

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a Mgr. Jana Passera v právní věci **žalobkyně C. J. L.**, zastoupené JUDr. Ing. Pavlem Novákem, PhD., advokátem se sídlem Komunardů 36, 170 00 Praha 7, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2003, č. j. FŘ-650/11/03, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2005, č. j. 10 Ca 92/2003-24,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2005, č. j. 10 Ca 92/2003-24**, se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 13. 2. 2003 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále též „správce daně“) ze dne 8. 3. 2002, č. j. 62643/02/009913/0938, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 podle pomůcek.

Rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že žalobkyně na základě výzvy správce daně podle § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) podala daňové přiznání, v němž uvedla pouze příjmy ze závislé činnosti. Protože v roce 2000 vložila na svůj osobní devizový účet finanční prostředky ve výši 101 000,00 USD, správce daně ji výzvou dle § 43 daňového řádu vyzval k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání, konkrétně k prokázání, zda finanční prostředky na uvedeném účtu byly řádně zdaněny či dani nepodléhaly, případně ,

šlo-li o prostředky získané v zahraničí, k doložení způsobu jejich převodu do ČR. Žalobkyně sdělila, že finanční prostředky převzala od svého švagra Z. Q. Y., jímž byla zmocněna k jejich zasílání do Č., převody finančních částek vyplývají z dohody uzavřené mezi panem Z. Q. Y. a panem L. D. F. dne 18. 5. 1994 o převodu investičního kapitálu a doložila je předmětnou dohodou a čestným prohlášením pana Z. Q. Y. ze dne 20. 3. 2002, v němž uvádí, že s žalobkyní uzavřel ústní dohodu o úschově a zplnomocnil ji k zasílání jednotlivých částek panu Z. Q. Y. Protože žalobkyně neprokázala, že předmětné finanční prostředky byly řádně zdaněny, nesplnila svoji zákonnou povinnost danou § 44 odst. 1 daňového řádu, stanovil ji správce daně dle § 44 odst. 2 cit. zákona daň podle pomůcek. Žalovaný dospěl k závěru, že dohoda neobsahuje konkrétní výši převáděného investičního kapitálu a způsob jeho předání, není konkretizována částka, která má být vrácena, čestné prohlášení není podloženo žádnými doklady, ani na ně neodkazuje . Uzavřel, že žalobkyně žádným dokladem neprokázala, že finanční prostředky vložené v roce 1999 na předmětný účet převzala v hotovosti od pana Z. Q. Y., kdy je převzala a v jaké výši, sama uvedla, že žádný písemný doklad o této transakci neexistuje. Neprokázala žádným dokladem, že předmětné prostředky měla v úschově od jejich údajného převzetí dne 10. 12. 1997 do roku 1999, kdy je údajně dle ústních pokynů pana Z. Q. Y. převáděla do Č. Smlouva o úschově neměla dle žalobkyně písemnou formu a čestné prohlášení není samo o sobě bez předložení dokladů prokazujících tvrzení v něm uvedená průkazným dokladem. Žalobkyně tak neprokázala, že finanční prostředky uložené na její osobní účet v roce 2000 nepředstavují nezdaněné finanční prostředky. Žalovaný dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek dle § 44 daňového řádu byly dodrženy, užité pomůcky jsou ve spisovém materiálu uloženy a při stanovení daňové povinnosti byly zohledněny okolnosti pro žalobkyni výhodné dle § 46 odst. 3 daňového řádu.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně včasnou žalobu, v níž zejména namítala, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dodrženy, daňové orgány nerespektovali právní úpravu vztahů vzniklých na základě smlouvy o úschově a nakládání s úschovou. V žalobě zopakovala svá tvrzení z daňového řízení o tom, že předmětné částky byly splátkami na úhradu dluhu vzniklého na základě dohody uzavřené mezi panem Z. Q. Y. a panem L. D. F. dne 18. 5. 1994, ona je v souladu se smlouvou o úschově a zmocněním pana Z. Q. Y. převzala a předala. Sama měla v předmětné době pouze příjmy ze závislé činnosti a nevznikla jí jiná daňová povinnost. Poukázala na to, že podala správci daně vyjádření, doložila jej předmětnou dohodou a plnou mocí z 10. 12. 1997. Nebyly podle ní splněny zákonné podmínky pro použití pomůcek a rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné.

Městský soud rozsudkem ze dne 28. 1. 2005 žalobu zamítl. V odůvodnění rozhodnutí poukázal na povinnost daňového subjektu prokázat skutečnosti, k nimž byl správcem daně vyzván. Pokud daňový subjekt v daňovém přiznání uvede nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a tuto nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstraní, je správce daně oprávněn stanovit dle § 44 odst. 2 daňového řádu daň podle pomůcek. Soud se ztotožnil s hodnocením důkazů, jak je provedl žalovaný, s tím, že žalobní bod\ nemohou rozhodnutí zvrátit. Přisvědčil žalovanému, že žalobkyně hodnověrným způsobem svá tvrzení, že se nejedná o její finanční prostředky ale o úschovu neprokázala, neprokázala žádným způsobem, jak nabyla konkrétní finanční částku, od koho a to jakého důvodu, jí předložené důkazy jsou ve vysoce obecné rovině a samy o sobě vůbec neprokazují, že právě v roce 1997 žalobkyně přijala do úschovy peněžní prostředky ve výši, kterou tvrdí. Smlouva mezi panem Z. Q. Y. a panem L. D. F. neobsahuje konkrétní částky, kterých by se měla týkat, rovněž neprokázala, že by šlo o příjmy již zdaněné

nebo dani nepodléhající. Čestné prohlášení samo o sobě nemůže bez dalších důkazních prostředků prokázat skutečnosti zde uvedené, jiné důkazy přes výzvu správce daně nepředložila, správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když vycházel z toho, že žalobkyně neodstranila vady podaného daňového přiznání a ani na výzvu správce daně tuto nesprávnost a neúplnost neodstranila, zákonné podmínky pro stanovení základě daně a daně podle pomůcek dle § 44 odst. 1,2 byly splněny.

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

Pokud jde o vady daňového řízení, pro něž měl soud napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], zejména namítá, že závěry daňových orgánů jsou založeny na tom, že svá tvrzení neprokázala, přitom navrhla provedení dalších důkazů, zejména výslech svědka pana Z. Q. Y., ten však správce daně odmítl provést a svůj postup nezdůvodnil. Dále vytýká, že daňové orgány (i soud) požadovaly doložení existence smlouvy o úschově listinnými důkazy, smlouvu však bylo možno uzavřít i ústně a uzavření smlouvy stěžovatelka doložila svojí výpovědí a čestným prohlášením a mohla být též doložena svědeckou výpovědí Z. Q. Y., jak navrhovala. Za nesprávně posouzenou právní otázku (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatelka označila úsudek soudu o splnění zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek; zákonné podmínky podle ní dány nebyly, stěžovatelka aktivně spolupracovala se správcem daně a navrhla provedení důkazu, bylo na žalovaném, aby v rozhodnutí uvedl, jak měla stěžovatelka postupovat, aby k vyměření daně nedošlo; jestliže tak neučinil, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Též vytýká, že daňové orgány ani soud neuvedly, jakou povinnost měla stěžovatelka dle § 44 odst. 1 daňového řádu porušit, neboť toto ustanovení žádnou povinnost neukládá.

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odstavců 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými. Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je však povinen z úřední povinnosti přihlížet k vadám taxativně zde uvedeným, mimo jiné i k tomu, jestliže je kasační stížností napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Takovou vadu kasační soud shledal v napadeném rozsudku.

Ustanovení § 44 je včleněno do části třetí daňového řádu, jímž se upravuje vyměřovací řízení. Samo ustanovení pak stanoví postup správce daně při vyměření daně za třech různých skutkových okolností.

První z nich je situace popsaná v § 44 odst. 1 daňového řádu, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani poté, kdy byl správcem daně vyzván k jeho podání podle § 40 odst. 1 daňového řádu. V takovém případě je správce daně oprávněn bud zjistit základě daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si sám bez součinnosti s daňovým subjektem opatří, anebo je oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nulovou daň a daň také v této výši vyměřit, a případnou následnou daňovou kontrolou podle § 16 daňového řádu ověřit 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.

Druhý z případů, upravených v § 44 odst. 1 daňového řádu, je ten, kdy daňový subjekt sice daňové přiznání buď sám nebo na výzvu správce daně podá, toto daňové přiznání

však obsahuje vady, které je třeba odstranit, daňový subjekt tak však neučiní ani poté, kdy je k odstranění vad daňového přiznání správcem daně vyzván. V takovém případě je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek.

Konečně třetí možnou situací, je situace upravená v § 44 odst. 2 daňového řádu, kdy toto ustanovení umožňuje stanovit daň podle pomůcek v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil. Toto ustanovení tak míří na případy, kdy daňový subjekt podal formálně bezvadné daňové přiznání, uvedl v něm však nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně, tedy na případy, kdy daňový subjekt daňový subjekt uvede nesprávné nebo zamlčí údaje rozhodné pro výši jeho daňové povinnosti.

Z výše uvedeného je zřejmé, že zatímco ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu míří na případy vad daňového přiznání jako takového (typicky vady formy podání daňového přiznání, nevyplnění údajů, jež v něm mají být uvedeny, chybějící přílohy, které mají být k daňovému přiznání připojeny), ustanovení § 44 odst. 2 na případy vadně daňovým subjektem přiznaného základu daně a daně. Jde tedy o dvě zcela rozdílné situace, kdy správce daně je oprávněn stanovit základ daně a vyměřit daň podle pomůcek.

Jestliže proto v předmětné věci žalovaný činí závěr o dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a z toho, že stěžovatelka neprokázala, že předmětné finanční prostředky byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, ani neprokázala jakým způsobem byly převedeny do České republiky dovozuje, že stěžovatelka nesplnila svoji zákonnou povinnost danou ustanovením § 44 odst. 1 daňového řádu a byla jí proto podle § 44 odst. 2 správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je takový závěr nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť z rozhodnutí není seznatelné, pro který ze zákonem dovolených důvodů pro vyměření daně podle pomůcek vlastně shledal zákonem stanovené podmínky za naplněné. Rozhodnutí žalovaného tak bylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a městský soud v Praze měl k této vadě z úřední povinnosti přihlédnout a napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Rozhodnutí žalovaného však bylo též nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala, že finanční prostředky uložené na osobní účet odvolatelky v roce 2000 nepředstavují nezdaněné finanční prostředky a z něhož pak dovodil naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný argumentačně podložil výhradně ve vztahu k finančním prostředkům vloženým na účet stěžovatelky v roce 1999. I když z obsahu daňového spisu je patrno, že správce daně vedl řízení i o daňové povinnosti stěžovatelky na dani z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období roku 1999 a dospěl k týmž závěrům jako v případě daňové povinnosti stěžovatelky na téže dani v roce 2000, nicméně má-li rozhodnutí o vyměření této daně za rok 2000 obstát, musí být závěry o splnění zákonných podmínek pro vyměření této daně podle pomůcek podloženy hodnocením důkazních prostředků stěžovatelkou uplatněných právě k předmětnému zdaňovacímu období, nikoliv ve vtahu k jinému zdaňovacímu období.

Pokud městský soud se se závěry žalovaného ztotožnil a i on učinil závěr o tom, že byly splněny podmínky, aby správce daně zjistil základ daně a stanovil daň podle pomůcek s odkazem na ustanovení § 44 odst. 1 a 2 daňového řádu, je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost i napadené rozhodnutí městského soudu. Pokud pak městský soud

přehlédl, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a k této vadě z úřední povinnosti nepřihlédl, zatížil své rozhodnutí i vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho vlastního rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto za použití § 109 odst. 3 s. ř. s. rozsudek Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. června 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu