



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **H. N. V.**, zastoupeného Mgr. Annou Větrovskou, advokátkou se sídlem Praha 1, Václavské nám. 17, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 11 Ca 121/2005 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 11 Ca 121/2005 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce jako stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2003, č. j. FŘ-10308/11/03. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 11. 11. 2002, č. j. 244981/02/009914/7349, kterým mu byla podle § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, a to ve výši 76 273 Kč (daňový základ byl stanoven ve výši 338 034 Kč).

V kasační stížnosti a jejím doplnění stěžovatel uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že neprokázal-li v daňovém řízení skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván, a daň mu byla vyměřena za pomoci pomůcek, může odvolací orgán přezkoumávat pouze to, zda byly dodrženy podmínky stanovené zákonem pro použití pomůcek. Soudu pak nepřísluší posuzovat způsob použití pomůcek ani způsob výpočtu daňové povinnosti. Podle stěžovatele se tímto postupem stává rozhodnutí o vyměření daně

pomocí pomůcek rozhodnutím vydaným v jediném stupni, které nemůže být přezkoumáno odvolacím orgánem ani soudem, což je v rozporu s plnou jurisdikcí správního soudu a také s čl. 4 odst. 4 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Uvedený právní názor městského soudu je podle stěžovatele překonán judikaturou Ústavního soudu (k tomu poukazuje na nálezy ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03, a ze dne 21. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 273/02 a ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, z nichž také cituje). Stěžovatel dále zpochybňuje, že by neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení. Má totiž za to, že nebyl povinen prokazovat zdanění prostředků na účtu u Č. (pozn. soudu: stěžovatel má zjevně na mysli také účet u K. a s., neboť zde uložil finanční prostředky v nepoměrně větší výši než u Č.), protože o těchto prostředcích neúčtoval a zákon mu takovou povinnost ani neukládá. Dále nesouhlasí s tím, že správce daně stanovil výši příjmů za jedno zdaňovací období dvěma způsoby zároveň. Jednak předpokládanou výši tržeb a poté „příjmy“ na účet u Č., ačkoli není vyloučeno, že tyto příjmy mohly pocházet z oněch předpokládaných tržeb. Tyto „příjmy“ na účtu však nepochází od podnikatelů a nejsou platbami za zboží či služby, nýbrž se jedná o osobní vklady majitele účtu. Nemohou tak být pomůckou pro stanovení výše stěžovatelových příjmů. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že stěžovatel provozoval maloobchodní prodej za hotovost. Nebyly provedeny žádné důkazy, které by prokazovaly, že prodával na faktury.

Stěžovatel dále namítá, že pojem pomůcky, byť je v § 31 odst. 6 daňového řádu vymezen demonstrativním výčtem, je třeba vykládat restriktivně a hodnota peněžních prostředků na bankovních účtech daňového subjektu není způsobilá být takovouto pomůckou, protože to zákon nestanoví a ani nepředpokládá. Důvodem pro restriktivní výklad je také to, že podle § 50 odst. 5 daňového řádu odvolací orgán v případě stanovení daně podle pomůcek přezkoumává jen to, zda byly splněny podmínky pro použití pomůcek; postup správce daně při použití pomůcek je tak nepřezkoumatelný a může se zvrhnout v libovůli. Jestliže žalovaný argumentuje tím, že má oprávnění zjišťovat majetkové poměry daňových subjektů, pak stěžovatel namítá, že toto právo není samoúčelné a nemůže bezdůvodně zasahovat do práva na ochranu soukromí osob. Poukázal přitom na nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 5. 2001, sp. zn. III. ÚS 35/01, ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, a ze dne 13. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 416/04, z nichž také obsáhle citoval. Dále stěžovatel namítal, že správce daně obešel zákon tím, že účelově zaměnil pojmy „vklad na účet“ za pojem „příjem“, čímž byl založen rozpor s čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky. Správce daně zjišťoval majetkové poměry stěžovatele, jak mu to formálně umožňují ustanovení § 34 odst. 11 a § 36 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak bez toho, aby tyto údaje potřeboval k dalšímu řízení, jakož i bez toho, aby před tím bylo platně zahájeno daňové řízení způsobem uvedeným v § 21 odst. 1 daňového řádu a dáno účastenství stěžovatele, což odporuje § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, které upravuje bankovní tajemství. Poukázal také na to, že vklady a výběry z účtu nejsou příjmem a nemohou tak být předmětem daně z příjmů (zdanění podléhá toliko výnosový úrok). V současné době již neexistuje povinnost k přiznání majetku a k prokázání zdanění zdrojů majetkových přírůstků podle dříve účinného § 42 daňového řádu, zrušeného zákonem č. 255/1994 Sb. Podle stěžovatele zrušením tohoto ustanovení ztratily § 34 odst. 11 a § 36 odst. 1 daňového řádu legitimní účel; není tedy povinností daňového subjektu nikomu (vyjma zákonem stanovených případů) vysvětlovat a prokazovat původ či zdanění peněžních prostředků, které má v držení nebo na bankovním účtu. Správce daně však ve skutečnosti postupoval podle zrušeného § 42 daňového řádu, vycházel ze zjištění o majetku v držení stěžovatele, nikoli ze zjištění o příjmech. Kromě toho, že správce daně překročil svá oprávnění, založil presumpci příjmů stěžovatele pouze na stavu a pohybu bankovního účtu a vykonstruoval existenci daňové povinnosti ze skutečností, které takový skutkový ani právní závěr neumožňují, a to navíc

ve výši, která očividně mnohonásobně převyšuje příjmy, které by bylo lze dovodit z očekávaných tržeb z nákupu a následného prodeje zásob zboží, a která je pro stěžovatele likvidační.

S odkazem na článek autora Chmelík J.: *Stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně – „hlediska věcněprávní“* (in Právní rozhledy č. 11/2005, str. 404-408) rovněž namítal, že daň stanovená podle pomůcek musí být stanovena dostatečně spolehlivě, v opačném případě by měla být sjednána. Dále poukázal na to, že obdobným případem se již zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 a odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, který na uvedený nález navazuje. Podle tohoto rozsudku nesprávné vymezení skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, je vadou řízení před správním orgánem spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel se také dovolává čl. 8 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) s tím, že zásah do soukromí občana musí být přiměřený a nezbytný. Poukazuje přitom zejména na § 8 odst. 2 trestního řádu, který stanoví, kdy mohou orgány činné v trestním řízení požadovat údaje, které jsou předmětem bankovního tajemství, a rovněž na § 260 odst. 2 a 3 občanského soudního řádu, podle něhož postupuje soud v exekučním řízení. Daňové orgány pak nejsou prakticky limitovány vůbec; ustanovení § 34 a 36 daňového řádu stanoví oprávnění daňových orgánů tak široce (bez vazby na zahájené či probíhající řízení), že je to v rozporu s uvedeným článkem 8 Úmluvy. Závěrem stěžovatel namítá, že ani daňové řízení ani přezkumné řízení před městským soudem nemělo spravedlivý charakter ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a soudní řízení mu neposkytlo dostatečnou a efektivní ochranu ve smyslu čl. 13 Úmluvy proti neoprávněnému a nepřiměřenému zasahování daňových orgánů do práva stěžovatele na ochranu soukromí podle čl. 8 Úmluvy. Postupem správce daně pak byl nepřipustně nucen k prokazování svých majetkových poměrů a zdrojů svého majetku a zdaněn byl jeho majetek, nikoli jeho příjmy, čímž došlo k porušení čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Navíc se městský soud odmítl zabývat všemi stěžovatelskými žalobními námitkami s odůvodněním, že to nespadá do jeho pravomoci, přestože je tento názor překonán judikaturou Ústavního soudu. Navrhuje proto rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se přes výzvu soudu ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) (*nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem*), písm. b) (*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*), a písm. d) s. ř. s., (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*).

Ze správního a soudního spisu k tomu vyplynulo, že vyhledávací činností žalovaného vykonávanou v roce 2001 bylo zjištěno, že výše finančních prostředků, vložených stěžovatelem na bankovní účty neodpovídá vykazovaným hospodářským výsledkům dosaženým podnikatelskou činností sdružení, v němž stěžovatel spolu se svojí manželkou H. N. T. podnikal. Žalovaný přípisem ze dne 19. 12. 2001 tuto skutečnost sdělil Finančnímu úřadu pro Prahu 9 a zaslal mu také bankovní výpisy stěžovatelových účtů z K., a. s., a Č., a. s. Na základě toho byla u stěžovatele dne 13. 2. 2002 zahájena daňová kontrola mj. daně z příjmů za rok 1999. Stěžovatel předložil jako důkazní prostředek účetnictví, které však nebylo podle zjištění správce daně vedeno v souladu se zákonem o účetnictví. Tím byla zpochybněna výše příjmů, ze které stěžovatel vycházel při stanovení základu daně a daně v daňovém přiznání. Správce daně vyzval stěžovatele výzvou ze dne 26. 3. 2002, č. j. 80725/02/009934/4976, podle § 31 odst. 9 a § 16 daňového řádu k předložení prvotní evidence k příjmům v členění podle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ze dne 2. 7. 1997 a k prokázání toho, zda byly zaúčtovány a přiznány veškeré příjmy v rozhodném období, zejména pak aby prokázal že finanční prostředky vložené v hotovosti u peněžních ústavů na stěžovatelovy specifikované účty byly zdaněny či nebyly předmětem daně (mj. zde byly výslovně uvedeny vklady na účet u K. učiněné dne 20. 10. 1999 v částce 500 000 Kč a dne 8. 11. 1999 v částce 90 000 Kč a vklad v hotovosti učiněný dne 6. 5. 1999 na devizový účet u ČSOB v částce 500 USD). Při ústním jednání konaném dne 11. 6. 2002 uvedl zástupce stěžovatele, že účetní firma dokumentaci dosud nedodala a že vklady na účty, které prováděl stěžovatel jako fyzická osoba, nebyly předmětem daně z příjmů, neboť se jednalo o půjčku a peníze, které přivezla manželka stěžovatele z Vietnamu. Předložil také prohlášení paní L. T. N. Y. o tom, že stěžovateli půjčila částku 650 000 Kč. Správce daně zjistil, že paní L. odcestovala z České republiky a zřejmě se již nevrátí.

Ze zprávy o kontrole daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999, kterou správce daně projednal se zástupcem stěžovatele dne 2. 10. 2002, vyplývá, že stěžovatel podnikal spolu se svou manželkou ve sdružení, přičemž náklady a výnosy byly mezi účastníky sdružení rozděleny rovným dílem (§ 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Jejich hlavní činností byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Správce daně provedl kontrolu daně mj. za rok 1999 na základě informací vyhledávacího oddělení žalovaného ze dne 19. 12. 2001, podle nichž stěžovatel vložil na bankovní účty v roce 1999 částku 607 614 Kč. Přitom základ daně z příjmů obou členů podle daňového přiznání v roce 1999 byl 131 650 Kč. Správce daně pak neuznal, že by stěžovatel prokázal, že si prostředky vkládané na účet půjčil od paní L. a že tuto půjčku ve výši 650 000 Kč v roce 2000 vrátil, když vykázal po ukončení sdružení v roce 2000 základ daně ve výši 58 025 Kč. Za rok 1999 pak správce daně stanovil příjmy sdružení pomocí pomůcek, a to součtem vkladů stěžovatele na bankovní účty (607 614 Kč), které správce daně považoval za „vklad sdružení“, a tržeb „dle pomůcek“ (364 884 Kč), celkem tedy 972 498 Kč. Rozdíl mezi příjmy přiznanými v daňovém přiznání a zjištěnými správcem daně činil 676 068 Kč, tj. na stěžovatele 338 034 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 11. 2002, č. j. 244981/02/009914/7349, pak správce daně stanovil stěžovateli daňový základ na 338 034 Kč a doměřil daň z příjmů za zdaňovací období roku 1999 ve výši 76 273 Kč.

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

Stěžovatel v první řadě zpochybnil oprávnění správce daně „zjišťovat jeho majetkové poměry“. Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s tím, že by po zrušení § 42 daňového řádu zákonem č. 255/1994 Sb., pozbyla ustanovení § 34 odst. 11 a § 36 odst. 1 daňového řádu

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

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

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

Je zřejmé, že pokud by předmětné bankovní výpisy měly v daňovém řízení sloužit jako důkazy, jednalo by se o důkazy získané v rozporu se zákonem a nebylo by možné je jako důkazy použít, neboť podle zásad zákonně vedeného procesu neexistují. K nepoužitelnosti protiprávně získaných důkazů se vyslovil již opakovaně Ústavní soud, když uvedl,

že základním předpokladem řádného výkonu spravedlnosti dle čl. 36 Listiny v demokratickém právním státě, založeném na úctě k právům a svobodám člověka a občana (čl. 1 Ústavy), je dodržování nejen ústavních, ale i zákonných mezí pro pořizování a provádění důkazů. Je-li tedy určitý důkaz pořízen protiprávně, je jeho provádění nejen nezákonné, ale i ústavně zcela nepřípustné (viz např. nález ze dne 22. 1. 2001, sp. zn. II. ÚS 502/2000, nebo ze dne 15. 11. 2001, sp. zn. III. ÚS 376/01). Uvedené závěry se sice týkají trestního řízení, nicméně zdejší soud nevidí žádný rozumný důvod, proč by neměly být použity i ve správním soudnictví. Je tedy nepochybné, že protiprávně pořízený důkaz nemůže být v řízení jako důkaz použit.

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

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

V daném případě však jako pomůcka byl užit výpis z bankovního účtu získaný v rozporu se zákonem (v daném případě v rozporu s § 38 odst. 3 písm. c/ zákona o bankách v rozhodném znění). Jak již bylo zmíněno výše, pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace daňového dlužníka, nejsou

důkazem, ovšem to neznamená, že na ně nelze klást obdobné požadavky. Jejich cílem a posláním je totiž s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku akcentoval požadavek na relevanci pomůcek ve vztahu k realitě a nezbytnost jejich racionální povahy. Ostatně i Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt má zásadně právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nálezný Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení. Je tedy nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Proto je důležité i to, aby byly získány v souladu se zákonem. Předpokládá-li zákon, že daň je možno stanovit i jiným způsobem než dokazováním, nelze to vyložit jinak, než že i tento jiný způsob stanovení daně musí být výsledkem zákonného postupu.

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

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

Jako důvodnou však shledal Nejvyšší správní soud i další stěžovatelovu námitku, že správce daně stanovil výši příjmů za jedno zdaňovací období dvěma způsoby zároveň. Ze zprávy o kontrole k tomu vyplynulo, že správce daně použil jako pomůcku jednak předpokládanou výši tržeb v daném roce, kterou zjistil tak, že stav zásob navýšil o obchodní přírážku ve výši 100 % (částka 364 884 Kč), a jako další pomůcku finanční prostředky vložené na bankovní účty v rozhodném roce, které považoval za příjem z podnikání (částka 607 614 Kč). Součet těchto částek pak správce daně označil za výnosy sdružení v rozhodném roce. Stěžovatel s tímto způsobem nesouhlasí, neboť správce daně nebere vůbec v úvahu, že peněžní prostředky dosažené formou presumovaných tržeb mohou být součástí peněžních prostředků vložených na bankovní účty.

Předně je třeba uvést, že se městský soud touto stěžovatelovou námitkou ani racionalitou použitých pomůcek v řízení o žalobě nezabýval. V odůvodnění žaloby odkázal na § 50 odst. 5 daňového řádu (*Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, 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. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.*) a uvedl, že odvolací orgán posuzuje pouze skutečnost, zda byly dány podmínky pro to, aby daň byla vyměřena pomocí pomůcek. Jaké však byly použity, způsob jejich použití a způsob výpočtu daňové povinnosti, již odvolací orgán nezkoumá. Obdobně to podle městského soudu platí i v případě soudního přezkumu takového rozhodnutí.

Rozsahu přezkumu rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek se Nejvyšší správní soud věnoval již dříve. Ve shora citovaném rozsudku ze dne 27. 7. 2006 poukázal na požadavek racionality pomůcek a na to, že je třeba, aby v maximální reálně dostupné míře usilovaly o přesnost jimi určovaných skutečností. Je zřejmé, že v rámci jak odvolacího řízení, tak soudního přezkumu je třeba naplnění těchto požadavků na pomůcky kladených zkoumat. Obdobně v rozsudku ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64, zveřejněno: Sb. NSS 633/2005, poukázal zdejší soud na to, že 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 daňového řádu), 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.

Vzhledem k citovaným rozhodnutím je zřejmé, že nemůže obstát názor městského soudu, že je přezkum rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek omezen pouze na zkoumání toho, zda byly dány podmínky pro použití pomůcek. Městský soud se vedle této skutečnosti měl také zabývat tím, zda byla daň pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, což neučinil. Přitom v jednom ze žalobních bodů stěžovatel poukázal na to, že „majetkové poměry a hodnota peněžních prostředků na bankovních účtech nejsou způsobilé být pomůckami“. Tento žalobní bod pak rozvinul v replice k vyjádření žalovaného ze dne 12. 7. 2005, kde poukázal na to, že správcem daně použité prostředky vůbec nemohou být pomůckami, tím méně spolehlivými. Městský soud se pak námitkou spolehlivosti a použitelnosti prostředků užitých správcem daně jako pomůcky vůbec nezabýval, a proto i tato kasační námitka byla shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že iracionalitě pomůcek v daném případě nasvědčuje zpráva o kontrole. Použil-li totiž správce daně jako jednu z pomůcek vklady stěžovatele na bankovní účty, které považoval za nezdáněné příjmy za daný rok, neboť odpovídají průměrné obchodní přírážce podobných daňových subjektů, nemohl již k této částce přičítat předpokládané tržby v tomtéž roce, byť zde použil obchodní přírážku výrazně nižší než u srovnávaných subjektů. Je totiž zřejmé, že prostřednictvím obou pomůcek se zjišťuje předpokládaný příjem ze stěžovatelova podnikání, který měl být podroben dani a nebyl. Jak správně poznamenává stěžovatel, způsob použitý správcem daně vede k nespolehlivému stanovení daně, neboť peněžní prostředky získané z presumovaných

tržeb mohou být součástí peněžních prostředků, nacházejících se na bankovních účtech, a dochází tak k neodůvodněnému navýšení předpokládaných stěžovatelových příjmů. Byť by obě pomůcky mohly samostatně obstát (v daném případě ovšem zpráva o výši vkladů, jen pokud by byla získána legálně), jejich kombinace znamenající překrývání prostředků z těchto zdrojů pak už nikoliv. I v tom je třeba stěžovateli přisvědčit.

Nakonec stěžovatel namítá, že nebyl vůbec povinen prokazovat zdanění prostředků na bankovních účtech, neboť o těchto prostředcích neúčtoval a zákon mu takovou povinnost ani neukládá. Na podporu svého tvrzení se dovolává rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05.

Tato kasační námitka by měla význam, jen pokud by správce daně na základě výpisů z bankovních účtů byl oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání zdroje těchto příjmů. Vzhledem k tomu, že podkladem výzvy byl nelegálně získaný poznatek, oprávněn k tomu nebyl. Pouze nad rámec potřebného odůvodnění lze dodat, že pokud by podklad pro vydání výzvy byl získán v souladu se zákonem, šlo by o situaci značně odlišnou od případu řešeného Ústavním soudem. Jestliže v případě shora popsaném byl vyzván k prokázání zdrojů a zdanění svých financí „občan“, který je půjčil obchodní společnosti a který o nich nebyl povinen účtovat ani je evidovat, v daném případě to byla podnikající fyzická osoba, která nevedla účetnictví v souladu se zákonem a na svoje bankovní účty vkládala finanční částky, které neodpovídaly vykazovaným hospodářským výsledkům. Plně by tak na ni (stěžovatele) dopadala povinnost stanovená v § 31 odst. 9 daňového řádu; tedy prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, jež sám tvrdí (vyvrátit pochybnost správce daně o původu finančních prostředků stěžovatelem vložených na bankovní účty). V tom případě by správce daně zcela oprávněně stěžovatele k prokázání původu vložených finančních prostředků vyzval. Tento důvod kasační stížnosti by za situace legálního podkladu pro výzvu správce daně neobstál.

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

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

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

V Brně dne 28. června 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu