



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. Š.**, zastoupený advokátem JUDr. Tomášem Kaiserem, se sídlem AK Havlíčkova 15, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2006, č. j. 6 Ca 79/2004 - 70,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2006, č. j. 6 Ca 79/2004 – 70 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2004, č. j. FŘ -1128/11/03, ve věci daně z příjmů fyzických osob.

Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán vycházel, byl porušen zákon; pro tyto důvodně vytýkané vady měl městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Stěžovatel namítal v řízení před městským soudem, že správce daně jej nebyl vůbec oprávněn vyzývat k prokázání toho, zda částka 1 575 950 Kč byla zdaněna daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní. Daňové důkazní břemeno se, dle přesvědčení stěžovatele, vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, které je daňový subjekt povinen v přiznání uvést. Stěžovatel přitom odkazuje na judikát Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV ÚS

29/05 a judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2005, č. j. 1 Afs 27/2004 - 80. Stěžovatel žádné skutečnosti v daňovém přiznání neuváděl a ani nebyl povinen tak činit, neboť předmětná částka byla jeho výdajem a nikoli příjmem, který by měl v daňovém přiznání uvést. Správce daně nebyl proto oprávněn zatížit stěžovatele důkazním břemenem k prokázání skutečnosti, zda byla uvedená částka, tedy výdaj stěžovatele zdaněna některou z daní nebo byla od daně osvobozena. Správce daně nepřipustně rozšířil důkazní břemeno ohledně skutečností nastalých v roce 1988 (stěžovatel obdržel částku darem od prarodičů), tedy v roce, kdy již pro vyměření daňových povinností uplynula prekluzivní lhůta. Ze skutečnosti, že stěžovatel poskytl společnosti v roce 1999 půjčku, nelze dovozovat, že stěžovatel právě a jen v tomto, resp. předchozích dvou letech, touto částkou disponoval. Správce daně v podstatě požadoval po stěžovateli, aby prokazoval strukturu svých příjmů tak, aby z ní vyplynulo, že byl v roce 1999 schopen ze svého majetku poskytnout předmětnou půjčku. Právě takovýto rozsah důkazního břemene označil výše uvedený judikát Ústavního soudu za nepřipustnou extenzi důkazního břemene porušující autonomní prostor jednotlivce. Správce daně nebyl oprávněn požadovat po stěžovateli obecně prokazovat majetkové poměry, které se nevazí k daňové povinnosti roku 1999, ale spadají do roku 1988. Správce daně v rozporu se zákonem stanovil pomocí pomůcek daň, přitom za základ takto stanovené daně považoval výdaj (část stěžovatelova majetku), a to aniž by byla zjištěna jakákoli časová souvztažnost mezi výdajem stěžovatele v roce 1999 a jeho daňovou povinností na dani z příjmů za toto zdaňovací období. Správní orgány, dle stěžovatele, porušily čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a nepřipustně odňaly stěžovateli ústavou garantované vlastnické právo.

Stěžovatel rovněž namítá nezákonnost výzev správce daně, kterými byl vyzván k předložení negativního důkazu. Stěžovatel byl v rozporu se zákonem vyzván, aby prokázal, že uvedená částka netvořila jeho příjem v roce 1999, popř. v bezprostředně předcházejících letech. Dle přesvědčení stěžovatele nelze předložení negativního důkazu požadovat na subjektech ani v civilním řízení, natož v řízení před správním orgánem, tedy v rovině práva veřejného. Důkazní břemeno naopak spočívalo na správci daně, na něm bylo, aby prokázal, že stěžovatel získal předmětnou částku v roce 1999, popř. letech předchozích. Pouhá skutečnost, že stěžovatel vydal ze svého majetku v roce 1999 částku 1 575 950 Kč, nemůže postačovat k prokázání toho, že stěžovatel měl v tomto období i takový příjem. Takový závěr správce daně je pouze domněnkou, přitom vyměřit daň na základě pouhé domněnky by bylo v rozporu se zásadami právního státu. I přes nepřipustnost výzev, stěžovatel přesto na ně reagoval a snažil se správci daně osvětlit způsob získání předmětné částky, uvedl rovněž, že svědkem předání peněz byl jeho otec a navrhl jeho svědectví. Tento důkaz správce daně neprovedl, nicméně v řízení před městským soudem byl svědek vyslechnut, přesto městský soud tento důkaz nikterak nezohlednil. Svědek přitom potvrdil výpověď, kterou stěžovatel učinil před správcem daně, totiž, že dostal k 15. narozeninám od prarodičů částku 2 000 000 Kč, tato byla uložena v rodinném trezoru, v roce 1991 prostřednictvím bratra byla směněna za dolary a v roce 1994 zpět na české koruny. Stěžovateli není zřejmé, jaké jiné důkazy k prokázání toho, že jej prarodiče obdarovali uvedenou částkou, by mohl předložit. Stěžovatel má za to, že svědectvím otce, který uvedenou částku spravoval, byl původ peněžních prostředků prokázán, a to i přesto, že stěžovatel nebyl vůbec povinen tuto skutečnost prokazovat. Stěžovatel v této souvislosti přitom uvádí, že pradědeček byl za první republiky velkopodnikatel v H. B., vlastnil více nemovitostí, obchod, čerpací stanici apod., dědeček byl stavitel a vydělával dostatek peněz díky projektům, které zpracovával, babička byla překladatelka; po pradědečkovi oba zdělili mimo jiné mnoho cenností a starozitností. Prarodiče stěžovatele tedy měli dostatek finančních prostředků na to, aby mohli stěžovateli poskytnout uvedený peněžní dar. Správní orgány a poté i městský soud tvrzení

stěžovatele podpořené svědeckou výpovědí neuvěřily a označily je za nevěrohodné. Správce daně, aniž by však prokázal, že předmětnou částku stěžovatel nabyl v roce 1999, k tomuto období uvedenou částku bez jakýchkoli důkazů přiřadil a zdanil jako příjem v tomto roce dosažený.

Stěžovatel namítá rovněž uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“). V projednávané věci bylo prokázáno, že příjem stěžovateli vznikl v roce 1988, úkon směřující k vyměření daně ve smyslu odst. 2 výše cit. ustanovení správce daně učinil až v roce 2002, tj. téměř 15 let po vzniku příjmu; je tedy zřejmé, že lhůta pro možnost daň vyměřit, resp. doměřit již uplynula.

Stěžovatel se domnívá, že výklad ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní tak, jak jej provedl žalovaný a poté i městský soud, je zcela nepřipustný; navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření shrnul průběh daňového řízení, přitom uvedl, že stěžovatel byl vyzván k podání daňového přiznání za rok 1999, stěžovatel přiznání nepodal a k výzvě uvedl, že měl pouze příjmy ze závislé činnosti a nevznikla mu povinnost přiznání podávat. Správce daně vlastní činností přitom zjistil, že stěžovatel poskytl na základě smlouvy o půjčce dne 1. 6. 1999 dlužníkovi M. – I. s. r. o., kde byl od 11. 1. 1999 jednatelem, půjčku ve výši 1 575 950 Kč. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nepodal daňové přiznání, byl oprávněn správce daně předpokládat v souladu s ust. § 44 zákona o správě daní, že vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula. V daném případě měl však správce daně pochybnosti, zda půjčené peněžní prostředky uvedené společnosti nebyly předmětem daně, byly od daně osvobozeny, byly zdaněny daní z příjmů nebo byly zdaněny jinou daní. Tyto své pochybnosti sdělil písemně a s odkazem na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků. Stěžovatel na výzvu správce daně sdělil, že k 15. narozeninám obdržel necelé dva miliony od prarodičů, písemná smlouva o poskytnutí daru nebyla uzavřena. Tímto tvrzením, dále ničím nepodloženým, stěžovatel pochybnosti správce daně neodstranil. Správce daně stanovil daň podle pomůcek, neboť shledal, že jsou zde dány zákonné podmínky pro takový postup, když stěžovatel výzvě správce daně nevyhověl. Správce daně přitom vycházel z nutného předpokladu, totiž, že částka půjčky, jakožto výdaje uskutečněného stěžovatelem, musela být předtím příjmem. Protože stěžovatel neprokázal, že tato částka byla příjmem roků dřívějších, zdanil ji správce daně v roce 1999, tedy v roce, kdy stěžovatel částkou prokazatelně disponoval. Ke stanovení daně nedošlo, jak tvrdí stěžovatel, na základě právní domněnky, ale z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Co se týče namítaného neprovedení výsledku svědka – otce stěžovatele, žalovaný uvedl, že o výsledku uvažoval, nicméně poté, kdy z vyjádření stěžovatele zjistil, že otec správcem daně požadované doklady nepředloží, od něho upustil a vyzval opakovaně stěžovatele, aby jakýmkoli důkazními prostředky prokázal způsob výměny částky nabyté v roce 1988 dle zákona č. 60/1993 Sb., o oddělení měny. Ani na tuto výzvu stěžovatel nereagoval předložením konkrétního důkazního prostředku. Vzhledem k výše uvedenému má žalovaný za to, že nemohlo dojít k vytýkanému porušení § 31 odst. 2 zákona o správě daní. Otec stěžovatele byl nadto vyslechnut v rámci soudního řízení před městským soudem, přitom ani zde k prokázání svých tvrzení nepředložil žádný důkaz. Žalovaný námitky stěžovatele nepovažuje za důvodné; stanovil-li mu daň pomocí pomůcek, za situace, kdy stěžovatel nepodal daňové přiznání a neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, postupoval zcela v souladu se zákonem. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Otázka, která je kasačnímu soudu předložena, je posoudit, zda a v jakém rozsahu zatěžovalo stěžovatele důkazní břemeno ohledně příjmu nabytého v roce 1988, který byl následně v roce 1999 vložen jako půjčka do obchodní společnosti.

Městský soud stran této otázky dospěl, k žalobní námitce stěžovatele, který namítal uplynutí prekluzivních lhůt pro vyměření daně ve věci příjmu z roku 1988, k závěru, že stěžovatel neprokázal, že nebyl povinen v roce 1999 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob k výzvě správce daně podat a vzhledem k tomu mu musela být daň vyměřena podle pomůcek v roce 1999, kdy byl příjem zjištěn. Co se týče oprávnění správce daně vyzvat stěžovatele k prokázání požadovaných skutečností, jakož i povinnosti nést důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, odkázal městský soud v odůvodnění bez dalšího pouze na shodný závěr, k němuž dospěl Ústavní soud v usnesení sp. zn. I. ÚS 187/05, jakož i Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 86/2004).

Hodnocení skutkového i právního stavu tak, jak k němu dospěl městský soud, Nejvyšší správní soud zásadně odmítá.

Předně je třeba uvést, že městský soud zcela nepřípadně odkazuje na judikaturu, kterou odůvodňuje své závěry (ke stejnému závěru, který je obsažen v rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 86/2004, např. dospěl NSS např. i v rozsudku sp. zn. 2 Afs 139/2005, Ústavní soud shodný závěr učinil např. v usnesení sp. zn. IV. ÚS 323/99, II. ÚS 750/2000 nebo II. ÚS 574/02), když ve věci, kterou řešil, se jednalo o zcela jiný skutkový stav. Skutkový stav, který by bylo možno podřadit pod uváděnou judikaturu, nebyl v řízení před správními orgány, ale ani v řízení před soudem postaven najisto, resp. městský soud se s ním přezkoumatelným způsobem vůbec nevypořádal; nelze jej nadto ani ze spisového materiálu dovodit.

Pro vyslovení závěru o tom, zda stěžovatele zatěžovalo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, je rozhodující, zda stěžovatel byl osobou podnikající, které vznikla v roce 1999 povinnost v souvislosti s příjmy dosaženými dle § 6, resp. § 7 až § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podat daňové přiznání anebo nikoli.

Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, správce daně je oprávněn požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp., zda tyto byly již zdaněny, pokud jím byly vloženy do podnikání a pokud o nich bylo takto účtováno, a to za situace, kdy dosavadní příjmy a výdaje tak, jak vyplynuly z daňových přiznání, takové vklady neodůvodňují.

Obecná povinnost prokázat majetkové přírůstky byla založena pro všechny fyzické osoby, mající bydliště na území České republiky, a to bez ohledu na skutečnost, zda tyto osoby podnikaly, či nikoli, v ustanovení § 42 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2004 (ustanovení bylo zrušeno k 1. 1. 1995 zák. č. 255/1994 Sb.). Ve smyslu uvedeného ustanovení z majetkových přírůstků, u nichž zdanění nebylo prokázáno, správce daně byl oprávněn vyměřit daň z příjmů. Platná právní úprava však již nedovoluje tímto způsobem postupovat. Právě takový postup však žalovaný ve své podstatě uplatnil, ten byl poté stvrzen i městským soudem.

Ze správního spisu bylo zjištěno, že stěžovatel k výzvě správce daně ze dne 22. 1. 2002 k podání daňových přiznání za rok 1997, 1998 a 1999 dne 8. 2. 2002 uvedl, že od roku 1997 nepodnikal a pobíral pouze příjmy ze závislé činnosti, přitom uvedl, že své podnikání pozastavil a tuto skutečnost správci daně nahlásil. Ve spisovém materiálu bylo rovněž založeno rozhodnutí Živnostenského odboru MÚ městské části Praha - Libuš ze dne 19. 3. 1997 o pozastavení provozování živnosti: „montáž, opravy, údržba a revize vyhrazených elektrických zařízení a výroba rozvaděčů nízkého napětí“ a živnosti: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ na dobu od 19. 3. 1997 do 19. 3. 2002. Správní spis dále obsahuje rovněž daňová přiznání za zdaňovací období 2001, 2002 a 2003, v nichž stěžovatel uváděl pouze příjmy dle § 6 a § 8, přitom nevykazoval žádné příjmy dle § 7 – příjmy z podnikatelské činnosti, přílohou přiznání byla potvrzení o výši zdanitelných příjmů ze závislé činnosti vystavená plátcem daně.

Správce daně na základě zaslaného podnětu, v souvislosti s prověřováním okolností koupě a následného prodeje osobního automobilu stěžovatelem v roce 1999, zjistil, že stěžovatel měl poskytnout společnosti M. – I. s. r. o. v roce 1999 půjčku, přitom částka, která tvořila prodejní cenu, nebyla stěžovateli vyplacena, ale měla být součástí poskytnuté půjčky. Na základě těchto indicií zahájil správce daně se stěžovatelem řízení, když jej v souladu s ust. § 40 zákona o správě daní vyzval k podání daňového přiznání. Stěžovatel daňové přiznání nepodal a v odpovědi na výzvu uvedl, že pobíral pouze příjmy ze závislé činnosti.

Z dále správcem daně vedeného řízení není zřejmé jaké řízení, ohledně jaké daňové povinnosti, vlastně vedl.

Výzvou ze dne 21. 6. 2002 bylo stěžovateli uloženo podle § 15 a § 31 zákona o správě daní, aby prokázal své tvrzení, že obdržel k 15. narozeninám peněžní dar od prarodičů, jakož i to, že peníze byly po celou dobu uloženy v rodinném trezoru. Na tuto výzvu stěžovatel odpověděl dne 16. 7. 2002, přitom označil svědka předání a dalšího nakládání s penězi – svého otce. Další výzva, vydaná opětovně s odkazem na ust. § 15 a § 31 zákona o správě daní, následovala dne 17. 7. 2002, s tím, aby stěžovatel prokázal způsob výměny peněžních prostředků. Dále správní spis obsahuje interní sdělení dle § 13 zákona o správě daní ze dne 7. 8. 2002, v němž se uvádí, že na základě zjištění při provádění místního šetření dle § 15 zákona o správě daní bude za zdaňovací období r. 1999 daňovému subjektu předán dodatečný platební výměr ve výši 504 900 Kč, dále se zde konstatuje, že daňový subjekt nemá právo do tohoto záznamu nahlížet. Dne 9. 8. 2002 byl sepsán další úřední záznam, v němž správce daně popsal dosavadní průběh řízení, provedl závěrečnou rekapitulaci příjmů a výdajů a na základě tohoto úředního záznamu dodatečně vyměřil za r. 1999 daň dle § 46 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud předně shledal v postupu správního orgánu zásadní vady řízení, které již samy o sobě měly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného soudem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění. Setrval-li městský soud na těchto vadách, přitom jeho rozhodnutí zcela postrádá odůvodnění, z něhož by bylo lze zjistit, jakými úvahami byl veden, dospěl-li k závěru o skutkovém i právním stavu shodně s žalovaným, trpí i rozhodnutí městského soudu vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek odůvodnění.

Jakkoli žalovaný sám odkazuje na ust. § 44 zákona o správě daní, evidentně takto nepostupoval. Není rovněž ze spisu zřejmé, kterým rozhodnutím (platebním výměrem) a ke kterému datu byla stěžovateli daň za rok 1999 vyměřena, když následně mu byl vydán dodatečný platební výměr.

Podle ust. § 44 odst. 1 zákona o správě daní, nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula. Takto žalovaný evidentně nepostupoval.

V předmětné věci není však ani zřejmé, jakkoli v rozhodnutí žalovaného se uvádí, že daň byla stanovena pomocí pomůcek postupem podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní, jaký postup správce daně uplatnil, když na postup dle § 44 odst. 1 in fine neodkazuje a žádný úkon, z něhož by vyplynulo vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 cit. zákona, spis neobsahuje, nadto je vydán dodatečný platební výměr na základě úředního záznamu o tom, že daň má být vyměřena dle § 46 bez uvedení konkrétního odstavce, podle kterého se tak činí. Žalovaný dostatečně neodůvodnil postup stran aplikace ust. § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. a to, zda daň byla vyměřena podle pomůcek (měl být vydán platební výměr), anebo zda byla daň doměřena poté, kdy správce daně vyměřil daň v daňovém přiznání, jehož existenci předpokládá zákonná fikce ve smyslu ust. § 44 odst. 1 in fine, a měl tedy vydat dodatečný platební výměr.

Ust. § 44 odst. 1 cit. zákona upravuje postup správce daně v případě nepodání daňového přiznání. Uvedené ustanovení však v odst. 1 odlišuje případy, kdy přiznání není podáno nebo podáno sice je, ale nejsou ve stanovené lhůtě odstraněny jeho vady; potom je správce daně oprávněn zjistit základ daně a daň postupem dle § 31 odst. 5 zákona, tj. dle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará i bez součinnosti s daňovým subjektem; dále uvedené ustanovení in fine stanoví, jak správce daně postupuje, není-li podáno daňové přiznání. Nesplní-li daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání, předpokládá ve smyslu ust. § 44 odst. 1 cit. zákona in fine správce daně toliko skutečnost, že bylo podáno daňové přiznání, v němž nebyla přiznána žádná daňová povinnost, resp. daňový subjekt vykázal v přiznání daň ve výši 0. Vycházeje z uvedené zákonné fikce je správce daně povinen postupovat v souladu s § 40 odst. 1 a § 46 odst. 5 cit. zákona. Dodatečně vyměřit odchylnou daňovou povinnost nelze potom jinak než v intencích části třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, při respektování zásad daňového řízení stanovených v ust. § 2 cit. zákona a pravidel dokazování obsažených v § 31. Těmto zásadám správce daně, za situace, kdy daň stanovil na základě úředního záznamu, vyloučeného z nahlížení, s použitím důkazních prostředků (výpovědi osob získaných na základě dožádání), s nimiž nebyl stěžovatel seznámen, to vše v rámci „místního šetření“, nedostál.

Připouští-li zákon v ustanovení § 44 stanovit daň v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak lze učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, když stěžovatel na všechny výzvy správce daně reagoval. K obdobnému závěru stran aplikace ust. § 44 zákona o správě daní dospěl Nejvyšší správní soud již např. v rozsudku

ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004 nebo v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004, vše přístupno na www.nssoud.cz.

Podle ust. § 46 odst. 1 cit. zákona podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu předepsána. Pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání nebo hlášení daňového subjektu (§ 46 odst. 2). Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny (§ 46 odst. 3). Výše uvedené skutečnosti rozhodné pro vyměření daně však ze spisu zcela a přesvědčivě nevyplývaly.

Stanovil-li žalovaný základ daně a daň ve smyslu ust. § 46 odst. 1 cit. zákona, učinil tak pouze na základě protokolu z místního šetření, resp. úředního záznamu tvořícího neveřejnou část spisu. Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud vhodné odkázat na ustálenou judikaturu stran otázky možného vyměření, resp. doměření daně (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006, rozsudek ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005, vše přístupno na www.nssoud.cz).

Zákon o správě daní a poplatků upravuje postup správce daně pro případy vyměření daně jednak v ust. § 43, a to tehdy, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání. Řízení končí vydáním platebního výměru, a to i v případě, kdy pochybnosti správce daně se ukázaly lichými a daň je vyměřena ve výši uvedené poplatníkem v přiznání. Pro případ, kdy správce daně presumuje, že daň se neodchyluje od daně uvedené poplatníkem v přiznání, postupuje dle § 46 odst. 5 cit. zákona. V tomto případě konkludentního vyměření daně se za den jejího vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Za situace, kdy je daň vyměřena jedním z výše uvedených způsobů, lze ve smyslu ust. § 46 odst. 7 cit. zákona daň doměřit, bude-li zjištěno, že takto byla daň stanovena v nesprávné výši.

V projednávané věci však není zřejmé, jaké pochybnosti měly být v daňovém přiznání za rok 1999 odstraněny. Za situace, kdy správce daně presumoval postup dle § 44 zákona o správě daní (stěžovatel nepodal daňové přiznání, ač k tomu ve smyslu ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní povinen byl, resp. tak podal „nulové“ daňové přiznání) a hodlal prověřovat „zatajené příjmy“ za zdaňovací období roku 1999, leželo důkazní břemeno ohledně takového tvrzení (zatajení příjmu) na něm. Nejvyšší správní soud není ve sporu v tom, že nutným předpokladem uskutečnění výdaje je předchozí získání příjmu, z něhož by bylo lze výdaj uskutečnit. Nelze však pouze z toho, že stěžovatel v roce 1999 peněžní prostředky použil, bez dalšího dovodit, že je i v tomto roce získal. Jakkoli lze mít pochybnosti o skutečném původu předmětné částky, kterou stěžovatel v roce 1999 použil jako půjčku, k naplnění dikce ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní samotné pochybnosti nepostačí a neospravedlňují přiřazení předmětné částky příjmů do tohoto zdaňovacího období. Nebylo proto, jak městský soud mylně dovozuje,

na stěžovateli, aby prokázal, že příjem o který se ve věci jednalo, nebyl příjmem roku 1999 (takto ostatně ani důkazní břemeno nestojí). Naopak bylo na správci daně, aby prokázal, že stěžovatel příjem z podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti, popř. jiný příjem podřaditelný pod ust. § 7, § 8, § 9 nebo § 10 zákona o daních z příjmů v daném roce obdržel a byl povinen jej v daňovém přiznání uvést. V tomto směru závěry o zjištěném skutkovém stavu nemají žádnou oporu ve spise.

Institutem, který pro případ, kdy správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ, zákon stanoví, je daňová kontrola.

Ustanovení § 16 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vymezuje cíl daňové kontroly tak, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Daňová kontrola je jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 cit. zákona má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 cit. zákona. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí rovněž chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posledně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu. Opačným postupem si lze představit i takovou volbu prostředků, které budou sice znamenat minimální zásah, resp. budou pro daňový subjekt výhodné, na druhou stranu však budou užity v rozporu se zákonem (např. sjednání daně, přitom daň bylo možno stanovit dokazováním). Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého našeho právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv občanů a dalších subjektů.

Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané stěžovatelem za rok 1999); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle ust. § 16 odstavce 4 cit. zákona tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

V projednávané věci zcela evidentně neprováděl správce daně daňovou kontrolu u stěžovatele. Byla-li případně prováděna daňová kontrola jiným správcem daně u subjektu,

který byl příjemcem půjčky, prokazování této skutečnosti bylo, resp. mohlo být předmětem zcela jiného samostatně vedeného řízení s daňovým subjektem, který o půjčce, byť daňově neuznatelně, účtoval, resp. účtovat měl.

Místní šetření upravené v § 15 cit. zákona se provádí vždy v souvislosti s daňovým řízením, přičemž charakter tohoto institutu vylučuje, že by mohlo být prováděno dlouhodobě a jinde než u daňového subjektu nebo v místě jeho činnosti nebo majetku. V projednávané věci se zcela evidentně nejednalo ani o místní šetření, sepsal-li správce daně protokoly v sídle správce daně a jejich obsahem byla toliko výpověď stěžovatele. Ostatně i při provádění místního šetření jsou zákonem stanoveny podmínky a upravena práva daňového subjektu obdobně, jak tomu je v případě daňové kontroly (§ 16); tato však nebyla zachována.

Z výše uvedeného se podává, že daňové řízení nemohlo být vedeno ohledně daňové povinnosti roku 1988, jakkoli výzvy správce daně směřovaly právě k prokázání tohoto příjmu (prokázání darování, prokázání směny peněz, apod.), neboť stran prověření a stanovení daňové povinnosti za toto období již marně uplynula lhůta stanovená v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Mělo-li být řízení vedeno stran daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1999 a správce daně hodlal zdanit „zatajený příjem“ tohoto roku, stíhalo důkazní břemeno ohledně takového tvrzení správce daně, a to v rámci řízení vedeného v souladu s ust. § 2 zákona o správě daní. Důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Takové řízení však správce daně nevedl.

Neuvedl-li stěžovatel v přiznání za rok 1999 předmětný příjem, byť bylo zjištěno v daném roce, že tomuto příjmu relevantní část svého majetku stěžovatel vydal, nestíhalo jej důkazní břemeno ohledně tvrzení, že příjem neobdržel. Důkazní břemeno ve smyslu cit. ustanovení není postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí.

Z odůvodnění rozsudku městského soudu není zřejmé, jakými úvahami stran neunesení důkazního břemene stěžovatelem byl soud veden, a to zejména tehdy, když se nikterak nezabýval skutečnostmi, které dle názoru Nejvyššího správního soudu nejsou ve věci nepodstatné. Totiž tím, zda stěžovatel byl osobou, která pobírala v roce 1999 příjmy z podnikatelské popř. jiné činnosti a tyto byl současně povinen uvést v daňovém přiznání. Pouze prokázání indicií o tom, že stěžovatel, byť žádné příjmy z podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti ke zdanění v roce 1999 nepřiznal a ani o nich neúčtoval, ač tak učinit měl, by mohly vést k přenesení důkazního břemene na stěžovatele.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění.

Z ustálené judikatury se podává, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75,

publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 10. 5. 2006, č. j. 5 Afs 31/2005, přístupno na www.nssoud.cz).

Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, přístupno na www.nssoud.cz).

Přesvědčivou argumentaci stran zjištěného skutkového stavu a tomu odpovídajícímu právnímu posouzení otázky rozsahu důkazního břemene však z rozsudku městského soudu nelze seznat, resp. tato zcela absentuje.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného odůvodnění proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V novém rozsudku rozhodne městský soud i o náhradě nákladů 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 8. listopadu 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu