



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: **L. J. X.**, zastoupené JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem Jandova 8, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2004, č. j. FŘ-10229/11/04, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2006, č. j. 8 Ca 82/2005 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2004, č. j. FŘ-10229/11/04, žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20. 1. 2003, č. j. 9787/03/009913/0938 – platební výměr č. 1030000076, na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, tak, že žalobkyni stanovil základ daně ve výši 546 890 Kč a vyměřil daň ve výši 123 252 Kč.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně namítala, že správce daně nezákonně použil ke stanovení daňové povinnosti pomůcek, ač pro tento postup nebyly splněny zákonné podmínky. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za

kalendářní rok 2001 nebyla v řádném termínu povinna podat. Na výzvu k podání daňového přiznání dle § 40 daňového řádu nereagovala, neboť dle účetního společnosti TAI LI Trade Company spol. s r. o., v níž je jednatelkou, žádné příjmy v daném roce nevykazovala. Po návratu z tříměsíčního pobytu v Číně požadované daňové přiznání na radu právního zástupce podala dne 24. 3. 2003. Správce daně nicméně nesprávně zahrnul do daňového základu finanční prostředky, nacházející se po určitou dobu na jejích bankovních účtech, tyto však nebyly jejím příjmem. V průběhu odvolacího řízení byla žalobkyně vyzvána k prokázání převodu a zdanění těchto prostředků. S navrženými důkazy pak žalovaný v rozhodnutí polemizoval. Z toho plyne, že ve věci bylo prováděno dokazování. Takový hybridní postup však zákon nepřipouští. Dále uvedla, že správce daně není v případě porušení formální povinnosti povinen použít pouze a jen pomůcek. Správce daně zejména nevyčerpal možnosti dokazování v daňovém řízení, což je jednou z podmínek aplikace pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 5. 2006 žalobu zamítl. V odůvodnění s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu [rozsudek ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68 (č. 610/2005 Sb. NSS)] dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek na základě § 44 odst. 1 daňového řádu jsou jiné, než pokud má být tímto náhradním způsobem stanovena daňová povinnost podle § 31 odst. 5 daňového řádu, kdy mohou být užity pomůcky až tehdy, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem. Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu spočívající v podání daňového přiznání na výzvu zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň pomocí pomůcek, je zákonným důvodem pro jeho užití doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, nepodání daňového přiznání ani po této výzvě, existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit a také uplatnění výhod ve prospěch daňového subjektu dle § 46 odst. 3 daňového řádu. V projednávaném případě byly podmínky pro shora uvedený postup pro stanovení základu daně podle pomůcek dány. Žalovaný pak v souladu s § 50 odst. 5 daňového řádu zkoumal nikoli vlastní výši základu daně a daně samotné, ale pouze dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek. Původně stanovený základ daně a vyměřenou daň změnil, tento postup však žalobkyně v žalobě nenamítala.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) uvedla, že žalovaný, stejně jako městský soud, posuzoval pouze tu skutečnost, zda byly dány podmínky pro to, aby byla daň stanovena podle pomůcek; právě tyto podmínky ovšem dány nebyly a městský soud při svém rozhodování převzal nesprávné procesní a právní závěry správce daně. Správce daně nesprávně zahrnul do daňového základu finanční prostředky, které se po určitou dobu nacházely na jejích účtech, ovšem nebyly jejím příjmem. Pokud žalovaný vzal ve svém rozhodnutí některé věci za neprokázané, plyne z toho, že ve věci bylo vedeno dokazování. Správce daně ji vyzval mimo jiné k tomu, aby doplnila své odvolání k prokázání, že finanční prostředky, které se nacházely na jejím účtu, byly řádně zdaněny. Žalovaný s navrženými důkazy polemizoval, z čehož jednoznačně plyne, že v řízení bylo prováděno dokazování. V daňovém řízení lze postupovat cestou dokazování nebo podle pomůcek; hybridní postup, který použil žalovaný v napadeném rozhodnutí, zákon nepřipouští. Z jednání správce daně je zcela zřejmé, že podmínky pro

stanovení daně podle pomůcek nebyly v její věci splněny, neboť správce daně neměl k dispozici dostatek podkladů pro závěr o tom, že stěžovatelce svědčí daňová povinnost, proto začal provádět dokazování. Ze shora uvedených důvodů proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvolání a na své vyjádření k žalobě.

První senát Nejvyššího správního soudu, kterému byla věc přidělena, se v první řadě zabýval právní otázkou podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek dle § 44 daňového řádu, a vycházejíce ze závěrů plynoucích z rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, publ. pod č. 610/2005 Sb. NSS (podle něhož zákonným důvodem pro stanovení základu daně a daně za užití pomůcek, je doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a nepodání daňového přiznání ani po této výzvě, existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit a přihlídnutí ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny), zjistil odlišnost od právního názoru vysloveného v rozsudku sedmého senátu ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 93/2004 - 74, www.nssoud.cz, podle něhož jsou zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek splněny marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně ve výzvě pro podání daňového přiznání. Proto věc usnesením ze dne 30. 5. 2007 postoupil dle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

Usnesením ze dne 11. 12. 2007 rozšířený senát věc vrátil k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu s tím, že mezi výše uvedenými právními názory odlišnost neshledal. Konstatoval, že *„právní názor prvního senátu vyslovený ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 62/2004 představuje jen jedno z možných logických vyústění právního závěru vysloveného senátem sedmým ve věci sp. zn. 7 Afs 93/2004; první senát tedy jinak řečeno pouze určitým směrem rozvinul právní argumentaci, na které postavil své rozhodnutí sedmý senát“*.

První senát Nejvyššího správního soudu proto pokračoval v řízení o podané kasační stížnosti, přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Jak vyplynulo ze správního spisu, správce daně zjistil podle § 36 daňového řádu, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2001 uložila na svůj bankovní účet 13 000 USD, a dne 18. 12. 2002 ji proto vyzval k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období ve lhůtě patnácti dnů (výzva byla doručena dne 27. 12. 2002). Správce daně v této výzvě stěžovatelku upozornil mimo jiné na možnost aplikace § 44 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně ani po této výzvě správce daně daňové přiznání nepodala, a proto v jejím případě správce daně přistoupil ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek dle § 44 daňového řádu. Dne 24. 3. 2003 žalobkyně podala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, v němž přiznala celkové příjmy za rok 2001 ve výši 60 000 Kč, uvedla základ daně ve výši 14 400 Kč a daň ve výši 2160 Kč. Toto podání správce daně posoudil jako odvolání. Podáním ze dne 4. 8. 2003 stěžovatelka

své odvolání doplnila. Uvedla, že správce daně zahrnul do daňového základu též finanční prostředky, které se po určitou dobu nacházely na jejích účtech, jež však nebyly jejím příjmem a do daňového základu neměly patřit. Správce daně nato žalobkyni dne 13. 11. 2003 vyzval k doplnění náležitostí odvolání – k prokázání povahy předmětných finančních prostředků, tedy že byly řádně zdaněny a ke způsobu jejich případného převodu do České republiky. V doplnění odvolání ze dne 9. 12. 2003 stěžovatelka argumentovala zejména tím, že uvedené finanční prostředky převzala v roce 1998 v hotovosti od své sestry L. K. Ch. (bytem v H. K.), od té přitom měla pokyn použít peníze na nějakou výhodnou investici nebo odeslat na účet, který jí sestra sdělí telefonicky. Peníze jí tedy nepatřily a není jí nic známo ani o jejich původu. K prokázání svých tvrzení navrhla výslech své sestry.

Žalovaný odvoláním napadený platební výměr změnil výše specifikovaným rozhodnutím. Konstatoval, že podmínky pro použití pomůcek byly splněny - žalobkyně ani na výzvu nepodala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, v rámci odvolacího řízení pak ani na výzvu správce daně nepředložila žádné doklady, prokazující, že finanční prostředky na jejím bankovním účtu byly zdaněny. Neprokázala též skutečnost, že tyto prostředky měla pouze v úschově. Navržena svědecká výpověď její sestry by nemohla sama o sobě bez průkazných dokladů její tvrzení prokázat. Žalovaný dále konstatoval, že použité pomůcky jsou uloženy ve spisovém materiálu. Platební výměr byl změněn na základě později přiznaných příjmů ze závislé činnosti. V souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu bylo též přihlédnuto k okolnostem pro stěžovatelku výhodným.

V kasační stížnosti žalobkyně poukázala zejména na hybridní postup žalovaného, který na jedné straně shledal, že zákonné podmínky pro použití pomůcek byly dodrženy, na druhé straně však v průběhu odvolacího řízení prováděl dokazování.

Městský soud ve věci správně uplatnil závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí z jeho rozsudku publikovaného pod č. 610/2005 Sb. NSS, vztahující se k aplikaci § 44 odst. 1 daňového řádu, totiž že zákonným důvodem pro užití pomůcek je v takovém případě „doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a nepodání daňového přiznání ani po této výzvě a existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je dále i aplikace § 46 daňového řádu, ukládající správci daně povinnost přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.“

V daném případě činila žalobkyně spornou podmínku, zda jí svědčila daňová povinnost.

Vyměřením daně podle pomůcek je limitován rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení odvolacím orgánem, neboť podle § 50 odst. 5 daňového řádu odvolací orgán v tomto případě zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně; shledá-li odvolací orgán, že zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. Z takto vymezeného rozsahu přezkumu v odvolacím řízení vyplývá, že předmětem přezkumu a tím i případného dokazování již nemůže být samotná vlastní výše základu daně a daň, přezkum a případné

dokazování se může týkat již jen zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Je tak na daňovém subjektu, aby namítal, které z těchto zákonných podmínek nebyly dány a nese důkazní břemeno doložit či navrhnout důkazy k těmto tvrzením v intencích § 31 odst. 9 daňového řádu a na daňový orgán by eventuelně mohlo důkazní břemeno následně přejít jen z důvodů uvedených v § 31 odst. 8 písm. a) a c) daňového řádu.

Jestliže tedy správce daně v rámci odvolacího řízení žalobkyni vyzval k prokázání jejích tvrzení o povaze finančních prostředků uložených na jejím bankovním účtu, nejednalo se o krok v rámci procesu stanovení daně dokazováním, nýbrž o postup v rámci přezkoumání splnění jedné ze zákonem stanovených podmínek pro použití pomůcek.

Se žalobkyní pak nelze souhlasit v otázce splnění podmínky samotné možnosti vzniku daňové povinnosti, kterou v žalobě i v kasační stížnosti namítala pouze obecně. Ze správního spisu je patrné, že správce daně postupem podle § 36 daňového řádu zjistil vložení finančních prostředků na její bankovní účet. Dále též je ze spisu patrné, že žalobkyně v předmětném období zastávala funkci jednatelky ve společnosti TAI LI Trade Company spol. s r. o., z čehož lze do jisté míry usuzovat o její ekonomické aktivitě. Skutečnost, že v uvedeném období byla výdělečnou činnou, je ostatně zřejmá i z jejího daňového přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, podaného správcem daně opožděně dne 24. 3. 2003.

Byla to však především žalobkyně, která se v daňovém řízení nepodáním daňového přiznání ani na výzvu správce daně zbavila možnosti namítat a prokázat daňový základ a daň. V odvolacím řízení, vedeném, jak uvedeno již výše, pouze k posouzení splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, pak k prokázání svých tvrzení, že jí nesvědčila daňová povinnost, tedy že předmětné finanční prostředky měla na bankovním účtu pouze v úschově, pouze navrhla výslech sestry, jejíž výpověď by však sama o sobě bez doložení dalších dokladů vztahujících se k otázkám původu, povahy či zdanění těchto finančních prostředků, nebyla pro účely dotčeného daňového řízení dostačující. Nedoložením dostatečných důkazů tedy žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázat své tvrzení, že zjištěné finanční prostředky nebyly příjmy zakládajícími její daňovou povinnost, tedy že nebyla splněna jedna ze zákonných podmínek pro stanovení daně podle § 44 odst. 1 věty první daňového řádu.

Uvedené závěry jsou z rozsudku městského soudu patrné, byť jeho úsporné odůvodnění v pasáži týkající se subsumpce zjištěného skutkového stavu teoretickým závěrům, je na samé hranici přezkoumatelnosti. Hojnější argumentace k namítanému nesplnění některých podmínek užití pomůcek dle § 44 daňového řádu by zajisté zvýšila přesvědčivost napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 11. března 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu