



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **N. T. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Rudolfem Kutnarem, advokátem se sídlem Na Višňovce 1/1044, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2007, č. j. 9 Ca 303/2005 – 27,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2007, č. j. 9 Ca 303/2005 – 27, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2007, č. j. 9 Ca 303/2005 – 27, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 10. 2005, č. j. FŘ-11089/11/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Praze – Modřanech (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2002, č. j. 1020000918, o vyměření daně z příjmů fyzických osob ve výši 2 444 244 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že neshledal důvodným žalobní bod, v němž stěžovatel namítal, že nebyly splněny podmínky podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) pro stanovení daně podle pomůcek. Zdůraznil, že správce daně nepostupoval při vyměření daně podle citovaného ustanovení, ale podle ustanovení § 44 odst. 1 citovaného zákona. Podle tohoto ustanovení je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem v případě, že nepodal daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo pokud nebyly daňovým subjektem na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny jeho vady. Naproti

tomu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků opravňuje správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Městský soud se dále ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že v daném případě nebylo účinně podáno daňové přiznání, neboť stěžovatel na výzvu ze dne 22. 4. 2002 reagoval dne 29. 4. 2002 pouze čestným oznámením, které s odvoláním na ustanovení § 40 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za daňové přiznání považovat nelze. Proto podle názoru městského soudu nebylo ani důvodu, aby správce daně postupem podle § 21 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vyzýval k odstranění vad daňového přiznání, když žádné účinně podané daňové přiznání zde neexistovalo. Skutečnost, že v odpovědi na žádost stěžovatele o sdělení důvodů, které vedly ke stanovení daňového základu a daně, správce daně zmínil ustanovení § 32 odst. 9 citovaného zákona ještě neznámá, že by správce daně vycházel z toho, že stěžovatel podal nulové daňové přiznání. Jiné ustanovení totiž, podle něhož by mohl správce daně na takovou žádost reagovat, citovaný zákon neobsahuje, a proto správci daně nezbylo než postupovat podle zmíněného ustanovení, i když stěžovatel daňové přiznání nepodal. Dále se městský soud ztotožnil s hodnocením důkazních prostředků finančním ředitelstvím, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, že finanční prostředky vložené v roce 2001 na devizový účet u ČSOB, a. s. jsou prostředky, které si půjčil v roce 1993 pro účely podnikání od svého bratrance, přivezl je do České republiky, a tudíž se jednalo o půjčku, kterou mu v roce 2001 bankovním převodem vrátil. Městský soud se ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že nebylo prokázáno, že v roce 2001 převáděné finanční prostředky jsou tytéž, které stěžovatel dovezl v roce 1993, a správce daně právem považoval tyto prostředky za jeho příjmy realizované v roce 2001 a oprávněně shledal nadbytečným výsledek stěžovatelem navrženého svědka. To, že si stěžovatel v roce 1993 vypůjčil tvrzenou částku a že měl tyto peníze k dispozici v České republice v roce 1993, což je okolnost, k níž měl být navržený svědek slyšen, nijak nevyvrací závěr, že finanční prostředky vložené stěžovatelem v roce 2001 na jeho osobní devizový účet pocházejí z jiných, stěžovatelem nezdaněných, příjmů. Městský soud s odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 – 68, konstatoval, že v daném případě finanční ředitelství mohlo přezkoumávat jen splnění zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, a tyto podmínky v daném případě byly splněny. K žalobní námitce, že postup finančních orgánů byl protiústavní, městský soud uvedl, že finanční orgány neporušily Listinu základních práv a svobod tím, že by stěžovatele v rozporu se zákonem vedly k prokazování zdroje finančních prostředků. Byl to stěžovatel, kdo v odvolání uváděl, z jakého zdroje předmětné finanční prostředky pocházejí a povinností finančního ředitelství bylo se tímto tvrzením zabývat, což také v napadeném rozhodnutí učinilo. Městský soud zdůraznil, že jednou z povinností správce daně zakotvených v ust. § 36 odst. 1 věta první zákona o správě daní a poplatků je zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů daňových subjektů, jejich majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Správce daně je oprávněn, a současně povinen, zjišťovat údaje týkající se peněžních příjmů daňových subjektů, jedná-li se o skutečnost rozhodnou pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně, a právě tak tomu bylo v dané věci.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť nesouhlasí se závěry

městského soudu. Především nesouhlasí s právním hodnocením, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel je toho názoru, že správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek přesto, že tyto nebyly splněny. Na výzvu správce daně, aby podal daňové přiznání, reagoval dopisem ze dne 29. 4. 2002, v němž sdělil, že neměl v roce 2001 žádné příjmy, které by podléhaly dani, a tudíž podal nulové daňové přiznání. Pokud takto podané přiznání mělo vady, byl správce daně povinen jej vyzvat, aby vady podání odstranil. To se však nestalo a správce daně bez dalšího daň v rozporu se zákonem vyměřil. O tom, že správce daně si byl vědom toho, že stěžovatel podal nulové daňové přiznání za rok 2001, svědčí i jeho přípis ze dne 7. 10. 2002, v němž sdělil ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků důvody, které ho vedly ke stanovení daňového základu a daně. Podle stěžovatele zdanění finančních prostředků fyzické osoby, které si uloží na svůj soukromý účet, nemá oporu v zákoně. Postup správce daně byl v daném případě v rozporu s čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť je nepřípustné požadovat po stěžovateli prokázání jeho majetkových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec jeho daňových povinností, tj. vztahovat je na situace a subjekty, na něž daňová povinnost nedopadá, a zasahovat tak do svobodného prostoru osoby nad rámec zásahu státní moci vymezený. Správce daně vlastně konstruoval povinnost k obecnému prokazování majetkových poměrů a zdrojů majetku stěžovatele, který je mimo rámec zákona o správě daní a poplatků. Jestliže pak následně vyměřil daň v důsledku toho, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, přičemž za základ daně považoval vklad peněz na osobní účet, porušil tím i čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a nepřípustně mu odňal jeho vlastnické právo. Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas se závěrem městského soudu, že neprokázal, že finanční prostředky odesílané z jeho devizového účtu panu T. P. P. C. jsou vrácením půjčky a že správce daně musel vycházet z toho, že se jedná o příjem dosažený ve zdaňovacím období roku 2001. Stěžovatel poskytl důkazní prostředky o tom, že si půjčil finanční prostředky od pana T. P. P. C., ty však správce daně neakceptoval. Vklady na osobních účtech u finančních ústavů nemohou být plošně považovány za zdanitelné příjmy majitele účtu v roce vkladu těchto prostředků na účet, a to z hlediska věcného a časového. Vzniknou-li pochybnosti správce daně, zda tyto prostředky představují předmět daně, musí tomu předcházet zjištění o existenci zdroje (aktivity, činnosti či skutečnosti), z něhož by věcně i časově mohla částka jako příjem pocházet a přiznána nebyla. Když poplatník tvrdí, že nejde o zdanitelný příjem a své tvrzení dokládá důkazními prostředky, je nutné tyto řádně zhodnotit a vyvrátit prokazatelnost jeho tvrzení, neboť je nepřípustné požadovat prokazování majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje věcný a časový rámec jeho daňových povinností. Nemůže ani obstát závěr městského soudu, že pokud byly finanční prostředky na účet stěžovatele vloženy v roce 2001, byly jeho zdanitelným příjmem jen za toto zdaňovací období. Za nesprávný označil stěžovatel také závěr městského soudu, že finanční ředitelství oprávněně shledalo nadbytečným navržený výsledek svědka, neboť tato výpověď byla rozhodující pro doložení skutečností, které stěžovatel v průběhu daňového řízení tvrdil. Stěžovateli tak bylo odepráno právo na spravedlivý proces a to ve svém důsledku znamenalo nesprávné vyměření daně. Stěžovatel poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze v obdobné věci (č. j. 10 Ca 56/2005 - 37), v němž podle jeho názoru soud vyslovil obdobné právní názory, jakých se dovolává stěžovatel v této kasační stížnosti. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že postupovalo v souladu s ustanoveními zákona o správě daní a poplatků a stejně tak postupoval i správce daně. Podle ustanovení § 40 odst. 1 citovaného zákona je daňové přiznání povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten koho k tomu správce daně vyzve a podle odst. 2 citovaného ustanovení lze daňové přiznání účinně podat jen na tiskopise vydaném ministerstvem nebo na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným ministerstvem. Stěžovatel ani na základě výzvy správce daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 nepodal. Stěžovatel nebyl správcem daně vyzván k odstranění vad daňového přiznání, neboť jej nepodal. Jeho písemnost ze dne 29. 4. 2002 za daňové přiznání s odvoláním na výše uvedená ustanovení považovat nelze. Ve výzvě byl stěžovatel upozorněn na ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků a základ daně a daň byly stanoveny podle odst. 1 citovaného ustanovení, o čemž byl stěžovatel vyrozuměn platebním výměrem. Na žádost stěžovatele mu poté byly sděleny důvody, které vedly ke stanovení daňového základu a daně z příjmů fyzických osob za rok 2001. Z tohoto sdělení nelze dovozovat, že platebnímu výměru předcházelo podání daňového přiznání. Protože správce daně zjistil, že na osobní účet stěžovatele byla v roce 2001 vložena značná částka, ověřoval, zda se jedná o finanční prostředky, které již byly zdaněny či jsou od daně osvobozeny, popřípadě dani nepodléhají, což je podle ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 3, § 36 odst. 1 a § 34 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků zcela v jeho kompetenci. Stěžovatel v odvolacím řízení neprokázal, že uvedená částka nepředstavuje nezdaněné finanční prostředky. Svědeckou výpověď mělo být podle stěžovatele potvrzeno, že měl finanční prostředky k dispozici již v roce 1993, kdy si je vypůjčil a dovezl v hotovosti z Vietnamu. Správce daně i finanční ředitelství vyhodnotily svědeckou výpověď jako nadbytečnou, neboť potvrzení skutečnosti, že si stěžovatel vypůjčil v roce 1993 peněžní prostředky, ještě neprokazuje, že tyto stěžovatel vložil v roce 2001 na bankovní účet.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu reagoval stěžovatel na výzvu správce daně k podání daňového přiznání dne 29. 4. 2002 zasláním čestného oznámení, v němž sdělil, že v roce 2001 neměl, kromě příjmů ze závislé činnosti, žádné jiné příjmy, které by podléhaly dani z příjmů fyzických osob. Poté správce daně přistoupil ke stanovení základu daně a vyměření daně podle pomůcek platebním výměrem. Na žádost stěžovatele podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků správce daně mimo jiné sdělil, že "...Dne 29. 4. 2002 jste podal čestné prohlášení, že jste kromě příjmů podle § 6 zákona č. 586/92 Sb., ve znění pozdějších předpisů neměl žádné jiné příjmy, které by podléhaly dani z příjmů fyzických osob. Vzhledem k tomu, že jste ve lhůtě stanovené výzvou nepodal daňové přiznání, postupoval správce daně podle § 44 zákona o správě daní a dle odst. 2 přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek za použití § 31 zákona o správě daní." V rozhodnutí o zamítnutí odvolání finanční ředitelství své závěry odůvodnilo tím, že stěžovatel ani po výzvě správce daně přiznání k dani za zdaňovací období roku 2001 nepodal, a proto správce daně přistoupil v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní ke stanovení základu daně a vyměření daně podle pomůcek. Dále v rozhodnutí uvedlo,

že správce daně v odvolacím řízení vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků potvrzujících tvrzení o původu předmětné finanční částky a po vyhodnocení jeho reakce neshledal důvod k postupu podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. To, že stěžovatel vyrovnal dluh, který mu údajně vznikl na základě ústní smlouvy o půjčce uzavřené v roce 1993 ve Vietnamu, ještě neprokazuje, že předmětné finanční prostředky byly přivezeny z Vietnamu. Výslech navrženého svědka ve věci údajné půjčky proto označilo za bezpředmětný.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze z takto formulovaného odůvodnění rozhodnutí seznat, které ze zákonných podmínek pro postup pro stanovení základu daně a vyměření daně podle pomůcek vlastně finanční ředitelství přezkoumávalo, zda nastaly skutkové okolnosti upravené v ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kdy vůbec nebylo podáno daňové přiznání, nebo stěžovatel neunesl důkazní břemeno při dokazování podle ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona a nelze rovněž seznat, zda přezkoumávalo zákonné důvody, o něž se podle sdělení ze dne 7. 10. 2002, opíral napadený platový výměr, tedy ustanovení § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí je však zřejmé, že finanční ředitelství zkoumalo jednak dodržení podmínek stanovených v ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a dále se zabývalo i tím, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Zabývalo se tedy dvěma zcela odlišnými zákonnými podmínkami pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně v daňovém řízení žádné dokazování neprováděl, na čestné prohlášení stěžovatele nijak nereagoval, vycházel zřejmě z toho, že vůbec daňové přiznání nepodal, ač sám ve sdělení ze dne 7. 10. 2002 uvedl, že postupoval podle ustanovení § 44 a podle odst. 2 přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek za použití § 31 zákona o správě daní a poplatků. Takto formulované odůvodnění postupu při vydání platebního výměru je ale zcela nesrozumitelné. Opírá-li finanční ředitelství důvody svého rozhodnutí o výsledky dokazování, lze se domnívat, že se jedná o dokazování, které prováděl správce daně až v odvolacím řízení. Předmětem přezkumu však mělo být dodržení zákonných podmínek pro vydání platebního výměru správcem daně.

Pokud stěžovatel daňové přiznání nepodal ani po výzvě správce daně a ani jinak neprokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, je v takovém případě stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno. Tímto způsobem se prokazují skutečnosti, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání, popř. uvést měl. Nebylo-li v daném případě daňové přiznání vůbec podáno, není zřejmé, z jakého důvodu správce daně v odvolacím řízení přistoupil k provádění dokazování a finanční ředitelství tento postup akceptovalo. Takový postup jde nad rámec odvolacího přezkumu zákonných podmínek stanovení daně podle pomůcek v případě, že daňové přiznání vůbec nebylo podáno. V daném případě mělo být předmětem přezkumu dodržení zákonných podmínek, o které opřel správce daně vydání napadeného platebního výměru. Z rozhodnutí finančního ředitelství není seznatelné, které ze zákonem předvídaných skutkových okolností v § 44 zákona o správě daní a poplatků opravňujících správce daně k vyměření daně podle pomůcek vlastně přezkoumával, a proto jeho závěr je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Jak již judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 6. 2006, č.

j. 7 Afs 37/2005 - 61, ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků stanoví postup správce daně při vyměření daně podle pomůcek za třech různých skutkových okolností. „První z nich je situace uvedená v odst. 1 citovaného ustanovení, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani poté, kdy byl správcem daně vyzván k jeho podání podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V takovém případě je správce daně oprávněn buď zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si sám bez součinnosti s daňovým subjektem opatří, anebo je oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nulovou daň a daň také v této výši vyměřit, a případnou následnou daňovou kontrolou podle § 16 citovaného zákona ověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru, které z oprávnění užije, je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit.

Druhý z případů upravených v § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je ten, kdy daňový subjekt sice daňové přiznání buď sám nebo na výzvu správce daně podá, ale toto daňové přiznání obsahuje vady, které je třeba odstranit, a daňový subjekt tak neučiní ani poté, kdy je k odstranění vad daňového přiznání správcem daně vyzván. V takovém případě je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek.

Konečně třetí možná situace je upravena v § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kdy lze stanovit daň podle pomůcek v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil. Toto ustanovení tak míří na případy, kdy daňový subjekt podal formálně bezvadné daňové přiznání, uvedl v něm však nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně. Míří tedy na případy, kdy daňový subjekt uvede údaje nesprávné nebo zamlčí údaje rozhodné pro výši jeho daňové povinnosti.“

Městský soud tedy pochybil, pokud rozhodnutí finančního ředitelství pro nepřezkoumatelnost z úřední povinnosti nezrušil. Již v rozsudku č. j. 2 Ads 33/2003 – 78, (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud konstatoval, že nepřihlédne-li soud k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí, založí svým postupem i nepřezkoumatelnost rozhodnutí svého a z toho důvodu takové rozhodnutí soudu Nejvyšší správní soud ex officio zruší.

Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Námitkami uplatněnými v kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť z podstaty nepřezkoumatelnosti rozhodnutí plyne, že usuzovat na důvodnost či nedůvodnost námitek lze jen u rozhodnutí, které je ve vztahu k těmto námitkám přezkumu schopné, a tedy není vůči nim zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným. Nebylo-li z napadeného správního rozhodnutí zřejmé, z jakého z důvodů, jež připadaly v úvahu, byla stěžovateli doměřena daň podle pomůcek, nebylo možno ani věcně zkoumat, zda byly pro takový postup splněny zákonné podmínky (viz

usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikované pod č. 1566/2008)

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 26. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu