



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce **R. Š.**, se sídlem K. 79, J., zastoupeného Mgr. Vladimírem Richterem, daňovým poradcem se sídlem Dolení 20, Jilemnice, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2015, č. j. 19007/15/5200-10424-701962,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2015, č. j. 19007/15/5200-10424-701962, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9 800 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Vladimíra Richtera.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozuje prodejnu jízdních kol a cyklistických potřeb. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 vykázal příjmy z podnikání ve výši 3 996 394 Kč, Finanční úřad v Jilemnici však vyhledávací činností zjistil, že v uvedeném roce měl kromě příjmů uvedených v daňové evidenci a v daňovém přiznání ještě další příjmy, které obdržel ve formě plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek. Žalobce tvrdil, že se jednalo o platby za prodej zboží osobní

potřeby (rozprodával např. použitá kola na náhradní díly), správce daně však po provedené daňové kontrole konstatoval, že žalobce neprokázal, že by dané platby nesouvisely s jeho podnikatelskou činností. Objem takto zaslaných finančních prostředků činil celkem 896 796 Kč bez DPH, správce daně proto dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 11. 2011 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 ve výši 134 520 Kč a předepsal penále ve výši 26 904 Kč.

[2] Odvolání žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 30. 11. 2012, č. j. 12096/12-1100-304075. Krajský soud však rozsudkem ze dne 11. 7. 2014, č. j. 31Af 27/2013 – 66, zrušil dané rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a jeho působnost přešla na žalovaného). Žalovaný následně vydal v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým opětovně zamítl předmětné odvolání žalobce. O žalobě, kterou žalobce napadá dané rozhodnutí žalovaného, krajský soud rozhoduje tímto rozsudkem.

[3] Předmětná daňová kontrola se týkala rovněž daně z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí 2008, kterou správce daně doměřil žalobci dalšími čtyřmi platebními výměry ze dne 1. 11. 2011 v celkové výši 170 391 Kč (předepsané penále činilo celkem 34 077 Kč). O odvoláních žalobce proti uvedeným dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný dne 26. 11. 2013, rozhodnutím č. j. 29590/13/5000-14303-711309, a to tak, že je změnil v částech týkajících se bankovního spojení, v ostatním ponechal výroky napadených rozhodnutí beze změny. Krajský soud v Hradci Králové dané rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 31. 3. 2015, č. j. 31Af 15/2014 – 50. Žalovaný následně rozhodl o odvoláních žalobce rozhodnutím ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35671/15/5300-22441-711309, kterým opětovně změnil napadená rozhodnutí správce daně pouze v částech týkajících se bankovního spojení. O žalobě podané proti tomuto rozhodnutí krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31Af 3/2016 – 44.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[4] Žalobce předně uvedl, že Finanční úřad v Jilemnici jakožto správce daně provedl dne 13. 5. 2010 místní šetření, při němž si od něj vypůjčil veškeré doklady. Z těchto dokladů vyplývalo, že do daňové evidence byly zahrnuty i příjmy z poštovních poukázek. Správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, v jejímž průběhu vydal dne 3. 8. 2010 výzvu, kterou žádal o vysvětlení a zdůvodnění nezahrnutí příjmů získaných prostřednictvím poštovních poukázek do zdanitelných příjmů. Na tuto výzvu žalobce reagoval tím, že správci daně sdělil, že výzva je neurčitá, nekonkrétní a nesplnitelná. Přesto doložil doklady o výdajích k některým nákupům pro osobní potřebu. Výzva byla skutečně neurčitá, jak potvrdil i Krajský soud v Hradci Králové.

[5] Žalobce dále namítl, že žalovaný se v nynější žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími důvody, které uvedl ve svém odvolání; poukázal přitom na skutečnost, že původní rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo zrušeno. Žalovaný se dle žalobce snažil vypořádat jen s jedním žalobním důvodem, který krajský soud považoval za důvodný pro zrušení původního

rozhodnutí o odvolání, čímž došlo k porušení § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[6] K tvrzení žalovaného, podle něž není zřejmé, jak žalobce mohl s odstupem pěti let přiřadit k jednotlivým paragonům odběratele, žalobce namítl, že takové tvrzení je v rozporu se zásadami logiky, neboť seznam jednotlivých odběratelů s částkami poskytl správce daně přímo žalobci. Tento seznam pak porovnal s jednotlivými paragony a ztotožnil je s jednotlivými položkami uvedenými v „Přehledu“. Žalovaný dle žalobce dále nesprávně uvádí, že paragon je dokladem o prodeji zboží za hotové, nikoliv však na dobírku. Opak je pravdou, i finanční prostředky zaslané poštovní poukázkou k výplatě v hotovosti prostřednictvím pošty jsou příjmem v hotovosti. Skutečnost, jakým způsobem činí jednotlivé subjekty prodej na dobírku, je irelevantní. Prodej na dobírku se vyznačuje základním prvkem – zboží je vydáno odběrateli až po zaplacení poště, která pak peníze buď převede na účet dodavatele (pak se skutečně vystavují faktury), nebo vyplatí v hotovosti přímo odběrateli. Tento druhý způsob volil žalobce. Žalovaný též nesprávně tvrdí, že jednotlivé příjmy z poštovních poukázek (tedy přijaté tržby v hotovosti) musejí být samostatně evidovány. Žalobce tyto tržby evidoval jednotlivými paragony a tyto též zahrnul do své daňové evidence. V žádném právním předpise není stanoveno, že o příjmu na dobírku musí být účtováno samostatně.

[7] Žalobce rovněž namítl, že žádný předpis nestanovuje povinnost evidovat každý příjem v hotovosti samostatně a jednotlivě v daňové evidenci, jak tvrdí žalovaný. Je obvyklé, že denní tržby v hotovosti se v daňové evidenci evidují jednou částkou, přičemž jednotlivé položky lze doložit (v případě žalobce jednotlivými paragony). Dále, tržby se obvykle uvádějí v den přijetí částky, nikoliv v den vystavení dokladu (nejčastěji den odeslání zboží). Žalovaný v těchto jednotlivých částkách uvádí, že žalobce nezdanil celou částku (avšak uvedenou včetně daně z přidané hodnoty), ačkoliv u daně z příjmů se zdaňuje vždy částka bez daně z přidané hodnoty. V posuzovaném případě dle žalobce dále denní tržby souhlasí s jednotlivými paragony (na paragonech jsou nejen tržby na dobírku). Žalovaný zjistil, že částky byly uvedeny v denních tržbách (ke dni vystavení paragonu, jenž se liší od skutečného příjmu peněz), ale přesto tvrdí, že nebylo prokázáno, že žalobce částky zdanil. Fakticky je tedy zdaňuje podruhé. Žalovaný nehodnotil tyto důkazy v souladu se zásadami uvedenými v daňovém řádu, důkazy ve prospěch žalobce ignoroval.

[8] Žalobce se v žalobě rovněž vyjádřil samostatně k jednotlivým sporným příjmům z roku 2008, které byly dle jeho tvrzení zahrnuty do daňové evidence. Ke zdanění částky 581 992 Kč uvedl, že jde o příjmy, které byly osvobozeny dle § 4 [pozn. soudu – žalobce měl zřejmě na mysli § 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. Finanční orgány nežádaly tuto skutečnost dokázat. Část dokladů žalobce navíc doložil (soukromými nákupy), čímž se žalovaný ve svém rozhodnutí nezabýval. Žalobce spolu se svou ženou jsou velkými cyklistickými „fandy“, účastnili se mnohých závodů. Žádné věci pro osobní potřebu (pro svůj koníček) neměli v daňové evidenci, neuplatňovali z nich tudíž žádné výdaje. Po onemocnění žalobcovy ženy rozprodali velkou část tohoto majetku.

[9] Závěrem žalobce namítl, že žalovaný se vůbec nezabýval otázkou lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), ačkoliv musí z úřední povinnosti k případnému uplynutí přihlížet. Dle názoru žalobce již nelze daň stanovit. Daňová

kontrola byla zahájena dne 23. 6. 2010, lhůta podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), započala tedy běžet dne 31. 12. 2010. První rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dne 30. 11. 2012, přičemž žaloba proti němu byla podána v únoru roku 2013 (čímž došlo k pozastavení lhůty, která ale byla v běhu již více než 25 měsíců). Krajský soud rozhodl v dané věci dne 11. 7. 2014, další rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po 11 měsících dne 15. 6. 2015, tedy po uběhnutí tříleté prekluzivní lhůty.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru bylo formulováno značně obecně. Žalobce v zásadě vznesl jedinou námitku, která byla navíc formulována jako obecná proklamace. Tato námitka spočívala v tvrzení o vadách v dokazování, kdy žalobce údajně nebyl seznámen s důkazními prostředky, nebyl seznámen se zprávou o daňové kontrole, neměl možnost se k dokazování vyjádřit a nebyl vyslechnut navržený svědek. K tomu žalovaný uvedl, že je přesvědčen o tom, že odůvodnění napadeného rozhodnutí podává ve věci dokazování, jednotlivých důkazních prostředků a jejich hodnocení ucelený výklad. Žalobce byl vyzván k vyjádření a byl se všemi podklady seznámen. Byl také znovu vyzván k doložení tvrzení o zahrnutí příjmů do daňové evidence a k prokázání toho, že se mělo v části jednat o příjmy osvobozené. Žalobce žádný návrh důkazních prostředků neučinil, k doplněnému řízení se nevyjádřil a svá tvrzení neprokázal. S ohledem na průběh předchozího řízení a na skutečnost, že odvolací řízení je kontinuálním pokračováním řízení před správcem daně prvního stupně, muselo být žalobci zřejmé, že dokazování v odvolacím řízení doplňuje a v jistém smyslu překonává dokazování provedené správcem daně prvního stupně. Pokud se tedy většina odůvodnění napadeného rozhodnutí věnuje dokazování, není zřejmé, v jakém směru měly žalobcovy nekonkrétní námitky týkající se dokazování zůstat nevyřaděny.

[11] K tvrzení žalobce, podle něž prodej na dobírku považuje za prodej za hotové peníze, žalovaný uvedl, že žalobce ničím nedoložil, že by takto předmětné příjmy skutečně zdanil. Žalovaný doplnil odvolací řízení, opatřil si další podklady, jednotlivé platby konkrétně posoudil. Žalobce se oproti tomu k těmto konkrétním zjištěním nevyjádřil a ničeho nedoložil. Teprve v žalobě namítl, že jeho výklad příjmů z dobírky je takový, že se jedná o příjmy v hotovosti. Žalovaný je přesvědčen, že s ohledem na uvedené a na relevantní spisový materiál nemůže takové prohlášení obstát. Žalobce v žalobě dále připojil vyjádření k jednotlivým platbám, stejně jako v předchozím odvolacím řízení tedy na konkrétní výsledky daňového řízení reaguje až v soudním řízení, přestože není zřejmý žádný důvod, proč na výzvu žalovaného nemohl reagovat už v odvolacím řízení. Žalovaný je nadto přesvědčen, že nyní předložená argumentace žalobce je značně nekonkrétní, není ničím doložená, a proto nemůže obstát.

[12] Ohledně možnosti vyjádření se v rámci odvolacího řízení žalovaný konstatoval, že mu nebyla doručena žádná reakce na seznámení s doplněným dokazováním, ačkoliv žalobce tvrdí, že se k platbám vyjádřil v podání ze dne 27. 5. 2015.

[13] Žalovaný dále připojil své vyjádření k jednotlivým položkám – sporným příjmům z roku 2008, které byly dle tvrzení žalobce zahrnuty do jeho daňové evidence.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[14] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu, projednanou při ústním jednání konaném dne 8. 6. 2017, shledal částečně důvodnou.

[15] Krajský soud předně považuje za vhodné připomenout, z jakých důvodů vyhověl první žalobě podané žalobcem v dané věci. Za zásadní považoval žalobní námitku, podle níž si správce daně od žalobce při místním šetření dne 13. 5. 2010 zapůjčil všechny doklady (tedy paragony, přijaté faktury, vydané faktury, bankovní výpisy, evidenci tržeb, daňové přiznání a peněžní deník), z nichž dle žalobce vyplývalo, že do jeho daňové evidence byly zahrnuty i některé příjmy z poštovních poukázek za prodej a ty pak následně byly zdaněny. Žalobce namítal, že není zřejmé, jak správce daně předložené důkazní prostředky hodnotil. Krajský soud konstatoval, že jak správce daně v podaných výzvách, tak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, k tomu pouze uvedli, že předmětné platby nebyly zahrnuty do daňové evidence a do daňového přiznání za uvedené zdaňovací období. Doklady potřebné k ověření uvedených tvrzení správce daně a žalovaného však ve správním spise absentovaly. Nenacházelo se v něm ani žádné prohlášení ve formě úředního záznamu, jež by najisto postavilo, že správce daně provedl kontrolu daňové evidence a následné porovnání jednotlivých sporných částek získaných na základě vyhledávací činnosti s položkami v peněžním deníku či dalších dokladech daňové evidence. Žalobce tedy tvrdil opak toho, co správce daně a žalovaný, přičemž takové „tvrzení proti tvrzení“ nemohl soud z předložených podkladů ověřit. Krajský soud dodal, že žalobce sice reagoval na výzvy správce daně buď ne zcela dostatečně, nebo dokonce vůbec, i v případě takového postoje však správce daně není zbaven povinnosti dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[16] Žalovaný v následně vedeném odvolacím řízení uložil dle § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně (nyní Finančnímu úřadu pro Liberecký kraj) doplnit řízení, a to vyzvat žalobce, aby předložil daňovou evidenci za rok 2008 a seznam poštovních poukázek ze dne 31. 1. 2013, který předložil při soudním jednání. Dále žalovaný uložil správci daně, aby k jednotlivým daňově uznatelným výdajům za nákup zboží přiřadil zdanitelné příjmy a aby porovnal údaje z daňové evidence a údaje zjištěné správcem daně v rámci vyhledávací činnosti a přitom zohlednil i údaje ze zmíněného seznamu poštovních poukázek přijatých v roce 2008. To vše za účelem zjištění, zda nebyly některé příjmy z prodeje zboží zdaněny duplicitně (jak namítal žalobce).

[17] Správce daně následně vyzval žalobce k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Žalobce v odpovědi na danou výzvu uvedl, že své účetnictví předal Policii ČR. Z policejního spisu správce daně získal daňovou evidenci žalobce za rok 2008,

seznam poštovních poukázek vypracovaný žalobcem (označovaný žalovaným jako „Přehled“) a paragony. Ze seznamu poštovních poukázek dle správce daně vyplývá, že žalobce platby v celkové výši 896 796 Kč (bez DPH) rozdělil do dvou skupin: částka 314 765 Kč (bez DPH) měla být zahrnuta do daňové evidence, částka 581 992 Kč (bez DPH) představuje prodej osobních věcí.

[18] Správce daně prověřil jednotlivé položky z celkové částky 314 765 Kč (bez DPH), které žalobce deklaroval jako příjmy zahrnuté do daňové evidence. Vyjádřil se jednotlivě ke každé z těchto (celkem 68) položek, přičemž dospěl k závěru, že neobstojí tvrzení žalobce, podle něž byla uvedená částka zahrnuta do daňové evidence. Konstatoval, že v daňové evidenci nejsou samostatně evidovány jednotlivé částky, které by v ní měly být dle „Přehledu“ zahrnuty. Tyto nejsou ani součástí denních tržeb. Částky na paragonech, kterými se žalobce snažil prokázat zdanění jednotlivých plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek, se často neshodují s částkou z „Přehledu“ a v některých případech je paragon vystaven později, než byla uskutečněna platba. Na žádném z paragonů není uveden odběratel, dle správce daně tedy není zřejmé, jak se s odstupem 5 let podařilo žalobci přiřadit k jednotlivým paragonům odběratele. V případě prodeje prostřednictvím e-shopu, kdy forma úhrady zboží je realizována poštovní poukázkou, nelze tvrdit, že dokladem o zaplacení zboží je paragon, který je dokladem pro přímý prodej zboží v hotovosti.

[19] Žalovaný tyto závěry aproboval. Konstatoval, že je nepochybné, že žalobce prostřednictvím poštovních poukázek obdržel finanční částky v celkové výši 896 796 Kč. Z toho částka 314 765 Kč nebyla, navzdory tvrzení žalobce, zahrnuta do daňové evidence. Ve vztahu ke zbylé částce, o níž žalobce uváděl, že se jednalo o příjmy z prodeje osobních věcí, žalovaný konstatoval, že v těchto případech lze vyloučit dvojí zdanění (ani sám žalobce tuto částku neoznačil jako příjmy, které by byly uvedeny v daňové evidenci a zdaněny). To ovšem neznamená, že by žalobce neměl povinnost tyto příjmy zdanit. Žalobce dosáhl příjmů z prodeje zboží, které svým druhem odpovídalo zboží, které prodával ve své provozovně, což znevěrohodňuje jeho tvrzení, že se jednalo o příjmy z prodeje osobních movitých věcí. Za rok 2008 takto navíc prodal zboží za 581 992 Kč (např. 9 kusů cyklistického sedla, 8 kusů rámu kola, velké množství komponentů pro stavbu kola). Jestliže tyto příjmy nezahrnul do příjmů z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, bylo na něm, aby prokázal, že se jednalo o příjmy z prodeje osobních movitých věcí, které jsou od daně osvobozeny podle § 4 téhož zákona. Žalobce však nic takového neprokázal.

[20] Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, podle níž byla daň stanovena po uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení. Pokud by shledal danou námitku důvodnou, bylo by nutno zrušit napadené rozhodnutí již jen z tohoto důvodu. Zmeškání prekluzivní lhůty ke stanovení daně je ostatně soudní praxí považováno za natolik závažnou vadu řízení, že by k ní krajský soud byl povinen přihlédnout i z moci úřední.

[21] K zahájení daňové kontroly v posuzované věci došlo dne 23. 6. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují

lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ V souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tedy lhůta pro doměření daně začala běžet dne 31. 12. 2010, k jejímu uplynutí by došlo (za předpokladu, že by nenastala žádná skutečnost, která běh lhůty přerušuje, staví nebo prodlužuje) dle § 148 odst. 1 daňového řádu dne 31. 12. 2013.

[22] Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2012 bylo žalobci doručeno dne 9. 12. 2012, dispozice ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu tím tedy nebyla naplněna (na rozdíl od řízení ve věci daně z přidané hodnoty, v němž bylo první rozhodnutí žalovaného doručeno žalobci dne 7. 12. 2013, a tak v tomto řízení došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok – blíže viz rozsudek krajského soudu č. j. 31Af 3/2016 – 44). Tato lhůta však následně dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela po dobu, kdy bylo před krajským soudem vedeno řízení o žalobě podané žalobcem proti zmíněnému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, tj. od 11. 2. 2013 do 12. 8. 2014 (kdy rozsudek krajského soudu č. j. 31Af 27/2013 – 66 nabyl právní moci). K uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně by tak došlo až dne 2. 7. 2015, zatímco nynější žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 16. 6. 2015. Přitom platí, že pokud byl žalovaný v době, kdy vydal své rozhodnutí, názoru, že právo stanovit daň dosud nezaniklo, a ani žalobce nic takového nenamítal, nebylo povinností žalovaného tento závěr v odůvodnění daného rozhodnutí blíže odůvodňovat (viz přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135). Předmětná žalobní námitka je tedy nedůvodná.

[23] Krajský soud ovšem shledal důvodnou žalobní námitku, podle níž se žalovaný v nynější žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími důvody, které žalobce uplatnil ve svém odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí.

[24] Žalobce v doplnění odvolání proti platebnímu výměru, jímž mu správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2008, namítl vady v dokazování, nemožnost účastnit se výslechu svědků, neprojednání kontrolních zjištění a odmítnutí seznámit ho se shromážděnými důkazy. Za vady v dokazování označil skutečnost, že nebyl seznámen s důkazními prostředky v průběhu daňové kontroly a při jejím ukončení, dále že nebyl řádně seznámen se zprávou o daňové kontrole, neměl možnost se ke zjištění vyjádřit, nebyl bezdůvodně vyslechnut žalobcem navržený svědek. Podle žalobce správce daně prováděl výslech svědků korespondenčně, což je v rozporu se zásadou zákonnosti (viz doplnění odvolání ze dne 3. 1. 2012).

[25] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v rozhodnutí ze dne 30. 11. 2012 dané námitky vypořádalo na str. 5–6. Krajský soud ale zmíněné rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem rozsudkem č. j. 31Af 27/2013 – 66 zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Ten se v následně vydaném rozhodnutí (které je nyní předmětem přezkumu) podrobně zabýval zejména otázkou, zda platby v celkové výši 314 765 Kč, které žalobce obdržel prostřednictvím poštovních poukázek, nebyly zahrnuty v příjmech, jež žalobce uváděl ve své daňové evidenci. Krajský soud tuto

skutečnost kvituje, popsaný postup žalovaného je plně v souladu s tím, co mu v rozsudku č. j. 31Af 27/2013 – 66 uložil. Zároveň však nemůže přehlédnout, že žalovaný se v tomto rozhodnutí nijak nevyjádřil k výše uvedeným odvolacím námitkám. Za situace, kdy bylo předchozí rozhodnutí odvolacího správního orgánu vydané v této věci zrušeno, to přitom bylo jeho povinností. Nic na tom nemění skutečnost, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo zrušeno z jiných důvodů. Ostatně v rozhodnutí ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35671/15/5300-22441-711309, žalovaný v obdobné procesní situaci vypořádal i žalobcovy námitky uplatněné v původních odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, kterými mu správce daně doměřil daň z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí 2008 (str. 17–22 daného rozhodnutí). Krajský soud proto nerozumí tomu, proč žalovaný neučinil totéž i v nyní posuzované věci.

[26] Správní soudy tradičně judikují, že jednou ze základních náležitostí odůvodnění správního rozhodnutí je vypořádání námitek účastníků řízení. Jak konstatoval již Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, z odůvodnění správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené; musí z něj tedy jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Judikatura zároveň dovozuje, že rozhodnutí o opravném prostředku, v němž se správní orgán nevypořádá se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, je nutno považovat za nepřezkoumatelné (zpravidla pro nedostatek důvodů, v některých případech však i pro nesrozumitelnost) – viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 – 84, a ze dne 7. 9. 2011, č. j. 6 Ads 99/2011 – 43. Přitom platí, že tuto vadu nelze zhojit ve vyjádření k žalobě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 – 71).

[27] Za těchto okolností krajskému soudu nezbývá než konstatovat, že napadené rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[28] Další žalobní námitky směřují proti závěru žalovaného, podle něž žalobce neprokázal, že sporné příjmy zahrnul do příjmů z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, eventuálně že se jednalo o příjmy, které jsou od daně osvobozeny podle § 4 téhož zákona. Krajský soud k tomu pouze v obecné rovině uvádí, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. 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. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c)

citovaného zákona 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.

[29] Krajský soud nicméně považuje za předčasné vyjadřovat se definitivně k tomu, zda žalobce unesl své důkazní břemeno v předmětném daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že se věc (z výše uvedeného důvodu) vrací žalovanému k dalšímu řízení, nelze vyloučit, že žalobce v následně vedeném daňovém řízení ještě doplní svá tvrzení, případně předloží nové důkazy. Ostatně žalobce doplňoval svá tvrzení i v nynějším soudním řízení (viz zejména v žalobě obsažené samostatné vyjádření k jednotlivým sporným příjmům z roku 2008, které byly dle tvrzení žalobce zahrnuty do daňové evidence), žalovaný na ně reagoval ve vyjádření k žalobě. Bude na žalovaném, aby tato tvrzení zohlednil ve svém novém rozhodnutí v dané věci.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

[31] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 3100 Kč, včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.]. Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit k rukám zástupce žalobce.

Poučení:

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). Případně-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.

Hradec Králové 9. červen 2017

JUDr. Magdalena Ježková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
J. L.