



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatelky **E. Ch.**, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2005, č. j. 30 Ca 421/2002 – 48,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), kterým soud zamítl její žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „správní orgán“) ze dne 18. 10. 2002, č. j. FŘ 110/6611/02-0107, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále též „správce daně“) ze dne 17. 2. 1999, č. j. 17610/99/346911/4003,

dodatečný platební výměr č. 990000049, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 1 359 296 Kč. Rozhodnutím správního orgánu bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatelky a dodatečný platební výměr byl změněn z částky 1 359 296 Kč na částku 1 296 946 Kč poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 9. 1999, č. j. FŘ 110/3605/99-0107, zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2002, č. j. 30 Ca 367/99 - 43, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Jako právní důvody kasační stížnosti stěžovatelka uvedla důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále ve vadách správního řízení spočívajících v tom, že správcem daně i správním orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem. Stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se její námitky neplatnosti výzev vydaných správcem daně a nezákonnosti postupu správce daně ve věci prokazování zdanění vkladů. Stěžovatelka namítá neplatnost rozhodnutí z důvodu porušení ust. § 32 odst. 2 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť podle jejího názoru oprávněný správce daně byl v předmětném rozhodnutí nesprávně označen. Stěžovatelka je přesvědčena, že v zákoně o správě daní a poplatků ani v jiném daňovém zákoně není ustanovení, které by umožňovalo správci daně postupovat tak, že posoudil vklady stěžovatelky do podnikání jako ostatní příjem dle ust. § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to vzhledem k tomu, jak uvedl ve zprávě o kontrole, že stěžovatelka konkrétně neupřesnila a neuvedla, jakou výši činily platy a odměny od zaměstnavatelů, jaká výše připadala na příležitostné výhry ze státních loterií a z výherních automatů, popř. další zdroje a neprokázala, zda došlo ke zdanění před jejich vložením do podnikání, resp. zda tyto příjmy podléhají osvobození dle ust. § 4 nebo jsou předmětem daně dle ust. § 3 odst. 4 citovaného zákona. A proto je výklad zákona, který takový postup umožňuje, v rozporu se zásadou právní jistoty deklarovanou v čl. 1 odst. 1 Ústavy, s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon, ale také v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, když daně lze ukládat jen na základě zákona. Podle tvrzení stěžovatelky bylo správcem daně rovněž porušeno ust. § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, protože poté, co správce daně bez provedení důkazního řízení posoudil vklady stěžovatelky jako ostatní příjem, tedy použil právní domněnku, byl povinen podle uvedeného ustanovení prokázat existenci skutečností rozhodných pro použití této domněnky, avšak správce daně tak neučinil. Stěžovatelka se dále domnívá, že správní orgán postupoval nesprávně a v rozporu s ust. § 31 odst. 2 a § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když předložený důkazní prostředek, notářský zápis ze dne 23. 7. 2002, sepsaný o prohlášení M. H. a Ing. P. Ch., které učinili před notářkou JUDr. J. Ž. (dále též „notářský zápis“), prohlásil za nevěrohodný, neboť byl předložen až v odvolacím řízení, a dál jej neprovéřoval. Následně pak krajský soud nesprávně posoudil otázku odmítnutí dodatečně předloženého důkazního prostředku a z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nezákonné. Podle stěžovatelky je v rozporu se zákonem názor krajského soudu, že vadou nemající vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé je skutečnost, že se správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí nezabýval stěžovatelčím návrhem výslechu svědka M. H. Stěžovatelka nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, když ve vztahu k její námitce, že správní orgán rozhodl o její věci bez jednání s ní, uvedl, že ze žádného ustanovení zákona o správě daní a

poplatků nevyplývá povinnost seznámit před vydáním rozhodnutí stěžovatelku s důvody, proč nebude proveden výslech jí navrženého svědka, neboť takovéto tvrzení je nejenom v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, ale také s čl. 38 odst. 2 Listiny a čl. 41 Charty základních práv Evropské unie. Proto navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 6. 6. 2005. V tomto vyjádření dospěl k závěru, že krajský soud se vypořádal se žalobními námitkami v souladu s obsahem spisového materiálu územních finančních orgánů, z něhož je zřejmé, že stěžovatelka neunesla v průběhu daňového řízení důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ohledně prokázání původu a zdroje finančních prostředků vložených do podnikání a zda již byly zdaněny. Ve vztahu k námitkám stěžovatelky týkajícím se neplatnosti výzev vydaných správcem daně, nezákonnosti postupu správce daně ve věci prokazování zdanění vkladů a nesprávného označení oprávněného správce daně, odkázal správní orgán na výstižné usnesení Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 574/02, v němž byla tato otázka, tentokrát však ve věci daně z příjmů fyzických osob stěžovatelky za zdaňovací období r. 1996, podrobně řešena. Správní orgán odmítá právní názor stěžovatelky, že jeho rozhodnutí je neplatné z důvodu, že důkazní prostředek, notářský zápis, byl bez dalšího odmítnut a že se v odůvodnění předmětného rozhodnutí nezabýval jejím návrhem na výslech svědka M. H. Je naopak přesvědčen, že z odůvodnění jeho rozhodnutí a z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu vyplývá, že nedošlo k odmítnutí dodatečně předloženého důkazního prostředku, notářského zápisu, a to bez dalšího, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Tento závěr rovněž potvrzuje skutečnost, že předmětný notářský zápis byl správcem daně doručen dne 29. 7. 2002, tedy s 4-letým odstupem od zahájení prověřování daňového základu a poté, co Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 4. 2002, č. j. 30 Ca 367/99 - 43, který nabyl právní moci dne 7. 6. 2002, shledal postup finančních orgánů, týkající se vkladu ve výši 4 830 000 Kč, po skutkové i právní stránce v souladu se zákonem o správě daní a poplatků i zákonem o daních z příjmů. Ohledně neprovedení výslechu svědka M. H. připomíná správní orgán názor krajského soudu, že i když o něm není výslovně pojednáno v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, lze vztáhnout podrobné odůvodnění týkající se neosvědčení předmětného notářského zápisu jako důkazního prostředku i na navrženého svědka M. H., neboť tento svědek byl navržen v úzké součinnosti s předloženým notářským zápisem. Správní orgán tak pouze na okraj poznamenává, že s ohledem na obsah notářského zápisu, předloženého stěžovatelkou v odvolacím řízení po zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu soudem k prokázání původu a zdroje převážné části finančních prostředků vložených do podnikání a k jejich zdanění, nelze souhlasit s prezentovaným závěrem stěžovatelky, že v případě výslechu svědka M. H. se jedná o stěžejní důkaz. Správní orgán odmítá i tvrzené porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, spočívající v provedení odvolacího řízení bez přítomnosti stěžovatelky. Tento přístup potvrzuje nejenom neveřejnost daňového řízení zakotvenou v ust. § 2 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ust. § 50 citovaného zákona neukládající odvolacímu orgánu povinnost vést se stěžovatelkou před vydáním rozhodnutí ústní jednání, ale také judikatura Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 159/99, nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 591/2000 či nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02). Podle názoru správního orgánu nelze brát zřetel ani na stěžovatelkou uvedený čl. 41 Charty základních práv Evropské unie, neboť jde o právně nezávazný dokument. S ohledem na výše uvedené proto správní orgán navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Dle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Dle ust. § 31 odst. 8 písm. b) citovaného zákona správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce.

Dle ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona 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.

Dle ust. § 32 odst. 2 písm. a) citovaného zákona základní náležitosti rozhodnutí je označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal.

Dle ust. § 48 odst. 7 citovaného zákona do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Zásadní stížní námitkou stěžovatelky je její nesouhlas s posouzením právní otázky krajským soudem, týkající se její námitky neplatnosti výzev vydaných správcem daně a nezákonnosti postupu správce daně ve věci prokazování zdanění vkladů. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Brně.

Stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se její námitky neplatnosti výzev vydaných správcem daně a nezákonnosti postupu správce daně ve věci prokazování zdanění vkladů. Svůj nesouhlas opírá o ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého není správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k prokázání vlastních vkladů do podnikání ani prokázání zdroje a původu těchto peněžních prostředků, o nález Ústavního soudu zveřejněný ve Sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb., podle něhož nemůže správce daně vyzvat daňový subjekt k čemukoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám, a dále o rozsudek Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 144/2000. S touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje a v této věci považuje za nezbytné uvést, že k otázce prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. zda již byly zdaněny, vložených daňovým subjektem do podnikání se již dříve vyslovil Ústavní soud ve své judikatuře (např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 574/02), z níž vyplývá, že správce daně je oprávněn požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. zda tyto jsou již zdaněny, pokud jsou vloženy do podnikání a pokud je o nich takto účtováno, a to za situace, kdy dosavadní příjmy a výdaje tak, jak vyplynou z daňových přiznání, takovému vkladu neodůvodňují.

Stěžovatelka namítá neplatnost rozhodnutí z důvodu porušení ust. § 32 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, neboť podle jejího názoru byl oprávněný správce daně v předmětném rozhodnutí nesprávně označen, tedy v rozporu s označením oprávněných správců daně, jež je uvedeno v příloze vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 558/1990 Sb., kterou se stanoví sídla a územní obvody finančních ředitelství a finančních úřadů, ve znění pozdějších předpisů. Ani s touto námitkou stěžovatelky Nejvyšší správní soud nesouhlasí a odkazuje na shora uvedené usnesení Ústavního soudu, v němž byl tento soud stejného názoru jako Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 4. 2002, č. j. 30 Ca 367/99 - 43, a to, že nesprávné označení oprávněného správce daně, tj. Finanční úřad Znojmo namísto Finanční úřad ve Znojmě, neznamená neplatnost těchto výzev, neboť ust. § 32 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků nevyžaduje přesné označení a poznamenal, že argumentace stěžovatelky je typickým příkladem právního formalismu a postrádá jakékoliv atributy rozumného a smysluplného výkladu práva.

Stěžovatelka je přesvědčena, že v zákoně o správě daní a poplatků ani v jiném daňovém zákoně není ustanovení, které by umožňovalo správci daně postupovat tak, že posoudil vklady stěžovatelky do podnikání jako ostatní příjem dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, a to vzhledem k tomu, jak uvedl ve zprávě o kontrole, že stěžovatelka konkrétně neupřesnila a neuvedla, jakou výši činily platy a odměny od zaměstnavatelů, jaká výše připadala na příležitostné výhry ze státních loterií a z výherních automatů, popř. další zdroje a neprokázala, zda došlo ke zdanění před jejich vložením do podnikání, resp. zda tyto příjmy podléhají osvobození dle ust. § 4 nebo jsou předmětem daně dle ust. § 3 odst. 4 citovaného zákona. A proto je výklad zákona, který takový postup umožňuje, v rozporu se zásadou právní jistoty deklarovanou v čl. 1 odst. 1 Ústavy, s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, ale také v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Ve vztahu k této námitce zastává Nejvyšší správní soud stejný názor, jaký vyjádřil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, jenž koresponduje se závěry správce daně a správního orgánu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť svá tvrzení ohledně zdroje výše uvedených příjmů nedoložila žádnými doklady. Tento závěr potvrzuje v daném případě i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS), z níž vyplývá, že „pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyčází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit daňovému subjektu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání.“

Podle tvrzení stěžovatelky bylo správcem daně porušeno ust. § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, protože poté, co správce daně bez provedení důkazního řízení posoudil vklady stěžovatelky jako ostatní příjem, tedy použil právní domněnku, byl povinen podle uvedeného ustanovení prokázat existenci skutečností rozhodných pro použití této domněnky, avšak správce daně tak neučil. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje a opakovaně zdůrazňuje názor Krajského soudu v Brně, vyjádřený v rozsudku ze dne 30. 4. 2002, č. j. 30 Ca 367/99 - 43, jenž byl potvrzen usnesením Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 574/02, že aplikace ust. § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků v daném případě nepřipadá v úvahu, protože správce daně neprokazoval existenci skutečností rozhodných pro použití právní domněnky, ale prováděl dokazování, kdy po ověření výše příjmů a výdajů stěžovatelky a jejího manžela dospěl k závěru, že stěžovatelka nemohla vytvořit zisk ve výši, jež by odůvodňovala její vklad do podnikání; za této situace byl oprávněn vyzvat stěžovatelku k prokázání, že vklady nepředstavují

nezdaněné finanční prostředky a bylo na stěžovatelce, aby dle § 31 odst. 9 citovaného zákona prokázala tuto skutečnost pro ověření správnosti údajů v daňovém přiznání.

Stěžovatelka se dále domnívá, že správní orgán postupoval nesprávně a v rozporu s ust. § 31 odst. 2 a § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když předložený důkazní prostředek, notářský zápis, prohlásil za nevěrohodný, neboť byl předložen až v odvolacím řízení, a dál jej neprověřoval. Následně pak krajský soud nesprávně posoudil otázku odmítnutí dodatečně předloženého důkazního prostředku a z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nezákonné. V rozporu se zákonem, a to ust. § 50 odst. 7 a § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je rovněž názor krajského soudu, že vadou nemající vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé je skutečnost, že se správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí nezabýval stěžovatelčiným návrhem výsledku svědka M. H. Ve vztahu k těmto námitkám odkazuje Nejvyšší správní soud na podrobné odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se zcela ztotožňuje. Toto odůvodnění vychází zejména z účelovosti předložených důkazních prostředků (notářského zápisu a návrhu výsledku svědka M. H.), která vyplývá především ze skutečnosti, že stěžovatelka uvedla zcela odlišný zdroj peněžních prostředků až poté, kdy ve věci rozhodl krajský soud, který v rozsudku shledal postup finančních orgánů zákonným. Účelovost potvrzuje i žalobní tvrzení stěžovatelky, že zdroj finančních prostředků tajila z obavy, že správce daně bude stejným nezákonným způsobem, jakým postupoval vůči ní, postupovat i vůči Ing. C. a M. H. Na navrženého svědka M. H. lze vztáhnout podrobné odůvodnění správního orgánu týkající se neosvědčení předmětného notářského zápisu jako důkazního prostředku, neboť tento svědek byl navržen v úzké souvislosti s předloženým notářským zápisem.

Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, když ve vztahu k její námitce, že správní orgán rozhodl o její věci bez jednání s ní, uvedl, že ze žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků nevyplývá povinnost seznámit před vydáním rozhodnutí stěžovatelku s důvody, proč nebude proveden výsledek jí navrženého svědka, neboť takovýto závěr je nejenom v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, ale také s čl. 38 odst. 2 Listiny a čl. 41 Charty základních práv Evropské unie. Při posuzování této námitky je dle názoru stěžovatelky třeba vycházet z ust. § 7 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 1 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Ani tuto námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou a souhlasí s názorem správního orgánu, který vyslovil ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Z judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 23, č. 133), vyplývá toliko skutečnost, že „se i na daňové řízení vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny),“ nelze z ní však v žádném případě dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařídít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí. Tento závěr potvrzuje i ust. § 2 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a tam zakotvená zásada nevěřejnosti daňového řízení a ust. § 50 citovaného zákona neukládající odvolacímu orgánu povinnost vést se stěžovatelkou před vydáním rozhodnutí ústní jednání. A protože v tomto případě správní orgán postupoval v souladu s výše citovaným pravidlem daňového řízení, nemohlo dojít k tvrzenému porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, ostatně ani čl. 41 Charty základních práv Evropské unie jako právně nezávazného dokumentu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost jako důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu