



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 **JUDr. Z. A.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 10 Ca 191/2004 – 88,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 10 Ca 191/2004 – 88 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 8. 2. 2005, č. j. 10 Ca 191/2004 - 88 zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2001, č. j. 10409/11/00. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 1999 dodatečnému platebnímu výměru č. j. 87333/99/001514/6914, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 v celkové výši 1 099 400 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel napadá závěr městského soudu o tom, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dál jen „daňový řád“). Dle stěžovatele správce daně mohl přistoupit ke stanovení daně dokazováním. Tomu nasvědčuje skutečnost, že na straně jedné správce daně uvádí, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně vkladů peněz do pokladny a na straně druhé

správce daně stanovuje daň de facto dokazováním tak, že vklady peněz do podnikání označené jako příjmy nedaňové přičítá k příjmům daňovým a zahrnuje tyto konkrétní částky ve výši podle pokladních dokladů do základu daně z příjmu. Stěžovatel zdůrazňuje, že ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu měl žalovaný, který rozhodoval o odvolání stěžovatele, v odůvodnění uvést, jakým způsobem byla stěžovatelem jako poplatníkem daně porušena jeho zákonná povinnost a taktéž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možno i přes tuto skutečnost stanovit daň standardním dokazováním. Takto však žalovaný v daném případě nepostupoval a městský soud se s touto skutečností nevypořádal.

V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, zda prostředky vložené stěžovatelem do pokladny byly získány v průběhu zdaňovacího období, za něž mu byla dodatečným platebním výměrem vyměřena daň. Takovéto daňové řízení správce daně nevedl a osobní vklady vložené do pokladny bez dalšího přičetl k příjmům za zdaňovací období, ve kterém daň doměřil. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu neprokázal, že prostředky vložené stěžovatelem v roce 1996 do podnikání byly získány v tomtéž či jiném roce. S tímto pochybením správce daně se nevypořádal jak žalovaný, tak městský soud.

Stěžovatel taktéž brojí proti závěru městského soudu, který neshledal pochybení správce daně při vydání výzvy ze dne 8. 1. 1998, když v této odkázal na ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, nikoli na ustanovení § 43 citovaného předpisu. Stěžovatel se domnívá, že byl vyzván k dokazování procesně vadným způsobem.

Stěžovatel odkazuje v této souvislosti na nerovné postavení daňového subjektu a správce daně a taktéž zásady daňového řízení dle ustanovení § 2 daňového řádu. Stěžovatel uvádí, že požadavek rovného postavení před zákonem je jedním ze základních principů ochrany lidských práv a základních svobod zaručených Listinou základních práv a svobod, jakož i Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod.

Navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 1. 4. 1997 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996. V peněžním deníku v předmětném zdaňovacím období zaúčtoval vklad jako příjem nezahrnutý do základu daně ve výši 3 164 599 80 Kč. V průběhu daňové kontroly za předmětné zdaňovací období byl stěžovatel správcem daně dne 12. 6. 1997 vyzván, a to s odkazem na ustanovení § 16 daňového řádu, aby předložil ke kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 1993, 1994, 1995 a 1996 veškeré doklady, prokazující správnost daňového základu v daňových přiznáních tj. např. účetní doklady, tj. peněžní deníky, faktury, výpisy z účtů, pokladní doklady, evidence investičního majetku, zápisy z provedených inventarizací majetku, skladovou evidenci a veškeré další písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, které byly uskutečněny ve výše uvedeném období v rámci podnikatelské činnosti či jiné samostatné výdělečné činnosti, dále např. doklady prokazující správnost dílčích základů a veškeré

doklady prokazující další skutečnosti uváděné v daňových přiznáních. Ve výzvě byl stěžovatel poučen o tom, že v případě, že stanovené doklady nepředloží v určené lhůtě, je správce daně oprávněn podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu stanovit daň za použití pomůcek, které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Při ústním jednání u správce daně dne 17. 11. 1997 byl stěžovatel dotazován k tomu, ve kterých obchodních společnostech byl společníkem, statutárním orgánem, členem statutárního orgánu, likvidátorem, či správcem konkurzní podstaty. Stěžovatel při tomto jednání správci daně sdělil, že v termínu do 10. 12. 1997 předloží seznam veškerých společností s uvedením období, případně kupní smlouvy na prodej obchodních podílů. Dále uvedl, že budou ve výše uvedeném termínu předloženy doklady, prokazující vlastní vklady, případně půjčky, o kterých bylo účtováno v letech 1993-1996. V návaznosti na výše uvedené jednání předložil stěžovatel správci daně čestné prohlášení ze dne 8. 12. 1997, ve kterém mimo jiné uvedl, že v roce 1993 prodal obchodní podíly v obchodních společnostech F., s. r. o., T., s. r. o. a T., s. r. o. Dále sdělil, že od roku 1993 byl nucen při vymáhání palmárních nároků ve výši cca 16 milionů korun dotovat náklady na režii své kanceláře, jako i dalších podnikatelských aktivit průběžnými vklady. Zdroje těchto vkladů byly různé. Šlo o krátkodobé půjčky, na jejichž vrácení vynakládal i značnou část výměrů evidovaných jako „výběry pro vlastní potřebu“, příležitostné prodeje některých starožitností, jejichž soubor poměrně výhodně získal zejm. v letech 1990-1991, prodejem obchodních podílů v jím spoluzaložených společnostech a v neposlední řadě i prodejem některých nemovitostí, ať z části získaných v restituci, či výhodnou koupí za finančních příspěvů bratra stěžovatele. Finanční pohyby související s těmito vklady a výběry, žalobce samostatně průběžně neevidoval. Dodatečná rekonstrukce těchto finančních pohybů by byla nejen nepřesná, ale prakticky nemožná. Stěžovatel však prohlásil, že se jednalo o finanční zdroje, které nepodléhaly zdanění. Na základě čestného prohlášení vyzval dne 8. 1. 1998 správce daně stěžovatele s odkazem na ustanovení § 16 daňového řádu k prokázání toho, že zaúčtované osobní vklady v účetnictví stěžovatele za období let 1993-1996 pocházely z finančních zdrojů, které nepodléhaly zdanění. Dále byl stěžovatel vyzván k tomu, aby předložil doklady, kterými došlo k převodu obchodních podílů stěžovatele v obchodních společnostech uvedených v čestném prohlášení ze dne 8. 12. 1997. Výzva byla stěžovateli doručena dne 17. 2. 1998. Dne 21. 12. 1998 byl se stěžovatelem sepsán protokol, jehož předmětem bylo projednání výše uvedené výzvy a výsledků provedené daňové kontroly. V protokole je uvedeno, že stěžovatel byl v průběhu prováděné kontroly vyzván dne 8. 1. 1998 k předložení dokladů a prokázání skutečností podstatných pro stanovení základu daně a daňové povinnosti za roky 1993 -1996. Vzhledem k tomu, že ve stanoveném termínu nebyly předloženy doklady, kterými došlo k převodu obchodních podílů stěžovatele uvedených v čestném prohlášení a které by dokládaly, že zaúčtované osobní vklady v účetnictví stěžovatele pocházely ze zdrojů, které nepodléhaly zdanění nebo byly od daně osvobozeny, nebylo možné spolehlivě zjistit základ daně ani daň a daňová povinnost proto bude stanovena na základě pomůcek. Stěžovateli byla předložena zpráva o daňové kontrole č. 36010/98/001933/566. Stěžovatel si vyhradil, že se ke zprávě písemně vyjádří do 10. 1. 1999. Ve vyjádření ze dne 25. 1. 1999 stěžovatel mimo jiné uvedl, že není možné posuzovat otázku osobních vkladů bez jejich kompenzace s položkami osobních výdajů. Pokud byly některé částky vloženy jako osobní vklady a následně byly obdobné částky vybrány jako výdej pro osobní potřebu, není od stěžovatele možné spravedlivě požadovat, aby prokazoval zdroje pro vklady bez započtení těchto výběrů. Rozdíl vyplývající z rozkladu ztrát a zdrojů jejich krytí, kryl stěžovatel z prodeje několika starožitností, o jejichž prodeji se mu doklady nedochovaly a mimo jiné si vzpomněl na prodej pozemků kupní smlouvou ze dne 10. 5. 1993 a odkázal na finanční spis k dani z převodu nemovitostí. K výzvě, aby se stěžovatel vyjádřil k převodům obchodních podílů v obchodních společnostech, uvedl, že mu není známo ustanovení obecně závazného právního předpisu, které by mu ukládalo povinnost

evidovat a následně předkládat daňovému úřadu doklady o převodu obchodních podílů, pokud cena obchodního podílu nepřevyšuje hodnotu vkladu. V závěru uvedl, že pokud bude správce daně považovat jeho vysvětlení za nedostatečné, lze teoreticky přistoupit k rekonstrukci minulých událostí, které jsou předmětem dokazování správce daně. Postup správce daně pak dle jeho názoru nekoresponduje s povinnostmi, které poplatníkům zákon výslovně ukládá. Dne 11. 5. 1999 vydal na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně dodatečný platební výměr č. j. 87333/99/001514/6914, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 099 400 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. O odvolání rozhodl žalovaný dne 4. 1. 2001 tak, že jej zamítl. Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel včas podanou žalobou městskému soudu. Městský soud na základě této přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž se ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu ve smyslu ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), shledal přitom také vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], avšak z odlišných důvodů, než které stěžovatel v kasační stížnosti namíтал.

Stěžovatel považoval rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné, neboť městský soud stejně jako žalovaný řádně neodůvodnil, jaká zákonná povinnost stěžovatele byla v daňovém řízení porušena a proč nebylo možno i přes tuto skutečnost stanovit daň standardním dokazováním.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Dle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle § 31 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů.

Dle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván.

Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správce daně na daňový subjekt. Stěžovatel, u něhož je prováděna daňová kontrola, má v rámci této povinnosti prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně není povinen vyhledávat za daňový subjekt důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch jím použitých tvrzení.

Z výše uvedeného je zřejmé, že dokazování v daňovém řízení není sice postaveno stroze na vyšetřovací metodě, jako je tomu u jiných typů správních řízení a je proto na daňovém subjektu, aby bez pochyb prokázal svá tvrzení, nicméně je i na správci daně, aby rovněž sám zjišťoval rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně, zvláště pak za situace, kdy se do jeho dispoziční sféry dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Není pak rozhodné, zda k této informaci správce daně dospěl na základě návrhu daňového subjektu či zda mu byla informace poskytnuta bez součinnosti daňového subjektu na základě vlastního šetření (např. v případě dožádání, výzvy k součinnosti třetích osob, atd.)

Jak již tento soud judikoval ve svém rozhodnutí č. j. 2 Afs 31/2005 - 57 ze dne 24. ledna 2006, „vyjitím najevo“ je nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé daň. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo“.

Výše uvedené závěry je možno vztáhnout i na projednávanou věc. Jak již bylo výše uvedeno, je správce daně povinen postupovat v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu a přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo.

Nejvyšší správní soud shledal, že ve spisovém materiálu je založena na č. l. 263 výzva k součinnosti třetích osob ze dne 16. 12. 1998, kterou správce daně vyzval Katastrální úřad v Litoměřicích, aby správci daně sdělil skutečnosti ohledně prodeje specifikovaných nemovitostí stěžovatele. Katastrální úřad v L. výzvě vyhověl a dne 4. 1. 1999 správci daně doručil výpis z KN a kupní smlouvu ze dne 14. 12. 1995 uzavřenou mezi stěžovatelem jako prodávajícím a společností C., spol. s r. o. jako kupujícím, předmětem které byl prodej nemovitostí v k. ú. T. za kupní cenu 6 166 800 Kč. Dále bylo správci daně doručeno rozhodnutí Okresního pozemkového úřadu Litoměřice, jímž tento schválil dohodu o vydání nemovitostí mezi M. T. jako osoby povinné a stěžovatelem jako osoby oprávněné.

Z rozhodnutí správce daně však nevyplývá, jak se s tímto důkazním prostředkem vypořádal. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, proč k tomuto důkazu při posuzování naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nepřihlédl. Neučinil tak ani žalovaný, ačkoliv je vázán ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud má za to, že uvedené pochybení, tj. okolnost, že finanční orgány získaný důkaz nehodnotily, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na posouzení naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a zakládá tak nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Ačkoliv stěžovatel výše uvedené pochybení žalovaného v žalobě nenamítal, byl městský soud povinen posoudit přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Zásada vázanosti soudního přezkumu žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) má své výjimky, a to v ustanovení § 76 s. ř. s. , podle jehož odst. 1 písm. a) soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem v případě nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Pokud městský soud zamítl žalobu na základě nedůvodnosti v žalobě uplatněných námitek a nepřihlédl ke skutečnosti, že samo správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, je třeba označit za nepřezkoumatelný i jeho rozsudek. Takové rozhodnutí měl krajský soud zrušit bez ohledu na žalobní námítky.

To musel vzít v úvahu i Nejvyšší správní soud bez ohledu na obsah kasačních důvodů [§ 109 odst. 3, § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že výše vytýkané vady způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 18. května 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu