



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **L. J. X.**, zastoupené JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem, Jandova 8, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2004, č. j. FŘ-10228/11/04, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2006, č. j. 8 Ca 83/2005 - 37,

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 :

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včasnou kasační stížností napadla shora uvedený rozsudek městského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2004, č. j. FŘ-10228/11/04. Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších změn a doplnění (dále též „daňový řád“) změnil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 20. 1. 2003, č. 1030000075, č. j. 9749/03/009913/0938, tak, že byl stěžovatelce stanoven základ daně ve výši 947 752 Kč a byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 254 956 Kč.

V kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Konkrétně pak namítá, že v jejím případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně na základě

pomůcek. Městský soud pominul, že stěžovatelka, která nerozumí česky, se s výzvou k podání daňového přiznání obrátila na účetního společnosti, v níž je jednatelem, a ten jí sdělil, že daňové přiznání podávat nemusí, neboť neměla v rozhodném roce 2000 žádný příjem. Stěžovatelka tedy s klidným svědomím odjela na tři měsíce do Číny. Po návratu jí však bylo jejím právním zástupcem sděleno, že je třeba daňové přiznání podat, a to také ihned (24. 3. 2003) učinila. Správce daně nesprávně zahrnul do základu daně finanční prostředky, které se nacházely na stěžovatelčiných bankovních účtech. Tyto prostředky však nepatřily jí, což žalovanému v odvolacím řízení dokládala. Žalovaný, který stěžovatelku k prokázání zdanění finančních prostředků na účtech vyzval, však s navrženými důkazy polemizoval. Z toho plyne, že v daném řízení postupoval „hybridním způsobem“, neboť daň stanovoval za použití pomůcek a zároveň dokazováním, což je nepřipustné. Stěžovatelka má za to, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro to, aby byla daň stanovena podle pomůcek, neboť správce daně neměl k dispozici dostatek podkladů pro závěr o tom, že jí svědčí daňová povinnost. Tomu nasvědčuje také to, že začal provádět dokazování. Z tohoto důvodu stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasil a poukázal na to, že jsou v ní obsaženy stejné námitky jako v žalobě.

Ze spisu k tomu mj. vyplynulo, že správce daně zjistil, že stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2000 uložila na svůj bankovní účet 23 500 USD, a dne 18. 12. 2002 ji proto vyzval k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období ve lhůtě patnácti dnů (výzva byla doručena dne 27. 12. 2002). Správce daně v této výzvě stěžovatelku upozornil mimo jiné na možnost aplikace § 44 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka však ani po této výzvě daňové přiznání nepodala, a proto v jejím případě správce daně přistoupil ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek podle § 44 daňového řádu. Dne 20. 1. 2003 vydal platební výměr, kterým stěžovatelce stanovil základ daně ve výši 906 630 Kč a vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 241 804 Kč. Dne 24. 3. 2003 podala stěžovatelka přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Toto podání správce daně posoudil jako odvolání, které pak stěžovatelka doplnila. V doplnění uvedla, že správce daně zahrnul do daňového základu též finanční prostředky, které se po určitou dobu nacházely na jejích účtech, jež však nebyly jejím příjmem a do daňového základu neměly patřit. Správce daně nato stěžovatelku vyzval k doplnění náležitostí odvolání – k prokázání povahy předmětných finančních prostředků, tedy že byly řádně zdaněny, a ke způsobu jejich případného převodu do České republiky. V doplnění odvolání ze dne 9. 12. 2003 stěžovatelka argumentovala zejména tím, že uvedené finanční prostředky převzala v hotovosti od své sestry L. K. Ch. (bytem v H. K.), od té přitom měla pokyn použít peníze na nějakou výhodnou investici nebo odeslat na účet, který jí sestra sdělí telefonicky. Peníze jí tedy nepatřily a není jí nic známo ani o jejich původu. K prokázání svých tvrzení navrhla výslech své sestry.

Žalovaný napadený platební výměr změnil tak, že základ daně stanovil částkou 947 752 Kč a vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 254 956 Kč. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že podmínky pro použití pomůcek byly splněny - stěžovatelka ani

na výzvu nepodala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, v rámci odvolacího řízení pak přes výzvu správce daně nepředložila žádné doklady, prokazující, že finanční prostředky na jejím bankovním účtu byly zdaněny. Navržená svědecká výpověď její sestry by nemohla sama o sobě bez průkazných dokladů její tvrzení prokázat. Žalovaný dále konstatoval, že použité pomůcky jsou uloženy ve spisovém materiálu. Platební výměr byl změněn na základě později přiznaných příjmů ze závislé činnosti. V souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu bylo též přihlédnuto k okolnostem pro stěžovatelku výhodným.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasační stížnosti stěžovatelka výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“), b) („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 že 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; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“) a d) s. ř. s. („nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“). Konkrétně však poukázala na údajný hybridní postup žalovaného, který na jedné straně shledal, že zákonné podmínky pro použití pomůcek byly dodrženy, na druhé straně však v průběhu odvolacího řízení prováděl dokazování [tedy důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a dále zdůrazňuje, že podmínky pro použití pomůcek nebyly v daném případě splněny [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Městský soud ve věci správně uplatnil závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí z jeho rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, publikovaného pod č. 610/2005 Sb. NSS, které se vztahují k aplikaci § 44 odst. 1 daňového řádu; totiž že zákonným důvodem pro užití pomůcek je v takovém případě „doložení, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a nepodání daňového přiznání ani po této výzvě a existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je dále i aplikace § 46 daňového řádu, ukládající správci daně povinnost přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.“ V daném případě činila stěžovatelka spornou základní podmínku pro vyměření daně, a to zda jí svědčila daňová povinnost, a dále nesouhlasí postupem správce daně a žalovaného při vyměření.

Vyměření daně podle pomůcek je limitován rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení odvolacím orgánem, neboť podle § 50 odst. 5 daňového řádu odvolací orgán v tomto případě zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně; shledá-li odvolací orgán, že zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. Z takto vymezeného rozsahu přezkumu v odvolacím řízení vyplývá, že předmětem přezkumu a tím i případného

dokazování již nemůže být samotná vlastní výše základu daně a daň; přezkum a případné dokazování se může týkat již jen zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Je tak na daňovém subjektu, aby namítal, které z těchto zákonných podmínek nebyly dány a nese důkazní břemeno doložit či navrhnout důkazy k těmto tvrzením v intencích § 31 odst. 9 daňového řádu, na daňový orgán by eventuelně mohlo důkazní břemeno následně přejít jen z důvodů uvedených v § 31 odst. 8 písm. a) a c) daňového řádu.

Jestliže tedy správce daně v rámci odvolacího řízení stěžovatelku vyzval k prokázání jejích tvrzení o povaze finančních prostředků uložených na jejím bankovním účtu, nejednalo se o krok v rámci procesu stanovení daně dokazováním, nýbrž o postup v rámci přezkoumání splnění jedné ze zákonem stanovených podmínek pro použití pomůcek.

Se stěžovatelkou pak nelze souhlasit ani v otázce splnění podmínky samotné možnosti vzniku daňové povinnosti, kterou v žalobě i v kasační stížnosti namítala pouze obecně. Ze správního spisu je patrné, že správce daně postupem podle § 36 daňového řádu zjistil vložení finančních prostředků na její bankovní účet. Dále též je ze spisu zřejmé, že stěžovatelka v předmětném období zastávala funkci jednatelky ve společnosti TAI LI Trade Company spol. s r. o., z čehož lze do jisté míry usuzovat o její ekonomické aktivitě. Skutečnost, že v uvedeném období byla výdělečně činnou, je ostatně zřejmá i z jejího daňového přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, podaného správcem daně opožděně dne 24. 3. 2003.

Byla to však především stěžovatelka, která se v daňovém řízení nepodáním daňového přiznání ani na výzvu správce daně zbavila možnosti namítat a prokázat daňový základ a daň. Na tom nic nemění její tvrzení, že účetní společnosti ji ubezpečoval o tom, že daňové přiznání podávat nemusí. V odvolacím řízení, vedeném pouze k posouzení splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, pak k prokázání svých tvrzení, že jí nesvědčila daňová povinnost, tedy že předmětné finanční prostředky měla na bankovním účtu pouze v úschově, pouze navrhla výslech sestry, jejíž výpověď by však sama o sobě bez doložení dalších dokladů vztahujících se k otázkám původu, povahy či zdanění těchto finančních prostředků, nebyla pro účely dotčeného daňového řízení dostačující. Nedoložením dostatečných důkazů tedy stěžovatelka neunesla důkazní břemeno prokázat své tvrzení, že zjištěné finanční prostředky nebyly příjmy zakládajícími její daňovou povinnost, tedy že nebyla splněna jedna ze zákonných podmínek pro stanovení daně podle § 44 odst. 1 věty první daňového řádu. Namítané důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tak Nejvyšší správní soud nezjistil.

Popsané závěry jsou z rozsudku městského soudu zřejmé, byť je jeho odůvodnění v pasáži týkající se subsumpcí zjištěného skutkového stavu teoretickým závěrům poměrně stručné. Tato stručnost však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, kterou stěžovatelka namítala bez bližší konkretizace v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud ostatně již ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněném ve Sb. NSS pod č. 133/2004, poukázal na to, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Pouhá skutečnost, že by mohlo být odůvodnění rozsudku obsáhlejší a v některých ohledech propracovanější tak jeho

nepřezkoumatelnost nezpůsobuje. Ani důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak neobstojí.

Vzhledem ke všemu uvedenému shledal Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zákonným a uplatněné důvody kasační stížnosti nezjistil, proto kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 20. května 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu