



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **R. T.**
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář,
s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423-709175

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423-709175, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 31. 12. 2018 domáhal shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj - dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ze dne 3. 5. 2017, č. j. 2087154/17/3212-50523-804753, a to tak, že nově byla žalobci doměřena daň ve výši 44 358 Kč, doměřen daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve výši -34 812 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve výši 15 834 Kč.
2. Žalobce rekapituloval, že správce daně u něj zahájil dne 11. 3. 2013 daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, jehož výsledkem bylo doměření daně, když podle zjištění správce daně žalobce nepřiznal příjmy plynoucí ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 ZDP. Meritem věci je podle žalobce posouzení, zda správce daně i žalovaný mají dostatečně zjištěný skutkový stav a unesli své důkazní břemeno ve věci prokázání navýšení zdanitelných příjmů. Zatímco správce daně posoudil platby na bankovní účty žalobce jako příjmy podle § 7 ZDP, žalovaný tyto platby posoudil tak, že ve vztahu k platbám od společnosti Partners ve výši 61 316,31 Kč se jedná o vyplacení provizí, u ostatních plateb se podle žalovaného jedná o příjem podle § 10 ZDP.
3. Žalobce zdůraznil, že ne každá platba na bankovní účet či transakce může být považována bezpodmínečně za příjem. Jako příjem může být svou povahou posouzen pouze ten, který se mohl reálně projevit ve sféře dispozice daňového subjektu, mohl jím být využit a mohlo se jednat zároveň o navýšení jeho majetku; k tomu žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 5/2011-67.
4. Žalobce namítl nezákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2014. Připomněl, že ve věci prokázání skutečnosti, že měl žalobce příjmy vyšší, než tvrdí, prvotně tíží důkazní břemeno správce daně, neboť on je tím, kdo to tvrdí. Přesto vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná, kdy a jakou daní byly uvedené finanční prostředky zdaněny, či zda se jedná o prostředky, které nejsou předmětem daně. Podle žalobce ale daňový subjekt prokazuje pouze skutečnosti pozitivní v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu a jeho důkazní břemeno je limitováno pouze na skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobce uzavřel, že podle něj samotná výzva k tomu, aby žalobce prokázal, zda dané platby jsou příjmy již zdaněnými, nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny, nepostačuje k přenosu důkazního břemene. V otázce navýšení příjmů nad tvrzenou výši tíží důkazní břemeno pouze správce daně.

5. Podle žalobce navíc správce daně postupoval nezákonně, když již při zahájení daňové kontroly předpokládal výsledek daňové kontroly, resp. důvody, pro které má být daň doměřena. Přesto správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
6. Dále žalobce poukázal na to, že v jeho případě dochází ke zdanění jednoho příjmu dvakrát, a to jak u obchodní korporace Rosa invest, tak u žalobce.
7. Námitka žalobce směřovala také do postupu správce daně při zjišťování skutečností týkajících se plateb od J. P., když žalobce zjistil, že při místním šetření odpovídal na dotazy správce daně J. P. starší a uváděl okolnosti plateb týkajících se jeho syna. Namítl, že se jedná o tzv. skrytý výslech svědka; nejedná se o svědeckou výpověď přímo dotčené osoby. Navíc, uvedenému výsledku nebyl ani žalobce přítomen, ač ex lege být měl. Jestliže pak správce daně nevyslechl svědka J. P., nemohl dostatečně zjistit skutkový stav a neunesl své důkazní břemeno. To správce daně neunesl ani ve věci prokázání příjmů z nákupů v Makru.
8. Své svévolné úvahy správce daně založil také na tom, že v říjnu 2009 je třeba předpokládat pořízení výbavičky pro děti a zabezpečení jejich péče, ačkoliv svědek výslovně uvedl, že celková částka 300 tis. Kč byla žalobci poskytnuta v letech 2008 – 2010, tedy *včetně roku 2010*. Žalobce také poukázal na to, že aby měl žalobce příjmy, je potřeba k těmto příjmům mít také vynaložené výdaje. V průběhu daňové kontroly správce daně nezjistil jediný výdaj žalobce na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
9. Závěrem žalobce vznesl námitku prekluze práva stanovit daň. Tu dovodil zejména z toho, že správce daně odeslal žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 2353782/16/3212-60562-8004838, kterou mělo dojít ke stavění lhůty. Podle žalobce však tato žádost byla zcela účelová; v rámci dožádání byla vyzvána slovenská finanční správa k tomu, aby ověřila obchodní spolupráci mezi žalobcem a obchodní korporací ChemEnviron s. r. o.; přitom v průběhu daňové kontroly nebyla ze strany správce daně jediná zmínka o této obchodní korporaci, nikdy na ni neodkázal a ani ji nezmiňoval žalobce. Ve Zprávě o daňové kontrolě tato žádost zcela absentuje. Jednalo se o simulovaný účelový úkon správce daně s cílem pouze stavět lhůtu pro stanovení daně, o čemž svědčí také to, že správce daně věděl již v průběhu vydání žádosti, že nebude schopen kontrolu v zákonné lhůtě ukončit. Žalobce považuje zcela nepřipadný odkaz žalovaného na § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, když tento v době odeslání žádosti již nebyl účinný. Rovněž zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci nelze užít, neboť tento zákon je založen na implementaci směrnice Rady EU č. 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011, která však neobsahuje stavění lhůty tak, jak ji zakomponoval český zákonodárce do § 9 odst. 2 citovaného zákona. Na běh lhůty pro stanovení daně u žalobce nadto nelze ani aplikovat § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť toto ustanovení lze aplikovat až na běh lhůty pro stanovení daně, která započala běžet až po 1. 1. 2014.
10. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Odkázal na napadené rozhodnutí a dále uvedl, že stran přenosu důkazního břemene setrvává na svém závěru, že správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce o jeho příjmech a došlo tím k přenosu důkazního břemene na žalobce. Pokud se týče nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nebyly správci daně známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň doměřena. Byť správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval informacemi vyplývajícími z odpovědí na výzvy dle § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu,

nejednalo se o podklady, na základě kterých by vznikl důvodný předpoklad, že žalobci bude daň doměřena. Pokud se týče námitky prekluze práva stanovit daň, poukázal žalovaný na to, že na posuzovanou věc dopadá § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. Žalovaný dále odmítá argumentaci o účelovosti žádosti o mezinárodní výměnu informací ve vztahu ke společnosti Chem Environ s. r. o.; daná obchodní společnost spolupracovala s obchodní společností Rosa invest group, přičemž v jiných případech byly správce daně zjištěny záměny údajů mezi žalobcem a obchodní společností Rosa invest group. Daný úkon správce daně učinil za účelem objasnění skutkového stavu, nikoli za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně.

Zjištění z obsahu správních spisů

11. Z obsahu správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že žalobce podal dne 24. 3. 2011 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž ke zdanění přiznal pouze příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP a deklaroval základ daně ve výši 78 480 Kč. Správce daně ještě před zahájením daňové kontroly vyzval banky, u nichž měl žalobce veden bankovní účet, o zaslání výpisů mj. za předmětné období; tyto byly správci daně bez dalšího předloženy. Dne 11. 3. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, v jehož průběhu správce daně zaslal dne 1. 7. 2016 pod č. j. 2353/16/3212-60562-800438 také žádost o mezinárodní výměnu informací při správě daní, a to na Slovensko ve vztahu ke zjištění skutečností týkajících se společnosti ChemEnviron s. r. o.. Toto mezinárodní dožádání také uvedl ve výčtu úkonů správce daně v rámci Zprávy o daňové kontrole na str. 6. Po ukončení daňové kontroly vydal správce daně dne 4. 5. 2017 dodatečný platební výměr a k odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s..
13. Krajský soud považuje za nosnou žalobní námitku týkající se nezákonného přenesení důkazního břemene z žalovaného na žalobce. Je zapotřebí vymezit, koho a v jakém rozsahu tíží v daňovém řízení důkazní břemeno. Žalobce – daňový subjekt – prokazuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Splní-li žalobce toto své důkazní břemeno, má správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno o *skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků*. V projednávané věci to pro správce daně znamená, že jej tíží důkazní břemeno o pochybnostech týkajících se příjmů žalobce za zkoumané zdaňovací období, a to jak co do jejich rozsahu, tak také toho, zda také příjmy vůbec jsou předmětem daně či nikoliv. Tyto pochybnosti přitom musí být natolik vážné a důvodné, že žalobcem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné; je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o natolik vážných a důvodných pochybách vedou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

14. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2014 specifikoval své pochybnosti pouze tak, že uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti bylo zjištěno, že na soukromé účty žalobce byly poukazovány nebo vkládány finanční prostředky za prodej zboží, se kterým obchodovala rovněž společnost Rosa invest group s. r. o., ve které byl žalobce jednatelem; vzhledem k tomu, že předmět činnosti uvedené společnosti je totožný s živnostenským oprávněním žalobce, vznikla správci daně pochybnost o úplnosti priznaných zdanitelných příjmů v případě plateb na soukromé účty.
15. Takto specifikované pochybnosti však podle krajského soudu v žádném případě nejsou s to vést k přenesení důkazního břemene na žalobce. Pochybnosti správce daně jsou vymezeny velmi obecně a povrchně, v zásadě jsou založeny *pouze* na skutečnosti, že předmět činnosti společnosti Rosa invest group s. r. o. a žalobce jsou totožné a na tom, že uvedená společnost a žalobce obchodovali se shodným zbožím. Krajskému soudu není zřejmé, jaké pochybnosti lze vůbec z uvedených skutečností (bez dalšího) dovodit. Správce daně vůbec ve výzvě nevysvětlil, na čem jsou jeho pochybnosti vlastně založeny. Obecně vzato nemohou být založeny pouze na tom, že daňový subjekt a jiný subjekt mají stejný předmět činnosti a obchodují se shodným zbožím, neboť takovýchto subjektů lze v podnikatelském prostředí nalézt již z povahy nepřeborné množství. Pokud měl správce daně pochybnosti o tom, zda prostředky, které jsou vkládány na účty žalobce, (ne)jsou také jeho příjmy, měl zcela konkrétně specifikovat, co ho k takovým úvahám vede, což však správce daně neučinil. Touto optikou lze jen stěží klasifikovat pochybnosti vymezené správcem daně v předmětné výzvě za natolik vážné a důvodné, že by učinily žalobcova tvrzení a jeho důkazy nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Jinými slovy, k přenosu důkazního břemene v projednávané věci nemůže postačovat pouhá ničím v blíže nevysvětlená pochybnost správce daně, zda (náhodou) prostředky, které si žalobce vložil na účet, či mu na účet byly poukazovány, nejsou *také* jeho příjmem, který by bylo potřeba zdanit. Lze zcela přisvědčit žalobci, že ne všechny finanční prostředky, které jsou připsány ve prospěch bankovních účtů žalobce, musí být nutně příjmem podléhajícím zdanění podle ZDP.
16. Správce daně a potažmo i žalovaný v projednávané věci nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit u žalobce povinnost zdanění jiných než v daňovém přiznání tvrzených příjmů a nesprávně tak vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat; v důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalovaný i správce daně tak zatížili řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, přičemž v důsledku této vady je napadené rozhodnutí také ve svém důsledku nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31).
17. V této souvislosti krajský soud shledává důvodnou také námitku, že správce daně nemohl účinně vyzvat žalobce k prokázání, kdy a jakou daní byly sporné finanční prostředky zdaněny, či se jedná o prostředky, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny. Především, jedná se vždy o právní posouzení u té které sporované částky, přičemž povinnost takového právní posouzení stíhá správce daně, a to až poté, co zjistí potřebné skutečnosti, které budou pro posouzení dostatečné. Správce daně nemůže vyžadovat po daňovém subjektu, aby oproti svému primárnímu tvrzení v daňovém přiznání, u z hlediska správce daně sporných částek, uváděl, zda a jaké dani uvedené částky coby sporné příjmy podléhají. Naopak, správce daně, dospěje-li k důvodným pochybnostem a zjistí-li rozhodné skutečnosti, má povinnost ve smyslu § 1 odst. 2

daňového řádu určit u konkrétních příjmů daňového subjektu, zda a jaké dani tyto příjmy podléhají a daňovému subjektu tyto skutečnosti sdělit. I z pohledu uvedené postupu je tedy nutno dospět k závěru o nezákonnosti výzvy ze dne 21. 2. 2014.

18. Jako důvodnou shledal krajský soud také námitku, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud má na rozdíl od žalovaného za to, že v době zahájení daňové kontroly (11. 3. 2013) měl správce daně dostatek informací k důvodnému předpokladu, že daň bude u žalobce doměřena; správce daně měl k dispozici výpisy ze všech bankovních účtů žalobce, měl informace od společnosti Partners, která platby ve prospěch účtů žalobce tako poukazovala. Ostatně, v zásadě pouze na podkladě informací získaných z výpisů z bankovních účtů žalobce vydal správce daně dne 21. 2. 2014 výzvu k prokázání skutečností. Správce daně tedy měl povinnost vyzvat žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jakkoli tato vada nemá vliv na správnost následně dodatečně vyměřené daně a z tohoto pohledu by se nejednalo o vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, má, resp. může mít zásadní vliv na povinnost platit penále podle § 251 daňového řádu, která byla žalobci napadeným rozhodnutím uložena (viz body [19] až [21] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, SbNSS č. 4005/2020). I v tomto případě se tak jedná o vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.
19. Oproti tomu neshledal krajský soud důvodnou námitku prekluze práva stanovit daň. Na posuzovanou věc dopadá, jak správně uzavřel žalovaný, § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb. V této souvislosti lze poukázat na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, podle kterého „Mezinárodní dožádání dle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (do 20. 6. 2013), zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (od 21. 6. 2013), nebo dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (od 1. 1. 2014), v případě přímých daní [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 253/2000 Sb. nebo § 4 zákona č. 164/2013 Sb.] staví prekluzivní lhůtu ke stanovení daně i v případě, že tato lhůta započala běžet před účinností daňového řádu, tedy před 1. 1. 2011.“ Nelze souhlasit ani s námitkou žalobce, stran účelovosti mezinárodního dožádání ve vztahu ke zjištění skutečností týkajících se společnosti ChemEnviron s. r. o. V tomto ohledu se krajský soud ztotožňuje s žalovaným, že v jiných případech byly správcem daně zjištěny záměny údajů mezi žalobcem a obchodní společností Rosa invest group a že daný úkon správce daně učinil za účelem objasnění skutkového stavu, nikoli za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně. Není ani pravdou, že by předmětná žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 2353782/16/3212-60562-800438 nebyl vůbec zmíněna ve Zprávě o daňové kontrole – je totiž zmíněna v seznamu písemností vyhotovených v průběhu daňové kontroly, a to na str. 6 Zprávy o daňové kontrole.
20. Ostatními vznesenými námitkami se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval.

Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti žalobě vyhověl a dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. z důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

22. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | | |
|----|---|---|
| a) | zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) | náklady právního zastoupení advokátem | |
| - | odměna daňového poradce za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | |
| | d) | |
| | 1) příprava a převzetí věci | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| | 2) sepis žaloby | |
| | 3) replika žalobce | 9 300 Kč |
| - | paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4
vyhl. č. 177/1996 Sb.
900 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 15 342 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 4. června 2020

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu