

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatelky **L. J.**, zastoupené Mgr. Františkem Klímou, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. č. 36, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 1. 2005, č. j. 10 Ca 220/2004 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 1. 2005, č. j. 10 Ca 220/2004 - 27 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 26. 1. 2005, č. j. 10 Ca 220/2004 - 27 zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 9. 8. 2004, č. j. 3979/110/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 23. 4. 2004, č. j. 120897/04/077910/3490, jímž byla stěžovatelce za zdaňovací období roku 1999 vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 139 140 Kč. Krajský soud dovodil, že správce daně neporušil ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť stěžovatelce srozumitelně sdělil své pochybnosti výzvou ze dne 15. 3. 2004 (správně 19. 3. 2004), čímž splnil zákonné požadavky ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně měl k dispozici jednak písemnosti Policie ČR, z nichž bylo zřejmé, že stěžovatelka pobývala v USA a podílela se na zaměstnávání nelegálních pracovníků a jednak analýzu bankovních účtů stěžovatelky v korunách u Ž., a. s., v korunách a USD u Č.,

a. s. a u V., a. s. Jestliže za této situace stěžovatelka k výzvě správce daně žádné příjmy z podnikatelské činnosti nepřiznala, nebyl postup správce daně podle § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nesprávný a nezákonný. Krajský soud proto nepřisvědčil zásadní žalobní námitce stěžovatelky, že v USA nezískala žádné finanční prostředky, když disponovala značným objemem finančních prostředků jak v USD, tak i v CZK a za tyto prostředky pořizovala hmotný majetek nezanedbatelné hodnoty v miliónových objemech. Krajský soud proto dospěl ke shodnému závěru s finančním ředitelstvím, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení nesplnila při prokazování jí tvrzených skutečností svou zákonnou povinnost uvést výši skutečně dosažených příjmů. V důsledku nesplnění této povinnosti pak nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stěžovatelka tudíž neprokázala své údaje ohledně daňového základu a výše daně podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. vyjádřila stěžovatelka nesouhlas se závěry krajského soudu. Namítala, že v roce 1999 neměla žádné příjmy ani ze zprostředkování ani z jiné výdělečné činnosti, kterých by dosáhla na území USA či kdekoliv jinde. Neměla tedy příjmy jako fyzická osoba ze závislé činnosti či ze samostatné výdělečné činnosti, ani příjmy z podnikatelské činnosti právnické osoby. Toto tvrzení ovšem není schopna prokázat, protože negativní skutečnosti jsou neprokazatelné. Z těchto důvodů proto nemůže prokázat, že v rozhodné době neměla příjmy, jak dovozoval správce daně. Ani samotný pobyt v USA ještě nesvědčí o jejích příjmech. Rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu jsou proto chybně postavena na tom, že neunesla důkazní břemeno ohledně svých příjmů v USA. Prvopočátek všech pochybení však tkví ve vadách v řízení před správními orgány, které neprováděly dokazování podle zákona o správě daní a poplatků. Správce daně vycházel pouze z operativních zjištění Policie ČR, která nemohly být použitelné v trestním řízení, natož v řízení daňovém. V této souvislosti rovněž brojila proti věrohodnosti a závaznosti zprávy velvyslanectví USA. Jiný důkaz o tom, že by se stěžovatelka zabývala zprostředkováním a v USA dosáhla příjmů, opatřen nebyl. Nesouhlas vyjádřila i s výpověďmi R. T. a R. L., protože se jedná nejen o výpovědi protichůdného obsahu, ale i o důkazy opatřené v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Z uvedeného proto dovozuje, že pokud by správce daně nevycházel pouze z údajů Policie ČR, ale vedl řádné dokazování, jak předpokládá zákon o správě daní a poplatků, provedl řádným procesním způsobem výslechy uvedených osob, nemohly by tyto výpovědi vyznít v její neprospěch. Jelikož sama nevěděla o vyjádření uvedených osob, které byly podkladem Policie ČR pro trestní, a v návaznosti na to i daňové, řízení, nemohla ani tyto osoby navrhnout jako svědky ve svém daňovém řízení. Nezákonným postupem správce daně jí proto nebyl ani dán prostor k řádnému dokazování v daňovém řízení. Správní orgány tak bez vlastního dokazování nesprávně přikládaly zprávě Policie ČR důsledky, které neměla, neboť tato žádným důkazem být ani nemohla. Přesto pouze na základě této zprávy (viz i úřední záznam o vytýkacím řízení) dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka měla nelegální příjmy a z těchto jí pak vyměřil daň na základě pomůcek. Není ani možné, aby pouhá zpráva Policie ČR, jejíž pravdivost není nijak dokazováním správce daně ověřena, byla sama o sobě považována za nepochybný důkaz. Správce daně proto ani nehodnotil úvahy o svých zjištěních, ale hodnotil toliko úvahy policejního orgánu a označoval zprávu Policie ČR jako nepochybné zjištění. Za uvedené situace nebyl k užití pomůcek žádný důvod. Aby bylo možno stanovit daň za použití pomůcek, mělo být v řádném dokazování podle zákona o správě daní a poplatků nejprve nesporně zjištěno, že v USA skutečně prováděla zprostředkovatelskou činnost a zjištěny i další podstatné okolnosti. Jelikož nemohla navrhnout žádné důkazy k negativní skutečnosti, že v USA neměla žádné příjmy, musela reagovat na část odůvodnění výzvy správce daně, že o příjmech v USA svědčí nabytí majetku

v České republice. Pokud však byla její reakce na výzvu správce daně považována za pouhé tvrzení, jehož prokázání je v řízení podstatné, pak jí měla být doručena výzva k prokazování uvedených skutečností. To se však nestalo. Rozhodnutí správních orgánů, ale i krajského soudu, je proto postaveno na nesprávných skutkových a právních závěrech spočívajících v tom, že stěžovatelka a) neprokázal, že žádné příjmy v USA neměla, b) o jejích příjmech ze zprostředkování v USA svědčí zpráva Policie ČR, c) neunesla důkazní břemeno ohledně svých tvrzení o nabytí majetku v České republice a d) daň může být vyměřena i z nelegálních příjmů. Proto se domáhala zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti především označilo za nedůvodnou námitku stěžovatelky, že by dokazování v daňovém řízení bylo prováděno v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Správce daně srozumitelně a jasně uvedl své pochyby o správnosti podaného daňového přiznání ve výzvě podle ustanovení § 43 citovaného zákona. Stěžovatelka však žádným způsobem nedoložila důkazy, které by její tvrzení podpořily a pochybnosti správce daně odstranily. Správce daně pak vytýkací řízení uzavřel s tím, že stěžovatelka neodstranila neúplnosti ani na jeho výzvu. Z uvedeného důvodu správce daně tvrzení stěžovatelky neakceptoval, a proto postupoval podle § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že za důkazy nelze považovat zjištění a písemnosti Policie ČR. Nelze přisvědčit ani námitce, že nebyly zjištěny žádné konkrétní údaje či důkazy o jejích příjmech v USA. Správce daně proto byl oprávněn stanovit daň podle pomůcek, neboť stěžovatelka neunesla důkazní břemeno stran prokázání rozhodných skutečností pro stanovení výše daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Proto finanční ředitelství navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti není povinen tak, jak byl krajský soud, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je posoudit, zda předchozí soudní řízení naplňuje či nenaplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu a stěžovatelka se jejím prostřednictvím domáhá zrušení tohoto rozhodnutí. V kasační stížnosti je proto nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. s příslušnými částmi napadeného rozsudku a konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení procesních předpisů tím byla porušena. Pokud by se podle názoru stěžovatelky krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, bylo by na místě jej uvést a v kasační stížnosti namítat důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Za situace, kdy stěžovatelka v kasační stížnosti namítala nesprávné právní posouzení věci soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vady řízení, spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Pokud by totiž tuto námitku shledal opodstatněnou, nebylo by důvodné následně zkoumat další námitky týkající se právního posouzení věci samé.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že ji podala z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatelka však tento stížní důvod nespojila s některým ze žalobních bodů, s nímž se krajský soud neměl možnost v napadeném rozsudku dostatečně nebo vůbec vypořádat. Nejvyšší správní soud tak neshledal, že by u napadeného rozsudku byl naplněn důvod k podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pro který by toto rozhodnutí krajského soudu mělo být zrušeno.

Pokud pak jde o posouzení otázky, zda bylo stanovení daně z příjmu fyzických osob stěžovatelce za použití pomůcek podle § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků oprávněné a zda řízení, které předcházelo tomuto stanovení daně, bylo stiženo stěžovatelkou namítanými vadami, pro něž mělo být rozhodnutí finančního ředitelství krajským soudem zrušeno, tj. zda byly naplněny důvody pro podání kasační stížnosti upravené v § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost byla podána oprávněně.

Předně je nutno uvést, že i pro vyměřovací řízení, jako jedné z fází daňového řízení, platí obecná ustanovení zákona o správě daní a poplatků (část první tohoto zákona). Každému rozhodnutí, jímž je stanovena daň tak mimo jiné musí nezbytně předcházet dokazování. Jedinou výjimku z uvedeného představuje ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v případech nepodání daňového přiznání nebo hlášení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68). Nepodání daňového přiznání totiž zakládá použití právní fikce nulové daňové povinnosti, což vylučuje provádět dokazování. Je proto nutné posuzovat oprávnění správce daně stanovit ve smyslu ustanovení § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků daň podle pomůcek ve vazbě na ustanovení týkající se dokazování (§ 31 zákona o správě daní a poplatků).

Podle ustanovení § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků může správce daně stanovit daň podle pomůcek také v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona jednoznačně plyne, že 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.

Z posledně citovaného ustanovení tedy vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou kumulativně splněny dvě zákonné podmínky. Prvou je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, resp. když mu toto nesplnění lze oprávněně přičítat. Druhou podmínkou je, že v důsledku naplnění podmínky prvé není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 tohoto

ustanovení. Z uvedeného tak jednoznačně plyne nejen nutnost současného splnění obou uvedených podmínek, ale také preference stanovení daně v daňovém řízení prostřednictvím dokazování. Ke stanovení daně za použití pomůcek tak může správce daně přistoupit pouze v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a když současně daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním.

Z uvedených důvodů mělo být, pro posouzení oprávněnosti stanovení daně stěžovatelce podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jak správcem daně, tak i následně odvolacím správním orgánem (ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 téhož zákona) zkoumáno nejen to, zda stěžovatelka nesplnila některou ze zákonných povinností, jejíž nesplnění mu lze přičítat, ale také splnění podmínky nemožnosti stanovit daň stěžovatelce dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek není sankcí, ale důsledkem jednání daňového subjektu, pro které nelze tomuto stanovit daň dokazováním. Nedoložení, resp. nevypořádání se s těmito podmínkami pro použití pomůcek, je pak porušením ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud se proto nejdříve zabýval otázkou, zda stěžovatelka podala daňové přiznání, což nezbytně před stanovením daně podle pomůcek předurčuje postup správce daně - povinnost vést daňové řízení ke stanovení daně podle důkazů. Teprve pokud by nebylo možno stanovit daň dokazováním, bylo by možno stanovit daň za použití pomůcek.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 k výzvě správce daně podala. Na základě podnětu orgánů Policie ČR vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených stěžovatelkou v daňovém přiznání. Správce daně proto výzvou podle § 43 zákona o správě daní a poplatků uložil stěžovatelce povinnost, aby se tato jednak vyjádřila k pochybnostem o tom, že mimo příjmu z prodeje automobilu nedosáhla žádných zdanitelných příjmů a jednak, aby prokázala skutečnou výši příjmů dosažených ze zprostředkování v roce 1999, jakož i výdajů vynaložených na jejich dosažení a zajištění. Na uvedenou výzvu o sdělených pochybnostech v zákonné lhůtě stěžovatelka reagovala tak, že správci daně sdělila, že s firmami uvedenými ve výzvě neměla nic společného, zaměstnání nezprostředkovávala a ani nepobírala provizi. Ke změnám jejích majetkových poměrů skutečně došlo, nikoliv však v důsledku podnikatelské činnosti v USA, ale zdrojem byly jednak její úspory, jednak půjčky a výsledky podnikání (nakládání) s majetkem v České republice, případně jeho prodej. Správce daně podle úředního záznamu ze dne 22. 4. 2004 posoudil tuto odpověď stěžovatelky jako nedostatečnou, nevěrohodnou a neprokazující vyžadované skutečnosti (o nepobírání provize, o nezprostředkovávání uzavírání pracovních dohod v USA a o tom, že neměl mimo příjmu z prodeje automobilu žádné zdanitelné příjmy), resp. dospěl k závěru, že stěžovatelka nesplnila svou zákonnou povinnost. Přitom poukázal i na zjištění Policie ČR, které považoval za nezpochybnitelné. Za této situace tak správce daně dospěl k závěru, že došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně stěžovatelce za použití pomůcek podle § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Jelikož na výzvu správce daně stěžovatelka včas reagovala, je pro posouzení otázky, zda došlo k naplnění prvé z podmínek pro stanovení daně, nezbytné zabývat se otázkou, má-li uvedená výzva, jíž podle správce daně byla aktivována důkazní povinnost stěžovatelky, důsledky, které z ní správce daně dovozuje, a zda nesplnění této výzvy lze přičítat k tíži stěžovatelky, resp. zda stěžovatelka výzvě správce daně řádně vyhověla. Konstatování porušení zákonné povinnosti, resp. neunesení důkazního břemene daňovým subjektem,

lze jako oprávněné přijmout pouze v případě, že neunesená (porušená) povinnost byla také daňovému subjektu řádným způsobem „naložena“.

Důkazní povinnost je v daňovém řízení rozložena mezi daňový subjekt a správce daně nerovně (§ 31 odst. 8, 9 zákona o správě daní a poplatků). Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Stěžovatelka tak měla v daňovém řízení povinnost prokázat skutečnosti, které uvedla v daňovém přiznání a ke kterým byla vyzvána, tj., aby se vyjádřila k pochybnostem správce daně k údajům uvedeným v podaném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, že nedosáhla žádných zdanitelných příjmů, ačkoli v tomto roce měla dosáhnout příjmy ze zprostředkování, a dále prokázala skutečnou výši příjmů dosažených za zprostředkování v roce 1999 a výdajů vynaložených na jejich dosažení a zajištění. Aby správce daně mohl pro stěžovatelku s nesplněním výzvy spojovat nepříznivé právní důsledky a stanovit daň kontumačním způsoben podle pomůcek, tj. bez součinnosti s daňovým subjektem, musí být vydaná výzva správce daně zcela nezbytně určitou, srozumitelnou a splnitelnou. Ve výzvě pak uložená důkazní povinnost musí být vyjádřena jasně a nepochybně tak, aby ji daňový subjekt byl objektivně schopen vyhovět (splnit). Pokud by uložená povinnost nekorespondovala se zákonnou povinností nebo byla neurčitá, nesrozumitelná nebo nesplnitelná, nebylo by pak možno od jejího nesplnění dovozovat možnost stanovení daně podle pomůcek.

Z vyjádření stěžovatelky ze dne 10. 4. 2004 k uvedené výzvě je evidentní, že se k pochybnostem správce daně o údajích v jím podaném daňovém přiznání v souladu s prvou částí výzvy vyjádřila. Z tohoto vyjádření tak nelze dovozovat, že by stěžovatelka nesplnila svou povinnost založenou uvedenou výzvou a že by stěžovatelkou uvedené údaje byly neúplné nebo nesprávné, či případně, že by tato neúplnost či nesprávnost nebyla odstraněna, jakož i že by stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Když se pak stěžovatelka vyjádřila k druhé ve výzvě uložené povinnosti (aby prokázala skutečnou výši dosažených příjmů ze zprostředkování v roce 1999 a výdajů vynaložených na jejich dosažení a zajištění) pouze tak, že s uvedenými společnostmi neměla nic společného, žádné zaměstnání jiným osobám nezprostředkovávala a ani nepobírala provizi, nelze z tohoto dovozovat nesplnění výzvy správce daně a naplnění podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Jak se již opakovaně k této otázce vyjadřoval Ústavní soud, není správce daně v daňovém řízení oprávněn vyzývat daňové subjekt k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co tyto subjekty tvrdí samy (srov. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996, nález IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005).

Pokud však stěžovatelka v podaném daňovém přiznání deklarovala, že žádné příjmy z podnikatelské činnosti – zprostředkování (včetně výdajů) v USA v roce 1999 nedosáhla, nebyla povinna správci daně prokazovat výši příjmů dosažených ze zprostředkování v roce 1999, a výdajů vynaložených na jejich dosažení a zajištění. V tomto směru se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelkou, že není v její moci prokazovat neexistující skutečnosti, resp. skutečnosti, které netvrdila, a že výzva a důkazní řízení správce daně tak bylo stiženo logickým rozporem. Krajský soud v tomto směru pochybil, když tuto namítanou vadu řízení před správcem daně pominul.

Jestliže správce daně měl k dispozici důkazní prostředky svědčící o tom, že stěžovatelka dosáhla při svém pobytu v USA zdanitelných příjmů, a to jakýchkoliv,

neboť v daňovém řízení nebylo prokázáno, že stěžovatelka prováděla podnikatelskou činnost ve smyslu ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, měl s těmito nejen stěžovatelku seznámit, ale také jí umožnit, aby se k těmto důkazům vyjádřila. Správce daně tak však neučinil a nesdělil stěžovatelce, na základě jakých konkrétních důkazních prostředků měl, jak i sám uvedl ve výzvě ze dne 15. 3. 2004, za zjištěné, že stěžovatelka musela v roce 1999 dosáhnout příjmy, jež nepřiznala ke zdanění.

Správce daně tak pochybil i pokud jde o dokazování, když na místo toho, aby postupoval v součinnosti s daňovým subjektem za účelem stanovení daňové povinnosti dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, postupoval, bez naplnění zákonných podmínek, podle § 31 odst. 5 citovaného zákona a stanovil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 za použití pomůcek. Tuto skutečnost zvýrazňuje i fakt, že správce daně vůbec nebral zřetel na tvrzení stěžovatelky, který nad rámec výzvou stanovené povinnosti přistoupila k prokazování důvodů, jež u ní vedly ke změně, pro správce daně nejasných, majetkových poměrů. Bylo tedy na místě, aby pak správce daně v důkazním řízení řádně prověřil tvrzení stěžovatelky o jí deklarovaném původu finančních prostředků.

Finanční ředitelství, a následně i krajský soud, se ve svých rozhodnutích nesprávně vypořádaly s otázkou, zda byly splněny zákonné předpoklady aplikace ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a zda tak byly splněny podmínky pro stanovení daně z příjmů podle § 44 odst. 2 citovaného zákona, tj. za použití pomůcek. V daňovém řízení nebylo dostatečně prováděno dokazování, a to jak ve vztahu ke skutečnostem uváděným stěžovatelkou v daňovém přiznání, tak i ohledně okolností sdělených správci daně orgány Policie ČR. V daňovém řízení totiž nelze, mimo postup upravený § 28 zákona o správě daní a poplatků, bez jakéhokoliv důkazního řízení přebírat skutkové a právní závěry jiných státních orgánů a tyto považovat za nezpochybnitelné.

S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud zjistil naplnění důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) i b) s. ř. s., zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení je krajský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. září 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu