



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ch. J. Ch.**, zastoupeného JUDr. Jindřichem Zadinou, advokátem se sídlem Vyšehradská 27, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, ve věci kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2005, č. j. 10 Ca 217/2003 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2005, č. j. 10 Ca 217/2003 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 22. 8. 2003, č. j. FŘ-863/14/03, a žalobci byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 4150 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Konkrétně stěžovatel namítá, že se při rozhodování o odvolání žalobce zabýval odvolacími námitkami, tzn. tím, že deklarované převody peněžních prostředků neměly povahu darování, leč vrácení dříve zapůjčených prostředků. Žalobce totiž neunesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), když neprokázal příčinnou souvislost mezi částkou 35 000 USD,

kteřou zaslal do Číny, a mezi půjčkou, kterou měl obdržet od pana Ch. X. M. za účelem podnikání v hostinské činnosti dne 28. 12. 2000. K tomu městský soud zaujal názor, že i když není jedním z možných způsobů (oznámením o dovozu podle ustanovení § 5 zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů) doložen způsob dovozu finančních prostředků, není vyloučeno, že k tomuto dovozu skutečně došlo. Stěžovatel nicméně namítá, že žalobce byl správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků, z nichž mohlo být patřno, že si v cizině vypůjčil předmětné finanční částky, přivezl je do ČR a následně je vrátil, či jiné doklady, které by dokázaly, že se nejednalo o dar. Žalobce tak byl vyzván v dostatečném rozsahu a jestliže ani za těchto okolností svoje tvrzení věrohodně nedoložil, neunesl důkazní břemeno. Pokud městský soud poukázal na některé rozpory při zjišťování skutkových okolností věci (žalobce pana Ch. X. M. označoval někdy jako přítele a jindy zase jako bratrance; smlouva o půjčce byla předložena jako písemná, ačkoliv dle čestného prohlášení ze dne 9. 5. 2001 se mělo jednat o smlouvu ústní), které měly být odstraněny, tvrdí stěžovatel, že právě s ohledem na tyto rozpory dospěly správní orgány k závěru, že žalobce jednal účelově a proto byly tyto důkazy zpochybněny.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, jelikož trvá na tom, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že Finanční úřad pro Prahu - Jižní Město (*poznámka soudu*: na základě informací, dodaných Policií ČR) výzvami ze dne 18. 6. 2002, č. j. 91264/02/011962/5634 a č. j. 91273/02/011962/5634, žalobce vyzval k podání daňového přiznání k dani darovací, a to proto, že žalobce převedl do ciziny částky 20 000 USD a 15 000 USD. Jednalo se o převody na pana Ch. X. M. v Číně (viz platební příkazy k úhradě do zahraničí ze dne 29. 3. 2001 a 9. 5. 2001). K těmto platebním příkazům jsou připojena čestná prohlášení, podle nichž účelem úhrady je „*splácení přijatého finančního úvěru od cizozemce na základě ústní dohody*“; na platebních příkazech je jako platební titul uveden „*osobní převod na bratrance*“.

Na tyto výzvy reagoval právní zástupce žalobce teprve dne 23. 9. 2002, a to tak, že mu není znám žádný úkon jeho klienta, podléhající darovací dani.

Platebním výměrem ze dne 16. 9. 2002, č. j. 116570/02/011962/5634, Finanční úřad pro Prahu - Jižní Město žalobci na dani darovací vyměřil částku 101 536 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce dne 4. 11. 2002 odvolání, v němž uvedl, že deklarované převody peněžních prostředků neměly povahu darování, nýbrž vrácení dříve zapůjčených prostředků.

Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město žalobce následně výzvou ze dne 15. 11. 2002, č. j. 136249/02/011962/5634, vyzval k prokázání skutečností podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, tzn. k předložení důkazních prostředků k výše specifikovaným převodům, „*ze kterých bude patřno, že pan Ch. J. Ch. si vypůjčil v cizině výše zmiňované finanční částky, přivezl je do České republiky a následně vrátil, či jiné doklady, které by dokázaly tvrzení pana Ch. J. Ch., že se nejednalo o dar.*“

Na tuto výzvu zareagoval žalobce předložením smlouvy o půjčce, sepsané na hlavičkovém papíře hotelu G. S., ve městě T. a datované ke dni 28. 12. 2000, podle kterého si žalobce půjčuje „od svého přítele“ pana Ch. X. M. částku 500 000 RMB za účelem podnikání v hostinské činnosti.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu shora označeným rozhodnutím ze dne 22. 8. 2003 odvolání žalobce zamítlo, když především vycházelo z toho, že ze žalobcem předložené smlouvy o půjčce není zřejmá souvislost mezi finančními prostředky zasílanými do zahraničí a mezi tvrzeným dluhem. Žalobce tak nedoložil, že zmíněnou hotovost přivezl do ČR a neprokázal ani vazbu mezi zasílanými penězi a citovanou smlouvou, a proto došlo ke stanovení daně podle pomůcek.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zrušil shora citované rozhodnutí stěžovatele, a to proto, že i když není jedním z možných způsobů (oznámením o dovozu podle § 5 zákona č. 61/1996 Sb.) doložen způsob dovozu finančních prostředků, není ještě vyloučeno, že k dovozu došlo. Tvrzení žalobce o dovozu bylo možno doložit nebo vyvrátit tím, že by byl žalobce vyzván k tomu, aby prokázal, že dovezené prostředky postupně vkládal do podnikání či je použil k nákupu nemovitostí, zboží, zaplacení pronájmu apod., a byly vedeny v rozhodných obdobích v účetnictví např. jako vklady a příjmy z podnikání a že byly zdaněny. Městský soud dále poukázal na to, že rozpory mezi tím, že žalobce označoval pana Ch. X. M. jako přítele nebo bratrance a že tvrdil, že smlouva o půjčce byla ústní, nicméně předložil ji v písemné podobě, bylo možno odstranit vysvětlením. Nemluvě o tom, že rozpor ohledně formy smlouvy o půjčce může být jen zdánlivý, jelikož předložený dokument představuje ve skutečnosti pouze prohlášení, resp. dlužní úpis. V daném případě soud vycházel i z toho, že žalobce v České republice podniká, že může do Číny kdykoliv vycestovat a lze tak v součinnosti s ním ještě doložit nebo vyvrátit, zda mu předmětná daňová povinnost skutečně vznikla. Dosavadní výsledky správního řízení však pro tento závěr zatím nepostačují.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítá naplnění stížnostního důvodu v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tzn. nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů rozhodnutí. K tomu je především nutno uvést, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Za nesrozumitelné tak lze obecně považovat zejména soudní rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, není zřejmé, o jaké věci bylo rozhodováno a jak o ní bylo rozhodnuto, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění a kdy výrok nekoresponduje s odůvodněním, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé,

zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003).

V projednávané věci Nejvyšší správní soud na základě shora popsané stížnostní argumentace konstatuje, že stěžovatel obsahem svého návrhu zjevně nebrojí proti nesrozumitelnosti, nýbrž proti nedostatku důvodů napadeného rozsudku, když namítá, že městský soud zcela opomenul aplikovat ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. V daném případě je přitom zřejmé, že klíčovou otázkou je to, zda žalobci vůbec vznikla daňová povinnost či nikoliv, tj. z jakého důvodu došlo k převodu předmětných peněžních prostředků.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud připomíná rovněž nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám.

V projednávané věci postupoval správce daně podle ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu, jelikož žalobce nepodal daňové přiznání, a to ani po obdržení příslušné výzvy (viz rekapitulace shora). Později správce daně žalobce vyzval podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu k předložení důkazních prostředků k předmětným finančním převodům, a v této výzvě uvedl, že se má jednat o takové důkazní prostředky, „ze kterých bude patřno, že pan Ch. J. Ch. si vypůjčil v cizině výše zmiňované finanční částky, přivezl je do České republiky a následně vrátil, či jiné doklady, které by dokázaly tvrzení pana Ch. J. Ch., že se nejednalo o dar.“ To znamená, že jej vyzval k prokázání jeho vlastních tvrzení zcela v intencích výše uvedeného. Nejvyšší správní soud se proto domnívá, že takto formulovaná výzva byla dostatečně srozumitelná a konkrétní a bylo tedy věci žalobce, aby na ni přiměřeně (a ve vlastním zájmu) reagoval. V tomto směru je třeba odkázat i na ustálenou judikaturu zdejšího soudu. Např. v rozsudku sp. zn. 5 Afs 147/2004 (in: č. 618/2005 Sb. NSS) je uvedeno, že „podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu.“

Argumentace městského soudu, založená na nedostatečně provedených skutkových zjištěních správcem daně, by proto obstála např. tehdy, pokud by předmětná výzva žalobci vůbec nebyla zaslána, nebyla by dostatečně konkrétní či neobsahovala by řádné poučení. Tak tomu však v daném případě zjevně nebylo. Rovněž by bylo lze městskému soudu přisvědčit, jestliže by žalobce na tuto výzvu dostatečně reagoval a neakceptování předložených důkazních prostředků správcem daně by představovalo formu určité libovůle z jeho strany. Nic takového nicméně Nejvyšší správní soud v projednávané věci nezjistil.

Jak totiž vyplývá ze shora uvedeného, na řádně doručenou, formálně správnou a obsahově dostatečně konkrétní výzvu žalobce reagoval pouze předložením písemnosti nadepsané jako „smlouva o půjčce“, kdy i městský soud správně konstatoval,

že ve skutečnosti se ani o smlouvu nejedná, neboť co do svého obsahu tento úkon představuje spíše dlužní úpis. Zcela správně pak městský soud označil řadu dalších způsobů, kterými žalobce mohl daleko přesvědčivěji prokázat existenci předmětné půjčky, jako je způsob dovážení peněžních prostředků, nakládání s nimi, zanesení do účetnictví, zjevně také musely být tyto peněžní prostředky směněny a o této směně měl existovat doklad apod. Je však nutno přisvědčit stěžovateli, že s ohledem na způsob dokazování zakotvený ve stávající úpravě obsažené v ustanovení § 31 daňového řádu bylo věci samotného daňového subjektu, tzn. žalobce, aby tyto okolnosti prokazoval, a naopak - za daných okolností - nelze dovozovat povinnost tak činit ze strany správce daně. Ostatně ani v podané žalobě žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti či důkazní prostředky, kterými by doložil, že jej daňová povinnost nestíhala a argumentačně se v podstatě omezil toliko na nesouhlas se závěry stěžovatele.

Stěžovateli je proto třeba přisvědčit v tom, že městský soud se v napadeném rozsudku argumentačně nijak nevypořádal s aplikací ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Jeho ratio decidendi je totiž založeno na tom, že na základě předložené smlouvy o půjčce nebylo vyloučeno, že k dovozu finančních prostředků skutečně došlo. Jak je však nastíněno výše, konstrukce citovaného zákonného ustanovení je přesně opačná: důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a on je povinen prokázat svoje tvrzení, tzn. v daném případě tvrzení, že se jednalo o půjčku, a nikoliv o dar. V tomto směru je napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný ve smyslu nedostatku důvodů.

Nejvyšší správní soud akceptuje rovněž tu část stížnostní argumentace, podle níž zjištěné rozpory v tvrzeních žalobce (ohledně postavení pana Ch. X. M. jako přítele nebo bratrance žalobce a ohledně formy uzavřené smlouvy o půjčce) nemusely být odstraňovány, pakliže vedly stěžovatele toliko k jeho vlastní a odůvodněné úvaze o celkové nevěrohodnosti těchto tvrzení. V daném případě se totiž nastíněné rozpory staly již podkladem pro vlastní úvahu správního orgánu, nikoliv řetězcem důkazních prostředků sloužícím ke spolehlivému zjištění určitých skutečností, který by proto musel být doplněn. Opět je totiž nutno připomenout, že bylo primárně věcí a zájmem daňového subjektu, aby jeho tvrzení a důkazní prostředky byly bezrozporné a dostatečně průkazné.

Lze tak uzavřít, že napadený rozsudek Městského soudu v Praze je nutno ve shodě se stížnostní argumentací považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto ho Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto řízení je městský soud vázán shora vyjádřeným právním názorem ohledně posouzení výzvy podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a unesení důkazního břemena žalobcem.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 27. září 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu