ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **M. K.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, za účasti **Finančního ředitelství v Praze,** se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2006, č. j. 8 Ca 147/2005 – 22,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2006, č. j. 8 Ca 147/2005 – 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „správní orgán“) ze dne 8. 2. 2005, č. j. 883/05-110, jímž bylo k jeho odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Benátkách nad Jizerou (dále též „správce daně“) ze dne 17. 5. 2004, č. j. 14772/04/049971/3857, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 tak, že byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 207 838 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 66 325 Kč.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady rozsudku ve vadách správního řízení, když správcem daně i správním orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí

správního orgánu měl zrušit, a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Stěžovatel se domnívá, že správce daně, správní orgán i městský soud postupovaly způsobem, který ve svých důsledcích nemohl vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. V daňových i soudním řízení došlo k porušení principu legality a ve svých důsledcích byl ohrožen princip spravedlivého procesu. V konečném důsledku došlo i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny, když byl stěžovatel nesprávným doměřením daně připraven o část svého vlastnictví. Stěžovatel je přesvědčen, že se městský soud nezabýval podstatou námitky týkající se neuznání čestných prohlášení jako důkazu a řádně neodůvodnil, proč se přiklonil k závěru správního orgánu, jakož i správce daně. Dále namítá, že se soud vůbec nezabýval jeho námitkou, že postup správce daně vůči němu je v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů. Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že buď bylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, potom by ale nemohla být daň doměřena v té výši, jak to učinil správce daně, když nezohlednil zřejmé výdaje na výkup dřevěných palet od obyvatelstva, nebo měl správce daně stanovit daň podle pomůcek. I v tomto případě by musel přihlédnout k výdajům stěžovatele na pořízení palet, jak mu to ukládá ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 1. 9. 2006. K námitce stěžovatele týkající se neunesení důkazního břemene ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že z výše uvedeného ustanovení vyplývají dvě podmínky, jednou je vynaložení výdaje na dosažení (resp. zajištění a udržení) příjmů a druhou je prokázaná výše výdaje. Důkazní břemeno je podle citovaného ustanovení i u této podmínky a bylo proto na stěžovateli, aby tvrzenou skutečnost prokázal důkazními prostředky dle ust. § 31 odst. 4 citovaného zákona. Požadavek zákona na prokázání výše výdaje znamenal pro stěžovatele prokázat, že k vyplacení sporných částek vůbec došlo, tedy prokázat komu a případně v jaké výši mělo k vyplacení částek dojít, a to důkazními prostředky, kterými by bylo možné rozhodné skutečnosti ověřit. Podle správního orgánu vyplývá z judikatury Ústavního soudu, že správce daně musí poplatníkovi umožnit, a to i v případě, kdy jím předložené doklady nebyly vystaveny osobami na nich uvedenými, prokazovat tvrzené skutečnosti i jinými důkazními prostředky. Avšak v dané věci stěžovatel požadoval, aby bylo za důkaz uznáno jeho účetnictví a dále navrhoval provedení výslechů svědků, kteří ale měli potvrdit to, že stěžovatel vykupoval od obyvatelstva palety. Toto ale nebylo předmětem sporu. Tím byla skutečnost, že stěžovatel nepředložil a ani nenavrhl (kromě svého účetnictví) důkazní prostředky, kterými by mohl prokázat jednotlivé výdaje (tj. včetně jejich konkrétní výše) tak, jak je správce daně ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků přezkoumával. K názoru stěžovatele, že pokud byla vyloučena předmětná částka jím deklarovaná jako částka za výkup palet, mělo být použito pro stanovení daně pomůcek, správní orgán uvádí, že byly vyloučeny výdaje uvedené v daňovém přiznání v rozsahu cca 13% a nesdílí tudíž názor stěžovatele, že daň nemohla být stanovena v důkazním řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci

samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené 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.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s postupem správce daně a správního orgánu v důkazním řízení. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Městského soudu v Praze a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že správce daně konfrontoval jména a příjmení osob uvedených na předmětných dokladech nikoliv s adresami bydliště, ale s rodnými čísly, a nezjistil tedy ani takto všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, když z výslechu některých svědků zjistil, že neudávali skutečná rodná čísla. Stěžovatel proto namítá, že správce daně neprovedl navržené důkazní prostředky, protože teprve potom mohl řádně zhodnotit, které důkazní prostředky se opravdu staly důkazy a které ne a následně hodnotit jednotlivé důkazní prostředky samostatně a všechny v jejich vzájemné souvislosti. S ohledem na výše uvedené se stěžovatel domnívá, že správce daně, správní orgán i městský soud postupovaly způsobem, který ve svých důsledcích nemohl vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. V daňových i soudním řízení došlo k porušení principu legality a ve svých důsledcích byl ohrožen princip spravedlivého procesu. V konečném důsledku došlo i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny, když byl stěžovatel nesprávným doměřením daně připraven o část svého vlastnictví. K tomu stěžovatel uvádí, že takovýto závěr městského soudu je v rozporu s rozhodnutím Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2004, sp. zn. 30 Ca 88/2001, ale také s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ve kterém se Ústavní soud zabýval skoro totožným případem, kdy daňový subjekt předložil neprůkazné daňové doklady a správce daně nepřipustil jiné důkazní prostředky, jimiž by daňový subjekt prokázal, že výdaje na dosažení příjmů opravdu vynaložil. Ani v uvedeném případě nemohl daňový subjekt prokázat, že doklady vydaly osoby na nich deklarované, ale chtěl prokázat, že výdaje na dosažení příjmů skutečně vynaložil, což mu správce daně svým postupem znemožnil. Stěžovatel je přesvědčen, že se městský soud nezabýval podstatou námitky týkající se neuznání čestných prohlášení M. K., F. V., Z. Š., J. M., T. N., P. P. a J. E., ze dne 28. 11. 2003, resp. 15. 12. 2003, resp. 16. 12. 2003, jako důkazu a řádně neodůvodnil, proč se přiklonil k závěru správního orgánu, jakož i správce daně. Stěžovatel dále namítá, že se soud vůbec nezabýval jeho námitkou, že postup správce daně vůči němu je v rozporu se základní zásadou daňového řízení ve smyslu ust. § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle které mají všechny daňové subjekty v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že buď bylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, potom by ale nemohla být daň doměřena v té výši, jak to učinil správce daně, když nezohlednil zřejmé výdaje na výkup dřevěných palet od obyvatelstva, nebo měl správce daně stanovit daň podle pomůcek. I v tomto případě by musel přihlédnout k výdajům stěžovatele na pořízení palet, jak mu to ukládá ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud považuje v této věci za nezbytné uvést, že k situaci, kdy se krajský soud při svém rozhodování nikterak nezabýval námitkami stěžovatele, se již dříve vyslovil ve svém rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ostatně shodný názor zaujal i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12. 10. 1995, sp. zn. III. ÚS 55/95, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. 61/1995. Vzhledem k tomu, že okolnosti předvídané ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu nastaly i v tomto případě, neboť městský soud se při svém rozhodování nikterak nezabýval námitkou stěžovatele, že správce daně porušil zásadu rovnosti daňových subjektů zakotvenou v ust. § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, řádně se nezabýval ani námitkou týkající se neuznání čestných prohlášení správcem daně, jakož i námitkou, zda-li byla daň stanovena dokazováním či podle pomůcek, a v odůvodnění rozhodnutí ani neuvedl, proč tak neučinil, konstatuje Nejvyšší správní soud, že se v daném případě jedná o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Městský soud v Praze je proto v dalším řízení povinen se těmito námitkami dostatečným způsobem zabývat.

Za tohoto stavu věci považuje Nejvyšší správní soud za bezpředmětné zabývat se podrobně dalšími námitkami stěžovatele v kasační stížnosti, neboť zjištěná nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí představuje vadu řízení, jež se dotýká samotné zákonnosti nyní napadaného rozsudku a tato skutečnost je sama o sobě důvodem pro zrušení citovaného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí městského soudu přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze 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 18. července 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu