

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **C. J. M.,** zast. JUDr. Ing. Pavlem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 7, Komunardů 36, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 Ca 108/2003 – 33,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 Ca 108/2003 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 Ca 108/2003 – 33, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 2. 2003 č. j. FŘ-8626/11/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 25. 4. 2002 č. j. 124413/02/009913/0938, jímž mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 1 365 996 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se ztotožnil s hodnocením důkazních prostředků, jak jej provedlo finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobní body nemohou důvodně toto rozhodnutí zvrátit. V daňovém řízení je daňový subjekt (stěžovatel) povinen prokázat ta tvrzení, která uvedl v daňovém přiznání, pokud je k tomu správcem daně vyzván. Tak tomu bylo i v tomto případě, přičemž je nutné přisvědčit finančnímu ředitelství, že stěžovatel hodnověrným způsobem svá tvrzení o tom, že se nejedná o jeho finanční prostředky, ale o úschovu finančních prostředků pana Z., neprokázal. Stěžovatel žádným způsobem neprokázal, jak nabyl konkrétní finanční částku, od koho a z jakého důvodu. Jím předložené důkazy jsou ve vysoce obecné rovině a samy o sobě vůbec neprokazují, že právě v roce 1998 stěžovatel

přijal do úschovy peněžní prostředky ve výši, kterou stěžovatel tvrdí. Jak stěžovatelem předkládaná smlouva mezi panem Z.a panem D. F., tak i plná moc vystavená na stěžovatele panem Z. vůbec neobsahují konkrétní částky, kterých by se měly týkat. Navíc plná moc ani neuvádí důvod výplaty těchto prostředků. Stěžovatel prokazoval svá tvrzení čestným prohlášením pana Z., které však samo o sobě nemůže bez dalších důkazních prostředků prokázat skutečnosti zde uvedené. Žádné jiné důkazní prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) stěžovatel na výzvu správce daně nepředložil, a proto správce daně postupoval v souladu se zákonem, když vycházel z toho, že stěžovatel neodstranil vady podaného daňového přiznání a že uvedl v daňovém přiznání nesprávné a neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně, a ani na výzvu správce daně tuto nesprávnost a neúplnost neodstranil. Tím byly splněny podmínky, aby finanční úřad zjistil základ daně a stanovil daň podle pomůcek (§ 44 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků).

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, neboť se domnívá, že soud nesprávně posoudil otázku jeho jednání ve vztahu k ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků, protože toto ustanovení umožňuje správci daně stanovit daň za použití pomůcek v případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo se správcem daně nekomunikuje a nereaguje na jeho výzvy. Stěžovatel však správci daně předložil veškeré důkazy, které měl k dispozici a na jejichž základě bylo možno prokázat, že s panem Z. Q. Y. uzavřel smlouvu o úschově, a že tedy prostředky, které vložil v roce 1998 na svůj účet, nebyly v jeho vlastnictví, nebyly tudíž ani jeho příjmem, a proto nepodléhaly dani z příjmů. Stěžovatel má zato, že použití citovaného ustanovení nebylo aplikováno správně. Městský soud se ztotožnil s hodnocením důkazů správních orgánů obou stupňů. Stěžovatel předložil v daňovém řízení mimo jiné čestné prohlášení pana Z. Q. Y., ze kterého mimo jiné vyplývá, že dne 6. 10. 1998 předal stěžovateli na základě smlouvy o úschově v hotovosti částku 675 000 USD. Smlouva o úschově byla uzavřena ústně. O předání peněz nebyl sepsán žádný doklad a jediným písemným dokladem o předání peněz je právě zmiňované čestné prohlášení. Správní orgány obou stupňů pochybily při hodnocení důkazů, stejně jako soud, když odmítly čestné prohlášení pana Z. Q. Y. uznat jako důkazní prostředek. Zákon neukládá účastníkům smlouvy o úschově uzavřít takovou smlouvu v písemné formě. Soud i správní orgány měly tento fakt respektovat a k prokázání skutečnosti, že k uzavření smlouvy došlo, se spokojit s výpovědí jejich účastníků a s čestným prohlášením pana Z. Q. Y.. Správce daně i odvolací orgán však jednoznačně spojily s neuzavřením smlouvy o úschově v písemné formě pro daňový subjekt zcela fatální následek v podobě vyměřené daně z příjmů v řádech milionů korun, což mnohonásobně převyšuje nejen možnosti stěžovatele platit daň z příjmů, ale i jeho celkové roční příjmy. Správní orgány i soud tak ve svém důsledku zcela nepřípustně ukládají daňovým subjektům povinnost uzavírat smlouvy o úschově v písemné formě. Takovou povinnost však žádný zákon neukládá, a proto ani správce daně nesmí daňový subjekt nutit uzavřít smlouvu o úschově písemně. Správní orgány obou stupňů i soud nepovažují předložené čestné prohlášení pana Z. Q. Y. za důkazní prostředek, ale žádný z nich neuvedl, z jakého důvodu nepovažuje čestné prohlášení za důkaz. Vzhledem k tomu, že smlouva o úschově byla uzavřena ústně, měly správní orgány, pokud tvrdí, že čestné prohlášení a výpověď stěžovatele nejsou důkazními prostředky, toto své stanovisko řádně zdůvodnit a vyzvat stěžovatele k předložení konkrétních dokladů. Místo toho však správní orgány i soud neustále opakovaly, že čestné prohlášení pana Z. Q. Y. není samo o sobě důkazním prostředkem. S poukazem na uvedené důvody navrhl stěžovatel, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků stanoví postup správce daně při vyměření daně za třech různých skutkových okolností.

První z nich je situace uvedená v odst. 1 citovaného ustanovení, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani poté, kdy byl správcem daně vyzván k jeho podání podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V takovém případě je správce daně oprávněn buď zjistit základ 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 citovaného zákona 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 zákona o správě daní a poplatků je ten, kdy daňový subjekt sice daňové přiznání buď sám nebo na výzvu správce daně podá, ale toto daňové přiznání obsahuje vady, které je třeba odstranit a daňový subjekt tak 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 možná situace je upravena v § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kdy lze 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. Míří tedy na případy, kdy daňový subjekt uvede údaje nesprávné nebo zamlčí údaje rozhodné pro výši jeho daňové povinnosti.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že zatímco ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dopadá 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), odst. 2 citovaného ustanovení dopadá 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 dospělo finanční ředitelství k závěru o dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a z toho, že stěžovatel neprokázal, že předmětné finanční prostředky byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, a neprokázal také, jakým způsobem byly finanční prostředky převedeny do České republiky, dovozuje, že stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost stanovenou v § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a proto mu byla podle odst. 2 citovaného ustanovení 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. V důsledku toho je rozhodnutí finančního ředitelství nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a městský soud měl k této vadě z úřední povinnosti přihlédnout.

Pokud se městský soud se závěry finančního ředitelství 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 zákona o správě daní a poplatků, je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i napadený rozsudek 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.

Z výše uvedených důvodů postupoval Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. a napadený rozsudek zrušil bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. června 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu