

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobkyně: **M. L.**, zastoupené Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2008, čj. 18623/07-1101-701962, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2010, čj. 29 Ca 134/2008 – 44,

takto:

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

## Odůvodnění:

### I.

[1] Finanční úřad v Mikulově (správce daně) rozhodnutím ze dne 8. 2. 2007, čj. 5476/07/300971/4083, nahradil přezkoumávané rozhodnutí ze dne 5. 5. 2005, čj. 22428/05/300971/4083, platebním výměrem, jímž žalobkyni za zdaňovací období roku 2003 stanovil základ daně ve výši 404 448 Kč a daňovou povinnost ve výši 77 684 Kč. Odvolání žalobkyně proti prvně vymezenému rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 5. 2008, čj. 18623/07-1101-701962.

### II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou, v níž napadenému rozhodnutí vytkla porušení § 21 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) spočívající v nevyzvání k odstranění vad podání žalobkyně ze dne 26. 4. 2005. Správce daně měl podání posoudit jako vadné daňové přiznání. Vady vykazovalo i důkazní řízení, neboť správce daně nepřihlédl k předloženým důkazním prostředkům o neexistenci zdanitelných příjmů. Má-li být důvodem rozhodnutí již samotný fakt nepodání daňového přiznání na předepsaném formuláři, nemůže jím být současně neprokázání neexistence zdanitelných příjmů v důkazním řízení daňovým subjektem. Napadené správní rozhodnutí je dle žalobkyně vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné. Žalovaný nesprávně posoudil možnost aplikace § 44 daňového řádu. Neprokázal, že by žalobkyně měla v rozhodném období zdanitelné příjmy, které by umožňovaly stanovení daně podle pomůcek. I v případě stanovení daně podle pomůcek, je třeba, aby správce daně alespoň v obecných rysech a nade vší pochybnost prokázal, že daňovému subjektu skutečně vznikla určitá daňová povinnost. Z logiky věci nelze připustit, aby k užití právní fikce (domněnky) – pomůcek – stačila okolnost, že má správce daně podezření, že daňovému subjektu mohla vzniknout daňová povinnost.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 30. 3. 2010, čj. 29 Ca 134/2008-44, žalobu zamítl jako nedůvodnou. Shledal, že správní orgány dodržely všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Odmítl žalobní námitku, dle které správní orgány pochybily, pokud žalobkyni nevyzvaly k odstranění vad podání doručenému správci daně dne 26. 4. 2005. Naopak přisvědčil žalovanému, že z dané odpovědi, doručené až uplynutí stanovené lhůty, nelze seznat úmysl podat daňové přiznání. Správce daně proto oprávněně nepovažoval za důvodné vyzvat žalobkyni podle § 21 odst. 8 daňového řádu k odstranění vad podání.

[4] Žalobkyně se nepodáním daňového přiznání zbavila možnosti prokázat základ daně. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného i správce daně prvého stupně, že je jednoznačně nepravděpodobné, aby posuzovaná činnost stěžovatelky, tj. poskytování služeb spojených s inkasem pohledávek ve velmi vysoké hodnotě pro zahraniční subjekt na základě plné moci, a to s přihlédnutím k povaze této činnosti a přebírané částce, byla vykonávána bezúplatně. O obvyklé úplatnosti svědčí i správcem daně obstaraný podobný příklad vykonávaný za úplatu. Jako účelové se proto jeví tvrzení, že žalobkyně danou činnost vykonávala bezúplatně jako společenskou úsluhu, potažmo administrativní reprezentaci. Soudu není zřejmé, z čeho by mělo vyplývat, že žalovaný sám nepřímo přiznává, že ve skutečnosti k žádným zdanitelným příjmům na straně žalobkyně nedošlo, neboť správní rozhodnutí je založeno na opaku. Krajský soud se rovněž ztotožnil s hodnocením žalovaného stran prohlášení jednatele zahraniční společnosti o tom, že žalobkyni nebyla v rozhodném období vyplacena žádná odměna. Použití pomůcek nebylo založeno na fikci či právní domněnce. Odkaz žalobkyně na porušení jednotlivých zásad daňového řízení dle soudu neobstojí.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám ohledně rozpornosti odůvodnění žalovaného, jelikož z jeho rozhodnutí je zřejmé, jakými nosnými důvody byl veden. Podstatou daňového rozhodnutí bylo nepodání daňového přiznání žalobkyní, resp. naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně pomůckami. Závěrem soud uvedl, že

lze souhlasit s tím, že případ žalobkyně je atypický, nicméně byla to sama žalobkyně, která nepodáním daňového přiznání umožnila správním orgánům postup podle § 44 daňového řádu. V posuzovaném případě postupovaly daňové orgány v souladu s daňovým řádem i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

## III.

[6] Zamítavý rozsudek krajského soudu žalobkyně (stěžovatelka) napadla kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Podstatou věci je dle stěžovatelky posouzení, na základě které právní skutečnosti jí vznikla povinnost podat daňové přiznání. V řízení nebylo prokázáno, že by se tak stalo přímo ze zákona. Naopak z něj vyplynulo, že stěžovatelce tato povinnost vznikla až okamžikem doručení výzvy správce daně ze dne 11. 4. 2005. Dříve by tato povinnost mohla vzniknout pouze při plnění podmínek daných v § 38 g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Ty ovšem nebyly v případě stěžovatelky naplněny, neboť během řízení nebylo vyvráceno, že stěžovatelka neměla v předmětném zdaňovacím období zdanitelné příjmy. Předpoklad, že nedošlo k prokázání existence příjmů vyšších než 15 000 Kč v předmětném zdaňovacím období nemá nic společného se splněním zákonných podmínek pro vyměření daně pomůckami.

[7] Stěžovatelka má za to, že správce daně přistoupil k vyměření daňové povinnosti předčasně, neboť k tomu nebyly splněny všechny zákonné podmínky předpokládané § 44 odst. 1 daňového řádu. Nesprávnost posouzení otázky splnění podmínek pro vyměření daně podle daného ustanovení je naprosto zřetelná z § 40 odst. 1 daňového řádu, dle kterého musí podat daňové přiznání ten, kdo je k tomu povinen přímo ze zákona nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Stěžovatelce tato povinnost vznikla až na základě výzvy správce daně. Z toho plyne, že správce daně nebyl oprávněn stanovit daň podle pomůcek již v okamžiku, kdy vypršela osmidenní lhůta pro podání daňového přiznání, nýbrž teprve poté, co by vydal urgenční výzvu s určením dodatečné lhůty k podání daňového přiznání. V daném případě tedy bylo zapotřebí celkově dvou výzev správce daně: vznik povinnosti podat daňové přiznání na základě výzvy správce daně není totožný s urgenční výzvou správce daně. Závěr krajského soudu, že stěžovatelce vznikla povinnost podat daňové přiznání na základě výsledků mezinárodní výměny informací, z nichž bylo jednoznačně zjištěno, že daňový subjekt prováděl konkrétní úplatné služby pro společnost MP PROTOTYPE TEAM Ltd., nemá oporu v obsahu spisu ani v provedeném dokazování. Teprve výzva správce daně z 11. 4. 2005, vůči které stěžovatelka nezůstala pasivní, byla onou právní skutečností, která založila povinnost podat daňové přiznání. Tato výzva však nemohla být současně další právní skutečností předpokládanou daňovým řádem v § 40 odst. 1. K vydání urgenční výzvy správcem daně nedošlo.

[8] Správce daně nevyhodnotil podání stěžovatelky ze dne 26. 4. 2005 správně, neboť nevycházel z jeho obsahu. Měl jej posoudit jako vadné daňové přiznání, stěžovatelku vyzvat k podání daňového přiznání na předepsaném formuláři, a nikoliv uzavřít, že daňové přiznání nebylo podáno vůbec. Stěžovatelka se neztotožnila se závěrem, že z jejího podání nebyl zřejmý úmysl podat daňové přiznání. Naopak je z něj zcela patrné, že v rozhodném zdaňovacím období neměla žádné zdanitelné příjmy, což je typický obsah tvořící daňové

přiznání s vykazovanými příjmy nula. Skutečnost, že stěžovatelka reagovala na výzvu správce daně až po stanovené lhůtě, nemůže založit následky, které jim přisoudili správci daně obou stupňů i správní soud. Žalovaný tím, že nesprávně vyměřil daň podle pomůcek, nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, čímž porušil jednu ze zásad daňového řízení.

[9] Stěžovatelka dále uvedla, že správce daně disponoval pouze obecnými poznatky o tom, že poskytla určitou službu, za kterou se obvykle platí. Tuto skutečnost však nepopírala. Za poskytnuté služby nahodilé povahy ovšem neobdržela žádnou úplatu, což i prokazovala. K navrženým a předloženým důkazním prostředkům nebylo přihlédnuto. Podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 44 daňového řádu je svým charakterem užitím domněnky nebo fikce, neboť se opírá o poznatky ležící zcela mimo předmětné daňové řízení. Proto byl správce daně povinen prokázat, že stěžovatelce svědčí povinnost podat daňové přiznání. Zjištění, že stěžovatelka v rozhodném období dosáhla zdanitelných příjmů, nemá oporu v provedeném dokazování; neurčitá obecná podezření nepostačí. Prohlášení jednatele zahraniční společnosti, že stěžovatelce nebyla vyplacena žádná odměna, je přípustným důkazním prostředkem. Není jasné, jakými dalšími důkazními prostředky mělo být toto „pouhé tvrzení“ prokázáno, zejména s ohledem na skutečnost, že mělo být prokázáno něco, co se ve skutečnosti nestalo.

## IV.

[10] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Připomněl, že stěžovatelka nepopírala vykonávanou činnost. Bezúplatnost při takto vysoce rizikových operacích s vysokými obnosy peněz je velmi nestandardní. Obdobné služby pro zahraniční společnosti jsou podle poznatků z daňových řízení obecně vždy úplatné, přičemž úplata je vyplácena v bezprostřední souvislosti s uvedenou službou, nikoliv až s několikaletým odstupem. Žalovaný proto považoval za naprosto nepravděpodobné a účelové tvrzení, že stěžovatelka přijala odměnu za zastupování při některých právních úkonech až 8. 1. 2006, a to jen v nezdanitelné výši 12 000 Kč.

## V.

[11] 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.). Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud na tomto místě předesílá, že krajský soud rozsudkem ze dne 30. 3. 2010, čj. 29 Ca 135/2008 – 39, potvrdil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2008, čj. 18626/07-1101-701962, které se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2004, jež je po skutkové i právní stránce obdobné jako zdaňovací období 2003. I proti tomuto rozsudku stěžovatelka brojila kasační stížností, v níž užila v podstatě stejné stížní námitky jako v nyní posuzované věci.

[13] V kasační stížnosti byly stěžovatelkou nastoleny dva okruhy otázek, a to otázka právního posouzení a řádného procesního postupu v případě nepodání daňového přiznání ani po výzvě správce daně a dále, zda na základě zjištěného skutkového stavu bylo možno uzavřít, že stěžovatelce svědčila povinnost podat daňové přiznání.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval právním posouzením věci. Stěžovatelka podala v kasační stížnosti obsáhlý výklad vztahu § 40 odst. 1 a § 44 odst. 1 daňového řádu. Přitom zpochybnila právní skutečnost, na základě které jí dle správce daně vznikla povinnost podat daňové přiznání. Z toho dále dovodila, že správce daně přistoupil k vyměření daně předčasně, neboť nevydal druhou, stěžovatelkou označovanou urgenční, výzvu. Nejvyšší správní soud posoudil napadené soudní i správní rozhodnutí a dospěl k závěru, že stěžovatelkou předestřené úvahy nemají oporu v zákonné úpravě a skutkovém stavu věci. Nastolená právní otázka možnosti aplikace § 44 odst. 1 daňového řádu a užití pomůcek byla v daňovém řízení posouzena správně.

[15] Ke vztahu § 40 odst. 1 a § 44 odst. 4 daňového řádu Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na skutečnost, že obě ustanovení je třeba vykládat v souvztažnosti, z ničeho neplyne, že by v tomto případě stěžovatelce vznikla povinnost podat daňové přiznání nikoliv ze zákona, ale až výzvou správce daně. Stěžovatelka věděla, že v posuzovaném zdaňovacím období disponovala vysokými částkami, které mohly vést ke vzniku daňové povinnosti. Z uvedených ustanovení nelze dovodit, že správce daně byl povinen po vydání výzvy dle § 40 odst. 1 daňového řádu učinit vůči stěžovatelce druhou výzvu; výzva podle § 40 odst. 1 není jinou, urgenční, výzvou podle § 44 odst. 1 daňového řádu. Povinnost podat daňové přiznání vzniká obecně ze zákona. Tak tomu bylo i v případě stěžovatelky, jak bude vyloženo dále. Daňový řád v ustanovení § 40 odst. 1 věta první *in fine,* v němž předpokládá podání daňového přiznání až po výzvě správce daně, reaguje také na možné situace, kdy správce daně např. z evidenčních důvodů požaduje podání daňového přiznání i po subjektu, jemuž podle zvláštního hmotného zákona nesvědčí daňová povinnost (srov. Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání, Olomouc : ANAG, 2008, str. 412); o tento případ se zde však nejedná. Primárně je výzva správce daně podle § 40 odst. 1 daňového řádu určena pro případy, kdy daňový subjekt opomene podat daňové přiznání, nebo kdy se domnívá, že mu nesvědčí daňová povinnost. Daňový řád ovšem nevytváří konstrukce odlišného postupu pro ty, kteří jsou povinni podat daňové přiznání přímo ze zákona a kteří jsou k tomu povinni až po výzvě správce daně (aniž by jim svědčila daňová povinnost): ani v případě, kdy osoba má podat přiznání až na základě výzvy správce daně, není třeba vydávat další – stěžovatelkou označovanou urgenční – výzvu správce daně. Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že k zákonnosti užití pomůcek v posuzovaném případě postačila jediná, řádně učiněná, výzva správce daně. Tím spíše, pokud obsahuje poučení o důsledcích v podobě stanovení daně podle pomůcek.

[16] Nejvyšší správní soud považuje za základní a rozhodující tu skutečnost, že stěžovatelka nepodala daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě a následně ani po řádně učiněné výzvě správce daně. Na danou situaci reaguje právě ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že správce daně je v takovém případě oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Podmínkou pro aplikaci předmětného ustanovení je tedy doložení, že daňovému subjektu ve zdaňovacím období svědčila daňová povinnost, správce daně jej vyzval k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, dále nepodání

daňového přiznání ani po této výzvě a existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Nutno rovněž připomenout, že Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 15. 6. 2006, čj. 7 Afs 41/2005 - 45, (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), zdůraznil, že *„v případě, že správce daně vyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání, je tento vždy povinen přiznání podat, a to i v případě, že by jeho výsledná daňová povinnost byla rovna nule.“*

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále vyjádřila přesvědčení, že správce daně pochybil, jestliže ji ve smyslu § 21 odst. 8 daňového řádu nevyzval k odstranění vad podaného daňového přiznání, a to nezávisle na jeho opožděnosti. Ani tato výtka není opodstatněná. Nejvyšší správní soud konstatuje, že na tomto místě jsou podstatné dvě skutečnosti, a sice včasnost reakce na výzvu správce daně a dále pak samotný obsah stěžovatelkou učiněného úkonu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 4. 2005, čj. 7 Afs 93/2004–74, vyslovil, že z § 44 odst. 1 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že *„marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně jsou splněny zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek.“* Jestliže měla stěžovatelka za to, že správcem daně stanovená lhůta k podání daňového přiznání je příliš krátká, nic jí nebránilo v tom, aby požádala o prodloužení této lhůty. Nadto, v situaci, kdy stěžovatelka měla za to, že se její daňová povinnost rovnala nule, podání daňového přiznání by nebylo nikterak časově náročné.

[18] Daňový řád rozlišuje dva typy podání, a to obecná podání upravená v § 21 odst. 3 a daňová přiznání upravená v § 21 odst. 2, pro něž zákon stanoví zvláštní formu. Účinné daňové přiznání je třeba učinit na předepsaném tiskopise vydávaném Ministerstvem financí nebo prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem ve struktuře a tvaru zveřejněném správcem daně. Z § 21 odst. 6 téhož zákona vyplývá, že by pro správce daně, a to za předpokladu včasně učiněného procesního úkonu, byl rozhodující jeho obsah, a nikoliv to, jak byl daňovým subjektem označen. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 14. 10. 2005, čj. 7 Afs 71/2005 - 74, vyslovil, že takto lze postupovat jen v případě, je-li úkon účastníka určitý a srozumitelný nebo má-li potřebné náležitosti. Povinnost posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající. Pokud však učiněný úkon vykazuje vady či neumožňuje jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba jej v souladu s § 21 odst. 8 daňového řádu vyzvat, aby vady podání odstranil. Právě postupu podle tohoto ustanovení se stěžovatelka domáhala.

[19] Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému i krajskému soudu v hodnocení podání stěžovatelky ze dne 24. 4. 2005 (správci daně doručenému dne 26. 4. 2005) označenému jako „Odpověď na výzvy“, v němž uvedla, že ve zdaňovacích obdobích roku 2002, 2003, 2004 neměla žádné příjmy, a proto vykazuje daň ve výši nula. Dle stěžovatelky měl správce daně její podání posoudit jako vadné daňové přiznání. Toto podání je však třeba chápat „toliko“ jako odpověď na výzvu správce daně, kterým mu stěžovatelka dává na srozumění, že v posuzovaném období nedosáhla žádných zdanitelných příjmů a tudíž neshledává důvod pro podání daňového přiznání, a nikoliv jako podání (vadného) daňového přiznání. Ani podle obsahu dané odpovědi ani podle její formy nelze dovodit, že by se mělo jednat o, byť vadné, daňové přiznání. Správce daně by proto ani v případě

včasného podání nebyl povinen stěžovatelku na základě § 21 odst. 8 daňového řádu vyzývat k odstranění vad daňového přiznání, tedy aby daňové přiznání podala na příslušném tiskopise ve smyslu § 21 odst. 2 téhož zákona.

[20] V této části tak lze shrnout, že stěžovatelka nereagovala včas a patřičným způsobem na výzvu správce daně k podání daňového přiznání, správce daně obstaral relevantní pomůcky založené na poznatcích ze skutkově obdobného případu jiného daňového subjektu, a rovněž stěžovatelce svědčila daňová povinnost, jak bude podáno dále. V dané věci tudíž došlo k naplnění zákonných předpokladů pro aplikaci § 44 odst. 1 daňového řádu a správce daně byl proto oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Postup správce daně byl zcela v intencích daňového řádu a nelze jej jakkoliv označit za nemístný formalismus. Nejvyšší správní soud neshledal ve stanovení daňové povinnosti pomůckami ani porušení zásad daňového řízení správcem daně.

[21] Poté, co Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu v právním posouzení věci, přistoupil dále k hodnocení důvodnosti námitky nedostatečně zjištěné skutkové podstaty věci. Avšak ani v tomto smyslu uplatněné kasační body nemohou založit nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

[22] Skutečnost, že nebylo podáno daňové přiznání ani přes výzvu správce daně, sama o sobě ještě nepostačuje k možnosti stanovení daně pomocí pomůcek. Jak již bylo uvedeno výše, zákonnost postupu podle rozhodného ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu je dána dále za předpokladu, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost. Nejvyšší správní soud tedy musel dále v rozsahu stížních námitek přezkoumat, zda měl správce daně k dispozici dostatek podkladů pro vyslovení závěru, že daňovému subjektu svědčila daňová povinnost. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 – 115, vyslovil, že za situace, kdy správce daně presumoval postup dle § 44 daňového řádu a hodlal prověřovat „zatajené příjmy“ za určité zdaňovací období, bylo na něm, aby takové zatajení příjmu prokázal. V posuzované věci správce daně této povinnosti v nutných mezích dostál.

[23] V průběhu správního řízení bylo zjištěno, že stěžovatelka v roce 2001 pozastavila výkon živnostenské činnosti a od zdaňovacího období roku 2002 nepodala daňové přiznání. Správce daně disponoval poznatky založenými na mezinárodní výměně informací o tom, že stěžovatelka na základě generální plné moci udělené společností MP PROTOTYPE TEAM Ltd., se sídlem No. 2 Commercial Centre Square, P. O. Box 71, Alofi, Niue, podepsané jednatelem společnosti Irvinem Boncamperem, s kontaktní adresou 22 Cayon Street West, Basseterre, St. Kitts, obstarávala podle pokynů zahraničního subjektu služby spojené s inkasem pohledávek ve značné hodnotě (1 000 000 Sk a 45 500 000 Sk). Stěžovatelka jménem uvedené společnosti coby postupníka podepsala smlouvu o postoupení pohledávky ve výši 120 000 000 Sk. Na základě této smlouvy vyplatila v hotovosti 1 000 000 Sk coby částku za postoupení pohledávky postupiteli M. V. Stěžovatelka dále od p. B. M. převzala pro postupníka rovněž v hotovosti částku 45 500 000 Sk. V této souvislosti dále podepsala potvrzení o převzetí posledně uvedené částky. Výkon těchto služeb stěžovatelka nikterak nepopírala.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka zaměňuje subjektivní přesvědčení o tom, že neměla povinnost podat daňové přiznání, neboť se domnívá, že v posuzovaném období nedosáhla žádných příjmů, s objektivním stavem založeným na existenci dokladů svědčících o tom, že stěžovatelka nabyla vysokých částek a které potvrzovaly názor, že stěžovatelka dosáhla zdanitelných příjmů, a tudíž jí vznikla povinnost podat daňové přiznání. To, zda si stěžovatelka byla při přebírání a následném předání předmětných částek vědoma daňových souvislostí svého jednání, nemůže mít přirozeně vliv na existenci povinnosti podat daňové přiznání. Bylo na stěžovatelce, aby poté, co by podala daňové přiznání, v němž by vykázala nulovou daňovou povinnost, následně při vytýkacím řízení před správcem daně prokázala, že částky, které považoval za její zdanitelný příjem, daňovým příjmem ve skutečnosti nebyly. Nemohla však postupovat tak, že i přes výzvu správce daně obsahující poučení o následcích v podobě vyměření daně podle pomůcek, daňové přiznání vůbec nepodala. Lze tak uzavřít, že povinnost podat daňové přiznání se neodvíjí od názoru daňového subjektu o tom, zda má zdanitelné příjmy či nikoliv, ale od objektivního stavu věci.

[25] Se zřetelem ke zjištěnému skutkovému stavu byl správce daně v posuzované věci nepochybně oprávněn požadovat po stěžovatelce objasnění průběhu poskytování jednotlivých služeb a rovněž to, zda a v jaké výši za tuto činnost obdržela odměnu. Nejvyšší správní soud nepovažuje dotazy pokládané správcem daně za jakkoli nepřiměřené a za překračující zákonem stanovený rámec posuzované věci. Zdejší soud v rozhodnutí ze dne 7. 4. 2005, čj. 1 Afs 62/2004 - 68, konstatoval, že pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani po výzvě správce daně, *„je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň (i s nulovým daňovým základem a nulovou daní), neboť daňový subjekt v takovém případě nemá co prokazovat a správce daně případně co vyvracet.“* Zdejší soud přisvědčuje, že pro závěr, že stěžovatelce nevznikla daňová povinnost, a tudíž vykázala daňovou povinnosti ve výši nula, nesvědčí zjištěný skutkový stav. Správce daně měl k dispozici generální plnou moc ze dne 3. 12. 2003, udělenou stěžovatelce společností MP PROTOTYPE TEAM Ltd.; smlouvu o postoupení pohledávky uzavřenou mezi M. V. a shora vymezenou zahraniční společností, zastoupenou stěžovatelkou; příjmový pokladní doklad ze dne 19. 12. 2003, ze kterého vyplývá, že stěžovatelka předala panu V. částku 1 000 000 Sk; dále výdajový pokladní doklad a potvrzení z téhož dne, z nichž plyne, že stěžovatelka převzala od P. M. částku 45 500 000 Sk. K tomu si správce daně dále obstaral skutkově obdobný případ, v němž český subjekt vykonával pro zahraniční obchodní společnost služby spojené s inkasem pohledávek.

[26] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem žalovaného i krajského soudu, že se v posuzovaném případě jednalo o poskytování služeb, s nimiž je spojována úplatnost. Přitom, jak žalovaný správně podotkl, v případě, že se jednalo o fyzické předání částek s takovou hodnotou, nelze odhlédnout od vysokého rizika s tím spojeného. Žalovaný i krajský soud se zabývali jednotlivými aspekty, proč s ohledem na kontext celé věci se jeví jako účelové tvrzení a je jednoznačně nepravděpodobné, aby stěžovatelka posuzovanou činnost vykonávala pro zahraniční subjekt bezúplatně. Stěžovatelka navíc během řízení neobjasnila, z jakého důvodu měly být dané činnosti vykonávány jako „společenská úsluha“.

[27] V podstatě jedinou stěžovatelkou konstantně tvrzenou skutečností byl samotný výkon její činnosti pro zahraniční subjekt a jeho bezúplatnost. V průběhu řízení ovšem neposkytla potřebný ucelený, specifikovaný a věrohodný obraz průběhu výkonu předmětných služeb. K otázkám správce daně o jeho konkrétním průběhu se z podstatné části nevyjadřovala. K prokázání, že jí nesvědčila daňová povinnost, stěžovatelka předložila česky psané prohlášení podepsané jednatelem zahraniční společnosti Irvinem Boncamperem. Nejvyšší správní soud s ohledem na další skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení přisvědčuje krajskému soudu i žalovanému v hodnocení daného prohlášení. Jedná se o tvrzení subjektu, jehož zájmy jsou v souladu se zájmy stěžovatelky. Prohlášení jednatele zahraniční společnosti nemohlo samo o sobě prokázat pravdivost tvrzení v něm uvedeného. K tomu lze odkázat i na rozhodnutí ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005 - 43, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že daňový řád čestné prohlášení nezná a nepovažuje jej za důkazní prostředek. Prohlášení jednatele společnosti v českém jazyce tudíž samo o sobě, bez věrohodného a uceleného řetězce dalších skutečností či dokladů vztahujících se k otázkám průběhu vykonávaného inkasa pohledávek, nemohlo být pro účely dotčeného daňového řízení dostačující. Stěžovatelka rovněž přesvědčivě nevysvětlila, proč jí byla vyplacena odměna za „některé právní úkony“ ve výši 12 000 Kč až dne 8. 1. 2006, tedy v době, kdy již probíhalo šetření správce daně.

[28] Se zřetelem ke shora uvedenému Nejvyšší správní soud uzavřel, že se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádal jak s otázkou právní, jelikož správně konstatoval existenci podmínek pro aplikaci § 44 odst. 1 daňového řádu, tak i s otázkou skutkovou, neboť s ohledem na zjištěné okolnosti konstatoval důvody a nashromáždil dostačující pomůcky pro to, aby daň z příjmů fyzických osob mohla být vyměřena. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému správnímu orgánu, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho 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 28. února 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu