



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera 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**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2004, čj. FŘ-1578/11/04, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2006, čj. 8 Ca 84/2005 - 37,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2004, čj. FŘ-1578/11/04, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru ze dne 20. 1. 2003, č. 1030000074, čj. 9735/03/009913/0938, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9, kterým jí byla na základě § 46 odst. 4 ve spojení s § 44 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 165 900 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 30. 5. 2006, čj. 8 Ca 84/2005 - 37, pro nedůvodnost zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku konstatoval, že pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno. Daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť v takovém případě nemá co prokazovat a správce daně nemá případně co vyvracet. Správce daně je oprávněn postupovat podle § 44 odst. 1 daňového řádu, doloží-li, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost, vyzval jej k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a daňový subjekt jej přesto nepodal, a dále

že existují pomůcky, na jejichž základě lze daňovou povinnost stanovit; nesmí přitom opomenout přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody. Přezkum takového rozhodnutí je limitován ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. Městský soud uzavřel, že v případě žalobkyně byly splněny všechny podmínky pro užití pomůcek. Neshledal přitom v rozhodnutí ani procesních postupech žalovaného ani správního orgánu prvního stupně porušení platných právních předpisů.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatnila stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podle stěžovatelky jak žalovaný, tak i městský soud pochybil, shledal-li postup správce daně zákonným. V jejím případě nebyly dány podmínky pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek. Městský soud při svém rozhodování převzal nesprávné závěry správce daně, přičemž zejména pominul důležitou okolnost, a to, že účetní obchodní společnosti, jejíž jednatelkou stěžovatelka je, jí sdělil, že žádné příjmy v předmětném zdaňovacím období nevykazovala, a proto nemá důvod daňové přiznání podávat. Vysvětlení účetního uvěřila a v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání odjela na tři měsíce do Číny; ihned po návratu do České republiky však požadované daňové přiznání podala. Správce daně nesprávně zahrnul do daňového základu finanční prostředky nacházející se na bankovních účtech stěžovatelky, které měla pouze v úschově, a nelze je tak považovat za její příjem. Jestliže žalovaný v rozhodnutí dovozuje, že stěžovatelka neprokázala některé skutečnosti a s navrženými důkazy polemizuje, znamená to, že ve věci bylo vedeno dokazování. V daňovém řízení lze postupovat cestou dokazování, nebo podle pomůcek; zákon nepřipouští hybridní postup, kterého užil žalovaný. Správce daně neměl dostatek podkladů pro závěr, že stěžovatelce svědčí daňová povinnost, proto začal provádět dokazování.

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

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Správce daně podle § 36 odst. 1 daňového řádu zjistil, že stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 1999 uložila na svůj bankovní účet 19 200 USD. Dne 18. 12. 2002 ji vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy podala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Současně stěžovatelku upozornil na možnost postupu podle ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu. Ta však ani po výzvě daňové přiznání nepodala, a správce daně proto přistoupil ke stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, o čemž byla stěžovatelka vyrozuměna platebním výměrem ze dne 20. 1. 2003, čj. 9735/03/009913/0938. Jako pomůcky byly užity finanční prostředky vložené stěžovatelce na její bankovní účet. Stěžovatelka podala dne 24. 3. 2003, tedy po uplynutí stanovené lhůty, daňové přiznání, které správce daně vyhodnotil jako odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle

pomůcek. Posléze v souladu s § 48 odst. 5 daňového řádu stěžovatelku vyzval k prokázání, že finanční prostředky vložené na její bankovní účet byly řádně zdaněny, popřípadě nepodléhaly žádné dani či byly od ní osvobozeny, a dále v případě, že byly získány ze zahraničí a převedeny do České republiky, k prokázání, jakým způsobem byl převod proveden. Stěžovatelka v doplnění odvolání namítla, že správce daně zahrnul do daňového základu finanční prostředky, které se sice po určitou dobu nacházely na jejích účtech, avšak nebyly jejím příjmem. Předmětnou částku převzala do úschovy od své sestry L. K. C. (bytem v H.) v roce 1998 s pokynem, aby ji užila na nějakou výhodnou investici (např. na nákup nemovitosti do vlastnictví společnosti TAI LI Trade Company spol. s r. o.), případně zaslala na účet do zahraničí.

Městský soud se při posuzování žalobních námitek správně opřel o právní závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, čj. 1 Afs 62/2004 - 68, www.nssoud.cz, dle kterého *„užití pomůcek při stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) má jiné zákonné předpoklady než užití pomůcek při zjištění základu daně a stanovení daně při nepodání daňového přiznání nebo hlášení (§ 44 odst. 1 téhož zákona).“* Předmětný právní závěr byl podroben zkoumání rozšířeného senátu, jelikož první senát při posuzování důvodnosti kasační stížnosti stěžovatelky týkající se zdaňovacího období roku 2001 dospěl k pochybnostem, že by mohl být v rozporu se závěry vyslovenými v rozsudku sedmého senátu ze dne 8. 4. 2005, čj. 7 Afs 93/2004 - 74, www.nssoud.cz, dle 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. Usnesením ze dne 11. 12. 2007, čj. 1 Afs 141/2006 - 95, rozšířený senát 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“*.

Daňové přiznání je v souladu s § 40 odst. 1 věty první daňového řádu povinen podat každý, komu tato povinnost vzniká v souladu s daňovým řádem, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. V případě nepodání daňového přiznání daňový řád správcem daně umožňuje 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 provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Správce daně může stanovit základ daně a daň podle pomůcek jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze tímto způsobem stanovit.

Je třeba mít na zřeteli, že stěžovatelka nepodala daňové přiznání, a to ani přes výzvu správce daně podle § 40 daňového řádu. Tím se zbavila možnosti namítat a prokázat daňový základ a daňovou povinnost a současně byla povinna strpět skutečnost, že správce daně je oprávněn si opatřit pomůcky i bez její součinnosti. Dále je také limitována rozsahem přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení, jelikož správní orgán druhého stupně v souladu s § 50 odst. 5 daňového řádu zkoumá již jen dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li, že tyto zákonné

podmínky byly dodrženy, odvolání jako nedůvodné zamítné. Výjimkami, při kterých může odvolací daňový orgán, popřípadě soud ve správním soudnictví, posoudit samotný postup stanovení daně podle pomůcek, je situace, kdy daň podle pomůcek nebylo vůbec možné stanovit dostatečně spolehlivě a dále situace, kdy lze na straně správce daně shledat zjevnou libovůli, a užití pomůcky se tak míjí s realitou (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. prosince 2005, čj. 2 Afs 14/2005 - 76, www.nssoud.cz); daňový subjekt může případně také namítat prekluzi daň vyměřit, neplatnost nebo nicotnost napadených správních rozhodnutí. Tímto rozsahem je vázán i daňový subjekt v odvolání; může tak brojit proti nesplnění podmínek pro užití pomůcek, ale již ne proti skutečnostem jiným, například proti konkrétní výši základu daně a daňové povinnosti.

Nepodá-li daňový subjekt ani přes výzvu požadované daňové přiznání, ještě to samo o sobě neopravňuje správce daně stanovit daň pomůckami. Jedním ze základních předpokladů pro aplikaci § 44 odst. 1 daňového řádu je skutečnost, že se v posuzované věci jedná o případ podléhající zdanění. Jestliže daňový subjekt odmítá, že by mu vznikla daňová povinnost, je na správci daně, aby prokázal opak. Podle tvrzení stěžovatelky jí daňová povinnost vůbec nevznikla, neboť finanční hotovost uložená u ní na bankovním účtu, z něhož jí správce daně vyměřil daň z příjmů za rok 1999, nikdy nebyla v jejím vlastnictví. Stěžovatelka tedy namítla, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Této námitce však není možno přisvědčit. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně postupem podle § 36 daňového řádu zjistil vložení finančních prostředků na bankovní účet stěžovatelky. Stěžovatelka v posuzovaném období zastávala funkci jednatelky ve společnosti TAI LI Trade Company spol. s r. o., z čehož lze, alespoň nepřímo, usuzovat o její ekonomické aktivitě. Týž závěr lze učinit i s ohledem na skutečnost, že jí byl na území České republiky povolen přechodný pobyt na dlouhodobé vízum nad 90 dnů za účelem účasti v právnické osobě vzniklé dle zákona č. 513/1991 Sb. Tento závěr nemůže stěžovatelka zvrátit tvrzením, že účetní společnosti ji ubezpečoval o tom, že daňové přiznání podávat nemusí.

Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala 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.

Ani s touto kasační námitkou nemůže být stěžovatelka úspěšná. Správce daně stěžovatelku během odvolacího řízení vyzval k prokázání jejího tvrzení o povaze, mezi účastníky řízení sporné, částky, tedy k prokázání, že finanční prostředky nacházející se na jejím účtu nepředstavují nezdaněné finanční prostředky. Toto však nelze posuzovat jako dokazování, nýbrž jako postup v rámci přezkoumání splnění jedné ze zákonem stanovených podmínek pro použití pomůcek. Daňový subjekt stíhá v daňovém řízení nejenom břemeno tvrzení, ale také břemeno důkazní. Je to přitom daňový subjekt, kdo musí doložit či navrhnout důkazy k prokázání skutečností jím tvrzených. Ačkoliv stěžovatelka tvrdila, že předmětnou hotovost měla pouze ve své úschově, tuto skutečnost nikterak neprokázala. Navrhla sice výslech své sestry, avšak její výpověď by 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.

Stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno prokázat, že nebyla splněna jedna z podmínek pro stanovení daně postupem dle § 44 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tudíž oprávněně setrval na správnosti postupu při určení daňové povinnosti stěžovatelky, tedy za použití pomůcek.

Stěžovatelka dále pouze v obecné rovině namítala nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, aniž tuto námitku jakkoli blíže specifikovala. Obdobně jako je v případě stanovení daně podle pomůcek omezena přezkumná činnost odvolacího správního orgánu, je tímto ustanovením fakticky omezena i přezkumná činnost správního soudu. V řízení před správními soudy lze účinně namítat jen nedodržení zákonných podmínek pro užití pomůcek, resp. výše uvedené výjimky. Tímto směrem by se měly pak ubírat i úvahy správního soudu, který by je měl přenést i do odůvodnění svého rozhodnutí. Městský soud se v napadeném rozhodnutí zabýval především teoretickými východisky posuzované věci. Jeho argumenty vztahující se ke konkrétním okolnostem případu jsou poměrně stručné, nicméně z rozhodnutí seznatelné, a proto dílčí nedostatky odůvodnění nejsou způsobilé založit nepřezkoumatelnost rozsudku.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek městského soudu zákonným a přitom neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost tudíž zamítl jako nedůvodnou. Pro úplnost je možno odkázat i na rozsudky zdejšího soudu ze dne 11. 3. 2008, čj. 1 Afs 141/2006 – 107 a ze dne 20. 5. 2008, čj. 2 Afs 204/2006 – 83, ve kterých ve věci stejných účastníků řízení byla řešena shodná problematika (pouze na odlišná zdaňovací období) jako v této (nyní projednávané) věci.

O náhradě nákladů řízení rozhodl zdejší soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměla ve věci úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 21. dubna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu