn. IV. ÚS 179/01 ze dne 31. 8. 2001) je zřejmé, že daňový subjekt má právo seznámit se s celým obsahem spisu (až na výjimky stanovené zákonem týkající se ochrany osobních údajů třetích osob), který je veden ohledně jeho daňové povinnosti, včetně konstrukce pomůcky, aby mohl namítat nezákonnost rozhodnutí. Je tedy otázkou, jaký je výčet specifických zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Není pochyb o tom, že to jsou dvě podmínky § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. porušení povinnosti daňového subjektu a následná nemožnost stanovit daň dokazováním. Dále stanoví zákon o správě daní a poplatků v § 46 odst. 3 správci daně povinnost přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Z dnes již konstantní judikatury je zřejmé, že i opomenutí této povinnosti může způsobit nezákonnost rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že dle zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt oprávněn proti vyměření (doměření) daně též namítat, že daň nebyla vyměřena či doměřena správně či dostatečně spolehlivě. Oporu pro tento názor shledává Nejvyšší správní soud ve vzájemné souvislosti ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 9, § 31 odst. 7 a § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vycházel nejprve z obecného vymezení pojmu „správa daně“, které výsledek činnosti správce daně definuje jako „správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností“ (§ 1 odst. 2, věta první, zákona o správě daní a poplatků). Dle § 2 odst. 9 téhož zákona je pak právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Na základě těchto dvou ustanovení zákona lze konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků výslovně požaduje správné a úplné zjištění daňové povinnosti daňového subjektu, který má právo (i povinnost) se na tomto zjištění podílet, čemuž logicky odpovídá právo případně namítat, že se tak nestalo. Potvrzením správnosti tohoto názoru je § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Účelem tohoto ustanovení je učinit transparentní úvahu správce daně v případě, kdy se rozhodne odchýlit se od údajů sdělených daňovým subjektem v daňovém

přiznání a svým uvážením stanoví daňový základ a daň jinak. Veškeré skutečnosti, na základě kterých dospěl k finálnímu rozhodnutí, musí být seznatelné z vyměřovacího spisu a daňový subjekt má právo se s nimi seznámit. Jak již uvedl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 359/05 ze dne 28. 3. 2006: „...nelze připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt“. Z citovaného nálezu Ústavního soudu je tedy zřejmé, že správce daně je povinen veškeré skutečnosti relevantní pro vyměření či doměření daně zanechat do vyměřovacího spisu (s výjimkou zákonem předpokládaných omezení, tj. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), daňový subjekt má právo se s těmito skutečnostmi seznámit, a to za tím účelem, aby mohl vznášet námitky zpochybňující zákonnost postupu správce daně, vyloučeny nejsou námitky zpochybňující správnost stanovení daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud ke stejnému závěru ohledně rozsahu přezkumu rozhodnutí o dani stanovení podle pomůcek dospěl již dříve, například v rozsudku ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64 (zveřejněn pod č. 633/2005 Sb. NSS, též na www.nssoud.cz), kde uvádí: „Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek“.

„Správné“ stanovení daňové povinnosti ve smyslu „přesné“ není při aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků logicky možné, výsledkem použití pomůcek je vždy pouze kvalifikovaný odhad základu daně a daně. Povinnost stanovit daňový základ a výši daně pokud možno co nejvíce spolehlivě lze dovodit z ust. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně „v dohodě s daňovým subjektem daň sjednat v případě, kdy základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek“. Termín „dostatečně spolehlivě“ je neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě, není možno zobecnit situace, kdy je tento termín vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah. Lze však shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námitky proti opačnému postupu správce daně. Tomuto závěru odpovídá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (zveřejněno na www.nssoud.cz): „Pomůcky jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 téhož zákona) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“.

Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení.

Příkladem lze uvést, že dle názoru Nejvyššího správního soudu lze připustit situaci, kdy daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších, může namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž k této námitce předloží důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Svá tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. Naopak nemohla by být přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomocných skutečností, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daňové povinnosti. Ve zmíněném příkladu: Daňový subjekt jakožto cestovní kancelář nemůže s úspěchem namítat, že správce daně zařadil mezi srovnatelné subjekty, které použil jako pomůcku, cestovní kanceláře, které se zaměřují na jiné destinace a jiné druhy zájezdů, a domáhat se vyslovení nedostatečné spolehlivosti stanoveného daňového základu pouze na základě této skutečnosti, aniž by prokázal, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Tyto námitky by mohly být pouze podpůrnými pro jeho základní tvrzení, že daňová povinnost ve stanovené výši je nepřiměřená.

Nejvyšší správní soud formuluje závěry ohledně možného zpochybnění stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek záměrně takto podrobně, neboť si je vědom, že prostor pro námitky daňových subjektů v případě § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je velmi úzký, jedná se skutečně pouze o nápravu jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, které nelze vyloučit a je třeba proti nim poskytnout ochranu. V žádném případě však nelze předpokládat úspěch daňových subjektů, které v potřebné době neplnily své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhají stanovení své daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje.

Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí (viz již výše), ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány. Správce daně se vzhledem k úkolu stanovit daňovou povinnost co nejvíce spolehlivě i za okolností, kdy nemá potřebné údaje ze strany daňového subjektu, též vystavuje možnosti, že výsledný odhad a tím i stanovená daň bude nižší, než kdyby daňový subjekt splnil své zákonné povinnosti a poskytl mu úplné a bezchybné daňové přiznání. Právě tak, jako není přípustné, aby z tohoto důvodu vyměřoval daň záměrně vyšší, než z použitých

pomůcek vyplývá, není možné jej ani zavázat daňovou povinností vyměřovat za každých okolností na nejnižší hranici možného odhadu. Ani tento postup by nebyl v souladu s požadavkem v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost pomůckami určených skutečností.

Městský soud se však námitkou stěžovatelky týkající se dostatečné spolehlivosti vyměřené daně nezabýval, přičemž z odůvodnění je zřejmé, že tuto skutečnost nezahrnul mezi zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Takový výklad je vzhledem k výše uvedenému nezákonný a Nejvyšší správní soud tuto námitku stěžovatelky shledal důvodnou. Jestliže stěžovatelka namítala, že správce daně stanovil její povinnost ve výši, která mnohonásobně převyšuje příjmy, jež by bylo možno dovodit z očekávaných tržeb z nákupu a následného prodeje zboží, a dále zpochybňovala racionalitu použité pomůcky z důvodu duplicitního výpočtu tržeb z prodeje zboží, je tato námitka směřující proti nedostatečně spolehlivému vyměření daňové povinnosti, kterou nelze označit za nepřípustnou. Svým posouzením této právní otázky městský soud omezil právo stěžovatelky na přezkum napadeného rozhodnutí a zatížil tak rozhodnutí vadou, pro kterou muselo být Nejvyšším správním soudem v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zrušeno a vráceno tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud je v dalším řízení dle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Vzhledem k nedůvodnosti ostatních stížních námitek je městský soud povinen se vypořádat pouze s námitkami týkajícími se otázky, zda daňová povinnost stěžovatelky byla správcem daně stanovena dostatečně spolehlivě. V novém rozhodnutí rozhodne městský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 18. července 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu