



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobkyně: **J. B.**
právně zastoupená advokátem JUDr. Petrem Čichovským
sídlem Družstevní 411, 257 41 Týnec nad Sázavou

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43175/18/5200-10424-711507 a ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43181/18/5200-10424-711507,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně je povinna zaplatit České republice – Krajskému soudu v Hradci Králové soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč, a to ve lhůtě do 3 dnů od právní moci rozsudku.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43175/18/5200-10424-711507 bylo rozhodnuto tak, že rozhodnutí Finančního úřadu

- pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30.10.2017, č.j. 1681800/17/208-50521-601470, kterým byla žalobkyni vyměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 232 860 Kč, bylo změněno podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve způsobu stanovení daně z pomůcek na dokazování, přičemž výše vyměřené daně zůstala beze změny, tedy beze změny zůstala vyměřená daň ve výši 232 860 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus podle ust. § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč.
2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č.j. 43181/18/5200-10424-711507 bylo rozhodnuto tak, že rozhodnutí správce daně ze dne 30. 10. 2017, č.j. 1685282/17/2808-50521-601470, kterým byla vyměřena žalobkyni podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 36 660 Kč, bylo změněno podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů ve způsobu stanovení daně z pomůcek na dokazování, přičemž výše vyměřené daňové povinnosti zůstala beze změny, tedy beze změny zůstala vyměřená daň ve výši 36 660 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč.
 3. Žalobkyně napadla obě uvedené rozhodnutí společnou žalobou podanou podle § 65 zák. č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního (dále jen „s. ř. s.“), kterou zdůvodnila následovně. Žalobkyně předně tvrdí, že obě rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná a nepřezkoumatelná, postup správce daně byl formalistický, šikanózní a nerespektující Listinu základních práv a svobod. Žalobkyně je totiž přesvědčena o tom, že v letech 2011 a 2012 nedisponovala žádnými finančními prostředky, resp. jí neplynuly žádné finanční prostředky, které by měly podléhat zdanění příjmu fyzických osob. Žalobkyně totiž namítá, že jí správce daně a následně žalovaný zdanili celoživotní finanční úspory její rodiny, které se dlouhodobě obávala svěřit bankám a učinila tak až právě v průběhu let 2011 a 2012, kdy svoje úspory postupně ukládala na peněžní účty u banky. Žalobkyně zdůraznila, že se jednalo o úspory, když její rodina žila velmi skromně, jak bývá na vesnici zvykem, rodina měla minimální životní náklady. Nikdy nepobývali na žádné zahraniční dovolené, maximálně se jednalo o jednodenní tuzemské výlety, chovali drobná domácí zvířata, náklady na bydlení byly téměř nulové, dřevo si zajišťovali vlastní prací, elektřinu spotřebovávali minimálně, na svícení, pračku, manžel měl pouze jeden oblek, montérky, jednu zimní bundu, jeden vatový kabát, čili náklady na ošacení byly minimální. Žalobkyně svěřila peníze bankám až ve chvíli, kdy stát začal garantovat 100 % náhradu poškození vkladů. Dále žalobkyně uvedla, že její manžel měl před revolucí příjem z chovu nutrií a činčil. Nikdo v rodině nebyl kuřák ani nepil alkohol, podle žalobkyně je naprosto zjevné, že se jednalo o celoživotní úspory, nikoliv o příjmy za rok 2011 a 2012.
 4. Žalobkyně dále poukázala na to, že správce daně nezjistil, že by v uvedených zdaňovacích obdobích byla v kontaktu s jinými ekonomickými subjekty. Nedošlo například ke spárování obchodních případů. Pokud se jedná o analýzu příjmů ze zaměstnání žalobkyně a jejího manžela od roku 1976, pak uvádí, že tato tabulka, kterou zpracoval správce daně, má minimální vypovídací hodnotu, neboť zaměstnání tvořilo cca 1/2 příjmů její rodiny. Žalobkyně tedy trvá na tom, že všechny prostředky, které byly vloženy v letech 2011 a 2012 na bankovní účet, jsou úspory rodiny, a to

z pracovního poměru, z podnikání manžela a částečně se jedná i o darované peníze od jejich rodičů a o peníze obdržené z prodeje nemovitosti po rodičích manžela. Žalobkyně ještě uvedla, že její rodiče byli schopni našetřit mnoho peněz, za života jí mnoho peněz v různých částkách darovali. Pokud jde o dotčení základních lidských práv, pak žalobkyně poukazuje na ustanovení článku 10 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého a rodinného života a na článek 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo vlastnit majetek, na článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze ukládat daně a poplatky pouze na základě zákona. Postup správce daně označila žalobkyně téměř za pokus o vyvlastnění, což je v rozporu s článkem 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod.

5. Dále žalobkyně uvedla, že určitou částku půjčili panu J. K., který peníze vrátil. Ona sama žádnou výdělečnou činnost ve zdaňovacím období roku 2011 a 2012 nevykonávala z důvodu péče o její matku. Pobírala příspěvek na péči o osobu blízkou, což prokázala v průběhu daňového řízení. Pokud žalobkyně činila jednotlivé vklady po menších částkách, pak to bylo na doporučení pracovníků banky.
6. Žalobkyně sama shrnula, že vytýká správci daně a žalovanému, že se jejím případem zabýval pouze formálně, že odůvodnění rozhodnutí neobsahuje kvalifikovanou úvahu a dále, že byla nucena k podání daňového přiznání, když věděl, že k tomu neexistují žádné důvody. Žalobkyně je toho názoru, že vyměření daně podle pomůcek nebylo důvodné a že správce daně ani žalovaný neučinili řádné zhodnocení skutkového stavu věci ve vztahu k ověření možnosti získat úspory. Žalobkyně má za to, že poskytla správci daně dostatečně velké množství informací k jejímu případu, není ovšem v lidských silách, aby poskytla přesné informace, ve kterých dnech, měsících a letech byly v minulosti úspory získány. Žalobkyně ještě zopakovala, že její domácnost byla zcela soběstačná, kupovali pouze pečivo, mouku a drobné nákupy. Žádné prostředky nevydávali na maso, zeleninu či brambory. Žalobkyně trvá na tom, že se jednalo o úspory od jejího 18. roku věku, když začala pracovat, stejně tak manžel, podle možností spořil, tedy jednalo se o úspory za téměř 55 let jejich života. Žalobkyně doplnila, že manžel si kromě zaměstnání přivydělával různými brigádami, jinými pracemi, jako podnikatel, je „workoholik.“
7. Kromě toho žalobkyně namítala, že sama není majitelem celých úspor, nýbrž že se jedná o úspory ve společném jmění manželů. Žalobkyně tedy nerozumí tomu, proč správce daně zdanil pouze tyto úspory jako její příjem.
8. Dále uvedla, že docházelo ke zbytečným průtahům v průběhu daňového řízení, neboť daňová kontrola byla zahájena v březnu 2015 a až dne 16. 8. 2017 byly učiněny další úkony směřující k vyjádření žalobkyně. Postup správce daně, který považuje za velmi zdoluhavý, se negativně odrazil na psychice jejího manžela. Celkově je žalobkyně přesvědčena o tom, že správce daně i žalovaný je zaujatý proti jejich osobám a že mu nepříslušelo požadovat „majetkové přiznání“ k nabytým úsporám.
9. S ohledem na uvedené považuje žalobkyně obě rozhodnutí žalovaného za nezákonná, a proto navrhla jejich zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl důvodnost žaloby, setrval na skutkovém zhodnocení a na právním názoru tak, jak jej vyložil v žalovaných rozhodnutích. K jednotlivým žalobním bodům žalovaný zejména uvedl, že v průběhu celého daňového řízení bylo postupováno v souladu se zákonem a zdůraznil zachování všech základních zásad správy daní, pročež odmítá tvrzení žalobkyně, že se jednalo o formalistický a šikanózní postup nerespektující Listinu základních práv a svobod. Žalovaný zejména zdůraznil, že žalobkyně uplatňovala pouze obecná tvrzení. Pokud jde o údajné nucení žalobkyně k tomu, aby podala daňové přiznání, tak žalovaný uvedl, že ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 byly provedeny hotovostní vklady či poukázány částky na bankovní účet žalobkyně v celkové výši 2 710 000 Kč a 610 000 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobkyně za předmětná zdaňovací období nepodala žádná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, vznikla správci daně důvodná pochybnost, zda byly předmětné příjmy zdaněny, zda byly od daně osvobozeny či zda nebyly předmětem daně. Proto vydal správce daně podle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu výzvu k podání řádných daňových tvrzení za předmětná zdaňovací období. Následně pak reakci žalobkyně vyhodnotil jako daňové přiznání v materiálním slova smyslu s tvrzenou daní ve výši 0 Kč. Žalovaný dále zdůraznil, že povinnost tvrzení a dokazování je primárně na straně daňového subjektu. Pokud se jednalo o zpochybňovanou analýzu majetkových poměrů žalobkyně, pak byla provedena podrobná analýza majetkových poměrů žalobkyně a jejího manžela v letech 1976 až 2010, přičemž z těchto jednoznačně vyplynulo, že nelze reálně uvažovat o tom, že by se jednalo o naspořené celoživotní finanční prostředky, neboť žalobkyně a její manžel disponovali finančními prostředky za uvedené období v celkové výši 4 608 922 Kč, přičemž se však jednalo o hrubé příjmy a přičemž žalobkyní uváděná naspořená částka měla činit 3 920 000 Kč. Tedy domácnost z uvedených finančních prostředků takovouto částku nemohla naspořit. Dle údajů České správy sociálního zabezpečení pobírala žalobkyně, resp. její manžel dávky státní sociální podpory, pomoci v hmotné nouzi, důchod, podporu v nezaměstnanosti a příspěvek na bydlení. Pokud se jednalo o příjmy z prodeje chalupy v Rohozné po rodičích manžela žalobkyně, tak tyto příjmy byly plně zohledněny, stejně tak byla zohledněna půjčka panu J. K. ve výši celkem 1 200 000 Kč. Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
11. Na tomto místě považuje soud za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9; ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13; rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

12. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
13. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že je soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: *„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného*

posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

14. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
15. Soud přezkoumal zákonnost žalovaných rozhodnutí, když nedospěl k závěru, že by se jednalo o nepřezkoumatelná rozhodnutí, a to po veřejném projednání věci v rozsahu řádně uplatněných žalobních námitek podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů podle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. Není přitom smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). Vzhledem k textaci žaloby je třeba zdůraznit, jak poznamenal již ve svém vyjádření žalovaný, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu soudního přezkumu (viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, sp. zn. 4 As 3/2008), když v dané věci je zjevné, že se žalobkyně v zásadě omezila na obecná tvrzení o tom, že veškeré peněžní prostředky, které byly zdaněny, pocházejí z rodinných celoživotních úspor.
16. Pro danou věc je důležité objasnění povinnosti tvrzení a povinnost dokazování, které v daňovém řízení stíhají daňový subjekt, tedy v tomto konkrétním případě žalobkyni.
17. Podle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací. Rovněž tak lze dovodit podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce

daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“

18. V uvedeném ustanovení jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
19. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V dané věci žalobkyně ve svém, správcem daně materiálně pojatém, daňovém přiznání uvedla, že nedisponuje žádnými příjmy podléhajícími zdanění daní z příjmů fyzických osob. Za takové situace bylo na správci daně, aby důkazně zpochybnil nulové daňové tvrzení žalobkyně, neboť podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, musí prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobkyní.
20. V případě žalobkyně jednoznačně vznikly důvodné pochybnosti správce daně o správnosti tvrzení žalobkyně, neboť, což žalobkyně ani nespornuje, vložila hotovostními vklady nebo jí byly poukázány na její bankovní účet ve zdaňovacím období roku 2011 částka 2 710 000 Kč a ve zdaňovacím období roku 2012 částka 610 000 Kč, aniž by žalobkyně odvedla daň z příjmů fyzických osob. Správce daně je přitom povinen prokázat toliko důvodnost pochybností o daňovém tvrzení, tím je jeho povinnost vyčerpána. Pokud se žalobkyně domnívá, že je správce daně povinen prokázat z jakých příjmů skutečně finanční prostředky v takovém rozsahu žalobkyni plynuly, pak se mylí. Naopak, důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným tvrzením žalobkyně s ohledem na důvodnost pochybností správce daně přešlo zpět na žalobkyni podle § 92 odst. 3 daňového řádu, která byla povinna prokázat, že příjmy zdanění nepodléhají, resp. jsou od daně osvobozeny. Podle uvedeného ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, totiž platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Krajský soud se proto zabýval dále tím, zda žalobkyně unesla svoje důkazní břemeno o tvrzení, že peněžní prostředky nepodléhají dani, neboť se jedná o

její životní úspory a úspory její rodiny, jak tvrdila v průběhu daňového řízení a rovněž v řízení před soudem. Jak již uvedeno shora, tato tvrzení jsou obecná, žalobkyně v podstatě neposkytla ani správci daně ani žalovanému, ale ani krajskému soudu žádné konkrétní důkazy, které by její tvrzení o celoživotních úsporách prokázaly.

21. Žalobkyně správci daně neumožnila zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období roku 2011 a zdaňovací období roku 2012. Po vydání výzev k prokázání skutečností, a to původu peněžních prostředků v uvedených zdaňovacích obdobích stanovil správce daně daň podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu, když tento způsob stanovení daně byl žalovaným změněn na stanovení daně dokazováním, neboť žalovaný uzavřel, že ve věci byly použity důkazy, nikoliv pomůcky (k možnosti změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75). Výše stanovené daně však zůstala nezměněna. Pro úplnost soud připomíná, že žalobní námitky nesměřovaly do způsobu stanovení daně, nýbrž žaloba namítala nesprávné stanovení daně pomůckami. Vzhledem k tomu, že žalovaný způsob stanovení daně změnil, je tato žalobní námitka nedůvodná.
22. V průběhu daňového řízení byl ze shora uvedených částek prokázán pouze původ částky 1 000 000 Kč v roce 2011 a původ částky 200 000 Kč v roce 2012, kdy se v obou případech jednalo o vrácení půjčky od pana J. K. z roku 2008, což správce daně a žalovaný po provedení svědeckého výsledku pana J. K. akceptovali. Spornou tedy zůstala částka 1 710 000 Kč v roce 2011 a částka 410 000 Kč v roce 2012. Ve vztahu k těmto peněžním prostředkům žalobkyně tvrdila, že se jedná o celoživotní úspory, prostředky průběžně darované od jejích rodičů a příjmy z chovu nutrií a činčil před rokem 1989 a příjmy z občasných činností manžela žalobkyně.
23. Správce daně za účelem zjištění řádného skutkového stavu věci zpracoval analýzu příjmů žalobkyně a jejího manžela za trvání jejich manželství. Jestliže žalobkyně vytýká žalovanému nedokonalost analýzy jejích příjmů a příjmů jejího manžela, pak bylo na ní, aby předložila konkrétní důkaz, který prokazuje skutečné příjmy a výdaje domácnosti. Žalobkyně se však zcela nedostatečně omezila na opakuující se tvrzení o šetrném způsobu vedení domácnosti. Žalovaný, resp. správce daně přitom zpracoval finanční analýzu na základě údajů poskytnutých Českou správou sociálního zabezpečení. Proti těmto údajům o výši příjmů žalobkyně za období trvání manželství od roku 1976 do roku 2010 (hrubé příjmy ze zaměstnání ve výši 1 586 416 Kč) a jejího manžela (hrubé příjmy ze zaměstnání ve výši 2 662 648 Kč + vyměřovací základ z podnikání v celkové výši 95 733 Kč) a proti údajům o poskytnutých dávkách (podpora v nezaměstnanosti vyplacená žalobkyni ve výši 53 405 Kč, podpora v nezaměstnanosti vyplacená manželovi žalobkyně ve výši 23 597 Kč, příspěvek na bydlení v období od 1. 1. 2010 do 31. 3. 2010 ve výši 3 789 Kč) však žalobkyně konkrétní námitky nevznesla. Soud neodhlédl ani od toho, že do analýzy byly zahrnuty částky hrubých příjmů uvedených osob, tedy nikoliv nižší částky, které jim byly fakticky vyplaceny a které měly skutečně k dispozici k hospodaření a k případnému spoření. Dále správce daně zohlednil příjem z prodeje chalupy po rodičích manžela žalobkyně v Rohozné v roce 2007, přičemž však byl manžel žalobkyně prodávajícím pouze ideální 1/3 nemovitosti o celkové částce 550 000 Kč, tedy jako prodávající obdržel 183 333 Kč (nebyla přitom zohledněna daň z převodu nemovitosti). Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že

- žalobkyně a její manžel prokazatelně disponovali ve sledovaném období let 1976 až 2010 finančními prostředky ve výši 4 608 922 Kč.
24. Naspořená částka měla činit 3 920 000 Kč, tj. vklady na bankovní účet ve výši 2 120 000 Kč (1 710 000 Kč v roce 2011 a 410 000 Kč v roce 2012), peněžní prostředky půjčené v roce 2008 panu K. ve výši 1 200 000 Kč (vráceno 1 000 000 Kč v roce 2011 a 200 000 Kč v roce 2012), zaplacená záloha na kupní cenu rozestavěného rodinného domu v Poličce v roce 2013 ve výši 600 000 Kč, která měla být údajně uhrazena taktéž z celoživotních úspor (Kupní cena byla stanovena na 2 680 000 Kč, přičemž manžel žalobkyně pronajal v roce 2011 pozemkovou parcelu obchodní společnosti MAKIMA s.r.o. s tím, že tato společnost zde postaví dům.). Žalobkyně přitom nebyla schopna zodpovědět správci daně otázku, z jakých prostředků byla uhrazena zbývající část kupní ceny domu, který pořídili jako investici (protokol ze dne 9. 3. 2015). Tyto okolnosti žalobkyně nespороvala. Je zjevné, že údajně naspořená částka 3 920 000 Kč nemůže pocházet toliko z dosažených hrubých příjmů žalobkyně a jejího manžela při započítání dávek od státu a kupní ceny z prodeje nemovitosti v Rohozné, neboť ty činily 4 608 922 Kč. Nelze se snad totiž důvodně domnívat, že by žalobkyně a její manžel, kteří měli jednu dceru, mohli pokrýt svoje životní náklady od r. 1976 do r. 2010 částkou 688 922 Kč (rozdíl mezi prokázanými příjmy a údajně naspořenou částkou), což je 19 684 Kč na jeden rok (počítáno z hrubých příjmů). Naopak, pokud se příjmy rozpočítají na dobu 35 let, pak vychází částka 131 684 Kč na jeden rok na domácnost. Proto tvrzení, že se jednalo o úspory z příjmů žalobkyně a jejího manžela při započítání dávek od státu a kupní ceny z prodeje nemovitosti v Rohozné, soud neuvěřil. Pokud žalobkyně vytýká žalovanému, že se nezabýval tím, zda byla ona či její manžel v kontaktu s ekonomickými subjekty, pak k tomu soud uvádí, že z pouhé absence důkazů o kontaktu s ekonomickými subjekty, zejména těch, které předpokládá zákon, tedy které by se projevíly v účetnictví ekonomických subjektů, rozhodně nelze dovozovat neexistenci příjmů podléhajících zdanění.
25. Je pravdou, že žalobkyně poukazovala na průběžnou finanční výpomoc ze strany jejích rodičů, kterou však nikdy nespécifikovala a k dotazu soudu vznesenému při jednání, zda někdy došlo k darování většího obnosu, sama žalobkyně uvedla, že nikoliv. Lze tedy uvažovat o tom, že rodina žalobkyně byla finančně dotována v jejím běžném provozu, což by ostatně ve vztahu mezi rodiči a jejich zletilými dětmi nebylo neobvyklé, nicméně žalobkyně neuvedla žádné důkazy, ale ani tvrzení, která by měla podporovat její verzi o naspořených peněžních prostředcích za finanční výpomoci rodičů v celkové výši 3 920 000 Kč. Stejně tak žalobkyně žádným způsobem neprokázala svá tvrzení o výdělcích z důvodu chování činčil a nutrií v době před rokem 1989, kterými se měl její manžel zabývat, stejně tak neprokázala jeho další údajné přivýdělky.
26. Za zcela přílehlavou považuje soud argumentaci správce daně o nepřijatelnosti tvrzení žalobkyně o tom, že měli peněžní prostředky doma po celou dobu v hotovosti až do roku 2010 a začali je vkládat na bankovní účet žalobkyně v roce 2011. Ke dni 8. 2. 1993 totiž došlo k měnové odluce podle zák. č. 60/1993 Sb., o oddělení měny, podle kterého ve spojení s vyhl. ČNB č. 62/1993 Sb. a s nařízením vlády č. 61/1993 Sb. byla výše maximální hotovostní výměny, která se prováděla jednorázově, stanovena na 4 000 Kčs pro osoby starší 15 let a 1000 Kč pro osoby mladší 15 let (§ 2 odst. 2 zák.

- č. 60/1993 Sb., o oddělení měny). Pro nadlimitní hotovost byly určeny poštovní poukázky, poukázky ČNB a vkladové instrumenty České spořitelny a Poštovní banky. Před provedením měnové odluky byla možnost uložit naspořené peněžní prostředky v bankách. Soud se plně ztotožňuje se správcem daně a s žalovaným v tom názoru, že již tato událost zcela vyvrací pravdivost tvrzení žalobkyně o tom, že se jednalo o naspořené peněžní prostředky za celou dobu jejich manželství od roku 1976 do roku 2010. Není přitom rozhodné, že, jak tvrdí žalobkyně v žalobě, se mělo jednat o úspory dokonce od jejích 18 let, tedy snad po dobu cca 50 let života. Žalobkyně v tomto ohledu ani neobjasnila např. to, za jaké prostředky byl pořízen rodinný dům, ve kterém rodina bydlí. Jak bylo uvedeno, technicky není možné, aby žalobkyně disponovala peněžním oběživem platným před rokem 1993 a teprve v roce 2011 začala peněžní prostředky z doby před rokem 1993 vkládat na bankovní účet. Soud si je vědom toho, že uvedené se vztahuje pouze na peněžní prostředky údajně našetřené do roku 1993, nicméně tato prokázaná historická událost jednoznačně významně snižuje celkovou věrohodnost žalobkyní uplatněných tvrzení o původu dotčených peněžních prostředků.
27. Žalobkyně přitom ani v soudním řízení neučinila návrhy na doplnění dokazování. Pro úplnost soud připomíná, že přípustnost dokazování v řízení před soudem je s ohledem na charakter daňového řízení významně omezena, a to nemožností daňového subjektu navrhnout důkazy právě již v průběhu daňového řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, č.j. 9 Afs 44/2016 - 40: *„Pokud stěžovatel neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, nemůže svoji liknavost zhojit tvrzeními a návrhy důkazů v řízení před krajským soudem. Stěžovatele tížilo břemeno tvrzení a důkazní již v daňovém řízení. Pokud je dle žalovaného neunesl, hodnocení správních soudů se soustředí do otázky, zda tomu tak v daňovém řízení bylo, či nikoli. Je pak irrelevantní, jaká nová tvrzení a důkazy stěžovatel předložil v průběhu řízení před krajským soudem, neboť na přezkumu správnosti a zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemohly nic změnit.“*).
28. Pokud žalobkyně tvrdila, že manžel je velmi zručný, chodil na brigády a různě byl či je činný, je totiž „workoholik“, pak ani tyto obecně uplatněné okolnosti nemohou mít na posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí žádný vliv. Uvedená tvrzení naopak nasvědčují úvaze o tom, že se mohlo jednat o příjmy, které měly být řádně zdaněny, avšak ke kterým nebylo podáno daňové přiznání. Zodpovězení otázky, z jakého zdroje sporované zdaněné peněžní prostředky pocházely, však není úkolem soudního přezkumu, ale ani úkolem žalovaného a správce daně. Jak již uvedeno, k prokázání zdroje peněžních prostředků, které žalobkyně postupně v letech 2011 až 2012 vložila na svůj bankovní účet, byla povinna žalobkyně (k ústavnosti důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k jeho tvrzením viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996: *„Ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami.“* Dále též z recentní judikatury k důkaznímu břemenu daňového subjektu viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2018, č.j. 7 Afs 213/2017 - 27: *„Daňové řízení obecně spočívá na zásadě, dle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále povinnost toto své tvrzení doložit. Uvedené důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky*

stanovené zákonem a odpovídají-li údaje uvedené na dokladech zjištěnému skutkovému stavu. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu/).“

29. Žalobkyně však svoje důkazní břemeno neunesla, proto jí byla vyměřena z uvedených částek za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 daň z příjmů fyzických osob podle ust. § 3 odst. 1 písm. e) ve spojení s ust. § 10 zákona o daních z příjmů (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, č.j. 2 Afs 42/2005-136). Žalované rozhodnutí ve spojení s rozhodnutím správce daně obsahuje přezkoumatelné důvody pro vyměření daně, přičemž zhodnocení skutkového stavu odpovídá provedenímu dokazování (zejména výpisy z bankovního účtu, příjmová analýza, svědecký výslech J. K., listinné důkazy o prodeji nemovitosti v Rohozné a o koupi nemovitosti v Poličce). Soud proto shledal žalobní námitku o tom, že odůvodnění rozhodnutí neobsahuje kvalifikovanou úvahu, jako zcela nedůvodnou. Pro úplnost v tomto ohledu soud uvádí, že majetek byl u žalobkyně zjištěn právě až ve zdaňovacím období roku 2011 a 2012, kdy se projevil na bankovním účtu žalobkyně a kdy žalobkyně současně nebyla schopna prokázat jeho původ. Pokud žalobkyně namítala, že se nejednalo pouze o její peněžité prostředky a podivovala se nad tím, že byly zdaněny pouze jako její příjem, tak k tomu soud uvádí, že v dané věci bylo zjištěno vložení těchto prostředků na její účet a jejich následné převedení na další účet, proto byly peněžní prostředky zdaněny jako příjem žalobkyně. Ostatně, i pokud by se jednalo o příjmy plynoucí manželům ze společného jmění manželů, pak ty by se dle ust. § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů zdanily u jednoho z nich.
30. Pokud žalobkyně tvrdila, že postup správce daně byl zaujatý až šikanózní, neboť ji správce daně nutil k podání daňového tvrzení, pak tento náhled na průběh daňového řízení soud nesdílí. Správce daně na základě vzniklých důvodných pochybností podle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobkyni k podání řádného daňového přiznání. Jestliže žalovaný vyhodnotil podání žalobkyně (zaevidováno dne 3. 4. 2015, č.j. 609884/15) o tom, že se jedná o celoživotní úspory, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, když ani následně nebylo podáno daňové přiznání na předepsaném formuláři, jako daňové přiznání, pak je takový postup v souladu s právním názorem o materiálním splnění povinnosti daňového přiznání, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016 - 35, v němž bylo vysloveno: *„Pouhý nedostatek formy dodatečného daňového přiznání, tedy neužití formuláře, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Naopak je třeba hodnotit obsah podání (rozsudky ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 295, ze dne 18. 1. 2008, č. j. 5 Afs 160/2006 – 81). Stěžovatel tak vyzvám k podání dodatečného daňového přiznání vyhověl.“*
31. Dále žalobkyně namítala délku průběhu daňového řízení, k čemuž soud uvádí, že tato okolnost nemůže mít vliv na posouzení zákonnosti samotného rozhodnutí, které je jako výsledek daňového řízení předmětem soudní kontroly. Pouze v obecné rovině soud dodává, že k řešení délky daňového řízení slouží jiné instrumenty daňového řádu, případně žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle ust. § 79 a násl. s. ř. s.
32. Pokud žalobkyně tvrdila, že se jednalo o vynucení „majetkového přiznání“, tedy o prokazování původu majetku, pak ani tento náhled soud nesdílí. Naopak, jak

uvedeno, postup správce daně a žalovaného, kdy byly poznatky o nestandardních vkladech na bankovní účet zjištěny od příslušné banky, spadá pod ust. § 11 odst. 1 písm. b) daňového řádu, které vyhledávací činnost správce daně přímo zakotvuje.

33. Soud uzavírá, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, uplatněné žalobní námitky byly nedůvodné. Žaloba byla proto zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
34. Vzhledem k tomu, že byla žalována dvě rozhodnutí, avšak soudní poplatek byl předepsán a uhrazen pouze za jedno z nich, uložil soud žalobkyni dodatečnou poplatkovou povinnost v souladu 549/1991 Sb., o soudních poplatcích (pol. 18 bod 2 písm. a/ sazebníku soudních poplatků). O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu vzdal.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 19. června 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

