

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ing. W. A. H.,** zastoupeného JUDr. Ondřejem Davidem, advokátem se sídlem K Safině 669, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2006, č. j. 11 Ca 197/2005 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 12. 5. 2005, č. j. FŘ-12273/11/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 13. 7. 2004, č. j. 186795/04/009913/0938, kterým mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 1 079 284 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že v průběhu daňového řízení k výzvě správce daně, aby doložil a prokázal původ finančních prostředků, které vložil na svůj bankovní účet od roku 1999 do roku 2003, podal svoje vyjádření, podle něhož se jednalo o peníze od jeho rodiny, zejména od bratrů žijících v Sýrii, které mu dovezla v roce 1999 jeho sestra H. Ž.. Tyto peníze byly určeny pro případné

investice dle uvážení stěžovatele. V odvolání proti platebnímu výměru mimo jiné navrhl výslech svědků – H. Ž., L. Y. A. H. a dalších příbuzných, a v doplnění odvolání navrhl rovněž výslech svědka M. A. H. (bratr stěžovatele). Správce daně však tyto výslechy svědků neprovedl a porušil tím ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Stěžovatel dále tvrdí, že k porušení stejného zákonného ustanovení došlo rovněž způsobem výslechu svědka M. A. H. provedeným dne 9. 11. 2004, neboť správce daně se při něm omezil toliko na otázky týkající se původu předmětných peněz a již se nevěnoval objasnění dalších skutečností uváděných stěžovatelem, zejména souvislosti těchto finančních prostředků s průběžnými vklady na účet stěžovatele. Nebylo tak možno objasnit skutkový stav pro stanovení daňové povinnosti, neboť výslech svědka byl proveden pouze k části tvrzení stěžovatele. Proto stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že se nemohl zabývat námitkou týkající se nedostatečných zjištění v rámci výslechu jmenovaného svědka, která byla uplatněna až po uplynutí lhůty zakotvené v ustanovení § 71 s. ř. s., jelikož se jedná o natolik zásadní vadu, pro kterou měl soud rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu zrušit.

Stěžovatel konečně uvádí, že byl nucen prokazovat identitu peněz přivezených ze zahraničí a vložených na jeho účet. K tomuto prokázání plně postačuje zjištění, že se jednalo o peníze dovezené v hotovosti ze zahraničí a předmětem dokazování nemůže být skutečnost, že se jednalo o stejné bankovky, protože peníze jsou věci druhově určené a zastupitelné a jsou tedy identické bez ohledu na jejich proměnu do jakékoliv světové měny.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení a zároveň navrhuje podle ustanovení § 107 s. ř. s. odložit vykonatelnost napadeného rozhodnutí, což však nikterak neodůvodňuje.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že daňové řízení bylo se stěžovatelem zahájeno na základě vyhledávací činnosti (poznámka soudu: zjištění neobvyklých převodů vysokých finančních částek na účtech stěžovatele - v roce 2001 se jednalo o celkovou částku 3 345 000 Kč, viz Předání informace k daňovému řízení ze dne 12. 3. 2004, č. j. FŘ-2291/16/04).

Finanční úřad pro Prahu 9 stěžovatele výzvou ze dne 21. 6. 2004, č. j. 173089/04/009913/0938, vyzval k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 (poznámka soudu: podle tohoto přiznání stěžovatel pobíral výhradně příjmy ze závislé činnosti), a to tak, aby prokázal, zda finanční prostředky vložené na soukromý účet stěžovatele byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, příp. že nepodléhaly žádné dani či že byly od daně osvobozeny. Pokud byly tyto prostředky získány ze zahraničí, měl stěžovatel doložit způsob převodu.

Na tuto výzvu stěžovatel zareagoval přípisem ze dne 2. 7. 2004, v němž především uvedl, že předmětné finanční prostředky patří jeho rodině a že je měl pouze svěřeny za účelem úschovy a investice v České republice. Proto je stěžovatel ukládal na účet a disponoval s nimi v závislosti na kursu zahraničních měn. Peníze do České republiky dovezla H. Ž.. K tomuto přípisu bylo připojeno prohlášení H. Ž. ze dne 3. 6. 2004, že koncem srpna 1999 přijala v Sýrii od bratra stěžovatele L. Y. A. H. finanční částku ve výši 160 000

USD a 50 000 DEM, aby ji předala stěžovateli, což také učinila. Dále stěžovatel doložil potvrzení sepsané L. Y. A. H. dne 27. 5. 2004, který prohlásil, že v srpnu 1999 předal paní H. Ž. 160 000 USD a 50 000 DEM, aby je odevzdala stěžovateli za účelem investice v podnikání s tím, že tyto peníze patří celkem pěti rodinným příslušníkům stěžovatele.

Shora označeným platebním výměrem ze dne 13. 7. 2004 Finanční úřad pro Prahu 9 stěžovateli vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 1 079 284 Kč.

V odvolání proti tomuto platebnímu výměru stěžovatel zejména uvedl, že správce daně nepřihlédl k jeho tvrzením ohledně původu předmětných peněžních prostředků a ke skutečnosti, že stěžovatel nebyl jejich vlastníkem, nýbrž byl oprávněn pouze k dispozici s nimi. Proto je ukládal na účty a nakládal s nimi v závislosti na výhodnosti kurzu konkrétních měn, což lze dovodit ze srovnání jednotlivých vkladů a výběrů. K prokázání těchto tvrzení stěžovatel navrhl svědeckou výpověď H. Ž. a případně L. Y. A. H. a ostatních příbuzných, uvedených ve shora zmíněném prohlášení. Správce daně prý nepřihlédl ani k osobním a majetkovým poměrům stěžovatele, v jehož silách není za jeden rok vydělat 3 534 471 Kč.

Výzvou ze dne 17. 8. 2004, č. j. 211642/04/009913/0938, Finanční úřad pro Prahu 9 stěžovatele vyzval k prokázání tvrzení, že srovnáním vkladů a výběrů na jeho soukromém účtu vyplývá, že jde stále o jedny a tytéž finanční prostředky.

Na tuto výzvu stěžovatel 30. 8. 2004 odpověděl tak, že předmětné vklady a výměry probíhaly na třech peněžních účtech a protože se týkaly stejných finančních prostředků, je nutno srovnat vklady a výběry na nich z časového hlediska. K prokázání tohoto tvrzení stěžovatel navrhl výpověď svého bratra M. A. H..

Dne 9. 11. 2004 byl Finančním úřadem pro Prahu 9 vyslechnut svědek – M. A. H., který vypověděl, že předmětné peníze byly ze Sýrie a že nic neví o jejich zdanění. Peníze přivezla H. Ž. v roce 1999, jednalo se o peníze patřící rodině stěžovatele, konkrétně o 160 000 USD a 50 000 DEM. Svědek nevěděl, zda převoz těchto peněz byl oznámen celním orgánům.

Žalovaný shora označeným rozhodnutím ze dne 12. 5. 2005 zamítl odvolání stěžovatele proti citovanému platebnímu výměru, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že předmětné peněžní částky v úhrnné výši 3 345 000 Kč byly příjmem, který není předmětem daně z příjmů fyzických osob nebo že je od této daně osvobozen. Z provedených důkazů (prohlášení H. Ž. a L. Y. A. H., svědecká výpověď M. A. H.) přitom neplyne, že tytéž finanční prostředky dovezené ze Sýrie do České republiky byly vkládány na účet a vybírány z něj.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když především konstatoval, že podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu je na daňovém subjektu, aby prokázal všechny relevantní skutečnosti. Ke splnění této povinnosti byl stěžovatel vyzván. V odvolání proti platebnímu výměru sice skutečně navrhoval provést svědeckou výpověď H. Ž. a L. Y. A. H., nicméně svůj návrh později specifikoval tak, že žádá o výslech M. H., který také byl proveden. Námitka, že se žalovaný při tomto výslechu nezabýval souvislostí dovezených finančních prostředků s prostředky na účtu stěžovatele, byla uplatněna poprvé až v replice, tzn. opožděně, a soud se jí proto nemohl zabývat. Okolnosti, za kterých měly být peníze dovezeny do České republiky, nebyly předmětem dokazování, jelikož stěžovatel byl vyzýván k tomu, aby prokázal, že peníze

vkládané na účet v roce 2001 byly identické s penězi dovezenými do ČR. K tomu však stěžovatel žádná tvrzení neučinil.

Nejvyšší správní soud v prvé řadě vážil nezbytnost rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle ustanovení § 107 s. ř. s. a dospěl k závěru, že o něm není třeba rozhodovat tam, kde je o kasační stížnosti věcně rozhodováno bez prodlení (tedy ihned po jejím předložení Nejvyššímu správnímu soudu a nezbytném poučení účastníků řízení). Navíc je třeba uvést, že stěžovatel tuto svoji žádost nikterak neodůvodnil, takže v této podobě není ani věcně projednatelná, neboť nedává soudu žádný prostor pro poměření toho, zda by výkon nebo jiné právní následky předmětných rozhodnutí znamenaly pro stěžovatele nenahraditelnou újmu, přiznání odkladného účinku by se nedotklo nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob a nebylo by v rozporu s veřejným zájmem.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), konstatuje, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Důvody obsažené v písm. b) předpokládají vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Z obsahu kasační stížnosti je patrno, že brojí především proti tomu, že správce daně neprovedl výslechy některých navržených svědků a porušil tím ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.“ K tomu je však nutno současně připomenout též nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu („*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.“*) a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám.

V projednávané věci tedy stěžovatel byl zatížen důkazním břemenem ohledně svého tvrzení, že finanční prostředky vkládané na jeho soukromé účty nepodléhaly zdanění. Správce daně jej proto zcela v souladu se zněním a smyslem daňového řádu vyzval, aby toto svoje tvrzení prokázal, zejména aby doložil způsob převodu těchto prostředků, pokud by byly získány ze zahraničí. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval tak, že peníze mu přivezla sestra H. Ž. v roce 1999 ze Sýrie a jednalo se o peníze jeho rodiny, s nimiž mohl pouze disponovat. Finanční úřady stejně jako městský soud dospěly k závěru, že stěžovatel toto svoje důkazní břemeno neunesl.

Stěžovatel v podaném odvolání skutečně navrhl provést svědeckou výpověď H. Ž., L. Y. A. H. a „ostatních příbuzných uvedených v předloženém čestném prohlášení“. Jmenovaní svědci (s výjimkou H. Ž. pobývající v Sýrii) přitom měli zjevně prokázat toliko původ předmětných peněžních prostředků. Je však nutno uvést, že finanční úřady ani městský soud nepolemizovaly se samotným tvrzením stěžovatele, že mu v roce 1999 H. Ž. předala peněžní prostředky v předmětné výši, nýbrž zpochybnily tvrzení, že se jednalo o stejné prostředky, které měl stěžovatel na soukromých účtech a s nimiž disponoval.

Právě k doložení těchto skutečností byl stěžovatel vyzván správcem daně a v reakci na tuto výzvu navrhl provést svědeckou výpověď svého bratra M. A. H., k čemuž skutečně došlo. V tomto smyslu je proto třeba rozumět odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu, který tento postup charakterizoval jako specifikaci důkazních návrhů. Nejvyšší správní soud totiž nemohl odhlédnout ani od skutečnosti, že informace, k nimž by bylo možno dospět vytěžením svědků Ž. a L. A. H. (a dalších rodinných příslušníků, pobývajících v Sýrii), již dostatečně plynou z jejich písemných prohlášení, založených ve správním spise (viz rekapitulace shora), když z okolností případu je zjevné, že jmenovaní se nemohli blíže relevantně vyjádřit k rozhodným skutečnostem (totožnost údajně dovezených finančních prostředků a prostředků, s nimiž nakládal stěžovatel). Jakkoliv tedy žalovaný pochybil, když výslovně neodůvodnil, z jakých důvodů k provedení těchto výpovědí nepřistoupil, nedosahuje toto pochybení podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu takové intenzity vad řízení, která mohla zapříčinit nezákonnost výsledného rozhodnutí a pro tuto vadu by měl městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu v projednávané věci porušeno nebylo, a to zejména s přihlédnutím k daňovému řízení jako celku, z něhož je jednoznačně patrno, že finanční úřady poctivě usilovaly o zjištění všech relevantních skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti, o čemž svědčí zejména opakované výzvy adresované stěžovateli k prokázání zcela konkrétních informací (např. doložení způsobu převodu peněz nebo tvrzení o provázanosti jejich dispozice na různých účtech). Jejich závěry, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno zakotvené v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, považuje Nejvyšší správní soud za racionální a mající oporu v provedených skutkových zjištěních.

Pokud stěžovatel v žalobním řízení navrhl navíc i výslech svědků Ch. A. H. a H. F., je nutno akceptovat právní názor městského soudu, že provedení těchto důkazů stěžovatel v daňovém řízení vůbec nenavrhl. Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. přitom může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy „provedené správním orgánem“, takže ani v jeho postupu nelze spatřovat nezákonnost.

K další námitce, že předmětem dokazování nemůže být identita bankovek údajně dovezených do České republiky a následně vložených na bankovní účty, Nejvyšší správní soud samozřejmě nepolemizuje s tím, že peníze svojí povahou představují druhově určené a zastupitelné věci. Stěžovatel se však dopouští myšlenkové zkratky, když ze závěrů městského soudu dovozuje, že měl prokázat právě takto vymezenou identitu peněžních prostředků. Ve skutečnosti totiž šlo o prokázání nikoliv totožnosti konkrétních bankovek, nýbrž určité výše peněžních prostředků, což lze provést např. doložením vzniku bankovních účtů v časové vazbě na okamžik tvrzeného obdržení peněz, způsobem jejich (jednorázového, resp. opakovaného a v tomto případě i racionálně odůvodněného) vložení na tyto účty v určité měně, příp. doklad o jejich výměně za měnu jinou před tímto vložením, převod peněz na další účty apod. Nic takového však stěžovatel nedoložil, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzván.

Konečně k námitkám vůči způsobu výslechu svědka M. A. H. je třeba přisvědčit městskému soudu v tom smyslu, že tato námitka nebyla obsažena v původní žalobě ze dne 4. 7. 2005, nýbrž objevila se teprve (a to jen velmi rámcově) v replice stěžovatele ze dne 22. 9. 2005 na stanovisko žalovaného. V souladu s ustanovením § 71 s. ř. s. se jí proto soud již nezabýval, neboť se svojí podstatou jednalo o opožděně uplatněný samostatný žalobní bod, nikoliv jen o konkretizaci některého z bodů uplatněných v zákonné lhůtě (blíže viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. 2 Azs 92/2005, č. 835/2006 Sb. NSS).

Ve shodě s ustálenou judikaturou Ústavního soudu (poznámka soudu: byť citovaná judikatura se vztahuje ještě k předchozí úpravě správního soudnictví zakotvené v občanském soudním řádu, ve sledovaném směru se zákonná úprava nezměnila a právní názor Ústavního soudu proto je použitelný rovněž na postup podle zmíněných ustanovení s. ř. s.) totiž je nutno konstatovat, že k žalobním bodům uplatněným později soud nemůže přihlížet, přičemž smysl žalobních bodů spočívá v konkretizaci tvrzení žalobce stran porušení zákona a jimiž ve vztahu k rozhodujícímu soudu vymezuje rozsah přezkumu zákonnosti žalobou napadeného správního rozhodnutí. Pro zvláštní povahu správního soudnictví a způsob rozhodování v něm tedy neplatí obecná zásada, dle níž k zákonem stanoveným obsahovým náležitostem návrhu nepatří právní zdůvodnění návrhového žádání a žalobní důvody musejí být z obsahu žaloby naprosto zřejmé (viz např. nález sp. zn. II. ÚS 392/01, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 30, str. 22-23).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 10. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu