



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **P. L.**, bytem M. 30/537, T., zastoupený Ing. Janem Vébrem, daňovým poradcem, se sídlem Křenová 65c, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20.7.2015, č.j. 23165/15/5200-10422-705050, č.j. 23166/15/5200-10422-705050, č.j. 23167/15/5200-10422-705050 a č.j. 23168/15/5200-10422-705050,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá vydání rozsudku, kterým by byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 20.7.2015, č.j. 23165/15/5200-10422-705050, č.j. 23166/15/5200-10422-705050, č.j. 23167/15/5200-10422-705050 a č.j. 23168/15/5200-10422-705050, jakož i jim předcházející dodatečné platební výměry a věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení.

I. Podstata věci

Žalovaný rozhodnutími ze dne 20.7.2015, č.j. 23165/15/5200-10422-705050, č.j. 23166/15/5200-10422-705050, č.j. 23167/15/5200-10422-705050 a č.j. 23168/15/5200-10422-705050, zamítl žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj dne 10.2.2014, č.j. 574834/14/3005-24801-702678, č.j. 581804/14/3005-24801-702678 a č.j. 583188/14/3005-24801-702678 a dne 12.2.2014, č.j. 593282/14/3005-24801-702678, kterými byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 102 975 Kč a daňová ztráta ve výši -422 830 Kč, za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 125 655 Kč a daňová ztráta ve výši -288 803 Kč, za zdaňovací období roku 2011 daň z příjmů fyzických osob ve výši 278 385 Kč a za zdaňovací období roku 2012 daň z příjmů fyzických osob ve výši 121 440 Kč. Současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 10.2.2014, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu za rok 2009 dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 595 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 21 141 Kč; za rok 2010 dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 25 131 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 2888 Kč; za rok 2011 dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 55 677 Kč a za rok 2012 dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 24 288 Kč.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce namítá, že žalovaný nezahájil řádným způsobem doměřovací řízení a jím vydaná rozhodnutí jsou tak v rozporu se smyslem a účelem zákona. S touto námitkou žalobce se žalovaný navíc v napadených rozhodnutích nevypořádal, což způsobuje jejich nepřezkoumatelnost.

Žalobce dále uvádí, že na podporu svých tvrzení o použití zdaněných zdrojů jako vkladů do podnikání navrhl provedení výsledku dvou svědků. Správce daně výsledky sice provedl, nicméně jejich závěry zpochybnil. Žalobce se domnívá, že pokud správce daně po provedení těchto výsledků nabyl pochybnosti o důkazní

hodnotě svědeckých výpovědí, mělo být přeneseno důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Podle žalobce nemůže být jeho důkazní břemeno rozšiřováno na skutečnosti, ohledně kterých taková povinnost stíhá jiné subjekty, v tomto případě svědky, a žalobci nemohou jít k tíži dohady žalovaného o tom, zda svědek mohl či nemohl disponovat částkou, kterou žalobci jako vklad do jeho podnikání poskytl.

Žalobce navrhuje, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, podrobně se vypořádává se stěžejními žalobními námitkami a odkazuje na obsah napadených rozhodnutí a argumenty v nich uvedené.

Žalobu navrhuje zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.). Rozhodoval přitom bez jednání podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami vztahujícími se k nezahájení doměřovacího řízení správcem daně. Tuto námitku žalobce podpořil odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 6.3.1997, sp. zn. III. ÚS 271/96 (v žalobě chybně označený jako III. ÚS 271/296), který k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí uvádí, že „z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry soudu na straně druhé. V případě, kdy odůvodnění neobsahuje konkrétní důkazy, nýbrž pouhé odvolání na obsah spisu, jakož i v případě, že je posuzované rozhodnutí soudu pro nedostatek důkazů a pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelné, jsou právní závěry soudu porušením ústavního principu zákazu libovůle v rozhodování, pročež nutno takovéto rozhodnutí považovat za stojící v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jakož i s čl. 1 Ústavy České republiky“.

Zdejší soud však napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými neshledal. Z odůvodnění všech rozhodnutí jsou totiž zřejmá skutková zjištění správce daně získaná během daňových kontrol zahájených protokoly ze dne 4.12.2012, č.j. 464309/12/293932706955, a ze dne 30.5.2013, č.j. 2279597/13/3005-05402-706955, úvahy správce daně o hodnocení důkazů i závěry z nich vyvozené. Zároveň napadená rozhodnutí netrpí nesrozumitelností. Žalovaný se v napadených rozhodnutích dostatečně vypořádal i se všemi námitkami žalobce, přičemž námitkou týkající se nezahájení doměřovacího řízení správcem daně se žalovaný podrobně zabýval na str. 10 až 11 v rozhodnutí č.j. 23165/15/5200-10422-705050, na str. 11 až 12 v rozhodnutí č.j. 23166/15/5200-10422-705050, na str. 12 až 13 v rozhodnutí č.j. 23167/15/5200-10422-705050 a na str. 11 až 12 v rozhodnutí č.j. 23168/15/5200-10422-705050. Tuto námitku žalovaný důvodnou neshledal, neboť zjistil, že správce daně protokolem o zahájení daňové kontroly zahájil vedle daňové kontroly i doměřovací řízení (to bylo v protokolech výslovně uvedeno). Napadená rozhodnutí tedy nejsou nepřezkoumatelná.

Soud se neztotožnil se žalobcem ani v tom, že správce daně řádně nezahájil doměřovací řízení.

V souladu s § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Podle § 91 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení.

V daném případě byla daňová kontrola zahájena za účinnosti daňového řádu. Před jeho účinností, resp. za situace, kdy by byla daňová kontrola zahájena za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nebyl by správce daně povinen před doměření daně z moci úřední daňovému subjektu formálně oznámit, že zahajuje doměřovací řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.4.2014, č.j. 8 Afs 41/2013 - 47, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Přijetím daňového řádu však došlo k zásadní formalizaci zahájení řízení *ex offio*, které již není zahajováno prvním úkonem správce daně, o kterém byla osoba zúčastněná na řízení vyrozuměna, nýbrž samostatným správním aktem, jehož smyslem je samotné zahájení řízení a oznámení o zahájení řízení. Z § 91 odst. 1 daňového řádu plyne, že nejen každé daňové řízení, nýbrž i každé dílčí řízení či procesní postup správce daně je třeba formálně zahájit a takové zahájení řízení oznámit osobě zúčastněné na správě daní. Smyslem zavedení nového, formalizovanějšího způsobu zahájení daňového řízení bylo posílení právní jistoty těch, kterých se řízení týká. Oznámení o zahájení řízení má seznámit jeho účastníky s tím, o čem se řízení vede, v jakém rozsahu, na základě jaké skutečnosti se zahajuje apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2014, č.j. 9 Afs 38/2014-59). V daném případě tedy měl správce daně zahájení doměřovacího řízení žalobci

formálně oznámit. Nelze ovšem přehlédnout, že s účinností od 1.1.2015 bylo od požadavku formálního zahajování řízení opět ustoupeno.

V posuzované věci došlo k zahájení daňové kontroly protokoly ze dne 4.12.2012, č.j. 464309/12/293932706955, a ze dne 30.5.2013, č.j. 2279597/13/3005-05402-706955. V protokolu ze dne 4.12.2012 je na str. 3 uvedeno „*správce daně tímto současně zahajuje v souladu s ustanovením § 91 odst. 1 daňového řádu u kontrolovaného daňového subjektu dílčí řízení doměřovací na dani a za zdaňovací období vymezené dále v předmětu daňové kontroly*“; shodné sdělení obsahuje na str. 4 i protokol ze dne 30.5.2013.

Zahájením daňové kontroly tedy v daném případě došlo zároveň k zahájení daňového řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, neboť v protokolech o zahájení daňové kontroly bylo žalobci oznámeno i zahájení daňového (doměřovacího) řízení. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem.

Žalobce dále namítá, že došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemena ze žalovaného na žalobce a zároveň k jeho nepřipustnému rozšíření. Ani s touto námitkou se však soud neztotožnil. Žalovaný výzvami ze dne 19.2.2013, č.j. 569490/13/3005-05402-706955, a ze dne 17.7.2015, č.j. 2685110113/3005-05402-706955, požadoval, aby žalobce prokázal, že finanční částky vložené do podnikání byly v příslušných zdaňovacích obdobích zdaněny nebo jsou od daně osvobozeny. Žalobce k prokázání této skutečnosti navrhl výslechy svědků, o nichž tvrdil, že mu poskytli zdaněné zdroje finančních prostředků jako vklady do podnikání. Žalovaný provedl žalobcem navrhované výslechy obou svědků. Žalobcův otec jako svědek uvedl, že žalobci půjčil v letech 2008 – 2010 částku 3 mil. Kč, které mu vyplácel po částech (vždy v částkách 200 – 300 tisíc Kč). Jednalo se o svědkovy celoživotní úspory ušetřené ze mzdy a z prodeje družstevního bytu, garáže a domu s pozemky. Také uvedl, že dalšími penězi přispěla jeho manželka, která prodala zděděný dům. Peníze neměl uložené v žádné bance, neboť bankám nevěří. Žalobce se mu zavázal tyto peníze vrátit do roku 2018. Zatím mu nevrátil nic. Žalovaný však získal pochybnosti o možnostech svědka poskytnout žalobci finanční prostředky v deklarované výši, a proto provedl další dokazování spočívající zejména v opakovaném výslechu tohoto svědka, v ověření prodeje svědkem vlastněných nemovitostí v obcích B. n. S. a Č. H. a v opatření dalších podkladů od Městské správy sociálního zabezpečení a České správy sociálního zabezpečení. Na základě provedeného dokazování zjistil, že za prodej družstevního bytu mohl svědek získat v roce 1997 cca 1 mil. Kč, za prodej domů v roce 1996 v B. n. S. 640 tisíc Kč a v Č. H. 182,5 tisíc Kč. Tyto peníze však svědek použil na výstavbu rodinného domu, jak svědek uvedl (užívání domu bylo povoleno v roce 1997 a svědek v něm nadále bydlí). Pokud šlo o příjmy svědka, bylo zjištěno, že většinu produktivního života strávil v době před rokem 1989, kdy byly mzdy výrazně nižší než dnes. Od roku 2000 byl svědkovi přiznán starobní důchod v částce 9 tisíc Kč.

Žalovaný tedy uzavřel s tím, že i kdyby svědek skutečně měl poslední roky před rokem 2000 příjmy 50-60 tisíc Kč měsíčně, jak tvrdí, nemohl našetřit 3 mil. Kč.

To samé plyne soudu i ze spisu, neboť ze sdělení České správy sociálního zabezpečení ze dne 19.7.2013 je zřejmé, že vyměřovací základ svědka byl v roce 1991 cca 93 tisíc Kč, v roce 1992 cca 110 tisíc Kč, v roce 1993 cca 236 tisíc Kč, v roce 1994 cca 203 tisíc Kč, v roce 1995 cca 325 tisíc Kč, v roce 1996 cca 319 tisíc Kč, v roce 97 cca 417 tisíc Kč, v roce 1998 cca 450 tisíc Kč a v roce 1999 cca 406 tisíc Kč (v souhrnu se tedy jedná o cca 2,5 mil. Kč „hrubého“). Byť lze připustit určité zhodnocení finančních prostředků během času i to, že žalobcův otec mohl žít skutečně skromně, nelze pominout, že i velice spořiví lidé nějaké výdaje mají. Soud je přitom dalek představy, že by celé náklady domácnosti hradila ze své mzdy matka žalobce. Jak ostatně plyne ze sdělení České správy sociálního zabezpečení, mzda matky žalobce by pro to byla stěží dostačující.

Shromážděnými důkazy tedy žalovaný v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem, neboť na jejich základě vznikly důvodné pochybnosti o tom, že žalobcův otec mohl v rozhodné době disponovat finančními prostředky v takové výši, jak uvedl žalobce. Tyto své závěry žalovaný žalobci oznámil. V listině nazvané „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 29.4.2015, č.j. 2867/15/5200-10422-707678, žalovaný své pochybnosti dostatečně konkretizoval a žalobce dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval k prokázání tvrzených skutečností o daňovém charakteru poskytnutých finančních prostředků. V souladu s teorií děleného důkazního břemena tímto přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu zpět na žalobce. Ten v posuzované věci důkazní břemeno neunesl, neboť ve svém vyjádření ze dne 12.5.2015 nenavrl další důkazy, které by zjištění žalovaného upřesnily, korigovaly či vyvrátily; pouze namítl nezákonnost rozšíření důkazního břemena ze strany žalovaného.

Pokud jde o námitku žalobce týkající se nezákonného rozšíření důkazního břemena v jeho neprospěch, tak zdejší soud má za to, že správce daně byl oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání zdanění soukromých prostředků vložených do podnikání, neboť za takové situace daňový subjekt prostřednictvím těchto vkladů propojil soukromou a podnikatelskou sféru. Současně je však nutné trvat na důvodnosti a opodstatněnosti takového postupu správce daně (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, sp. zn. 8 Afs 26/2011 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7.3.2007, sp. zn. 8 Afs 33/2005). V posuzované věci žalobce v rámci daňového řízení tvrdil, že prostředky vložené do jeho podnikání pocházejí ze zdaněných příjmů jím navržených svědků. Na základě výše uvedeného dokazování však žalovaný dospěl k závěru, že jeden ze svědků (žalobcův otec) nemohl

v předmětném období disponovat deklarovanou finanční částkou. Tím žalovaný naplnil požadavek důvodnosti a opodstatněnosti výzvy k prokázání zdanění soukromých prostředků vložených do podnikání. S ohledem na výše uvedená východiska nelze přisvědčit žalobci, že by žalovaný pojímal důkazní břemeno žalobce extenzivně a v rozporu se zákonem jej rozšířil o povinnost prokazovat daňový charakter soukromých peněžních prostředků vložených do podnikání. Žalobce tak v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu měl povinnost jím tvrzené skutečnosti ohledně daňového charakteru peněžních prostředků vložených do podnikání prokázat, což neučinil. Zdejší soud tak považuje i tuto námitku za nedůvodnou.

V. Závěr

Soud tedy uzavírá, že závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, zda finanční částky vložené do jeho podnikání byly v příslušných zdaňovacích obdobích zdaněny nebo jsou od daně osvobozeny, je v souladu se zákonem. Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

P o u č e n í :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž

směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

V Brně dne 4. července 2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu