



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Hany Ptáčkové v právní věci žalobce ■■■, bytem ■■■, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, **v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41202/16/5200-10422-711473 a č. j. 41199/16/5200-10422-711473,**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41202/16/5200-10422-711473 a č. j. 41199/16/5200-10422-711473, se z r u š u j í pro vady řízení a věc s e v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 794 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Včas podanými žalobami, ke společnému projednání spojenými usnesením krajského soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 59 Af 31/2016 – 19, se žalobce domáhá zrušení:

1) rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41202/16/5200-10422-711473, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Turnově (dále jen „správce daně“), ze dne 17. 7. 2015, č. j. 998127/15/2609-50522-507664; uvedeným rozhodnutím o odvolání správce daně změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 24. 2. 2015, č. j. 300972/15/2609-50522-507664, tak, že žalobci doměřil daň ve výši 73 995 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 14 799 Kč;

2) rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41199/16/5200-10422-711473, kterým žalovaný změnil rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 24. 2. 2015, č. j. 301056/15/2609-50522-507664, tak, že žalobci doměřil daň ve výši 156 525 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 31 305 Kč.

Důvodem doměření daně bylo zdanění vkladů přijatých žalobcem na jeho bankovní účet vedený u [REDACTED].

V rámci daňové kontroly probíhající u manželky žalobce [REDACTED] správce daně zjistil, že žalobce měl v letech 2010 a 2011 příjmy z pronájmu domu, proto jej dne 4. 12. 2013 vyzval k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za tato zdaňovací období, což žalobce dne 25. 3. 2014 učinil.

Dne 14. 7. 2014 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období. Žalobce správci daně v jejím průběhu tvrdil, že neměl jiné příjmy než příjmy z pronájmu ve výši 22 000 Kč v roce 2010 a ve výši 341 750 Kč v roce 2011, jak uvedl ve svých daňových přiznáních. Popřel, že by měl jakékoli jiné příjmy, ať již z podnikání, ze závislé činnosti, kapitálové či ostatní příjmy, anebo příjmy ze zahraničí.

Z výpisů z bankovního účtu žalobce správce daně zjistil, že přijaté částky na účet převyšují příjmy uvedené v daňových přiznáních. Správce daně proto žalobce výzvou ze dne 16. 7. 2014 vyzval, aby prokázal, že přijaté částky pocházejí ze zdaněných příjmů nebo příjmů, které nejsou předmětem daně, či byly od daně osvobozeny. Žalobce na výzvu nereagoval, ani v průběhu dalších ústních jednání nepředložil žádné důkazní prostředky.

Ve zprávě o daňové kontrole správce daně shrnul, že žalobce neprokázal, že platby od Z. Š. ve výši 3 x 500 000 Kč, dále žalobcem vložené částky 20 000 Kč, 30 000 Kč, 170 000 Kč, 4 000 Kč a 16 000 Kč, stejně jako platby ve výši 10 000 EUR a 6 000 EUR uskutečněné v roce 2010 jsou příjmy, které nepodléhají dani z příjmů, tj. jedná se o příjmy osvobozené, nebo příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo byly zdaněny mimo území ČR. Správce daně rozvedl, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by účel plateb od [REDACTED] prokázaly, stejně jako neprokázal, že v případě plateb v EUR se jednalo o půjčky, které si dle svého tvrzení sám půjčil od společnosti [REDACTED] sídlící ve Španělsku. Shodně správce daně konstatoval ve vztahu k platbám připsaným na účet žalobce v roce 2011, konkrétně ve výši 24 000 Kč a 150 000 Kč, v hotovosti žalobcem vložených ve výši 4 000 Kč a 23 000 Kč a dále ve výši 1 400 EUR, 5 000 EUR, 35 000 EUR a 700 EUR. Podle správce daně si žalobce do základu daně nezahrnul ostatní příjmy v celkové výši 2 143 590 Kč za rok 2010 a ve výši 1 217 517 Kč za rok 2011.

Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 24. 2. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 300972/15/2609-50522-507664, kterým žalobci doměřil za zdaňovací období 2010 daň ve výši 298 995 Kč a vyčíslil penále 59 799 Kč; a dodatečný platební výměr č. j. 301056/15/2609-50522-507664, kterým mu doměřil za zdaňovací období roku 2011 daň ve výši 182 625 Kč a vyčíslil penále 36 525 Kč.

V rámci odvolacího řízení ve vztahu k roku 2010 došlo ke změně skutkových zjištění. Správce daně na základě svědeckých výpovědí I. K. a Z. Š. dovodil, že platby ve výši 3 x 500 000 Kč ve prospěch žalobce bankovního účtu uskutečněné v roce 2010 jsou půjčkou, která není předmětem daně. Ostatním odvolacím námitkám žalobce správce daně nevyhověl, rozhodnutím o odvolání ze dne 17. 7. 2015, č. j. 998127/15/2609-50522-507664, dodatečný platební výměr za rok 2010 změnil tak, že žalobci doměřil dan ve výši 73 995 Kč a uložil povinnost zaplatit penále ve výši 14 799 Kč.

V průběhu řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 17. 7. 2015 a proti dodatečnému platebnímu výměru za roku 2011 doplnil správce daně dne 14. 10. 2015 výslech svědkyně ■■■, manželky žalobce. Provedenou svědeckou výpověď ale neosvědčil jako důkaz prokazující tvrzení žalobce, že vklady byly provedeny z již zdaněných soukromých úspor.

Správce daně žalobce dále vyzval výzvou ze dne 3. 11. 2015 k předložení důkazních prostředků, které by prokazovaly, že vklady nebyly předmětem daně dle § 3 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebo byly od daně podle § 4 zákona o daních z příjmů osvobozeny, případně se jednalo o příjmy již zdaněné. Žalobce na výzvu reagoval vyjádřením ze dne 27. 11. 2015, uvedl, že převážným zdrojem finančních prostředků vkládaných na bankovní účet byl prodej nemovitosti. K vkladu 150 000 Kč ze dne 16. 2. 2011 uvedl, že se jednalo o půjčku od ■■■, a přiložil jeho čestné prohlášení.

Toto tvrzení správce daně ověřil svědeckou výpovědí ■■■. Na jejím základě dospěl následně žalovaný k závěru, že se jednalo o půjčku, která není předmětem daně. Současně správce daně místním šetřením u ■■■ zjistil, že vklad 24 000 Kč ze dne 14. 2. 2011 je nájemným, které žalobce zahrnul do příjmů z pronájmu, a proto byla platba zahrnuta mezi ostatní příjem neoprávněně.

S ohledem na obsah čestného prohlášení ■■■, v němž upřesnila vklady hotovosti na účet žalobce po nahlédnutí do osobních poznámek, provedl správce daně znovu dne 16. 2. 2016 její svědeckou výpověď.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010 žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 9. 2016 zamítl žalobcevo odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 17. 7. 2015. S ohledem na doplnění skutkových zjištění ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011 žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 9. 2016 změnil dodatečný platební výměr ze dne 24. 2. 2015 tak, že žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 156 525 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 31 305 Kč, protože uznal, že vklad hotovosti ve výši 150 000 Kč byl půjčkou od ■■■ a platba ve výši 24 000 Kč byla nájemným za pronájem domu uhrazeným ■■■ a žalobce nájemné zahrnul do příjmů z pronájmu domu v daňovém přiznání.

V obou rozhodnutích se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal, že platby přijaté na jeho bankovní účet, ať již v hotovosti či převodem z účtu, a to i v EUR, byly příjmy dle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nebo byly od daně podle § 4 zákona o daních z příjmů osvobozeny, případně se jednalo o příjmy již zdaněné. Konstatoval, že správce daně vyjádřil své pochybnosti týkající se výše zdanitelných příjmů ve výzvě ze dne 16. 7. 2014, kterou bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce. Ten

v průběhu daňové kontroly neprokázal, že vklady na jeho bankovní účet pocházejí ze zdaněných příjmů, nebo že se jedná o příjmy, které nebyly předmětem daně, či byly od daně osvobozené. Pokud vklady pocházely ze zdrojů ze zahraničí, měl žalobce podle žalovaného prokázat výši a zdroj těchto příjmů, k čemuž byl opětovně vyzván i v rámci odvolacího řízení. Ve vyjádření ze dne 27. 11. 2015 však žalobce uvedl, že zdrojem finančních prostředků vkládaných na jeho bankovní účet v hotovosti byl prodej nemovitosti. K tomu předložil výpis z bankovního účtu vedeného u UniCredit Bank o výběru hotovosti ve výši 1 450 000 Kč dne 5. 8. 2008. Správce daně však zjistil, že se jednalo o prodej nemovitosti č. p. 834 v Trutnově na základě kupní smlouvy uzavřené dne 18. 9. 2008 mezi prodávajícími ■■■ s.r.o. a manžely ■■■ a manžely ■■■ jako kupujícími, když podle smlouvy kupní cena 2 900 000 Kč měla být žalobci a jeho manželce vyplacena v hotovosti v den podpisu smlouvy do advokátní úschovy. Podle žalovaného tedy nemohl žalobce dne 5. 8. 2008 vybrat v hotovosti část zaplacené kupní ceny ve výši 1 450 000 Kč za prodej nemovitosti, pokud byla podle smlouvy kupní cena zaplacená až dne 18. 9. 2008 do advokátní úschovy. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že finanční prostředky vložené na jeho účet jsou totožné s prostředky vybranými z účtu v roce 2008. Žalovaný poté vyhodnotil svědecké výpovědi manželky M. D., které byly provedeny dne 14. 10. 2015 a dne 16. 2. 2016 tak, že prvou svědeckou výpovědí svědkyně nepotvrdila vklady v EUR, ani jednoznačně nepotvrdila vklady v Kč, nijak nepotvrdila zdroje vložených finančních prostředků, když uvedla, že se jednalo o peníze, které měli doma z předešlých úspor, kdy měl žalobce příjmy z podnikání a ona ze závislé činnosti a částečně z podnikání. Protože čestným prohlášením, které bylo správci daně doručeno dne 4. 1. 2016, žalobkyně vklady potvrzovala, snažil se správce daně vzniklý rozpor ve výpovědi odstranit provedením nové svědecké výpovědi. Protože byla svědecká výpověď v rozporu s tvrzením žalobce, nebyla osvědčena. Svědkyně rovněž podle žalovaného nepředložila osobní poznámky, na které odkazovala v čestném prohlášení. K požadavku žalobce, aby v případě pochybností o zdanitelných příjmech, které mu plynuly z jeho činnosti ve Španělsku, správce daně dožádal španělskou daňovou správu, žalovaný uvedl, že při zahájení kontroly žalobce uvedl, že žádné příjmy ze zahraničí neměl. V průběhu řízení žalobce nepředložil žádný důkaz, který by osvědčil výši jeho příjmů, kterých dosáhl mimo území ČR. Podle žalovaného bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal. Žalovaný dále odmítnul, že by žalobce řádně plnil své daňové povinnosti. Připomenul, že přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 žalobce podal až po výzvě správce daně, kdy na předchozí sdělení v rámci ústního jednání vedeného s jeho manželkou, jehož byl přítomen, nereagoval.

II. Žaloba

Podstatou žalobních námitek je nesouhlas žalobce se zdaněním peněžních prostředků přijatých na jeho účet, přestože správce daně neprokázal, že se jednalo o vklady podléhající dani. Žalobce nesouhlasil se závěrem, že neprokázal své tvrzení, že předmětné vklady nebyly příjmy z podnikání ani jiné zdanitelné příjmy. Správce daně nepřipustně rozšiřoval důkazní břemeno žalobce až tak, že chtěl prokázat konkrétní zdroje úspor a nabytí majetku.

Správce daně chtěl po žalobci prokazovat negativní skutečnost, což je nepřípustné. Podle žalobce jej správce daně nemohl vyzývat, aby doložil, že předmětné vklady nebyly příjmem podléhajícím dani, ale sám byl povinen žalobci prokázat opak. Žalobce svůj názor opřel o § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ze kterého vyplývá, že daňový

subjekt není povinen prokazovat skutečnosti, které v daňovém tvrzení uvádět nemusí. Žalobce zmínil tzv. negativní teorii důkazní a s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, sp. zn. 2 Afs 172/2006, ze dne 19. 2. 2009, č. j. 7 Afs 79/2008 – 106, ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008 – 109, namítal, že nebyl povinen prokazovat skutečnosti, které v daňovém tvrzení nemusí uvádět. Po žalobci proto nebylo možné požadovat, aby prokázal, že předmětné vklady na účet nebyly jeho zdanitelným příjmem, ať již z podnikání či ostatním příjmem.

Podle žalobce je nemyslitelné, aby správce daně uzavřel daňové řízení se závěrem, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, aniž by řádně provedl veškeré důkazní prostředky, jejichž potřeba vyplývá ze správního spisu. Pokud měl správce daně pochybnost o zdanitelných příjmech, které žalobci plynuly z jeho činnosti ve Španělsku, a žalobce správci daně výslovně navrhl, aby dožádal španělskou daňovou zprávu k zaslání potvrzení o tom, jak byly v příslušných letech plněny jeho daňové povinnosti, a správce daně návrhu nevyhověl a žalovaný jeho závěry převzal, nebylo možné daňové řízení uzavřít tak, že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

Žalobce dále nesouhlasil se způsobem hodnocení svědecké výpovědi jeho manželky ■■■. Ta uvedla, že vklady na bankovní účet provedla v době, kdy žalobce pobýval ve Španělsku a vklady byly provedeny ze soukromých úspor, tedy ze zdaněných prostředků. Tyto skutečnosti svědkyně následně potvrdila ve formě písemného čestného prohlášení a prostřednictvím další svědecké výpovědi, kdy uvedla, že na účet žalobce vložila finanční prostředky z jich společných rodinných úspor. Žalobce namítal porušení principů dokazování v daňovém řízení, kdy žalovaný odmítl akceptovat výpověď svědkyně, protože neprokázala skutečnosti, které byly obsahem její svědecké výpovědi. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 183/2005, ze kterého vyplývá, že pokud svědkyně ve svém čestném prohlášení i svědecké výpovědi potvrdila skutečnosti týkající se předmětných vkladů, správce daně je povinen tuto skutečnost považovat za prokázanou. V případě, že měli správce daně a žalovaný pochybnosti, bylo na nich, aby unesli důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících opak. Podle žalobce byl nepřijatelný postup, kdy žalovaný odmítl akceptovat výpověď svědkyně z důvodu, že neprokázala skutečnosti, které byly obsahem její svědecké výpovědi. Žalobce napadl závěry sdělení žalovaného v přípisu ze dne 21. 4. 2016, v němž bylo uvedeno, že svědkyně nepředložila žádné listiny, kterými by prokázala svoje tvrzení, a závěry žalovaného v napadených rozhodnutích, že svědkyně při opakované svědecké výpovědi setrvala na úrovni tvrzení. Správci daně žalobce také vytýkal, že v průběhu výsledku konaného dne 16. 2. 2016 vyvíjel na svědkyni nepřijatelný nátlak v tom směru, aby doložila skutečnosti, které byly předmětem její svědecké výpovědi. Správce daně tak deformoval podstatu výsledku svědka jako důkazního prostředku podle § 96 daňového řádu a žalovaný jeho argumentaci dále rozvinul.

Žalobce zopakoval, že dle svědecké výpovědi byly vklady provedeny ze soukromých rodinných úspor, tedy ze zdaněných prostředků, a je nepodstatné, zda se jednalo o úspory, které byly vytvořeny ze zdaněných příjmů žalobce z jeho podnikání, z pronájmu nemovitostí či z jiného titulu. Svědkyně kategoricky odmítla, že by měl žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích v ČR příjmy. Ohledně těchto podstatných skutečností k žádnému rozporu nedošlo. Podle žalobce není srozumitelné, proč by rodinné úspory měly vzniknout

právě z příjmů z roku 2010 a nikoliv z let předchozích. Pokud u správce daně a žalovaného přetrvávaly neshody ohledně svědecké výpovědi, pak měli unést vlastní důkazní břemeno a přinést důkazy prokazující opak, což neučinili.

Dále žalobce uvedl, že nerozumí pochybnosti žalovaného o tom, že žalobce doložil správci daně výběr hotovosti za prodej nemovité věci ze dne 5. 8. 2008, přičemž podle kupní smlouvy měla být cena zaplacená ve lhůtě do 18. 9. 2008 přes advokátní úschovu. Podle žalobce je podstatné, že doložil skutečný stav věci. Není zřejmé, proč by k platbě kupní ceny nemohlo dojít dříve, než jaký byl stanoven nejzazší termín pro její úhradu. Žalobce v tomto hodnocení spatřuje absurditu postupu orgánů finanční správy, které dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že prostředky vložené na účet v roce 2010 a 2011 pocházejí z prodeje nemovitosti v roce 2008. Nelze také akceptovat požadavek, aby žalobce prokázal, že k vkladu byly použity přesně tyto konkrétní prostředky a žádné jiné.

V žalobě, která směřovala proti napadenému rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011, žalobce rovněž namítal, že mu orgány finanční správy odmítly poskytnout součinnost, aby se mohl kvalifikovaně vyjádřit k vkladům ze dne 14. 2. 2011 ve výši 24 000 Kč a ze dne 16. 2. 2011 ve výši 150 000 Kč. Správce daně nezajistil v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu dostupné informace za účelem správného a úplného zjištění skutečností. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že pokud by mu správce daně sdělil bližší identifikaci vkladů, žalobce by byl schopen uvést další podrobnosti a účel vkladu vysvětlit a prokázat.

Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný s žalobními námitkami nesouhlasil, odkázal na předložený spisový materiál a odůvodnění napadených rozhodnutí. Zdůraznil, že je to daňový subjekt, na kterém leží důkazní břemeno, neboť ten je povinen podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. V případě, že správci daně vzniknou důvodné pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu a tyto kvalifikovaně vyjádří, dojde k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Žalovaný odkázal na str. 3 a 4 napadených rozhodnutí, správce daně i žalovaný vyjádřili své pochybnosti týkající se výše zdanitelných příjmů žalobce prostřednictvím výzev k prokázání skutečností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, který svá tvrzení s výjimkou vkladu ze dne 16. 2. 2011 ve výši 150 000 Kč a vkladu ze dne 14. 2. 2011 ve výši 24 000 neprokázal.

Námitkám, které se týkaly požadavku prokázat negativní skutečnost, se žalovaný bránil tím, že žalobce neměl prokazovat, že předmětné vklady nebyly příjmem z podnikání. Správce daně jej vyzval ke zdůvodnění a prokázání, že přijaté částky pocházejí ze zdanitelných příjmů nebo z příjmů, které nejsou předmětem daně, či byly od daně osvobozené, k prokázání, že předmětné vklady nepodléhají zdanění a neměly být součástí daně z příjmů fyzických osob, a že žalobce tyto vklady oprávněně neuvedl do daňových přiznání. Dále k prokázání účelu plateb přijatých na bankovní účet, k podání vysvětlení, z jakého důvodu žalobce předmětné příjmy nezahrnul do zdanitelných příjmů. Stejně tak

žalovaný po žalobci nežádal prokázání negativních skutečností, nýbrž ho vyzval k předložení důkazních prostředků, ze kterých lze ověřit, že předmětné vklady nebyly předmětem daně, nebo byly od daně osvobozeny, popřípadě se jednalo o příjmy již zdaněné. A pokud se jednalo o finanční prostředky pocházející ze zdrojů v zahraničí, konkrétně činnosti ve Španělsku, byl žalobce vyzván k prokázání toho, o jaké zdroje se jednalo, a že příjmy z těchto zdrojů podléhaly zdanění ve státě zdroje. Ze správního spisu také nevyplývá, že by došlo ze strany žalovaného či správce daně k požadavku prokázat negativní skutečnosti v průběhu ústních jednání.

K námitce neprovedení dožádání španělské daňové zprávy žalovaný uvedl, že bylo na žalobci, aby své tvrzení prokázal. Žalobce ale nepředložil žádný důkaz, který by osvědčil výši jeho příjmů plynoucích z činnosti ve Španělsku. Žalobce tedy žalovanému neposkytl žádné důkazní prostředky, které by bylo možné v rámci dožádání španělské daňové zprávy ověřit.

Žalovaný odmítnul žalobcovo tvrzení, že účelově přetvářel obsah svědecké výpovědi ■■■. Odkázal na napadená rozhodnutí, ze kterých vyplývá, že důvodem pro odepření osvědčit svědeckou výpověď jako důkazní prostředek nebylo to, že svědkyně nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky, nýbrž samotný rozpor svědecké výpovědi a tvrzení žalobce. Ten spočíval v tom, že svědkyně měla prokázat, že předmětné vklady byly provedeny ze soukromých úspor. Svědkyně ovšem uvedla, že žalobce měl příjmy z podnikání, což je v rozporu s daňovými přiznáními žalobce, ve kterých uvedl pouze příjmy z pronájmu. Žalovaný rovněž odmítnul, že by byl na svědkyni vyvíjen nepřiměřený nátlak, v tomto směru odkázal na protokol ze dne 16. 2. 2016.

Ve vztahu k námitce, která se týkala výběru části kupní ceny za prodej nemovitosti ve výši 1 450 000 Kč z bankovního účtu dne 5. 8. 2008 a použití pro předmětné vklady, žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí, kde se s námitkou vypořádal. Podotkl, že žalobce byl s rozporem a následně se skutečností, že předložení výpisu z bankovního účtu, který dokládá výběr hotovosti ve výši 1 450 000 Kč dne 5. 8. 2008, není důkazem, že vklady provedené v roce 2010 a 2011 jsou totožné s prostředky vybíranými z účtu v roce 2008, seznámen, nijak nereagoval.

Jako bezpředmětnou vyhodnotil žalovaný námitku ve vztahu vkladům ze dne 14. 2. 2011 a 16. 2. 2011. Žalovaný vycházel z toho, že žalobce v průběhu odvolacího řízení předložil čestné prohlášení K. M., který následně žalobci poskytnutí půjčky ve výši 150 000 Kč potvrdil ve svědecké výpovědi, což bylo zohledněno. Rovněž vklad ve výši 24 000 Kč byl zohledněn, neboť se jednalo o nájemné, které žalobce zahrnul do příjmů uvedených v daňovém přiznání. Proto žalovaný o tyto vklady snížil příjmy stanovené správcem daně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu,

v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s. Po provedeném přezkumu dospěl krajský soud k závěru, že žaloby jsou zčásti důvodné.

V projednávané věci je stěžejní otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně. Závěry orgánů finanční správy totiž stojí na tom, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, když neprokázal, že vklady jednotlivých správcem daně identifikovaných částek na jeho bankovní účet nebyly předmětem daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nebo byly od daně osvobozeny podle § 4 uvedeného zákona, popřípadě se jednalo o příjmy již zdaněné. Žalobce oproti tomu tvrdil, že to byl správce daně, který měl beze zbytku prokázat, že se jednalo o příjmy podléhající zdanění.

Dokazování v daňovém řízení je založeno na zásadě součinnosti správce daně s daňovým subjektem. V daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, na kterém leží důkazní břemeno, neboť ten je povinen ve vztahu k daňové kontrole podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, obecně podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat všechny skutečnosti, které tvrdí, resp. k jejichž tvrzení je povinen. Soud připomíná, že podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů je poplatník v daňovém přiznání povinen uvést veškeré příjmy, které jsou předmětem daně kromě příjmů, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny. Součinnost správce daně s daňovým subjektem se při dokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně projeví s ohledem na § 92 odst. 4, odst. 5 písm. c) tak, že správce daně sdělí daňovému subjektu své pochybnosti a umožní mu prokázat daňově relevantní skutečnosti předložením či navržením důkazů, které jeho pochybnosti vyvrátí.

Žalobci lze přisvědčit v tom, že v českém právním řádu není obecně zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání. Absenci této povinnosti nelze nahrazovat ani extenzivně pojatým dokazováním v daňovém řízení, které by ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu. Proto ostatně také Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, uvedl, že „*také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správcí 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 nepřípustným vybočením (excesem) správce daně, které 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 straně jedné 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 i článek 11 odst. 5 Listiny.*“.

Z těchto závěrů vychází řada rozsudků Nejvyššího správního soudu, které (při

respektování právě citovaných závěrů Ústavního soudu) řešily především otázku zdanění příjmů pocházejících z vkladů do podnikání (srov. např. rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 8 Afs 26/2011 – 68, ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 15/2012 – 30, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 – 40, ale rovněž zdanění příjmů fyzické osoby – nepodnikatele (rozsudek ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 – 66, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). V posledně uvedených rozsudcích dospěl Nejvyšší správní soud shodně k závěru, pokud správce daně požadoval po daňovém subjektu – fyzické osobě prokázání zdanění finančních prostředků, evidovaných na jejím osobním účtu, které několikanásobně převyšovaly příjmy deklarované v daňovém přiznání, není tato činnost správce daně *a priori* zjišťováním původu majetku, ale legitimní snahou ověřit, zda prostředky byly zdaněny, případně z jakého důvodu se tak nestalo. Přestože prokázání této skutečnosti může v mnoha případech souviset s prokázáním původu prostředků, zásadní informací, kterou je daňový subjekt v daňovém řízení povinen poskytnout, je pouze moment zdanění či osvobození od daňové povinnosti. V této souvislosti Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 – 66, výslovně konstatoval: „*Správce daně je přitom oprávněn v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti a byl oprávněn žádat, aby stěžovatel prokázal, že předmětné prostředky nejsou zdanitelným příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Stěžovatel mohl svou důkazní povinnost splnit např. tím, že by doložil, že uvedenou částkou disponoval již koncem roku 2000, příp. že se jednalo pouze o poskytnuté prostředky třetí osoby.*“ Z konstantní judikatury správních soudů tedy vyplývá, že správce daně je oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání charakteru příjmů, pokud mu vzniknou důvodné pochybnosti ohledně toho, zda se nejedná o zdanitelné příjmy, pochopitelně při zachování věcné a časové souvislosti.

V projednávaném případě byly správcem daně nesporně zjištěny vklady na žalobcův bankovní účet – konkrétně v roce 2010 hotovostní vklady 20 000 Kč, 30 000 Kč, 170 000 Kč, 3 x 500 000 Kč, 4 000 Kč, 16 000 Kč, bezhotovostní vklady 1 200 000 Kč, 17 870 Kč, 40 000 Kč 20 000 Kč, a příchozí europlatby 10 000 EUR, 6 000 EUR; v roce 2011 hotovostní vklady 4 000 Kč, 23 000 Kč, bezhotovostní vklady ve výši 24 000 Kč, 150 000 Kč, hotovostní vklady 1 400 EUR, 5 000 EUR, 35 000 EUR a 700 EUR. Tedy příjmy podstatně převyšující příjmy žalobce z pronájmu ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů, které do daňových přiznání za roky 2010 a 2011 jako svoje výlučné příjmy uvedl. Soud připomíná, že daňová přiznání žalobce podal až na výzvu správce daně poté, co správce daně v průběhu daňové kontroly u manželky žalobce zjistil, že takové příjmy žalobce měl.

Správce daně měl za takových okolností zcela oprávněné pochybnosti o správnosti výše příjmů, které žalobce v daňových přiznáních deklaroval, a měl právo a dokonce i povinnost ověřit, zda tyto prostředky byly řádně zdaněny, případně, zda jsou od daně osvobozeny. V tomto směru žalobce stíhalo důkazní břemeno a bylo na něm, aby správci daně původ těchto vkladů na svůj účet vysvětlil a prokázal, že se jedná o peněžní prostředky, které nepodléhají zdanění. Tuto, svou podstatou negativní skutečnost, mohl žalobce prokázat „*komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje*“ např. tím, že se jedná svou podstatou o příjmy, které nepodléhají zdanění, či příjmy od daně osvobozené, či příjmy, které již byly zdaněny, ať už českými orgány finanční správy

či ve Španělsku. Soud podotýká, že žalobce se svého důkazního břemene nemohl zbavit pouhým tvrzením, že se nejednalo o příjmy z podnikání, resp. tím, že je v daňovém přiznání neuvedl, jak v žalobě namítá.

V průběhu daňového řízení byl žalobce vyzýván k prokázání skutečností zcela v duchu právě prezentovaných závěrů. Správce daně jej výzvou ze dne 16. 7. 2014 vyzval ke zdůvodnění a prokázání, že identifikované přijaté částky pocházejí ze zdanitelných příjmů nebo z příjmů, které nejsou předmětem daně, či byly od daně osvobozené, k prokázání, že předmětné vklady nepodléhají zdanění a neměly být součástí daně z příjmů fyzických osob, a že žalobce tyto vklady oprávněně neuvedl do daňových přiznání a k prokázání účelu plateb přijatých na bankovní účet, k podání vysvětlení, z jakého důvodu žalobce předmětné příjmy nezahrnul do zdanitelných příjmů. Požadavek k unesení důkazního břemene se zásadně vztahoval k finančním částkám, které žalobce skutečně obdržel na svůj účet v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, a týkal se momentu zdanění či osvobození těchto příjmů. Věcná i časová souvislost byla zachována, nelze tedy dospět k závěru, že by se jednalo o nepřijatelné, časově neohraničené prokazování majetku. Soud podotýká, že výzva správce daně mohla být stěžejí formulována jinak, konkrétněji, pokud žalobce v rámci zahájení daňové kontroly pouze popřel, že by měl jiné příjmy než z pronájmu, a to ani ze zahraničních zdrojů (s výjimkou příjmu v hotovosti za cca 1 měsíc práce v restauraci ve Španělsku), nevysvětlil, z čeho je při výši přiznaných příjmů schopen pravidelně splácet hypotéku ve výši cca 15 000 Kč měsíčně, a účel přijatých plateb na svůj účet nebyl schopen správci daně vysvětlit. Ani v rámci odvolacích řízení (viz. výzva správce daně ze dne 3. 11. 2015) nebylo po žalobci požadováno prokázání negativních skutečností, které by nemohl prokázat, ale byl vyzván, aby předložil maximum důkazních prostředků, ze kterých by bylo možné ověřit, že předmětné vklady nebyly předmětem daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nebo byly od daně osvobozeny podle § 4 předmětného zákona, popřípadě se jednalo o příjmy již zdaněné; a pokud se jednalo o finanční prostředky pocházející ze zdrojů v zahraničí (konkrétně z jeho činnosti ve Španělsku), byl vyzván k prokázání toho, o jaké zdroje se jednalo, a že příjmy z těchto zdrojů podléhaly zdanění ve státě zdroje. Na tomto místě soud s ohledem na poznámku žalobce v žalobě, že se mj. bránil tím, že v inkriminované době provozoval podnikatelskou činnost ve Španělsku (odhlédnuto od skutečnosti, že při zahájení daňové kontroly žalobce naopak výslovně popíral, že by měl zdroje ze zahraničí), dodává, že dosažení příjmu z podnikání v zahraničí neznamená bez dalšího, že takový příjem nepodléhá zdanění na území České republiky (§ 2 odst. 3, odst. 4 zákona o daních z příjmů). Ani v průběhu ústních jednání nebyl ze strany správce daně či následně žalovaného vznesen požadavek k prokázání skutečností, které by žalobce nebyl povinen prokázat. Argumentace žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2Afs 172/2006 je dle názoru soudu nepřijatelná, neboť uvedený rozsudek řešil odlišnou problematiku. Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 7 Afs 79/2008 – 106, a ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008 – 109, se sice zabývaly důkazním břemenem daňového subjektu, ovšem ve vztahu k prokázání daňové uznatelnosti výdajů, a jejich závěry nelze podle názoru soudu na žalobcův případ beze zbytku aplikovat.

Z obsahu předloženého spisového materiálu soud ověřil, že své důkazní břemeno žalobce unesl ve vztahu k hotovostním vkladům ve výši 3 x 500 000 Kč ve zdaňovacím období 2010 (svědeckými výpověďmi Z. Š. a I. K. bylo prokázáno, že se jednalo o půjčku poskytnutou v tomto roce I. K.) a ve vztahu k vkladu

ve výši 150 000 Kč a bezhotovostní platbě ve výši 24 000 Kč ve zdaňovacím období 2011 (jak soud rozvede následně).

Ve vztahu k ostatním příjmům obdrženým na svůj bankovní účet žalobce žádné listinné důkazní prostředky správci daně nepředložil. K bezhotovostním vkladům 1 200 000 Kč, 40 000 Kč a 20 000 Kč uvedl, že šlo o převody mezi manžely z účtu manželky; k bezhotovostním platbám 10 000 EUR a 6 000 EUR v roce 2010 (správce daně zjistil, že šlo o bezhotovostní vklady žalobce z jeho převodového účtu) uvedl, že šlo o půjčky od společnosti ■■■ sídlící na ■■■, v níž je jednatelem, což ale žádnými důkazy nepodpořil. K ostatním částkám, které na svůj účet obdržel, žalobce žádné podrobnosti nesdělil, pouze uváděl, že si je dal na účet a nepodléhají zdanění. V odvolání pak žalobce modifikoval své počáteční tvrzení, že neměl žádné příjmy ze zdrojů v zahraničí a pouze cestoval, když se dodanění příjmů bránil tím, že se nejedná o příjmy z podnikání na území České republiky, neboť podniká ve Španělsku, a že vklady na jeho účet ze strany manželky byly právě k jeho činnosti ve Španělsku a pocházely ze soukromých rodinných úspor. Tvrzení, že vklady na účet, ať je učinila jeho manželka nebo přímo žalobce, pocházejí ze soukromých (rodinných) úspor žalobce zopakoval i ve svém vyjádření ze dne 27. 11. 2015. Upřesnil, že se převážně jedná o úspory z prodeje nemovitosti v roce 2008, kdy část kupní ceny 1 450 000 Kč vybral v hotovosti dne 5. 8. 2008, což dokládal výpisem z účtu vedeného u UniCredit Bank. V tomto vyjádření žalobce naopak netrval na tom, že platby 10 000 EUR a 6 000 EUR jsou půjčkou od španělské společnosti, ale tvrdil, že jde o platby z jeho španělského účtu a šlo o zdaněné prostředky.

V řízení před správcem daně ani následně v řízení odvolacím žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by osvědčil, že převody peněžních prostředků na jeho účet ve výši 10 000 EUR a 6 000 EUR pocházejí skutečně ze zdrojů v zahraničí, konkrétně z tvrzené podnikatelské činnosti ve Španělsku, a především které by prokázaly okamžik jejich zdanění. Nebyl to správce daně a žalovaný, kteří by v tomto směru měli vyhledávat důkazní prostředky v žalobcův prospěch, jak se žalobce snaží dovodit. Soud souhlasí se žalovaným, že ačkoli žalobce v odvolání navrhoval provést dožádání u španělské daňové správy, byl by takový postup nehospodárný, neboť žalobce ve vztahu ke svému zahraničnímu podnikání a příjmům z něho plynoucím nesdělil žádné podrobnosti a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by bylo možné takovým postupem prověřit. Pokud žalobce skutečně ve Španělsku v letech 2010 a 2011 podnikal, jak on i jeho manželka ve svědecké výpovědi dne 15. 10. 2015 tvrdili, musel mít k dispozici důkazy, jimiž by doložil a prokázal, že dosahované příjmy podléhaly zdanění nikoli na území České republiky, ale v zahraničí a že tam byly také zdaněny předtím, než je žalobce převedl na svůj účet v kontrolovaném zdaňovacím období.

Soud rovněž neshledal důvodnými žalobní námitky vůči hodnocení předloženého výpisu z bankovního účtu vedeného u UniCredit Bank ze srpna 2008, kterým žalobce dokládal, že rodinné úspory převážně pocházely z části kupní ceny za prodej nemovitosti, kterou ve výši 1 450 000 Kč vybral v hotovosti dne 5. 8. 2008. Věrohodnost žalobcova tvrzení vyvrátil správce daně, který zjistil, že žalobce s manželkou prodali na základě kupní smlouvy uzavřené dne 18. 9. 2008 s manžely Eppertovými jako kupujícími budovu č. p. 834 s pozemky v Turnově (*pozn. soudu* žalovaný nesprávně v napadených rozhodnutích uvedl, že se jednalo o nemovitost v ■■■ a že podle této kupní smlouvy byla kupní cena 2 900 000

Kč zaplacená kupujícími v hotovosti do advokátní úschovy v den podpisu smlouvy, tj. dne 18. 9. 2008. Toto zjištění vyvrací žalobcovo tvrzení, že dne 5. 8. 2008 vybral v hotovosti z účtu právě část kupní ceny z tohoto prodeje nemovitosti. Žalovaný zcela logicky uvedl, že část kupní ceny nemohla být žalobcem vybrána z účtu již dne 5. 8. 2008, pokud byla kupujícími uhrazena teprve dne 18. 9. 2008 do advokátní úschovy. Uvádí-li žalobce v žalobě, že není srozumitelné, proč by k platbě kupní ceny ve skutečnosti nemohlo dojít dřív, než jak byl sjednán nejzazší termín pro její úhradu, odporuje toto tvrzení obsahu bodu *Za sedmé* kupní smlouvy, podle kterého „*Kupující se zavazují současně zaplatit Druhým prodávajícím v den podpisu Smlouvy v hotovosti do advokátní úschovy na účet č. ... částku Kč 2,900.000,- Kč, když takto budou Druzí prodávající a Kupující vypořádáni.*“, což obě smluvní strany stvrdily svými podpisy. Z uvedeného je zřejmé, že v kupní smlouvě nebyl sjednán nejzazší termín pro zaplacení kupní ceny, ale dle citovaného bodu kupní smlouvy byla kupní cena uhrazena kupujícími do advokátní úschovy v den podpisu smlouvy 18. 9. 2008, teprve poté mohla být vyplacena k rukám žalobce a jeho manželky a následně vybrána z žalobcova účtu. S hodnocením předloženého výpisu z účtu byl žalobce seznámen, žádné další důkazní prostředky na podporu svého tvrzení nepředložil. Rovněž soud zastává názor, že z ničeho neplyne, že by peněžní prostředky žalobcem vybrané z účtu dne 5. 8. 2008 byly těmi, které byly na jeho účet postupně vkládány v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, že by jimi žalobce disponoval po celou dobu (měl je v hotovosti doma, nebo uložené na jiném účtu, nebo účtu manželky, v úschově apod.), resp. minimálně v uváděné výši ke konci předcházejícího roku 2009, aby bylo možné vyloučit, že nešlo o příjmy žalobce v roce 2010 a 2011.

Závěr o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že částky přijaté na jeho účet nepodléhají zdanění, protože jde o zdaněné rodinné úspory, žalovaný opřel rovněž o hodnocení svědecké výpovědi manželky žalobce M. D. Soud žalobci přisvědčil, že hodnocení provedených výpovědí této svědkyně bylo ze strany žalovaného nedostatečné, v rozporu s principy dokazování.

Svědecká výpověď je ve smyslu § 93 odst. 1, § 96 daňového řádu jedním z tradičních důkazních prostředků, který spočívá v tom, že fyzická osoba odlišná od daňového subjektu vypovídá o skutečnostech, které jsou důležité pro daňové řízení a které vnímala svými smysly. Tento důkazní prostředek stejně jako ostatní důkazy podléhá hodnocení správce daně v duchu zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, když takové hodnocení, založené na vnitřním přesvědčení správce daně, musí vyplynout z racionální myšlenkového procesu a musí odpovídat požadavkům formální logiky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, publ. ve Sb. NSS 1702/2008). Soud souhlasí se závěry žalobcem citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2006, č. j. 31 Ca 183/2005 – 22, že svědecká výpověď je důkazním prostředkem sama o sobě, svědek nemá žádnou povinnost prokazovat skutečnosti, o nichž vypovídal, nějakým dalším důkazním prostředkem. Věrohodnost svědka musí správce daně hodnotit s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu – zjištěný vztah svědka k daňovému subjektu, případně předmětu daňového řízení, jeho schopnosti vnímat, zapamatovat si a následně reprodukovat skutečnosti, o kterých vypovídá. Věrohodnost svědka a důkazní váha svědecké výpovědi nemůže být ze strany správce daně podmíněna požadavkem vůči svědkovi, aby svá tvrzení podpořil dalšími důkazními prostředky.

V souzeném případě se žalovaný brání tomu, že by svědecká výpověď žalobcovy manželky byla jako důkazní prostředek odepřena proto, že svědkyně správci daně nepředložila důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, ale z důvodu rozporu mezi její svědeckou výpovědí a tvrzeními žalobce. Toto však není zcela pravda, neboť hodnocení svědecké výpovědi ze dne 15. 10. 2015 a 16. 2. 2016 žalovaným si v napadených rozhodnutích a rovněž v písemnosti ze dne 21. 4. 2016, č. j. 31209/16/5200-10422-711473, kterou byl žalobce seznámen s výsledky doplnění odvolacích řízení, do jisté míry odporují. Žalovaný sice k uplatněným výhradám žalobce konstatoval, že důvodem pro neakceptování tohoto důkazu byl rozpor svědecké výpovědi s žalobcovými tvrzeními ohledně jeho podnikání, ovšem z předchozích pasáží rozhodnutí žalovaného i z obsahu seznámení žalobce s hodnocením provedené svědecké výpovědi vyplývá, že již v rámci hodnocení svědecké výpovědi ze dne 14. 10. 2015 žalovaný přihlížel k tomu, že svědkyně neoznačila konkrétní zdroje jednotlivých uskutečněných vkladů a nepředložila, ani nenavrhla žádné důkazní prostředky, které by její tvrzení prokázaly. Nešlo tedy pouze o to, že by svědkyně na výzvu správce daně nepředložila své osobní poznámky, které zmiňovala v čestném prohlášení a druhé svědecké výpovědi ze dne 16. 2. 2016.

Dále soud konstatuje, že dovozený rozdíl mezi obsahem svědecké výpovědi a žalobcovým tvrzením ohledně podnikání v letech 2010 a 2011 neodpovídá vlastnímu obsahu svědecké výpovědi ze dne 14. 10. 2015. Podle žalovaného svědkyně uvedla, že žalobce měl příjmy z podnikání, což je v rozporu s jeho tvrzením a skutečnostmi žalobcem uvedenými v jeho daňových přiznáních. Žalovaný zcela přehlédl, že svědkyně ve shodě s tím, co tvrdil žalobce, uvedla, že žalobce neměl v roce 2010 a 2011 příjmy v České republice, přičemž v návaznosti na to uvedla, že v té době měl příjmy z podnikání z půjčovny v zahraničí. Z uvedeného tedy nelze dovodit, že by svědkyně v rozporu s žalobcovým tvrzením vypověděla, že by měl žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích příjmy z podnikání v České republice. Toto nelze jednoznačně dovodit ani z její odpovědi na dotazy správce daně ohledně zdrojů, ze kterých měly vklady jí provedené na žalobcův účet pocházet. Pokud svědkyně uvedla, že zdrojem úspor byly, kromě příjmů z její závislé činnosti a částečně příjmů z podnikání (což bylo žalovaným ponecháno při hodnocení provedeného výsledku zcela stranou), příjmy z podnikání manžela, je třeba přihlídnout jednak k tomu, že se svědkyně vyjadřovala o předešlých úsporách (tedy nikoli nutně z kontrolovaných období) a jednak k tomu, že toto uvedla v kontextu tvrzení, že žalobce podnikal v zahraničí, což žalobce již v průběhu odvolacího řízení připustil.

Svědecká výpověď manželky přitom byla hlavním důkazem, který k prokázání zdroje vkladů na svůj bankovní účet a jejich zdanění žalobce navrhnul na podporu svých tvrzení. Žalovaný provedené výsledky svědkyně nesprávně zhodnotil, jak soud popsal shora, a svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz na základě dovozeného rozporu s žalobcovými tvrzeními, který z důkazu ovšem jednoznačně neplyne. Závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně okamžiku zdanění peněžních prostředků vložených jím nebo jeho manželkou na bankovní účet byl učiněn na základě vadného postupu při hodnocení dokazování, a proto předčasně. V tomto směru soud žalobní námitky posoudil jako opodstatněné.

Podle obsahu protokolu o výsledku manželky žalobce ze dne 16. 2. 2016 nemá soud za to, že by byl na svědkyni vyvíjen nepřiměřený nátlak. Svědkyně ani právní zástupce

žalobce, který byl výsledku přítomen, žádné výhrady a připomínky proti způsobu jednání správce daně ani protokolaci nevznikli. K požadavku správce daně vůči svědkyni, aby prokazovala svá tvrzení, se soud již vyslovil. Soud dodává, že svědecká výpověď (obzvláště za situace, kdy je svědkem měněna a doplňována v podstatě z iniciativy daňového subjektu), nemusí být vždy osvědčena jako důkaz věrohodný, takový závěr však musí správce daně, resp. odvolací orgán řádně zdůvodnit, při respektování shora rozvedených zásad hodnocení důkazních prostředků.

Žalobní bod týkající se pouze rozhodnutí žalovaného za zdaňovací období 2011 ve vztahu k vkladům ze dne 14. 2. 2011 ve výši 24 000 Kč a ze dne 16. 2. 2011 ve výši 150 000 Kč neshledal soud důvodným.

Jak bylo popsáno shora, žalobce na výzvu správce daně ze dne 3. 11. 2015 (vydanou v rámci odvolacího řízení) reagoval vyjádřením ze dne 27. 11. 2015, v němž mj. k vkladu 150 000 Kč ze dne 16. 2. 2011 uvedl, že se jednalo o půjčku od ■■■, a přiložil jeho čestné prohlášení. Žalobcovo tvrzení následně prokázala svědecká výpověď ■■■. Na jejím základě dospěl žalovaný k závěru, že se jednalo o půjčku, která není předmětem daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. K vkladu ve výši 24 000 Kč ze dne 14. 2. 2011 správce daně místním šetřením u ■■■ zjistil, že jde o uhrazené nájemné, které žalobce zahrnul do daňového přiznání jako příjem z pronájmu ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů, proto dospěl žalovaný k závěru, že tato platba byla správcem daně zahrnuta mezi ostatní příjem neoprávněně. Se závěry žalovaného byl žalobce seznámen písemností ze dne 21. 4. 2016, č. j. 17785/16/5200-10422-711473. Uvedeným závěrům odpovídá napadené rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil dodatečný platební výměr za rok 2011 právě s ohledem na skutečnosti zjištěné v odvolacím řízení, když základ daně snížil o 174 000 Kč, tedy o vklady 24 000 Kč a 150 000 Kč. Napadené rozhodnutí žalovaného není v tomto směru vadné, žalobci nebylo upřeno, aby se k předmětným vkladům vyjádřil a předložil k nim důkazy.

V. Závěr a náklady řízení

Vzhledem k tomu, že soud shledal postup žalovaného při hodnocení svědeckých výpovědí manželky žalobce v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řízení, přičemž toto pochybení mohlo mít vliv na zákonnost obou napadených rozhodnutí, soud obě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. Jeho povinnosti bude znovu přistoupit k hodnocení svědeckých výpovědí manželky žalobce, přičemž se vyvaruje shora uvedených pochybení. Teprve poté, co řádně vyhodnotí věrohodnost svědkyně a důkazní hodnotu jejich svědeckých výpovědí ve vztahu k žalobcovu tvrzení, že zdrojem příjmů byly již zdaněné rodinné úspory, a to jak samostatně, tak ve spojení s tím, co v daňovém řízení vyšlo najevo, bude moci učinit závěr, zda žalobce prokázal, zda všechny příjmy obdržené na jeho účet v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byly už zdaněny, resp. jsou osvobozené, či nejsou vůbec předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V souzeném případě byl se svými žalobami úspěšný žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích ve 2 spojených věcech po 3 000 Kč, tj. 2 x 3 000 Kč, tedy 6 000 Kč. Dále jsou náklady řízení tvořeny odměnou advokáta podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny a náhrady advokáta zvyšuje o daň z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Odměna advokáta za 2 úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žalob dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] učiněné u spojených věcí byla stanovena za užití § 12 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění po 1. 7. 2014, podle kterého *[p]ři spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí.* Tarifní hodnota tak v těchto spojených věcech činí v souladu s § 9 odst. 4 písm. d) za užití § 12 odst. 3 advokátního tarifu, tj. 2 x 50 000 Kč, tedy 100 000 Kč; odměna za 1 úkon právní služby pak podle § 7 bod 6. advokátního tarifu 5 100 Kč. Odměna advokáta za 2 úkony právní služby ve spojených věcech činí 10 200 (2 x 5 100 Kč). Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát nárok na paušální náhradu hotových výdajů 300 Kč za jeden úkon právní služby. V každé z 2 spojených věcí učinil advokát před spojením věcí dva úkony právní služby, náhrada hotových výdajů dosáhla výše 1 200 Kč (2 x 600 Kč). Náklady řízení jsou dále tvořeny částkou 2 394 Kč odpovídající 21 % sazbě daně z přidané hodnoty z odměny a příslušných náhrad v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. Náklady řízení o spojených věcech tedy celkem činí 19 794 Kč. Soud uložil žalovanému, aby náhradu nákladů řízení v celkové výši Kč uhradil k rukám žalobce (právní zástupce zastoupení vypověděl před rozhodnutím soudu ve věci) v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty

k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Liberci dne 29. května 2017.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu