



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. v právní věci žalobkyně: **H. M.**, zastoupené JUDr. Annou Vyhlídkovou, advokátkou se sídlem Hradec Králové, Gočárova 535, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2002, č. j. 6462/110/2001-Ve, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2007, č. j. 31 Ca 226/2006 – 99,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2007, č. j. 31 Ca 226/2006 - 99, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové (dále jen krajský soud) zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2002, č. j. 6462/110/2001-Ve. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně ze dne 13. 8. 2001 č. j. 41455/01/238921/8563, kterým byl dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997 ve výši 150 883,70 Kč a vyměřena daň 44 158 Kč. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila při dokazování své zákonné povinnosti a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu; žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když stanovil daň podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu.

Proti rozsudku krajského soudu podala včas kasační stížnost žalobkyně (dále také stěžovatelka). V ní namítla, že poplatníci mají povinnost prokazovat jen to, co jsou povinni uvádět v daňovém přiznání. Toto stěžovatelka zcela splnila. Pokud by soud zkoumal výzvu správce daně, pak by zjistil, že je neurčitá, protože v nich chybí konkrétní pochybnosti správce daně a konkrétní důkazy, které chtěl doložit. Přesto stěžovatelka neurčité výzvě správce daně vyhověla a proto nebylo možné stanovit daň pomocí pomůcek. Ani soud neprokázal v čem nesplnila svoji povinnost vyplývající z výzvy. V jejím případě bylo možné stanovit daň dokazováním, tak jak se stalo při stanovení daně z přidané hodnoty. V každém případě se stalo, že daně z příjmů (tak jak je soud svým rozhodnutím potvrdil) v sobě absorbují protizákonně i DPH. Správce daně obešel zákon, když jako pomůcku použil dopis od Vězeňské služby – Policie ČR – získal jej protizákonně od PČR. Věznice Valdice v době poskytnutí „pomůcky“ neměla právní subjektivitu. Protiprávně získané pomůcky (důkazy) nelze použít v řízení. Správce daně v průběhu kontroly vůbec ustanovení § 34 ZSDP nepoužil. Nesprávně je také uváděno, že stěžovatelka nevedla doklady, tak jak jí ukládají zákony. Kdyby soud připustil navrhované důkazy, tak by zjistil, že opak je pravdou, když správce daně bez problémů vyměřil DPH za inkriminované období. Zde opět chybí specifikace dokladů, které nebyly vedeny v souladu se zákonem, když jinde soud uvádí, že daňové přiznání souhlasí s účetnictvím stěžovatelů. Dále soud nezkoumal, zda stěžovatelka vedla nebo nevedla účetnictví. V tomto si dokonce odporoval, když jednou uváděl, že ho vedla a podruhé, že ho nevedla. Soud k této otázce nepřipustil navrhované důkazy.

Správce daně neprokázal (ač měl), že dohoda mezi stěžovatelkou a firmou Unitip s. r. o. neexistuje, protože je DS neuvádí v daňovém řízení. S poukazem na ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP stěžovatelé uvedli, že tvrzení o existenci dohody uvedli a doložili ho smlouvou o obchodním zastoupení. Důkazní povinnost v tomto případě přešla na správce daně, který měl prokázat, že zde existují skutečnosti pro doměření daně, tedy, že skutkový stav je jiný než formálněprávní. Správce daně však neprokázal své tvrzení o neexistenci takové dohody, ač tak měl činit v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c/, d/ ZSDP.

Pokud soud stěžovatelce klade za vinu, že neúčtovala o úvěru, pak podle ní bylo výslovně rozhodnutí na ní. Tím, že o úvěru neúčtovala a hradila jej z čistého zisku, nezatežovala a nezneužívala státní rozpočet. Činila tak s plným vědomím, že chce platit daně. Kdyby totiž účtovala i o úvěru, bylo by podnikání sdružení ztrátové ve smyslu zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt zcela záměrně snížil náklady i v roce 1997, když žádal o poskytnutí dalšího úvěru – po neposkytnutém úvěru nepodal dodatečné daňové přiznání a nesnížil tak vzniklou daňovou povinnost. Po doměrku správce daně tak působí rok 1997 jako nejvíce ziskový rok podnikání, ačkoliv opak byl pravdou.

Při zahájení daňové kontroly pracovníci správce daně porušili ustanovení § 16 odst. 4 písm. a/ i § 15, když daňovým subjektům (jí a jejímu manželovi, se kterým podnikali ve sdružení) nepředložili služební průkazy, dále ustanovení § 24 odst. 4 ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 5 – povinnost mlčenlivosti, neboť neměli jednat s oběma najednou, protože oba mohli mít a měli příjmy i mimo sdružení, které se nezahrnovaly do účetnictví sdružení. Ani jeden z nich nezprostil pracovníky správce daně mlčenlivosti. Pracovníci správce daně porušili ustanovení § 12 odst. 2 ve vztahu k ustanovení § 16 odst. 2 ZSDP, neboť oba nebyli poučeni o svých právech, jen o svých povinnostech. V protokolu o kontrole chybí údaj o tom, že zahájení kontroly se koná na základě telefonické výzvy, která obsahovala i požadavek předložení účetnictví, není tam uvedeno označení dokladů předložených DS ke kontrole ani soupis dokladů, které si pracovníci správce daně odvezli, čímž hrubě porušili zákon a dále tím, že nevrátili tyto doklady ve lhůtě 30 dnů, když nadřízený SD tuto lhůtu neprodloužil. Není vyjádřeno, že nebylo předloženo

to, co bylo od DS žádáno. Ačkoliv zde byla registrace k závislé činnosti, nebyla tato daň předmětem kontroly. Ve výzvě je nutné přesně specifikovat jakým způsobem má DS uvedené pochybnosti vysvětlit (objasnit). Daňový subjekt je povinen vést účetnictví, evidence podle zákona o účetnictví. Správcem daně nebyla nikdy uložena povinnost DS vést ještě další evidenci nad rámec zákona. DS vedl účetnictví průkazné, odpovídající daňovým přiznáním, své tvrzení obsažené v daňových přiznáních tudíž obhájil.

Při jednáních u správce daně byli oba přítomni společně, došlo tedy k hrubému porušení povinnosti mlčenlivosti ve smyslu ustanovení § 24 odst. 4 ZSDP ve vztahu k § 2 odst. 5 téhož zákona. Daňový subjekt předložil smlouvu o „obchodním zastoupení“ k objasnění rozdělení nákladů i tržeb z provozu kantýny, DS doložili částky, které odváděli jako podíl na tržbách obchodní firmě Unitip s. r. o., objasnili vyšší rabatu v prodejně a způsob určování cen, které byly závislé na vedení věznice, které je porovnávalo s cenami v Penny marketu v Hořicích, přehled denních tržeb byl DS předložen při zahájení kontroly, správce daně si jej nepřevzal ani k nahlédnutí (účetnictví DS jako takové nebylo předmětem kontroly). Protokol o ústním jednání je veřejnou listinou - tudíž je pravda to, co je v něm uvedeno, dokud se neprokáže opak. Ve zprávách o kontrole není žádným způsobem prokázán opak toho co DS tvrdil při ústních jednáních. V protokolech chybí poučení o právech DS. Vyšší rabatu určenou Ing. B. (37 %) nelze použít jako pomůcku. I pomůcka musí být zjištěna zákonným způsobem.

K bezhotovostním platbám s věznicí uvedla, že přípis od věznice Valdice nemohl být použit, protože věznice neměla právní subjektivitu (do 31. 12. 2000), takže jedině ministr spravedlnosti mohl zprostit příslušníka povinnosti mlčenlivosti podle ustanovení § 9 zákona č. 555/1992 Sb., ale tak se nestalo. Došlo k hrubému porušení povinností ze strany správce daně dle § 34/4 ZSDP. Tento přehled správce daně neosvědčil jako důkaz, ale použil ho jako pomůcku. Takto získaný přípis od věznice Valdice je pomůckou i důkazem protiprávním a nelze od něj odvozovat jakékoliv doměření či vyměření daně. Dále se jedná o osobní a majetkové údaje vězňů a firmy Unitip s. r. o., neboť ani ředitel věznice p. K. nebyl informován, či je účet na který jsou finanční prostředky poukazovány. Došlo tedy i k porušení zákona o ochraně osobních údajů. Měl pouze k dispozici nájemní smlouvu s Unitipem s. r. o. a stěžovatelka vystupovala pouze v pozici obchodního zástupce, což potvrzují i razítka na daňových dokladech. Věznice zaslala přehled o bezhotovostních platbách Policíi ČR, nikoliv správci daně a správce daně neověřil jeho pravdivost. Věznice přitom v té době neměla přehled, co bylo součástí převáděných částek, měla pouze konečnou výši, nemůže adekvátně tvrdit kolik činil přímý prodej, jak učinila. Jde o údaj zkreslený, smyšlený s cílem poškodit DS. Navíc takovou pomůcku nebo důkaz lze použít jen na daný rok, nikoliv na několik roků zpětně. I zde došlo k porušení základní zásady dle § 2 ZSDP. Součástí těchto plateb jsou i částky, které nikdy nebyly součástí tržeb DS. Jedná se zejména o poštovní známky, pohledy, dopisní papíry, obálky, květiny a služby, které DS zajišťoval pro vězně. Například se jednalo o opravy televizorů vězňů, které DS zajišťoval, odvezl do opravy, po opravě zaplatil a přivezl zpět, což bylo i několik televizorů týdně. Protože vězni nemohli opravy platit hotově, byl účet za opravu placen prostřednictvím převodu na účet DS. Z této transakce neměl DS žádný příjem. Rovněž pokud jde o poštovní známky a dopisnice, tyto DS pouze zakoupil pro vězně, kterým je předal a úhradu v částce zakoupení získal prostřednictvím převodu na svůj účet. Je pravda, že poštovní známky byly a jsou ve věznicích prostředkem nahrazujícím peníze a tudíž oběh těchto známek je v astronomických částkách. Jako důkaz tohoto tvrzení slouží účetnictví DS, kde v nákladech tyto komodity nejsou zahrnuty ve výdajích. Tímto způsobem DS zajišťoval i další požadavky vězňů, to je nákupy i pro jejich osobní potřebu to je tzv. kapesné, které vyplácí stát každému vězni na osobní hygienu. Ani z těchto hygienických potřeb neměl DS žádný zisk. Na toto DS správce daně upozornil, avšak marně, došlo tedy k porušení § 2 odst. 1 ZSDP.

Daňová kontrola byla zahájena v listopadu 2000, DS byl z kantýny vykázán dne 21. 1. 2001, což znamená, že správce daně měl 2 měsíce času na provedení důkazů. V kantýně nebylo provedeno místní šetření. Jako svědek nebyl vyslechnut jednatel Unitip s. r. o., zaměstnankyně stěžovatelky paní S., dále skladníci Unitip s. r. o. a zástupci věznice. Správce daně se spokojil s udáním a DS sdělil, že doměří milion korun (Ing. B.). Celé řízení bylo manipulační s cílem poškodit DS. Nebyla provedena ani kontrolována inventura zásob v kantýně. Nelze proto tvrdit, že objem zboží byl větší, než byl vykazován v účetnictví.

Správce daně zásadním způsobem porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. f/ ZSDP, když DS nepoučil o právu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, k právu navrhnout jeho doplnění. DS má právo na několik dní na přečtení zprávy a vyjádření se k ní. U jiných finančních úřadů je toto právo respektováno. Nelze očekávat, že se DS ihned vyjádří. Jestliže správce daně uvede, že DS se vyjádří písemně a přestože ví, že DS se závěry kontroly nesouhlasí a přesto mu dá zprávu s chybným poučením podepsat, porušuje tím základní právo DS. Celé řízení bylo vedeno účelově s cílem materiálně poškodit DS. Jako zásadní porušení ze strany správce daně je odepření sepsání protokolu o ústním jednání o projednání zprávy. Správce daně nechtěl vznesené námitky zapsat, aby o nich nikdy nemusel rozhodovat a zcela v rozporu se zákonem kontrolu ukončil. DS nebyl poučen, že bezdůvodným odepřením podpisu zprávy o kontrole není odepření podpisu z důvodu podání námitek a návrhů ve lhůtě dohodnuté při jednání. I toto svědčí o porušování práv DS, protože při přechodu na pomůcky je tak zbaven práva na dokazování a na řádné odvolací řízení, protože u pomůcek odvolací orgán zkoumá pouze zákonnost přechodu na pomůcky. DS dodnes neví, co bylo osvědčeno jako důkaz a dle jakých pomůcek správce daně postupoval. Zpráva o kontrole s ním dodnes nebyla projednána. Námitky podal, dodnes o nich nebylo nikým rozhodnuto.

Odvolací orgán zřejmě dospěl k názoru, že stanovení daně podle pomůcek není zcela v souladu se zákonem, protože prostřednictvím správce daně nechal vyslechnout jako svědka jednatele Unitip s. r. o. Výslech svědka byl ve prospěch DS avšak odvolací orgán urychleně ukončil odvolací řízení a výpověď svědka nepoužil jako důkaz. Tím došlo k hrubému porušení ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP. Správce daně porušil § 31 odst. 1-4 ZSDP neboť nezjistil úplně skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti. Provedl výběr důkazních prostředků podle své domněnky a nenaplnil § 31 odst. 2 ZSDP, protože nepřipustil jiné důkazní prostředky, než ty, které si sám vybral (stanovil jako pomůcky). Správce daně nemá právo hodnotit, který z důkazních prostředků provede a který neprovede. Tímto jednáním porušuje základní ústavou dané povinnosti hodnocení důkazů.

Jestliže žádným důkazem nebyla zpochybněna existence smlouvy o rozdělení tržeb a nákladů kantýny mezi DS a Unitip s. r. o., nemůže správce daně tvrdit, že stav je jiný. Je třeba vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu. Pokud správce daně chtěl tvrdit, že smlouva o obchodním zastoupení je ve skutečnosti nájemní smlouvou (což není), byl povinen zohlednit nájemné. Odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí neuvedl všechny námitky DS, nezabýval se jimi a ani o nich nerozhodoval.

Dále stěžovatelka poukázala na zásadní rozpor při vyměření (doměření) daňové povinnosti za rok 1998. Daňové subjekty jako sdružení od 1. 3. 1998 ze zákona se stali plátcí daně z přidané hodnoty. Plátcí daně účtují o příjmech a výdajích bez daně z přidané hodnoty, která se stává jakousi průběžnou položkou. Ze zprávy o kontrole nelze rozpoznat, zda tato skutečnost byla správcem daně při doměření zohledněna, či nikoliv. Vzhledem k oznámení Věznice Valdice o bezhotovostním styku, které si stěžovatelka opatřila nahlédnutím do soudního spisu, stěžovatelka dovozuje, že doměrek je odvozen z částek zahrnujících DPH. Jako další

podpurný důkaz uvádí stěžovatelka i skutečnost, že za zdaňovací období 1 Q 1998 – 1 Q 2001 byla správce daně provedena kontrola daně z přidané hodnoty, která nijak nezpochybnila její účetnictví ve výši příjmů a výdajů. Pokud došlo k nějakým změnám, jednalo se o zákonu nevyhovující daňové doklady.

Stěžovatelka poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2006 ve věci F. Š., v němž uvedený soud dospěl k závěru, že soudy musí provést veškeré požadované (navrhované) důkazy a pokud tak neučiní, tak výsledek – rozhodnutí je neplatné.

Podle stěžovatelky je napadený rozsudek krajského soudu nezákonný, neboť vychází z nesprávného posouzení právní otázky týkající se jejich příjmů a jejich následného zdanění a řízení před soudem trpí vadami, neboť před soudem nebyly provedeny důkazy, které byly stěžovatelkou k prokázání jejich tvrzení navrhovány.

Kasační stížností se stěžovatelka domáhala zrušení napadeného rozsudku krajského soudu v celém rozsahu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá rozhodnutí, v nichž podrobně odůvodnil svůj postup a své závěry na nichž trvá, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Pro posouzení kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud ze zjištění učiněných ze správního spisu předloženého žalovaným (ve fotokopii), z něhož vyplývají tyto skutečnosti:

Dne 30. 3. 1998 podala stěžovatelka k Finančnímu úřadu v Jičíně (správce daně) příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997, v němž uvedla své příjmy 1 271 505,30 Kč, výdaje 1 049 702 Kč, základ daně 221 879,30 Kč snížený o nezdanitelné části 28 800 Kč zaokrouhlený na celé stovky korun dolů vykazala ve výši 193 000 Kč a daň podle § 16 zákona č. 586/1992 Sb. vypočetla částkou 35 650 Kč.

Správce daně předvolal stěžovatelku přípisem ze dne 9. 11. 2000 na den 29. 11. 2000 k řízení ve věci provedení daňové kontroly s tím, aby předložila veškeré doklady a písemnosti týkající se její podnikatelské činnosti v letech 1996-1999. Dne 20. 11. 2000 se ke správci daně dostavil manžel stěžovatelky V. M. a požádal jejím i svým jménem, protože byl členem sdružení s ní, o jiný termín jednání a jiné místo vzhledem k množství dokladů, a proto bylo dohodnuto, že termín zahájení kontroly bude 14. 12. 2000 v Jinonicích čp. X.

Z protokolu o ústním jednání sepsaného dne 14. 12. 2000 správcem daně vyplývá, že jednání se zúčastnila vedle pracovníků správce daně stěžovatelka, předmětem jednání bylo zahájení daňové kontroly podle § 16 zákona 337/1995 Sb. u stěžovatelky u daně z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 1999, 1998, 1997 a 1996, silniční daně za zdaňovací období 1998 a 1996 a u daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 1999 a 1998. Stěžovatelka byla vyzvána k předložení všech dokladů potřebných k prověření správnosti daňového základu a byla poučena o svých povinnostech a právech ve vztahu ke správci daně ve smyslu § 16 odst. 2 a 4 zákona. Daňový subjekt svým podpisem potvrdil, že mu jsou známy povinnosti a práva, o kterých byl poučen. Stěžovatelka protokol podepsala.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 2. 2001 vyplývá, že se jednání vedle pracovníků správce daně zúčastnili stěžovatelka a její manžel V. M., jimž bylo mimo jiné sděleno, že v rámci prováděné daňové kontroly vznikly pochybnosti o údajích obsažených v jejich daňových příznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997, 1998 a 1999, a to zejména o

výši příjmů z podnikání a výši výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení. Při závěru tohoto jednání byly oběma vráceny veškeré doklady, které předložili a byly jim předány výzvy ke splnění povinnosti při daňové kontrole ze dne 15. 2. 2001. Výzvou byla stěžovatelka vyzvána k předložení evidence denních tržeb za zdaňovací období 1997, 1998 a 1999 a k předložení dalších účetních či jiných dokladů, týkajících se její podnikatelské činnosti, vyjma těch, které jsou obsaženy v účetní evidenci, která byla ke kontrole předložena.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 2. 4. 2001 vyplývá, že se jednání zúčastnil vedle pracovníků správce daně manžel stěžovatelky V. M. na základě výzev ke splnění povinnosti při daňové kontrole ze dne 15. 2. 2001 a předložil

- doplnění dalších skutečností k prováděné daňové kontrole včetně fotokopii dokladů o převzetí finančních prostředků ze strany Unitip s. r. o. za roky 1997 až 2000
- fotokopii smlouvy o obchodním zastoupení z 31. 1. 1997
- fotokopii dodatku ke smlouvě o obchodním zastoupení z 31. 12. 1999
- fotokopii dodatku ke smlouvě o obchodním zastoupení z 31. 1. 2000.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 4. 2001 vyplývá, že se jednání vedle pracovníků správce daně zúčastnili stěžovatelka a její manžel V. M., kteří podali vyjádření, že maximální měsíční hrubý zisk (to je příjmy mínus nákup zboží) činil sto tisíc korun. Z toho v průměru 55 000 Kč odváděli panu H. Příjmy a výdaje uváděné v jejich účetnictví byly pouze podílem, který vycházel z rozdělení hrubého zisku mezi ně a pana H. Jejich podíl na celkových tržbách a nákupech zboží činil asi jednu třetinu. V celkových tržbách jsou zahrnuty i příjmy za další služby neobchodního charakteru (prodej známek, zajištění oprav pro vězně, zajištění léků a jiné). Tyto neobchodní služby probíhaly s vědomím věznice. Objem těchto služeb si neevidovali, nejvíce činil prodej známek, odhadem 15 000 až 20 000 Kč měsíčně. K třetině příjmů uváděných ve svém účetnictví přidávali výdaje v takové výši, aby se nedostávali do ztráty, která by ve skutečnosti vyšla, kdyby tam zahrnuli i třetinu výdajů za nákup zboží. Zbývající doklady za nákupy zboží byly uloženy ve věznici a nebyly jim vydány, když provoz kantýny převzal pan H. Obchodní rozpětí, které vychází z jejich účetnictví je nadhodnocené, ve skutečnosti činilo přibližně 14 %. Od roku 1999 byly prováděny kontroly vedením věznice a v nich jsou uvedeny prodejní ceny v kantýně a prodejní ceny v okolí, a ty je možné porovnat s pořizovacími cenami, které na požádání předloží.

Dne 29. 6. 2001 byla stěžovatelka seznámena se zprávou o výsledku daňové kontroly, přičemž prohlásila, že předložila veškeré doklady, které mohou ovlivnit konečný výsledek této kontroly, a dále, že s předloženou zprávou nesouhlasí a v termínu deseti dnů podá písemné vyjádření.

Na základě daňové kontroly ze dne 29. 6. 2001 č. j. 19676/01/238931/1273 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. 1010000200 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997, jímž stanovil základ daně o 150 883,70 Kč vyšší a vyměřil daň 44 158 Kč.

Nejvyšší správní soud vychází dále z těchto skutečností:

Z obsahu správního i soudního spisu vyplývá, že stěžovatelka uzavřela dne 5. 1. 1992 se svým manželem V. M. „Smlouvu o sdružení Duha Jičín“ podle § 829 - § 841 občanského zákoníku č. 40/1964 Sb. Dohodou ze dne 30. 3. 2001 účastníci smlouvy své sdružení rozpustili.

Dne 31. 1. 1997 uzavřela stěžovatelka s UNITIP spol. s r. o. smlouvu o obchodním zastoupení, podle níž se zavázala, že pro zastoupeného (UNITIP spol. s r. o.) bude vyvíjet činnost spočívající v prodeji zboží v kantýně objektu věznice Valdice a prodejně Tabák v Jičíně, Husova 77. Podle smlouvy měl zastoupený (UNITIP spol. s r. o.) právo na provizi ve výši 34 417 Kč měsíčně (podle dodatku ke smlouvě ze dne 31. 12. 1999 39 860 Kč měsíčně včetně DPH, podle dodatku ke smlouvě ze dne 31. 1. 2000 65 000 Kč měsíčně včetně DPH), stěžovatelka (obchodní zástupce) mohla uzavírat obchody svým jménem nebo jménem zastoupeného, stěžovatelka (obchodní zástupce) se zavázala nést ze svých prostředků všechny náklady spojené s realizací předmětu smlouvy, včetně opravy zařízení provozní jednotky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelkou v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k těmto závěrům:

Stěžovatelka tvrdí, že pracovníci správce daně porušili § 16 odst. 4 písm. a) i § 15 zřejmě zákona č. 337/1992 Sb., dále daňový řád, protože daňovým subjektům, to je stěžovatelce (a jejímu manželovi) nepředložili služební průkazy, navíc když zahájení kontroly bylo v sídle, místě bydliště stěžovatelky. Podle § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně. Z kasační stížnosti nevyplývá, zda stěžovatelka uvedené právo vůči pracovníkům správce daně uplatnila, když jinak s uvedenými pracovníky správce daně jednala, což vyplývá z protokolu o ústním jednání sepsaného dne 14. 12. 2000, který stěžovatelka podepsala. Z tohoto protokolu ovšem nevyplývá, že by stěžovatelka takovou námitku vznesla a z obsahu předloženého správního spisu ani z tvrzení stěžovatelky nevyplývá, že by podala námitky proti postupu pracovníka (pracovníků) správce daně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Z obsahu správního spisu ani z tvrzení stěžovatelky nevyplývá, že by v daném případě bylo provedeno místní šetření podle § 15 daňového řádu. Ústní jednání dne 14. 12. 2000, při kterém byla zahájena daňová kontrola se uskutečnilo v sídle, bydlišti stěžovatelky na žádost stěžovatelky-jejího manžela V. M. Tuto námitku stěžovatelky Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Stěžovatelka tvrdí, že pracovníci správce daně porušili § 24 odst. 4 ve vztahu k § 2 odst. 5 daňového řádu – povinnost mlčenlivosti, protože jednali se stěžovatelkou i jejím manželem současně ačkoliv každý z nich mohl mít a měl příjmy i mimo sdružení, které se nezahrnovaly do účetnictví sdružení. Tuto námitku neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou, protože podle obsahu správního spisu společné jednání se stěžovatelkou a jejím manželem V. M. se uskutečnilo pro zjišťování skutečností – základu daně a daně ve vztahu k jejich činnosti ve sdružení, přičemž zprávu o výsledku daňové kontroly vypracoval správce daně samostatně ve vztahu ke stěžovatelce i ve vztahu k jejímu manželovi. K porušení povinnosti mlčenlivosti z důvodů tvrzených stěžovatelkou pracovníky správce daně nedošlo.

Dále stěžovatelka tvrdí, že pracovníci správce daně porušili § 12 odst. 2 ve vztahu k § 16 odst. 2, 4 daňového řádu, protože stěžovatelku nepoučili o jejich právech. Z protokolu o ústním jednání sepsaného dne 14. 12. 2000 správcem daně vyplývá, že jednání se zúčastnila vedle pracovníků správce daně stěžovatelka, která byla poučena o svých povinnostech a právech ve vztahu ke správci daně ve smyslu § 16 odst. 2 a 4 zákona. Protokol obsahuje údaj, že daňový subjekt svým podpisem potvrzuje, že mu jsou známy povinnosti a práva, o kterých byl poučen. Stěžovatelka protokol podepsala.

V protokolu o kontrole chybí, podle stěžovatelky, údaj, že zahájení kontroly se koná na základě telefonické výzvy. V obsahu správního spisu je založena doručka podepsaná stěžovatelkou dne 24. 11. 2000, jíž byla předvolána ke správci daně na den 29. 11. 2000 ve věci provedení daňové kontroly (jednání se ve stanovený den neuskutečnilo na žádost manžela stěžovatelky).

Podle stěžovatelky v protokolu chybí označení dokladů předložených ke kontrole a dále soupis dokladů, které si pracovníci správce daně odvezli a nevrátili je ve lhůtě 30 dnů a jejich nadřízený jim lhůtu neprodloužil. V protokolu není vyjádřeno, že by snad stěžovatelka nepředložila některý vyžádaný doklad. Ani tato námitka není důvodná. Správce daně je oprávněn vyžadovat předání dokladů potřebných pro splnění účelu daňové kontroly a naplnění tohoto práva, tj. skutečnost, že od daňového subjektu doklady převzal, potvrdit. V posuzovaném případě sice správce daně nepotvrdil převzetí všech dokladů, avšak ani stěžovatelka neuplatnila proti protokolu žádné námitky či návrhy, tj. včetně návrhů na doplnění o popis seznamu dokumentů předložených správci daně. Stěžovatelce navíc nic nebránilo předložit individualizovaný seznam předávaných dokumentů a požadovat jeho potvrzení do protokolu (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 11/2004). Při závěru jednání dne 15. 2. 2001 byly stěžovatelce a jejímu manželovi vráceny veškeré doklady, které předložili do té doby, což oba potvrdili svými podpisy. Stěžovatelka a její manžel V. M. v dalším průběhu daňové kontroly předkládali doklady, o čemž svědčí, mimo jiné, i protokol o ústním jednání ze dne 2. 4. 2001, který uvádí, jaké doklady V. M. předložil. Součástí správního spisu jsou také fotokopie dokladů předložených stěžovatelkou jako pokladní složenky a další. Stěžovatelka pak po projednání zprávy o daňové kontrole dne 29. 6. 2001 podepsala, že veškeré doklady a písemnosti, předložené pracovníkům provádějícím kontrolu, byly v pořádku vráceny. Stěžovatelka také ani netvrdí, že by jí některý předložený doklad nebyl vrácen.

Podle stěžovatelky správce daně porušil § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, když o tomto právu musí správce daně daňový subjekt poučit, což správce daně nesplnil. O seznámení se zprávou o daňové kontrole nese psal správce daně protokol. K prostudování zprávy měla mít více času. Z obsahu daňového spisu vyplývá, jak i výše již uvedeno, že zprávu o daňové kontrole ze dne 29. 6. 2001 projednal správce daně se stěžovatelkou dne 29. 6. 2001. Stěžovatelka s předloženou zprávou nesouhlasila a prohlásila, že v termínu deseti dnů podá písemné vyjádření. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Podle obsahu daňového spisu stěžovatelka zprávu spolupodepsala. Z daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole nařídít ústní jednání. Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, o tomto právu poučit. Stěžovatelka po projednání zprávy prohlásila, že s ní nesouhlasí a že se v termínu deseti dnů k jejímu obsahu vyjádří. Vyjádření stěžovatelka podala písemností ze dne 9. 7. 2001 společně se svým manželem V. M. (s odůvodněním, že jsou manželé a společně podnikali), v němž se podrobně vyjadřovala ke své obchodní činnosti a navrhla i důkazy. V této písemnosti stěžovatelka také namítala, mimo jiné, že správce použil k vyměření daně nějakých pomůcek, ale nikdo neví jakých, když se to

v zápise o daňové kontrole nepromítlo, tak, aby se daňový subjekt mohl účinně bránit. Správce daně na toto vyjádření stěžovatelky nereagoval, a vydal dne 13. 8. 2001 dodatečný platební výměr č. 1010000200 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997, jímž stanovil základ daně o 150 883,70 Kč vyšší a vyměřil daň 44 158 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka velmi rozsáhlé odvolání, v němž opakovala i to, co již uvedla ve vyjádření ze dne 9. 7. 2001. Podané odvolání dále rozsáhle doplnila písemností ze dne 19. 10. 2001 (I. doplnění odvolání) a dále písemností ze dne 18. 2. 2002 (II. doplnění odvolání). Vzhledem k opakovanému tvrzení stěžovatelky v předchozím řízení a v odvolání, že podle její dohody s Unitip spol. s r. o. bylo rozdělení příjmů za prodej zboží a výdajů spojených s nákupem zboží v kantýně ve výši 1/3 v její prospěch a 2/3 ve prospěch Unitip spol. s r. o. odvolací orgán-žalovaný nad rámec úřední povinnosti dané mu § 50 odst. 5 daňového řádu, uložil správci daně vyslechnout jako svědka pana H. (viz rozhodnutí žalovaného, strana 11 a 12). Správce daně vyslechl Z. H. dne 22. 4. 2002 za přítomnosti stěžovatelky a jejího manžela V. M. Svědek vypověděl, že firma Unitip spol. s r. o. se stala někdy v roce 1997 nájemcem kantýny v objektu věznice po nájemci PRAMEN-H, s. r. o. Vlastníkem zásob zboží v kantýně k 1. 1. 1997 byla firma PRAMEN-H, s. r. o. Mezi firmou Unitip spol. s r. o. a stěžovatelkou byla dne 31. 1. 1997 uzavřena smlouva o obchodním zastoupení na provoz kantýny v objektu věznice Valdice a prodejně Tabák v Jičíně, Husova 77. Smlouvu za firmu podepsal otec svědka, jednatel firmy. Podle výpovědi svědka se v kantýně neprodávalo zboží ve vlastnictví Unitip spol. s r. o. a tato firma neměla příjmy za prodej zboží krom dohodnuté provize a v tomto případě nešlo o podíl na zisku. Žádná dohoda, ani ústní podle níž by příjmy z prodeje zboží a výdaje spojené s nákupem zboží byly děleny v poměru 1/3 stěžovatelka a 2/3 Unitip spol. s r. o., neexistovala. K 31. 1. 1997 bylo předáno stěžovatelce firmou Unitip spol. s r. o. zboží, na které byla vystavena faktura. Stěžovatelka i její manžel měli možnost klást svědkovi otázky a tohoto práva využili, především manžel stěžovatelky V. M.

Podle § 50 odst. 5 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. Podle tohoto ustanovení žalovaný postupoval. Podle názoru Nejvyššího správního soudu jeho rozhodnutí nelze vytýkat nezákonnost, pokud si výslechem svědka Z. H. ověřoval skutečnosti tvrzené stěžovatelkou směřující proti postupu správce daně a vyměření daně za pomoci pomůcek.

Podle § 31 odst. 5 daňového řádu 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. Citované ustanovení je třeba vykládat v souvislosti s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení 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. K tomuto ustanovení se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95 tak, že „... ustanovení, které je předmětem řízení, nelze chápat jinak, než že stanoví postup pro případ, kdy důkazy předložené k daňovému přiznání (o kterých se daňový subjekt může domnívat, že jsou dostatečné) jsou takového charakteru, že vzbudí pochybnosti správce daně.... Státní úředník tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, jak tvrdí navrhovatel, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve, když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně.“

Pokud jde o to, co tvrdila stěžovatelka, pak je třeba vycházet z jejího daňového přiznání za určité zdaňovací období, v daném případě kalendářní rok 1997, tedy stěžovatelka by měla

prokázat ty skutečnosti, které tam uvedla, tedy příjmy v tam uvedené výši, výdaje v tam uvedené výši atd. Stěžovatelka podnikala jako fyzická osoba a byla povinna postupovat podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 1 odst. 1 citovaného zákona). Podle § 7 odst. 1 účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Podle odst. 2 téhož ustanovení účetnictví účetní jednotky je úplně, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období. Podle odst. 3 téhož ustanovení účetnictví účetní jednotky je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky. Podle odst. 4 téhož ustanovení účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí tímto zákonem. Z daňového řízení vyplývá, že stěžovatelka porušila povinnosti uložené jí zákonem o účetnictví a proto její účetnictví není správné. K takovému závěru dospěl již žalovaný ve svém rozhodnutí. Stěžovatelka totiž sama tvrdí, že účtovala jen o 1/3 tržeb a výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. O zbývajících 2/3 neúčtovala, protože o nich, podle ní, účtoval Unitip spol. s r. o., podle smlouvy o obchodním zastoupení. Podle smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 1. 1997 se stěžovatelka zavázala, že pro zastoupeného (UNITIP spol. s r. o.) bude vyvíjet činnost spočívající v prodeji zboží v kantýně objektu věznice Valdice a prodejně Tabák v Jičíně, Husova 77, přičemž zastoupený (UNITIP spol. s r. o.) měl právo na provizi ve výši 34 417 Kč měsíčně (podle dodatku ke smlouvě ze dne 31. 12. 1999 39 860 měsíčně včetně DPH, podle dodatku ke smlouvě ze dne 31. 1. 2000 65 000 Kč měsíčně včetně DPH), stěžovatelka (obchodní zástupce) mohla uzavírat obchody svým jménem nebo jménem zastoupeného, a stěžovatelka (obchodní zástupce) se zavázala nést ze svých prostředků všechny náklady spojené s realizací předmětu smlouvy, včetně opravy zařízení provozní jednotky. Ze smlouvy tedy vyplývá, že to byla stěžovatelka, která měla nést ze svých prostředků náklady, čemuž také odpovídá to, že stěžovatelce (nebo jejímu manželovi) byla vyplácena tržba za prodané zboží. Podle stěžovatelky celkové tržby z obchodní činnosti jsou tvořeny tržbami za nákupy odsouzených a obviněných a dále tržbami za nákupy pracovníků věznice (maximálně 10 až 15 %), když v účetní evidenci jsou uváděny celkové tržby za obě skupiny odběratelů (protokol o ústním jednání před správcem daně dne 15. 2. 2001). Jestliže jí celé tržby byly vypláceny při zavedení bezhotovostního platebního styku, není nejmenšího důvodu pochybovat o tom, že jí tržby (nebo jejímu manželovi) byly vypláceny i v předcházející době. UNITIP spol. s r. o. stěžovatelka vyplácela smluvně dohodnutou provizi, kterou uvedený subjekt účtoval ve svém účetnictví a zdanil, jak zjistily finanční orgány.

V souladu s žalovaným i krajským soudem Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka tím, že nevedla správné účetnictví podle zákona o účetnictví, a nesplnila povinnost jí uloženou § 39 odst. 3 daňového řádu, to je vést evidenci (záznamy) denních tržeb dostala se do důkazní nouze. Správcem daně byla vyzvána k předložení účetní a daňové evidence a dalších dokladů k provedení daňové kontroly. Pokud stěžovatelka namítá, že všechny požadované podklady správci daně předložila a tím splnila svoji povinnost v celém požadovaném rozsahu, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že jde z její strany o nepochopení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit - tedy břemeno důkazní. Správce daně je povinen při stanovení daňové povinnosti vycházet ze skutečností, které jsou pro stanovení daňové povinnosti rozhodné. Je také povinen tyto skutečnosti zjišťovat co nejúplněji, přičemž daňový subjekt je povinen svá tvrzení dokázat. Pokud je nedokáže nebo pochybnosti správci daně nevyvrátí, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek.

Způsob stanovení daně je tedy způsobem náhradním v případech, že daň nelze stanovit prvotně v rámci řádného dokazování. V daném případě nesprávné účetnictví stěžovatelky mohlo opravňovat správce daně ke stanovení daně podle pomůcek.

Pojem pomůcky je charakterizován v § 31 odst. 6 daňového zákona a to jako svou podstatou „nepřímý důkaz“ takto: 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 převážně, 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. Na základě těchto indicí usuzuje správce daně o daňové povinnosti, kterou nelze prokázat jinak a kterou bez tohoto postupu by nebylo možné prokázat jinak. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 190/2004 „Při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole.“ Rozhodnutí správce daně o tom, že namísto dokazování budou shromažďovány pomůcky, není nijak formalizováno. Došel-li správce daně k tomuto rozhodnutí, pak již nebylo prováděno dokazování a proto není důvodná námitka stěžovatelky, že správce daně, respektive žalovaný nezjistili řádně skutkový stav a že neosvědčili které z důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Pokud jde o žalovaného, ten v případě, že odvolání směřuje proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 daňového řádu). Daňový řád spojuje přechod stanovení daně podle provedených důkazů na tzv. pomůcky se zásadním omezením procesních práv daňového subjektu. Žalovaný jako odvolací orgán i soud přezkoumávající jeho rozhodnutí na základě podané žaloby se již nemohou zabývat materiální podstatou stanovení daně, včetně její výše, nýbrž se omezí právě jen na přezkum zákonnosti. Neunese-li tedy daňový subjekt důkazní břemeno, je výrazně omezen jeho procesní prostor pro vznesení relevantních námitek vůči postupu správce daně. Tyto námitky, aby mohly být považovány za relevantní, se tak mohou zaměřit opět toliko na otázky zákonnosti postupu správce daně.

V nálezu ze dne 31. 8. 2001 sp. zn. IV. ÚS 359/05 se Ústavní soud, mimo jiné, vyjádřil takto: „... při volbě pomůcek je správce daně vázán také § 46 odst. 3 daňového řádu. Stanoví-li tedy správce daně podle § 31 odst. 5 daňového řádu daňovou povinnost, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na cit. § 46 odst. 3 daňového řádu musí přihlídnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když nebyly tímto uplatněny. Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je zohlednění např. nezdanitelných částek základu daně dle § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. Ze spisového materiálu správce daně tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To je základním předpokladem k tomu, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Pokud však daňové spisy obsahují pouze zdokumentování oprávněnosti stanovení daně pomocí pomůcek, a neobsahují již správní úvahu či zdokladování toho, že správce daně při tomto kontumačním způsobu stanovení daně přihlédl i k oněm okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, pak není odvolací orgán schopen přezkoumat napadené rozhodnutí právě v tom rozsahu, jak požaduje zákon v § 50 odst. 5 daňového řádu, tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jinak řečeno, v případech, kdy daň je stanovena podle pomůcek, musí se odvolací správní orgán vyrovnat i s otázkou,

zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny.“

Z obsahu rozhodnutí žalovaného vyplývá, že se žalovaný jako odvolací orgán s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z § 46 odst. 3 daňového řádu vyrovnal v závěru svého rozhodnutí jen tak, že uvedl, že přezkoumal rovněž dodržení § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu a neshledal pochybení správce daně.

Podle § 46 odst. 2 věty první daňového řádu pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů.

Podle § 46 odst. 3 daňového řádu stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Z obsahu daňového spisu a v něm obsaženého úředního záznamu ze dne 26. 6. 2001 vyplývá podle jakých pomůcek se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil a k jakým okolnostem přihlížel. Z obsahu daňového spisu však nevyplývá, že by stěžovatelka s tímto úředním záznamem a podklady na základě kterých byl zhotoven, byla seznámena.

K výkladu § 46 odst. 3 daňového řádu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 28. 3. 2006 sp. zn. IV. ÚS 359/05, mimo jiné, takto: „Ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je součástí komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Postupem souladným se zákonem je takový postup, kdy správce daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky, tedy i relevantní a kvalifikované námitky týkající se nedodržení povinnosti správce daně přihlédnout k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Rovnost daňového subjektu garantovaná čl. 37 odst. 3 Listiny by však byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo.“

Nelze proto 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.

Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Obecně platí, že je to jednotlivec, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí, a je to také jednotlivec, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí

sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků. Za ústavně konformní interpretaci § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze proto označit pouze takovou, která zachovává přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“

V nálezu ze dne 26. 11. 2006 sp. zn. IV. ÚS 360/2006 Ústavní soud k § 46 odst. 3 a § 23 odst. 2 daňového zákona, mimo jiné, uvedl: „Nebudou-li porušena práva ostatních daňových subjektů na ochranu údajů o nich, pak není důvodu odepřít daňovému subjektu nahlédnout do spisu v případě, že pomůckami konstruovaná daň využívá pouze údajů z dokladů a účetnictví, byť nesprávného a neúplného, samotného daňového subjektu.“

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že neví podle jakých pomůcek správce daně postupoval. V žalobě v části A, c) stěžovatelka uváděla, že tvrdila (v průběhu daňové kontroly), že průměrný rabat v prodejně činil 15 %, kdežto pracovník správce daně u ústního jednání tvrdil, že rabat měli 37 % a na tom si trval a stěžovatelka dále uvedla, že „zřejmě toto bylo součástí pomůcek.“ Dále uvedla, že tzv. pomůcka – výpis bezhotovostních plateb mezi stěžovatelkou a věznicí za jeden rok, který jí správce daně předložil k nahlédnutí, nemůže být aplikovaná na jiné roky. Z obsahu žaloby vyplývá, že stěžovatelka v ní uplatnila, že v průběhu daňového řízení nebyla seznámena s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro ni jako daňového subjektu a s tím, jaké podklady použil jako pomůcky, a že tuto skutečnost uplatnila jako žalobní bod. Již ve vyjádření k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 7. 2001 a dále v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru stěžovatelka uplatnila, že „Zřejmě správce daně použil k vyměření daně nějakých pomůcek, ale nikdo z nás neví jakých, když se to v zápise o daňové kontrole nepromítlo, tak, aby se daňový subjekt mohl účinně bránit.“ To znamená, že již v daňovém řízení a posléze i v soudním řízení stěžovatelka namítala nezákonnost postupu správce daně a posléze žalovaného z uvedeného důvodu, přičemž daňové orgány ani krajský soud tuto její námitku nepovažovaly za důvodnou. Nejvyšší správní soud však tuto námitku stěžovatelky shledal důvodnou a proto zrušil rozsudek krajského soudu, protože krajský soud pro důvodně vytykanou vadu řízení před správním orgánem měl rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila i další důvod, avšak Nejvyšší správní soud uvádí, že vzhledem k závěru výše uvedenému, je nutno považovat za předčasnou její námitku, že přípis od věznice Valdice, potvrzující její příjmy od něj za jeden rok, který jí předložil správce daně k nahlédnutí v průběhu daňové kontroly, nemohl být použit, protože věznice neměla právní subjektivitu (do 31. 12. 2000), a jedině ministr spravedlnosti mohl zprostit příslušníka povinnosti mlčenlivosti podle ustanovení § 9 zákona č. 555/1992 Sb., což se ale nestalo; došlo tím k hrubému porušení povinností ze strany správce daně dle § 34/4 ZSDP, který tento přehled zřejmě použil jako pomůcku. Takto získaný přípis od věznice Valdice je pomůckou i důkazem, podle stěžovatelky, protiprávním a nelze od něj odvozovat jakékoliv doměření či vyměření daně. Stěžovatelka teprve bude s postupem správce daně o zjišťování pomůcek a o zjišťování okolností, z nichž vyplývaly výhody pro ni jako daňového subjektu seznámena (i nahlédnutím do daňového spisu) a to po posouzení žalovaného v takovém rozsahu, aby nebyla porušena práva případných ostatních daňových subjektů na ochranu údajů o nich. Jen v obecné rovině a nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud uvádí, že s argumentací stěžovatelky v tomto případě nesouhlasí. Pomůckami mohou být, jak výše již uvedeno, zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, 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. Stěžovatelkou uplatněné ustanovení § 9 odst. 1 zákona č. 555/1992 Sb., o Vězeňské službě a justiční strážní České republiky, ve znění účinném v rozhodném období stanoví povinnost příslušníka zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o kterých se dozvěděl při plnění služebních

úkolů nebo v souvislosti s nimi a které v obecném zájmu nebo v zájmu zúčastněných osob vyžadují, aby zůstaly utajeny před nepovolanými osobami. O takové skutečnosti vyžadující v obecném zájmu nebo v zájmu zúčastněných osob utajení by v případě poskytnutí zprávy Vězeňskou službou správci daně o zajišťování osobních potřeb odsouzených a obviněných prostřednictvím vězeňské kantýny, které se uskutečňovalo hotovostním a později bezhotovostním stykem, nemohlo jít, zejména pokud by taková zpráva neobsahovala osobní údaje odsouzených a obviněných a také údaje o jejich konkrétních nákupech, tedy pokud jde o druh a množství zboží a konkrétní částky peněz jimi za ně zaplacené. Zproštění povinnosti mlčenlivosti příslušníka ministrem spravedlnosti podle odst. 2 citovaného ustanovení by v takovém případě nebylo třeba. Do 31. 12. 2000 byla Vězeňská služba rozpočtovou organizací, poté správním úřadem a účetní jednotkou. Toto její postavení jí nebránilo namítanou zprávu správci daně podat.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatelky částečně důvodnou a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 1 a 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i 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 31. října 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu