



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **J. V.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, čj. 7433/06/FŘ110-0107, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 4. 2008, čj. 30 Ca 127/2006 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 5. 2006, čj. 7433/06/FŘ110-0107, změnil k odvolání žalobce platební výměr Finančního úřadu v Mikulově (správce daně) ze dne 18. 3. 2005, čj. 12583/05/300970/5718, tak, že vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 636 148 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který je rozsudkem ze dne 10. 4. 2008, čj. 30 Ca 127/2006 - 53, zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Rozsudek odůvodnil tím, že ač žalobce v odvolání proti rozhodnutí správce daně namítl, že vyplacení podílu z trustu (fondu) lze považovat za darování, žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelným a přezkoumatelným způsobem nevyložil, z jakých důvodů příjem žalobce z trustu nesplňuje pojmové znaky darování podle § 686 a násl. občanského zákoníku a nelze jej tedy považovat za předmět daně darovací ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani darovací“). Žalobce v odvolání proti rozhodnutí správce daně

rovněž namítl, že vyplacení podílu z trustu lze považovat za výnos z držby cenných papírů a jedná se tedy o příjem podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, („dále jen zákon o daních z příjmů“). Odůvodnění rozhodnutí žalovaného k této námitce je podle krajského soudu nedostatečné. Žalovaný totiž uvedl, že se o daný typ příjmů nejedná, ale nevysvětlil, co lze za tento typ příjmů považovat. Z rozhodnutí žalovaného tak není seznatelné, z jakého důvodu považuje námitku žalobce, že jeho příjem lze považovat za příjem z držby cenných papírů, za nedůvodnou. V této souvislosti se žalovaný nezabýval ani tím, že příjem žalobce z trustu byl odvozen z držby akcií HPH. Žalovaný se tak ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání ve smyslu § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

III.1

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku náležitosti a dostatečnosti odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Krajský soud podle stěžovatele chybně zaměnil právní úkon darování s formalizovaným smluvním typem podle § 686 a násl. občanského zákoníku odpovídajícím tomuto právnímu úkonu, aniž by vycházel z povahy a účelu takového smluvního úkonu. Krajský soud rovněž přehlédl, že žalovaný v návaznosti na vyhodnocení důkazů a shrnutí celého průběhu daňového řízení na straně 4 žalobou napadeného rozhodnutí dovodil, proč se nemůže jednat o darování finanční hotovosti. Krajský soud při svém požadavku dalšího výkladu opomíjí i to, že v předložených listinách se hovoří o vypořádání závazků trustu vůči žalobci a výplatě hodnoty podílu, která se má řídit zahraničním právem. Podle stěžovatele úkonem darování není a nemůže být plnění povinnosti dárce k žádosti obdarovaného a ani formální označení úkonu samotnými účastníky (výplata podílu, vyúčtování výplaty apod.) nenapovídá tomu, že předmětná částka byla žalobci darována. Z předložených listin je zřejmé, že v důsledku vypořádání a výplaty podílu na trustu zbývá na účtu žalobce 0 podílů v ceně 0.00 CZK, což opět dokazuje, že se jednalo o plnění právní povinnosti, což vylučuje darování.

Dále stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o nedostatečném odůvodnění toho, proč podíl z trustu nelze považovat za výnos z držby cenných papírů. I tyto důvody jsou podle stěžovatele dostatečně uvedeny na straně 4 jeho rozhodnutí. Podle stěžovatele „*není možné namítnout, že pro aplikaci daňového hmotněprávního předpisu daňového se vychází i z aplikace souvisejících právních předpisů, které jsou součástí právního řádu ČR, kdy skutečnosti v nich obsažené jsou skutečnostmi obecně známými, bez nutnosti jejich průkazu v tom kterém veřejnoprávním řízení*“. Ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů, dostatečně stanoví, co je nutno rozumět cennými papíry, mezi které nezačleňuje podíl na trustu. Argumentace v tom směru, co je možno považovat za příjem podřaditelný pod věcný rozsah § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, není nutná, protože žalobce nedoručil cenné papíry trustu, na základě jejichž držby by mu byl vyplacen jejich výnos z majetku. Trust totiž neemitoval žádné cenné papíry ve smyslu relevantních právních předpisů. Navíc ze samotné povahy příjmů podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vyplývá, že se jedná o opakované výnosy, zatímco v posuzovaném případě byl realizován pouze jednorázový příjem. Stěžovatel odmítl požadavek krajského soudu, aby napříště uvedl, které příjmy jsou podřaditelné § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, s tím, že tato otázka s posuzovaným případem nesouvisí a krajský soud jde se svým požadavkem nad rámec potřebné zákonitosti odůvodnění.

III.2

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2003 a přiložil k němu i vyplněnou přílohu č. 4. Správce daně měl pochybnosti o správném zařazení příjmu ze zdrojů ze zahraničí do přílohy č. 4 a z něj vyplývající částky na ř. 57 daňového přiznání, proto vyzval žalobce výzvou podle § 43 odst. 1 daňového řádu k prokázání, že se jednalo o příjmy podle § 10 odst. 1 písm. f) a g) zákona o daních z příjmů. Žalobce v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že mu byla v roce 2003 připsána na bankovní účet částka 62 201,60 USD (po přepočtu 1 800 845 Kč) z trustu založeného podle kyperského práva společností Daventree Trustees Ltd. Z přiložené smlouvy o založení trustu vyplývá, že společnost HPH Cayman Limited převádí do fondu majetek přesně stanovených osob, přičemž úkolem správce trustu je tento majetek rozdělit mezi ty „obmyslené“, kteří o to požádají. Žalobce podal žádost o výplatu hodnoty podílu, proto mu byla příslušná částka připsána na bankovní účet. Vzhledem k tomu, že se jedná o příjem získaný darováním, podléhá dani darovací, nikoliv dani z příjmů, uvedl žalobce. Dále žalobce v odpovědi na výzvu správce daně dodal, že by se rovněž mohlo jednat o zastřenou výplatu likvidačního zůstatku, v takovém případě by měl být tento příjem zdaněn zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně poté vyměřil žalobci platebním výměrem daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003.

Žalobce v odvolání proti platebnímu výměru správce daně na straně 2 v bodu 1 namítl, že předmětný příjem byl získán darováním, proto v souladu s § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nepodléhá dani z příjmů, a daň z příjmů fyzických osob mu neměla být doměřena. Na podporu svého tvrzení uvedl žalobce několik konkrétních argumentů (v rozsahu cca půl strany textu). Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání žalobce (viz strana 4) k námitce žalobce pouze uvedl, že *„Ze všech předložených důkazních prostředků ovšem vyplývá, že vyúčtování výplaty podílu na majetku trustu, založeného smlouvou ze dne 4. 12. 2002, spravovaného společností Daventree Trustees Ltd., akcionářům – fyzickým osobám Harvardského průmyslového holdingu a. s., v likvidaci, jsou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob dle § 3 odst. 1 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, a nejedná se tedy o příjem, který by měl charakter darování a byl potom zdaňován daní darovací.“*

Dále žalobce v odvolání proti platebnímu výměru správce daně na stranách 3 a 4 v bodu 3 namítl, že předmětný příjem je jiným výnosem z držby cenných papírů podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. I tuto námitku žalobce odůvodnil (v rozsahu cca půl strany textu). Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání žalobce (viz strana 4) k citované námitce žalobce pouze uvedl, že *„Jednoznačně se také nejedná o příjmy dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, neboť vlastníte akcie Harvardského průmyslového holdingu a. s., a výše uvedené příjmy Vám byly vyplaceny jako podílníkovi trustu – nejedná se tedy o výnosy z cenných papírů a nejedná se také o žádnou zastřenou výplatu likvidačního zůstatku.“*

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (srov. např. rozsudek ze dne 23. 7. 2008, čj. 3 As 51/2007 - 84, www.nssoud.cz), že pokud se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku nevypořádá se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a)

s. ř. s.]. Podle ustálené judikatury správních soudů (srov. např. již rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, čj. 6 A 48/1992 - 23, SP č. 27) přitom musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje pouze obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS, pak vyslovil, že odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadené. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím i z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé daňového řádu a přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, byť nebyly odvolatelem uplatněny. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 daňového řádu).

Odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nespĺňuje kritéria přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, která dovedla citovaná judikatura správních soudů. Přestože žalobce na podporu svých žalobních námitek uvedl konkrétní argumenty, stěžovatel se s nimi v odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru správce daně dostatečně nevypořádal. Zcela zřejmé je to v případě odvolací námitky [podle níž byl předmětný příjem získán darováním, proto v souladu s § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nepodléhá dani z příjmů, a z tohoto důvodu neměla být žalobci daň z příjmů fyzických osob doměřena], k níž stěžovatel pouze uvedl, jak vyplývá ze shora citované části jeho rozhodnutí, že „*ze všech předložených důkazních prostředků ovšem vyplývá...*“ – aniž v této souvislosti specifikoval konkrétní důkazní prostředky. Stěžovatel zde použil, ve správním rozhodnutí zásadně nepřipustná, souhrnná skutková zjištění; „*...že vyúčtování výplaty podílu na majetku trustu (...) akcionářům (...) jsou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob dle § 3 odst. 1 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, a nejedná se tedy o příjem, který by měl charakter darování a byl potom zdaňován daní darovací.*“, a na odvolací námitku reagoval její prostou negací, aniž ji zdůvodnil. Pokud jde o odvolací námitku, že předmětný příjem žalobce je jiným výnosem z držby cenných papírů podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, stěžovatel v rozhodnutí o odvolání doplnil nepřítakání námitce o konstatování, že „*...neboť vlastníte akcie Harvardského průmyslového holdingu a. s., a výše uvedené příjmy Vám byly vyplaceny jako podílníkovi trustu*“, ale nijak se nevypořádal s konkrétní argumentací žalobce. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele tedy není seznatelné, proč považuje námitky žalobce za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané žalobcem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Pokud za tohoto stavu krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], nepochybil.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel uvedl konkrétní argumentaci směřující k vyvrácení citovaných odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě a později v kasační stížnosti. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení však nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003 - 58, www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil tento závěr ve vztahu k odstranění nedostatku odůvodnění správního rozhodnutí v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné).

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu