

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **G. Q.**, zastoupena JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2008, č. j. 11 Ca 41/2007 – 61,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2008, č. j. 11 Ca 41/2007 – 61, **se zrušuje** ve výroku ad II. a III., a věc **se** v rozsahu tohoto zrušení **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Výrok ad I tohoto rozsudku **zůstává** nedotčen.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně: G. Q., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2008, č. j. 11 Ca 41/2007 – 61, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) výrokem ad I. tohoto rozsudku rozhodl, že se zastavuje řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 2. 2008, č. j. 1600/08-1500-106932, č. j. 1599/08-1500-106932, č. j. 1597/08-1500-106932 a č. j. 1598/08-1500-106932, se zastavuje. Výrokem ad. II. citovaného rozsudku pak zamítl žaloby G. Q. proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 11. 2006, č. j. FŘ-17197/11/06, č. j. 17194/11/06, a ze dne 11. 12. 2006, č. j. FŘ-17199/11/06, FŘ-17196/11/06, kterými byla zamítnuta odvolání žalobkyně G. Q. proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 9 na daň z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období let 1999 až 2002. Výrokem ad III. posléze rozhodl městský soud o nákladech řízení tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Městský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že daň byla žalobkyni stanovena podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Je tomu tak proto, že toto zjištění zásadně předurčuje nejen procesní postupy odvolacího orgánu, ale také správního soudu při přezkoumávání zákonnosti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. Žalobkyni také svědčilo postavení daňového subjektu. Určujícím faktorem o této skutečnosti ale není subjektivní přesvědčení žalobkyně, nýbrž to, že správce daně zjistil skutečnosti, které bylo třeba v daňovém řízení osvětlit a prokázat. Žalobkyni proto svědčilo postavení daňového subjektu bez ohledu na to, zda k výzvám správce daně požadované skutečnosti prokázala a nebo nikoliv. Zásadní v tomto směru byla skutečnost, že žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích let 1999 až 2002 vkládala na své osobní účty finanční prostředky. Nelze proto opodstatněně správci daně vytýkat, že činil procesní kroky směrem ke zjištění, zda byly tyto prostředky řádně zdaněny, či zda byly od daně osvobozeny, nebo dani nepodléhají. Žalobkyni naopak stíhala povinnost, aby prokázala, že v daňovém přiznání uvedla správně veškeré příjmy kromě příjmů, které nejsou předmětem daně, protože již byly již zdaněny nebo jsou od daně osvobozeny. Pokud pak žalobkyně tvrdila, že nejde o její peněžní prostředky, bylo třeba tvrzenou skutečnost bezpečně prokázat. To se však žalobkyni nepodařilo. Jestliže za této situace správní orgány došly k závěru, že prostředky, které měla žalobkyně podle svého tvrzení nabýt na základě smlouvy o úschově uzavřené v roce 1997, nebyly právě peněžními prostředky, které postupně vkládala na účty o několik let později - to jest v letech 1999 až 2002, nelze tomuto závěru nic vytknout. Žalobkyní deklarovanou skutečnost nebylo možno zjistit ani z pohybu na jejích účtech, když pouze tvrdila, že peněžní prostředky měla v tomto mezidobí u sebe, a nikoliv u finančního ústavu. Nedošlo proto k porušení ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Neobstojí proto ani námitka žalobkyně, že nebyly zohledněny její výdaje spočívající odeslání finančních prostředků z účtů jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Městský soud posléze neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že by ve věci jí stanovené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 již marně uplynula lhůta k vyměření této daně, respektive k jejímu doměření.

Proti výroku ad II. a ad III. tohoto rozsudku městského soudu podala žalobkyně G. Q. jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka především nesouhlasí s vadným závěrem městského soudu, že je daňovým subjektem - poplatníkem daně z příjmů. Je tomu tak především proto, že na území České republiky neměla žádné příjmy. Na tom nemůže ničeho změnit ani osvětlení skutečností podaných správci daně. Nesprávný je též závěr městského soudu a správních orgánů, že neprokázala, že by finanční prostředky nebyly jejími prostředky. Měly-li správní orgány pochybnosti o ztotožnění přijatých a vydaných prostředků, měly samy vyvrátit jí předložené důkazy a vyslechnout navržené svědky. Toto však neučinily. V daňovém řízení prokázala, že prostředky vložené na její účty byly toliko depozitem a její daňová povinnost tak měla být nulová. Nebylo ani prokázáno, že by porušila daňově-právní předpisy, a nenaplnila tak zákonné podmínky pro stanovení daně

pomůckami. Pokud pak jí správce daně a žalovaný stanovili daň podle pomůcek, porušili její práva, když při tomto postupu nepřihlédli podle ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků k skutečnostem výhodným pro daňový subjekt (konkrétně do jejích výdajů nezohlednili nutné náklady, které vynaložila z titulu vydání depozita). Městský soud rovněž pochybil, pokud došel k závěru, že právo správních orgánů k vyměření daně za rok 1999 nezaniklo marným uplynutím lhůty k vyměření daně podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že právo správních orgánů ke stanovení daně za rok 1999 marně uplynulo ke dni 31. 12. 2003.

Žalované Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na obsah žalobou napadených rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán při tom rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Z obsahu soudního spisu vyplývají následující rozhodné okolnosti: Čtyřmi samostatnými správními žalobami se stěžovatelka mimo jiné domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 11. 2006, č. j. FŘ-17197/11/06, č. j. 17194/11/06, a ze dne 11. 12. 2006, č. j. FŘ-17199/11/06, FŘ-17196/11/06, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům správce daně ze dne 8. 9. 2004, č. j. 225455/04/009913/0938, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 40 645 Kč; č. j. 225387/04/009913/0938, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 136 684 Kč; č. j. 225493/04/009913/0938, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 467 924 Kč a č. j. 225422/04/009913/0938, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 195 564 Kč. Ve všech uvedených případech byla stěžovatelce daň stanovena za použití pomůcek (§ 44 zákona o správě daní a poplatků), přičemž se tak stalo na základě podnětu Policie České republiky ze dne 8. 11. 2002. V důsledku zjištění správce daně, že stěžovatelka v období let 1999 - 2002 vkládala na své účty částky hotovosti v cizí měně. ve dnech 24. 1. 2003, 5. 3. 2003, 4. 6. 2003 a 2. 7. 2003 vyzval správce daně stěžovatelku k podání daňových přiznání za léta 1999 - 2002. Stěžovatelka na uvedené výzvy reagovala tak, že dne 16. a 17. 7. 2003 podala přiznání k daním z příjmů za léta 1999 až 2002, přičemž svou daňovou povinnost vyčíslila vždy částkou 0 Kč. Výzvami podle § 43 zákona o správě daní a poplatků ze dne 12. 2. 2004 byla stěžovatelka vyzvána, aby odstranila a vyvrátila pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti a úplnosti podaných daňových přiznání a aby prokázala, že na její účty vložené finanční prostředky byly řádně zdaněny, či byly od daně osvobozeny. K tomu stěžovatelka dne 20. 4. 2004 podala vyjádření, ve kterém uvedla, že na základě smlouvy o úschově ze dne 20. 9. 1997 převzala od schovatele do úschovy v hotovosti částku 200.000 USD a dle pokynů složitele je prostřednictvím osobních účtů převedla na účty určené složitelem a část vybrala v hotovosti. V odvolacím řízení byla stěžovatelka rozhodnutím ze dne 22. 10. 2004 vyzvána, aby k prokázání dalších skutečností doložila pokyn a adresy složitele, adresy třetí osoby a předložila jednotlivé příjmové a výdajové doklady, jakož i potvrzení celního úřadu. K tomu stěžovatelka uvedla (26. 1. 2005), že s výjimkou specifikovaných pokynů

byly ostatní pokyny ústní. Žalovaný podaná odvolání zamítl. Poukázal zejména na okolnost, že stěžovatelka neprokázala totožnost finančních prostředků, u nichž tvrdila, že je převzala do úschovy s finančními prostředky, které posléze vkládala v letech 1999 - 2002 na své účty, zvláště, když tyto účty byly v korunách, dolarech a eurech, ačkoliv uschovala hotovost v USD. Hotovost pak vykázala dle deklarovaných pokynů v korunách a markách. Stěžovatelka tak podle žalovaného finančního ředitelství neprokázala, že finanční prostředky vkládané v rozhodném období na její účty jsou prostředky zdaněné či prostředky nepodléhající dani, ani to, že pocházejí z jiného zdaňovacího období. Zamítavá rozhodnutí žalovaného stěžovatelka napadla správními žalobami vedenými pod sp. zn. 11 Ca 41/2007, 11 Ca 40/2007, 11 Ca 42/2007 a 11 Ca 44/2007, které městský soud usnesením ze dne 23. 9. 2008 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí tak, že věci budou dále vedeny pod sp. zn. 11 Ca 41/2007. Rozsudkem ze dne 23. 9. 2008, č. j. 11 Ca 41/2007 – 61, pak městský soud podané žaloby stěžovatelky zamítl. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem je pak kasační stížnost směřující proti tomuto rozsudku městského soudu.

I když je Nejvyšší správní soud - obdobně jako městský soud - ve správním soudnictví vázán dispoziční zásadou, která je vyjádřena v ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., resp. v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., je přesto povinen, a to i s přihlédnutím k judikatuře Ústavního soudu (srov. např. nález ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I ÚS 1419/07, či nález ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, oba dostupné na www.nalus.usoud.cz), přihlížet k zániku veřejného subjektivního práva státu na vyměření či doměření daně podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, k němuž dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty.

Nejvyšší správní soud se proto při svém rozhodování nejprve zabýval otázkou prekluze práva žalovaného k vyměření, resp. doměření daně stěžovatelce. Postupoval tak i proto, že by bylo nadbytečné a v rozporu se zásadou ekonomie soudního řízení, pokud by se zabýval stížními námitkami směřujícími do věci samé za situace, kdy by nárok státu byl již prekludován.

Stěžovatelka namítla, že jí daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 byla stanovena po zániku práva správních orgánů k vyměření daně.

Městský soud ve svém rozsudku uvedl, že stěžovatelce vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 1999 v roce 2000, a proto lhůta dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počala plynout 1. 1. 2001 a konec lhůty pak připadl na den 31. 12. 2003. Jelikož v tomto období byl učiněn úkon k vyměření daně - výzva správce daně k podání daňového přiznání (doručeno stěžovatelce 2. 7. 2003), která je úkonem podle § 47 odst. 2 téhož zákona, došlo k přetržení této lhůty, a platební výměr ze dne 8. 9. 2004 i na něj navazující rozhodnutí o odvolání tak byly vydány ve lhůtě k vyměření daně dle § 47 odst.2 citovaného zákona.

Otázkou prekluze práva státu, resp. správce daně k vyměření daně se již dříve opakovaně zabývaly jednotlivé správní soudy, ale i soud ústavní, přičemž vyslovené názory na výklad ustanovení § 47 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků byly odlišné. K této otázce se zásadně vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I.

ÚS 1611/07, publikovaném pod č. 211/2008 Sb. ÚS, překonal dosavadní převládající právní názor, že daňová povinnost se dle § 47 zákona o správě daní a poplatků prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (model „*3+1*“). Podle citovaného nálezu Ústavního soudu však propadná lhůta dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ale běží nikoli od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání (v této věci tedy od 31. 12. 2000), nýbrž od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává - tj. již od 31. 12. 1999 (tzv. model „*3+0*“). Tento právní názor Ústavního soudu pak v řadě svých rozhodnutí převzal i Nejvyšší správní soud. Nejnověji tomu tak bylo v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, které je dostupné na www.nssoud.cz, v němž deklaroval právní názor, že „*Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno*“. Rozšířený senát tak překonal dřívější právní názory správních soudů (např. i městským soudem poukazovaný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1304/2007 /tzv. model „*3+1*“) a ujednotil tak výklad ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ze strany správních soudů.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k nyní již konstantní judikatuře nejvyšších soudů došel k závěru, že pokud městský soud ve věci stěžovatelce stanovené daně z příjmů fyzických osob za rok 1999 dovodil, že před stanovením této daně nedošlo k prekluzi práva k vyměření daně (tj. vyšel z modelu 3+1), tak věc uvážil po právní stránce nesprávně. Je tomu tak proto, že ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je třeba vykládat tak, že zákonem stanovená lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který se daňové přiznání podává, a nikoliv až od konce roku, ve kterém se podává. Opačný (doposud správními soudy převážně zastávaný výklad) prodlužuje stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou, přičemž výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu. Takový výklad nelze akceptovat.

Městský soud proto pochybil, pokud došel k závěru, že ve věci stěžovatelce stanovené dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, neuplynula zákonná lhůta ke stanovení daně, jak je upravena v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud totiž tříletá lhůta k vyměření daně započala běžet již dne 31. 12. 1999, tak konec této 3leté lhůty připadl na den 31. 12. 2002 a nikoliv na den 31. 12. 2003. Jelikož správce daně vydal výzvu k podání daňového přiznání za rok 1999 až v roce 2003 a doručil ji stěžovatelce dne 2. 7. 2003, neměla tato skutečnost za následek přetržení lhůty k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 téhož zákona, ale to, že uplynutím dne 31. 12. 2002 zaniklo správci daně veřejné subjektivní právo k vyměření daně stěžovatelce za rok 1999.

Uvedené ovšem neplatí, pokud jde o daň stanovenou stěžovatelce za zdaňovací období roku 2000, 2001 a 2002. Je tomu tak proto, že v těchto případech lhůta dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků započala běžet dne 31. 12. 2000, resp. 31. 12. 2001, resp. 31. 12. 2002 a její konec připadl na den 31. 12. 2003 (pro rok 2000), resp. 31. 12. 2004 (pro rok 2001), resp. 31. 12. 2005 (pro rok 2002). Pokud pak správce daně v průběhu roku 2003 vydal a doručil stěžovatelce výzvy k podání přiznání k dani za rok

2000, 2001 a 2002, což mezi účastníky nebylo sporné, a tato výzva je úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nelze než konstatovat, že pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za léta 2000 až 2002, zůstala správním orgánům lhůta k vyměření daně zachována.

Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že pokud městský soud společným výrokem ad. II. napadeného rozsudku mimo jiné zamítl i žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2006, č. j. FŘ-17194/11/06 (sp. zn. 11 Ca 44/2007), ačkoliv k této žalobě měl rozhodnutí žalovaného správně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, je třeba tento výrok zrušit pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Z předestřených důvodů je pak i nezákonný výrok městského soudu ad. III., neboť v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2006, č. j. FŘ-17194/11/06 (sp. zn. 11 Ca 44/2007) byla žaloba podána po právu.

Nejvyšší správní soud i s ohledem na zásadu hospodárnosti soudního řízení došel k závěru, že mu shora popsaná nezákonnost rozsudku městského soudu (oproti případné nepřezkoumatelnosti) nebrání, aby se vyslovil i ke zbylým stěžovatelkou vytýkaným nezákonnostem rozsudku městského soudu ve vztahu k rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 12. 2006, č. j. FŘ-17196/11/06, na daň za rok 2000 (původně sp. zn. 11 Ca 40/2007), ze dne 23. 11. 2006, č. j. FŘ-17197/11/06, na daň za rok 2001 (sp. zn. 11 Ca 41/2007) a ze dne 11. 12. 2006, č. j. FŘ-17199/11/06, na daň za rok 2002 (původně sp. zn. 11 Ca 42/2007).

Stěžovatelka v tomto rozsahu vytýkala městskému soudu, že došel ve shodě se správními orgány k nesprávnímu závěru, že stěžovatelka byla daňovým subjektem (poplatníkem daně), že městský soud nesprávně posoudil stěžovatelkou správním orgánům vytýkaná pochybení při dokazování, že jí nezákonně stanovili daň pomůckami, ačkoliv k tomu nebylo důvodu a při tom ani nezohlednili výhody , které jí měly svědčit s poukazem na dikci ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Rozsudek městského soudu, v části týkající se výroku stran daně stanovené stěžovatelce za léta 2000 až 2002, není nezákonný.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se daňovým subjektem rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se poplatníkem rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

Podle ustanovení § 40 odst. 1 věty prvé zákona o správě daní a poplatků daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.

Stěžovatelce je třeba přisvědčit potud, poukazuje-li na dikci ustanovení § 6 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků a dovozuje-li, že daňovým subjektem zde vymezeným může být toliko subjekt, který splňuje předpoklady zde uvedené.

Stěžovatelka se však mýlí, pokud dovozuje, že jí v jejím daňovém řízení nesvědčilo postavení daňového subjektu. Je tomu tak proto, že dikci § 6 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nelze vykládat izolovaně, ale pouze v kontextu celého zákona o správě daní a poplatků (srov. i § 97 téhož zákona). Ostatně již z prostého jazykového výkladu tohoto ustanovení plyne, že poplatníkem nemusí být nutně jen poplatník vymezený tímto zákonem (tedy zákonem o správě daní a poplatků), ale jakýmkoliv zákonem. Právě i proto je v ustanovení § 2 odst. 1, 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „zákon o daních z příjmů"), podána definice poplatníka daně z příjmů, tj poplatníka konkrétního druhu daně.

Takovým poplatníkem je pak fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Tyto podmínky stěžovatelka v předmětných věcech splňovala. Podmínka, že stěžovatelka měla na území České republiky bydliště nebo se zde zdržovala, nebyla mezi účastníky sporná. V případě stěžovatelky však byla splněna i druhá podmínka, a to, že měla daňovou povinnost, která se v tomto případě vztahovala na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Tato okolnost vyplynula z průběhu daňového řízení vedeného se stěžovatelkou, která se ale nesprávně domnívá, že podmínky k tomu, aby byla považována za daňový subjekt by musela splňovat již při vydání výzvy k podání přiznání k dani. Takový výklad ovšem nemá oporu v zákoně. Povinnost podat přiznání totiž nesvědčí výlučně daňovým subjektům, ale „každému komu vzniká v souladu se zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve". A právě o tento případ šlo u stěžovatelky. Byť tedy od počátku řízení se stěžovatelkou nebylo jednáno jako s daňovým subjektem (srov. dikci § 40 odst. 1 a § 43 zákona o správě daní a poplatků), je nutno konstatovat, že stěžovatelka nabyla statut daňového subjektu až v průběhu řízení, které bylo zahájeno příslušnou výzvou k podání daňového přiznání (správce daně tedy došel k závěru, že stěžovatelce svědčí daňová povinnost). Z tohoto důvodu správce daně vždy příslušnou daň vyčíslil a sdělil stěžovatelce platebním výměrem. Stěžovatelka byla daňovým subjektem, protože jí svědčilo postavení daňového subjektu. Neobstojí proto námitka stěžovatelky, že městský soud v tomto směru došel k nesprávnému závěru.

Nejsou opodstatněné ani kusé výtky stěžovatelky, že městský soud nesprávně posoudil správním orgánům vytýkaná pochybení při dokazování a že jí tak byla daň nezákonně stanovena pomůckami za současného porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Předně je nutno uvést, že se městský soud ve svém rozsudku dostatečně zabýval ve správním řízení prováděným dokazováním i hodnocením jednotlivých důkazních prostředků. Zcela případně zdůraznil, že bylo klíčovou povinností stěžovatelky nejen tvrdit, že v případě jí vkládaných finančních prostředků nešlo ve skutečnosti o její finanční prostředky, nýbrž o prostředky cizí, ale především toto své tvrzení prokázat. Tvrzení totiž nemá v daňovém řízení statut důkazu. ale samo je skutečností, která má být prokázána (srov. přiměřeně ustanovení § 16 odst. 2 písm. e/ zákona o správě daní a poplatků). Relevantním důkazem rovněž nemohou být ani stěžovatelkou doložená čestná prohlášení a

pokyny. K této problematice se již ostatně opakovaně v minulosti vyslovily správní soudy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, který je dostupný na www.nssoud.cz). Byť se čestné prohlášení v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, zákon o správě daní a poplatků takový důkaz nezná. Za situace, kdy se na daňové řízení správní řád nepoužije (§ 99 zákona o správě daní a poplatků), nelze dojít k jinému závěru než takovému, že toto prohlášení nelze v daňovém řízení použít jako důkaz. K prokázání stěžovatelkou uváděné skutečnosti, že šlo o depozitum však nepostačuje ani doložená smlouva o úschově (městský soud v této souvislosti důvodně poznamenal, že správní orgán opakovaně sděloval stěžovatelce své pochybnosti stran jí uváděných skutečností - údajů v přiznání, oproti formálně-právně deklarované listině, kterou byla smlouva o úschově).

Nelze vytýkat správním orgánům ani to, pokud neprovedly navrhovanou svědeckou výpověď. Přestože daňové řízení (včetně dokazování) vede správce daně, neznamená tato kompetence absolutní povinnost provádět veškeré důkazy, které stěžovatelka navrhne jako daňový subjekt (je tomu tak v případech, kdy by jejich provádění bylo nadbytečné, nepřiměřeně by zatěžovalo rozhodující orgán, či by jejich provedení bylo obtížné, ne-li nemožné). V těchto případech je však rozhodující správní orgán povinen uvést důvody, které jej vedly k tomu, že k provedení toho kterého důkazního prostředku nepřistoupil. O posledně jmenovaný případ pak šlo v případě stěžovatelkou navrhovaných svědeckých výpovědí. Jak vyplývá ze žalobou napadených rozhodnutí o odvolání, žalovaný se s neprovedením svědeckých výpovědí ve svém rozhodnutí dostatečně vypořádal. Uvedl, z jakých důvodů považuje provedení svědeckých výpovědí za bezpředmětné (těmito důkazy nelze prokázat, že prostředky složené na její účty v rozhodných obdobích let 2000 - 2002 jsou totožné s prostředky, které měla převzít do úschovy v roce 1997, ani to, že je dovezla do České republiky legální cestou). Naopak, žalovaný ve svých rozhodnutích podrobně rozvedl od jakých skutečností dovozuje, že stěžovatelkou vkládané finanční prostředky na její účty nepředstavují finanční prostředky nepodléhající v tuzemsku dani z příjmů fyzických osob. Neobstojí proto její tvrzení, že finanční prostředky, které vkládala na své účty jsou toliko depozitem, či dani nepodléhají, jsou od ní osvobozeny nebo již byly zdaněny.

Nejvyšší správní soud má za to, že z důkazních prostředků obsažených ve spise nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že stěžovatelka neprokázala správními orgány požadované skutečnosti a nevyhověla tak požadavkům, které na ni správce daně v mezích ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků kladl. Neobstojí proto proklamovaný závěr stěžovatelky, že zde nebylo důvodu ke stanovení daně pomůckami, resp. že prokázala, že její daňová povinnost byla za rozhodná období ve výši 0 Kč. Nad rámec uvedeného pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud stěžovatelka v rozhodném období vkládala na své účty finanční prostředky, měla si být vědoma toho, že jí může vzniknout povinnost prokázat původ těchto prostředků, resp., zda nejde o prostředky podléhající v tuzemsku daňové povinnosti. Pokud však na tuto svou možnou budoucí povinnost nereflektovala, neopatřila si dostatečné a přesvědčivé důkazy, že ve skutečnosti nešlo o její finanční prostředky, nelze nyní správnímu orgánu oprávněně vytýkat, že to byl on, kdo v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. Toto břemeno totiž vázne apriori na daňovém subjektu (§ 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků).

Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky, že správní orgány při stanovení daně porušily ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když při stanovení daně nepřihlédly k nutným nákladům, které musela stěžovatelka nutně vynaložit z titulu vydání depozita. Je tomu tak proto, že správní orgány ani správní soud neakceptovaly tvrzení stěžovatelky o tom, že by sporné prostředky byly ve skutečnosti depozitem. Za tohoto stavu, proto nebylo možné, aby stěžovatelce s poukazem na ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, jako výhodu zohlednily stěžovatelkou nyní uváděné výdaje, které jí měly vzniknout v souvislosti s vydáním „depozita“. Jinak vyjádřeno, pokud nebylo prokázáno, že se jednalo o depozitum, nemohou být stěžovatelce jako výhoda uznány blíže nijak nespecifikované částky - výdaje, které jí podle jejího tvrzení měly vzniknout v souvislosti s vydáním tohoto „depozita“.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je zčásti nezákonný, neboť je založen na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), proto tento rozsudek zčásti zrušil, a věc vrátil v potřebném rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na městském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil zákonnost jednotlivými žalobami napadených rozhodnutí žalovaného, a teprve po té vydal rozhodnutí, která budou odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (zde Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 24. ledna 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu