



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: Ing. W. A. H., zastoupeného JUDr. Ondřejem Davidem, advokátem v Praze 4 – Hrnčíře, K Safině 669, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2005, čj. FŘ-1927/11/05, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2006, čj. 11 Ca 195/2005-39,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- I. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 9 (správce daně) rozhodnutím dne 13. 7. 2004, čj. 186855/04/009913/0938, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ve výši 318 036 Kč. Žalobce podal proti výměru odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl. Žalobce se žalobou domáhal jeho zrušení. Městský soud v Praze žalobu zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Její jejíž důvody podřadil ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. tvrzené 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 byl při jejím zjišťování 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.

Stěžovatel namítl, že k výzvě správce daně, aby doložil a prokázal původ finančních prostředků, vložených na jeho bankovní účet od roku 1999 do roku 2003, podal vyjádření, podle kterého se jednalo o peníze od jeho rodiny, zejména bratrů žijících v Sýrii, které mu dovezla v roce 1999 jeho sestra H. Ž. Peníze byly určeny pro investice dle uvážení stěžovatele. Stěžovatel navrhl v odvolání proti platebnímu výměru mj. výsledkům svědků – H. Ž., L. Y. A. H. a dalších příbuzných uvedených na jím předloženém prohlášení, a v doplnění odvolání navrhl svědecký výsledek svého bratra M. A. H. Správce daně navržené výsledky svědků neprovedl a podle stížnosti tím porušil § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“).

K porušení citovaného zákonného ustanovení došlo podle stěžovatele rovněž způsobem výsledku svědka M. A. H. provedeného dne 9. 11. 2004, při kterém se správce daně omezil na stručné otázky týkající se původu předmětných peněz, ale již se nevěnoval objasnění dalších skutečností uváděných stěžovatelem, zejména souvislosti těchto finančních prostředků s průběžnými vklady na soukromé účty stěžovatele. Nebylo tak možno objasnit skutkový stav pro stanovení daňové povinnosti, neboť správce daně provedl výsledek svědka pouze k části tvrzení stěžovatele. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že se soud nemohl zabývat námitkou týkající se nedostatečných zjištění v rámci výsledku jmenovaného svědka, neboť byla uplatněna až po uplynutí lhůty zakotvené v § 71 s. ř. s. Tvrdí, že jde o zásadní vadu daňového řízení, pro kterou měl městský soud rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu zrušit.

Stěžovatel konečně uvádí, že byl nucen prokazovat totožnost peněz přivezených ze zahraničí a peněz 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.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené soudní rozhodnutí v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního a soudního spisu vyplývá, že daňové řízení bylo se stěžovatelem zahájeno na základě vyhledávací činnosti (zjištění neobvyklých převodů vysokých finančních částek na účtech stěžovatele).

Správce daně vyzval stěžovatele 21. 6. 2004 k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2003, a to tak, aby prokázal, zda finanční prostředky vložené na soukromé účty stěžovatele byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, příp. že nepodléhaly žádné dani či byly od daně osvobozeny. Pokud byly tyto prostředky získány ze zahraničí, měl stěžovatel doložit způsob převodu.

Stěžovatel na výzvu reagoval přípisem ze dne 2. 7. 2004 a uvedl, že předmětné finanční prostředky patří jeho rodině, a že je měl pouze svěřeny za účelem úschovy a případné investice v České republice. Z tohoto důvodu je stěžovatel ukládal na účet a disponoval s nimi v závislosti na kursu zahraničních měn. Peníze do České republiky dovezla H. Ž. K 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.

Správce daně shora označeným platebním výměrem vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ve výši 318 036 Kč.

Stěžovatel v odvolání uvedl, že správce daně nepřihlédl k jeho tvrzením ohledně původu peněžních prostředků a ke skutečnosti, že stěžovatel nebyl jejich vlastníkem, nýbrž byl oprávněn pouze s nimi disponovat. Z tohoto důvodu 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 svých tvrzení stěžovatel navrhl svědeckou výpověď H. Ž. a případně L. Y. A. H. a ostatních příbuzných, uvedených v jeho prohlášení. Správce daně prý nepřihlédl ani k osobním a majetkovým poměrům stěžovatele, v jehož silách není za jeden rok vydělat 1 155 581 Kč.

Poté správce daně vyzval stěžovatele, aby prokázal své tvrzení, že ze srovnání vkladů a výběrů na jeho soukromém účtu vyplývá, že jde stále o jedny a tytéž finanční prostředky.

Stěžovatel na výzvu odpověděl dne 30. 8. 2004 tak, že 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.

Správce daně provedl dne 9. 11. 2004 výslech svědka 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 byl převoz těchto peněz oznámen celním orgánům.

Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že předmětné peněžní částky v úhrnné výši 1 155 581 Kč byly příjmem, který není předmětem daně z příjmů fyzických osob nebo je od této daně osvobozen. Z provedených důkazů (prohlášení H. Ž. a L. Y. A. H., svědecká výpověď M. A. H.) přitom podle správce daně neplyne, že finanční prostředky dovezené ze Sýrie do České republiky byly vkládány na účet a vybírány z něj.

Městský soud v Praze, který zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, především konstatoval, že podle § 31 odst. 9 daňového řádu je na daňovém subjektu, aby prokázal všechny relevantní skutečnosti. Stěžovatel byl ke splnění této povinnosti 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 byl také proveden. Námitka, že se žalovaný při tomto výsledku nezabýval souvislostí dovezených finančních prostředků a prostředků na účtu stěžovatele, byla poprvé uplatněna až v replice, opožděně, a soud se jí proto nemohl zabývat. Okolnosti, za kterých měly být peníze dovezeny do České republiky, nebyly předmětem dokazování, neboť stěžovatel byl vyzván k tomu, aby prokázal, že peníze vkládané na účet v roce 2003 byly identické s penězi dovezenými do České republiky.

Stížnost brojí především proti tomu, že správce daně neprovedl výsledky některých navržených svědků a porušil tím § 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 ovšem nutno připomenout nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (Sb. n. u. ÚS, 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 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 byl tedy stěžovatel zatížen důkazním břemenem ohledně svého tvrzení, že finanční prostředky vkládané na jeho soukromé účty nepodléhaly zdanění. Správce daně jej v souladu se zněním a smyslem daňového řádu vyzval, aby své tvrzení prokázal, zejména aby doložil způsob převodu těchto prostředků, byly-li získány ze zahraničí. Stěžovatel na výzvu reagoval tak, že mu peníze 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 své 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, ale zpochybnilly 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 uvedený postup charakterizoval jako specifikaci důkazních návrhů. Nejvyšší správní soud nemohl odhlédnout ani od skutečnosti, že informace, k nimž by bylo možno dospět výsledkem H. Ž. a L. A. H. (a dalších rodinných příslušníků, pobývajících v Sýrii), již dostatečně plynou z jejich písemných prohlášení, založených ve správním spise. Z okolností případu je přitom 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, proč k provedení těchto výslechů nepřistoupil, nedosahuje toto pochybení takové intenzity vad řízení, která mohla zapříčinit nezákonnost výsledného rozhodnutí a pro níž by měl městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že § 31 odst. 2 daňového řádu v posuzované věci nebyl porušen, a to mj. 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 tom svědčí i opakované výzvy adresované stěžovateli k prokázání zcela konkrétních informací (např. doložení způsobu převodu peněz nebo k prokázání tvrzení o provázanosti jejich dispozice na různých účtech). Závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno zakotvené v § 31 odst. 9 daňového řádu, má oporu v provedených skutkových zjištěních a soud jej považuje za racionální.

Pokud stěžovatel v žalobním řízení navrhl navíc i výslech svědků Ch. A. H. a H. F., přisvědčil Nejvyšší správní soud městskému soudu, že provedení těchto důkazů stěžovatel nenavrhl v daňovém řízení. Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. přitom může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy „provedené správním orgánem“; v jeho postupu není nezákonnost.

Stěžovatel dále namítl, 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 vložení, převod peněz na další účty apod. Nic takového však stěžovatel nedoložil, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzván.

Konečně k námitkám vůči způsobu výsledku svědka M. A. H. je třeba přisvědčit městskému soudu, že tato námitka nebyla obsažena v původní žalobě ze dne 4. 7. 2005, ale objevila se teprve (nadto jen velmi rámcově) v replice stěžovatele (ze dne 22. 9. 2005) na stanovisko žalovaného. Soud se takovou námitkou podle § 71 s. ř. s. nemůže zabývat; žalobní bod je opožděně uplatněný a nejde jen o konkretizaci některého z bodů uplatněných v zákonné lhůtě včas (srov. č. 835/2006 Sb. NSS).

Ve shodě s ustálenou judikaturou Ústavního soudu (byť se citovaná judikatura 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.) je totiž nutno konstatovat, že k žalobním bodům uplatněným později soud nemůže přihlížet. Smysl žalobních bodů spočívá v konkretizaci tvrzení žalobce stran porušení zákona a 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 Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 392/01, Sb. n. u. ÚS, sv. 30, str. 22-23).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Již pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že obdobně rozhodl o skutkově souvisejících kasačních stížnostech stěžovatele, vedených u něj pod sp. zn. 2 Afs 97/2006 a 2 Afs 98/2006.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu