

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **J. L. C.,** zastoupená JUDr. Ing. Pavlem Novákem, advokátem se sídlem Komunardů 36, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2006, č. j. FŘ-17069/11/06, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2009, č. j. 7 Ca 44/2007 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006, č. j. FŘ-17069/11/06, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 vydaného Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 8. 3. 2002, č. j. 62643/02/009913/0938, jímž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 1 199 916 Kč. Žalovaný uvedl, že žalobkyně ani přes výzvu správce daně neodstranila nesprávné a neúplné údaje o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání rozhodných pro stanovení daně, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek v souladu s ustanovením § 44 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád"). Žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu zkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a dospěl k závěru, že tyto byly splněny, proto odvolání pro nedůvodnost zamítl.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení. Zdůraznila, že v této věci rozhodoval již Nejvyšší správní soud a Městský soud v Praze, který rozsudkem ze dne 23. 8. 2006, č. j. 10 Ca 212/2006 - 75, zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2003 pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobkyně namítla, že se žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí neřídil právním názorem městského soudu. Současně upozornila na nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nebyly dodrženy zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek, jelikož správce daně ani odvolací orgán nerespektovali platnou a účinnou úpravu vztahů vzniklých na základě smlouvy o úschově zakotvené v občanském zákoníku.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 7. 2009, č. j. 7 Ca 44/2007 - 62, žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že vady řízení vytýkané žalovanému v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 10 Ca 212/2006 - 75, žalovaný do důsledku odstranil. V napadeném rozhodnutí je jednoznačně uvedeno, že daň byla stanovena podle pomůcek v souladu s § 44 odst. 2 daňového řádu a že žalovaný vycházel ze skutečností vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2000. Městský soud odmítl obecnou námitku žalobkyně, že rozhodnutí je nezákonné, neboť správní orgány nerespektovaly platnou a účinnou právní úpravu vztahů vzniklých na základě smlouvy o úschově. Daň byla žalobkyni stanovena podle pomůcek pro neprokázání, že peněžní prostředky jí ukládané v průběhu roku 2000 na osobní účet nepředstavují nezdaněné prostředky, nikoliv pro zpochybnění právní úpravy úschovy nebo její nerespektování. Rozhodnutí správce daně stojí na nesplnění důkazní povinnosti žalobkyní, nikoliv na nerespektování hmotněprávní úpravy smlouvy o úschově. Tento závěr žalovaného však žalobkyně v žalobě nezpochybnila; netvrdila, že důkazní povinnost splnila, respektive že důkazní břemeno unesla.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností. Zpochybnila postup správce daně, který i přes přesvědčivé vylíčení okolností případu stěžovatelkou a přes důkazy jí navrhované stanovil daň podle pomůcek a provedené důkazy označil za nevěrohodné a neprůkazné. Institut stanovení daně podle pomůcek je opatření, které směřuje především proti subjektům, které vůbec nespolupracují se správcem daně, nepodají daňové přiznání, nebo nereagují na výzvy správce daně. V dané situaci nemohla být daň vyměřena podle pomůcek, neboť stěžovatelka se správcem daně spolupracovala, předložila listinné důkazy a navrhla provedení dalších důkazů. Správce daně tedy postupoval nezákonně, když stěžovatelce stanovil daň podle pomůcek, přestože ona na všechny výzvy správce daně reagovala a poskytla potřebnou součinnost. Rovněž městský soud pak postupoval nezákonně, jelikož se se závěry finančních orgánů ztotožnil.

Dále stěžovatelka namítla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nenapravil svá pochybení při vydání původního rozhodnutí a neodstranil tak jeho nepřezkoumatelnost. Závěrem zdůraznila, že povinností správce daně bylo respektovat stěžovatelkou vypočtenou daň, případně ji vyzvat k odstranění nesprávnosti nebo neúplnosti. Správce daně však bez bližšího odůvodnění odmítl uvěřit stěžovatelkou předloženým důkazům. Celé daňové řízení tak bylo stiženo vadou spočívající v absenci řádného poučení o tom, jaké konkrétní výhrady měly orgány proti důkazům prokazujícím uzavření smlouvy o úschově, případně jaké další důkazy požadovaly. Stěžovatelka prokázala, že peníze vložené na účet v roce 2000 jí nepatřily, a proto nepředstavovaly její zdanitelný příjem.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka ve svém podání nepodřadila důvody kasační stížnosti konkrétnímu ustanovení zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), z obsahu kasační stížnosti však lze dovodit, že ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Námitky směřující do nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení aplikace ustanovení § 44 daňového řádu a do nesprávného hodnocení důkazů správcem daně, byly stěžovatelkou uplatněny poprvé v kasační stížnosti; Nejvyšší správní soud proto musel zkoumat, zda jsou námitkami přípustnými. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Výkladem čtvrtého odstavce ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. se zdejší soud zabýval v rozhodnutí ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaném pod č. 1743/2009 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Uvedl, že „[p]*o účastnících předcházejícího žalobního řízení (...) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilantibus iura postupovali v řízení shora popsaným způsobem* (tj. aby uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance) *s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponesou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky. Zákonodárce nicméně zcela správně pamatoval též na případy, kdy žalobce v řízení před krajským soudem určité důvody tvrzené nezákonnosti předcházejícího správního rozhodnutí uplatnit nemohl; v těchto případech by akcentace kasačního principu řízení o kasační stížnosti vedla nepochybně k těžko obhajitelnému omezení práva takové osoby na soudní ochranu.*"

Stěžovatelka vznesla nově v kasační stížnosti námitku chybného právního posouzení aplikace ustanovení § 44 daňového řádu a námitku nesprávného hodnocení důkazů finančními orgány; v řízení o žalobě však tyto skutečnosti nezpochybňovala. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že namítané chybné použití ustanovení § 44 daňového řádu a vada řízení spočívající v nesprávném zjištění skutkového stavu jsou nepřípustnými důvody kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť tyto otázky měly být primárně uplatněny v řízení před městským soudem. Stěžovatelka sice v žalobě poukázala na nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nedodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, ovšem z důvodu nerespektování platné a účinné úpravy vztahů vzniklých na základě smlouvy o úschově. Poprvé v kasační stížnosti zpochybnila právní posouzení soudu o použití ustanovení § 44 daňového řádu z důvodu, že se správcem daně řádně spolupracovala; námitka nezákonnosti aplikace

§ 44 daňového řádu tak byla v žalobě uplatněna ve spojení s jiným důvodem. Stejně tak teprve v kasační stížnosti zpochybnila stěžovatelka hodnocení důkazů a vytkla správci daně, že některé jí navrhované důkazy neprovedl. V žalobě však dovozovala nezákonnost vyměření daně podle § 44 daňového řádu z jiného důvodu, než že by zpochybňovala unesení důkazního břemene. Stěžovatelka v žalobě rozsáhle popsala, jak probíhaly transakce spojené s vkládáním peněz na její účet a o co opírala své názory, ovšem nečinila sporným způsob, jakým správce daně důkazy hodnotil. Kasační stížnost je tedy nepřípustná rovněž v části napadající nedostatečně zjištěný skutkový stav, konkrétně chybný závěr správce daně o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

Jedinou přípustnou námitkou kasační stížnosti zůstalo tvrzení stěžovatelky, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nenapravil pochybení obsažené v původním rozhodnutí ze dne 13. 2. 2003 a neodstranil tak nepřezkoumatelnost rozhodnutí. K tomu lze uvést, že „[p]*odle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo v rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán. (...) Správní orgán není vázán při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí jen tím právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale je vázán i názorem, který vyslovil o žalobní námitce nedůvodné*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, publikovaný pod č. 1744/2009 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud podotýká, že je třeba věnovat pozornost skutečnosti, že ve věci bylo rozhodováno opakovaně. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 8. 2006, č. j. 10 Ca 212/2006 - 75, vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 7. 6. 2006, č. j. 1 Afs 84/2005 - 63, zrušil původní rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2003. Především žalovanému vytkl, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost spočívající v tom, že nebylo možné zjistit, pro který ze zákonem stanovených důvodů vyměření daně podle pomůcek podle § 44 daňového řádu byly shledány podmínky. Žalovaný totiž uváděl, že stěžovatelka nesplnila svoji zákonnou povinnost podle § 44 odst. 1 daňového řádu, proto jí byla stanovena daň podle pomůcek v souladu s § 44 odst. 2 zákona. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 1 Afs 84/2005 - 63 konstatoval, že ustanovení § 44 daňového řádu rozlišuje tři různé skutkové situace, které správci daně umožňují vyměřit daň podle pomůcek; tyto situace nelze směšovat a proto je nutné trvat na srozumitelném vysvětlení, pro který z důvodů podle § 44 daňového řádu byla daň stanovena. Původní rozhodnutí žalovaného bylo rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala, že finanční prostředky vložené na její účet nepředstavují nezdaněný příjem, žalovaný argumentačně podložil výhradně ve vztahu k finančním prostředkům vloženým na účet v roce 1999. K tomu zdejší soud v předchozím zrušujícím rozsudku uvedl, že závěry o splnění zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek musí být podloženy hodnocením důkazních prostředků uplatněných stěžovatelkou právě k předmětnému zdaňovacímu období, nikoliv k období jinému.

V nyní napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že stěžovatelka byla dne 16. 10. 2001, č. j. 208588/01/009911/2658, vyzvána podle ustanovení § 40 daňového řádu k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2000. Daňové přiznání podala dne 7. 11. 2001 a uvedla v něm toliko příjmy ze závislé činnosti ve výši 4800 Kč. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka vložila v roce 2000 na osobní devizový účet vedený u Investiční a poštovní banky, a. s. [nyní Československý obchodní banka, a. s. (dále též „ČSOB“)] finanční prostředky v celkové výši 101 000 USD, měl správce daně oprávněné pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o výši

příjmů uváděných stěžovatelkou v daňovém přiznání za rok 2000. Výzvou ze dne 19. 12. 2001, č. j. 248446/01/009913/0938, správce daně stěžovatelku v souladu s § 43 daňového řádu vyzval k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání, konkrétně, zda finanční prostředky vložené na účet u ČSOB byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, popř. že nepodléhaly žádné dani, či byly od daně osvobozeny. Na tuto výzvu odpověděla stěžovatelka sděleními doručenými správci daně 13. 2. 2002, 15. 2. 2002 a 22. 3. 2002. Tvrdila, že předmětné finanční prostředky převzala od svého švagra pana Z. Q. Y. a byla jím zmocněna k jejich zasílání do Čínské lidové republiky. Převody finančních částek do Číny vyplývaly podle stěžovatelky z dohody uzavřené mezi panem Z. Q. Y. a panem L. D. F. Stěžovatelka správci daně předložila dohodu ze dne 18. 5. 1994, z níž vyplývalo, že pan L. D. F. za splnění podmínek uvedených ve smlouvě převede investiční kapitál ve výši více než 1 000 000 USD panu Z. Q. Y. V případě nedodržení termínu, má pan L. D. F. právo žádat po panu Z. Q. Y., aby mu vrátil investiční kapitál jeho zasláním na určené konto v Bank of China. Pan Z. Q. Y. uzavřel se stěžovatelkou ústní smlouvu o úschově a současně ji zplnomocnil k zasílání jednotlivých částek na účet pana L. D. F.

Žalovaný neshledal věrohodnými tvrzení a důkazy předložené stěžovatelkou. Jeho pochybnosti pramenily především z toho, že v předložené dohodě nebyla uvedena konkrétní výše investičního kapitálu, způsob jeho převodu, resp. předání, ani číslo účtu, na který se peněžní prostředky měly vracet v případě nenaplnění účelu smlouvy. Stěžovatelka rovněž nepředložila žádný doklad o tom, že finanční prostředky převzala od pana Z. Q. Y., ani že je měla v úschově atd. Na základě popsaného skutkového stavu dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že finanční prostředky vložené v roce 2000 na účet u ČSOB nepředstavují nezdaněné finanční prostředky, resp. finanční prostředky nepodléhající dani z příjmů. Ani na výzvu správce daně stěžovatelka neodstranila nesprávné a neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně v podaném daňovém přiznání, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek v souladu s ustanovením § 44 odst. 2 daňového řádu.

Podle ustanovení § 44 odst. 2 daňového řádu může správce daně stanovit daň podle pomůcek také v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil.

Z napadeného rozhodnutí se jednoznačně podává, že žalovaný stanovil stěžovatelce daň podle pomůcek podle § 44 odst. 2 daňového řádu, neboť ani přes výzvu správce daně k odstranění pochybností, neodstranila nesprávnost a neúplnost údajů o výši příjmů uvedených v daňovém přiznání za rok 2000. Správnost vyměření daně podle pomůcek podložil žalovaný hodnocením důkazních prostředků uplatněných stěžovatelkou ke zdaňovacímu období roku 2000. Neobstojí proto námitka stěžovatelky, že odůvodnění napadeného rozhodnutí nenapravilo pochybení žalovaného při vydání původního rozhodnutí a že je stále nepřezkoumatelné. Žalovaný se při vydání nyní napadeného rozhodnutí řídil právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku městského soudu č. j. 10 Ca 212/2006 - 75 a přezkoumatelným způsobem uvedl důvody, které jej vedly ke stanovení daně podle pomůcek podle § 44 odst. 2 daňového řádu. Z napadeného rozhodnutí je rovněž nesporné, že žalovaný vycházel ze skutečností vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2000. Nejvyšší správní soud proto shledal uvedenou námitku stěžovatelky nedůvodnou.

Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 24. března 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu