



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **Ing. Z. C.**

zastoupen Punktum, spol. s r. o.

sídlem Otická 758/19, Předměstí, 746 01 Opava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2017 č. j. 38786/17/5200-10421-711811,
ve věci daně z příjmů fyzických osob

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 9. 2017 č. j. 38786/17/5200-10421-

711811 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč ve lhůtě 30

dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Punktum, spol. s.r.o., sídlem Otická 758/19,

Předměstí, 746 01 Opava.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 9. 11. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2017 č. j. 38786/17/5200-10421-711811 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2016, doměřující žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a současně ukládajícímu zaplatit penále. Současně žalobce navrhl zrušení prvostupňového rozhodnutí.
2. Krajský soud již ve věci rozhodl ze dne 4. 9. 2018 rozsudkem pod. č. j. 22 Af 139/2017-45, který Nejvyšší správní soud dne 10. 4. 2019 rozsudkem pod č. j. 9 Afs 364/2018 – 76 ke kasační stížnosti žalovaného zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

I. Žalobní námítky:

3. Žalobce v žalobě předně namítal vady při zahájení a ukončení daňové kontroly a chybné posouzení důkazní povinnosti žalobce. Konkrétně uvedl, že žalovaný nepostupoval podle ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nezpravil žalobce o zjištěných skutečnostech a nevyzval jej k podání dodatečného daňového přiznání, ale rovnou přistoupil k daňové kontrole, která tak byla zahájena nezákonně, což mohlo mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, neboť bez daňové kontroly by došlo k prekluzi práva doměřit daň. Daňová kontrola byla i nezákonně ukončena, neboť nebyla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, a to svévolným jednáním úředních osob. Žalobce dále namítl, že nepodáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uměle vykonstruoval důkazní povinnost žalobce, kterou neměl. Žalovaný při zahájení daňové kontroly vyzval žalobce k prokázání správnosti a úplnosti žalobcem tvrzených zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2014, neboť výše jeho vkladů na spořicí účet neodpovídala výsledkům podnikatelské činnosti, a k tomu, že sporné vklady byly realizovány z příjmu zdaněných nebo osvobozených od daně, ačkoliv žalobce neměl žádnou povinnost tvrzení o charakteru vkladů na svůj soukromý účet. Žalobce přesto uvedl, že se jedná o úspory jeho a jeho manželky, které měl uloženy u pana A. V. Tento svědek tvrzení žalobce potvrdil. Žalovaný a správce daně přesto dospěli k závěru, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

žalobce nesplnil svou důkazní povinnost, neboť svědku A. V. neuvěřili, resp. jeho výpověď považovali za nevěrohodnou, rozpornou s výsledky hospodářské činnosti žalobce za roky 1993 – 2000. Ve spise se však nenacházejí ani daňová přiznání žalobce ani jeho manželky. Podle žalobce se žalovaný dopustil pochybení, když jako nevěrohodného hodnotil svědka, nikoliv jeho výpověď. Žalobce nemá ze zákona povinnost prokazovat majetek, má pouze plnit svou povinnost tvrzení v rámci daňových přiznání. Žalovaný vyšel z premisy, že žalobce neměl žádný majetek ani žádné úspory z předchozí doby a vše co vydělal, také zkonsumoval, což není pravda. Dále vyšel z nesprávného východiska, že veškeré příjmy, které žalobce obdrží, jsou předmětem daně a mají být zdaněny, ačkoliv se nejedná o vklad do podnikání, ale soukromé vklady na spořicí účet žalobce.

4. Podle žalobce žalovaný zjistil, že žalobce měl účty u jiných bank, terminované vklady apod., ale tyto důkazy zatajil a nepřihlédl k nim, zpřístupněny byly až po vydání napadeného rozhodnutí. Chybný je rovněž závěr, uvedený v seznámení s výsledky kontrolního zjištění, že nebylo doloženo, že vyzvednutá hotovost a vklady na účet jsou vždy tytéž peněžní prostředky, což s ohledem na povahu peněžních prostředků není ani možné ani nutné.
5. Dále žalobce namítl řadu procesních pochybení. Výzva z 11. 11. 2015 neobsahuje žádné poučení o následcích, které její neuposlechnutí pro žalobce má, je tedy nezákonná a nadto ani nejde o výzvu k dokazování, neboť žalobce neměl žádnou důkazní povinnost; odpověď na ni je tedy podání vysvětlení podle § 79 odst. 2 daňového řádu, které nelze použít jako důkazní prostředek, nikoliv daňové tvrzení, a nadto bylo vzato zpět a žalovaný z něj neměl nic dovozovat. Ve spisech chybí soupis důkazních prostředků, který má být obsahem seznámení s výsledky kontrolního zjištění, ačkoliv o něj žalobce výslovně žádal. V rámci kontrolního zjištění nebyl žalobce seznámen s výslednou správní úvahou a s hodnocením důkazů. Podle žalobce bylo se spisem manipulováno, neboť existují nesrovnalosti v číslování listin a odkazech na další listiny. Ve spise například neexistuje položka č. 47 - otisk DaP za rok 1993-2000. Ve spise rovněž není žádný záznam o úředních osobách; není-li možné zjistit úřední osobu, pak není zřejmé, zda daňová kontrola byla zahájena k tomu oprávněnou osobou. Není-li daňová kontrola zahájena řádně, pak nemůže být ani řádně ukončena, a nebyla-li zde daňová kontrola, došlo k prekluzi práva doměřit daň. Ostatní procesní pochybení vedou k tomu, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu v řádně vedeném spise.

II. Stanovisko žalovaného:

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. V posuzované věci je předmětem sporu zdanění finančních prostředků, které byly vloženy na spořicí účet žalobce a které svojí výší neodpovídají vykázaným výsledkům jeho podnikatelské činnosti. Podle žalovaného nebyly splněny podmínky, za kterých je správce daně povinen výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu vydat. Na základě zjištění prostředků vložených na žalobcův spořicí účet vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobcem tvrzených zdanitelných příjmech v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, neboť výše vkladů neodpovídala výsledku jeho podnikatelské činnosti. Na základě těchto zjištěných vkladů na spořicí účet však nebylo možno důvodně předpokládat stanovení daně a správce daně tak neměl povinnost vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tím, že správci daně vznikla pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných žalobcem v daňovém přiznání, přešlo na žalobce důkazní břemeno ve vztahu

ke skutečnostem, které sice netvrdil, ale u nichž vyvstala pochybnost, že tyto tvrdit měl. Nedošlo tedy k tomu, že by správce daně vytvořil důkazní povinnost žalobce z důvodu jeho „důvěřivé“ výpovědi. Podání vysvětlení správce daně posoudil jako dodatečné vyjádření k žádosti správce daně, která se týkala pochybnosti správce daně. Existence důkazního břemene žalobce tudíž není na dodatečném vyjádření závislá. Co se týče námitky, že měl správce daně přihlédnout ke zpětvzetí tohoto podání, pak žalovaný považuje tuto námitku za nedůvodnou s ohledem na ustanovení § 73 odst. 4 daňového řádu, podle kterého je zpětvzetí možné pouze u podání, kterým je zahájeno řízení, což není daný případ.

7. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně nevychází z žádných jiných důkazních prostředků než z těch, které mají oporu ve spisovém materiálu. Výpověď svědka A. V. byla hodnocena správně, neboť konfrontací výsledků podnikatelské činnosti žalobce a jeho manželky bylo zjištěno, že výsledky činností, které žalobce vykázal, nepostačovaly k vygenerování takového množství finančních prostředků, které měly být svědkovi předány do úschovy. S touto svou úvahou správce daně žalobce seznámil. Věrohodnost svědecké výpovědi tak byla v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrácena.
8. Námitky týkající se nezákonnosti a nezákonných předpokladů správce daně a žalovaného žalovaný považuje za zcela hypotetické. Vzhledem k tomu, že žalobce po celou dobu daňové kontroly až do projednání zprávy o daňové kontrole nenavrl jakékoliv důkazní prostředky, které by prokázaly, že předmětné vklady v hotovosti na spořicí účet pocházely ze zdrojů, které byly podrobeny dani z příjmů, nebyly tak porušeny ani základní zásady daňového řízení, ani zásada koncentrace.
9. K ostatním žalobním bodům žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterých se k nim dostatečně vyjádřil.

III. Předchozí rozhodnutí krajského soudu:

10. Krajský soud v předchozím rozsudku napadené rozhodnutí zrušil z důvodu, že správce daně zahájil daňovou kontrolu nezákonně, neboť v rozporu s § 143 odst. 3 druhá věta daňového řádu nezpravit žalobce o svých zjištěních učiněných mimo daňovou kontrolu a v rozporu s § 145 odst. 2 první věta daňového řádu jej nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání, což krajský soud považoval za vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné věci. Ostatními námitkami se pro hospodárnost dále nezabýval. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku uzavřel, že nevydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do žalobcových procesních práv, které navíc ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a podání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Rozhodnutí žalovaného proto neobstojí z tohoto důvodu. Takový závěr však nelze bez dalšího učinění ve vztahu k samotnému doměření daně a Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu zabývat se ostatními námitkami (viz bod 28 a 29 odůvodnění rozsudku).

IV. Posouzení žalobních námitek:

Shodu s prvopisem potvrzuje

11. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

IV. a. Zjištění ze správního spisu:

12. Dne 30. 3. 2015 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014, ve kterém uvedl základ daně po odečtení ztráty ve výši 2 313 564 Kč, skládající se z dílčího základu daně z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti ve výši 161 996 Kč, z dílčího základu daně z pronájmu ve výši 83 481 Kč a z dílčího základu daně z ostatních příjmů ve výši 2 068 087 Kč. Dne 29. 9. 2015 vyzval správce daně GE Money Bank a. s. k podání informace. V odpovědi na tuto výzvu obdržel mimo jiné též výpis ze spořicího účtu žalobce číslo 201341717/0600 za rok 2014, ze kterého vyplynulo, že na něj byly učiněny vklady v hotovosti v celkové výši 3 244 400 Kč.
13. Dne 26. 10. 2015 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za rok 2014. Dne 11. 11. 2015 proběhlo ústní jednání, kdy správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že předmětné vklady na spořicí účet u GE Money Bank, a.s. pocházejí ze zdrojů, které byly podrobeny dani podle zákona o daních z příjmů, nebo zda se jedná o příjmy, které byly od daně osvobozeny, resp. o příjmy, které nepodléhají dani z příjmů. Na tuto výzvu žalobce reagoval 18. 11. 2015 sdělením, že na spořicím účtu jsou vklady a výběry zhruba ve stejné výši - vklady asi ve výši 3,5 mil. Kč, výběry zhruba ve výši 3,1 mil. Kč; že pochybil, když veškeré volné prostředky neodděleně vkládal na spořicí účet, ať už se jednalo o soukromé peníze, peníze z podnikání, rodinné úspory a peníze z podnikání manželky, vrácené přeplatky nebo půjčky, a že ze spořicího účtu převáděl peníze buď na soukromý běžný účet, nebo na podnikatelský účet. Dalším pochybením je, že všechny tržby za taneční kurzy jsou včetně DPH, ale v peněžním deníku jsou evidovány částky bez DPH; po přepočtu částky v podstatě odpovídají.
14. Na základě této odpovědi požadoval správce daně prokázání správnosti a úplnosti příjmů výzvou z 22. 2. 2016. Na výzvu žalobce reagoval prostřednictvím svého zástupce tak, že jej netíží ani důkazní povinnost, ani povinnost tvrzení, a namítl další procesní nedostatky; žádné skutkové tvrzení ani důkazní návrhy nevznsl.
15. Dne 30. 6. 2016 shrnul správce daně v úředním záznamu o výsledcích kontrolního zjištění, že žalobce na spořicí účet vložil v roce 2014 celkem 3 244 400 Kč; za vklady, jejichž původ byl prokázán, správce daně považoval částku 1 176 313 Kč (hotovostní výběry ze spořicího účtu, výběr peněžních prostředků z pokladny a zůstatek peněžních prostředků v pokladně), a rozdíl ve výši 2 068 087 Kč správce daně považoval za příjem žalobce podle § 10 zákona o daních z příjmů. Žalobcem vedenou daňovou evidenci výslovně správce daně nezpochybnil.
16. Dne 21. 9. 2016 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, v rámci čehož žalobce navrhl výslech pana A. V. za účelem prokázání původu prostředku vkládaných na spořicí účet, s tím, že svědek byl připraven vypovídat ihned, neboť byl přítomen v budově Finančního úřadu. Správce daně tento návrh neakceptoval, jednání ukončil a zprávu o daňové kontrole bez podpisu žalobce žalobci odeslal. Následně rozhodl

dodatečným platebním výměrem, kterým za rok 2014 doměřil daň z příjmů fyzických osob z částky 2 068 087 Kč a doměřil rovněž penále.

17. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení byl vyslechnut A. V., s hodnocením této svědecké výpovědi byl žalobce seznámen a následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. K doplněné svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že *„svědeckou výpověď nelze považovat za věrohodnou, neboť z daňových přiznání za předchozí zdaňovací období je zřejmé, že daňový subjekt deklarovanou výší peněžních prostředků, které si dle tvrzení pana V. měl u něj uschovat, nemohl disponovat. Přesvědčení o nevěrohodnosti svědecké výpovědi vychází z hodnocení skutkových okolností zjištěných v konkrétní posuzované věci, tzn. z rozporu mezi výpovědí svědka (jejím obsahem) a provedenými důkazy“*. Těmito provedenými důkazy byly zjištěné příjmy z podnikatelské činnosti žalobce a jeho manželky paní B. C. v letech 1998, 1999 a 2000.

IV.b. Námitka nesprávného posouzení důkazní povinnosti

18. Daňový řád úpravu důkazního břemene obsahuje v § 92 odst. 3, podle kterého *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odstavce 4 téhož ustanovení, *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*.
19. Úprava daňové důkazní povinnosti správce daně je obsažena v § 92 odst. 5 daňového řádu; podle písmene c) *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
20. K otázce rozložení důkazní povinnosti v daňovém řízení se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud. Lze zmínit např. rozsudek ze dne 16. 7. 2009 č. j. 1 Afs 57/2009-83, vydaný sice na základě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vzhledem k obdobnosti úpravy § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 daňového řádu použitelný i k výkladu důkazní povinnosti daňového subjektu podle daňového řádu, podle kterého *„daňový subjekt má povinnost prokázat jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. (...) Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (...). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb“*.
21. V novější judikatuře v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66 Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 -*

119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62. Tyto závěry byly pouze zpřesněny rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27, který v bodě 20 odůvodnění konstatoval, že „předně považuje za vhodné korigovat názor stěžovatele, potažmo krajského soudu o „přechodu“ důkazního břemene. Důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu)“.

22. Uvedená úprava platí též pro daň z příjmu. Podle § 38g odst. 3 věta první zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“), v daňovém přiznání poplatník uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 nebo 8. Podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmu, předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou za a) příjmy ze závislé činnosti § 6, za b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), za c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8), za d) příjmy z nájmu (§ 9) a za e) ostatní příjmy (§ 10).
23. V posuzované věci není pochyb o tom, že žalobce splnil svou primární povinnost tvrzení tím, že podal daňové přiznání za posuzovaný rok 2014, a rovněž i svou primární důkazní povinnost k těmto tvrzením se vztahující. Správce daně zjistil, že žalobce na svůj spořicí účet vložil částku, která neodpovídá příjmům podle jeho daňového přiznání.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Správce daně má za to, že mu tím vznikly pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání, a to pochybnosti důvodné a prokázané, s čímž souhlasil i žalovaný a souhlasí s tím i krajský soud. Nevyplývá – li z daňového přiznání žalobce za příslušné zdaňovací období, že by žalobce byl schopen ze svého tvrzeného příjmu generovat částky, které vložil na svůj spořicí účet, když vkládané částky mnohonásobně převýšily základ daně, je logická otázka, zda jsou žalobcem učiněná daňová tvrzení správná a úplná; správcem daně zjištěný rozpor mezi výší žalobcových příjmů a výší jeho vkladů na spořicí účet tedy skutečně vede k pochybnostem o správnosti žalobcových tvrzených příjmech. Správce daně skutečnosti, které k pochybnostem vedly, prokázal a svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak splnil, a proto žalobce správně vyzval k prokázání toho, zda vklady ve prospěch jeho spořicího účtu jsou, resp. pocházejí ze zdaněných příjmů, resp. příjmu osvobozených od daně. Došlo tak k aktivaci žalobcovy povinnosti tvrdit a prokázat, odkud tyto příjmy pocházejí, ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

24. Žalobce uvedl, že se jedná o jeho úspory, které měl uložené u svědka A. V., který svou výpověď tvrzení žalobce potvrdil, když uvedl, že v roce 1998 u něj žalobce uschoval celkem 800 000 Kč, a v letech 1999 a 2000 celkem 2 400 000 Kč, celkem měl u svědka uschováno 3 200 000 Kč, které si začal vyzvedávat od roku 2013 a ke dni podání výsledku zůstalo v úschově u svědka 350 000 Kč.
25. Žalovaný přesto dovodil, že žalobce svou důkazní povinnost k výzvě správce daně nesplnil, neboť výpověď, resp. svědka samého považoval za nevěrohodného, když z daňových přiznání za období, ze kterého měly úspory pocházet, konkrétně za roky 1993-2000, nevyplývá, že by žalobce byl schopen generovat příjmy odpovídající úložkám u svědka, neboť součtem základů daně za jednotlivá zdaňovací období byla zjištěna celková částka 551 482,19 Kč. Tento závěr však podle krajského soudu správný není.
26. Předně tento závěr vychází z mylného předpokladu, že zdrojem uschovaných peněz jsou pouze příjmy žalobce za zdaňovací období, ve kterých byly úschovy učiněny, nebo z bezprostředně předcházejících zdaňovacích období; krajský soud si však dovede představit různé zdroje, ze kterých peníze pocházely, např. příjmy za ještě dřívější období, dary, zhodnocení investic apod. Žádnou z těchto možností se žalovaný nezabýval a přijaté hodnocení výpovědi svědka je tak vadné již z tohoto důvodu.
27. Dále, přijatý závěr v sobě obsahuje povinnost žalobce prokázat za období 1993-2000, jaké byly jeho příjmy. Takový způsob pojmání důkazních povinností však neúměrně extenzivním způsobem rozšiřuje původní důkazní povinnost, vyplývající žalobci z citovaného § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný po žalobci totiž požadoval, aby prokázal své příjmy tak, aby z důkazu vyplývalo, že v předmětných letech byl schopen ze svého majetku vydat příslušné finanční částky. Jak dovodil již Městský soud v Praze rozsudku z 20. 7. 2007, č. j. 11Ca 128/2007-125, sice na podkladě zákona o správě daní a poplatků, nicméně s ohledem na podobnost úpravy výkladem použitelným i pro poměry upravené daňovým řádem, *„takový rozsah důkazního břemene je nepřipustnou extensí porušující autonomní prostor jednotlivce. Správce daně nemohl v daňovém řízení požadovat obecný průkaz majetkových poměrů tak, aby bylo možné rekonstruovat skutečnost, zda daňový subjekt vůbec disponoval příslušnou výší majetku, která by mu umožnila vynaložit zmíněné prostředky. Takové majetkové poměry se bezprostředně nevazí k daňové povinnosti v rozhodných letech a ani k daňové povinnosti ve vztahu k době, kdy byly otevřeny lhůty*

k doměření daně. Je proto nepřipustné požadovat po daňovém subjektu prokazování majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec jeho daňových povinností, resp. daný subjekt nebyl povinen v takovém rozsahu nést důkazní břemeno“. Obdobně rozhodl Ústavní soud již 1. 6. 2005 nálesem pod sp. zn. IV. ÚS 26/05, který uvedl, že „daňová povinnost má jak rozměr druhový, tedy povinnost váží se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřipustným vybočením (excesem) správce daně, který v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na jedné straně a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž čl. 1 odst. 5 listiny, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona“.

28. V posuzované věci žalovaný při hodnocení výpovědi svědka A. V. nerespektoval právě časový rozměr daňové povinnosti. Žalovaný tím, že nepovažoval za prokázaná tvrzení žalobce o původu prostředků, které vložil v roce 2014 na svůj spořicí účet, pouze z důvodu rozporu výpovědi svědka se zjištěními žalovaného, učiněnými z vlastních daňových tvrzení žalobce za období, u kterých lhůty pro vyměření či doměření daně dávno uplynuly, neúměrně rozšířil daňovou důkazní povinnost žalobce nad rámec, který vymezuje § 92 daňového řádu, neboť jej nutil k podání řádného daňového tvrzení za daná období. Krajský soud má za to, že i v případě, kdy by žalobce v daňových přiznáních za tato období lhal, ani tak by nebylo možno konstatovat, že výpověď svědka, která je s těmito tvrzeními v rozporu a týká se zdaňovacího období roku 2014, tedy o mnoho let pozdějšího, je pouze z tohoto důvodu nevěrohodná, resp. že svědek v důsledku tohoto rozporu žalobcova tvrzení neprokazuje, neboť takový závěr by nutil žalobce tvrdit a prokázat, že v letech 1993 až 2000, tedy více než 14 let před kontrolovaným zdaňovacím obdobím, měl příjmy, ze kterých generoval úločky u vyslýchaného svědka. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, ve kterém posuzoval postup správce daně požadujícím po daňovém subjektu prokázat zdanění příjmů v roce 1988 k prokázání původu půjčky poskytnuté v roce 1999; Nejvyšší správní soud zde uvedl, že správce daně nebyl oprávněn požadovat po daňovém subjektu, aby prokazoval strukturu svých příjmů tak, aby z ní vyplynulo, že byl schopen v roce 1999 poskytnout půjčku, takový postup považoval za nepřipustnou extenzi důkazního břemene. I nyní žalovaný při hodnocení výpovědi svědka V. de facto požadoval po žalobci, aby prokázal strukturu svých příjmů v letech 1993 až 2000 tak, aby s ní vyplynulo, že v letech 1998 až 2000 byl schopen uložit u svědka 3 200 000 Kč, tyto od roku 2013 z velké části vybrat a v roce 2014 vložit na spořicí účet, čímž žalovaný neúměrným způsobem rozšířil důkazní povinnost žalobce. Krajský soud proto uzavírá, že námitka nesprávného hodnocení výpovědi svědka A. V. a s tímto hodnocením související nesprávný závěr o nesplnění důkazní povinnosti žalobce je důvodná, rozhodnutí žalovaného tak nemá oporu ve spise a žalovaný se nesprávným rozložením důkazního břemene dopustil vady řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí.

IV.c. Další žalobní námitky

29. Další žalobní námitky krajský soud důvodné neshledal. K žalobní námitce, že nezákonné zahájení daňové kontroly z důvodu porušení § 145 odst. 2 daňového řádu může mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věcech z důvodu prekluze, neboť pouze zákoně zahájená daňová kontrola má následek vyplývající z § 148 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *byla-li před uplynutím lhůty ke stanovení dani zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*, krajský soud konstatuje, že z § 148 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Žalobce podal daňové přiznání za daň z příjmu fyzických osob za rok 2014 k 30. 3. 2015, t. j. ke konci lhůty pro podání daňového přiznání, která by uplynula 31. 3. 2015. Tříletá lhůta pro stanovení daně bez jakéhokoliv prodloužení by uplynula k 31. 3. 2018. Prvostupňové rozhodnutí přitom bylo vydáno již 21. 9. 2016, tedy v její první třetině. Námitka žalobce, že bez zahájení daňové kontroly by lhůta pro stanovení daně uplynula marně, tak není důvodná, neboť daň byla doměřena více než včas a z žalobcových tvrzení ani ze spisu nevyplývá žádná indicie k tomu, že by bez zahájení daňové kontroly k uplynutí práva stanovit daň došlo či mohlo dojít a že zahájení daňové kontroly bylo pouze účelovým krokem. Pro úplnost krajský soud dodává, že daňový řád nespojuje prodloužení lhůty toliko s bezvadným zahájením daňové kontroly, neboť takový výklad by vedl prakticky ke znemožnění odstranění vad a nezákonností spojených se zahájením daňové kontroly v odvolacím řízení, které naopak k odstranění prvostupňových vad, pochybení a nezákonností slouží. Oznámení rozhodnutí o stanovení daně - bez ohledu na to, zda jde o stanovení daně podle zákona či nikoliv - rovněž podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodlužuje lhůtu pro stanovení daně, a to o 1 rok. I v tomto případě totiž platí, že daňový řád nespojuje prodloužení lhůty s oznámením toliko bezvadného rozhodnutí, neboť takový výklad by prakticky vedl ke znemožnění odstranění vad a nezákonnosti v odvolacím řízení. Výjimku z této zásady tvoří případ, kdy rozhodnutí je krokem formálním, učiněným čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29, pod 18. odůvodnění). Taková situace v posuzované věci nenastala, neboť správce daně zahájil daňovou kontrolu prakticky bezprostředně poté, co začala lhůta pro stanovení daně běžet, a rozhodnutí o doměření daně oznámil žalobci již v první třetině běhu této lhůty. Nelze z ničeho dovozovat, že se jedná o úkon formální, vydaný čistě nebo převážně za účelem prodloužení této lhůty, jak žalobce - zcela obecně - namítá.
30. Totéž platí k žalobní námitce nezákonně ukončené daňové kontroly. I v případě, pokud by daňová kontrola byla ukončena nezákonně, pak tato samá skutečnost na zákonnost stanovení daně nemá žádný vliv, neboť případné nezákonnosti je možno odstranit v odvolacím řízení. To se také stalo, kdy žalobce před ukončením daňové kontroly nesouhlasil se zamítnutí výsledku svědka A. V., který byl následně vyslechnut v řízení odvolacím. K žalobním námitkám ohledně projednání zprávy o daňové kontrole krajský soud uvádí, že samotné projednání zprávy o daňové kontrole je úkon v podstatě formálním, neboť veškeré námitky proti kontrolním zjištěním jsou koncentrovány do předchozího kroku, seznámení s výsledky kontrolních zjištění. Nevyhoví-li správce daně

námítkám, které podle § 88 daňového řádu má daňový subjekt právo vznést, jedná se nikoliv o důvod pro odepření projednání zprávy o daňové kontrole nebo vadu při jejím projednání a ukončení, ale o důvod odvolací, kde lze toto pochybení napravit, jak tomu konečně bylo i v posuzované věci. Při samotném projednání zprávy o daňové kontrole daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K témuž dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 5 Afs 68/2016-25 ze dne 17. 8. 2016, rovněž odborná literatura, např. Baxa, J. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, a. s. 2011, Komentář k § 88 odst. 4 daňového řádu, kde se uvádí, že „*nebude však v této fázi daňové kontroly již přípustné vznášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění*“, nebo Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, 332 s.: „*Při projednání zprávy se nově uplatní zásada koncentrace řízení. Neprojednává se formálně zpráva jako taková, ale výsledky zjištění a jejich provedené hodnocení*“. Správce daně proto při určení data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017-36, bod [38] odůvodnění). Není tak důvodná ani námitka žalobce, že k žádnému projednání zprávy nedošlo, neboť k němu ani nebyl žalobci dán žádný časový prostor.

31. Důvodná není ani námitka, že žalobce nebyl seznámen s úředními osobami, resp. ve spise není žádný záznam o úředních osobách a není tedy jisté, zda daňovou kontrolu zahájili vskutku pověřené úřední osoby. Shodnou námitkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 371/2017-69 z 12. 7. 2018, kde řešil situaci, kdy daňovou kontrolu zahájila úřední osoba k tomu nepověřená; Nejvyšší správní soud dovodil, že jakkoliv se stěžovateli může zdát, že celá daňová kontrola je pro nedostatek prvotního pověření úředních osob nezákonná, není tomu tak vzhledem k § 12 odst. 2 daňového řádu. Daňový řád zakládá správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu před 31. 12. 2013, avšak novelou č. 458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn, a to z důvodu, že se jedná o požadavek nadbytečný. Účelem procesní úpravy je totiž zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informace o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela, a to zejména z důvodu možnosti vznést námitku podjatosti. V posuzované věci žalobce byl nepochybně seznámen s tím, která konkrétní úřední osoba se na daňové kontrole podílela; koneckonců toto není ani mezi účastníky sporné. Pokud měl žalobce za to, že se jedná o osobu podjatou, měla možnost příslušnou námitku vznést, což ani neučinil, jeho procesní práva v tomto smyslu zachována byla. Na zákonnost daňové kontroly však otázka, zda daňovou kontrolu zahájila osoba pověřená a zda je ve spise založeno příslušné pověření, to však vliv nemá. Žalobní námitka tak není důvodná.

32. Co se týče jednotlivých procesních pochybení, které žalobce spatřuje v tom, že se spisem bylo manipulováno, číslování listů nesouhlasí, podle žalobce tak byly zatajeny určité skutečnosti, které správce daně snad měl zjistit, a k námitce možnosti zpětvzetí učiněného vyjádření, krajský soud konstatuje, že se jedná o námitky obecné, ze kterých nevyplývá, co konkrétně mělo být utajeno a zejména jaký to mělo mít vliv na rozhodnutí žalovaného. Za této situace krajský soud konstatuje, že námitky pro jejich obecnost a

absenci konkrétních dopadů případného pochybení do zákonnosti rozhodnutí neshledal důvodnými.

33. Konečně, k žalobní námitce nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu se jednoznačně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 10. 4. 2019 tak, že daňové řízení sice bylo zatíženo procesní vadou spočívající v nevydání této výzvy, toto pochybení zasáhlo do procesních práv žalobce a ovlivnilo vyměření penále, které by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno, toto procesní pochybení však nemá vliv na samotné doměření daně. Tímto závěrem Nejvyššího správního soudu je krajský soud nyní vázán, a proto na ně při vypořádání této námítky odkazuje.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

34. Krajský soud na závěr shrnuje, že napadené rozhodnutí neobstojí s ohledem na chybné posouzení výpovědi svědka A. V., chybné rozložení důkazní povinnosti a k chybné aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu a v důsledku toho k nezákonnému doměření penále; skutkový stav tak nemá oporu ve spise, došlo k vadě řízení, která měla za následek je nezákonné rozhodnutí věci a rozhodnutí je rovněž nezákonné, krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil postupem podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) a § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je zde vysloveným právním závěrem vázán.
35. Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).
36. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast u jednání podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a e) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s.; ve zbytku se žalobce náhrady výslovně vzdal. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 12. června 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje