



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **T.N. T. H.**, zastoupené JUDr. Milošem Vízdalem, advokátem se sídlem nám. Míru 48, Svitavy, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2006, č. j. 31 Ca 282/2005 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2005, č. j. 1217/110/2005-Ja, 1218/110/2005-Ja, 1220/110/2005-Ja a 1221/110/2005-Ja.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti namítá, že při jednáních před správcem daně nebyl přítomen tlumočník. Podle jejího názoru vietnamština a čeština jsou natolik odlišné jazyky, že je tomu třeba přizpůsobit procesní postup. Problematika daňového řízení je velmi specifická a opírá se o svou vlastní terminologii, která je nezřídka vzdálená i rodilému mluvčímu. Zpráva o daňové kontrole se odvolává na protokoly o ústním jednání, při nichž nebyl přítomen tlumočník. To podle názoru stěžovatelky odporuje čl. 37 odst. 4 LZPS, neboť z žádného z protokolů není patrné, že by se stěžovatelka vzdala svého práva na tlumočníka. Ze zprávy z kontroly je patrné, že jejímu projednávání byl přítomen zástupce

daňového subjektu, nicméně není jasné, zda se jednalo o tlumočníka či nikoliv. Stěžovatelka dále konstatuje, že v dané věci bylo sepsáno více protokolů, než se uvádí ve zprávě o daňové kontrole (protokoly ze dne 22. 5. 2003 a 20. 10. 2003), u jejichž sepsání nebyl přítomen ani tlumočník ani zástupce, ač je na titulní straně uveden. Je tedy zjevné, že zástupce nebyl přítomen projednání celé zprávy, pokud vůbec byl přítomen. To je v rozporu s ustanovením § 12 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „d. ř.“). O tom, že stěžovatelka nerozuměla všemu, co se po ní požaduje, svědčí např. skutečnost, že se vyjadřovala k „návrhu o daňové kontrole“, jak je patrné z jejího podání doručeného správci daně dne 29. 1. 2004, nikoliv ke zprávě samotné.

Stěžovatelka dále namítá, že není zřejmé, zda byla vůbec daňová kontrola dokončena, neboť, jak již bylo výše uvedeno, se vyjadřovala „k návrhu o daňové kontrole“, jak je patrné z jejího podání, které bylo doručeno správci daně dne 29. 1. 2004, a nikoliv k výsledku kontroly a domnívala se, že kontrola ještě není skončena. Jinak by nepochybně navrhla doplnění kontroly.

Stěžovatelka pochybení správce daně spatřuje rovněž ve způsobu, jakým byly vypracovány protokoly obsažené ve správním spise. V kasační stížnosti se konstatuje, že zápisy psané rukou nejsou ani pro právního zástupce stěžovatelky zcela a bez jakýchkoliv pochybností čitelné (viz zápisy ze dne 6. 2. 2003, 11. 3. 2003). Chybné podle stěžovatelky je i číslování protokolů. Zpráva o daňové kontrole má číslo 6892/03/274960/5150, protokol ze dne 6. 2. 2003 má stejné číslo s tím, že je ukončen lomítkem, za kterým jsou zapsány číslice 01, protokol z téhož dne má za lomítkem číslice 02, protokol ze dne 11. 3. 2003 má za lomítkem 03, protokol ze dne 4. 4. 2003 má za lomítkem 03 škrtnuto a opraveno na 04, protokol ze dne 22. 5. 2003 má za lomítkem 05, protokol ze dne 7. 10. 2003 má za lomítkem 06, protokol ze dne 20. 10. 2003 za lomítkem taktéž 06, protokol ze dne 11. 11. 2003 za lomítkem 07, protokol ze dne 15. 1. 2004 neobsahuje lomítko a číslo za ním, stejně jako protokol ze dne 11. 3. 2004.

Stěžovatelka také namítá, že jí nebyla doručena výzva ve smyslu § 16 odst. 2. d. ř. v návaznosti na § 31 odst. 9 téhož zákona. Správce daně se podle stěžovatelky ani dostatečně nevypořádal s vyjádřením stěžovatelky ohledně jejího zdravotního stavu a zdravotního stavu jejího dítěte. Těhotenství stěžovatelky trvalo od dubna 1999. Zdravotní obtíže trvaly dlouhodobě, stěžovatelka byla hospitalizována v obdobích 7. 1. 2000 – 8. 2. 2000, 18. 3. 2000 – 31. 3. 2000, 28. 9. 2000 – 1. 10. 2000, od 22. 2. 2001 další pobyt v nemocnici. Stěžovatelka také uvádí, že mezi 17. 10. 2000 až 22. 11. 2002 byla ve faktické pracovní neschopnosti. K doložení všech těchto skutečností předložila záznamy. Z uvedeného je tedy zřejmé, že stěžovatelka byla v době od dubna 1999 do listopadu 2002 ve skutečnosti práce neschopná. Podle stěžovatelky proto, i kdyby byl důvod pro stanovení daně pomocí pomůcek, způsob, jakým byl daňový základ stanoven, se jeví jako asociální a nespravedlivý a v rozporu s § 2 odst. 3, § 2 odst. 1 d. ř., zejména v souvislosti s článkem č. 6 a článkem č. 17 Úmluvy o ochraně základních lidských práv a svobod ve znění protokolu č. 11. Odkaz správce daně na skutečnost, že stěžovatelka v několika dnech v průběhu roku vykazovala tržby je pro sledované období naprosto neprůkazný a nevěrohodný. Stěžovatelka dále namítá, že pokud jsou ve zprávě o projednání daňové kontroly uváděny tzv. nekontaktní subjekty, tak z protokolů ani z této zprávy není patrné, že by správce daně požádal stěžovatelku o poskytnutí součinnosti při kontaktování uvedených subjektů, čímž podle stěžovatelky porušil svou povinnost součinnosti. Kdyby byla stěžovatelka požádána, vyvinula by úsilí k tomu, aby zajistila součinnost těchto subjektů, případně by zajistila svědky k prokázání jí tvrzených skutečností. Stěžovatelka má dále za to, že jakýkoliv požadavek správce daně

směřující vůči ní má obsahovat odkaz na ustanovení příslušného právního předpisu, kterým je tento požadavek upraven. Stěžovatelka by takto měla možnost prostudovat si příslušný právní předpis za pomoci tlumočníka a potom požadavku vyhovět, nebo uvést, proč mu vyhovět nelze. K požadavku správce daně na doklady o cenové evidenci stěžovatelka uvádí, že správce daně neupřesnil, zda mělo jít o evidenci podle § 11 odst. 1 písm. c) zák. č. 526/1990 Sb., nebo evidenci jinou. Tím byl podle stěžovatelky porušen § 16 odst. 2 d. ř. a § 16 odst. 4 písm. c) téhož zákona. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že v protokolech o ústním jednání chybí konkrétní požadavek na předložení dokladů rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Požadavek na předložení účetních dokladů je velice vágní a není v tomto ohledu dostačující k tomu, aby daňový subjekt mohl uplatnit svoje práva podle § 16 odst. 4 d. ř. a § 21 odst. 2 téhož zákona, navíc když se jedná o cizince natolik jazykově a myšlením vzdáleného zdejších poměrům. Stěžovatelka dále uvádí, že nepředložila všechny doklady, které má k dispozici, neboť přesně nerozuměla formulaci uvedené na straně 3 Protokolu o ústním jednání ze dne 11. 3. 2004 v části „Průběh jednání“. Zde je uvedeno, že daňový subjekt prohlásil, že všemu rozuměl, což podle stěžovatelky není pravda. Jinak by totiž uvedla, že disponuje určitými interními doklady, které po ní nikdo nepožadoval (např. evidence reklamací, evidenci slev, evidenci vyřazeného zboží). Pochybnosti podle právního zástupce stěžovatelky vyvolává skutečnost, že spojení „paní N. T. H. T.“ je zapsáno jiným, a to větším písmem než spojení „prohlásila, že uvedenému jednání rozuměla“, které je vytištěno menším písmem. Stěžovatelka také namítá, že lze svědecky doložit, že některé dodávky zboží neodpovídají dokladům, neboť někdy dochází k jejich předimenzování, takže se stává, že je dodáno více zboží, než odpovídá dokladům. Stěžovatelka závěrem poukázala na povinnost správce daně přijmout všechny důkazní prostředky nabízené daňovým subjektem, a nejen ty, které sám uzná.

Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatelka namítá, že během správního řízení došlo k jí tvrzeným nezákonnostem.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 3. 2004, č. j. 12367/04/274970/1053, č. j. 12377/04/274970/1053, č. j. 12380/04/274970/1053 a č. j. 12381/04/274970/1053 Finanční úřad ve Vysokém Mýtě (dále jen „finanční úřad“) stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob

za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002. Správce daně uvedl, že v průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že stěžovatelka porušila zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), když nezaúčtovala veškeré příjmy z prodeje zboží, nevedla skladovou evidenci zásob zboží, ve výdajích účtovala o fiktivních dokladech (tj. o nákupech zboží od nekontaktních dodavatelů) a neúčtovala o veškerých obchodních případech jako např. o výdajích za pronájem prostor k podnikání, za dopravu zboží, výdajích spojených s reklamací zboží apod. Dále bylo podle správce daně zjištěno, že stěžovatelka nevedla cenovou evidenci o prodávaném zboží, čímž porušila zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, v platném znění (dále jen „zákon o cenách“). Za této situace tak účetnictví stěžovatelky ztratilo důkazní hodnotu a stěžovatelka neodstranila zjištěné nedostatky předložením náhradních důkazních prostředků, čímž neunesla důkazní břemeno ve věci svých tvrzení, a proto jí musela být daňová povinnost stanovena za použití pomůcek. Při stanovení daňové povinnosti přihlédl správce daně v souladu s § 46 odst. 3 d. ř. ke zjištěným okolnostem z nichž pro stěžovatelku vyplývaly výhody, i když jí nebyly uplatněny. Jednalo se například o náklady na dopravu zboží, náklady za nájem pronajatých prostor k podnikání a náklady na ztráté ve výši obvykle vznikající při prodeji textilního zboží. Správce daně se zabýval také připomínkami stěžovatelky týkající se její časté pracovní neschopnosti. Dovodil, že podnikatelskou činnost v tomto období vykonávala prostřednictvím svého manžela, který tuto skutečnost potvrdil. Proti těmto platebním výměrům stěžovatelka podala odvolání, která žalovaný svými rozhodnutími ze dne 7. 9. 2005, č. j. 1217/110/2005-Ja, 1218/110/2005-Ja, 1120/110/2005-Ja a 1221/110/2005-Ja, zamítl.

Tato rozhodnutí stěžovatelka napadla žalobami, ve kterých především namítala, že při projednávání jednotlivých protokolů nebyl přítomen tlumočník a nebyla správcem daně vyzvána k součinnosti ohledně vyhledání subjektů, které tento označil jako nekontaktní. Dále namítala, že v řízení před finančním úřadem nebylo v žádné zprávě konstatováno, jaká byla výše marže, ze které správní orgán vycházel, a u koho ji zjišťoval. Tím došlo k porušení § 31 odst. 5 a 6 d. ř. V napadeném rozhodnutí žalovaného se pak hovoří o marži 60%, která měla být zjištěna u jiných vietnamských obchodníků. Tato marže podle stěžovatelky neodpovídá skutečnosti, neboť podobné marže lze získat asi na drogách, zbraních nebo radioaktivním materiálu. Není ani uvedeno, u kterých vietnamských obchodníků byla taková marže zjišťována. Stěžovatelka ve své žalobě dále namítala, že již v řízení před finančním orgánem dokazovala nemožnost podnikání v důsledku svého zdravotního stavu, kdy jednak nebyla fyzicky přítomna na provozovně a jednak nebyla schopna jakékoliv soustavné činnosti. To doložila lékařskými zprávami. Správce daně z tří nákupů zboží v roce 2000 dovodil, že žalobkyně podnikala. Skutečnost, že nakoupila zboží, vůbec nic neznamená a rozhodně nesvědčí o soustavné výdělečné činnosti, ba právě naopak. Stěžovatelka také popřela jakékoliv krácení tržeb a tento závěr správce daně považuje za nepřekoumatelný. Ve své žalobě dále uvedla, že správce daně zkreslil výpověď svědků.

Krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem uvedené žaloby zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak především uvedl, že stěžovatelka v zásadě nebrojila proti samotnému doměření daně za použití pomůcek, ale zpochybnila výpočet správce daně týkající se stanovení marže za zboží. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí a před ním i finanční úřad ve zprávě z kontroly podrobně popsali všechny nedostatky zjištěné v účetnictví stěžovatelky. Podle krajského soudu lze za závažné nedostatky považovat i rozpory zjištěné ve skladové evidenci porovnáním s evidencí denních tržeb, neprovedení fyzické inventury zboží ani inventarizace zásob a neúčtování o všech obchodních případech. Přestože lze žalovanému vytknout, že nelze bez dalšího označit účtováním o fiktivních dokladech účtování o nákupech zboží od dodavatelů, o kterých je pouze zjištěno, že jsou nekontaktní,

krajský soud konstatoval, že musel přisvědčit názoru žalovaného, že stěžovatelkou vedené účetnictví následkem zjištěných nedostatků pozbylo důkazní hodnoty. Stěžovatelka ke svým tvrzením nepředložila relevantní důkazní prostředky a žalovaný správně dovodil, že při dokazování jí uváděných skutečností nesplnila svou zákonnou povinnost, a uvedl dostatečné důvody, proč bylo její účetnictví nevěrohodné ve smyslu ust. § 31 odst. 8 d. ř. a proč nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně rovněž splnil svou povinnost podle § 46 odst. 3 d. ř., když přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Tyto okolnosti správce daně konkretizoval. Správce daně podle krajského soudu zohlednil i důkazy předložené stěžovatelkou, které prokazovaly její pracovní neschopnost. Tento závěr plyne nejenom z odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí, ale je zřejmý zejména z úředního záznamu ke zprávě o kontrole č. j. 35284/02/274980/5150, ve kterém správce daně podrobně ozřejmuje způsob stanovení pomůcek pro jednotlivá zdaňovací období. Krajský soud dále uvedl, že ze správního spisu je seznatelné, z jakých pomůcek správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel. Provedl šetření u vietnamských obchodníků, tj. srovnatelných daňových subjektů zabývajících se obdobnou činností jako stěžovatelka, a získané informace využil při výpočtu průměrné obchodní přírážky pro stanovení základu daně u stěžovatelky. Krajský soud dále konstatoval, že v případě vyměření základu daně podle pomůcek je přezkum rozhodnutí v odvolacím řízení omezen a odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Krajský soud jako nedůvodné shledal i námitky procesního charakteru. Konstatoval, že jak je zřejmé z průběhu daňového řízení, stěžovatelka jednala zcela běžně bez účasti tlumočníka, většiny jednání se zúčastnila osobně. Nikdy nepožadovala z důvodu absence tlumočníka, aby došlo k odložení jednání, a na dotaz správce daně, zda jednání rozuměla, odpověděla kladně. Namítané porušení práva stěžovatelky na přítomnost tlumočníka nebylo proto krajským soudem shledáno.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V. a)

Podle ust. § 31 odst. 5 d. ř., nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. V předmětné věci pak skutečnost, že účetnictví a ostatní povinně vedené evidence stěžovatelky vykazují závažné nedostatky v podstatě nečiní spornou ani ona sama. Tyto nedostatky byly tak závažného charakteru (např. rozpory zjištěné ve skladové evidenci porovnáním s evidencí denních tržeb, neprovedení fyzické inventury zboží ani inventarizace zásob a neúčtování o všech obchodních případech), že skutečně nebylo možno stanovit daň dokazováním.

Co však stěžovatelka sporným činní a ve své kasační stížnosti přípustně namítá, je výše stanovené daňové povinnosti. Stěžovatelka za nespravedlivé považuje především to, že správce daně nezohlednil její dlouhodobou pracovní neschopnost. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že podle jeho konstantní judikatury pomůcky jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti nejsou v dispozici libovůle správce daně,

ale musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, dostupný na www.nssoud.cz; dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, publikován pod č. 675/2005 Sb. NSS). Přezkum výše takto stanovené daňové povinnosti však není bezbřehý. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Za pomůcku tedy nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Správce daně má široký prostor ke správnímu uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Jak však Nejvyšší správní soud mnohokrát zdůrazňoval, každé správní uvážení má v právním státě své meze, které jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle správního orgánu, přičemž správní soudy jsou povolány k tomu, aby přezkoumávaly, zda správní orgán tyto meze nepřekročil a správní uvážení nezneužil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).*“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-65, www.nssoud.cz). V daném případě pak podle názoru Nejvyššího správního soudu správce daně z vymezených mezí nevybočil, a to z následujících důvodů: Způsob výpočtu daně podle pomůcek je obsažen v úředním záznamu č. j. 46252/03/274930/7018 a vyplývá z něj, z jakého důvodu rozdělil příjmy mezi stěžovatelku a jejího manžela (do protokolu č. 6892/03/274930/5150/03 stěžovatelka uvedla, že žádné prodavačky nezaměstnávala, a při místním šetření v prostorách pronajatých stěžovatelkou bylo zjištěno, že obchod s textilním zbožím provozují oba manželé, k tomu Nejvyšší správní soud dodává, že i sama stěžovatelka ve svém vyjádření ke zprávě o daňové kontrole připouští, že částečně podnikala i v době nemoci: „*Díky bohu, že jsem něco vydělala na výživu pro sebe i svého syna*“.) Správce daně musel respektovat skutečnost, že maximální podíl připadající na spolupracujícího manžela je 50%, přestože, jak uvedl, se domnívá, že vzhledem k zdravotnímu stavu manželky spolupráce manžela toto procento v daném roce převyšovala. Je tedy zřejmé, že správce daně vzal v úvahu dlouhodobou zdravotní indispozici stěžovatelky. Správce daně zohlednil i skutečnosti, které daňový subjekt neuplatnil, tj. např. nájemné, náklady na vodu, plyn, elektřinu, ztrátové, dopravné. Skutečnost, že při výpočtu pomůcek byla použita evidence denních tržeb nalezená při místním šetření na provozovně stěžovatelky, pak správce daně odůvodnil a stěžovatelka ji ve své žalobě ani kasační stížnosti nenapadá. Správce daně rovněž racionálně zdůvodnil výši stanovené marže (60 %). Lze tedy uzavřít, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek z příslušné meze správního uvážení nepřekročil, pomůcky jsou sestaveny logicky a ve snaze přiblížit se co nejvíce skutečnosti. Tato námitka stěžovatele tudíž není důvodná.

V. b)

Stěžovatelka dále ve své kasační stížnosti dále namítá nepřítomnost tlumočníka při ústních jednáních se správcem daně.

Podle čl. 37 odst. 4 LZPS *kdo prohlásí, že neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka*. Podle čl. 36 odst. 1 LZPS *každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu*.

Podle § 3 odst. 1 d. ř. *před správcem daně se jedná v jazyce českém nebo slovenském. Veškerá písemná podání se předkládají v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do jednoho z těchto jazyků. Správce daně může v odůvodněných*

případech upustit od toho, aby listinné důkazy byly opatřeny úředními překlady. Správce daně může při ústním jednání připustit tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, pokud si jej na své náklady obstará daňový subjekt. Podle odst. 2 pak občané České republiky příslušející k národnostním a etnickým menšinám mohou jednat před správcem daně ve svém jazyce, musí si však obstarat tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků. Náklady na tohoto tlumočníka nese správce daně.

Podle § 2 odst. 1 d. ř. je jednou ze základních zásad daňového řízení, že *při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.* Další základní zásadou je podle odst. 2 téhož ustanovení, že *správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.* Konečně podle zásady zakotvené v odst. 8 zmíněného ustanovení *všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.*

Ustanovení § 3 odst. 2 d. ř. není *prima facie* na stěžovatelku aplikovatelné, neboť tato není občankou ČR; uvedené ustanovení ovšem dokresluje celkový kontext právní úpravy jednání v cizím jazyce v daňovém řízení, a proto je vhodné se i jím v určitém ohledu zabývat.

Ústavní záruky dané osobám neovládajícím jazyk, jímž se vede jednání před orgánem veřejné moci, jsou podle stanoviska Ústavního soudu ze dne 25. 10. 2005, sp. zn. Pl. ÚS – st. 20/05, publikovaného na www.concourt.cz, určitým způsobem limitovány. Podle tohoto stanoviska *základní právo účastníka řízení na pomoc tlumočníka ve smyslu čl. 37 odst. 4 LZPS nelze rozšiřovat pomocí interpretace, resp. konkretizace čl. 36 odst. 1 LZPS jako obecného ustanovení o spravedlivém řízení.* Dále stanovisko vychází ze zásady, že *základní právo garantované čl. 37 odst. 4 LZPS nedopadá na písemný styk soudu s účastníky řízení a naopak.* Stanovisko však k tomu dodává, že *to nevylučuje, aby zákonná úprava poskytla vyšší standard.*

Základní právo garantované čl. 37 odst. 4 Listiny základních práv a svobod a jeho provedení předpisy „jednoduchého“ práva ovšem nemůže být vyloženo bez ujasnění jeho smyslu a účelu. Právo na tlumočníka slouží k zajištění *fair* procesu (lhostejno, zda v řízení před soudem či v řízení před správním orgánem) tím, že kompenzuje nevýhodu, kterou má účastník takového řízení, jenž nerozumí jazyku, v němž se řízení vede. Nemá-li tato kompenzace být pouze formální a bezúčelná, musí být právo na tlumočníka vždy zajištěno v míře a způsobem odpovídajícím povaze toho kterého řízení o právech a povinnostech, jehož je osoba, která tlumočníka potřebuje, účastníkem, příp. jiným zainteresovaným aktérem; v tomto ohledu pak zejména nelze zcela striktně rozlišovat mezi ústním jednáním a některými písemnými úkony účastníka. Nelze totiž přehlédnout (obdobný názor ostatně Nejvyšší správní soud již zaujal ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Azs 52/2005-47, www.nssoud.cz), že soudobé soudní i správní řízení je kombinací ústního jednání před soudem či správním orgánem a písemné komunikace mezi soudem (správním orgánem) a účastníky. Obě tyto složky uvedených řízení o právech a povinnostech mají pro účastníka kardinální význam (někdy dokonce složka písemná svým významem složku ústní výrazně převyšuje), přičemž jak při ústní komunikaci, tak při komunikaci písemné často hraje významnou roli faktor času (úkony musí účastník učinit nezřídka v krátké

lhůtě po doručení či sdělení příslušné výzvy či pokynu soudu či správního orgánu, jinak může i velmi podstatně oslabit svoji procesní pozici) a faktor odbornosti (reakce na výzvu či pokyn musí být velmi často komplexní, vyžadující poměrně vysoký stupeň porozumění obsahu výzvy či pokynu). Tlumočník je tedy jistě v první řadě nezbytný tehdy, musí-li účastník se soudem či správním orgánem komunikovat bezprostředně, tj. zejména při ústním jednání; začasť však jeho potřeba vzhledem k povaze řízení vyvstane i tehdy, kdy se bude jednat o komunikaci vyžadující od účastníka reakci sice nikoli bezprostřední, ale přesto velmi rychlou a takovou, která zásadně ovlivní další postup v řízení.

Na druhé straně nutno vzít v úvahu, že právo na tlumočníka má kompenzovat „imanentní“ nevýhodu toho, kdo nerozumí jazyku, v němž se vede řízení, ovšem nesmí mu na druhé straně poskytovat neodůvodněnou výhodu. Nesmí především sloužit k umělému vyvolávání průtahů a natolik komplikovat a prodražovat příslušné řízení, že by se stalo fakticky neskončitelným nebo skončitelným jen za cenu neúměrných nákladů. Systém rozhodování o právech a povinnostech totiž musí fungovat v reálném čase a náklady na něj musí být pro stát a společnost únosné, neboť jinak takový systém nemůže být dlouhodobě funkční a zhroutil by se takřikajíc „sám do sebe“ zahlcením nadměrnými požadavky na něj kladenými. Řečeno se starými Římany – *summum ius, summa iniuria* (viz např. Marcus Tullius Cicero, *De Officiis Liber Primus*, kap. 10, odst. 33, citováno dle elektronické verze na <http://www.thelatinlibrary.com/cicero/off1.shtml#10>). Znamená to tedy také, že určité důsledky své nevýhody, spočívající v tom, že nerozumí jazyku, v němž se vede řízení, musí dotyčná osoba snášet a že je musí kompenzovat vlastní zvýšenou aktivitou v řízení. Zejména je po ní spravedlivé požadovat, aby skutečnost, že jazyku, v němž se vede řízení, nerozumí, dala příslušnému orgánu najevo, je-li schopna tak učinit. Tuto schopnost pak je nutno posuzovat zejména vzhledem k jejím obecným komunikačním schopnostem, stupni znalosti češtiny či případně míře vzdálenosti jazyka či jazyků, kterým rozumí, od češtiny a s ohledem na míru její obeznámenosti s poměry v České republice a jejími společenskými a právními institucemi. Dále po takové osobě lze spravedlivě požadovat, aby si sama opatřila překlad listin, zasílaných jí správním orgánem či soudem, anebo – ovšem jen a pouze tehdy, není-li něčeho takového vzhledem svým poměrům schopna – aby alespoň dotyčnému orgánu dala neprodleně po jejich obdržení najevo, že jim nerozumí, a aby alespoň v základních rysech předestřela, proč není schopna si překlady zajistit sama, a požádala správce daně o součinnost při zajištění tlumočníka pro tento účel. Ustanovení § 3 d. ř., bude-li vykládáno v souladu se smyslem a účelem ústavně zaručeného práva na tlumočníka, jak byl předestřen výše, a v souladu se základními zásadami daňového řízení, zaručuje daňovým subjektům právo na tlumočníka ve zcela dostatečném standardu, přičemž zároveň zabraňuje ve zneužívání tohoto institutu daňovým subjektem k protahování daňového řízení a nárůstu nákladů správce daně na jeho vedení.

Při zajištění práva na tlumočníka zákon legitimně rozlišuje mezi občany České republiky, příslušejícími k některé národnostní menšině, a mezi ostatními fyzickými osobami. Legální definice národnostní menšiny jakož i osoby příslušející k takové menšině, tj. příslušníka národnostní menšiny, jsou i pro účely daňového řízení obsaženy v § 2 odst. 1 a 2 zákona č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů (dále jen „zákon č. 273/2001 Sb.“). Uvedenou legální definici nutno mít – vzhledem k tomu, že zákon č. 273/2001 Sb. je komplexní právní úpravou postavení národnostních menšin, že obsahuje legální definici národnostní menšiny, která jako jeden z charakteristických znaků uvedené menšiny uvádí „etnický původ“, a že tento zákon ve věci řízení podle daňového řádu výslovně na daňový řád odkazuje v poznámce pod čarou č. 6 ke svému § 9 větě druhé – za nepřímou novelu ustanovení

§ 3 odst. 2 d. ř. v té jeho části, v níž hovoří o občanech (České a Slovenské Federativní Republiky, jimž jsou ve smyslu čl. 1 odst. 2 ústavního zákona ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, občané České republiky) “příslušejících k národnostním a etnickým menšinám”. Znamená to zejména, že zákon zaručuje privilegovaná práva podle § 3 odst. 2 d. ř. pouze “příslušníkům národnostních menšin” ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 273/2001 Sb., nikoli ještě nějakým dalším osobám příslušejícím k “etnickým menšinám”, jež by byly autonomním a legálně nedefinovaným pojmem daňového řádu.

Obiter dictum poznamenejme, že příslušníkům národnostních menšin se v § 3 odst. 2 d. ř. zaručuje právo „jednat před správcem daně“ ve “svém jazyce” (tj. v jejich prvním komunikačním jazyce, je-li jím jiný jazyk než čeština) za předpokladu, že si sami obstarají tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků. Zákon zde má za to, že občan České republiky, který je příslušníkem národnostní menšiny, si bude vždy schopen opatřit tlumočníka sám, že však na druhé straně, vzhledem k úzké historicky dané vazbě této osoby k České republice a zároveň k jejímu historicky danému “znevýhodnění” spočívajícímu v tom, že ačkoli žije v českém prostředí, jejím prvním komunikačním jazykem není čeština, je třeba toto znevýhodnění kompenzovat ekonomicky tak, že náklady na tlumočníka ponese vždy správce daně. „Jednáním před správcem daně“ nutno – zejména proto, že daňový řád téhož pojmu v obdobném kontextu užívá v § 3 jak v odst. 1 větě první, tak v odst. 2 větě druhé – pro účely obou odstavců rozumět veškerou komunikaci dotyčné osoby se správcem daně. To samozřejmě znamená v první řadě bezprostřední ústní komunikaci při tzv. ústním jednání, jak je o něm zmínka v § 3 odst. 1 větě třetí d. ř., ale také komunikaci písemnou. U příslušníka národnostní menšiny ovšem právo jednat před správcem daně v jeho jazyce neznamená v tomto smyslu nic jiného než právo na to, aby jeho bezprostřední komunikace se správcem daně byla na náklady správce daně tlumočena tlumočnickem, kterého si sám daňový subjekt obstará, a aby obsah písemností, které on podává správci daně nebo které doručuje správce daně jemu, byl v rozsahu, v jakém to bude postačovat ke kompenzaci jazykové nevýhody, takovýmto tlumočnickem dotyčnému přeložen na náklady státu.

Základním pravidlem § 3 d. ř. ovšem je, že „před správcem daně se jedná“ v jazyce českém, tj. že ústní styk správce daně a daňového subjektu zásadně probíhá v tomto jazyce a správce daně zasílá daňovému subjektu své písemnosti zásadně v češtině. Zmínku o slovenštině nutno považovat za historický relikv z doby, kdy byl zákon ještě za existence československé federace schvalován a kdy smyslem a účelem uvedeného ustanovení nepochybně bylo zajistit, aby daňové subjekty, z nichž řada mohla být občany ČSFR hovořícími jako prvním komunikačním jazykem slovensky, mohly ve styku se správcem daně působícím v české části tehdejší fakticky dvojjazyčné federace užívat vedle češtiny i slovenštinu (tj. mohly před správcem daně jednat ve slovenštině a zasílat mu v tomto jazyce i písemnosti bez překladu). Jistě ji však nelze vykládat jako právo daňového subjektu na to, aby sám český správce daně komunikoval s ním ve slovenštině, komunikuje-li tak daňový subjekt.

I samotný daňový subjekt musí veškerá svá písemná podání předkládat v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do jednoho z těchto jazyků. Ve shodě s doktrínou (viz Jaroslav Kobík, *Správa daní a poplatků s komentářem*, 5. vyd., ANAG, Olomouc, 2007, komentář k § 3, bod [1], str. 66) nutno mít za to, že vadu spočívající v absenci předepsané jazykové formy podání či důkazu, která je nepochybně vadou odstranitelnou, se musí správce daně pokusit odstranit postupem podle § 21 odst. 8 d. ř., a to i u písemných důkazů, neboť jejich zaslání či jiný způsob předání správci

daně nutno považovat za tzv. jiné podání ve smyslu § 21 odst. 3 d. ř. Smyslem a účelem uvedené úpravy je, aby správce daně, o kterém se předpokládá, že komunikuje v češtině, podání či listinné důkazy obdržel v jemu srozumitelné podobě. Podle dikce zákona správce daně „může“ v „odůvodněných případech“ od úředních překladů upustit, což jistě nelze vykládat jako libovůli správce daně – odůvodněným případem budou nejčastěji obsahově velmi jednoduché písemnosti v jazycích, jejichž znalost je v České republice všeobecně silně rozšířena či rozšířena v určitém regionu (typicky angličtina, němčina, ruština; v některých částech zejm. severní Moravy asi i polština) nebo takové písemnosti, v nichž jazyková složka má podružný význam a jejichž hlavním obsahem jsou informace bez intenzivní vazby na jazyk, v němž jsou sepsány (typicky účetní tabulky nebo jiné soubory číselných údajů).

Obečnou výjimku z pravidla, že se správcem daně se komunikuje v češtině či slovenštině, zakotvuje ustanovení poslední věty § 3 odst. 1 d. ř., podle něhož *správce daně může při ústním jednání připustit tlumočnicka zapsaného v seznamu tlumočnicků, pokud si jej na své náklady obstará daňový subjekt*. Již *prima facie* je ve světle ustanovení čl. 37 odst. 4 LZPS i ve světle smyslu a účelu práva na tlumočnicka, jak byl vyložen výše v tomto rozsudku, zřejmé, že u uvedeného ustanovení se nejedná o zmocnění správce daně k libovůli, nýbrž o příkaz, aby vždy, kdy je to podle povahy věci potřeba, umožnil daňovému subjektu realizaci tohoto ústavně zaručeného práva v potřebném rozsahu (v tom se Nejvyšší správní soud shoduje i s doktrínou, viz Kobík, *shora cit. dílo*, komentář k § 3, bod [2], str. 67, obdobně Milan Kindl, Daniel Telecký, Helena Válková, *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*, 1. vyd. C. H. Beck, Praha 2002, komentář k § 3, str. 49).

Znamená to v první řadě, že správce daně je povinen tlumočnicka připustit při každém úkonu, který se za přítomnosti toho, kdo o tlumočnicka požádal, provádí, leda že by z okolností případu bylo patrné, že se jedná o požadavek, který má mařit či jinak bezdůvodně ztěžovat či zdržovat postup v řízení. Taková situace by typicky byla dána, pokud by žadající osoba zjevně bez jakýchkoli obtíží komunikovala česky či pokud by sice česky komunikovala s určitými obtížemi, ovšem v konkrétním případě by se jednalo o úkon takové povahy, např. pro svoji jednoduchost, že by absence tlumočnicka jeho porozumění a uvážení jeho důsledků a souvislostí dotýčné osobě nemohla být na újmu.

Dále to znamená, že lze-li mít na základě skutkových okolností za to, že ten, kdo před správcem daně má jednat, tlumočnicka potřebuje, třebaže o něj sám výslovně nepožádal, je správce daně povinen dotýčnou osobu způsobem jí nepochybně srozumitelným a pro ni pochopitelným poučit, že má právo na tlumočnicka, kterého si ona sama opatří nebo který, v případě, že si jej sama neopatří, se daňového řízení zúčastní na výzvu správce daně ve smyslu § 30 odst. 2 písm. b) d. ř. Dále je třeba dotýčnou osobu poučit o tom, že náklady na tlumočnicka, ať již si jej opatří sama, anebo se tento řízení zúčastní na výzvu správce daně, ponese zásadně ona osoba sama. K tomu poznamenejme, že v případě tlumočnicka zúčastnivšího se řízení na výzvu správce daně mohou náklady na něho být přeneseny na daňový subjekt postupem podle § 30 odst. 7 d. ř., přičemž k tomu není třeba naplnit podmínku, že náklady na tlumočnicka musely vzniknout v důsledku nečinnosti nebo nesplnění právní povinnosti daňového subjektu (tato podmínka je pro účely nákladů na tlumočnicka vyloučena výslovnou zmínkou v ustanovení § 3 odst. 1 poslední věty d. ř. o připuštění tlumočnicka obstaraného „na vlastní náklady“ daňového subjektu). Z podstaty a povahy práva na tlumočnicka ve smyslu čl. 37 odst. 4 LZPS ve spojení s jejím čl. 4 odst. 4 nicméně vyplývá, že přenést náklady na daňový subjekt nelze, pokud by takovou finanční zátěž nebyl schopen vzhledem ke svým majetkovým poměrům schopen unést.

Skutkovými okolnostmi nasvědčujícími tomu, že určitá osoba potřebuje tlumočníka, bude zejména to, že se správcem daně začne komunikovat jinak než česky, nebo to, že z jejích ústních či písemných projevů (vedených v jazyce českém) či z reakcí na komunikaci ze strany správce daně je patrné, že se česky nemůže dorozumět dostatečně dobře – přitom je nutno vždy vzít v úvahu, že ve správním řízení nepochybně velmi záleží na přesném pochopení významu toho, co je účastníku sdělováno nebo na co je dotazován, a na jeho rychlé a věcně správné reakci na podněty, výzvy, dotazy a vyjádření ze strany správního orgánu, dalších aktérů působících v řízení, a proto potřeba tlumočníka bude dána i tehdy, jestliže dotyčná osoba, třebaže česky v určité míře rozumí, tento jazyk neovládá v zásadě srovnatelně dobře jako svoji mateřštinu.

V případě, že si tlumočníka dotyčná osoba opatří sama, může si s jeho pomocí samozřejmě zajistit i překlad písemné komunikace se správcem daně, listinných důkazů i písemností zasílaných jí správcem daně. V případě, že tlumočník se účastní řízení na výzvu správce daně, i zde je k dispozici k tomu, aby zajistil překlad uvedených písemností, samozřejmě i zde zásadně na náklady daňového subjektu.

Stěžovatelka v průběhu celého řízení před správcem daně o tlumočníka nepožádala, třebaže bez jakýchkoli pochyb, jak plyne z vícero protokolů o ústním jednání, které byly vyhotoveny v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, byla schopna se správcem daně komunikovat natolik dobře, že o něho požádat mohla. Z uvedených protokolů, které stěžovatelka sama podepsala, totiž plyne, že zcela adekvátně reagovala na dotazy pracovníků správce daně (např. v protokole z 20. 10. 2003 na dotaz ohledně doložení osobních nákladů ve výši 15 552 Kč, které vykazovala v účetnictví, zejména pak doložení úhrady této částky, zcela adekvátně odpověděla, že se jedná o náklady na sociální a zdravotní pojištění a že doklad o úhradě dohledá. Při ústních jednáních byla stěžovatelka dotazována, zda proběhlému jednání rozuměla, a její odpověď byla vždy kladná. Ani v písemném kontaktu se stěžovatelkou potřeba tlumočníka nevyšla najevo. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti tvrdí, že o tom, že nerozuměla všemu, co se po ní požaduje, svědčí např. skutečnost, že se vyjadřovala k „návrhu o daňové kontrole“, jak je patrné z jejího podání doručeného správci daně dne 29. 1. 2004, nikoliv ke zprávě samotné. Je pravda, že předmětný přípis stěžovatelky ze dne 27. 1. 2004 je nazván „*Vyjádření k návrhu o daňové kontrole*“, ale z jeho obsahu je zřejmé, že se stěžovatelka vyjadřuje ke zprávě o daňové kontrole, je jí zřejmé, z jakého důvodu („*z důsledku nedostatků v účetnictví*“) a jakým způsobem („*správce daně mi postavili pomůcky*“) jí byla daň stanovena. Dále v tomto přípise stěžovatelka vyjadřuje nesouhlas s výší stanovené daně, když argumentuje svou dlouhodobou pracovní neschopností (tj. argumentace použitá též v kasační stížnosti). Třebaže se v písemnosti stěžovatelky vyskytují vcelku četné gramatické chyby a její jazyk je v určitých ohledech „kotrbatý“, celkový charakter obsahu písemnosti ani v nejmenším nezavdává příčinu k pochybám, zda stěžovatelka umí česky v míře potřebné pro komunikaci se správcem daně bez tlumočníka, neboť písemnost zcela konsekventně a po věcné stránce adekvátně a racionálně reaguje na závěry, k nimž správce daně dospěl na základě daňové kontroly.

Při hodnocení toho, zda správce daně splnil své povinnosti, nutno vedle samotné komunikace stěžovatelky s ním vzít v úvahu i širší souvislosti stěžovatelčiných životních poměrů. Stěžovatelka, jak plyne z výpisu z obchodního rejstříku, který je obsahem správního spisu, podniká v České republice od 11. 11. 1996 a jejím předmětem podnikání je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Je vietnamskou občankou. Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 6892/03/274930/5150 týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací

období 1999, 2000, 2001 a 2002 je patrné, že stěžovatelka provozovala prodejnu s obuví a textilním zbožím, přičemž v ní ve významné míře sama prodávala. Uvedené skutečnosti, tj. dlouhodobý pobyt stěžovatelky v České republice a provozování takové podnikatelské činnosti, při které trvale přichází do styku s se zákazníky, tj. osobami hovořícími obvykle česky, posilují závěr, že nejsou-li patrné skutečnosti nasvědčující opaku (a ty v případě stěžovatelky v řízení před správcem daně vskutku patrné nebyly), lze mít za to, že je schopna komunikovat v češtině natolik dobře, aby v potřebné míře chápala obsah řízení před správcem daně či aby přinejmenším (právě proto, že žije a navíc podniká v České republice delší dobu, takže má přinejmenším elementární ponětí o evropských minimálních standardech ochrany procesních práv osob) správci daně dala najevo, že má obtíže při komunikaci s ním kvůli neznalosti češtiny. Pokud však stěžovatelka nejenže správci daně nic takového najevo nedala, nýbrž naopak s ním komunikovala způsobem, který naznačoval, že tak je schopna činit bez větších obtíží a adekvátně reagovat, nelze klást správci daně za vinu, že stěžovatelku o právu vzít si tlumočníka nepoučil.

Námitka stěžovatelky, že nepředložila všechny doklady, které má k dispozici, neboť přesně nerozuměla požadavkům správce daně, je v této souvislosti rovněž nepřipadná z důvodů výše vyložených – pokud se tak opravdu stalo, došlo k tomu vinou samotné stěžovatelky, která, ač toho byla bezpochyby schopna, správci daně nedala najevo, že potřebuje tlumočníka. Lze tedy uzavřít, že vzhledem ke shora rozebraným skutkovým okolnostem správce daně v konkrétním případě stěžovatelky nepochybil, když sám aktivně nezjišťoval, zda si stěžovatelka přeje přibrat do řízení tlumočníka. Ani tato námitka stěžovatelky tudíž není důvodná.

V. c)

Stěžovatelka dále namítá, že pokud jsou ve zprávě o projednání daňové kontroly uváděny tzv. nekontaktní subjekty, tak z protokolů ani z této zprávy není patrné, že by správce daně požádal stěžovatelku o poskytnutí součinnosti při kontaktování uvedených subjektů, čímž podle stěžovatelky porušil svou povinnost součinnosti. Nejvyšší správní soud připomíná, že primárně je důkazní břemeno v daňovém řízení na straně daňového subjektu, který má podle § 31 odst. 9 d. ř. povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: *„Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz). V účetnictví stěžovatelky byly zaevidovány faktury na zboží od několika dodavatelů. Povinností stěžovatelky tak bylo prokázat, že k těmto obchodním případům skutečně došlo tak, jak byly zaúčtovány. Jednalo se např. o faktury od společnosti T., s. r. o. Finanční úřad ve své odpovědi na dožádání č. j. 31018 sdělil, že daňový subjekt na adrese uvedené ve výpisu nesídlí, poštovní schránka ani označení daňového subjektu nebylo nalezeno. Stejná situace nastala u společnosti P.spol. s r. o., D. C. spol. s r. o. a D., s. r. o. Na základě takto zjištěných skutečností správce daně zpochybnil stěžovatelčina tvrzení o tom, že nastaly předmětné účetní případy, a bylo na stěžovatelce, aby svá tvrzení dále prokázala. Stěžovatelka měla dostatek příležitostí navrhnout jiné důkazní prostředky k prokázání jí tvrzených skutečností; správce daně tak neporušil ust. § 2 odst. 2 d. ř. Ani tato námitka stěžovatelky tak není důvodná.

V.d)

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.*“ (Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Afs 134/2005-43, publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS).

Z tohoto důvodu je nepřipustně uplatněna kasační námitka stěžovatele, že ze zprávy z kontroly je patrné, že jejímu projednávání byl přítomen zástupce daňového subjektu, nicméně není jasné, zda se jednalo o tlumočníka či nikoliv, a námitka, že v dané věci bylo sepsáno více protokolů než se uvádí ve zprávě o daňové kontrole, u jejichž sepsání nebyl přítomen ani tlumočník ani zástupce, ač je na titulní straně uveden. Nepřipustně uplatněná je rovněž námitka, že není zřejmé, zda byla vůbec daňová kontrola dokončena. V své žalobě stěžovatelka neuplatnila ani námitku týkající se číslování protokolů obsažených ve správním spise, a tudíž je také nepřipustně uplatněna. Ze stejného důvodu je nepřipustná též námitka, že stěžovatelce nebyla doručena výzva ve smyslu § 16 odst. 2. d. ř. v návaznosti na § 31 odst. 9 d. ř. Nepřipustně uplatněné jsou rovněž námitky týkající se výzev správce daně, které podle stěžovatelky neobsahují odkaz na konkrétní právní předpis, který by mohla za pomoci tlumočníka prostudovat a na nějž by mohla reagovat. V žalobě nebyly uplatněny ani námitky stěžovatelky týkající se výzev k předložení cenové evidence. Nepřipustně je uplatněná též námitka, že skutečnost, že slovní spojení „*paní N. T. H. T.*“ je v jednom z protokolů zapsáno jiným, a to větším písmem než spojení „*prohlásila, že uvedenému jednání rozuměla*“, které je vtištěno menším písmem.

Všechny stěžovatelkou nepřipustně vznášené stížní důvody, jí byly či přinejmenším mohly být známy již před podáním žaloby, neboť se ve skutkové rovině opírají o obsah správního spisu; stěžovatelka přitom netvrdí, že by jí v rámci daňového řízení nebylo umožněno se s obsahem spisu seznamovat. Stěžovatelka tudíž měla možnost výše uvedené stížní důvody uplatnit již v žalobě před krajským soudem jako žalobní body.

VI.

Všechny přípustně uplatněné stížní námitky stěžovatelky byly nedůvodné. Proto Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a zamítl ji (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. října 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu