ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **G. Q. Z.**, zastoupen JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem Jandova 8, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2009, č. j. 9 Ca 120/2007 – 51,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2009, č. j. 9 Ca 120/2007 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 22. 4. 2009, č. j. 9 Ca 120/2007 - 51, zamítl žaloby, kterými se žalobce G. Q. Z. (dále též „žalobce“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 26. 1. 2007, č. j. FŘ-18822/11/06, č. j. FŘ-18823/11/06 a č. j. FŘ-18824/11/06, jimiž bylo zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 24. 6. 2004, č. j. 176437/04/009913/0938, č. j. 176441/04/009913/0938 a č. j. 176442/04/009913/0938, kterými byla žalobci stanovena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 6 382 220 Kč, za rok 2001 ve výši 414 516 Kč a za rok 2002 ve výši 177 716 Kč (dále jen „daň“). Městský soud neshledal, že by žalobami napadená rozhodnutí byla založena na žalobou vytýkaných procesních pochybeních správních orgánů. Především odmítl žalobní výhradu, že by napadená rozhodnutí byla neurčitá a nedostatečně odůvodněna, neboť žalovaný ve svých rozhodnutích uvedl dostatečně určitým a srozumitelným způsobem zásadní důvody, které ho vedly k vyměření daně žalobci podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Jelikož žalobce nepodal daňové přiznání, a to ani přes výzvu správce daně, nelze dovozovat, že by v řízení před správcem daně i žalovaným finančním ředitelstvím, (dále jen „daňové řízení“), správní

orgány postupovaly v rozporu s ustanovením § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle ustanovení § 40 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze totiž daňové přiznání nebo hlášení účinně podat toliko na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (dále jen „ministerstvo“) nebo na počítačových sestavách, které mají údaje totožné s tiskopisem ministerstva. Jelikož žalobce neučinil žádné podání, které by svou formou odpovídalo formě předepsané zákonem, nezbývalo správci daně než konstatovat, že žalobce žádné daňové přiznání nepodal. Správci daně proto nelze vytýkat ani využití zákonného oprávnění ke stanovení daně podle pomůcek, když žalobce nerespektoval jeho výzvy. Nepřisvědčil žalobci ani v tom, že mu ve skutečnosti byla stanovena daň dokazováním a nikoliv pomůckami. Je tomu tak proto, že proces dokazování při vyměřování daně předpokládá podání daňového přiznání. Pokud tak žalobce neučinil, a to ani v nulové výši, sám se zbavil možnosti prokázat výši základu daně a daně správci daně. Žalobce tak neměl co prokazovat a správce daně neměl co vyvracet. Irelevantní je potom tvrzení žalobce, že jej účetní společnosti Xueshi Limited spol. s r. o. v rozporu se skutečností informovala o podání daňových přiznání. Neobstojí proto ani výtka o porušení ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V předmětné věci byla totiž daň žalobci stanovena podle jiného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, konkrétně podle ustanovení § 44 odst. 1 tohoto zákona. Z tohoto ustanovení dostatečně vyplývají kriteria, jimiž by se měl správce daně řídit při své úvaze o způsobu stanovení daně. Žalovaný je pak konkrétním způsobem uvedl ve svém rozhodnutí. Konstatoval existenci pomůcek – zjištění stran pohybů značné finanční hotovosti na účtech žalobce v rozhodných obdobích (rok 2000 - 2002) i skutečnost, že tento dostatečně neprokázal svá tvrzení o jejím původu. Neobstojí proto ani námitka, že finanční ředitelství překročilo meze správního uvážení. Zjevně neopodstatněná je i výtka opírající se o ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků spočívající v tom, že žalobci měla být daň stanovena dokazováním, když ke stanovení daně za použití pomůcek lze přistoupit pouze v případě, pokud daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. S úspěchem se nemohla setkat ani námitka o nedostatečném odůvodnění napadeného rozhodnutí s poukazem na to, že v něm není uvedeno, z jakého důvodu správce daně zvolil fikci, že žalobce vykázal v daňovém přiznání daň ve výši 0 Kč. Je tomu tak proto, že správce daně aplikoval ustanovení § 44 odst. 1 větu prvou zákona o správě daní a poplatků. Za tohoto stavu pak nebylo možno se zabývat námitkou, že nebyly zohledněny vlastní poznatky správce daně, a to jak v průběhu zdaňování žalobce, tak i v jiných řízeních a že jako pomůcky byly nesprávně použity pouze výpisy z účtů žalobce. Je tomu tak proto, že žalobce tuto svou argumentaci (žalobní námitku) nijak blíže nespecifikoval a její nekonkrétnost brání tomu, aby správní soud na jejím základě posuzoval zákonnost napadených rozhodnutí. V souzené věci správce daně neshledal žádné okolnosti, z nichž by svědčily žalobci výhody. Je tomu tak proto, že takovými okolnostmi mohou být jen „okolnosti zjištěné“. Takové však v předmětné věci nebyly, neboť žalobcem předkládané důkazy byly neprůkazné. Nebyly proto ani použity jako pomůcky ke stanovení daně žalobci. Napadená rozhodnutí i z tohoto důvodu nejsou zatížena vadou tzv. „opomenutých důkazů“. Jelikož žalobce vznesl své námitky proti hodnocení důkazních prostředků žalovaným až při jednání, tj. po uplynutí lhůty k podání žaloby, nebylo možno k nim přihlížet. Žalovanému finančnímu ředitelství bylo jinak nutno přisvědčit, že výpisy z účtu založené ve spise dokládají vklady značných částek žalobcem již v roce 1999, který však jejich původ správci daně nijak neosvědčil. V důsledku této okolnosti nelze mít za prokázané tvrzení žalobce, že prostředky vkládané na jeho účty v rozhodných obdobích (2000 - 2002) pocházejí rovněž z těchto zdrojů. Jelikož žalobcem předkládané důkazní prostředky nebylo možno považovat za zjištěné skutečnosti, nebylo možno k nim přihlédnout ani ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Žalobu proto bylo nutno zamítnout.

Tento rozsudek městského soudu napadl žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že městský soud pochybil tím, pokud stvrdil postup správce daně, který mu stanovil daňovou povinnost podle pomůcek a při tom do daňového základu nesprávně zahrnul i prostředky, které se sice nacházely na jeho účtech, ale nikdy nebyly jeho příjmem. K této okolnosti sice navrhl provedení řady důkazů, např. výslech tchána, ale na tyto návrhy správní orgány nereflektovaly, neprovedly je s poukazem to, že se jedná o nepodstatné důkazy. Pokud za tohoto skutkového stavu věci městský soud uzavřel, že výpověď majitele peněžních prostředků (bez dalších dokladů) nebyla dostatečným důkazem, jde o nepodloženou hypotézu. Městský soud se mýlí, pokud dovozuje, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Je tomu tak proto, že řádně a včas reagoval na výzvu správce daně k předložení důkazů a navrhl provedení důkazů svědeckými výpověďmi a listinami. Tyto důkazy ale nebyly provedeny a byly odmítnuty na základě nepodložených spekulativních úvah. Pokud by bylo možno předem a bez dalšího odmítat relevantní důkazní návrhy, jak to učinilo finanční ředitelství, pak by se žádné řízení nemuselo konat. Jelikož napadený rozsudek městského soudu ani nespecifikuje, proč považuje navržené důkazy za nepřijatelné, v čem spočívá jejich neprůkaznost, má to za následek i nepřezkoumatelnost tohoto rozsudku. Kromě toho je postup správního soudu v rozporu s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 17/2008, v němž je uvedeno, že jedním ze základních předpokladů pro aplikaci ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je skutečnost, že se v posuzované věci jedná o případ podléhající zdanění. Pokud tedy daňový subjekt odmítá, že by mu vznikla daňová povinnost, je na správci daně, aby prokázal opak. Zcela nedostatečně se v souzené věci městský soud zabýval žalobní výtkou ohledně prováděného dokazování. Správce daně po něm požadoval, aby prokázal původ peněz. V řízení sice navrhoval provedení důkazu svědeckými výpověďmi osob, které je do České republiky přivezly, ale na tyto důkazní návrhy nebylo reflektováno. Nad to správní orgány konstatovaly, že si navržené důkazy odporují. Městský soud však ponechal stranou své pozornosti skutečnost, že tyto důkazy byly hodnoceny bez toho, aniž byly vůbec provedeny resp. považuje tyto důkazy za neprůkazné, ale jejich neprůkaznost již nespecifikoval (podle názoru správního soudu by svědecké výpovědi nebyly dostatečným důkazem) Správní soud proto vadně dovodil, že v daňovém řízení byly rozhodné skutečnosti zjišťovány co nejúplněji. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že námitky kasační stížnosti jsou de facto shodné jako námitky obsažené ve správních žalobách a proto odkázalo v celém rozsahu na svá vyjádření, které podalo k zamítnutým žalobám dne 30. 7. 2007, č. j. 12112/07-1100-100889, č. j. 12113/07-1100-100889 a č. j. 12114/07-1100-100889. Současně navrhlo, aby kasační stížnost stěžovatele byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z obsahu předložených spisů vyplývají tyto podstatné skutečnosti:

Správce daně po zjištění, že na účtech stěžovatele vedených jak v tuzemské, tak i v zahraničních měnách docházelo od roku 1999 k převodům značných částek, vyzval stěžovatele k podání daňových přiznání na daň z příjmů fyzických osob za léta 2000, 2001 a 2002. Měl totiž pochyby o tom, zda tyto finanční prostředky byly řádně zdaněny. Na tyto výzvy stěžovatel nepodal požadovaná přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Namísto toho sdělil správci daně, že tyto finanční prostředky nepodléhají dani z příjmů v České republice, neboť se jedná z části o jeho životní úspory (původně 50 000 DM) z dob, kdy ještě v České republice nepobýval, z části jde o finanční prostředky jeho „širší rodiny", které mu byly průběžně dováženy do České republiky a zčásti jde o prostředky, které měl zapůjčeny k podnikání (nákup zboží v České republice a jeho vývoz do zahraničí) od X. S. (500 000 USD), které byly do České republiky dovezeny z Číny v hotovosti. Stěžovatel v průběhu daňového řízení správním orgánům dále sděloval, že právě v rozhodném období (roky 2000 - 2002) byly vypůjčené finanční prostředky poukazovány zpět do Číny. K prokázání těchto svých tvrzení pak předložil listinné důkazní prostředky opatřené úředními překlady. Jelikož správci daně nebyly (ani k jeho výzvě) předloženy přiznání k dani za léta 2000, 2001 a 2002, stanovil stěžovateli za tato období daň z příjmů podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků podle pomůcek, které měl k dispozici. V odvolacím řízení stěžovatel opětovně předložil uvedené listinné důkazní prostředky. Současně navrhl k prokázání svých tvrzení výslech svědka - věřitele (W. S.), který je současně době tchánem stěžovatele. Dále navrhl výslech svědků: X. M. Z., Ch. Ch., a to k otázce původu a dovozu finanční hotovosti v cizí měně do České republiky. Konečně pak navrhl provedení svědecké výpovědi účetní firmy stěžovatele B. R., která měla mimo jiné předložit doklad o platbě 120 000 USD (výpis) z Číny od jeho manželky na účet firmy stěžovatele - společnosti LT s. r. o. Tyto svědecké výpovědi a listinné důkazy měly prokázat, že finanční prostředky ukládané stěžovatelem v letech 2000 - 2002 na účty v České republice nepodléhají dani v České republice, resp. že již dříve byly zdaněny mimo území České republiky. O odvoláních stěžovatele rozhodlo žalované finanční ředitelství dne 26. 1. 2007, a to tak že podaná odvolání podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zamítlo.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, 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. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

Podle ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil,

přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Otázkou oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek v případech, kdy není ze strany daňového subjektu podáno přiznání k dani se Nejvyšší správní soud zabýval již vícekrát. Např. v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 610/2005, vyslovil právní názor, že: *„Užití pomůcek při stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) má jiné zákonné předpoklady než užití pomůcek při zjištění základu daně a stanovení daně při nepodání daňového přiznání nebo hlášení (§ 44 odst. 1 téhož zákona)“.* V rozsudku ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 93/2004 - 74, jenž je dostupný na www.nssoud.cz, též vyslovil, že: *„Z ustanovení § 44 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb., jednoznačně vyplývá, že marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně jsou splněny zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek. Proto daňové přiznání podané po uplynutí této lhůty nemůže vyvolat žádné právní účinky“.*

Nejvyšší správní soud se v souvislosti se stanovením daně podle pomůcek zabýval nejen oprávněním správce daně použít tento způsob stanovení daně, ale i s tím souvisejícími povinnostmi správních orgánů, konkrétně povinností upravenou v ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. I proto ve svém rozhodnutí ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 – 81, převzal názor Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, a vyslovil právní názor, že: *„V případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod“.* Obdobně vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, oba dostupné na http://nalus.usoud.cz, že: *„Pokud správce daně neobeznámí daňový subjekt s tím, ke kterým výhodám podle § 46 odst. 3 daňového řádu skutečně přihlédl a o jakou výhodu se jednalo, nemůže vůči zákonnosti postupu správce daně vznášet daňový subjekt relevantní námitky a jeho postavení v odvolacím řízení je tudíž nerovné. Dochází tak k porušení práva na rovnost zaručeného článkem 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod“.*

Na uvedené závěry Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu navázal i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1865/2009, v němž vyslovil, že: *„ II. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. III. V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně“.*

Městskému soudu je třeba přisvědčit, že stěžovateli byla - za skutkového stavu zjištěného správními orgány - oprávněně stanovena daň za zdaňovací období roků 2000 -

2002 za užití pomůcek a že tento způsob stanovení daně má oporu v ustanovení § 44 odst. 1 větě první zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že stěžovatel nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání. Jak již bylo uvedeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68), má ovšem použití pomůcek podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jiné zákonné předpoklady, než užití pomůcek při zjištění základu daně podle ustanovení § 31 odst. 5 téhož zákona.

Pro oba dva případy procesního postupu při stanovení daně podle pomůcek však platí omezení dané ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, které při tomto „kontumačním stanovení daně“ ukládá správnímu orgánu povinnost přihlédnout k výhodám svědčícím daňovému subjektu. Pokud by tomu tak nemělo být, bylo by stanovení daně za užití pomůcek výrazem libovůle správního orgánu. Výhody předpokládané ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků mohou být dvojího druhu. Jednak to mohou být výhody, které svědčí daňovému subjektu přímo ze zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, dostupný na www.nssoud.cz) – jako jsou např. odčitatelné položky, slevy na dani apod.) a jednak výhody, které byly zjištěny nebo vyplynuly z průběhu daňového řízení – např. na základě samotného tvrzení daňového subjektu. Z uvedené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu plyne zásadní požadavek, že s výhodami musí být daňový subjekt výslovně obeznámen.

Městský soud ponechal, i přes výslovnou žalobní výtku stěžovatele, zcela stranou své pozornosti skutečnost, že výhody, které měly stěžovateli svědčit, nevyplývají ani ze žalobou napadených rozhodnutí finančního ředitelství, ani z jim předcházejících rozhodnutí správce daně. V tomto směru žalovaným použitá floskule, kterou bezezbytku městský soud akceptoval: „*Při stanovení daňové povinnosti byly zohledněny v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků okolnosti pro odvolatele výhodné*“, nemůže vyhovět uvedenému požadavku. Stěžovatel tak byl nejen pro odvolací řízení, ale i pro řízení před správním soudem omezen - co do rozsahu - vznášet relevantní námitky stran porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud proto při svém rozhodování již z toho důvodu pochybil, když napadená rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil z důvodu porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Přestože městský soud v otázce výhod vyplývajících pro daňový subjekt správně uzavřel, že lze jako k výhodám přihlížet toliko ke „zjištěným okolnostem“ a že žádné takové skutečnosti zjištěny nebyly, pochybil v tom, pokud k výtce stěžovatele nereflektoval na nezákonný postup správních orgánů, které ignorovaly důkazní návrhy stěžovatele k provedení svědeckých výpovědí. Je tomu tak proto, že smyslem těchto důkazních návrhů bylo prokázání okolnosti, že minimálně u části vložené finanční hotovosti (v zahraničních měnách) se nejednalo o majetek stěžovatele, ale majetek jiných osob. Nadto v případě navrhované svědkyně B. R. tato měla nejen prokazovat uskutečněné finanční operace na stěžovatelových účtech, ale také měla předložit listinný důkaz – bankovní výpis o přijaté transakci z Čínské lidové republiky ve výši 120 000 USD. Namísto toho však žalované finanční ředitelství toliko konstatovalo, že svědecké výpovědi nemohou samy o sobě bez průkazných dokladů prokázat, zda finanční prostředky vložené na osobní bankovní účty stěžovatele nepředstavují nezdaněné finanční prostředky. Tento závěr pak vzal za svůj i městský soud. Deklarovaný závěr je však přinejmenším předčasný a neurčitý. Nelze totiž jakkoliv předjímat, že by navržení svědci byli nevěrohodní, nebo

že by nemohli mít k dispozici např. listinné důkazy svědčící o jejich vlastnictví, o vývozu valutových prostředků z Čínské lidové republiky a jejich dovozu do České republiky.

Ponechat stranou nelze ani okolnost, že svými důkazními návrhy stěžovatel jednoznačně vyhověl výzvám k prokazování svých tvrzení v odvolacím řízení ze dne 11. 10. 2004. Finanční ředitelství výslovně požadovalo prokázat okolnost – převod nebo převoz hotovosti do České republiky. Tím, že posléze odmítlo důkazní návrhy stěžovatele, pochybilo při zjišťování skutkového stavu věci – výhod svědčících daňovému subjektu při stanovení daně podle pomůcek. Vytýkané pochybení při výkladu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je pak konkretizací vytýkaného porušení ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Tato zásada totiž znamená, že správce daně musí dát daňovému subjektu dostatečný prostor pro uplatnění jeho práv a volit pouze takový postup, který by ve svém důsledku daňovým subjektům umožnil optimalizaci jejich daňové povinnosti, tedy daňovou povinnost přiznat v co nejnižší možné výši. Pokud tak neučiní, postupuje v rozporu s tímto ustanovením.

Z celého správního spisu není zřejmé, jak správce daně i finanční ředitelství uvážily otázku výdajů stěžovatele, které by jinak musel nutně vynaložit na dosažení pomůckami dovozovaných příjmů. Je tomu tak proto, že právě s ohledem na ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je třeba stanovit pomůckami nejen příjmy stěžovatele, ale i jeho výdaje (srov. nález Ústavního soudu ze dne 31 .8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, který je dostupný na http://nalus.usoud.cz). Z podaného odůvodnění napadených rozhodnutí pak rovněž není dostatečně zřejmé, jak žalovaný uvážil okolnost, že stěžovatel disponoval značnou finanční hotovostí v USD již v roce 1999 (více než 600 000 USD) ve vztahu k hotovosti vkládané v roce 2000 - 2002 na nově zřízené účty. Nevypořádal se tak v tomto směru s vytýkanou námitkou, že na účty stěžovatele vkládaná hotovost (kterou vzal správce daně jako pomůcku pro stanovení daně) byla ve skutečnosti dříve vybraná hotovost z jiného účtu stěžovatele.

V žádném případě pak nemůže obstát požadavek obsažený ve výzvě ze dne 11. 10. 2004, v níž finanční ředitelství požadovalo prokázání skutečnosti - že ze strany stěžovatele byla „finanční hotovost nejprve vybírána a následně opět vkládána na tentýž účet“. Takovéto omezení důkazního břemene je nepřijatelné. Správci daně ani po té finančnímu ředitelství nepřísluší předjímat okolnost, že vkládané hotovostní prostředky nemohly být vybírány z jiných účtů stěžovatele nebo jeho rodinných příslušníků. Finanční ředitelství proto chybovalo již při vyhotovení dotčené výzvy. Nepřípustně totiž zúžilo rozsah možných prokazovaných skutečností ze strany stěžovatele. Neobstojí proto závěr o tom, že žádné výhody nebyly zjištěny, když se tímto směrem řízení vedené správními orgány neubíralo.

Bez povšimnutí nelze ponechat ani nesprávný názor finančního ředitelství, byť se opírá o dikci ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, obsažený v odůvodnění jeho rozhodnutí, spočívající v tom, že pokud směřuje odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán toliko dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Předestřený výklad citovaného ustanovení byl již překonán shora uvedeným usnesením rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, který je dostupný na www.nssoud.cz. Ve světle v tomto usnesení popsaných principů je nutno konstatovat, že odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 nebo i § 44 zákona o správě daní a poplatků), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit, nevyzval jej k prokázání výhod, jež by mu mohly při stanovení daně svědčit, případně jej v tomto směru nepřípustně omezil). Veškerá tato zjištění mohou být důvodem jednak k vrácení věci správci daně prvního stupně k postupu podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy k vyhovění odvolání v rámci autoremedury (toto vrácení je pouhým procesním postupem v rámci téhož odvolacího řízení), anebo např. k postupu odvolacího orgánu dle ustanovení § 50 odst. 3 téhož zákona. Pokud za předestřeného skutkového stavu věci městský soud žalobami napadená rozhodnutí nezrušil pro důvodně vytýkané vady řízení před správními orgány, uvážil v tomto směru o věci nesprávně.

Neudržitelný je též názor, že postupem podle ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků nelze přistoupit ke stanovení daně dokazováním. Je tomu tak proto, že pokud toto ustanovení ve větě druhé konstruuje právní fikci o tom, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula, není zde důvodu k tomu, aby správce daně k této fiktivní skutečnosti přistupoval rozdílně od případu, kdy přiznaná daň ve výši nula bude mít „reálný podklad“ – ve skutečně podaném přiznání k dani - s vykázanou daní ve výši nula. Pokud proto správce daně při svém řízení zjistí, že lze daň i přes nepodání daňového přiznání ze strany daňového subjektu stanovit dostatečně určitě ze shromážděných důkazů, nemůže být stanovení daně dokazováním vyloučeno jen z toho důvodu, že povinný daňový subjekt nepodá přiznání k dani.

Městský soud pochybil i potud, pokud se při svém rozhodování nezabýval otázkou prekluze práva správních orgánů stanovit stěžovateli daň z příjmů (minimálně pokud jde o zdaňovací období roku 2000). Byl to totiž opakovaně Ústavní soud, jehož právní názory jsou městskému soudu známy, který judikoval, že je povinností správního soudu zabývat se otázkou prekluze práva stanovit daň daňovému subjektu i bez výslovného návrhu žalobce. Ústavní soud vyslovil tento právní názor v řadě nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny dostupné na http://nalus.usoud.cz). Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.*“ *(...)* „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem*

závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor Nejvyššího správního soudu, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 – 73 (dostupné na www.nssoud.cz), a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1542/2008.

Za situace, kdy se městský soud otázkou prekluze práva vůbec nezabýval, bylo by přinejmenším předčasné, aby se touto, pro danou věc rozhodnou otázkou (i s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/2007, a ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, které jsou dostupné na www.nalus.usoud.cz), zabýval ponejprv až Nejvyšší správní soud. Je tomu tak proto, že by nepřípustně předjímal právní názor městského soudu a ve svém důsledku by vzal účastníkům řízení možnost obrany - proti takto formulovaným právním závěrům - v opravném prostředku.

Nejvyšší správní soud vážil i nezbytnost rozhodnutí o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle ustanovení § 107 s. ř. s. Při této úvaze dospěl k závěru, že o něm není třeba rozhodovat tam, kde Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhoduje neprodleně. Je tomu tak proto, že přiznání odkladného účinku kasační stížnosti může stěžovateli přinést ochranu jen do doby rozhodnutí o této stížnosti. Jelikož k přezkoumání kasační stížností napadeného rozsudku městského soudu přistoupil Nejvyšší správní soud bezprostředně, bylo by rozhodnutí o odkladném účinku nadbytečné.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2009, č. j. 9 Ca 120/2007 – 51, je opodstatněná a proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je pak podle § 110 odst. 3 s. ř. s. městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku.

Ve věci pak rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

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 18. února 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu