

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci **žalobkyně K. S. (dříve B.)**, zastoupené JUDr. Františkem Šafárikem, advokátem se sídlem Grafická 22, 150 00 Praha 5, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2001, č. j. FŘ - 5900/11/01, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2003, č. j. 38 Ca 487/2001 – 55,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2003, č. j. 38 Ca 487/2001 – 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2003 byla zamítnuta žaloba žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2001, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu - Jižní město ze dne 28. 3. 2001, č. j. 30795/01/011938/5445; tímto rozhodnutím byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 179 175 Kč.

Ze správního spisu vyplývá následující:

Výzvou podle § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád,“ popř. „d. ř.“) ze dne 13. 12. 1999 vyzval správce daně žalobkyni k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995; ta odpověděla

sdělením ze dne 28. 12. 1999, v němž uvedla, že v roce 1995 soukromě nepodnikala a ani nevlastnila živnostenské oprávnění. Dle úředního záznamu ze dne 30. 12. 1999 správce daně vyměřil daň ve výši nula.

Dne 2. 1. 2001 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 1995. Žalobkyně byla téhož dne vyzvána podle § 31 odst. 9 d. ř. k prokázání, zda peněžní vklady v úhrnné částce 600 000 Kč, které v průběhu roku 1995 vložila v do společnosti K. – s., s. r. o., byly zdaněny, od daně osvobozeny či dani nepodléhaly. Při ústním jednání dne 17. 1. 2001 žalobkyně do protokolu uvedla, že jí není známo, že by tyto peníze nabyla nelegálním způsobem, způsob zdanění jí již s odstupem času není znám; žádné důkazy nepředložila. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 3. 2001 doměřil žalobkyni daň podle pomůcek.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 8. 2001 zamítl; dospěl k závěru, že zákonné podmínky při stanovení daně podle pomůcek byly správcem daně dodrženy a námitky odvolatelky neshledal důvodnými.

V žalobě, shodně jako dříve v odvolání, žalobkyně namítala prekluzi možnosti dodatečně vyměřit daň s ohledem na ustanovení § 47 daňového řádu. Tu opírala o tvrzení, že výzvu ze dne 13. 12. 1999 nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně, poněvadž v té době nepodnikala a neměla žádnou daňovou povinnost. Za úkon směřující k vyměření daně lze podle ní považovat až výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2001, ta však byla správcem daně učiněna po uplynutí lhůty § 47 odst. 1 daňového řádu.

Dále namítala, že vyměření daně bylo též v rozporu s právními předpisy. Dodatečným platebním výměrem byla daň z příjmů zjištěna pouze hypoteticky podle pomůcek, samotné zjištění daně bylo nikoliv na základě skutečnosti, nýbrž na základě jakési fikce, aniž byl objasněn a zjišťován původ peněz a nebyl důvod předpokládat, že tyto peníze byly příjmem, jestliže žalovaná v té době neměla žádný jiný zdroj příjmů než ze závislé činnosti. Pouhý fakt, že občan disponuje určitou částkou peněz, nelze považovat za příjem, který podléhá zdanění. Nebylo podle ní respektováno ustanovení § 31 odst. 2 d. ř. a jedinou pomůckou byl fakt, že peníze obchodní společnosti v r. 1995 zapůjčila, aniž by byl jakýkoliv důkaz či podezření, že jde o prostředky získané žalobkyní v roce 1995 a že měly podléhat zdanění v daném období. Podle žalobkyně nebyly nesplněny ani podmínky pro vydání dodatečného daňového výměru, neboť to předpokládá předchozí existenci daňového výměru a ten vydán nebyl.

Městský soud žalobu rozsudkem ze dne 19. 6. 2003 zamítl.

Pokud jde o první žalobní bod, prekluzi neshledal. Úkonem směřujícím k vyměření daně, jímž došlo k započetí nového běhu lhůty podle § 47 odst. 2 d. ř., shledal výzvu správce daně k podání daňového přiznání z 13. 12. 1999, s tím, že dani z příjmů podléhají i další příjmy, nejen příjmy z podnikání. Soud odkázal na § 40 d. ř., z něhož vyplývá povinnosti každého subjektu podat daňové přiznání, nikoliv jen podnikateli. Správce daně zjistil skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že žalobkyně mohla mít příjmy podléhající zdanění; výzva byla proto podle soudu vydána opodstatněně, neboť jí správce daně ověřoval, zda byly zdaněny všechny příjmy žalobkyně ve zdaňovacím období roku 1995.

Důvodným neshledal ani další žalobní bod, neboť tím, že žalobkyně nepodala na výzvu daňové přiznání, správce daně byl oprávněn předpokládat, že vykázala nulovou

daň a daň ve výši nula jí také vyměřil. Další řízení již bylo zaměřeno na ověření správnosti výše vyměřené daně a jestliže ji správce daně vyzval podle § 31 odst. 9 k prokázání, zda vložené peněžní vklady byly předmětem daně, bylo na ní tyto skutečnosti prokázat. Pokud tak neučinila, neunesla důkazní břemeno a správce daně mohl přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Soud konstatoval, že stejně jako pro odvolací orgán i pro něj platí, že se zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, zkoumání nepodléhá, jaké pomůcky byly použity, způsob jejich použití ani způsob výpočtu daňové povinnosti. Konečně ani poslední žalobní námitku neshledal důvodnou proto, že ve spise je založen úřední záznam z 30. 12. 1999 o vyměření daně ve výši nula.

Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka včasnou kasační stížnost (tu ve lhůtě stanovené k podání kasační stížnosti dalším podáním ještě doplnila), opírající se o důvod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy o tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

První z výtek stěžovatelka směřuje k posouzení právní otázky spojené s uplynutím lhůty, v níž bylo možno žalobkyni daň doměřit a zpochybňuje závěr soudu o tom, že úkonem, přetrhujícím běh lhůty § 47 odst. 1 daňového řádu, mohla být výzva k podání daňového přiznání za rok 1995. Ta byla podle ní jen upozorněním, že dosud nebylo podáno daňové přiznání, protože chyběl základní předpoklad výzvy dle § 40 daňového řádu, totiž existence daňové povinnosti. Stěžovatelka v té době nepodnikala, neměla žádnou další daňovou povinnost a neměla proto povinnost daňové přiznání podávat. Pokud stěžovatelka neměla daňovou povinnost, nemohlo upozornění na nepodání daňového přiznání být výzvou podle § 40 d. ř. a nemohlo být úkonem způsobilým založit běh nové lhůty k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. V této souvislosti zpochybňoval i úsudek soudu o zdroji, z něhož zjistil správce daně skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že žalobkyně měla příjmy, které mohly podléhat zdanění, o něž soud opřel svůj závěr o tom, že správce daně opodstatněně vyzval stěžovatelku k podání daňového přiznání.

Tuto výtku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Ustanovení § 40 odst. 1 daňového řádu označuje tři okruhy osob, které jsou povinny podat daňové přiznání. Jsou jimi jednak osoby, jimž takovou povinnost ukládají zákony stanovící jednotlivé daně, dále jsou jimi osoby, jimž takovou povinnost ukládají ustanovení tohoto procesního předpisu (§ 40, § 41 d. ř.), a konečně jsou povinny podat daňové přiznání i osoby, které k podání daňového přiznání vyzve správce daně.

Z § 44 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že není-li podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr oprávnění buď stanovit základ daně a daň podle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši a eventuálně následně provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru které z oprávnění užije je správce daně limitován tím, že vyměřit základ daně a daň podle pomůcek na základě citovaného § 44 odst. 1 d. ř. může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit.

Zákonnou podmínkou výzvy podle § 40 d. ř. tedy není objektivní existence daňové povinnosti; zda tu daňová povinnost je či není je již věcí následného daňového řízení. Správce daně ovšem nemůže zcela libovolně vyzvat kohokoliv k podání daňového přiznání; má-li dostát svým povinnostem vyplývajícím ze základních zásad daňového řízení, zejména pak vyjádřené v § 2 odst. 2 d. ř. a především pak ústavním limitům vážícím se k zákazu nepřípustných zásahů do autonomní sféry jednotlivce, musí mít indicie, nasvědčující tomu, že ten, koho k podání daňového přiznání vyzývá, mohl opomenout povinnost, která mu hmotněprávním nebo procesním daňovým předpisem je uložena. Tyto indicie mohou být různé, mohou jimi být např. konkrétní dílčí poznatky získané v souvislosti s daňovým řízením jiných daňových subjektů o tom, že taková osoba měla v předmětném zdaňovacím období příjmy podléhající dani z příjmů, postačují však i takové poznatky, které svědčí o tom, že by tu takové příjmy být mohly.

Proto i pokud daňový subjekt daňovou povinnost nemá, je jeho povinností daňové přiznání, byť s nulovým základem daně a nulovou daní, podat a je právem správce daně následně ověřit, zda daň byla takto správně v nulové výši stanovena. Pokud není daňové přiznání přes tuto výzvu podáno, je na správci daně postupovat některým ze způsobů uvedených v § 44 daňového řádu, tedy buď vyměřit daň ve výši nula nebo stanovit daň podle pomůcek. Výzva podle § 40 daňového řádu, splňuje-li ovšem zákonem stanovené náležitosti daňového rozhodnutí a je-li daňovému subjektu doručena, pak plní úlohu úkonu směřujícího k vyměření daně a je způsobilá založit běh nové subjektivní tříleté lhůty k vyměření popřípadě doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

Poznatky o tom, že stěžovatelka dala společnosti K.–s., s. r. o., k dispozici předmětnou částku (je přitom bez významu, zda šlo o vklad nebo půjčku), byly dostačujícím důvodem pro to, aby správce daně ji ve smyslu § 40 daňového řádu vyzval k podání daňového přiznání, přičemž je nerozhodné, z jakých zdrojů tyto informace získal. Stíhala ji proto i povinnost na základě předmětné výzvy podat daňové přiznání a této povinnosti ji nezbavovalo ani vlastní přesvědčení o tom, že neměla jiný této dani podléhající příjem než příjem ze závislé činnosti a zákonnost takové výzvy nemohlo ani zpochybnit případné následné objektivní zjištění, že tu skutečně taková daňová povinnost není.

Stěžovatelce doručená výzva k podání daňového přiznání splňovala zákonné náležitosti daňového rozhodnutí, obsahovala s odkazem na ustanovení § 40 d. ř. zcela jednoznačně formulovanou výzvu k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve stanovené lhůtě a obsahovala též poučení o následcích nesplnění této povinnosti. Byla tak zcela jednoznačně výzvou, která podle § 40 odst. 1 d. ř. povinnost podat daňové přiznání zakládá, nikoliv jen „upozorněním na to, že dosud nebylo podáno daňové přiznání“ jak ji označuje stěžovatelka.

Předmětná výzva proto byla úkonem směřujícím k vyměření daně za rok 1995 a v důsledku aplikace zákonné fikce vyplývající z § 44 odst. 1 věty druhé daňového řádu, pak byla také správcem daně stěžovatelce daň, byť ve výši nula, vyměřena. Výzva tak byla i úkonem, od jejíhož doručení se odvíjel běh nové subjektivní tříleté lhůty, ve které lze daň vyměřit a doměřit, a stalo se tak do uplynutí lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Námitka je proto nedůvodná.

Z obsahu kasační stížnosti je dále nutno dovodit, že stěžovatelka, byť velmi strohou a úspornou argumentací, brojí též proti právnímu závěru soudu o tom, že byly dány zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Stěžovatelka totiž,

byť ve spojení s namítanou prekluzí, zpochybňuje úsudek soudu o splnění zákonných podmínek pro vyměření daně tvrzením neexistence daňové povinnosti, s tím, že žádný příjem v roce 1995, který měla zdanit touto daní, nebyl prokázán a to, že žalobkyně nevysvětlila, kde vzala peníze, jež půjčila obchodní společnosti, důkazem pro existenci daňového příjmu není a ani být nemůže.

Žalobní námitku nesplnění zákonných podmínek pro dodatečné vyměření daně podle pomůcek soud odmítl odkazem na zákonnou úpravu důkazního břemene v daňovém řízení; poukázal na to, že stěžovatelka byla v rámci daňové kontroly správcem daně vyzvána výzvou podle § 31 odst. 9 d. ř. k prokázání zdanění finančních prostředků vložených do společnosti K.-s., s. r. o., a byla poučena o následcích, pokud této výzvě nevyhoví; žalobkyně žádné doklady nepředložila. Její tvrzení, že finanční úřad měl přistoupit k objasňování a zjišťování původu peněz neshledal relevantním, s tím, že z § 31 odst. 9 d. ř. vyplývá povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Bylo tedy na ní, aby doložila, že půjčená částka byla zdaněna nebo dani nepodléhala a uzavřel, že jestliže tak neučinila, neunesla důkazní břemeno a správce daně mohl přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a k vydání dodatečného platebního výměru. Žalobkyně podle soudu neprokázala, že jiné příjmy než ze závislé činnosti neměla a že předmětná částka u ní nebyla v roce 1995 zdanitelným příjmem.

V této, byť argumentačně chudé kasační námitce je třeba stěžovatelce přisvědčit.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to pomocí pomůcek. Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, daň se sjedná.

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy pomocí pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Jedná se o stanovení daně způsobem v pořadí druhým, prostředním. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má tak dvě meze. Jedna je vyjádřena v § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak v § 31 odst. 7 daňového řádu. Znamená to, že je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen totiž přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat.

V rámci daňové kontroly byla stěžovatelka vyzvána k tomu, aby prokázala ohledně předmětných finančních prostředků otázku jejich zdanění. Na základě toho, že nepředložila žádné doklady, správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a byl tak dán důvod k dodatečnému vyměření daně za pomoci pomůcek. Městský soud se s tímto právním názorem ztotožnil a uzavřel, že stěžovatelka tak neprokázala, že jiné příjmy než ze závislé činnosti neměla a že předmětná částka u ní nebyla v roce 1995 zdanitelným příjmem.

Městský soud se ve svém úsudku mýlí.

Z § 31 odst. 9 daňového řádu vyplývá povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových přiznáních, hlášeních a vyúčtování nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení úspěšně prošlo testem ústavnosti, současně však Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl ÚS 38/95 (vyhlášeném pod č. 130/1996 Sb.) vytýčil meze, v nichž se ústavně konformní aplikace tohoto oprávnění správce daně musí pohybovat a uzavřel, že správce daně nemá oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

Z takto výkladem ústavního soudu vymezeného rozsahu oprávnění správce daně je pak třeba dovodit, že v daňovém řízení je důkazní břemeno třeba vztáhnout pouze k prokazování skutečností tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, popřípadě skutečností, které je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání uvádět, tedy na skutečnosti, které se výlučně váží k jeho daňové povinnosti.

Daňová povinnost sama má svůj rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, a dále i rozměr časový, spočívající ve vymezení doby, ve které může správce daně daň vyměřit či doměřit. Na rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je třeba nahlížet jako na porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod a pokud správce daně na základě takto překročeného rámce důkazního břemene doměří daň, poruší tím i čl. 11 odst. 5 Listiny (jehož porušení se ostatně stěžovatelka u městského soudu i dovolávala).

V daném případě je třeba postup správce daně považovat za ono nepřípustné rozšíření důkazního břemene stěžovatelky.

V předmětné věci založil soud (a shodně též i správní orgány) svůj závěr o naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 za použití pomůcek na tom, že v průběhu daňové kontroly stěžovatelka na výzvu správce daně neprokázala zdanění v tomto roce vynaložených finančních prostředků a neprokázala tak neexistenci dalších příjmů, které dani z příjmů v roce 1995 podléhají.

Zcela tak odhlédl od toho, že aniž by byl v průběhu daňové kontroly doložen (s výjimkou zdaněného příjmu ze závislé činnosti) jakýkoliv dílčí příjem žalobkyně, který by v předmětném zdaňovacím období dani z příjmů podléhal, založil správce daně své zjištění o existenci daňové povinnosti stěžovatelky nikoliv na zjištění existence zdanitelných příjmů, jejichž výši pro stanovení základu daně a daně nebylo pro nesplnění stěžovatelčiných povinností při dokazování možno stanovit dokazováním, ale pouze na zjištění existence výdaje, který v předmětném zdaňovacím období vynaložila a o němž na výzvu správce daně neprokázala, že šlo o finanční prostředky zdaněné, osvobozené nebo dani nepodléhající.

Mezi výdajem stěžovatelkou vynaloženým v roce 1995 a její daňovou povinností na dani z příjmů v tomto zdaňovacím období nebyla přitom zjištěna jakákoliv časová souvztažnost. I odhlédneme-li od tvrzení stěžovatelky, že šlo o peníze jí půjčené, pak takový vklad mohl být tvořen příjmy za řadu předchozích let, které vůbec nemusely souviset s daňovou povinností stěžovatelky v roce 1995 (popřípadě měly být předmětem

jiné daně než daně z příjmů fyzických osob), kdy peníze vydala, tedy i z doby, za níž již nelze daň vyměřit nebo doměřit.

V předmětné věci stěžovatelka nepodala na výzvu správce daně daňové přiznání a uplatnila se zákonná fikce § 44 odst. 1 d. ř., že vykázala v daňovém přiznání daň ve výši nula a daň v této výši ji také byla vyměřena. Správce daně tak mohl v rámci daňové kontroly po ní výzvou požadovat pouze prokázání těch skutečností, které byla povinna v tomto daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 uvést, mezi ně však výdaj spočívající ve vynaložení finančních prostředků na vklad či půjčku obchodní společnosti nenáleží.

Správce daně tak nepřípustně po stěžovatelce požadoval prokazování jejích majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec její daňové povinnosti na této dani, a proto ani v takovém rozsahu stěžovatelka nemohla nést důkazní břemeno a ve výsledku nemohly být splněny zákonné podmínky pro dodatečné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995.

Městský soud v Praze pochybil, jestliže zaujal odchylný právní názor a žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. ledna 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu