



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, zastoupený Mgr. Lucíí Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 – 111,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 – 111, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 - 111, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598, kterým bylo na základě jeho odvolání změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 6. 2010, č. j. 97371/10/346916703065, tak, že stěžovateli byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 338.112 Kč a penále ve výši 67.662 Kč, tj. celkem 405.734 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatel v návaznosti na pochybnosti správce daně věrohodným způsobem neprokázal, že jím deklarované příjmy ve výši 2.100.000 Kč jsou příjmy z prodeje cenných papírů osvobozené od daně z příjmů podle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně proto tyto příjmy správně posoudil jako ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku daňového subjektu, a o uvedenou částku stěžovateli dodatečně zvýšil základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Nelze mu přitom vyčítat, že nezjistil dostatečně skutkový stav věci nebo že zneužil zásadu volného hodnocení důkazů tak, jak to namítal stěžovatel. Neprokázal-li stěžovatel jím tvrzené skutečnosti, o nichž měl správce daně oprávněné pochybnosti, nelze dovozovat, že k nim měl správce daně přihlídnout. Správce daně při rozhodování sice přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, je však třeba mít na zřeteli, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti

daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. V daném případě však stěžovatel povinnosti prokázat svá tvrzení nedostál, což nemůže jít k tíži správce daně. Krajský soud také uvedl, že nepřistoupil k doplnění dokazování listinnými důkazy (výpisy z knihy akcionářů), kterými by nahradil původně předloženou písemnost označenou jako „*Výpis z knihy akcionářů*“. Řízení před správními soudy totiž neslouží k postupnému odstraňování rozporů v doposud doložených důkazních prostředcích nebo k provádění „nového dokazování“, pokud stěžovatel nebyl na poli dokazování před správcem daně, resp. finančním ředitelstvím, dostatečně aktivní a dostal se do důkazní nouze. Bylo naopak na stěžovateli, aby v daňovém řízení snesl k prokázání svých tvrzení dostatek důkazů, přičemž k doplňování dokazování pak lze přistoupit zejména za situace, kdyby správcem daně nebo finančním ředitelstvím nebyly některé důkazní návrhy reflektovány. To se však nestalo, a proto není na místě snažit se až před krajským soudem zvrátit důkazní nouzi návrhy na provedení nových důkazů.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že finanční ředitelství na str. 14 napadeného rozhodnutí dospělo k závěru, že: „*Po vyhodnocení všech výše uvedených skutečností a posouzení všech zjištění odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt nabytí akcií od pana B. neprokázal.*“ Stěžovatel považuje tento výrok za nezákonný a nepřezkoumatelný. Správce daně požadoval po stěžovateli, aby nabytí 200 ks akcií v roce 2004 prokázal. Stěžovatel předložil o této skutečnosti důkazy, na základě kterých správce daně dospěl k závěru, že skutečnost o nabytí akcií byla prokázána (viz zpráva o výsledku daňové kontroly, str. 12, výrok první). Stěžovatel tak již jednou břemeno důkazní unesl a v odvolacím řízení proto další důkazní návrhy o této skutečnosti ani nepředkládal. Překvalifikováním důkazů však finanční ředitelství vystavilo stěžovatele do důkazní nouze, kterou nemohl v daňovém řízení již nijak zhojit. Tento postup považuje stěžovatel za nezákonný, neboť pokud již požadované skutečnosti prokázal, a správce daně prokázání uznal, byl stěžovatel v dobré víře, že již tuto skutečnost nemusí prokazovat. Jednou prokázané skutečnosti nemůže správce daně libovolně překvalifikovat a tvrdit, že daňový subjekt skutečnosti neprokázal. Daňové řízení proto trpí nezhojitelnou vadou, pro niž je třeba správní rozhodnutí zrušit. V napadeném rozsudku krajský soud odůvodnil své rozhodnutí tím, že stěžovatel řádně neprokázal v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, že nebyl dostatečně důkazně aktivní a že nesplnil povinnost prokázat svá tvrzení. A to vše přes shora uvedené, kdy stěžovatel po celou dobu daňového řízení jednoznačně aktivně vystupoval v rámci prováděného dokazování. S názorem krajského soudu se stěžovatel neztotožňuje a je i nadále přesvědčen o důvodnosti podané žaloby. Krajský soud posuzovanou věc nesprávně posoudil, když napadená správní rozhodnutí pro jejich zjevnou nezákonnost nezrušil. Proto stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že v průběhu daňové kontroly prokazoval skutečnosti týkající se nabytí a držby akcií, které v roce 2006 a 2007 prodal. V první řadě navrhoval správci daně, aby jím požadované historické výpisy z knihy akcionářů z let 2004 až 2007 ověřil v listinách uložených společností CENTOS, a. s., v příslušném obchodním rejstříku. Odkazoval zejména na presenční listiny z valných hromad konaných zpravidla koncem června každého kalendářního roku a dále na výroční zprávy společnosti, v nichž se uváděl stav akcionářů k 31. 12. daného kalendářního roku. Stěžovatel se domnívá, že není povinen provádět důkazy, které jsou uvedeny ve veřejných listinách. Naopak je povinností správních orgánů, včetně správců daně, takové důkazy pořídit vlastní aktivní činností. Stěžovatel přesto prověřil listiny v obchodním rejstříku od 25. 6. 2001 do 31. 12. 2007 a sestavil přehled akcionářské struktury za toto období, který přiložil. V této souvislosti stěžovatel brojil proti stanovisku správce daně, který mu přičítá k tíži, že společnost CENTOS, a. s. nevedla historii změn v akcionářské struktuře. Správce daně stále tvrdí, že každá obchodní společnost mající akcie na jméno je povinna vést seznam akcionářů v Knize akcionářů i v celé její historii. Stěžovatel však zastává

pokračování

názor, že společnost je povinna vést pouze seznam akcionářů, kteří vlastní akcie a nikoli osob, které v minulosti akcie vlastnily. Obchodní zákoník požaduje vedení tohoto seznamu výhradně proto, aby společnost byla schopna s těmito akcionáři komunikovat. Povinnost vést seznam bývalých akcionářů však žádný právní předpis neukládá, proto tato skutečnost nemůže být stěžovateli legálně přičítána k jeho tíži. Ale i kdyby tato povinnost byla zákonná a společnost ji neplnila a stěžovatel byl akcionářem této společnosti, nebylo by po právu mu tuto skutečnost přičítat k tíži. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil další listiny, důkazy a tvrzení k prokázání skutečností, že akcie obchodní společnosti CENTOS, a. s. držel alespoň šest měsíců před jejich prodejem v roce 2006 a 2007 a že předmětné příjmy v roce 2007 pocházely z prodeje těchto akcií. V odvolacím řízení stěžovatel zejména brojil proti stanoviskům správce daně, která zcela irrelevantně citově zabarvovaly a hrubě zkreslovaly zjištěné skutečnosti. Správce daně v závěrečné zprávě z daňové kontroly uvedl, že stěžovatel prokázal nabytí 230 kusů akcií společnosti CENTOS, a. s. v roce 2004 a že je vlastní doposud, neboť tvrzené prodeje v roce 2006 a 2007 jsou fiktivní. Proto stěžovatel navrhol provést a předkládal důkazy, které měly vyvrátit tvrzenou fiktivnost prodejů akcií. V této souvislosti odkázal na podané odvolání včetně tří doplnění, zejména na námitky týkající se porušování ústavou zaručených práv stěžovatele v daňovém řízení. Finanční ředitelství se těmito námitkami v podstatě nezabývalo, a aby se, podle názoru stěžovatele, vyhnulo jejich vyřízení, tak zcela překvalifikovalo předložené důkazy a prohlásilo, že stěžovatel neprokázal, jak prodávané akcie v roce 2004 vlastně vůbec nabyt. Finanční ředitelství tedy rozhodlo tak, že to, co správce daně považoval již za prokázané (stěžovatelovo nabytí 230 kusů akcií společnosti CENTOS, a. s. v roce 2004) prohlásilo za neprokázané, protože stěžovatel neprokázal, že jeho příjmy pocházejí z transakcí s akciemi společnosti CENTOS, a. s. Stěžovatel považuje postupy a rozhodnutí správních orgánů za nezákonné a odporující základním principům daňového řízení a dobré správy. S ohledem na uvedené se domnívá, že byl v daňovém řízení dostatečně důkazně i jinak aktivní, a rozsudek krajského soudu považuje proto za účelový a nesprávný.

Odvolací finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnilo s rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění a neshledalo tento rozsudek nepřezkoumatelným a nezákonným. Krajský soud se důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Jak vyplývá ze spisového materiálu, stěžovatel věrohodným způsobem neprokázal, že jím deklarované příjmy ve výši 2.100.000 Kč jsou skutečně příjmy z prodeje cenných papírů osvobozené od daně podle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Neprokázal-li stěžovatel v daném daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, o nichž měl správce daně oprávněné pochybnosti, nelze dovozovat, že k nim měl přihlídnout. Správce daně při rozhodování sice přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, je však třeba mít na zřeteli, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, jak ostatně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125. V daném případě však stěžovatel povinnosti prokázat svá tvrzení v daňovém řízení nedostál. Podle názoru odvolacího finančního ředitelství byly veškeré úkony správce daně v průběhu daňové kontroly prováděny v souladu s platnými zákonnými normami. Stěžovatel se již od zahájení daňové kontroly vymezoval v zásadě proti všem zákonným požadavkům správce daně při zjišťování skutečností stěžovatelem tvrzených hospodářských operací s cennými papíry. Stěžovatel byl vyzván k prokázání pouze těch skutečností, které sám tvrdil a které se týkaly daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti neprokázal, byl vyzván k prokázání těchto skutečností výzvami opakovaně. Přitom správce daně volil jen takové prostředky, které stěžovatele nejméně zatěžovaly a umožnily ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Vzhledem k výše uvedenému odvolací finanční ředitelství navrhol, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vady uvedené v odst. 4, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

Podle ust. § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

Podle citovaných ustanovení je tedy soud nejen oprávněn dokazováním upřesnit skutkový stav, ze kterého správní orgán při svém rozhodování vycházel, ale i dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Není přitom vázán důkazními návrhy účastníků řízení. Soud je při přezkoumávání napadeného rozhodnutí povinen posoudit, zda správní orgán dostatečně zjistil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Zjistí-li v tomto směru závažné vady, zruší napadené rozhodnutí i bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

V daném případě krajský soud neprovedl důkaz listinami, které stěžovatel připojil jako přílohu k žalobě. Jednalo se zejména o výpisy z knihy akcionářů obchodní společnosti CENTOS, a. s. ze dne 21. 10. 2004 a 31. 12. 2004. Tento postup krajský soud odůvodnil tím, že tyto důkazy stěžovatel mohl a měl předložit již ve správním řízení, což se nestalo, přičemž stěžovatel relevantně nevysvětlil, proč tak neučinil. Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel měl v daňovém řízení dostatek možností využít všech dostupných prostředků k ochraně a prosazení svých práv a není proto na místě snažit se teprve nyní až před krajským soudem zvrátit zjištěný skutkový stav předkládáním nových listinných důkazů.

Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, ale toto právo ho nezabavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému postupu, tedy z jakého důvodu považoval provedení navrhovaného důkazu za nadbytečné. V přezkoumávané věci však krajský soud tímto způsobem nepostupoval. Bez dalšího totiž konstatoval, že se jedná o nové důkazy a že proto nepřistoupil k jejich provedení. Takový procesní postup soudu však podle Nejvyššího správního soudu nemá oporu v s. ř. s.

V této souvislosti je třeba uvést, že se nejednalo o nové důkazy, ale o listinné důkazy, kterými stěžovatel chtěl prokázat skutečnosti jím dokladované již v průběhu správního řízení. Dne 5. 5. 2009 při ústním jednání totiž stěžovatel předložil listinu označenou jako výpis z knihy akcionářů obchodní společnosti CENTOS, a. s. datovanou dne 30. 4. 2009. To ostatně potvrzuje i krajský soud, když v odůvodnění napadeného rozsudku uvádí, že „*nepřistoupil k doplnění důkazního řízení předkládáním nových listinných důkazů – výpisů z knihy akcionářů, kterými by nahradil původně předloženou písemnost označenou jako „Výpis z knihy akcionářů“.*“ Důvodem, proč se stěžovatel domáhal doplnění dokazování, byla zejména skutečnost, že zatímco správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel se stal vlastníkem 30 ks akcií společnosti CENTOS, a. s. před rokem 2004 a 200 ks akcií v nominální hodnotě 5.000.000 Kč v roce 2004 (viz str. 12 zprávy o výsledku daňové kontroly), finanční ředitelství naopak dospělo v napadeném rozhodnutí k závěru, že stěžovatel nabytí předmětných akcií neprokázal a v důsledku toho nebylo prokázáno, že doba mezi nabytím a převodem těchto akcií přesáhla dobu šesti měsíců.

pokračování

Jedním z cílů reformy správního soudnictví účinné od 1. 1. 2003 bylo naplnit požadavky čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tedy aby věci „občanských práv a závazků“, o nichž bylo rozhodnuto správním orgánem, byly projednány způsobem, který judikatura Evropského soudu pro lidská práva označila termínem plná jurisdikce. Tento pojem znamená, že soud posuzuje nejen zákonnost správního rozhodnutí, ale i skutkovou stránku věci, tedy má možnost provádět dokazování a může vyslovit závazný právní názor, a to nejen pokud se jedná o otázky právní, ale i skutkové. Právní závěr krajského soudu, že nemůže provést důkazy navržené v žalobě, pokud tyto stěžovatel nenavrhl a nepředložil již v průběhu daňového řízení, je s uvedeným principem plné jurisdikce v hrubém rozporu.

Řízení před krajským soudem tak bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V důsledku toho se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat ostatními stížními námitkami, protože by to za situace neúplně zjištěného skutkového stavu věci bylo předčasné.

Z výše uvedeného důvodu proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení tedy krajský soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli, přičemž hlavním kritériem pro jeho rozhodnutí bude nadbytečnost či irrelevantnost provedení takových důkazů pro zjištění skutkového stavu věci. Přitom zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 17. dubna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu