

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **W. C. S.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem Praha 9, Jandova 8, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2004, č. j. 11 Ca 132/2003 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2003, č. j. FŘ-2987/11/03, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 26. 2. 2002 pod č. j. 13309/02/009913/0938, kterým mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2000 ve výši 116 908 Kč.

Městský soud v napadeném rozsudku vyšel z názoru, že pokud žalobce neprokázal k výzvě správce daně, že finanční prostředky vložené na jeho účet a nepromítnuté do daňového přiznání byly zdaněny, od daně osvobozeny, nebo že dani nepodléhaly, nesplnil svou důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád) a správce daně v souladu s ust. § 44 odst. 2 daňového řádu stanovil daň.

Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil žádné doklady, bylo zákonné užití pomůcek správcem daně i postup žalovaného podle § 50 odst. 5 daňového řádu v odvolacím řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., a to nesprávné posouzení právní otázky soudem, nedostatek opory rozhodnutí žalovaného ve spise, a nakonec i nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů. Konkrétně má stěžovatel za to, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a že soud převzal nesprávné procesní i právní závěry žalovaného. Správní spis obsahoval stěžovatelovo odvolání proti zajišťovacímu příkazu Finančního úřadu pro Prahu 9 č. j. 239288/01/009942/6734 doručené správci daně dne 28. 12. 2001, v němž vysvětloval původ finančních prostředků a jednoznačně deklaroval, že se o jeho prostředky nejednalo. Současně navrhl, aby byl předvolán k podání vysvětlení a k předložení dokladů. Výzva správce daně ze dne 14. 12. 2001 byla nejasná a nekonkrétní, byla mu doručena dne 21. 12. 2001, a tudíž skutečnosti uvedené v odvolání proti zajišťovacímu příkazu mohly být považovány za vyžádané vysvětlení podané ve stanovené lhůtě. Je zákonnou povinností správce daně postupovat v součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně byl za takové situace povinen hodnotit jeho tvrzení a neměl důvod postupovat podle pomůcek. Pro stanovení daně podle pomůcek musí být naplněny dva předpoklady (nesplnění povinností daňovým subjektem a nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním), a to současně. Stěžovatel na výzvu reagoval, navrhl předložení důkazů, a při respektování povinnosti součinnosti bylo možno stanovit daň dokazováním. Závěr soudu o naplnění podmínek § 44 odst. 2 daňového řádu proto není správný. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odvolání proti zajišťovacímu řízení skutečně správce daně obdržel, ovšem bylo jako takové odvolání jednak výslovně označeno, jednak jím i bylo podle svého obsahu. Správce daně nebyl oprávněn o své vůli toto podání posuzovat jinak, navíc v průběhu vyměřovacího ani odvolacího řízení stěžovatel tuto skutečnost nenamítal. Výzva k prokázání skutečností byla dostatečně konkrétní a splněna nebyla. Postup podle § 44 odst. 2 daňového řádu byl zcela v souladu se zákonem. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

K námitkám nesprávného právního posouzení správní spis obsahuje výzvu Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 28. 11. 2001 k podání daňového přiznání, daňové přiznání stěžovatele k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2000 podané dne 12. 12. 2001, složky výpisů z bankovních účtů stěžovatele u K. a Č. za roky 1998 - 2000 a výpis z obchodního rejstříku obchodní firmy G. s. r. o., z něhož je patrné, že stěžovatel je jednatelem této firmy. Finanční úřad výzvou ze dne 14. 12. 2001, č. j. 246411/01/009913/0938 vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2000 - konkrétně, aby doložil potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a funkčních požitcích a prokázal, zda obdržené finanční prostředky na účtech u Č. a K. byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, popř., že nepodléhaly dani či byly od daně osvobozeny. V případě, že prostředky byly získány v zahraničí a převedeny do ČR, jakým způsobem byl převod proveden, a to doložením převodů či dokladem o jiném způsobu převedení. Ve výzvě bylo uvedeno, že k těmto pochybnostem se lze vyjádřit písemně nebo

ústně u správce daně do 15 dnů od jejího doručení. Výzva byla doručena daňovému subjektu dne 21. 12. 2001. Téhož dne je datováno odvolání daňového subjektu podané proti zajišťovacímu příkazu (správci daně doručeno dne 28. 12. 2001), v němž je proti výslovně označenému příkazu namítáno, že finanční prostředky soustředěné na jeho účtech v období let 1998 - 2001 nebyly jeho, ale patřily čínské společnosti G. (F.) F. Co. Ltd. se sídlem Č., F., P., která prodávala své výrobky zejména na Slovensku a v Maďarsku, a on byl pověřen k zajištění těchto prostředků a k jejich vymožení od kupujících. To může správci daně dokázat listinnými důkazy a dostavit se k podání vysvětlení. Dne 10. 1. 2002 pak byla správci daně osobně doručena žádost daňového subjektu o prodloužení lhůty k odstranění pochybností do 25. 2. 2002 s odůvodněním, že potřebuje obstarat doklady od různých subjektů ze zahraničí. Rozhodnutím ze dne 30. 1. 2002 nebylo žádosti o prodloužení lhůty vyhověno z důvodů, že byla podána po jejím uplynutí. Dne 26. 2. 2001 byl správcem daně vydán platební výměr. V odvolání proti němu daňový subjekt namítl, že platební výměr byl podán na základě neúplných zjištění. Uvedl (a to rozporně s údaji uvedenými v odvolání proti zajišťovacímu příkazu), že peníze na jeho účtu nepocházely z aktivit podléhajících zdanění, šlo o peněžní prostředky získané půjčkou od společnosti G. s. r. o., které v témže roce postupně vrátil. K tomu poukázal na výdajové doklady společnosti G. s. r. o. a na své doklady. K odvolání připojil úředně přeložené notářské zápisy ze dne 6. 1. a 10. 1. 2002; podle prvého z nich je pan G. G. oprávněn k přebírání plateb od odběratelů. Druhý z nich obsahuje prohlášení G. G. m.j. o částkách, u nichž v r. 1998 a r. 1999 pověřil pana S. W., aby přes svůj soukromý účet částku poukázal na účet společnosti G. (F.) F. Co. Ltd. Připojeny dále byly kopie osmi výdajových dokladů společnosti G. s. r. o. Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností nereagoval, žádost o prodloužení lhůty podal opožděně a platební výměr byl vydán podle pomůcek. Za takové situace, žalovaný pouze zkoumal splnění podmínek ke stanovení daně podle pomůcek a dospěl k závěru, že splněny byly. V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel namítl, že správce daně chybně do jeho příjmu zahrnul prostředky, které do něj nepatřily, konkrétně se jednalo o půjčky poskytnuté mu dne 24. 11. 1999, 20. 3. 2000, 30. 10. 2000, 19. 11. 2000, 26. 11. 2000, které postupně splácel, a to dne 25. 3. 2000, 6. 12. 2000 a 15. 12. 2000 (částka půjček 420 000 byla splacena v plné výši); soud žalobu zamítl.

Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností nereagoval, žádost o prodloužení lhůty podal opožděně, a že platební výměr byl vydán podle pomůcek. Za takové situace žalovaný pouze zkoumal splnění podmínek ke stanovení daně podle pomůcek a dospěl k závěru, že splněny byly. V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel namítl, že správce daně chybně do jeho příjmu zahrnul prostředky, které do něj nepatřily, konkrétně se jednalo o půjčky poskytnuté mu dne 24. 11. 1999, 20. 3. 2000, 30. 10. 2000, 19. 11. 2000, 26. 11. 2000, které postupně splácel, a to dne 25. 3. 2000, 6. 12. 2000 a 15. 12. 2000 (částka půjček 420 000 byla splacena v plné výši); soud žalobu zamítl.

Při posouzení námitky nesprávného právního posouzení vycházel soud z ust. § 43 odst. 1 daňového řádu podle něhož při pochybnostech o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k vyjádření a k doplnění neúplných výdajů, vysvětlení nejasností, opravě nepravdivých údajů či prokázání pravdivosti tvrzených údajů. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy správce daně zjistil, že v r. 2000 stěžovatel obdržel na svůj běžný a termínovaný účet prostředky, které nezmínil ve svém daňovém přiznání. Výzva tuto informaci, a tedy důvod výzvy, uvedla dostatečně konkrétně, stejně tak jako dostatečně konkrétní byla

v tom, co od daňového subjektu správce daně požaduje. Výzva stanovila lhůtu ke splnění 15 dnů ode dne doručení - to je v souladu s ust. § 43 odst. 2 daňového řádu. Tvrzení, že stěžovatel na výzvu řádně reagoval, ovšem není oprávněn Nejvyšší správní soud věcně zkoumat. Jde totiž o námitku v řízení před městským soudem neuplatněnou a z ničeho nevyplývá, že by cokoli stěžovateli bránilo jejímu uplatnění. Tvrdí-li stěžovatel, že na výzvu řádně vlastním podáním reagoval, byl si toho jistě vědom; přesto tuto skutečnost nezmínil ani v odvolání proti platebnímu výměru, ani (a to je z hlediska přípustnosti kasační námitky rozhodné) v žalobě, v níž pouze tvrdil, že nebyly splněny podmínky pro výpočet daně, odvolací orgán se nezabýval důkazy navrženými v odvolání a že sporné částky byly mezi jeho příjmy zařazeny neoprávněně. Námitka, že stěžovatel na výzvu řádně reagoval, je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Ust. § 44 daňového řádu upravující stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání (odst. 1) stanoví obdobný postup i v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nebo hlášení nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil. Cituje-li stěžovatel v kasační stížnosti podmínky, za nichž lze daň stanovit dokazování, evidentně vychází z ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. V daném případě však pro užití pomůcek platí citované ust. § 44 odst. 2 daňového řádu (k rozdílům podmínek lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68 týkající se užití postupu podle pomůcek podle § 44 odst. 1 daňového řádu). V daném případě zjištění správce daně nasvědčovalo neúplnosti a nesprávnosti podaného daňového přiznání a daňový subjekt k výzvě ve stanovené lhůtě toto zjištění nevyvrátil ani vady neodstranil. Postup při stanovení daně podle pomůcek byl proto důvodný. Právní otázka byla soudem posouzena v souladu se zákonem a kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) není důvodná.

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spise, a tedy že je dán důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a soud měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené správní rozhodnutí zrušit. Správní spis obsahuje daňové přiznání, doklady o prostředcích na účtech stěžovatele v rozhodném období a výzvu k odstranění vad. V žalobě, jejímž rozsahem byl městský soud podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán, stěžovatel namítal nikoliv vyhovění výzvě, ale opomenutí důkazů navržených v odvolání žalovaným v odvolacím řízení. Nutno ovšem vycházet z toho, že daň byla stanovena podle pomůcek a tím je limitován i rozsah přezkumu. Podle § 50 odst. 5 daňového řádu byl žalovaný oprávněn zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně; shledá-li odvolací orgán, že zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. Z takto vymezeného rozsahu přezkumu v odvolacím řízení vyplývá, že předmětem přezkumu a tím i případného dokazování již nemůže být samotná vlastní výše základu daně a daň, přezkum a případné dokazování se může týkat již jen zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Stěžovatel v odvolání podaném proti platebnímu výměru vůbec nezmínil, že nebyly splněny podmínky pro užití pomůcek, nenamítal, že na výzvu včas reagoval a že správci daně doložil správnost a úplnost svého daňového přiznání. Soud, který k žalobě zkoumá rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) pak rovněž může zkoumat pouze skutečnosti týkající se naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. To soud učinil a nebyl oprávněn zabývat se věcnými tvrzeními či hodnocením důkazů předložených v odvolacím či soudním řízení, pokud nebyly se netýkaly podmínek postupu při stanovení daně podle pomůcek. Ani tento kasační důvod není dán.

Nakonec stěžovatel poukazuje na nedostatečné odůvodnění napadeného rozsudku, v němž spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Toto ustanovení považuje za nepřezkoumatelné mj. rozhodnutí, která nemá dostatek důvodů. Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je však třeba rozumět nedostatek důvodů, o které se rozhodnutí opírá, nikoliv pouhé tvrzení o nedostatcích odůvodnění, navíc nepříliš konkretizovaných - z obsahu kasační stížnosti lze soudit, že nepřezkoumatelnost a nedostatek důvodů spatřuje stěžovatel v tom, že nebyly hodnoceny věcné podmínky stanovení daně soudem a že se soud nezabýval tím, že toto hodnocení neprovedl ani žalovaný. Je třeba opětovně připomenout, že daň byla stanovena podle pomůcek, a tím jsou dány meze jak odvolacího tak i soudního přezkumu. Nemohl-li se žalovaný věcnou argumentací odvolání zabývat, pak soud může hodnotit jen to, zda byly splněny podmínky pro postup podle pomůcek, a pokud je shledá naplněnými, nemůže ani vytýkat žalovanému nedostatek hodnocení důkazů předložených v odvolacím řízení a ani sám nemůže toto hodnocení provádět a činit z něho závěry. Soud se v napadeném rozsudku vypořádal se všemi žalobními námitkami, s nimiž byl povinen a oprávněn se vypořádat. Důvody v rozsudku uvedené jsou dostatečné, srozumitelné a jsou oporou výroku rozsudku.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není dán žádný z tvrzených kasačních důvodů, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 14. prosince 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu