



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **L. Š.**
zastoupená daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem
sídlem Březnická 5565, Zlín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem třída T. Bati 21, Zlín

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve vydání výzvy žalobkyni k prokázání příjmů a v neposkytnutí analýzy, z níž žalovaný při vydání výzvy vycházel,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Žaloba

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který má spočívat v neoprávněném vydání výzvy podle § 38x odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a v odmítnutí zpřístupnit žalobkyni analýzu, z níž žalovaný při vydání výzvy vycházel. Žalovaný podle žalobkyně nezákonně požaduje zpětně doložit skutečnosti týkající se zdaňovacího období, na které se ustanovení § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů nevztahovalo.
2. Dne 27. 11. 2017 byla žalobkyni doručena výzva žalovaného č. j. 1861575/17/3301-61561-703068, kterou byla vyzvána k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jejího jmění, spotřebou nebo jiným vydáním za zdaňovací období roku 2010 až 2016. Žalobkyně několik let žila ve společné domácnosti s jejím přítelem, který se nemalou měrou finančně podílel na kontrolovaném jmění. Následně s přítelem uzavřeli manželství. S manželem přitom žalovaný žádné řízení nezačal, přestože je zřejmé, že jeho příjmy byly rovněž prověřovány.
3. Ve výzvě žalovaný uvedl, že žalobkyně v uplynulém období pořídila pozemek a postavila rodinný dům v obci H., resp. pořídila osobní vozidla. Z výzvy však není zřejmé, jakým způsobem žalovaný dospěl ke stanovení orientačních cen. Nebyla rovněž doložena analýza bankovních účtů žalobkyně. Žalobkyně proto žádala o nahlédnutí do spisu a o seznámení se s provedenou analýzou. Od žalovaného zjistila, že ocenění bylo provedeno podle obecných kritérií. Takové tvrzení považuje žalobkyně za nedostatečné, proto trvá na předložení podrobné analýzy. Žalovaný sdělením ze dne 9. 5. 2018 žalobkyni informoval, že má dostatek podkladů, aby skutečnosti požadované ve výzvě doložila.
4. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že existují důvodné pochybnosti relevantní pro vydání předmětné výzvy. Je prakticky nemožné vyjadřovat se k sumarizačním údajům příjmů a výdajů, které se týkají roku 2010 až 2016. Nekompenzuje-li žalovaný vklady a výběry z bankovních účtů proti sobě, nejsou čísla reálná. Celkový nárůst jmění a spotřeba je nezjistitelná. Finanční transakce na bankovních účtech nekorrespondují s analýzou předloženou správcem daně žalobkyni při jednání 12. 2. 2018. Žalovaný ve výzvě dospěl k nárůstu jmění žalobkyně v celkové výši 14 689 397 Kč. Není však známo, na základě jakých konkrétních údajů. Pochybnosti uvedené žalovaným v předmětné výzvě nevyhovují požadavkům kladeným judikaturou (např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02).
5. Dále žalobkyně upozornila na nepřipustnou retroaktivitu postupu žalovaného. Ustanovení § 38x bylo do zákona o daních z příjmů vloženo s účinností od 1. 1. 2017 (správně 1. 12. 2016). Žalovaný však předmětnou výzvou požaduje doložit skutečnosti za zdaňovací období 2010 až 2016, která jsou před účinností zmíněné novelizace. Takový postup není legitimní a přiči se závěrům vysloveným v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14-1. V předmětném případě se zákaz retroaktivity projevuje v tom, že poté, co daňovému subjektu vznikla daňová povinnost, nelze již dodatečně stanovit přísnější požadavky na prokázání její výše (viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/01). Pokud by zákon dodatečně stanovil přísnější náležitosti pro dokazování určitých nároků (např. že se k prokázání nákladů za účelem snížení daňového základu vyžaduje určitý doklad), fakticky by to znemožnilo pozdější uplatnění těchto nákladů v daňovém řízení. Účinek předmětné úpravy materiálně odpovídá právě retroaktivitě, což nelze připustit.
6. Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhl, aby soud shledal předmětnou výzvu nezákonnou a zakázal žalovanému pokračovat v porušování práv žalobkyně zakotvených v čl. 1 odst. 1 Ústavy, tedy činit další úkony vůči žalobkyni směřující k dodatečnému

stanovení daně. Pro případ, že by soud shledal postup žalovaného na základě výzvy v souladu se zákonem, žalobkyně požaduje, aby uložil žalovanému poskytnout žalobkyni analýzu, na jejímž základě stanovil nárůst jmění, spotřeby a jiného vydání, aby v budoucnu mohla splnit svou povinnost vyjádřit se ke zjištěnému skutkovému stavu a uplatnit svá práva v daňovém řízení. Požádala rovněž o přiznání náhrady nákladů řízení.

II. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě popsal dosavadní průběh postupu prokazování příjmů žalobkyně na základě výzvy ze dne 22. 11. 2017. Má za to, že lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v prokazování původu majetku počala běžet dnem, kdy se žalobkyně o zásahu dozvěděla, tedy 28. 11. 2017. Žalobu ze dne 19. 7. 2018 proto žalovaný považuje za opožděnou.
8. K namítané retroaktivitě žalovaný poznamenal, že dne 1. 12. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 321/2016 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona o daních z příjmů, a byl zaveden institut prokazování původu majetku. Na základě § 38x zákona o daních z příjmů je nyní správce daně oprávněn vyzvat poplatníka k prokázání skutečností, které nastaly již před nabytím účinnosti příslušných zákonných ustanovení s výjimkou těch, které se vztahují k období, u něhož již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 38x odst. 5 zákona). To žalovaný respektoval.
9. Výzva k prokázání příjmů je procesním nástrojem, kterým správce daně může zjistit porušení již dříve uložených povinností. Zavedením předmětného institutu nedošlo ke změně daňových povinností hmotněprávního charakteru. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, má daňový subjekt důkazní povinnost (nese důkazní břemeno) ohledně všech skutečností, které měl správci daně tvrdit, aby došlo ke správnému stanovení daně. Povinnost prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení implicitně zahrnuje též povinnost uvést důvody, které jej vedou k tvrzení těchto skutečností, tedy i povinnost prokázat existenci příjmů, které nebyl povinen uvádět v daňovém přiznání podle tehdy platné právní úpravy. Vydáním výzvy podle § 38x zákona o daních z příjmů tak podle žalovaného nebylo zasaženo do právní jistoty a legitimního očekávání žalobkyně.
10. Co se týče požadavku na poskytnutí analýzy, která vydání výzvy předcházela, žalovaný zdůraznil, že se způsobem odhadu hodnoty novostavby rodinného domu byl žalovaný seznámen již ve výzvě k prokázání příjmů ze dne 22. 11. 2017. Tento postup je podrobně popsán v úředním záznamu ze dne 3. 8. 2017, s nímž byla žalobkyně seznámena při ústním jednání dne 8. 1. 2018. K určení ceny automobilů žalovaný při témž ústním jednání sdělil zástupci žalobkyně, že vycházel z průměrných cen daných automobilů v roce pořízení. Pokud s uvedeným odhadem žalobkyně nesouhlasila, mohla doložit své výdaje související s pořízením vozidel. K analýze bezhotovostních finančních transakcí na bankovních účtech žalovaný poznamenal, že výstup analýzy v podobě tabulky obsahující částky týkající se výdajů za jednotlivá období je uveden ve výzvě a je rovněž součástí úředního záznamu ze dne 3. 8. 2017, s nímž byl zástupce žalobkyně seznámen při ústním jednání 8. 1. 2018. V souladu se zásadou vstřícnosti žalovaný následně dne 12. 2. 2018 předložil žalobkyni tabulky, které vytvořil pro své vlastní potřeby. Zástupce žalobkyně tak byl seznámen se všemi podklady získanými žalovaným od bankovních subjektů i s dokumentem zpracovaným žalovaným a měl možnost se k nim vyjádřit.

11. Žalovaný se ztotožňuje se žalobkyní, že orientačně odhadnutá výše nárůstu jmění nemusí přesně odpovídat skutečnosti. To však neznamená, že žalovaný z takto získaných informací nemohl získat důvodné pochybnosti o tom, zda příjmy žalobkyně odpovídají nárůstu jejího jmění. Přestože jsou odhady nárůstu jmění pouze orientační, vyplývá z nich, že nárůst jmění, spotřeby a jiných vydání žalobkyně velmi významně (o 14 354 113,91 Kč) převyšuje oznámené příjmy. Institut prokazování původu majetku podle § 38x zákona o daních z příjmů je založen na orientačním odhadu správce daně a tomu odpovídajícímu právu daňového subjektu tento odhad rozporovat, anebo prokázat vznik a původ příjmů, které s takto odhadnutým nárůstem jmění souvisejí. Žalobkyně se v průběhu postupu až do dne podání žaloby k žádné ze skutečností obsažených ve výzvě nevyjádřila a nepředložila žádné důkazní prostředky. Důkazní břemeno přitom leželo na ní.
12. S ohledem na vše uvedené, žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl pro opožděnost, případně aby ji zamítl jako nedůvodnou.

III. Posouzení věci soudem

13. Před tím, než soud přistoupil k projednání věci, zabýval se naplněním podmínek řízení, zejména včasností a přípustností podané žaloby, které zkoumá z úřední povinnosti. Žalovaný ve vyjádření k žalobě namítal, že žaloba byla podána opožděně a měla by být odmítnuta.

III. A) Podmínky řízení

14. Nejprve soud hodnotil včasnost podané žaloby. Podle § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu* (subjektivní lhůta). *Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo* (objektivní lhůta).
15. Žaloba byla podána dne 19. 7. 2018, přičemž nezákonný zásah žalovaného má spočívat mj. ve vydání výzvy žalovaného k prokázání majetku, která byla žalobkyni doručena 28. 11. 2017. Do dnešního dne nebyl postup žalovaného, který byl vůči žalobkyni zahájen předmětnou výzvou, ukončen. Jedná se tedy o zásah trvající.
16. Počátkem běhu lhůty pro podání záporní zásahové žaloby se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, v němž zrušil rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2015, č. j. 7 As 155/2015 – 142, a popřel jeho výklad co do plynutí lhůty k podání žaloby proti trvajícímu zásahu. Podle Ústavního soudu začíná u trvajícího zásahu lhůta k podání zásahové žaloby ve skutečnosti běžet každý den znovu: „*V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu ‚došlo‘, se kterým pracuje § 84 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, odpovídá pojmu ‚dochází‘. Obdobný princip musí platit i pro běh subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 věta první s. ř. s., protože o neukončeném trvajícím zásahu se dotčený jednotlivec znovu a znovu ‚dozvídá‘. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícímu zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.*“
17. Ke dni podání žaloby namítaný zásah žalovaného spočívající ve vydání výzvy k prokázání majetku včetně jeho důsledků trval. S ohledem na závěry nálezu sp. zn. II. ÚS 635/18 byla žaloba podána včas, neboť dvouměsíční subjektivní lhůta běžící ode dne, kdy se žalobkyně

o zásahu dozvěděla, nemohla ke dni podání žaloby uplynout, jelikož každým dnem trvání zásahu (tedy i dnem podání žaloby - 19. 7. 2018) počínala běžet nová lhůta k podání žaloby ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. Je současně zřejmé, že ke dni žaloby neuplynula ani dvouletá objektivní lhůta. Žaloba byla tedy podána včas.

18. Dále se soud z úřední povinnosti zabýval přípustností podané žaloby.
19. Podle § 82 s. ř. s. *každý kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*
20. Z ustanovení § 85 s. ř. s. dále vyplývá, že *žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*
21. Ochrana poskytovaná zápůřčí zásahovou žalobou (proti trvajícím zásahu) je podle § 85 s. ř. s. subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, bod 18).
22. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutné rozlišovat případy, kdy se žalobce brání proti postupu správního orgánu, který se neděje v zahájeném správním řízení a nemusí tak vyústit ve vydání rozhodnutí, nebo proti jeho procesnímu postupu v rámci běžného správního řízení, které vyúští vydáním správního rozhodnutí a v němž budou nastiňované právní otázky řešeny. V prvním případě, jehož typickým příkladem je postup správce daně v průběhu daňové kontroly, jež se děje mimo zahájené správní řízení, se proti nezákonnosti postupu správce daně lze bránit zásahovou žalobou. Ve druhém případě, v němž žalovaný směřuje k vydání rozhodnutí, žalobci proti otázkám souvisejícím se samotným doměřením daně přísluší obrana toliko žalobou proti konečnému rozhodnutí (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS).
23. Na základě těchto východisek soud hodnotil, zda postup žalovaného zahájený vůči žalobkyni vydáním výzvy podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů se děje v rámci správního řízení či nikoliv, a zda se proti němu lze bránit zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s. či jinými prostředky obrany.
24. Podle § 38x zákona o daních z příjmů *správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že a) má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 000 000 Kč (odstavec 1). Správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi,*

aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odstavec 2). Ve výzvě k prokázání příjmů správce daně a) určí rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, b) stanoví lhůtu k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů, c) poplatníka poučí o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností (odstavec 3).

25. Z ustanovení § 38y zákona o daních z příjmů dále vyplývá, že *poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů, ledaže prokáže, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.*
26. Podle § 38z zákona o daních z příjmů *došlo-li k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí (odstavec 1). Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, pokud a) nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, b) daň nelze stanovit na základě dokazování a c) správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč (odstavec 2).*
27. Z výše citované právní úpravy postupu správce daně zahajovaného výzvou k prokázání příjmů vyplývá, že prokáže-li daňový subjekt skutečnosti požadované ve výzvě, správce daně jej o tom neformálně vyrozumí a nedochází k vydání rozhodnutí (§ 38z odst. 1 zákona o daních z příjmů). Naopak nejsou-li správce daně požadované skutečnosti prokázány, dojde ke stanovení daně rozhodnutím. Postup správce daně podle § 38x zákona o daních z příjmů se tak neděje v zahájeném správním řízení, neboť nemusí vždy skončit vydáním rozhodnutí (§ 9 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů).
28. Zákon o daních z příjmů jako jedinou alternativu ukončení postupu správce daně zahájeného výzvou podle § 38x odst. 1 nepředpokládá vydání rozhodnutí, ale umožňuje i neformální ukončení tohoto postupu, jsou-li skutečnosti požadované správcem daně uspokojivě prokázány (§ 38z odst. 1 zákona o daních z příjmů). Soudní obranu proti tvrzenému nezákonnému postupu správce daně zahájeného výzvou k prokázání příjmů podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů tak představuje žaloba proti nezákonnému zásahu podle § 82 s. ř. s. (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, resp. shora citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55).
29. Za jiný prostředek ochrany proti zmíněnému postupu správce daně, který je podle § 85 s. ř. s. nutné vyčerpat před podáním zásahové žaloby, nelze podle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS, chápat ani stížnost či žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu.
30. Na základě výše uvedeného má soud za to, že proti výše citovanému postupu správce daně se nelze domáhat ochrany jinými právními prostředky než žalobou proti nezákonnému zásahu. Soud proto žalobu shledal přípustnou.
31. Vzhledem k tomu, že byly naplněny podmínky řízení (žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a je přípustná), soud přistoupil k věcnému posouzení uplatněných žalobních námitek.

III. B) Právní posouzení věci

32. Soud v rozsahu uplatněných žalobních námitek hodnotil, zda postup zahájený žalovaným u žalobkyně výzvou ze dne 22. 11. 2017 je v souladu se zákonem či nikoliv, resp. zda v rámci tohoto postupu byly žalobkyni žalovaným řádně zpřístupněny požadované materiály (analýzy) či nikoliv. Vycházel přitom ze skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).
33. O žalobě soud rozhodl se souhlasem účastníků řízení bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
34. Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná.**

III. B. 1. Skutková zjištění

35. Z předloženého spisového materiálu vyplynuly následující skutečnosti.
36. V úředním záznamu ze dne 3. 8. 2017, č. j. 1430226/17/3300-00490-705656, správce daně popsal, že u žalobkyně v rámci vyhledávací činnosti v souvislosti s institutem prokazování původu majetku provedl vyhledání majetku, dluhů, spotřeby a jiných vydání. Dospěl k závěru, že rozdíl mezi oznámenými příjmy nebo tvrzenými příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním daňového subjektu za období 2010 až 2016 je celkem 14 354 113,91 Kč. Současně nebyly zjištěny skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřeby nebo jiného vydání daňového subjektu ozřejmovaly.
37. Následně v úředním záznamu ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1861543/17/3301-61561-703068, shrnul nárůst jmění žalobkyně, její příjmy a určil rozhodné období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2016.
38. Poté výzvou ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1861575/17/3301-61561-703068, žalobkyni podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů vyzval „*k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, a to za období od 01. 01. 2010 do 31. 12. 2016.*“ Konstatoval, že důvodné pochybnosti spočívají v tom, že „*nárůst jmění činí celkem 14 869 397 Kč a výše příjmů a jiných skutečností souvisejících s nárůstem jmění, spotřebou a jiným vydáním činí celkem 515 283 Kč, tzn. že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka činí 14 354 114 Kč.*“
39. V odůvodnění výzvy správce daně popsal, že žalobkyně je vlastníkem dvou parcel zapsaných v katastru nemovitostí, jednu dvoří parcela o výměře 1144 m² (orná půda), druhou parcela o výměře 202 m² (zastavěná plocha nádvoří), jejíž součástí je stavba rodinného domu. Předmětné parcely (původně jednu, druhá z ní byla v roce 2015 vyčleněna geometrickým plánem) koupila žalobkyně v roce 2011 za kupní cenu 1 549 050 Kč. Dle podkladů správce daně minimální hodnota stavby rodinného domu, včetně zapuštěného bazénu, nábytku, klimatizace, dveří, brány a svítidel činí 5 735 128,30 Kč. Dále správce daně zjistil, že žalobkyně je provozovatelem dvou osobních vozidel pořízených v roce 2012 a 2016 v celkové hodnotě 480 000 Kč. Z analýzy běžných účtů žalobkyně vedených u poskytovatelů platebních služeb vyvodil, že žalobkyně měla v letech 2010 až 2016 vydání v celkové výši 7 105 218,61 Kč. Nárůst jmění za dané období tak podle správce daně činil 14 869 397 Kč, zatímco oznámené nebo tvrzené příjmy celkem 515 283 Kč. Žalobkyně v letech 2010 a 2011 podnikala: její příjmy po odečtení výdajů v těchto letech činily celkem 132 449 Kč. Okresní správou sociálního zabezpečení Zlín a Úřadem práce ČR byla žalobkyni v daném období vyplacena částka v celkové výši

382 834 Kč. Žalovaný proto požadoval po žalobkyni vysvětlit rozdíl mezi oznámenými a tvrzenými příjmy a nárůstem jmění, který podle jeho analýzy představoval 14 354 114 Kč.

40. V odpovědi na výzvu ze dne 22. 12. 2017 žalobkyně nesouhlasila s analýzou správce daně a požádala o nahlédnutí do spisu poplatníka s tím, že až poté se k výzvě případně vyjádří. Na ústním jednání dne 8. 1. 2018 zástupce žalobce nahlédl do spisu žalobkyně. S rozsahem nahlížení souhlasil. Požádal o předložení analýzy, která byla podnětem k zahájení předmětného řízení. Bez seznámení se s ní se odmítl vyjádřit ke skutečnostem uvedeným ve výzvě podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz protokol č. j. 16087/18/3301-61561-703068).
41. Dne 12. 2. 2018 se zástupce žalobkyně dostavil ke správci daně, aby mu správce daně předložil analýzu k jednotlivým účtům daňového subjektu, ze které vycházel při vydání výzvy. Správce daně zástupci žalobce předložil jím vypracované tabulky (viz příloha protokolu) a uvedl, že „*nezkoumá a nerozporuje jednotlivé příjmy připsané na bankovních účtech DS, ale provedl odhad celkových příjmů DS*“ (viz protokol č. j. 237401/18/3301-61561-709164). Zástupce žalobkyně konstatoval, že analýza dokládá sumarizaci pohybů na účtech. Nelze z ní však nic vyčíst. Domáhal se předložení konkrétní analýzy a vysvětlení ocenění automobilů a nemovitosti.
42. Následně přípisem ze dne 1. 5. 2018 zástupce žalobkyně opětovně požádal správce daně o zaslání analýzy, která byla podkladem pro zahájení postupu podle § 38x zákona o daních z příjmů. Správce daně sdělením ze dne 9. 5. 2018, č. j. 1044894/18/3301-61561-703068, žalobkyni informoval, že veškeré analýzy i jiné podklady pro vydání výzvy již žalobkyni byly poskytnuty při ústním jednání dne 8. 1. 2018 a 12. 2. 2018. Dodal, že žalobkyně má dostatek podkladů, aby skutečnosti požadované výzvou prokázala.
43. Poté správce daně dne 28. 6. 2018 vyzval žalobkyni k seznámení se s výsledkem postupu prokazování původu majetku; termín jednání stanovil na 27. 7. 2018 (sdělení č. j. 1490448/18/3301-61561-703068). Zástupce žalobkyně se dne 26. 7. 2018 z jednání omluvil. Nový termín byl stanoven na 10. 8. 2018. Dne 7. 8. 2018 byly přeraženy písemnosti z neveřejné části spisu do části veřejné (úřední záznam č. j. 1654589/18/3301-61561-709164).
44. Dne 10. 8. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledkem postupu prokazování původu majetku (viz protokol č. j. 1660416/18/3301-61561-703068) s tím, že jí bylo umožněno vyjádřit se k závěrům správce daně do 3. 9. 2018. Ve výsledku postupu (příloha č. 1 předmětného protokolu) správce daně k požadavku žalobkyně na poskytnutí analýzy uvedl, že již při jednání dne 8. 1. 2018 žalobkyni sdělil, že „*ve své analýze vycházel při ocenění osobních vozidel z cen, které vycházely z průměrných cen daných automobilů v roce jejich pořízení, a při ocenění nemovitosti využil metodiku, která je uvedena na internetových stránkách <http://stavebnistandardy.cz/default.asp?Bid=6&ID=6>. Analýza bankovních účtů byla vyhotovena na základě pohybů na bankovních účtech, které má zástupce daňového subjektu k dispozici.*“ Analýza bankovních účtů byla zástupci daňového subjektu poskytnuta na jednání dne 12. 2. 2018. Správce daně uzavřel, že žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost dle § 38x zákona o daních z příjmů navazující na důkazní povinnost vyjádřenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, proto bude přistoupeno ke stanovení daně. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2010 až 2014 správce daně konstatoval, že za tato zdaňovací období nelze již daň stanovit, neboť v průběhu postupu prokazování původu majetku prekluzivní lhůta podle § 148 daňového řádu ve spojení s § 38r odst. 2 zákona o

daních z příjmů uplynula. Ke zdaňovacím obdobím 2015 a 2016 dodal, že bude žalobkyni stanovena daň podle pomůcek podle § 98 daňového řádu.

45. Žalobkyně v odpovědi na seznámení se s výsledky postupu uvedla, že nelze souhlasit se závěry správce daně ohledně stanovení daňové povinnosti za roky 2015 a 2016. K věci samé poznamenala, že v těchto letech žila ve společné domácnosti s panem Š. (nynějším manželem). Společně, respektive z jeho finančních prostředků, byla hrazena převážná část výdajů, na které správce daně poukazuje. Doplnila, že žalovanému tato skutečnost musí být známa, neboť si jistě prověřoval i majetkové poměry pana Š. Pro případ, že by správce daně měl její tvrzení za nedostatečná, navrhla žalobkyně výslech manžela.

III. C) Právní posouzení věci

46. Při posuzování důvodnosti podané zásahové žaloby soud vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publikovaného pod č. 603/2005 Sb. NSS, podle něhož je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně (zároveň) – splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), který je zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Po 1. 1. 2012 již není nutné striktně trvat na splnění 6. podmínky „trvání zásahu“, neboť zásahovou žalobou se nově lze domáhat i pouze určení, že zásah byl nezákonný.
47. S ohledem na argumentaci obsaženou v žalobě soud hodnotil, zda žalovaný byl oprávněn vyzvat žalobkyni podle § 38x zákona o daních z příjmů k prokázání příjmů (bod III. C. 1. rozsudku), resp. zda jí v rámci předmětného postupu poskytl dostatečné informace, které byly podkladem pro vydání předmětné výzvy, aby byla žalobkyni zachována možnost řádné procesní obrany (viz bod III. C. 2. rozsudku).

III. C. 1. Zákonnost výzvy k prokázání majetku

48. Právní úprava obsažená v § 38x a násl. zákona o daních z příjmů byla do právního řádu zavedena zákonem č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku. Nabyla účinnosti od 1. 12. 2016.
49. Žalobkyně namítá, že žalovaný ji nebyl oprávněn vyzvat k prokázání původu majetku podle § 38x zákona o daních z příjmů za zdaňovací období předcházející nabytí účinnosti předmětné právní úpravy. Vydáním předmětné výzvy tak byl dle žalobkyně porušen zákaz retroaktivity.
50. Z důvodové zprávy k předmětné novele vyplývá, že „[n]ávrh zákona má za cíl, aby v budoucnu mohly být efektivněji využity stávající instituty daňového a trestního práva. Zároveň upravuje nové (speciální) instituty tak, aby bylo dosaženo požadovaného účelu, tedy efektivního odhalení zatajených či nezdaněných příjmů poplatníka a jejich následného zdanění“ (viz sněmovní tisk č. 504/0, 7. volební období, 2013 – 2017, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz). Obsáhlá důvodová zpráva dále v kapitole 4 odkazuje na § 92 odst. 3 daňového řádu a uvádí, že „navržená právní úprava, přestože umožňuje správci daně vyzvat poplatníka k prokázání existence i těch příjmů, které nebyl povinen uvádět v daňovém přiznání, nezasahuje do legitimního očekávání daňových subjektů či do jejich právní jistoty,

jelikož tuto povinnost mají při nesení důkazního břemene ohledně svých příjmů již podle současné právní úpravy.“ K případné retroaktivitě pak zákonodárce v důvodové zprávě konstatuje, že se „nejedná o případ, kdy by právní norma zpětně měnila práva a povinnosti daňového subjektu, jelikož povinnost řádně tvrdit daň a prokázat všechny skutečnosti, které se mají uvádět v daňovém tvrzení a jiných podáních, měl daňový subjekt již před přijetím navrhované právní úpravy. V tomto ohledu dochází pouze k rozšíření procesních nástrojů, kterými správce daně může odhalit porušení těchto povinností.“

51. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Předmětné ustanovení obsahuje důkazní povinnost daňového subjektu. Každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Tato koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti (srov. BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Obdobně Grossová s Matyášovou uvádí, že *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních, nikoli tedy pouze ty, které fakticky uvedl. Důkazní břemeno má přitom vždy svůj rozměr obsahový, který je ohraničen zákonem stanovenou povinností určité skutečnosti tvrdit (např. v přiznání), a rovněž rozměr časový, který je dán lhůtou, ve které lze splnění takové povinnosti vyžadovat (lhůta pro stanovení daně). (...) Důkazní povinnost, tj. povinnost předložit či navrhnout důkazní prostředky, existuje rovněž pouze ohledně toho, co daňový subjekt sám tvrdil nebo tvrdit měl“* (srov. GROSSOVÁ, E., MATYÁŠOVÁ, L. *Daňový řád: komentář*. Praha: Leges, 2011).
52. Ustanovení § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů umožňující správci daně vyzvat poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů je procesním nástrojem, jímž správce daně může efektivněji kontrolovat a prověřovat, zda poplatník řádně plní své daňové povinnosti. Navazuje na důkazní povinnost (břemeno) daňového subjektu obsaženou v § 92 odst. 3 daňového řádu, podle níž má daňový subjekt důkazní břemeno ohledně toho, co sám uváděl ve svém daňovém tvrzení, nebo v něm uvádět měl. Předmětným ustanovením nedochází ke změně hmotněprávních povinností poplatníka (ke změně výše sazby daně, ke změně lhůt pro stanovení daně apod.), ale toliko k zavedení pružnějšího procesního nástroje pro kontrolování plnění daňových povinností poplatníků, pro zajištění spolupráce s poplatníky s cílem dosáhnout zdanění příjmů, které podle zákona měly být zdaněny. Výzvou podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů tak lze vyzvat poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů za zdaňovací období předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., je-li respektován věcný a časový rozměr důkazní povinnosti poplatníka vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu.
53. Soud odmítá argumentaci žalobkyně, že vydáním výzvy bylo zasaženo do jejího legitimního očekávání. Žalobkyně byla předmětnou výzvou vyzvána k prokázání původu příjmů za účelem ověření, zda měly být zahrnuty do základu daně či nikoliv. Současně byly respektovány lhůty pro stanovení daně. Správce daně respektoval § 20 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *„daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.* K zásahu do právní jistoty žalobkyně vydáním předmětné výzvy nedošlo, neboť byl respektován jak věcný, tak časový rozsah skutečností, které žalobkyně byla povinna tvrdit podle § 92 odst. 3 daňového řádu. V okamžiku vydání výzvy byla žalobkyně vyzvána k prokázání vzniku a původu příjmů vztahujících se ke zdaňovacím obdobím, u nichž

neuplynula lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně po celou dobu postupu směřujícího k prokazování původu majetku zůstala pasivní a nenabídla žalovanému žádné vysvětlení původu svých příjmů; uplatňovala toliko námitky proti zákonnosti procesního postupu žalovaného. V protokolu o seznámení se s výsledkem postupu žalovaný uvedl, že u zdaňovacích období 2010 až 2014 již uplynula lhůta pro stanovení daně a že se tak proces zahájený výzvou podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů bude nadále vztahovat již jen ke zdaňovacímu období 2015 a 2016. Až poté žalobkyně žalovanému sdělila, že příjmy žalobkyně mají původ od jejího manžela.

54. Právní úprava zavádějící do zákona o daních z příjmů proces prokazování původu majetku výzvou podle § 38x zákona o daních z příjmů je tvořena souborem procesních ustanovení, která dávají správci daně k dispozici nástroje, jimiž lze konfrontovat poplatníka z hlediska plnění jeho daňových povinností, u nichž neuplynula lhůta pro stanovení daně. Vydáním výzvy k prokázání původu majetku i za zdaňovací období časově předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., nedochází k nepřípustné retroaktivitě, neboť nejsou žádným způsobem měněny hmotněprávní daňové povinnosti poplatníka, ale je toliko zaváděn nový procesní nástroj pro správce daně, jak účinněji kontrolovat plnění stávající povinnosti řádně přiznat a zaplatit daň z příjmů. Důkazní povinnost daňovému subjektu nepramení z § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale z obecného ustanovení § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu. Mantinely této důkazní povinnosti v projednávaném případě překročeny nebyly, ostatně ani žalobkyně v podané žalobě žádné konkrétní námitky v tomto směru neuplatnila. Námitku žalobkyně, že postup žalovaného byl v rozporu se zákazem retroaktivity, proto soud neshledal důvodnou.
55. Odkazuje-li žalobkyně na závěry vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, je její argumentace nepřiléhavá. Ve věci posuzované Ústavním soudem byl posuzován běh lhůty pro stanovení daně. Jak již bylo zmíněno výše, v předmětném případě se zavedením procesního institutu prokazování původu majetku dle § 38x a násl. zákona o daních z příjmů hmotněprávní podmínky pro stanovení daně neměnily. Správce daně tak byl oprávněn předmětnou výzvou vyzvat žalobkyni k prokazování původu majetku i za zdaňovací období předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb. při respektování lhůty pro stanovení daně. Skutečnost, že výzva směřuje k prokazování původu majetku za období předcházející datu účinnosti předmětné novely, mohla být zohledněna při hodnocení důkazních prostředků. Jak uvádí důvodová zpráva, v takovém případě by se uplatnil princip slábnoucího důkazního břemena a byly by akceptovány i důkazy nižší kvality či slabší vypovídací hodnoty. To však nebyl případ žalobkyně, neboť ta v průběhu předmětného postupu žádné důkazy ani vysvětlení ohledně původu zjištěných příjmů žalovanému neposkytla.
56. Soud proto neshledal, že by žalovaný v rámci postupu k prokázání původu příjmů zahájeného výzvou ze dne 22. 11. 2017 podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů po žalobkyni požadoval plnění důkazní povinnosti nad rámec § 92 odst. 3 daňového řádu. Námitky ohledně porušení zákazu retroaktivity tak nejsou důvodné.

III. C. 2. Námitky proti neposkytnutí analýzy

57. Žalobkyně v podané žalobě dále namítala, že jí správce daně v průběhu postupu nezpřístupnil veškeré analýzy, z nichž při vydání výzvy vycházel. Také tímto postupem se žalovaný vůči ní měl dopustit nezákonného zásahu.

58. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný již ve výzvě ze dne 22. 11. 2017 podrobně popsal své pochybnosti ve smyslu § 38x odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V průběhu postupu žalovaný se žalobkyní v souladu se zásadou obsaženou v § 6 odst. 2 daňového řádu spolupracoval. Na ústním jednání dne 8. 1. 2018 jí zpřístupnil spisový materiál (zejm. úřední záznam ze dne 3. 8. 2017) a sdělil jí způsob kalkulace ceny nemovitostí a ceny vozidel. Následně na ústním jednání dne 12. 2. 2018 zpřístupnil žalobkyni analýzu pohybu finančních toků na účtech žalobkyně (tabulky). Žalobkyně s rozsahem poskytnutých informací ze strany správce daně ani poté nebyla spokojena a odmítla reagovat na vydanou výzvu.
59. Soud má za to, že informace, které měla žalobkyně v průběhu postupu k prokazování původu příjmů, byly dostatečné. Ze správního spisu vyplývá, jakým způsobem byly stanoveny odhady cen nemovitostí a cen vozidel, jakož i závěry zjištěné z analýzy pohybu finančních prostředků na běžných účtech žalobkyně. Pokud za této situace zástupce žalobkyně požadoval po žalovaném detailnější vysvětlení či analýzu odhadovaných příjmů, nebyly jeho požadavky oprávněné. Závěr žalovaného, že žádnou detailnější analýzu k dispozici neměl, odpovídá obsahu správního spisu.
60. Soud je přesvědčen, že žalovaný v podané výzvě ze dne 22. 11. 2017 i v rámci dalšího postupu prokázal odůvodněnost svých pochybností ohledně nárůstu příjmů poplatníka [§ 38x odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. V souladu se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, na něž žalobkyně odkazuje, žalovaný v odůvodnění předmětné výzvy konkretizoval, čeho se pochybnosti týkají a v čem jsou spatřovány (viz bod 39 shora). Žalobkyně tak měla dostatečné podklady, aby na výzvu mohla reagovat. V rámci postupu prokazování původu majetku zůstala pasivní a s výjimkou jejího obecného vyjádření k výsledku postupu ze dne 3. 9. 2018 rozdíl oznámených a správcem daně zjištěných příjmů nijak nevysvětlila. Nebyl to tedy správce daně, kdo byl povinen blíže prokázat a vysvětlit žalobkyni skutečnosti uváděné ve výzvě podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale žalobkyně, na níž spočívalo důkazní břemeno k rozptýlení pochybností správce daně ohledně původu jejích příjmů.
61. Námitky proti rozsahu zpřístupnění podkladů pro vydání výzvy ze dne 22. 11. 2017 žalobkyní tak soud neshledal oprávněné.

IV. Závěr a náklady řízení

62. Vzhledem k tomu, že soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně o nezákonnosti provádění postupu k prokázání příjmů podle §38x a násl. zákona o daních z příjmů, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s.
63. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 31. 1. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu