



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: **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 196/2005 - 36,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

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-1926/11/05. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 13. 7. 2004, č. j. 186807/04/009913/0938, kterým mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 851 252 Kč.

Městský soud v Praze zaujal v rozsudku názor, že podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) je povinností daňového subjektu, aby prokázal všechny relevantní skutečnosti. Ke splnění této povinnosti byl stěžovatel vyzván. V odvolání proti platebnímu výměru sice žalobce 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. Návrh na výslech svědků C. A. H. a H. F. v řízení vůbec učiněn nebyl. Námitka, že se žalovaný při výslechu M. H. nezabýval souvislostí dovezených finančních prostředků s prostředky na účtu stěžovatele, byla uplatněna poprvé až

v replice podané po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby, a proto se jí soud nezabýval. 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 2002 byly identické s penězi dovezenými do České republiky; k tomu však stěžovatel žádná tvrzení neučinil.

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 výsledky svědků (s výjimkou výsledku bratra M.) neprovedl a tím porušil ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 1, 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Stěžovatel dále tvrdí, že k porušení stejného zákonného ustanovení došlo rovněž způsobem výsledku 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 výsledku 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.

Žalovaný nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

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 a zjištění neobvyklých převodů vysokých finančních částek na účtech stěžovatele vedených u České spořitelny a Komerční banky.

Finanční úřad pro Prahu 9 stěžovatele výzvou ze dne 21. 6. 2004, č. j. 173102/04/009913/0938, vyzval k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 (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. v září r. 1999. 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 2002 ve výši 851 252 Kč.

V odvolacím řízení správce daně výzvou ze dne 17. 8. 2004, č. j. 211643/04/009913/0938 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 reagoval sdělením, že předmětné vklady a výběry 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.. Ten byl správcem daně vyslechnut dne 9. 11. 2004. 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 2 733 767 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.

Podanou žalobu městský soud ze shora uvedených důvodů zamítl.

Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). 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 patrné, že brojí především proti tomu, že správce daně neprovedl výsledky 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. pobývajících 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 zpochybnilo 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 patrné, 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. Stejně tak neshledal porušenými základní zásady daňového řádu ve smyslu § 2 odst. 1, 3 daňového řádu.

Pokud stěžovatel v žalobním řízení navrhl navíc i výslech svědků C. A. H. a H. F., je nutno akceptovat právní názor městského soudu, že provedení těchto důkazů stěžovatel v daňovém řízení vůbec nenavrl a ani v žalobě neuvedl, jak by tyto svědecké výpovědi mohly objasnit sporné skutečnosti. Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. přitom může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy „provedené správním orgánem“. Stěžovatel tedy nemohl vytýkat žalovanému neprovedení těchto důkazů, a ve vztahu k návrhu provedení těchto důkazů soudem pak nijak neoznačil jejich relevantnost a neučinil tak ani při soudním jednání. Proto nelze v postupu soudu, který tyto důkazy neprovedl, 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. Stěžovateli však nelze přisvědčit v názoru, že po něm bylo požadováno prokázání identity těchto finančních 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 vložení, 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, publikováno pod 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 19. ledna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu