

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci **žalobkyně J. B.,** zastoupené JUDr. Zdeňkou Beranovou, advokátkou se sídlem Hekrova 853, Praha 4 - Háje, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, **se sídlem Prokišova 5, České Budějovice**, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 4. 2003, čj. 7937/130/2002, ze dne 7. 4. 2003, čj. 7938/130/2002 a ze dne 7. 4. 2003, čj. 7939/130/2002, vedené u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 116/2003, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 10. 2003, čj. 10 Ca 116/2003 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 4. 2003, čj. 7937/130/2002, byla zamítnuta odvolání žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) proti rozhodnutím Finančního úřadu v Milevsku (dále též „správce daně“) ze dne 14. 6. 2002, čj. 15235/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 46/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2000 ve výši 24 997 Kč, ze dne 14. 6. 2002, čj. 15237/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 47/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2000 ve výši 33 687 Kč, ze dne 14. 6. 2002, čj. 15236/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 48/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000 ve výši 32 249 Kč a ze dne 14. 6. 2002, čj. 15238/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 49/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2000 ve výši 45 419 Kč. V první části odůvodnění rozhodnutí se žalovaný obsáhle vyjádřil ke zjištění nedostatků v účetnictví žalobkyně, jež vyvolala pochybnosti o výši uskutečněných zdanitelných plnění s ohledem na zjištěnou výši průměrné marže u prodávaného zboží. Žalobkyně byla správcem daně

vyzvána k prokázání výše skutečné marže nutné pro správné stanovení daňové povinnosti; ve výzvě bylo přesně specifikováno, které údaje je třeba doložit. Žalobkyně však pochybnosti správce daně neodstranila, ačkoliv k tomu byla správcem daně vyzvána v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a proto nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, nýbrž ji bylo nutné stanovit v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek. Žalovaný uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole byla uvedena zjištění správce daně a důvody, proč nemohla být daňová povinnost stanovena dokazováním. Výpočet základu daně a daně pak musí být podle § 46 odst. 2 daňového řádu zřejmý z daňového spisu; tak tomu bylo i v případě žalobkyně, kdy byl o stanoveném základu daně a dani sepsán úřední záznam. K námitce žalobkyně, že jí nebylo umožněno vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejím výsledkům, žalovaný uvedl, že žalobkyně obdržela dne 24. 5. 2002 k prostudování návrh zprávy o daňové kontrole. Dne 2. 5. 2002 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně ze dne 1. 5. 2002. Toto vyjádření však nemělo vliv na závěr správce daně o nutnosti stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, správce daně proto text zprávy o daňové kontrole nezměnil. Dne 31. 5. 2002 převzal zprávu o kontrole zástupce žalobkyně, žalobkyni byla zpráva o kontrole doručena dne 6. 6. 2002. Odmítnutí podpisu ze strany žalobkyně neznamená, že by s výsledkem kontroly nebyla seznámena. K námitkám žalobkyně týkajícím se nesprávného zjištění výše marže ze strany správce daně žalovaný uvedl, že evidence žalobkyně je nesprávná, některé přijaté doklady byly v přírůstku zboží uvedeny dvakrát, některé nebyly uvedeny vůbec. Žalobkyně navíc nepředložila počítačově vedenou skladovou evidenci s odůvodněním, že ji není možné vytisknout. Na závěry o nemožnosti stanovit základ daně a daň dokazováním nemá vliv ani skutečnost, že žalobkyně předložila inventurní seznam zboží ke dni 31. 12. 2000, neboť tato skutečnost nemůže sama o sobě zajistit průkaznost jejího účetnictví. Žalovaný uvedl, že správce daně použil jako pomůcku listinné doklady a daňové spisy jiných daňových subjektů; použití takové pomůcky je v souladu se zákonem. Žalovaný uvedl, že ke stanovení daně sjednáním podle § 31 odst. 7 daňového řádu nebyl správce daně oprávněn. Žalovaný věc uzavřel konstatováním, že správce daně postupoval v souladu s právními předpisy, v daném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Proto žalovaný odvolání žalobkyně zamítl.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 4. 2003, čj. 7938/130/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Milevsku ze dne 14. 6. 2002, čj. 15229/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 42/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1999 ve výši 25 325 Kč, ze dne 14. 6. 2002, čj. 15231/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 43/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 1999 ve výši 28 212 Kč, ze dne 14. 6. 2002, čj. 15233/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 44/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 32 603 Kč a ze dne 14. 6. 2002, čj. 15234/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 45/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1999 ve výši 29 515 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2003, čj. 7937/130/2002.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 4. 2003, čj. 7939/130/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Milevsku ze dne 14. 6. 2002, čj. 15180/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 38/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1998 ve výši 12 065 Kč, ze dne 14. 6. 2002, čj. 15219/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným

platebním výměrem č. 39/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 1998 ve výši 18 371 Kč, ze dne 14. 6. 2002, čj. 15220/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 40/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1998 ve výši 20 702 Kč a ze dne 14. 6. 2002, čj. 15222/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 41/2002 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998 ve výši 17 411 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2003, čj. 7937/130/2002.

Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně správní žalobu, v níž namítla, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně dále namítla, že ve zprávě o daňové kontrole nebyl uveden číselný výsledek kontroly, poukázala na nezákonnost výzvy ze dne 22. 5. 2001, dále žalovanému vytkla porušení ustanovení § 16 odst. 7 daňového řádu, § 46 odst. 2 daňového řádu, § 23 odst. 1 daňového řádu. Při sepsání zprávy o daňové kontrole došlo podle žalobkyně k porušení ustanovení § 2 odst. 2, § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 1 a 8 daňového řádu, pročež nebyla zpráva o daňové kontrole projednání schopná. V postupu správních orgánů spatřovala žalobkyně porušení čl. 36 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně proto navrhla zrušení všech napadených rozhodnutí žalovaného a jejich vrácení žalovanému k dalšímu řízení.

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 10. 2003, čj. 10 Ca 116/2003 - 57, byla zamítnuta žaloba proti všem citovaným rozhodnutím žalovaného. V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že žalobkyně přes výzvu správce daně neodstranila pochybnosti a rozpory ve svém účetnictví, neboť správce daně i po doplnění konstatoval, že prodejní ceny jsou jiné, než jaké jsou vedeny ve skladové evidenci; účetnictví žalobkyně bylo shledáno neúplným a nevěrohodným. Správce daně učinil správný závěr, že žalobkyně nesplnila svou povinnost plynoucí z § 31 odst. 9 daňového řádu a nedodržení této povinnosti mělo za následek stanovení daně podle pomůcek; postup žalovaného byl podle krajského soudu zákonu odpovídající.

Soud uvedl, že důvod pro stanovení daně podle pomůcek byl dán, neboť ze strany žalobkyně nebyly předloženy důkazy o tom, jaké byly skutečné prodejní ceny zboží, žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně správnosti průměrné marže. Existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost a úplnost účetnictví správce daně prokázal ve výzvách vydaných v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Soud dále uvedl, že správci daně nelze vytýkat porušení ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť ve zprávě o daňové kontrole byla řádně uvedena kontrolní zjištění, zpráva obsahuje vyjádření žalobkyně k těmto zjištěním a stanovisko správce daně o tom, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním, nýbrž podle pomůcek. Ve zprávě jsou obsaženy i závěry správce daně o tom, které skutečnosti žalobkyně neprokázala. Soud uvedl, že v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu byly uznány i výhody pro daňový subjekt. Do záznamu správce daně však nebylo žalobkyni umožněno nahlédnout s ohledem na to, že z nahlížení jsou vyloučeny údaje jiného daňového subjektu.

Soud dále uvedl, že správce daně nepostupoval nezákonně ani při vydání výzvy ze dne 22. 5. 2001 k prokázání úplnosti žalobkyní vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Tento požadavek nebyl nad rámec oprávnění správce daně, neboť žalobkyně nedoložila řádnými daňovými doklady zdanitelná plnění a proto byla vyzvána k prokázání úplnosti vykázaných tržeb ve vztahu k obchodní marži. Tento postup byl v souladu se zásadou, že důkazní břemeno ohledně správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání leží

na daňovém subjektu. Nepřípadným je podle soudu poukaz žalobkyně na stížnost na postup pracovníků správce daně, kteří prováděli kontrolu daně z příjmů fyzických osob, neboť uvedená stížnost nesouvisí s kontrolou daně z přidané hodnoty. Soud dále neshledal, že by na souzenou věc dopadal čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť tento článek nedopadá na daňové řízení, nýbrž toliko na řízení soudní. Z ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu pak vyplývá, že daňové řízení je řízením neveřejným.

Soud neshledal, že by dodatečné platební výměry byly neplatné vzhledem k porušení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Podle soudu nebyla porušena zásada součinnosti a žalobkyni bylo umožněno vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku kontroly. Soud uvedl, že žalobkyni byl poskytnut časový prostor k vyjádření se ke zprávě o daňové kontrole, čehož žalobkyně využila. Z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že zpráva byla projednána dne 31. 5. 2002, což stvrdil uvedením data i podpisu daňový poradce Ing. K., jenž žalobkyni zastupoval na základě plné moci. Soud konstatoval, že chybně je ve zprávě o daňové kontrole napsáno, že byla projednána dne 24. 4. 2002, neboť uvedeného dne byla zpráva pouze předána zástupci žalobkyně; na zákonnost rozhodnutí však tato skutečnost nemá žádný vliv, neboť z obsahu spisu je patrné, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána až dne 31. 5. 2002; do tohoto data žalobkyně uplatnila svá procesní práva, zaslala vyjádření, žádné nové důkazy však nenavrhovala. Správce daně se s názory žalobkyně písemně vypořádal dne 20. 5. 2002, setrval však na původním stanovisku. Žalobkyně využila všech procesních instrumentů za účelem vysvětlení rozdílu mezi původně vyměřenou daní a daní stanovenou dodatečně, podala odvolání. Proto v souvislosti s ukončením daňové kontroly nebyla zkrácena na svých právech. Soud uvedl, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s daňovým řádem a daň byla dodatečně doměřena v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Ze všech uvedených důvodů Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu zamítl.

Proti rozsudku podala žalobkyně v zákonné lhůtě kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka uvedla, že odstranila správcem daně vytýkané nesrovnalosti v účetnictví a reagovala i na výzvy správce daně v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu; proto je přesvědčena, že zde nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť nebyla současně naplněna podmínka, že daňový subjekt neplní své povinnosti a že proto nelze stanovit daňový základ a daň dokazováním. K nenaplnění povinnosti správce daně podle ustanovení § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu stěžovatelka uvedla, že součásti zprávy o daňové kontrole jsou obsaženy v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, při stanovení daně dokazováním pak je nutné vycházet z § 31 odst. 4, § 2 odst. 3, § 46 odst. 2 a § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Daňový subjekt tedy musí vědět, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil, jakým výpočtem nebo na základě jaké úvahy dospěl správce daně k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, tedy jak vypočetl a konkrétně stanovil základ daně a daň, přičemž musí stanovit i předpokládané příjmy a přiměřené výdaje, daňový subjekt musí mít k dispozici i údaje o relevantnosti pomůcek. Tyto údaje musí mít daňový subjekt k dispozici, aby se mohl k nim vyjádřit a aby mohl posoudit, zda byly zohledněny pro něj vyplývající výhody. K tomu stěžovatelka citovala z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01, z něhož mj. vyplynulo, že *„v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.“* Údaje podle § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu musí být uvedeny na listinách, ovšem tato kritéria nemohou jednoznačně splňovat takové listiny, do nichž není oprávněný daňový subjekt

nahlížet a správce daně je povinen listiny daňovému subjektu zpřístupnit. Argument, že použité údaje jsou v neveřejné části spisu, je nesprávný a je dokladem snahy správce daně upřít stěžovatelce její zákonná práva a tím ji poškodit. Listiny použité jako pomůcky nemohou mít podle stěžovatelky charakter listin, do nichž by nebylo možné nahlédnout ze zákona. Zachycení toho, jak správce daně s konkrétními pomůckami pracoval, již pomůckou být nemůže. Pokud byly v úředním záznamu týkajícím se stanovení základu daně a daně podle pomůcek uvedeny údaje, které podléhají povinnosti mlčenlivosti, jedná se o nesprávný postup správce daně, který nemůže jít na úkor stěžovatelky. Tato právní otázka byla podle stěžovatelky krajským soudem nesprávně posouzena.

Stěžovatelka dále uvádí, že zprávy o daňové kontrole nebyly řádně projednány, neboť nebyly řádného projednání schopné. Byla-li skutečnost neúplnosti zprávy o daňové kontrole namítána již při projednání této zprávy, aniž by správce daně zjednal nápravu, nemůže být zpráva považována za řádně projednanou. Správce daně po vyjádření stěžovatelky zprávu o daňové kontrole nedoplnil tímto vyjádřením ani svým stanoviskem k němu. Ze spisu vyplývá, že zástupce stěžovatelky důvodně odmítl zprávu při jejím údajném projednání dne 24. 4. 2002 podepsat, neboť ji považoval za neprojednanou. Ani dne 31. 5. 2002 zástupce stěžovatelky nepodepisoval zprávy o kontrole jako projednané, neboť v textu je uveden důvod odepření podpisu dne 24. 4. 2002 a na zprávách je podpisem potvrzeno pouze jejich převzetí. O tom, že zprávy nebyly ani 31. 5. 2002 schopny projednání, svědčí i úřední záznam ze dne 7. 6. 2002, v němž bylo uvedeno, jaká byla daň stanovena a jaké pomůcky byly k jejímu stanovení použity. Stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, v němž se mj. praví, že *„byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“* Podle stěžovatelky tedy nestačí uvést stanovisko správce daně v úředním záznamu, s nímž nebyla stěžovatelka před ukončením daňové kontroly seznámena. Stěžovatelka dále vyslovila názor, že soud nesprávně posoudil nezákonnost výzvy správce daně, neboť se jednalo o výzvu nesplnitelnou a tudíž neplatnou. Objektivně není možné prokázat úplnost vykázaných uskutečněných plnění, naopak správce daně musí ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokazovat, že vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění nejsou úplná.

Stěžovatelka dále uvedla, že v podání ze dne 5. 6. 2001 není uvedeno, že by se její stížnost na postup pracovníků Finančního úřadu v Milevsku týkala jen daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob, naopak ze souvislostí je zřejmé, že se týkala i daňové kontroly daně z přidané hodnoty. Jelikož se soud tímto důvodem odvolání nezabýval, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Stěžovatelka dále označila za nesprávný názor soudu, že článek 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod dopadá pouze na řízení soudní a nikoliv na daňové řízení a odkázala na názor prof. JUDr. Václava Pavlíčka vyjádřený v publikaci „Ústava a ústavní řád České republiky, komentář“, 2. díl, Práva a svobody, Linde Praha 1999, str. 310, že citovaný článek pojednává nejen o soudní ochraně, ale i o „jiné právní ochraně“, a tedy se týká jakéhokoliv řízení. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalobkyně navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 10. 2003, čj. 10 Ca 116/2003 - 57, byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobkyně, že daňovou povinnosti bylo možné stanovit dokazováním. Žalovaný uvedl, že při kontrole daně z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roků 1998, 1999 a 2000 byly u žalobkyně zjištěny nesrovnalosti. Porovnáním údajů z účetnictví stěžovatelky vyplynula marže nižší, než marže zjištěná porovnáním nákupních a prodejních cen vybraných druhů zboží. Stěžovatelka byla proto vyzvána k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 daňového řádu, neprokázala však správcem daně požadované údaje. Ze zpráv o daňových kontrolách je zcela zřejmý závěr, že daňovou povinnost není možné stanovit dokazováním podle § 31 odst. 4 daňového řádu, a proto bylo nutné základ daně a daň stanovit podle pomůcek. Součástí spisového materiálu jsou i úřední záznamy správce daně, z nichž je seznatelné, jakým postupem a na základě jakých podkladů byly základy daně a daň podle pomůcek stanoveny, jakož i právní úvahy správce daně. Vyjádřením zástupce stěžovatelky se správce daně zabýval, ale na zjištění uvedená ve zprávách o daňové kontrole nemělo vliv.

Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že ze zprávy o daňové kontrole musí být patrné, podle jakých pomůcek se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil od údajů vypočtených v daňovém přiznání. Nevyčíslení základu daně a daně ve zprávě o kontrole neznamená porušení § 46 odst. 2 daňového řádu, pokud je ze spisového materiálu patrné, jakým postupem a podle jakých podkladů byly základy daně a daň za jednotlivá zdaňovací období stanoveny, jakož i správní úvaha správce daně. Správce daně postupoval v souladu s § 23 odst. 2 daňového řádu, neboť jako pomůcky byly vzaty údaje z účetnictví jiného daňového subjektu, a v takovém případě není podle citovaného ustanovení daňového řádu nahlédnutí do pomůcek možné. Správce daně hodnotil obdobný daňový subjekt se stejným předmětem podnikatelské činnosti jako stěžovatelka. Názor, že to, co má být podle § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu patrno ze spisu, nemohou tvořit listiny, do nichž není daňový subjekt oprávněn nahlédnout, není podle žalovaného správný a je v rozporu s § 23 odst. 2 daňového řádu.

Nepřípadný je podle žalovaného odkaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01, neboť v souzené věci je zřejmé, že správce daně respektoval § 46 odst. 3 daňového řádu a také žalovaný se touto otázkou zabýval. V citovaném nálezu Ústavní soud navíc odmítl návrh na zrušení první věty § 23 odst. 2 daňového řádu, alternativně jen návrh na zrušení slova „pomůcek“, když uvedl, že z citovaného ustanovení je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisejí s jinými daňovými subjekty. Závěr, že požadované údaje se nacházejí v neveřejné části spisu, do níž není stěžovatelka oprávněna nahlédnout, je podle žalovaného správný a neznamená zkrácení stěžovatelky na jejích právech.

K tvrzenému neprojednání zpráv o daňové kontrole žalovaný uvedl, že seznámení žalobkyně se zprávou neznamenalo v daném případě ukončení či projednání zprávy o daňové kontrole, neboť zástupce stěžovatelky si s odkazem na obsáhlost zpráv vyžádal čas k prostudování. Zprávy pak byly se zástupcem stěžovatelky projednány dne 31. 5. 2002, právo vyjádřit se k výsledku kontroly jí tedy upřeno nebylo. V závěru zprávy je uvedeno, že zpráva byla přečtena, projednána a podepsána a kontrola tím ukončena; zprávu podepsal zástupce stěžovatelky dne 31. 5. 2002. Fakt, že úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek byl správcem daně sepsán až posléze, nemá na projednání zprávy vliv. Poukaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 není případný, neboť v případě citovaného nálezu byla daň stanovena dokazováním a nikoliv za použití pomůcek, jako tomu bylo u stěžovatelky. V citovaném nálezu bylo navíc konstatováno porušení postupu daňové

kontroly v takovém rozsahu, že bylo třeba zvažovat otázku samotné existence dodatečného platebního výměru, neboť daňový subjekt nebyl v průběhu daňové kontroly správcem daně seznámen s jednotlivými důkazy obstaranými v daňovém řízení. Stěžovatelce však byla její daňová povinnost dodatečně vyměřena postupem podle § 31 odst. 5 daňového řádu, ve zprávách o daňové kontrole jsou uvedeny důvody, pro něž nemohla být daňová povinnost stanovena dokazováním. Tyto zprávy byly se stěžovatelkou projednány a bylo postupováno v úzké součinnosti s ní. Z úředních záznamů je seznatelné, jak byla daň stanovena a jaké pomůcky byly při jejím stanovení použity. Vyloučení některých úředních záznamů z nahlédnutí stěžovatelce bylo učiněno výhradně v souladu s § 23 odst. 2 daňového řádu.

K námitce stěžovatelky týkající se nezákonnosti výzvy správce daně ze dne 22. 5. 2001, čj. 15035/01/098930, žalovaný uvedl, že po stěžovatelce byly požadovány údaje související se s prokázáním úplnosti vykázaných obchodních tržeb ve vztahu k obchodní marži, v souladu s platnou právní úpravou. Pokud stěžovatelka tyto údaje neposkytla vyčerpávajícím způsobem, bylo konstatováno, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu prvního stupně se žalovaný odmítl vyjádřit s tím, že mu nepřísluší hodnotit právní názor nezávislého orgánu. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatelka v ní namítá důvody odpovídající ustanovením § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

V první námitce kasační stížnosti stěžovatelka vyslovuje názor, že nebyly splněny podmínky, za nichž by byl správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň podle pomůcek. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze správního spisu a z rozhodnutí správce daně i žalovaného vyplývá, že žalobkyně byla správcem daně vyzvána k prokázání správnosti svých tvrzení uvedených v daňových přiznáních; tyto výzvy byly jasné, konkrétní, srozumitelné. Žalobkyně však nepředložila požadované důkazy a proto správce daně nemohl stanovit daň podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Podle ustanovení § 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. Žalovaný i soud prvního stupně ve svých rozhodnutích obsáhle odůvodnily, které skutečnosti nezbytné ke stanovení daňové povinnosti dokazováním nebyly stěžovatelkou prokázány a Nejvyšší správní soud na tato podrobná odůvodnění odkazuje a uzavírá, že neshledal nezákonnost v postupu správce daně, jímž byla daňová povinnost stěžovatelky stanovena podle pomůcek, neboť se ztotožňuje se závěrem, že stanovení daňové povinnosti stěžovatelky pomocí dokazování v souzené věci nebylo možné.

Druhou námitkou stěžovatelky je její výhrada vůči tomu, že nebyla seznámena s podklady, které správce daně použil jako pomůcky pro stanovení základu daně a daně; přitom stěžovatelka poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v něm Ústavní soud naznačil ústavněkonformní výklad ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu s tím, že by daňovému subjektu nemělo být zabráněno nahlédnout

do spisu obsahujícího pomůcky v případě, že pomůckami konstruovaná daň využívá pouze údajů z dokladů či účetnictví, byť nesprávného či neúplného, samotného daňového subjektu. Uvedeným nálezem byl mj. odmítnut návrh na zrušení první věty § 23 odst. 2 daňového řádu, alternativně slova „pomůcek“, a prvních tří vět § 50 odst. 5 daňového řádu. Ústavní soud v citovaném nálezu tento návrh odmítl s tím, že uvedená ustanovení je možné a potřebné vykládat ústavněkonformním způsobem a není proto zapotřebí jejich zrušení. S ohledem na shora uvedené tedy Nejvyšší správní soud ve shodě s Krajským soudem v Českých Budějovicích konstatoval, že neumožněním žalobkyni nahlédnout do pomůcek, jež byly tvořeny údaji z účetnictví jiných daňových subjektů, nebyl porušen zákon; uvedený postup je navíc konformní rovněž s výše zmíněným nálezem Ústavního soudu. K námitce stěžovatelky, že veškeré údaje jí měly být k dispozici, aby se k nim mohla vyjádřit a aby mohla posoudit, zda byly zohledněny pro ni vyplývající výhody, Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit skutečnost, že stanovením daně podle pomůcek ztrácí daňový subjekt možnost ovlivnit výpočet základu daně a daně předkládáním důkazů či vznášením námitek, neboť této možnosti se zbavil v souvislosti s neunesením důkazního břemene; na tuto možnost byla žalobkyně správcem daně upozorňována. Postup správce daně spočívající v neseznámení žalobkyně s podklady pro stanovení daně podle pomůcek, jež představovaly údaje z účetnictví jiných daňových subjektů, byl tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu s ohledem na výše uvedené zákonu odpovídající.

Další námitkou žalobkyně je tvrzení, že zprávy o daňové kontrole nebyly řádně projednány, neboť nebyly podle názoru stěžovatelky řádného projednání schopné. Při posuzování věci krajský soud proto zjišťoval, zda byly zprávy o daňové kontrole pořízeny v souladu se zákonem. Z předložených správních spisů krajský soud zjistil, že dne 24. 4. 2002 byla zástupci stěžovatelky zapůjčena zpráva o daňové kontrole. Dne 2. 5. 2002 bylo správci daně doručeno vyjádření zástupce stěžovatelky ze dne 1. 5. 2002 vztahující se ke zprávě o daňové kontrole; tím daňový subjekt realizoval své právo podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož má právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z uvedeného vyjádření zástupce stěžovatelky však nevyplývaly žádné návrhy na rozšíření dokazování. Daňový subjekt tedy v daném případě využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že byla projednána dne 24. 4. 2002, toho dne ji zástupce stěžovatelky odmítl podepsat a podepsal ji až při projednání zprávy dne 31. 5. 2002 s výhradou, že ze strany správce daně nebyla vzata v úvahu stanoviska stěžovatelky ze dne 1. 5. 2002; tvrzení stěžovatelky, že podpisem na zprávě o daňové kontrole nebylo stvrzeno projednání zprávy, ale toliko její převzetí, neodpovídá údajům ze zprávy o daňové kontrole. Správce daně poté zohlednil stanoviska daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole v úředním záznamu ze dne 7. 6. 2002, tedy před vydáním dodatečného platebního výměru, jenž byl výsledkem daňové kontroly. V postupu správce daně neshledal krajský soud pochybení a Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožnil. Nejvyšší správní soud ke stěžovatelkou citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 uvádí, že uvedený judikát na souzenou věc nedopadá, neboť ve věci v něm řešené se jednalo o stanovení daňové povinnosti dokazováním; v případě stěžovatelky však byla daňová povinnost stanovena podle pomůcek. Nejvyšší správní soud v souladu s právním názorem krajského soudu uzavírá, že postupem správce daně nebyla porušena zásada součinnosti v daňovém řízení, neboť stěžovatelce bylo v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu umožněno řádně se vyjádřit ke zprávě o daňové kontrole a její subjektivní názor, že zprávy o daňové kontrole nejsou řádného projednání schopné, neobstojí.

Další námitkou kasační stížnosti byla tvrzená nezákonnost výzvy správce daně k prokázání úplnosti daňových příjmů, neboť výzva byla podle stěžovatelky nesplnitelná a tudíž neplatná, neboť není možné objektivně prokázat úplnost vykázaných uskutečněných plnění. Krajský soud v Českých Budějovicích z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně požadoval po žalobkyni prokázání správnosti a úplnosti údajů v daňovém přiznání v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu; krajský soud dále konstatoval, že výzvy správce daně, jimiž byla žalobkyně vyzývána k prokázání svých tvrzení, obsahovaly všechny náležitosti požadované ustanovením § 43 daňového řádu. Podle § 43 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu (§ 43 odst. 2 daňového řádu). Výzvy správce daně, jejichž nezákonnosti se stěžovatelka dovolává (výzvy správce daně ze dne 22. 5. 2001, čj. 15035/01/098930 a ze dne 6. 12. 2001, čj. 22425/01/098930), podle názoru krajského soudu i podle názoru Nejvyššího správního soudu uvedené náležitosti obsahovaly. Stěžovatelka byla vyzvána k prokázání správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních pocházejících z jejího účetnictví; s ohledem na to, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, byl k takovému kroku správce daně oprávněn, bylo-li zapotřebí prokázat úplnost účetnictví za účelem správného zjištění daňové povinnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud správně konstatoval, že uvedené výzvy nelze označit za nezákonné, neboť obsahovaly zákonem požadované náležitosti a požadavek úplného prokázání vykázaných uskutečněných plnění je v souladu se zákonem.

K námitce žalobkyně, že jí podaná stížnost na postup blíže neuvedených pracovníků Finančního úřadu v Milevsku se týkala nejen daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob, nýbrž i daňové kontroly daně z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud konstatuje, že toto podání ze dne 5. 6. 2001 je založeno ve správním spise, jenž je součástí soudního spisu vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 10/2004, který se týká jiného soudního řízení stěžovatelky, v němž se přezkoumávají rozhodnutí vydaná ve věci daně z příjmů fyzických osob. Z podání však není možné jednoznačně určit, zda se stížnost týká pouze daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob, nebo též daňové kontroly daně z přidané hodnoty. Skutečnost, že by stížnost směřovala také do daňové kontroly daně z přidané hodnoty, a správní orgány ani soud prvního stupně k ní nepřihlédly, by sice byla procesním pochybením, které však podle názoru Nejvyššího správního soudu nemělo vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť se jednalo o stížnost na postup při potvrzování převzetí dokladů a postup při vyhovění žádosti poplatníka o prodloužení lhůt. Skutečnost, že krajský soud se uvedenou námitkou nezabýval s odkazem, že stížnost se týkala jiného řízení, je vzhledem k obsahu případného procesního pochybení správního orgánu právně nevýznamná a tudíž nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

K poslední námitce stěžovatelky označující za nesprávný názor soudu, že článek 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod dopadá pouze na řízení soudní a nikoliv na daňové řízení a k přesvědčení žalobkyně, že citovaný článek pojednává nejen o soudní ochraně, ale i o „jiné právní ochraně“, a tedy se týká jakéhokoliv řízení, Nejvyšší správní soud

konstatoval, že v názoru soudu prvního stupně pochybení neshledal a nedospěl k závěru, že by vyslovený právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích mohl negativně ovlivnit zákonnost kasační stížností napadeného rozsudku. I v případě, že by článek 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod dopadal i na jiné než soudní řízení (srov. Pavlíček, V. a kol.: Ústava a ústavní řád České republiky, komentář, 2. díl, Práva a svobody, Linde Praha 2002, s. 310), nelze opomenout větu druhou citovaného článku, v níž se praví, že „veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem“. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu je pak daňové řízení neveřejné; i v případě, že by se citovaný článek vztahoval nejen na řízení soudní, by tedy daňový řád vylučoval veřejnost daňového řízení, jak správně uvedl Krajský soud v Českých Budějovicích. Ani tuto námitku stěžovatelky tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s., neboť neúspěšné žalobkyni náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žalobkyně žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. března 2005

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu