



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně J. M., zastoupené JUDr. Jiřím Vodičkou, advokátem v Praze 5, Staropramenná 12, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2003, čj. FŘ-6644/11/02, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 12. 2004, čj. 11 Ca 230/2003–52,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 12. 2004, čj. 11 Ca 230/2003–52, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 7. 2003 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu, ze dne 18. 7. 2001, čj. 180553/01/006916, kterým byla žalobkyni stanovena celková daňová povinnost daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 1 216 972 Kč, přičemž dodatečně vyměřená daň činila 1 069 580 Kč.

Žalobkyně se žalobou ze dne 2. 9. 2003, podanou u Městského soudu v Praze, domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu. Svůj návrh odůvodnila tím, že finanční úřad po ní požadoval, aby doložila, jakým způsobem zdanila finanční prostředky (v celkové výši 15 000 000 Kč), zapůjčené společnosti M., s. r. o. (dále též „společnost“) a žalovaný konstatoval, že žalobkyně vložila do společnosti úsporný vklad. Finanční orgány použily zavádějící terminologii, neboť ze strany žalobkyně se jednalo o úsporný vklad zaměstnance do vnitropodnikové úložny ve smyslu § 113 zákoníku práce, ve spojení s § 8 odst. 7 a § 36 odst. 2 písm. b), bod 3 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně si prostředky do vnitropodnikové úložny uložila jako fyzická osoba - zaměstnanec společnosti. Finanční úřad zneužil údajů získaných v rámci daňové kontroly společnosti k „šikanóznímu výkonu daňové kontroly“ vůči žalobkyni, kontroluje ostatně pouze předmětnou částku 15 000 000 Kč. Finanční úřad porušil § 2 zákona ČNR č. 337/1992, o

správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád, d. ř.“) a § 47 d. ř., neboť došlo k prekluzi práva na dodatečné vyměření daně z částky vložené na úsporný vklad do vnitropodnikové úložny dne 30. 6. 1993. Většina finančních prostředků je z období před rokem 1993, a právo na dodatečné vyměření daně z nich se prekludovalo již před zahájením daňové kontroly výzvou ze dne 4. 5. 1998.

Žalobkyně vložila do úložny společnosti dne 30. 6. 1993, dne 30. 5. 1994 a dne 18. 1. 1995 úsporné vklady, vždy ve výši 5 000 000 Kč. Finanční úřad výzvou ze dne 4. 5. 1998 žádal o doložení, jak žalobkyně uvedené prostředky zdanila. Finanční úřad tak nežádal pouze o doložení zdanění předmětných finančních prostředků, ale fakticky rovněž o doložení toho, jak žalobkyně tyto prostředky nabyła. Žalobkyně považuje za nutné rozlišit původ peněz, tj. určit, z jaké činnosti finanční prostředky pocházejí. Část peněz nabyła z podnikatelské činnosti. Zákon stanoví, jaké doklady a po jakou dobu mají být uchovávány. Proto s důkazem listinami u uvedených prostředků nebyl problém. Žalobkyně však získala část prostředků nepodnikatelskou činností. U těch žádný právní předpis nestanoví občanovi povinnost uchovávat doklady o jejich příjmu, ani dobu jejich archivace. S odstupem mnoha let proto není možné prokázat, že nějaký příjem nepodléhá či nepodléhal zdanění, neboť v mnoha případech již ani není možné prokázat, jak občan finanční prostředky nabył. Finanční úřad se v některých případech spokojil s čestným prohlášením žalobkyně, v některých případech nikoliv, aniž by tento rozpor uspokojivě odůvodnil.

Městský soud svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobkyně namítá porušení § 2 d. ř., aniž by uvedla, která konkrétní zásada daňového řízení byla porušena. Podle § 36 odst. 1 věty první d. ř. je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a také zjišťovat všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Podle odstavce 3 téhož zákonného ustanovení může být vyhledávací činnost vykonávána i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se využijí až po zahájení příslušného daňového řízení. Správce daně proto nepochybil, když informace získané při daňové kontrole jednoho subjektu využil k daňové kontrole u žalobkyně.

K namítané prekluzi práva na vyměření daně z částky vložené do vnitropodnikové úložny dne 30. 6. 1993 městský soud uvedl, že povinnost podat daňové přiznání ohledně tohoto vkladu vznikla v roce 1994, daň tedy nelze doměřit po roce 1997. Žalovaný však ve svém platebním výměru dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za roky 1994 a 1995, ve vztahu k nimž by právo prekludovalo až v roce 1998, resp. 1999. Před uplynutím této lhůty žalovaný učinil výzvu k doložení zdanění „této částky“ dne 4. 5. 1998, tedy ještě ve lhůtě pro vyměření či doměření daně.

Ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. stanoví povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Podle § 31 odst. 4 d. ř. lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Daňový řád je tak založen na povinnosti daňového subjektu daň přiznat a vypočítat. Uložil-li správce daně žalobkyni povinnost doložit rozhodné skutečnosti, postupoval v souladu se zákonem a na jeho základě.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Především vytkla, že se s její zásadní námitkou vypořádal pouze citací § 31 odst. 4 a § 36 d. ř. Správce daně stěžovatelku výzvou ze dne 4. 5. 1998 požádal o prokázání, jak byly zdaněny částky (vždy ve výši 5 000 000 Kč) vložené do vnitropodnikové úložny společnosti dne 30. 6. 1993, dne 30. 5. 1994 a dne 18. 1. 1995. K tomu musí stěžovatelka nejprve určit původ peněz, tedy zjistit z jaké činnosti pocházejí, a teprve poté může prokázat, jak byl takový příjem zdaněn. Stěžovatelka tak učinila, a neměla obtíže s průkazem nabytí peněz z podnikatelské činnosti, neboť platné předpisy stanoví podnikatelům, jaké doklady a po jakou dobu mají archivovat. Obdobná situace je v případech, kdy zákon stanoví obligatorní písemnou formu určitého úkonu, z něhož vzniká příjem peněz, a případně rovněž záznam údajů ve zvláštní evidenci nebo archivaci listin. Tak je tomu např. u prodeje nemovitosti. Správce daně však po stěžovatelce žádal, aby prokázala zdanění peněz, jejichž drtivou většinu nabyla před rokem 1993, a u nichž neměla povinnost uchovávat listiny o jejich nabytí. Sporné příjmy stěžovatelky pocházejí z prodeje sbírky obrazů, mincí, šperků a starožitností, kterou prodala v letech 1987 – 1992; z nájemného z jejího domu v letech 1991 – 1992; z úroku z depozitních certifikátů nakupovaných a prodávaných v letech 1990 – 1994; z prodeje (směny) tuzexových korun v roce 1988; z prodeje automobilu v roce 1990 a z prodeje rodinného domku v roce 1987.

Rovněž byla porušena časová hranice pro doměření daně, stanovená v § 47 d. ř. Měla-li tedy stěžovatelka příjem např. z úroků z nakoupených a prodaných depozitních certifikátů v letech 1990 – 1994, vznikla daňová povinnost vždy v průběhu běžného roku, aniž by stěžovatelka měla povinnost podat daňové přiznání či hlášení, neboť se jednalo o srážkovou daň vypočítávanou, sráženou a odváděnou bankou. Úkon správce daně „směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení“ byl učiněn až 4. 5. 1998, a daň s výjimkou úroků získaných po 31. 12. 1994 již nelze dodatečně doměřit. Zásadní podmínkou kladenou na správce daně je, aby podle § 2 odst. 1 d. ř. jednal v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. V případě právních úkonů, z nichž měla stěžovatelka příjem, a pro které zákon neukládá písemnou formu, ji nelze trestat pro nedoložení původu peněz. Zejména v nepodnikatelské oblasti proto nemůže správce daně odmítnout jako důkazní prostředek čestné prohlášení, samozřejmě se všemi důsledky, ukázala-li by se tam uvedená tvrzení jako nepravdivá. Stěžovatelka předala správci daně čestné prohlášení o obchodování s depozitními certifikáty a úroky z těchto obchodů (stěžovatelka čestné prohlášení doplnila o potvrzení Č1, a. s., a Č2, a. s.) a čestné prohlášení o směně tuzexových korun na koruny (doplněné potvrzením Ž., a. s.). Stěžovatelka rovněž měla správcem daně uznány zdaněné příjmy z prodeje domu, automobilů a sbírky uměleckých předmětů, z nichž také depozitní certifikáty pořizovala, a bylo tedy uznáno, že měla finanční prostředky na pořízení depozitních certifikátů. Soud tyto důkazy nevzal v úvahu, ani je nijak nezhodnotil.

Finanční úřad, stejně jako žalovaný, porušili rovněž § 2 a § 47 d. ř., a článek 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“). Posouzení zmíněných právních otázek se vyhnul i soud, který nevzal v úvahu ani vadu řízení namítanou již ve správním řízení, a spočívající v podaných důkazech osvědčujících příjem peněz nabytých jako úroky z depozitních certifikátů a jejich zdanění, a o původu a zdanění peněz použitých na jejich nákup.

Žalovaný proti tomu ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelce nebyla stanovena dodatečná daňová povinnost za rok 1995 (žalovaný měl zřejmě na mysli rok 1994) proto,

že porušila zákonnou povinnost ponechat si či vyžádat si nějakou listinu o svých příjmech, ale proto, že v daňovém řízení neunesla svoji důkazní povinnost. Stěžovatelka ani na výzvu správce daně předloženými důkazními prostředky neprokázala, že peněžní prostředky, které vložila ve formě vkladu do vnitropodnikové úložny, byly zdaněny, či od daně osvobozeny, nebo nebyly předmětem daně. Správce daně mohl v souladu s ustanovením § 36 d. ř. zahájit se stěžovatelkou daňové řízení i na základě daňového řízení vedeného se společností. Důkazní břemeno daňového subjektu pak vyplývá z ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. Stěžovatelce v daňovém řízení nebylo odepřeno právo prokazovat, což mohla v souladu s § 31 odst. 4 d. ř. činit jakýmkoliv důkazními prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

K namítanému porušení § 47 d. ř. žalovaný sdělil, že výzvou ze dne 4. 5. 1998, vydanou podle § 16 d. ř., došlo podle § 47 odst. 2 d. ř. k obnovení běhu lhůty pro vyměření daně. Dodatečný platební výměr, kterým správce daně stěžovatelce sdělil dodatečné stanovení daňové povinnosti za rok 1995 (žalovaný měl zřejmě na mysli rok 1994 a nikoliv platební výměr č. 182063/01/006916, jak uvádí, nýbrž č. 180553/01/006916), byl vydán ve lhůtách v souladu s § 47 d. ř. Doměření daně z příjmů podléhalo pouze zjištění vztahující se k roku 1994 a 1995, nikoliv k roku 1993.

K tvrzenému porušení § 2 odst. 1 d. ř. a článku 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod žalovaný uvedl, že z ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. vyplývá důkazní břemeno daňového subjektu. Jestliže obecně právní předpisy dávají daňovým subjektům možnost uzavírat ekonomické transakce bez zhotovení písemného dokladu, je na daňových subjektech, zda této možnosti využijí, či nikoliv. V daňovém řízení však leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, a je tedy na něm, jaké důkazní prostředky k prokázání skutečností, které uvede ve svém daňovém přiznání či ke kterým bude správcem daně vyzván, si opatří, a za tímto účelem správci daně předloží. Stěžovatelka ani na výzvu správce daně neprokázala, že prostředky, které dle jejího tvrzení pocházely z transakcí s cennými papíry či tuzexovým kontem, a které byly vloženy jako vklady do vnitropodnikové úložny společnosti, byly zdaněny, nebyly předmětem daně, či byly od daně osvobozeny.

Kasační stížnost je důvodná. Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

V posuzované věci je klíčovou otázkou interpretace § 31 odst. 9 d. ř., tj. otázka rozsahu důkazního břemene stěžovatelky, a § 47 d. ř., tj. otázka případné prekluze práva vyměřit či doměřit daň. Nejvyšší správní soud, především odkazuje k ústavně konformnímu výkladu a aplikaci citovaných ustanovení Ústavního soudu (zejména k § 31 odst. 9 d. ř.), v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (Sb. n. u. ÚS, sv. č. 37, nález č. 113, str. 463, příp. www.judikatura.cz), ze kterého rovněž v posuzované věci vycházel.

Ústavní soud se v obecné, normativní podobě zabýval ustanovením § 31 odst. 9 d. ř. i dříve (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.), přičemž dospěl k závěru, že toto ustanovení samo o sobě není v rozporu s ústavním pořádkem, konkrétně s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud tehdy uvedl, že daňové řízení je v českém právním řádu obdobně jako v jiných státech založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit (tedy břemeno důkazní). Ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. však nelze vykládat izolovaně; vymezuje pouze subjekt, který nese důkazní břemeno,

teprve § 43 d. ř. upravuje rozsah tohoto důkazního břemene. Ústavní soud proto uzavřel, že § 31 odst. 9 d. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tento subjekt sám tvrdí.

Úprava důkazního břemene obsažená v daňovém řádu představuje v oblasti veřejného práva průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. Takovým zájmem je např. zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován článkem 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovit toliko na základě zákona. Citovaný článek tedy omezení vlastnického práva jednotlivce připouští, ale pouze za účelem stanovení a výběru daně a poplatku. Podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků přitom není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace zákonných ustanovení, která stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti by se tak státní moc dopustila nejen uložením povinnosti zcela *extra legem*, ale i interpretací a aplikací relevantních zákonných ustanovení způsobem vybočujícím ze zákonného podkladu pro stanovení daňové povinnosti.

Tato hmotněprávní garance vážící se k ochraně vlastnického práva má v daném případě také odraz procedurální, a to v článku 2 odst. 2 Listiny. Ústavní kaucele obsažené v citovaném článku odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Jedná se o generální klauzuli, která reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby (náleží Ústavního soudu ze dne 13. 4. 2004, sp. zn. I. ÚS 43/04, Sb. n. u. ÚS, sv. č. 33, náleží č. 54, str. 55, příp. www.judikatura.cz). Ústavní soud již také (mj. v souvislosti s daňovým řízením) judikoval, že do této oblasti spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru povinnost způsobem předvídaným článkem 4 odst. 1 Listiny. Ustanovení článku 4 odst. 1 Listiny doplňuje čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje jeho dopad na individuální osoby (náleží Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, Sb. n. u. ÚS, sv. č. 28, náleží č. 143, str. 271, příp. www.judikatura.cz).

Jinými slovy, státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem. Přitom i toto ustanovení, podobně jako shora vyložené ustanovení článku 11 odst. 5 Listiny, je třeba vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonnou pravomoc, a to jakýmkoliv způsobem, nýbrž je rovněž třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v posuzované věci autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též tzv. informační autonomie jednotlivce.

V oblasti správy daní a poplatků je třeba jinak posuzovat postavení podnikající osoby, která má navíc zvláštním zákonem stanovenou specifickou povinnost uchovávat informace o své hospodářské činnosti, jiné bude postavení osoby nepodnikající, které zákon neukládá povinnost uchovávat doklady o svých ekonomických aktivitách. Rozsah autonomie jednotlivce se v takových případech liší: podnikatel je více omezen.

Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, jak již uvedeno shora, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.

Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 d. ř., který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat (u)nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřipustným vybočením (excesem) správce daně, které rovněž představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení článku 2 odst. 2 a článku 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.

Jak z obsahu správního spisu vyplývá, stěžovatelka vložila dne 30. 6. 1993 do vnitropodnikové úložny u společnosti částku 5 000 000 Kč, stejnou částku pak vložila dne 30. 5. 1994 a dne 18. 1. 1995. Na základě kontroly provedené u společnosti byly předány podklady provedené kontroly správci daně stěžovatelky, který ji výzvou ze dne 4. 5. 1998, doručenou stěžovatelce dne 12. 5. 1998, vyzval k doložení, jakým způsobem byly zmíněné částky zdaněny. Výzvu lze považovat za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 d. ř., a v souladu s prekluzivní lhůtou stanovenou ustanovením § 47 odst. 1 d. ř. lze konstatovat, že daň bylo možno vyměřit, či doměřit pouze z příjmu, u kterého vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení do 31. 12. 1995 a v následujících letech, tj. obecně u příjmu získaného ve zdaňovacím období roku 1994 a později. Je proto zjevné, že daň nemohla být s ohledem na uplynutí lhůty doměřena z částky vložené stěžovatelkou dne 30. 6. 1993.

V posuzované věci lze ovšem i tak považovat postup správce daně za shora uvedený případ nepřipustného rozšíření důkazního břemene. Správce daně vázal svou výzvu k částkám vloženým stěžovatelkou do úložny společnosti v letech 1993 – 1995, ale ze skutečnosti, že stěžovatelka v uvedených letech finančními prostředky disponovala, nelze dovozovat, že pouze v těchto letech předmětné částky tvořily její příjem. Nelze samozřejmě vyloučit, že např. v prvních osmnácti dnech roku 1995 měla stěžovatelka příjem 5 000 000 Kč, tento závěr však nelze dovodit pouze ze skutečnosti, že uvedenou částkou v daném okamžiku disponovala. V tomto směru proto není závěr žalovaného nijak podložený.

Stěžovatelka navíc argumentovala, že podstatná část finančních prostředků byla získána před rozhodnou dobou, a prostředky byly tvořeny řadou dílčích příjmů, které nesouvisely s její daňovou povinností v letech 1993 - 1995, kdy je vkládala. Pokud výzva

správce daně směřovala k tomu, aby stěžovatelka prokazovala strukturu svých příjmů tak, aby z ní vyplývalo, že byla v letech 1993 - 1995 schopna ze svého majetku vydat předmětné finanční částky, je třeba uvést, že právě takový rozsah důkazního břemene je jeho nepřipustnou extenzí, porušující autonomní prostor jednotlivce.

Důkazní břemeno je tedy omezeno jak věcně, tak i časově. Správce daně proto nemohl požadovat obecný průkaz majetkových poměrů tak, aby bylo možné rekonstruovat skutečnost, zda v příslušných letech vůbec disponovala příslušnou výší majetku, která by jí umožnila vynaložit zmíněné prostředky. To proto, že takové majetkové poměry se bezprostředně neváží k daňové povinnosti v rozhodných letech, ani případně k daňové povinnosti ve vztahu k době, kdy by případně ještě byly otevřeny lhůty k vyměření či doměření daně. Jinými slovy, je nepřipustné po stěžovatelce požadovat prokazování jejích majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec jejích daňových povinností, resp. stěžovatelka nebyla povinna v takovém rozsahu vůbec nést důkazní břemeno.

Správce daně stanovením takové povinnosti fakticky konstruoval povinnost stěžovatelky k obecnému prokazování jejích majetkových poměrů a zdrojů jejího majetku, tedy fakticky k majetkovému přiznání. Taková povinnost se ocitá mimo rámec daňového řádu. Jestliže správce daně následně doměřil daň, vycházející z toho, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, přičemž za základ takto stanovené daně považoval část jejího majetku, porušil i článek 11 odst. 5 Listiny, a tedy nepřipustně odňal stěžovatelce její vlastnické právo, které požívá ochrany podle článku 11 odst. 1 Listiny.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v řízení před správním orgánem byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a městský soud měl pro takové vady řízení napadené rozhodnutí zrušit.

Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Současně rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu