



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **R. P.**, zast. JUDr. Radimem Miketou, advokátem se sídlem Ostrava-Slezská Ostrava, Jaklovecká 1249/18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2003, č. j. 13873/110/2002, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce -stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2005, č. j. 22 Ca 380/2003 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2005, č. j. 22 Ca 380/2003 – 32 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě (dále krajský soud) napadeným rozsudkem zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2003, č. j. 13873/110/2002, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 12. 8. 2002, č. j. 61448/02/374910/3031. Tímto rozhodnutím Finanční úřad v Novém Jičíně (dále správce daně) na základě výsledků kontroly daně z příjmů fyzických osob žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 822 590 Kč.

Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalobce, nyní stěžovatel (§ 105 odst. 1 s. ř. s.) z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a/, b/ a d/ s. ř. s. Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal s jeho uplatněnými námitkami (nesprávnost postupu správce daně a potažmo žalovaného a to jak v samotném průběhu řízení a vedení dokazování, tak v konečném důsledku i v hodnocení provedených důkazů) a z toho důvodu se jeví odůvodnění jeho rozsudku jako nepřesvědčivé a v konečném důsledku i nepřezkoumatelné. I když stěžovatel připouští, že důkazní břemeno prokázání výdajů vynaložených na pořízení osobních automobilů leží na něm, má za to, že dokazování v tomto směru bylo provedeno v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Ačkoliv předložil správci daně originál potvrzení o výdajích na pořízení automobilu BMW 500 SL ze dne 21. 5. 1998 doklad o směně automobilu a doplatku a správce daně potvrdil jeho shodu s originálem dne 3. 5. 2002, pak v konečném důsledku je činěn závěr, že předmětná listina není důkazem a to údajně i v souvislosti s výpověďmi svědků J. a M. J. Ani výslechy těchto svědků nebyly provedeny v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, protože stěžovateli bylo upřeno právo zúčastnit se jich a klást svědkům otázky. M. J. byl vyslechnut 10. 5. 2002, avšak stěžovateli bylo oznámeno, že výslech bude 3. 5. 2002. Pokud krajský soud uvedl, že se touto námitkou nemohl zabývat vzhledem k ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s., pak jde o závěr nesprávný. Řízení před krajským soudem trpí vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé jak má na mysli ustanovení § 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s. Už v žalobě namítal nedostatky v dokazování a porušení ustanovení § 2, § 31 zákona o správě daní a poplatků a pokud z tohoto pohledu byla jeho žaloba doplněna, nejde o rozšíření žaloby ve smyslu k ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s., ale o zvýraznění či upřesnění pochybení, kterých se správce daně v řízení dopustil. Pokud správce daně bez dalších okolností dospěl k závěru, že potvrzení o výdajích na pořízení automobilu BMW 500 SL ze dne 21. 5. 1998 není důkazním prostředkem, pak takový závěr nemá oporu ve spisech, respektive je v rozporu s tím, co spisy obsahují. Pokud je tento závěr činěn též z výpovědi svědka J., pak při zjišťování této skutkové podstaty byl porušen zákon o správě daní a poplatků tak jak má na mysli ustanovení § 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s. Zcela nepřijatelným se jeví závěr správce daně o nepravosti podpisu svědka J., protože ten vůbec k pravosti listiny a jeho podpisu dotazován nebyl. Sám svědek uvedl, že v této souvislosti jakési finanční prostředky převzal, avšak nepamatuje si již jejich výši. Pokud byl za tohoto stavu předložen listinný doklad o převzetí částky 500 000 Kč, pak závěr správce daně o tom, že žádné prostředky nebyly na pořízení automobilu vynaloženy je v příkrém rozporu s obsahem spisu. Pokud krajský soud v takovémto hodnocení důkazů neshledal žádných závad, pak nepochybně došlo k nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, jak má na mysli ustanovení § 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s. Krajský soud také neposuzoval a nevyjádřil se k námitce stěžovatele, že správce daně nedbal jeho práv a zákonem chráněných zájmů. V řízení nebyl stěžovatel zastoupen a z tohoto důvodu je nutno hodnotit i jeho úkony vůči správci daně a to i s ohledem na to jaké důkazy byly stěžovatelem navrhovány. V protokolu o jednání ze dne 27. 3. 2002 dle jeho názoru došlo k návrhu, aby byl v předmětném řízení vyslechnut jako svědek jeho otec, když bylo uvedeno, že otec může k věci sdělit více. Vzhledem ke všem okolnostem případu proto měl být vyslechnut jako svědek K. P. Ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ukládá správci daně zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. V dané věci správce daně konstatoval celou řadu pochybností o věrohodnosti těch kterých provedených důkazů a zcela jistě nesplnil svou zákonnou povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Automobily, které stěžovatel vlastnil, mají zpravidla nezanedbatelnou hodnotu a zpravidla se takovéto automobily nenabývají do vlastnictví bez vynaložení jakýchkoliv výdajů. Dochází-li k darování takového automobilu, má takovýto dar svoji hodnotu podstatnou pro účely daňového řízení. Pokud stěžovatel v tomto směru nabízel a předkládal důkazy, pak se správce

daně neměl spokojit s nejistým stavem dokazování a v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků provádět dokazování tak, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Závěrem stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ročník 2003, sešit č. 1, č. 39 a navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a/, b/ a d/ s. ř. s. a dospěl k těmto závěrům:

Stěžovatel namítá, že ačkoliv předložil správci daně originál potvrzení o výdajích na pořízení automobilu BMW 500 SL ze dne 21. 5. 1998 - doklad o směně automobilu a doplatku a správce daně potvrdil jeho shodu s originálem dne 3. 5. 2002, pak v konečném důsledku učinil závěr, že předmětná listina není důkazem a to údajně i v souvislosti s výpověďmi svědků J. a M. J.

Nejvyšší správní soud při posuzování důvodnosti námitky stěžovatele, že předložil správci daně originál potvrzení ze dne 21. 5. 1998, vychází z obsahu daňového spisu. Z něho vyplývá, že po zahájení daňové kontroly správcem daně u stěžovatele dne 29. 10. 2001 a tedy v jejím průběhu u ústního jednání dne 3. 5. 2002 stěžovatel k automobilu uvedl, že našel v dokladech jen kopii dokladu, že zaplatil doplatek 500 000 Kč J. J., doklad na další částku 400 000 Kč nemá, přičemž stěžovatel předložil správci daně sedm dokladů, které od něho správce daně převzal a označil je v protokolu a na prvním místě (1/) uvedl „výměna automobilů ze dne 21. 5. 1998 – kopie“. U ostatních předložených dokladů 2-7 rovněž správce daně uvedl, zda se jedná o originál, nebo kopii. Protokol o ústním jednání stěžovatel podepsal. Kopie výše uvedeného dokladu se v daňovém spisu nachází a obsahuje tento text: „Věc: Výměna automobilů. Dnešního dne došlo k výměně osobních automobilů MB 200 C, ve vlastnictví paní E. P. a MB 500 SL ve vlastnictví pana J. J. Zúčastněné strany si vozidla prohlédly a souhlasí s technickým stavem. Čísla motorů i karoserie souhlasí s údaji zapsanými v technických průkazech. Doplatek ve výši 500 000 Kč byl stanoven po vzájemné dohodě obou stran a uhrazen v hotovosti při předání vozidel.“ Potvrzení je datováno v N. J. 21. 5. 1998 a je v něm ještě strojem napsáno „Předal“ a „Převzal“ a podpisy. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně dne 12. 8. 2002 č. 1020000414 stěžovatel, mimo jiné, uvádí, že „Správcem daně bylo ve věci nákupu a prodeje os. automobilu mimo jiné zjištěno a svědeckou výpovědí doloženo, že DS zaplatil za předmětný automobil p. J., což tento sám svou výpovědí potvrdil na FÚ v Tachově. Tvrzení DS o zaplacení tohoto os. automobilu byla DS doložena fotokopii dokladu o zaplacení. DS tedy doložil alespoň z části kupní cenu k automobilu. Že bylo skutečně zaplacení potvrdil později i svědek J. svou výpovědí. DS subjekt má za to, že správce daně nesprávně vyhodnotil předložený doklad o zaplacení a nepřihlédl k výpovědi sv. J., když jeho výpověď s ohledem na značný odstup času může být, ne zcela přesná co do výše zaplacené částky.“ Z obsahu daňového spisu tedy vyplývá, že stěžovatel předložil správci daně potvrzení ze dne 21. 5. 1998 jen v kopii. O tom nemá Nejvyšší správní soud žádné pochybnosti. Stěžovatel nejen že podepsal protokol o ústním jednání ze dne 3. 5. 2002 s tímto údajem, ale sám v odvolání tvrdí, že správci daně předložil fotokopii uvedeného dokladu. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani to, že v protokolu o ústním jednání ze dne 3. 5. 2002 správce daně uvedl, že daňovému subjektu byly vráceny kopie předaných dokladů s razítkem FÚ, že kopie

souhlasí s originálem, podepsané Ing. F., čehož se stěžovatel nyní dovolává. Pokud se v daňovém spisu nachází potvrzení ze dne 21. 5. 1998 na níž je napsáno rukou „Souhlasí s originálem. 3. 12. 2001“, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že i dodatek „Souhlasí s originálem. 3. 12. 2001“ není originální (celé jde opět o další kopii) a neobsahuje razítko správce daně Finančního úřadu v Novém Jičíně a podpisy jsou nečitelné. Protože stěžovatel předložil správci daně jen kopii potvrzení ze dne 21. 5. 1998, pak správce daně mohl učinit jen fotokopii této kopie a na ní vyznačit, že souhlasí s originálem, to znamená s tím, co stěžovatel správci daně skutečně předložil. Námitku stěžovatele, že správci daně předložil originál potvrzení ze dne 21. 5. 1998 o výměně automobilů MB 200 C ve vlastnictví paní E. P. a MB 500 SL ve vlastnictví pana J. J. a že daňové orgány ani krajský soud k originálu tohoto dokladu nepřihlížely, neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou.

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nezkoumal všechny jeho námitky, které v daňovém řízení a v žalobě uplatnil. Především výsledky svědků M. J. a J. J. nebyly, podle něj, provedeny v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, protože stěžovateli bylo upřeno právo zúčastnit se jich a klást svědkům otázky. M. J. byl vyslechnut 10. 5. 2002, avšak stěžovateli bylo oznámeno, že výslech bude 3. 5. 2002. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že námitkou stěžovatele, že výslech svědka M. J. se konal jiný den než na který byl stěžovatel pozván, se nemohl zabývat, protože tuto námitku stěžovatel uplatnil po lhůtě k podání žaloby (s odkazem na ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s.). S tím stěžovatel nesouhlasí a namítá, že řízení před krajským soudem trpí vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé jak má na mysli ustanovení § 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s., protože už v žalobě namítal nedostatky v dokazování a porušení ustanovení § 2, § 31 zákona o správě daní a poplatků, takže z tohoto pohledu nejde o rozšíření žaloby, ale o její zvýraznění či upřesnění.

Nejvyšší správní soud již judikoval, např. v rozsudku ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42 uveřejněném na www.nssoud.cz, že žalobní body musí podle § 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s. obsahovat jak skutkové, tak i právní důvody, pro které žalobce považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobním bodem však není uvedení ustanovení správního řádu, které měl žalovaný porušit, je-li z hlediska skutkových důvodů jen obecně odkázáno na spisový materiál. Od tohoto právního závěru nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchylovat ani v této právní věci, když dodává, že jej lze použít i pro řízení daňová. Protože ve lhůtě pro podání žaloby stěžovatel nenamítl (příčemž stěžovatel ani netvrdí opak), že svědek M. J. byl vyslechnut jiný den, než o kterém byl stěžovatel vyrozuměn, nelze závěru krajského soudu v tomto smyslu vytýkat nesprávnost.

Stěžovatel také namítal, že správce daně pochybil, když nevyslechl jako svědka otce stěžovatele K. P., ačkoliv stěžovatel jeho výslech navrhl. Podle stěžovatele tento návrh učinil u ústního jednání dne 27. 3. 2002, když sdělil, že jeho otec může k věci sdělit více. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že u ústního jednání u správce daně dne 27. 3. 2002 byl stěžovatel dotázán správcem daně od koho a za jakou cenu koupil a potom prodal automobil BMW Z 3, přičemž stěžovatel odpověděl, že od pana L. firma H., přesně si to nepamatuje, nákupy zajišťoval jeho otec, který k tomu řekne více. Takto se tedy vyjádřil k jinému automobilu. Nelze proto dojít k závěru, že stěžovatel navrhl výslech svého otce jako svědka ve věci nákladů na pořízení automobilu MB 500 SL, což je ve smyslu a vymezení v kasační stížnosti předmětem řízení o ní před Nejvyšším správním soudem. Z obsahu správního spisu však vyplývá, že se stěžovatel při ústním jednání před správcem daně dne 27. 3. 2002 vyjadřoval k otázce koupě a prodeje a tedy nákladů na pořízení automobilu MB 500 SL, a při té příležitosti několikrát opakoval, že při jeho jednáních ohledně tohoto automobilu s J. J. a

vyplacení peněz za tento automobil J. J. (400 000 Kč a 500 000 Kč) byl přítomen jeho otec. U tohoto jednání před správcem daně stěžovatel neučinil výslovný návrh na výslech svého otce s uvedením jména a adresy a s uvedením k čemu má být vyslechnut, nelze však pominout to, že se svého otce dovolával. Výtku, že otec nebyl vyslechnut, učinil stěžovatel součástí žaloby i když opět nikoliv cíleně v souvislosti koupí a prodejem a tedy s náklady na pořízení automobilu MB 500 SL a učinil ji i součástí kasační stížnosti.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně měl jako svědka vyslechnout otce stěžovatele, kterého se stěžovatel skutečně dovolával.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na obsah protokolu o jednání před správcem daně dne 2. 7. 2002 v němž je uvedeno, že správcem daně bylo DS předáno stanovisko správce daně zjištěné v průběhu daňové kontroly, které se týká nákupu a prodeje automobilu (a automobilu) na dvou stranách textu. Z kontroly vyplynulo, že doloženy jsou obě prodejní ceny, DS však nedoložil ceny nákupní. Stanovisko bylo předáno z důvodu možnosti dalšího dokládání ze strany DS. Stěžovatel byl tedy v průběhu daňové kontroly seznámen se stavem dokazování a mohl na něj reagovat a mohl tak učinit i v odvolacím řízení, to znamená stále mohl navrhopvat i provedení dalších důkazů a další důkazy předkládat. Této příležitosti však stěžovatel nevyužil, konkrétní návrhy neučinil.

Stěžovatel v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně dne 12. 8. 2002, č. 1020000414, v žalobě a nyní v kasační stížnosti uplatňuje další námitku a to nesprávné hodnocení provedených důkazů správcem daně a poté žalovaným a následně i krajským soudem. Stěžovatel měl za to, že správce daně nesprávně vyhodnotil jím předložený doklad o zaplacení ceny panu J. a výpověď svědka J., který zaplacení potvrdil, i když si pro odstup času vše přesně nepamatoval. Nejvyšší správní soud ze zprávy o výsledku daňové kontroly sepsané správcem daně a se stěžovatelem projednané dne 7. 8. 2002 zjistil, že správce daně předloženou kopii dokladu o výměně automobilů MB 200 C, ve vlastnictví paní E. P. a MB 500 SL, ve vlastnictví pana J. J. a doplacení 500 000 Kč nepovažoval za hodnověrný důkaz. Dále správce daně vycházel z toho, že J. J. nebyl majitelem vozidla, že jím byl jeho syn M. J., který byl vyslechnut jako svědek a tvrdil, že nějaké peníze převzal, ale nevzpomínal si kolik. Ze zprávy vyplývá, že dle sdělení FÚ Tachov byl svědek vyslechnut 10. 5. 2002, stěžovatel byl k jeho výslechu pozván, ale svého práva nevyužil a jednání se nezúčastnil. Zpráva o daňové kontrole byla projednána, jak již výše uvedeno, 7. 8. 2002 a den podpisu zprávy kontrolovaným daňovým subjektem-stěžovatelem, to je den 7. 8. 2002 je též dnem jejího doručení (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí přihlížel k tvrzení stěžovatele, že osobní automobil MB 500 SL, získal dne 21. 5. 1998 výměnou za osobní automobil své matky E. P. MB 200 C a doplatek ve výši 900 000 Kč, což stěžovatel kromě své výpovědi dokládal i kopií listiny ze dne 21. 5. 1998. Žalovaný měl však za to, že z předložené kopie nevyplývá, kdo se transakce zúčastnil, nejsou v ní uvedeny ani adresy účastníků dohody, podpisy jsou P. a druhý nečitelný. Dospěl pak k závěru, že obsah kopie listinné dohody a tvrzení stěžovatele jsou v rozporu s výpovědí J. J. i s výpovědí M. J. (z důvodů v rozhodnutí uvedených) a dále dospěl k závěru, že podpis uvedený na kopii listiny o výměně automobilů není podpisem J. J. a pravděpodobně není pravým podpisem M. J., neboť vykazuje znaky rozdílné co do tvaru, směru, velikosti, tlaku i sklonu psacích pohybů. Spolu se sdělením M. J., že písemný doklad nebyl vyhotoven, svědčí, podle žalovaného, domněnce, že předložená kopie dohody o výměně

automobilů byla zfalšována s cílem prokázat cenu nabytí, čemuž nasvědčuje i skutečnost, že v tomto potvrzení je uveden majitel vozidla J. J. místo M. J.

S tímto závěrem žalovaného, který stěžovatel napadá, nesouhlasí ani Nejvyšší správní soud. Jednak žalovaný činil závěr o pravosti či nepravosti podpisu na předloženém dokladu v kopii na základě vlastního úsudku, ačkoliv jde o otázku odbornou, k níž je zapotřebí odborných znalostí z oboru písmoznalectví a žalovaný k zodpovězení této otázky neustanovil znalce z oboru písmoznalectví a jednak žalovaný tyto své závěry učinil aniž se k otázce podpisu vyjádřili ti, jejichž pravost podpisu posuzoval, to je J. J. a M. J. J. J. a M. J. se ani nevyjádřili k obsahu uvedené listiny v kopii, protože jim nebyla předložena, přičemž žalovaný učinil závěr, že obsah kopie listinné dohody a tvrzení stěžovatele jsou v rozporu s výpovědí J. a J. i s výpovědí M. J., ačkoliv J. J. nebyl v řízení před daňovými orgány vůbec vyslechnut.

Podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Takto stěžovatel jako odvolací orgán nepostupoval. Daňové řízení nedoplnil, ačkoliv to bylo třeba a to především výsledkem otce stěžovatele K. P, výsledkem svědka J. J. a opětovným výsledkem svědka M. J. Tito tři svědci jsou důležití pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovateli v souvislosti s koupí a prodejem a tedy s náklady na pořízení automobilu MB 500 SL, vzhledem k tvrzení stěžovatele v daňovém řízení. Dokazování v daňovém řízení nebylo provedeno úplně a řádně, přičemž některé závěry byly učiněny stěžovatelem na základě jeho úvahy, ačkoliv se jednalo o otázku odbornou (z oboru písmoznalectví).

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatele důvodnou a proto zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem nejvyššího správního soudu podle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu