

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. P. T.**, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 8. 2012, č. j. 8750/12-1100-500331, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 372/2012 – 39,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 372/2012 - 39, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 8. 2012, č. j. 8750/12-1100-500331, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta, na náhradě nákladů řízení celkem 22.036 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009. Na základě výsledků této kontroly žalobci za zdaňovací období roku 2008 dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 2. 2012, č. j. 37952/12/214911507438, doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 98.550 Kč, snížil daňovou ztrátu o 6.326.556 Kč, a současně rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve výši 19.710 Kč a o povinnosti žalobce uhradit penále z dodatečně snížené daňové ztráty dle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 316.327 Kč. Podle správce daně žalobce neprokázal, že vklady v celkové výši 4.878.000 Kč vložené v roce 2008 postupně do pokladny, nejsou příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období roku 2008. Správce daně se přitom nespokojil s tvrzením, že se jedná o finanční prostředky, které si žalobce vydělal v letech 1989 – 1991 během zaměstnání ve Švýcarsku, kde byly také řádně zdaněny. V posuzovaném zdaňovacím období žalobce dále žádnými účetními doklady nebo jiným důkazním prostředkem nedoložil uplatňované výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v celkové výši 415.359,34 Kč. Ohledně těchto dokladů správci daně sdělil, že je předal své účetní, která je zanesla do evidence, a od té doby s nimi nepřišel do styku. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 17. 8. 2012, č. j. 8750/12-1100-500331, (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítlo odvolání žalobce a výše uvedený platební výměr potvrdilo.

[2] Toto rozhodnutí napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 372/2012 – 39, (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že dodatečný platební výměr je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, když obsahuje doložku „elektronicky podepsáno“ a zároveň je opatřen kulatým razítkem a jménem a podpisem oprávněné úřední osoby. Elektronický podpis dle žalobce nahrazuje údaje zákonem předepsané a není právně ani technicky možné, aby rozhodnutí obsahovalo obojí, dodatečný platební výměr je nepřezkoumatelný, neboť není zřejmé, který z podpisů je platný. Krajský soud k tomu uvedl, že dodatečný platební výměr byl žalobci doručen v souladu se zákonem v listinné podobě poštou dne 13. 2. 2012. Doložka „elektronicky podepsáno“ nemůže být považována za elektronický podpis, neboť se nejedná o údaje v elektronické podobě, které by byly připojeny k datové zprávě. Je technicky nemožné, aby rozhodnutí obsahovalo jak elektronický podpis, tak razítko a vlastnoruční podpis úřední osoby. Elektronický podpis může existovat pouze v elektronické podobě, neboť jde o alfanumerický soubor znaků, vlastnoručním podpisem a razítkem může být opatřeno pouze rozhodnutí v listinné podobě.

[3] Krajský soud odmítl také námitku, že žalobce jednoznačně prokázal zdroj finančních prostředků ve výši 4.878.000 Kč vložených do pokladny v roce 2008, a to svědeckou výpovědí M. V. R., který potvrdil, že žalobce ve Švýcarsku od roku 1989 do roku 1991 pracoval a sdělil i výši příjmů, které žalobce dosahoval. Žalobce vložil uvedenou částku do svého podnikání v roce 2008 celkem 8 příjmovými pokladními doklady a přitom tvrdil, že ji získal prací v letech 1989 až 1991 ve Švýcarsku. Na základě závěrů judikatury

Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 16/2012 – 23, a ze dne 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008 – 56) krajský soud zhodnotil, že správce daně byl oprávněn vyzvat žalobce k prokázání tvrzení, že zaevidované příjmy neovlivňují daňovou povinnost a žalobce byl povinen toto důkazní břemeno unést. Nezpochybnil přitom, že žalobce v uvedených letech ve Švýcarsku skutečně pracoval a mohl tam mít i značně nadstandardní příjmy, ale k prokázání skutečnosti, kolik si skutečně vydělal, kolik mu po ukončení práce zbývalo a jakou částkou disponoval ještě v roce 2008, toto svědectví samo o sobě nedostačuje.

[4] K neuznaným výdajům vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů v částce 415.359,34 Kč žalobce uvedl, že postup správce daně je v rozporu s ustanovením § 92 odst. 6 daňového řádu, neboť nebyl proveden výslech svědkyně, a to jeho účetní paní M. Krajský soud shledal i tuto námitku nedůvodnou. Správce daně není povinen provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale pouze ty, které povedou ke zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. V protokolu ve věci seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 18. 11. 2011 správce daně objasnil, proč nepovažuje výslech svědkyně paní M. za potřebný, neboť dle jeho názoru by nepřinesl nové důkazní prostředky, což blíže odůvodnil. Poukázal i na to, že žalobce blíže nespecifikoval, o čem má jím navrhovaná svědkyně vypovídat a co má potvrdit a ani nesdělil svědkovu bližší identifikaci. Svědkyně mohla z titulu účetní pouze potvrdit obecnou existenci dokladů, které obdržela ke zpracování od žalobce, což samo o sobě není předmětem sporu. Požadavek správce daně však dle původního žalovaného směřoval k prokázání konkrétních výdajů a jejich návaznosti na uskutečnění pracovních cest, což svědeckou výpovědí v rozsahu navrženém žalobcem ani nemohlo být prokázáno. Žalobce navrhoval výslech účetní k tomu, aby bylo prokázáno, že jí předal doklady. Tato otázka však není předmětem sporu, neboť neunesení důkazního břemene žalobcem spočívá v neprokázání souvislosti mezi dosaženými příjmy a vynaloženými výdaji na cestovné. Žalobce byl navíc jednoznačně upozorněn, že dostatečně nespecifikoval, k čemu konkrétně má svědkyně vypovídat. Následně zůstal pasivní a na uvedená upozornění již nijak nereagoval a na výslechu dále s bližším odůvodněním jeho potřebnosti netrval.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce /stěžovatel/ napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž vznáší obdobné námitky jako v řízení před krajským soudem. Předně trvá na porušení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, jelikož, je-li rozhodnutí elektronicky podepsáno, není možné, aby totéž rozhodnutí obsahovalo vlastnoruční podpis úřední osoby a otisk úředního razítka. Faktická a právní nemožnost nahradit elektronický podpis vlastnoručním způsobuje nicotnost rozhodnutí ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jelikož je takové rozhodnutí právně či fakticky neuskutečnitelné.

[6] Z výslechu svědka M. V. R. žalovaný „dovozuje domněnku výše příjmů“ stěžovatele, považuje jej za nepřímý a odvozený důkaz. Stěžovatel trvá na tom, že výslech uvedeného svědka je důkaz přímý a věrohodný, krajský soud se s tímto tvrzením v napadeném rozsudku nevypořádal. Svědek nemohl prokázat, jakou částkou stěžovatel

disponoval v roce 2008, nicméně prokázal, že si stěžovatel v letech 1989 – 1991 předmětné finanční prostředky vydělal. Soud se ztotožnil s tvrzením žalobce, že zákon č. 60/1993 Sb., o oddělení měny nelze aplikovat a tím jednoznačně vyvrátil jediný argument žalovaného, že stěžovatel nemohl uvedené finanční prostředky vložit do podnikání.

[7] Konečně krajský soud dal za pravdu stěžovateli v tom, že žalovaný porušil ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu. Soud však chybně dovodil, že stěžovatel neprokázal souvislost mezi dosaženými příjmy a vynaloženými náklady na cestovné. Předmětem podnikání stěžovatele byla nákladní autodoprava, měl několik nákladních automobilů, zaměstnanců, a vozil zboží po Evropě. Souvislost mezi cestovným zaměstnanců (řidičů) a dosažením příjmů je tedy nezpochybnitelná. Bez výdajů v podobě cestovních náhrad by stěžovatel příjmů nedosáhl. Krajský soud tedy dospěl k nesprávnému závěru, přičemž vycházel z nesprávného skutkového zjištění.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že posuzovaný platební výměr byl stěžovateli zaslán v listinné podobě a v souladu se zákonem byl platně podepsán pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a opatřen otiskem úředního razítka. Krajský soud shledal výpověď svědka M. V. R. nedostatečnou, jelikož neprokazuje, kolik si stěžovatel skutečně vydělal, kolik mu po ukončení práce zbývalo a jakou částkou disponoval ještě v roce 2008. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že námitky ohledně otázky, zda je svědek věrohodný nebo zda se v případě jeho svědectví jednalo o důkaz přímý či nepřímý, nejsou z tohoto hlediska určující.

[9] Dle žalovaného stěžovatel mylně dovozuje, že mu krajský soud dal za pravdu ohledně porušení ust. § 92 odst. 6 daňového řádu s tím, že žalovaný nezdůvodnil, proč nepřistoupil k výslechu účetní stěžovatele, paní M. Paní M. mohla z titulu svého postavení účetní případně pouze potvrdit obecnou existenci dokladů, které obdržela ke zpracování v souvislosti s činností, kterou vykonávala, což samo o sobě nebylo ani předmětem sporu. Závěrem žalovaný navrhuje, aby mu v případě úspěchu ve věci (zamítnutí kasační stížnosti) ve smyslu ust. § 60 soudního řádu správního Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení, přičemž uplatňuje náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), za úkon písemného podání vyjádření ke kasační stížnosti podle § 11 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[11] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Podle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007 vznikla daňovému subjektu *povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 5 %, je-li snižována daňová ztráta*. Podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011, daňovému subjektu vzniká *povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 1%, je-li snižována daňová ztráta*. Přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu stanoví, že *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů*.

[13] Setrvalá praxe správních soudů vycházela z předpokladu, že penále dle § 37b ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007 nelze chápat jako sankci za správní delikt, a tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného (srov. např. rozsudek ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 – 36, nebo ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 – 68). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ovšem v nedávném usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, dospěl k závěru, že *Penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu,* ***má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod*** *a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod*. Podle citovaného článku Listiny platí, že *Trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější*.

[14] Otázkou aplikace právního názoru, na jehož základě dochází ke změně dosavadní judikatury, na další případy, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 – 76, v němž uvedl, že *„pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita). Zároveň však platí, že samotná změna judikatury není důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků proti pravomocným rozhodnutím, pokud jsou tyto podány jen z důvodu změny judikatury (srov. již rozhodnutí NSS ČSR sp. zn. 15043/37, publ. jako Boh. F 8766/37; nález ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11)“*. Ani v nyní posuzovaném případě není tudíž možné odhlédnout od úvah, které byly ohledně trestního charakteru daňového penále vysloveny ve výše uvedeném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[15] Rozhodnutí správce daně i žalovaného byla vydána teprve za účinnosti daňového řádu (9. 2. 2012, resp. 17. 8. 2012). Přitom na základě přechodného ustanovení § 264 odst.

13 daňového řádu byla pro výpočet výše penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty aplikována relevantní ustanovení ZSDP, která stanovila sazbu penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a nikoliv ustanovení v době rozhodnutí účinného daňového řádu, který ve stejné situaci stanoví pro daňový subjekt příznivější sazbu penále ve výši 1%. Šestý senát je v projednávané věci vázán právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu shora citovaném. Jím byl proveden ústavně konformní výklad přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu, a proto již není v této věci důvod k podání návrhu na vyslovení rozporu této normy s ústavním pořádkem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR. Přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být správně vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny. Význam právního předpisu nižší právní síly je v takovém případě nutné doplnit pravidlem plynoucím z předpisu vyšší právní síly. Žalovaný proto měl stanovit výši penále z dodatečně snížené daňové ztráty podle právního předpisu pro stěžovatele příznivějšího; tedy měl aplikovat § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. V jiných případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být § 264 odst. 13 daňového řádu aplikován v souladu se svým zněním. Typicky tomu bude tehdy, když toto přechodné ustanovení odkazuje na penále podle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, které podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemělo povahu trestu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 70).

[16] Z výše uvedených důvodů nemůže napadené rozhodnutí žalovaného ani napadený rozsudek krajského soudu obstát. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že důvody, jež vedou k jejich zrušení, stěžovatel v řízení před krajským soudem ani v řízení kasačním nenamítal, přičemž řízení před správními soudy jsou zásadně ovládána dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2, resp. § 104 odst. 4 s. ř. s.). Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. však platí, že soud rozsudkem zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se již v minulosti vyslovil v tom směru, že *Ústavní záruka vyjádřená v článku 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod a spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty. Ve svých důsledcích znamená, že rozhodnutí, které za účinnosti nového práva ukládá trest podle práva starého, se musí ve svých důvodech vypořádat s otázkou, zda nové právo vůbec převzalo staré skutkové podstaty, a pokud ano, zda tresty za takové delikty ukládané jsou podle nového práva mírnější nebo přísnější než podle práva starého. Rozhodnutí, které se s touto otázkou vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27). V posuzovaném případě tudíž dochází k prolomení dispoziční zásady již ze zákona, jelikož rozhodnutí, které se nevypořádalo s otázkou mírnějšího trestu podle nové právní úpravy, je nepřezkoumatelné.

[17] Z obecné zásady, že správní soud přezkoumá napadené správní rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů, existuje dále výjimka stran určitých skutečností významných z hlediska hmotného práva. Sem spadají absolutně neplatné právní úkony (např. absolutní neplatnost smlouvy); prekluze (např. prekluze práva státu vybrat daň nebo

prekluze práva státu postihovat fyzické či právnické osoby za přestupky nebo jiné správní delikty); nerespektování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání; situace, kdy by mělo být postiženo jednání, které není vůbec protiprávní, aj. Pokud by se v těchto případech správní soud zmíněnými skutečnostmi odmítl zabývat z úřední povinnosti, znamenalo by to odepření spravedlnosti a v konečném důsledku i porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397) nebo nejnověji nález Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15]. Např. zásada *ne bis in idem* obsažená v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod se v oblasti správního trestání prosazuje jako zásada vůdčí ve vztahu k zásadě dispozitivní, soud je proto oprávněn aplikovat tento článek i za situace, kdy stěžovatel tuto námitku v řízení neuplatnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008 – 142). Stejným způsobem se v oblasti správního trestání v řízení před správními soudy uplatní i zásada obsažená v čl. 40 odst. 6 Listiny, a sice zásada *použití pozdějšího zákona, jestliže je to pro pachatele příznivější.*

[18] Soud přihlédl i k tomu, že stěžovatel námitku porušení čl. 40 odst. 6 Listiny *de facto* uplatnit nemohl, jelikož citované usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, v němž rozšířený senát konstatoval trestní povahu penále dle § 37b ZSDP, resp. § 251 daňového řádu, bylo vydáno až v průběhu řízení před Nejvyšším správním soudem a zároveň po lhůtě pro doplnění důvodů kasační stížnosti. Podpůrně lze též odkázat na závěry rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 – 92, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: *Zásada koncentrace a dispozitivnosti řízení ve správním soudnictví je zmírněna korelativem obsaženým v § 76 s. ř. s., jenž umožňuje přihlédnout k některým vadám bez toho, aby byly obsaženy v žalobě, pokud „vyjdou při jednání najevo", což je nutno vyložit tak, že určitou námitku vznese samotný žalobce, žalovaný, osoba zúčastněná na řízení, či se bude jednat o okolnost, kterou zjistí samotný rozhodující krajský soud. Společným jmenovatelem všech těchto případů však musí být to, že tato zjištěná skutečnost nebyla či dokonce nemohla být známa žalobci, takže po něm nelze spravedlivě požadovat, aby ji uplatnil přímo v rámci žalobních bodů. Může se přitom jednat o skutečnosti skutkové, i o skutečnosti právní... V případě okolností právních se jedná zejména o situace tzv. judikatorních odklonů, kdy určitá právní otázka byla setrvale rozhodována určitým způsobem, jenž se následně změnil, a to v takové době, že to žalobce již nemohl v žalobě zohlednit.*

[19] Ačkoliv výše uvedené důvody vedou samy o sobě ke zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí žalovaného, přistoupil Nejvyšší správní soud dále k přezkoumání kasační stížnosti v mezích včas uplatněných kasačních námitek. Zrušující důvody se totiž týkají výhradně nesprávně stanovené výše penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty a v ostatním je napadený rozsudek plně přezkoumatelný. Přitom platí, že *Krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné... Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude)...* (srov. usnesení rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74). Nejvyšší správní soud má za to, že níže posouzené otázky, kterými se krajský soud v řízení o žalobě zabýval, mají význam z hlediska dalšího řízení před žalovaným.

[20] Námitky stěžovatele směřující k porušení ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nemají opodstatnění. Dle tohoto ustanovení *rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby*. Z povahy věci vyplývá, že první část tohoto ustanovení se týká rozhodnutí, které je doručováno v písemné podobě, část za středníkem se naproti tomu uplatní v případě rozhodnutí doručovaného v elektronické podobě. Rozhodnutí v elektronické podobě totiž fyzicky neexistuje, jde o informaci uloženou na elektronickém nosiči dat, zjednodušeně řečeno jde o „řadu jedniček a nul". Tuto informaci, která je doručována do datové schránky nebo na e-mailovou adresu účastníka řízení, logicky není možné opatřit otiskem úředního razítka ani podpisem úřední osoby. Pokud je daňovému subjektu doručováno rozhodnutí v písemné podobě, je naopak vyloučeno, aby bylo opatřeno elektronickým podpisem, jelikož elektronický podpis je tvořen alfanumerickým souborem znaků a existuje pouze v elektronické podobě, elektronický podpis nelze „přenést" na písemnou podobu rozhodnutí. V současné době téměř všechny správní orgány používají při své rozhodovací činnosti výpočetní techniku. Každé rozhodnutí tedy nejprve existuje v elektronické podobě a jako takové je možné jej opatřit elektronickým podpisem a odeslat prostřednictvím datové schránky, příp. na e-mailovou adresu nebo jej vytisknout, opatřit podpisem úřední osoby a otiskem úředního razítka a odeslat v této písemné podobě. Stěžovateli byl platební výměr doručen v písemné podobě poštou dne 13. 2. 2012 a byl opatřen podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otiskem úředního razítka. Obsahoval tedy veškeré zákonné náležitosti. Skutečnost, že zároveň obsahoval též doložku „Elektronicky podepsáno", přestože je *prima facie* vyloučeno, aby byl elektronicky podepsán, nemohla ve stěžovateli vzbudit žádné pochybnosti o tom, kdo vůči němu tento úkon učinil. Jak správně uvedl krajský soud, nelze hovořit ani o nezákonnosti rozhodnutí správce daně, tím méně o jeho nicotnosti, když *nicotný je* pouze takový *správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, č. j. 5 Afs 75/2007 - 161, č. 1492/2008 Sb. NSS).

[21] Důvodné nejsou ani námitky stěžovatele vztahující se k neprokázání skutečnosti, že hotovostní vklady do pokladny v celkové výši 4.878.000 Kč nepředstavují jeho příjem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období roku 2008. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je tudíž povinností daňového subjektu doložit všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu je správcem daně vyzván (břemeno tvrzení) a svá tvrzení prokázat (důkazní břemeno). Správce daně nemá oprávnění vyzvat daňový subjekt

k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 3. 9. 2002, sp. zn. II. ÚS 750/2000).

[22] V posuzovaném případě stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2008 účtoval o hotovostních vkladech do pokladny v celkové výši 4.878.000 Kč. Správce daně přitom zjistil, že stěžovatel vykazuje od roku 2004 dlouhodobě účetní ztrátu, od roku 2008 se jeho daňová ztráta pohybuje v řádech několika miliónů korun a vykazuje pouze zanedbatelné příjmy ze závislé činnosti či příjmy z kapitálového majetku. Správci daně tudíž vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda dané prostředky nebyly ve skutečnosti příjmem z podnikání a vyzval stěžovatele k prokázání skutečnosti, že danou částkou disponoval již v předchozím zdaňovacím období. Jak již uvedl krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008 – 56: *„Ze samotné skutečnosti, že daňový subjekt v dotčených letech disponoval určitými finančními prostředky, sice nelze bez dalšího automaticky (tj. bez jakéhokoli dokazování) dovozovat, že předmětné částky tvořily jeho příjmy právě v těchto letech, na druhou stranu taktéž nelze jednoznačně, pouze z tvrzení daňového subjektu dovodit, že finanční prostředky, které v kontrolovaném období vložil do podnikání, získal již dříve (tj. v období přesahujícím tříletou prekluzivní lhůtu)... Takový závěr by totiž znamenal, že k zamezení veškerého dokazování by postačilo pouhé tvrzení daňového subjektu o tom, že příjmy jím vložené do podnikání pocházejí z již prekludovaných období.“*

[23] V průběhu dokazování stěžovatel uvedl, že se jedná o vlastní příjmy z pracovně-právního vztahu ve výši cca 750.000 Kč a ve zbytku o příjmy, které vydělal ve Švýcarsku v letech 1989 - 1991. K uvedeným tvrzením nepředložil jediný listinný důkaz, svědek M. V. R. pouze potvrdil, že stěžovatel skutečně v uvedených letech pracoval ve Švýcarsku. Správce daně je oprávněn činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti a byl oprávněn žádat, aby stěžovatel prokázal, že předmětné prostředky nejsou zdanitelným příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, jíž je možné fakticky dokázat pouze prokázáním opačné pozitivní skutečnosti, která existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Svoji důkazní povinnost mohl stěžovatel splnit např. tím, že by doložil, že uvedenou částkou disponoval již v předchozím zdaňovacím období (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, nebo ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 – 62). Důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že částkou ve výši 4.878.000 Kč disponoval již v roce 2007, nebo kdykoliv předtím, stěžovatel neunesl. Ani výpověď svědka neosvětlila, jakou částku si stěžovatel prací ve Švýcarsku vydělal a kolik mu z této částky zbývalo v roce 2008, kdy měl uvedené finanční prostředky dle svých tvrzení vložit do podnikání, tedy sedmnáct let po ukončení práce v zahraničí.

[24] Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, co má stěžovatel na mysli, když namítá, že žalovaný z výslechu svědka M. V. R. dovozuje domněnku výše příjmů stěžovatele. Žalovaný v tomto ohledu nic nedovozuje, věrohodnost svědka nezpochybnil a otázka, zda jde v případě výpovědi svědka o důkaz přímý nebo nepřímý, nemá v posuzovaném případě žádnou relevanci. Stěžovateli se však nepodařilo žádným způsobem prokázat, že prostředky vydělanými ve Švýcarsku disponoval ještě před rokem 2008, případně v jaké výši, a že se tudíž u předmětných vkladů na pokladnu nejedná o příjmy z podnikání ve

zdaňovacím období roku 2008, popřípadě o příjmy nezdaněné z období předchozích, dosud neprekludovaných, jak žalovaný zevrubně vysvětlil na str. 6 až 8 napadeného rozhodnutí.

[25] Jestliže se krajský soud ztotožnil s tvrzením stěžovatele, že v daném případě nelze aplikovat zákon č. 60/1993 Sb., o oddělení měny, neboť ten se nevztahoval na švýcarské franky a současně uzavřel, že to na dříve uvedeném závěru ničeho nemění, nelze z tohoto dílčího závěru dovozovat, jak činí stěžovatel, že tím byl vyvrácen jediný argument žalovaného o možnosti stěžovatele vložit uvedené finanční prostředky do podnikání v roce 2008. Jak vyplývá nesporně z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (str. 7), žalovaný toliko pro úplnost reagoval na tvrzení žalobce, že nedůvěřoval bankám, proto si prostředky vydělané v zahraničí neuložil a směňoval je postupně. Podle žalovaného tak nebylo možné ani ověřit, zda žalobcem tvrzeným způsobem získané finanční prostředky *„byly např. v roce 1993 předmětem oddělení měny ve smyslu zákona č. 60/1993 Sb., o oddělení měny. Podle § 2 uvedeného zákona mohlo být vyměněno v hotovosti pouze 4.000 Kč a výměna se potvrzovala do občanského průkazu“*. Je nesporné, že žalovaný, byť odkazem na zákon na případ nedopadající, jen označil způsob, jak mohl stěžovatel prokázat, resp. by bylo možné ověřit, že v roce 2008 mohl disponovat finančními prostředky, které nabyl v zahraničí v uvedených letech 1989 – 1991. Ani tato dílčí část odůvodnění rozhodnutí žalovaného však není s to zvrátit jeho jinak správný závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran svého tvrzení o původu finančních prostředků vložených v roce 2008 do podnikání. Je nesporné, že v jiné důkazní situaci by stěžovatel např. byl, kdyby bankám důvěřoval, vydělané finanční prostředky v zahraničí si ukládal, popř. po návratu v roce 1991 uložil u peněžního ústavu a výpisem ze svého konta v roce 2008 by mohl snadno své tvrzení prokázat.

[26] Nedůvodná je i poslední námitka, směřující k porušení práv stěžovatele tím, že správce daně nepřistoupil k výslechu jeho účetní, paní M. Výslech svědkyně se měl týkat výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v částce 415.359,34 Kč, které stěžovatel žádným způsobem nedoložil. V řízení před správcem daně přitom tvrdil, že doklady vztahující se k těmto výdajům předal své účetní, která je zanesla do evidence, a od té doby s nimi nepřišel do styku, toto tvrzení měla prokázat právě svědecká výpověď účetní paní M.

[27] Podle § 24 odst. 1 zákona *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP účinného v době zahájení daňové kontroly, stejně tak i dle § 92 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011, ve vztahu k tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nese opět daňový subjekt. Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt tedy musí doložit skutečné vynaložení uplatňovaných výdajů, prokázat jejich výši a souvislost s dosažením, udržením či zajištěním konkrétních příjmů v daném období. Důkazním prostředkem jsou v tomto směru zásadně účetní

doklady, ve výjimečných případech lze daňově uplatnitelné výdaje osvědčit i jiným způsobem.

[28] Z jednání před správcem daně vyplývá, že stěžovatel nemá k dispozici doklady vztahující se k uplatněným výdajům (cestovné, mýtné, pohonné hmoty atd.), a to ani u své účetní, které je měl v roce 2008 předat. Zároveň také neuvedl, které skutečnosti by mohl výslech této svědkyně objasnit, kromě toho, že by svědkyně potvrdila převzetí dokladů, které však v evidenci stěžovatele chybí a v důsledku jejich absence nelze těmito doklady ničeho dokázat. Správce daně tudíž neprovedl navrhovaný důkaz s tím, že by v řízení nepřinesl žádná nová zjištění.

[29] Je pravdou, že správce daně nemůže předjímat, na které konkrétní záznamy si účetní vzpomene či nevzpomene, nicméně jak konstatoval i krajský soud s odkazem na odůvodnění rozhodnutí správce daně, „*svědkyně mohla z titulu účetní pouze potvrdit obecnou existenci dokladů, které obdržela ke zpracování od žalobce, což samo o sobě není předmětem sporu. Požadavek správce daně však směřoval k prokázání konkrétních výdajů a jejich návaznosti na uskutečnění pracovních cest, což svědeckou výpovědí v rozsahu navrženém žalobcem ani nemohlo být prokázáno… Neunesení důkazního břemene žalobcem spočívá v neprokázání souvislosti mezi dosaženými příjmy a vynaloženými výdaji na cestovné. Žalobce byl navíc jednoznačně upozorněn, že dostatečně nespecifikoval, k čemu konkrétně má svědkyně vypovídat. Následně zůstal pasivní a na uvedená upozornění již nijak nereagoval a na výslechu dále s bližším odůvodněním jeho potřebnosti netrval.*“ Odůvodnění správce daně, potažmo žalovaného (na str. 9 napadeného rozhodnutí), proč nevyhověl navrhovanému výslechu svědkyně, je dostatečné a odpovídající ust. § 92 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatel z citované pasáže napadeného rozsudku jednak mylně dovozuje, že mu krajský soud přisvědčil v tom, že žalovaný ust. § 96 odst. 2 porušil. Takový závěr nelze z odůvodnění napadeného rozsudku dovodit. Mylně rovněž dovozuje, že krajský soud v obecné rovině zpochybňuje souvislost mezi výdaji na cestovné zaměstnanců a příjmy stěžovatele z podnikání v oboru nákladní silniční dopravy. Podstatou problému je ovšem skutečnost, že stěžovatel nepředložil žádný doklad potvrzující, že dané výdaje skutečně vynaložil v souvislosti s konkrétní pracovní cestou. Slovy správce daně, tím, že žádný doklad či jiný důkazní prostředek nebyly správci daně předloženy, nelze výše uvedené výdaje uznat jako daňově účinné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 daňového řádu.

IV.
Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[31] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému

rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[32] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou **8.000 Kč** za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5.000 Kč).

[33] Stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem. V řízení o žalobě učinil tento zástupce ve věci celkem dva úkony právní služby před 1. 1. 2013, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 2.100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012]. Následně učinil zástupce ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou účast na jednání před krajským soudem a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. g) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupci stěžovatele odměnu za čtyři úkony právní služby ve výši 2 x 2.100 Kč + 2 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 4 x 300 Kč, celkem tedy 11.600 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele je plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2.436 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 14.036 Kč.

[34] Celkem tak náklady řízení činí 22.036 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 10. února 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu