



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **C. J. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 7, Komunardů 36, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2005, č. j. 8 Ca 100/2003 – 31,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2005, č. j. 8 Ca 100/2003 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2005, č. j. 8 Ca 100/2003 - 31, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 2. 2003, č. j. FŘ-648/11/03, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 25. 4. 2002, č. j. 124497/02/009913/0938, jímž mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 1 793 460 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se ztotožnil s hodnocením důkazních prostředků, jak jej provedlo finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobní body nemohou důvodně toto rozhodnutí zvrátit. V daňovém řízení je daňový subjekt (stěžovatel) povinen prokázat ta tvrzení, která uvedl v daňovém přiznání, pokud je k tomu správcem daně vyzván. Tak tomu bylo i v tomto případě, přičemž je nutné přisvědčit finančnímu ředitelství, že stěžovatel hodnověrným způsobem svá tvrzení o tom, že se nejedná o jeho finanční prostředky, ale o úschovu finančních prostředků pana Z., neprokázal. Stěžovatel neprokázal žádným způsobem, jak nabyl konkrétní finanční částku, od koho a z jakého důvodu. Jím předložené důkazy jsou ve vysoce obecné rovině a samy o sobě vůbec neprokazují, že právě v roce 1999

stěžovatel přijal do úschovy peněžní prostředky ve výši, kterou stěžovatel tvrdí. Jak stěžovatelem předkládaná smlouva mezi panem Z. a panem D. F., tak i plná moc vystavená na stěžovatele panem Z., vůbec neobsahují konkrétní částky, kterých by se měly týkat. Navíc plná moc ani neuvádí důvod výplaty těchto prostředků. Stěžovatel prokazoval svá tvrzení čestným prohlášením pana Z., které však samo o sobě nemůže bez dalších důkazních prostředků prokázat skutečnosti zde uvedené. Žádné jiné důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) stěžovatel na výzvu správce daně nepředložil, a proto správce daně postupoval v souladu se zákonem, když vycházel z toho, že stěžovatel neodstranil vady podaného daňového přiznání a že uvedl v daňovém přiznání nesprávné a neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně, a ani na výzvu správce daně tuto nesprávnost a neúplnost neodstranil. Tím byly splněny podmínky, aby finanční úřad zjistil základ daně a stanovil daň podle pomůcek (§ 44 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků).

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, neboť se domnívá, že soud nesprávně posoudil otázku jeho jednání ve vztahu k ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků, protože toto ustanovení pouze opravňuje správce daně vyměřit při splnění určitých podmínek daň podle pomůcek, které má k dispozici. Stěžovatel v průběhu daňového řízení i v řízení před soudem opakovaně přesvědčivě vylíčil okolnosti, za kterých převzal od pana Z. Q. Y. peněžní prostředky, které dle přesvědčení správce daně představují stěžovatelův příjem. Svá tvrzení podpořil i listinnými důkazy. Správce daně však navržené důkazy označil jako nevěrohodné a neprůkazné a stanovil daň podle pomůcek. Finanční ředitelství zaujalo k hodnocení důkazů shodné stanovisko, a stejně tak učinil i soud. Konkrétně šlo o hodnocení důkazů výsledkem stěžovatele, dohodou uzavřenou mezi panem L. D. F. a panem Z. Q. Y. dne 18. 5. 1994 a čestným prohlášením pana Z. Q. Y. ze dne 20. 3. 2002. Správce daně, finanční ředitelství a soud po stěžovateli požadují, aby listinnými důkazy prokázal, že v ústní formě uzavřel smlouvu o úschově. Ustanovení § 747 a násl. o. z. nepodmiňuje platnost této smlouvy jejím uzavřením v písemné formě. Požadavek správce daně i soudu je tak v rozporu s ústavním pořádkem. Žádný zákon nestanoví, že by smlouva o úschově musela být uzavřena v písemné formě. Slovy premiéra Grosse (k formě smlouvy o půjčce, která stejně jako smlouva o úschově, může být uzavřena ústně): „Každý ví, že podle právních předpisů se mohou půjčky sjednávat ústně, nevidím tedy důvod, že bych měl něco nyní dokladovat.“ Podle stěžovatelova přesvědčení je napadený rozsudek nezákonný, neboť městský soud nesprávně posoudil právní otázku možnosti použití postupu podle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků v daňovém řízení vedeném se stěžovatelem. Smyslem citovaného ustanovení je postihnout ty daňové subjekty, které neposkytují správci daně potřebnou součinnost k řádnému vyměření daně a daň nelze vyměřit na základě dokazování. Stanovení daně podle pomůcek je opatření, které směřuje především proti subjektům, které vůbec nespolupracují se správcem daně, nepodávají daňové přiznání nebo nereagují na výzvy správce daně. Stěžovatel však reagoval na výzvu správce daně třemi podáními, předložil listinné důkazy. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly v žádném případě splněny. V této souvislosti doporučil stěžovatel pozornosti soudu rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 1995, č. j. 30 Ca 242/94 - 25. Stěžovatel také vyjádřil důvodné pochybnosti o tom, že se soud před vydáním rozhodnutí vůbec seznámil s obsahem spisu, když odmítl provést důkaz výsledkem svědka Z. Q. Y. s tím, že jeho provedení měl stěžovatel navrhnout v daňovém řízení, což podle tvrzení soudu neučinil. Stěžovatel však dne 20. 3. 2002 zaslal správci daně podání, ve kterém vyjádřil svůj údiv nad tím, že pan Z. Q. Y. nebyl dosud předvolán k výslechu. Takové podání nemohl správce daně vykládat jinak, než jako návrh na předvolání svědka k výslechu. S ohledem na uvedené důvody stěžovatel navrhl, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků stanoví postup správce daně při vyměření daně za třech různých skutkových okolností.

První z nich je situace uvedená v odst. 1 citovaného ustanovení, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani poté, kdy byl správcem daně vyzván k jeho podání podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V takovém případě je správce daně oprávněn buď zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si sám bez součinnosti s daňovým subjektem opatří, anebo je oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nulovou daň a daň také v této výši vyměřit, a případnou následnou daňovou kontrolou podle § 16 citovaného zákona ověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru, které z oprávnění užije je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit.

Druhý z případů upravených v § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je ten, kdy daňový subjekt sice daňové přiznání buď sám nebo na výzvu správce daně podá, ale toto daňové přiznání obsahuje vady, které je třeba odstranit a daňový subjekt tak neučiní ani poté, kdy je k odstranění vad daňového přiznání správcem daně vyzván. V takovém případě je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek.

Konečně třetí možná situace je upravená v § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kdy lze stanovit daň podle pomůcek v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil. Toto ustanovení tak míří na případy, kdy daňový subjekt podal formálně bezvadné daňové přiznání, uvedl v něm však nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně. Míří tedy na případy, kdy daňový subjekt uvede údaje nesprávné nebo zamlčí údaje rozhodné pro výši jeho daňové povinnosti.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že zatímco ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dopadá na případy vad daňového přiznání jako takového (typicky vady formy podání daňového přiznání, nevyplnění údajů, jež v něm mají být uvedeny, chybějící přílohy, které mají být k daňovému přiznání připojeny), odst. 2 citovaného ustanovení dopadá na případy vadně daňovým subjektem přiznaného základu daně a daně. Jde tedy o dvě zcela rozdílné situace, kdy správce daně je oprávněn stanovit základ daně a vyměřit daň podle pomůcek.

Jestliže proto v předmětné věci dospělo finanční ředitelství k závěru o dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a z toho, že stěžovatel neprokázal, že předmětné finanční prostředky byly řádně zdaněny, jakou daní a ve kterém zdaňovacím období, a neprokázal také, jakým způsobem byly finanční prostředky převedeny do České republiky, dovozuje, že stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost stanovenou v § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a proto mu byla podle odst. 2 citovaného

ustanovení správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je takový závěr nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť z rozhodnutí není seznatelné, pro který ze zákonem dovolených důvodů pro vyměření daně podle pomůcek vlastně shledal zákonem stanovené podmínky za naplněné. Rozhodnutí finančního ředitelství tak bylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a městský soud měl k této vadě z úřední povinnosti přihlédnout.

Pokud se městský soud se závěry finančního ředitelství ztotožnil a i on učinil závěr o tom, že byly splněny podmínky, aby správce daně zjistil základ daně a stanovil daň podle pomůcek s odkazem na ustanovení § 44 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i napadený rozsudek městského soudu. Pokud pak městský soud přehlédl, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a k této vadě z úřední povinnosti nepřihlédl, zatížil své rozhodnutí i vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho vlastního rozhodnutí.

Z výše uvedených důvodů postupoval Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. a napadený rozsudek zrušil bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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 3. srpna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu