

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobkyně: **L. J. X.**, zastoupené JUDr. Jiřím Stránským, advokátem, se sídlem Jandova 8, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2004, č. j. FŘ-10229/11/04, o daň z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2006, č. j. 8 Ca 82/2005 - 39,

t a k t o :

Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.

O d ů v o d ň ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze. Městský soud tímto rozsudkem ze dne 30. 5. 2006 zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2004, č. j. FŘ-10229/11/04. Žalovaný tímto rozhodnutím změnil k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20. 1. 2003, č. 1030000076, na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001; na základě uvedeného rozhodnutí žalovaného byl žalobkyni stanoven základ daně ve výši 546 890 Kč a vyměřena daňová povinnost ve výši 123 252 Kč.

V dané věci správce daně na základě zjištění podle § 36 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), vyzval stěžovatelku dne 18. 12. 2002 k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Správce daně v této výzvě stěžovatelku upozornil mimo jiné na § 44 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je správce daně v případě, že nebylo podáno daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně, oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Stěžovatelka ani po této výzvě správce daně daňové přiznání nepodala, a proto v jejím případě přistoupil správce daně podle citovaného ustanovení daňového řádu ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek. Dne 24. 3. 2003 pak stěžovatelka podala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, v němž přiznala celkové příjmy za rok 2001 ve výši 60 000 Kč, uvedla základ daně ve výši 14 400 Kč a daň ve výši 2160 Kč. V odvolání proti rozhodnutí správce daně pak stěžovatelka argumentovala zejména tím, že správce daně zahrnul do daňového základu též finanční prostředky, které se po určitou dobu nacházely na jejích účtech, které však nebyly jejím příjmem a do daňového základu neměly patřit. Jak dále stěžovatelka dodala, uvedené finanční prostředky

převzala v roce 1998 v hotovosti od své sestry, od té přitom měla pokyn použít peníze na nějakou výhodnou investici nebo odeslat na účet, který jí sestra sdělí telefonicky.

Městský soud v Praze v napadeném rozsudku dospěl i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu [rozsudek ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68 (č. 610/2005 Sb. NSS)] zejména k závěru, že pokud správce daně postupuje podle § 44 odst. 1 daňového řádu tak, že základ daně a daň vyměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost a ani na výzvu správce daně nepodá ve stanovené lhůtě daňové přiznání. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou tak v tomto případě jiné, než pokud má být tímto náhradním způsobem stanovena daňová povinnost podle § 31 odst. 5 daňového řádu, kdy mohou být užity pomůcky až tehdy, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem. Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu spočívající v podání daňového přiznání zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň pomocí pomůcek, je zákonným důvodem pro jeho užití doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, nepodání daňového přiznání ani po této výzvě a také existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Městský soud v projednávaném případě uzavřel, že byly dány podmínky pro shora uvedený postup pro stanovení základu daně podle pomůcek.

V kasační stížnosti stěžovatelka namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „soudní řád správní“, „s. ř. s.“)], namítá dále vady řízení, které spočívaly v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech nebo s nimi byla v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, přičemž tato nepřezkoumatelnost spočívá v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Stěžovatelka má za to, že žalovaný, stejně tak jako městský soud, posuzoval pouze tu skutečnost, zda byly dány podmínky pro to, aby byla daň stanovena podle pomůcek; právě tyto podmínky ovšem dány nebyly a městský soud při svém rozhodování převzal nesprávné procesní a právní závěry správce daně. Zdůrazňuje dále, že správce daně nesprávně zahrnul do daňového základu finanční prostředky, které se po určitou dobu nacházely na jejích účtech, ovšem nebyly jejím příjmem. Pokud žalovaný vzal ve svém rozhodnutí některé věci za neprokázané, plyne z toho, že ve věci bylo vedeno dokazování. Stěžovatelka připomíná, že ji správce daně vyzval mimo jiné k tomu, aby doplnila své odvolání k prokázání, že finanční prostředky, které se nacházely na jejím účtu, byly řádně zdaněny. Žalovaný s navrženými důkazy polemizoval, z čehož jednoznačně plyne, že v řízení bylo prováděno dokazování. V daňovém řízení lze postupovat cestou dokazování nebo podle pomůcek; hybridní postup, který použil žalovaný v napadeném rozhodnutí, zákon nepřipouští. Stěžovatelka uzavírá, že z jednání správce daně je zcela zřejmé, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly v její věci splněny, neboť správce daně neměl k dispozici dostatek podkladů pro závěr o tom, že stěžovatelce svědčí daňová povinnost, proto začal provádět dokazování. Ze shora uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Při předběžné poradě v dané věci rozhodující první senát zjistil odlišnost právního názoru vysloveného v rozsudku sedmého senátu ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 93/2004 - 74 (www.nssoud.cz), od názoru prvního senátu vysloveného v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. 1 Afs 62/2004 (č. 610/2005 Sb. NSS). Podstata sporu byla v obou případech totožná. Daňový subjekt nepodal daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně, který potom vyměřil daň za příslušné zdaňovací období za užití pomůcek postupem podle § 44 daňového řádu.

První senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ve věci sp. zn. 1 Afs 62/2004 zdůraznil a shrnul podmínky pro stanovení daně tímto postupem v širším rozsahu, než učinil sedmý senát. V odůvodnění svého rozhodnutí mimo jiné uvedl, že „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).“ Ve zmíněném rozsudku soud řešil proceduru užití § 31 daňového řádu pro případ, kdy daňový subjekt nepodal přiznání ani k výzvě správce daně; dospěl zde k závěru, že v takovém případě nenastupuje režim § 31 daňového řádu, tedy že stanovení daně pomůckami nemusí předcházet postup podle § 31 odst. 1 – odst. 4 daňového řádu (dokazování), a správce daně tak může přistoupit (po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k podání přiznání) k jejímu stanovení za užití pomůcek. První senát však v této souvislosti učinil i úvahu o rozsahu podmínek, za nichž ke stanovení daně pomůckami může správce daně přikročit. V odůvodnění přitom uvedl, že „není-li podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr oprávnění 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 podle § 16 daňového řádu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru které z oprávnění užije, je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit. (...) Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu, spočívající v podání daňového přiznání, zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň pomocí pomůcek, je zákonným důvodem pro jeho užití doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a nepodání daňového přiznání ani po této výzvě a existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je dále i aplikace § 46 daňového řádu, ukládající správci daně povinnost přiblídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jim nebyly za řízení uplatněny.“ Oproti tomu sedmý senát zaujal ve svém rozhodnutí ze dne 8. 4. 2005, sp. zn. 7 Afs 93/2004 (www.nssoud.cz), právní názor, že „z ustanovení § 44 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb., jednoznačně vyplývá, že marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně jsou splněny zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek. Proto daňové přiznání podané po uplynutí této lhůty nemůže vyvolat žádná právní účinky.“

Předkládající senát se po předběžném projednání kasační stížnosti přiklání k výše uvedenému právnímu názoru prvního senátu, tedy že nepostačuje pouhá skutečnost nepodání přiznání a marné uplynutí lhůty stanovené výzvou správce daně k jeho podání, ale musí být splněn další předpoklad, a to existence dostateku podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu „nějaká“ daňová povinnost svědčí. Kdyby tomu tak totiž nebylo a správce daně by neměl dostatek podkladů pro takový závěr, daň by nebylo možno stanovit dostatečně spolehlivě, což je jedním z atributů stanovení daně pomůckami. Jestliže by nastala situace, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání ani k výzvě správce daně a správce daně by nedisponoval dostatkem podkladů pro závěr, že subjektu svědčí „alespoň nějaká“ daňová povinnost, jíž by bylo možno stanovit dostatečně spolehlivě za užití pomůcek, pak by byl správce daně nucen aplikovat fikci vykázání daňové povinnosti ve výši nula (§ 44 odst. 1 daňového řádu) a případně postupovat klasickým způsobem, tedy spokojit s vykázáním daně ve výši nula, nebo zahájit daňovou kontrolu za užití všech institutů, které jsou s ní spojeny (tedy i dokazování a následný postup v režimu § 31 téhož zákona).

První senát tedy předložil rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. k posouzení, který z uvedených právních názorů má být aplikován v projednávané věci, neboť sám nebyl

bez dalšího oprávněn zaujmout odlišný právní názor odchylovající se od dosavadní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát nejprve považoval za nezbytné postavit najisto, zda v dané věci skutečně existuje odlišnost právních názorů, jak ji popsal první senát. Vyšel v této souvislosti zejména z textu ustanovení § 17 s. ř. s., ze kterého se podává, že dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Úkolem rozšířeného senátu je zejména sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu, rozšířený senát je dle shora citovaného ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. oprávněn rozhodovat zejména tam, kde mu byla věc postoupena senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného. V projednávané věci rozšířený senát v první řadě shledal, že se oba shora vyslovené právní názory zabývají aplikací ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu, tedy posouzením oprávnění správce daně zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebylo-li daňové přiznání podáno včas, a to ani po výzvě správce daně. V tomto ohledu předmětná rozhodnutí vycházejí ze stejného právního základu. Jak ovšem vyplývá z právního názoru vysloveného v rozhodnutí sedmého senátu ve věci sp. zn. 7 Afs 93/2004, zabýval se v uvedené věci sedmý senát toliko otázkou, kdy lze aplikovat postup podle § 44 odst. 1 daňového řádu („*z ustanovení § 44 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb., jednoznačně vyplývá, že marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně jsou splněny zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek.*“). První senát se naproti tomu v odůvodnění svého rozhodnutí ve věci sp. zn. 1 Afs 62/2004 již vyjadřoval i k dalším podmínkám, které s užitím ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu souvisí, konkrétně hodnotil existenci dostatku podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit („*... ve výběru které z oprávnění užije, je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit.*“); hodnotil tedy již konkrétně i další podmínky použití pomůcek coby podkladů pro zjištění výše daňové povinnosti. V tomto ohledu je proto možné uzavřít, že právní východiska v případě obou uvedených rozhodnutí jsou odlišná.

Jak tedy lze dovodit ze shora uvedeného, 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. Je proto třeba opětovně zdůraznit, že rozšířený senát mezi uvedenými právními názory neshledal odlišnost, kterou je rozhodovací činnost rozšířeného senátu podle soudního řádu správního podmíněna. V této souvislosti je pak třeba připomenout, že rozšířenému senátu nepřísluší v této fázi řízení jakýmkoliv způsobem hodnotit správnost názoru, který ve svém shora blíže označeném rozhodnutí, stejně tak jako v rámci postoupení věci rozšířenému senátu, první senát vyslovil. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v této souvislosti pouze připomíná, jak již také konstatoval ve svém rozhodnutí ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86 (www.nssoud.cz), že „*úkolem rozšířeného senátu je sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu a je dle § 17 odst. 1 s. ř. s. oprávněn rozhodovat tam, kde mu byla věc postoupena senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného. Postoupit rozšířenému senátu lze jak celou právní věc k rozhodnutí, tak i některou z jednotlivých sporných otázek. Rozšířený senát však neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů.*“ Shora uvedený právní názor je přitom možno aplikovat i na projednávanou věc, neboť ve světle výše uvedeného

je nepochybné, že i v projednávané věci by se jednalo o řešení abstraktní právní otázky bez konkrétního rozporu v právním názoru, což rozšířenému senátu nepřísluší.

Rozšířený senát tedy v tomto usnesení neposuzoval správnost právního názoru prvního senátu, jak jej tento senát vyjádřil v usnesení, kterým věc postoupil rozšířenému senátu, ale zabýval se pouze zjištěním, zda v dané věci spor mezi uvedenými právními názory existuje či nikoliv. Vzhledem k tomu, že rozšířený senát v souladu se shora uvedenou argumentací neshledal odlišnost v právních názorech v daných rozhodnutích prvního a sedmého senátu, věc vrátil s tímto závěrem k dalšímu projednání a rozhodnutí senátu prvnímu.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. prosince 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu