



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobkyně E.V., zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov**, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno**, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23.4.2014, čj. 10917/14-5000-14102-707678 a čj. 10918/14-5000-14102-707678,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23.04.2014 č.j. 10918/14-5000-14102-707678 a č.j. 10917/14-5000-14102-707678 se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 21.837 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou vedenou u krajského soudu pod sp.zn. 57Af 25/2014 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.4.2014, čj. 10918/14-5000-14102-707678 (*dále jen „napadené rozhodnutí pro rok 2008“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (*dále jen „správce daně“*) dodatečný platební výměr ze dne 23.1.2013, čj. 55928/13/2401-24801-400747 (*dále jen „dodatečný platební výměr pro rok 2008“*), jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů

fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 91.050 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 18.210 Kč. Žalobkyně navrhovala zrušení i dodatečného platebního výměru pro rok 2008 a přiznání jí práva na náhradu nákladů řízení.

2. Žalobou vedenou u krajského soudu pod sp.zn. 57Af 26/2014 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.4.2014, čj. 10917/14-5000-14102-707678 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (*dále jen „správce daně“*) ze dne 23.1.2013, čj. 56056/13/2401-24801-400747 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 244.860 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 48.972 Kč. Žalobkyně navrhovala zrušení i dodatečného platebního výměru pro rok 2009 a přiznání jí práva na náhradu nákladů řízení.

3. Usnesením ze dne 17.7.2014, čj. 57 Af 26/2014-10 byla žaloba vedená u krajského soudu pod sp.zn. 57 Af 26/2014 připojena k žalobě vedené pod sp.zn. 57 Af 25/2014. Obě žaloby byly proto vedeny a rozhodnuto o nich pod sp.zn. 57 Af 25/2014.

II. Důvody žaloby

4. V obou žalobách shodně žalobkyně namítala, že jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná, odporují zákonem uložené pravomoci k postupu správce daně ve věci daňového řízení a zásahu do práv žalobkyně.

5. Výzva k prokázání, zda zůstatek na soukromém účtu je nezdanitelnou položkou podle ustanovení daně z příjmů, je nezákonná. Prostředky uložené na účtu pocházejí z úspor v předchozích letech a vyzývají k doložení důkazů, že nepodléhají dani z příjmů je nezákonné. Žalovaný takto konstatuje, že formou součinnosti s poskytovateli platebních služeb bylo zjištěno, že žalobkyně evidovala finanční prostředky a bez dalšího dovozuje: „Jednalo se o příjmy z prodeje zboží“. Tento výrok však není ničím doložen a konstrukce, že všechny evidované prostředky budou podrobeny zdanění, je nezákonná.

6. Žalovaný uvádí: „Dle správce daně se jedná o pouhé tvrzení daňového subjektu, které není bez podložení konkrétními důkazy způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně a nijak neprokazuje skutečnost, kdo zboží nakoupil a uhradil.“ Žalovaný konstatuje, že předložené doklady o výdajích nelze uznat jako výdaje prokazatelně vynaložené, ačkoliv toto nijak neodůvodnil a v předmětných výzvách ani nesdělil, v čem by dokladovost žalobkyně byla nedostatečná, rozporuplná se skutečností nebo v čem je nepravdivá. Dle žalobkyně je v okamžiku předložení dokladů a shodných tvrzení zřejmé, že pokud prodávala, pak musela prodávat nakoupené a nikoliv vymyšlené zboží, následně přešlo důkazní břemeno na žalovaného. Neodůvodněné výzvy, které žalovaný vydal, jsou nezákonné, jestliže neuvádějí opodstatněné rozpory, nedostatky, nepřesnosti nebo neúplnosti konkrétních důkazních prostředků a ve své podstatě jsou nesplnitelné.

7. Žalovaný dále uvádí bez bližšího zdůvodnění, že doložena potvrzení o nákupech, platbách, nejsou podložena ničím dalším a nijak nevyvracejí pochybnosti žalovaného. Jestliže pochybnosti žalovaný nevyjádřil s řádnou konkrétností, neuvedl, v čem jsou doklady

rozporné, pak nevyvrátil tvrzení žalobkyně a nedostál zákonné povinnosti na důkazní břemeno.

8. Žalovaný nevyvrátil důkazní tvrzení žalobkyně ani v případě, kdy dovozuje, že pojem mikina, tričko atd. je v rozporu s listinou uvádějící nákup „karton oblečení“ atd. Odůvodnění neuznání nabývacích dokladů na základě takového tvrzení je nezákonné.

9. Tvrzení, že pokud na dokladu není uvedena konkrétní osoba, pak je tento doklad nezpůsobilý jako důkazní prostředek dokládající výdaje žalovaného, je nezákonným postupem. V mnoha případech dochází k nákupům předmětů, aniž by se prodávající měl vůbec právo vyptávat na osobní údaje kupujícího a zákon nijak nestanoví povinnost, aby kupující takové údaje sdělil a prodávající je na doklady vyplňoval. Stanovení povinností nad rámec zákona ze strany žalovaného neznamena, že by žalobkyně nedostála svému důkaznímu břemenu.

10. Je zcela nemožné podrobit dani všechny příjmy z prodeje movitých věcí bez jakéhokoli bližšího zkoumání, zda šlo o věci použité nebo nové, kde by možná mohlo jít o obchodní činnost. Žalobkyně prodávala také věci nabyté dlouho před okamžikem prodeje a mělo by na takový prodej být nahlíženo jako na osvobozený prodej movitých věcí dle ustanovení § 4 zákona o dani z příjmů. Movité věci (s výjimkami stanovenými v zákoně) lze prodat bez ohledu na výši příjmů a přesto nepoléhají dani. Takto lze jistě rozprodat celé vybavení domácnosti, ošacení apod. přestože příjmy z takového rozprodeje mohou dosáhnout i několika milionů korun. Pokud by šlo o věci použité, pak zcela jistě spadají do kategorie osvobozených příjmů, avšak ani jednou neoblečená věc, je-li prodávána mimo provozování obchodní činnosti, nepodléhá zdanění na základě zákona o dani z příjmů § 4.

11. Pokud žalovaný vyzval žalobkyni k podání přiznání na příjmy, pak nejde trpně vycházet pouze z uváděných příjmů žalobkyně v přiznání. Zajisté lze dovodit, že neznalost zákona neomlouvá, ale pokud žalovaný na výzvu státního orgánu zahrne do poměrně komplikovaného formuláře všechny příjmy, neznamena to automaticky, že uvedl příjmy správně. Žalovaný je při stanovení správné daně povinen přihlédnout i k tomu, že došlo k přiznání příjmů, které jsou od daně osvobozeny a tyto z částky ze zdanění vyjmout. Musí tedy přezkoumat všechny okolnosti, které mají vliv na správné stanovení daně, ne jen výdajové a ty dokonce nezákonným způsobem vyloučit a ponechat ke zdanění toliko příjmy. Pokud nezkoumal blíže, jaké příjmy byly podrobeny dani a nepřihlédl tak k možnosti, že daň není určena ze správných příjmů, pak přetočil zákon.

12. Každá jednotlivá výzva vydaná žalovaným požaduje po žalobkyni opětovně prokazovat skutečnosti uvedené v již předložených listinných důkazních prostředcích, aniž by přitom sdělovala, v čem žalovaný spatřuje pochybnost a z čeho tyto pochybnosti pramení. Jaké rozpory se skutečností či fakty vedou k těmto pochybnostem nebo na jakém prověřitelném základě lze k takovým pochybnostem dospět. Pouhé konstatování, že žalovaný dospěl k pochybnostem a je na žalobkyni aby tyto vyvrátil, aniž by byly uvedeny důvody či důkazy je logickým rozporem, který žádnou odpověď nelze odstranit. Celý tento postup je nezákonný, protože takovým výzvám nelze vyhovět.

13. V závěrech je pak rozhodování žalovaného nepřezkoumatelné, protože nejsou uvedena fakta, která by vedla ke zpochybnění nebo vyvrácení důkazních prostředků předložených žalobkyni.

14. Rezignací na definování nákladů k předmětným příjmům a neuznáním ani nejnutnějších nabývacích nákladů (přestože se žalobkyně snažila doložit, ale žalovaným nebyly nijak zohledněny) se dochází k absurdní situaci. Žalovaný maximalizuje zcela nepřiměřeně daňový základ, který je zcela nereálný a pouze omezeným výkladem ustanovení § 10 zneužívá zákon ke stanovení daně pouze z příjmů a nikoliv ze zisku, což by mělo být v rozporu se zásadou stanovenou zákonem, daň musí být stanovena správně. Jistě nelze říci, že pokud žalobkyně dosáhla příjmy z prodeje movitých věcí, které za účelem prodeje nakupovala, tak nákupy byly v hodnotě nula. Obecně zákon pro takovou činnost stanoví paušální výdaje ve výši 60%, a tedy zákon sám předpokládá nenulové náklady.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Po spojení věcí se k žalobám vyjádřil žalovaný. S odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí a obsah správního spisu navrhol zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobkyně směřuje svoji argumentaci výhradně vůči postupu správce daně, který rozhodoval v prvním stupni. V odvolacím řízení byly vznášeny námitky zcela odlišné od žalobních bodů, přičemž již v odvolacím řízení mohly být vypořádány.

16. K námitkám vůči výzvě k prokázání skutečností (společná pro obě zdaňovací období) žalovaný uvedl, že u žalobkyně bylo zjištěno, že prodej věcí přes internetový portál Aukro.cz provozuje již několik let, z čehož jí plynou nezanedbatelné příjmy, avšak tyto příjmy nezdanila. Tato zjištění byla s žalobkyní projednána v rámci ústního jednání u správce daně (protokol ze dne 6.1.2011) a s žalobkyní bylo dohodnuto, že své příjmy z let 2008 a 2009 dodaní a zároveň podá řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob i za rok 2010 (kdy rovněž dosáhla příjmů z prodeje přes portál Aukro.cz). Žalobkyně na základě tohoto jednání daňová přiznání podala, avšak údaje v nich vykázané neodpovídaly zjištěním správce daně o přijatých částkách apod. Správce daně tak zcela oprávněně získal pochybnosti o správnosti tvrzených daňových povinností v rozsahu, pro který bylo nezbytné zahájit daňovou kontrolu, v rámci které byla žalobkyně zákonně a legitimně vyzývána k součinnosti, zejména k doložení svých tvrzení, apod. Žalobkyně má patrně na mysli výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 5. 4. 2012. Touto výzvou byla žalobkyně v rámci daňové kontroly zcela srozumitelně a konkrétně vyzvána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně - tedy k prokázání, že rozdílové částky mezi přijatými částkami a vykázanými příjmy nepodléhají zdanění, a také k doložení oprávněnosti uplatněných výdajů. V obsáhlém odůvodnění této výzvy jsou pak objasněny veškeré okolnosti a skutečnosti, které správce daně k vydání výzvy vedly. Není tedy patrný jediný důvod, pro který by mohla být tato výzva označována jako nezákonná. Jestliže se žalobkyně domnívá, že onu nezákonnost zakládá požadavek správce daně k doložení jejích příjmů, žalovaný s takovým názorem nesouhlasil. Žalobkyně opakovaně uskutečňovala prodeje movitých věcí, přičemž příjem z těchto prodejů podléhal zdanění dle § 10 ZDP. Bylo tak plně na jejím rozhodnutí určení bankovního účtu, na kterém budou platby za prodané věci přijímány. Pokud žalobkyně ke své činnosti používá bankovní účty, na které jsou připisovány i její soukromé prostředky či příjmy rodinných

příslušníků, nemůže správce daně toto automaticky předpokládat, či bez jakýchkoliv podkladů určovat, o jaké prostředky se pravděpodobně jedná. Žalobkyně pak musí počítat s tím, že bude muset původ finančních prostředků objasnit v situaci, kdy ke zdanění vykáže pouze část přijatých plateb. Žalovaný považoval postup správce daně za zcela správný a zákonný a nepovažoval uvedenou výzvu za nepřiměřený zásah do práv žalobkyně. Žalobkyně v žalobě zkresleně a nepravdivě uvádí, že žalovaný bez jakéhokoliv podkladu zkonstatoval, že přijaté částky na bankovních účtech představovaly příjmy z prodeje zboží. Jedná se o závěr z daňové kontroly opřený o skutečnost, že žalobkyně původ finančních prostředků nebyla schopna prokázat, a o důkazy opatřené správcem daně. Posouzení věci má oporu ve spisovém materiálu a bylo náležitě popsáno ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15.1.2013. Tento závěr v rámci odvolání nebyl napaden, avšak žalovaný se s hodnocením správce daně ztotožnil, což je také zřejmé z napadeného rozhodnutí. Tvzení, že žalovaný do řízení vnesl jakýkoliv nepodložený předpoklad, tedy nemá žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

17. Ohledně posouzení žalobkyní předložených dokladů žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole (str. 14 a násl. a str. 37 a násl.) s tím, že žalobkyně vykazala výdaje, které měly být skutečně vynaloženy, a proto se posuzovaly podle § 24 ZDP. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil řadu nesrovnalostí v tvrzeních žalobkyně v porovnání s předloženými doklady, u řady dokladů bylo zjištěno, že jsou vystaveny na jméno jiných daňových subjektů nebo na nich jméno není uvedeno vůbec, úhradu za zboží těmto osobám žalobkyně nedoložila a sama uvedla, že není schopna prokázat, jaké zboží nakoupila (na dokladech konkrétně nerozepsáno), ani jaké částky za zboží zaplatila. Za takových okolností nemohl správce daně osvědčit, že vykázaná souhrnná částka výdajů uvedená v daňovém přiznání odpovídá doloženému a prokázanému vynaložení jednotlivých výdajů. Tvzení, že žalobkyně nebyla seznámena s důvodem, pro který shledal správce daně předložené důkazní prostředky za nedostatečné a neprokazující předložená tvrzení, není pravdivé. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplynulo, že s žalobkyní byla veškerá zjištění správce daně průběžně projednávána (např. při ústním jednání dne 24.9.2012). Správce daně nemohl vycházet z předpokladu, že žalobkyni určité výdaje vzniknout musely, a proto je vyloučení uplatněných výdajů nezákonné. Žalobkyně nebyla schopna výdaje v tvrzené výši doložit ani řádně specifikovat, proto správce daně musel v souladu s § 24 ZDP uplatněné výdaje vyloučit.

18. Nedůvodnou je dle žalovaného námitka, že správce daně nevyvrátil tvrzení žalobkyně a neunesl své důkazní břemeno. Co se týče údajů vykázaných v daňovém přiznání, zde leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je tvrdí. Žalobkyně však svá tvrzení schopna prokázat nebyla. Během daňové kontroly předložila určitá vyjádření a vysvětlení, přičemž i ta byla rozporná s dosavadními zjištěními a důkazy, které správce daně opatřil. Dle žalovaného je to žalobkyně, kdo neunesl své důkazní břemeno, přičemž nevěrohodnost a nedostatečnost předložených dokladů jakožto jediných navržených důkazních prostředky byla správcem daně řádně doložena a prokázána (zejména označením konkrétních rozporů např. se stavem bankovních účtů, apod.)

19. K otázce posouzení uplatněných výdajů žalovaný uvedl, že považuje za nedůvodnou námitku týkající se domněnky žalobkyně, že lze prokázat oprávněnost jednotlivých výdajů bez toho, aby na předložených dokladech bylo vymezeno, za co a jaký výdaj je vynakládán.

Dále uvedl, že žalobkyni nebyla ukládána žádná povinnost nad rámec zákona. Ve věci dokladů k tvrzeným výdajům měl správce daně celou řadu výhrad (neurčitost zboží, částky i osoby, která zboží pořídila), které žalobkyně mohla vyjasnit předložením libovolných důkazních prostředků, což neučinila a neúplné a nejasné doklady byly jedinými důkazními prostředky. Vyjádření a vysvětlení podaná žalobkyní byla v rozporu se zjištěními správce daně. Žalobkyni tedy nebylo přičteno k tíži, že na předložených dokladech není uvedeno jméno kupujícího, ale to, že nebyla schopna nijak doložit, kdo tím kupujícím skutečně byl a z jakého titulu by se mělo jednat právě o její výdaje.

20. V dalším bodě žalobkyně namítá, že nelze podrobit dani všechny příjmy z prodeje movitých věcí bez zkoumání toho, zda se jednalo o věci nové či použité. Žalobkyně prohlašuje, že prodávala také věci nabyté dlouho před jejich dalším prodejem a připojuje, že pokud by šlo o věci použité, jistě by byly od daně osvobozeny. K tomu žalovaný zopakoval, že závěry správce daně vycházejí z důkazů, a odkázal na zprávu o daňové kontrole, kde jsou podrobně popsána a zhodnocena veškerá zjištění ve věci všech transakcí zaznamenaných na bankovních účtech. Žalobkyně během řízení uváděla, že některé připsané platby souvisí s jejími soukromými aktivitami, nikoliv že by prodávala použité věci, které jsou součástí její domácnosti, jak se nyní objevuje v projednávané žalobě. K tvrzení o svých soukromých platbách poskytla žalobkyně pouze kusá a heslovitá vysvětlení, avšak nepředložila žádné důkazní prostředky. K tvrzení, že „žalovaný neměl trpně vycházet pouze z uváděných příjmů žalobkyně v přiznání“, resp. že neměl předpokládat, že jsou uvedené příjmy správné, žalovaný připomněl, že správce daně nepovažoval vykázané příjmy za správné a nijak z nich nevycházel, když na základě výzev dle § 57 daňového řádu opatřil údaje, které svědčily o příjmech výrazně vyšších. Výklad žalobkyně ve věci povinností správce daně označil žalovaný za absurdní. Uvedl, že nepovažuje za nutné podrobně rozebírat základní principy pro stanovení a vyměření daní, které vychází z povinnosti každého daňového subjektu daň sám spočítat a vykázat. V případě premisy nesprávnosti tvrzených údajů a dokazování všech skutečností obsažených ve všech daňových tvrzeních, by se stala povinnost tvrzení daně daňovým subjektem zcela nadbytečná. Stejně tak by pro stanovení daně správcem daně každému daňovému subjektu bylo nutné mnohonásobně větší administrativní zázemí pro správu daní, což je ostatně také důvod pro stávající rozložení povinností při stanovení daně.

21. V dalším žalobním bodě je uvedeno, že každá jednotlivá výzva žalovaného (pozn. opět je patrně zamýšlen správce daně) ukládá žalobkyni znovu a znovu prokazovat tytéž skutečnosti bez ohledu na již předložené důkazy, což je činí nesplnitelnými. Na tomto místě žalovaný uvedl, že musí říci, že ač se to nabízelo již u většiny předchozích námitek, že se jeví tato námitka jako odtržená od skutkového stavu, který je zdokumentován ve správním spisu a žalobkyni by měl být dobře znám. Žalobkyně byla vyzvána v rámci daňové kontroly výše zmíněnou výzvou k prokázání skutečností k prokázání údajů, které ona sama vykazala ve svých daňových přiznáních a k prokázání příjmů fakticky připsaných na její bankovní účty. Důkazní prostředky žalobkyní předložené byly nedostatečné, jak už bylo rovněž několikrát uvedeno. Správce daně pak v rámci maximální součinnosti s žalobkyní během ústních jednání projednával hodnocení předložených důkazů i dalších podkladů, které správce daně opatřil. Cílem bylo seznámit žalobkyni s průběhem daňové kontroly a umožnit jí na daná zjištění patřičně reagovat. Tvrzení, že správce daně opakovaně vydával výzvy ukládající stejnou povinnost, tedy není pravdivé.

22. Žalobkyně také namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože v něm nejsou uvedena fakta, která vedla ke zpochybnění nebo vyvrácení důkazních prostředků předložených žalobkyní. Žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, zda jsou v rámci této žalobní námítky zaměňována rozhodnutí správce daně a žalovaného, nebo zda žalobkyně nesprávně vykládá povinnosti odvolacího orgánu a rozsah přezkumu v rámci odvolacího řízení. Správce daně zjistil důvody pro doměření daňových povinností v rámci daňové kontroly a v takových případech se dle § 147 odst. 4 daňového řádu za odůvodnění dodatečných platebních výměrů považuje zpráva o daňové kontrole. Žalovaný byl přesvědčen, že zpráva o daňové kontrole obsahuje označení všech rozhodných skutečností a důkazních prostředků, stejně jako jejich podrobné hodnocení. Rozhodnutí správce daně nemůže být označováno za nepřezkoumatelné. Co se týče rozhodnutí o odvolání, je odvolací řízení dle daňového řádu ovládáno zásadou dispoziční a jen částečně zásadou revizní. Povinností odvolacího orgánu je tak v první řadě vypořádání odvolacích námitek. Pokud vyjde najevo nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí odvolatelem nenamítaná, odvolací orgán ji ve svém rozhodnutí zohlední. Není ale jeho povinností činit si o věci svůj vlastní komplexní úsudek a aktivně přezkoumávat celé rozhodnutí i jemu předcházející řízení. Žalovaný jakožto odvolací orgán, proto neměl povinnost v rozhodnutí o odvolání znovu označovat důvody, o které byl závěr o stanovení daně opřen. Žalovaný uvedl, že řádně vypořádal veškeré odvolací námítky a neshledal, že by rozhodnutí správce daně trpělo jakoukoliv nezákonností či nesprávností, čímž svým zákonným povinností dostál. I z důvodu označil žalovaný námitku za nedůvodnou.

23. V samém závěru žaloby žalobkyně konstatuje, že došlo ke zneužití zákona o daních z příjmů, když nebyly uznány žádné nabývací náklady (v poznámce žalovaný upřesnil, že se jedná o výdaje). Uvedl, že k tomu může pouze zkonstatovat, že není každý výdaj výdajem daňově uznatelným, a že pokud žalobkyně chtěla určité výdaje uplatnit ke snížení základu daně, měla je řádně doložit a jejich vynaložení i věcnou a časovou souvislost se zjištěnými příjmy prokázat. Během téměř rok trvajících daňových kontrol žalobkyně své výdaje neprokázala a dokonce sama několikrát uvedla, že není schopna specifikovat ani nakoupené věci ani jejich jednotlivé ceny. Takto neurčité a nedoložené výdaje nemohly být uznány. Žalobkyně navíc opakovaně sdělila, že věci byly nakoupeny nejčastěji jejími rodinnými příslušníky, a proto nebylo možno ani s jistotou říci, že výdaje na pořízení věcí skutečně vynaložila sama žalobkyně.

IV. Replika žalobce

24. V replice žalobkyně uvedla, že podle dokumentu „Podnět k provedení daňové kontroly“ bylo zřejmé ještě před vlastním kontrolním zjištěním rozhodnuto, jaký má být konečný závěr a předem definováno, že důkazní prostředky se posoudí jako nedostatečné. Na základě této předem vytvořené verze postupu se pak odehrálo celé další jednání. Žalovaný následně převzal předem nachystanou argumentaci, např. o výdajových dokladech. Pokud však žalovaný přikl k tíži výnosy žalobkyně podle § 10 ZDP, nemohl po ní požadovat náležitosti dokladů, jak jsou potřebné pro podnikání. Pokud byl bratr pověřen zaplacením výdajů za druhého rodinného příslušníka, jde o stejný postup, jako když sekretářky firmy nakoupí kancelářské potřeby v papírnictví. Ani v tomto případě není možné tvrdit, že společnost nemůže takový nákup deklarovat jako daňově účinný, protože výdaje nezaplatil

předseda představenstva a v papírnictví nepředložil občanský průkaz a prodávající všechny tyto skutečnosti na dokladu neuvedl. Protože žalovaný nijak nedokázal opak tvrzení žalobkyně, nedostal své důkazní povinnosti.

V. Vyjádření účastníků při jednání soudu

25. O věci samé rozhodl soud k návrhu žalobkyně po provedeném jednání, kterého se zúčastnil zástupce žalobkyně. Žalovaný svoji neúčast omluvil a souhlasil, aby soud jednal bez jeho přítomnosti. Soud tedy jednal ve smyslu § 49 odst. 3 s.ř.s. bez přítomnosti žalovaného. Zástupce žalobkyně při jednání soudu setrval na své argumentaci z žaloby.

VI. Posouzení věci krajským soudem

A.

26. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

27. Žalobu soud shledal důvodnou.

B.

28. Nejprve se soud zabýval námitkou žalobkyně, že byla výzva, kterou byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala, že finanční prostředky ve výši rozdílu mezi příjmy na účtu žalobkyně v letech 2008 a 2009 a příjmy vykázanými v daňových přiznáních nepodléhají dani z příjmů fyzických osob.

29. Z protokolu ze dne 6.1.2011 se podává, že žalobkyně se dostavila ke správci daně a byla zde seznámena s tím, že správce daně obdržel v souladu s § 32 odst. 2 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti egalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu informaci o vysokém počtu příjmových transakcí od různých plátců daně na třech osobních bankovních účtech žalobkyně (čísla jsou v protokolu uvedena) za několik posledních měsíců, čímž vzniklo podezření, že jsou účty využity k podnikatelské činnosti. K dotazu správce daně, že je z bankovních účtů zřejmé, že žalobkyně získává prodejem zboží příjmy, které dosud nezdaničila a že se jedná se o prodej oblečení a módních doplňků přes internet (uveden náhodný výběr označení zboží), žalobkyně uvedla: „Zboží pochází z Ameriky. Sestřenka zboží zasílá přímo sem do České republiky, některé zboží dostávám přímo já, některé zboží dostávají přímo zákazníci. Prodej se uskutečňuje prostřednictvím portálu aukro (internetu). Některé z těchto věcí jsem měla pro svoji osobní potřebu a dále jsem je prodala. Některé byly nové.“ Dále žalobkyně uvedla: „Přiznávám, že jsem obdržené příjmy nezdaničila, nějak mě to nenapadlo. Samozřejmě vše dodaním.“ V závěru žalobkyně uvedla, že nevěděla, že tento příjem podléhá zdanění.

30. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 (podáno 31.1.2011) žalobkyně uvedla příjmy dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2008 a rok 2009 (*dále jen „zákon o daních z příjmů“*) ve výši 601.834 Kč, výdaje ve výši 393.196 Kč a daň ve výši 6.450 Kč a v daňovém přiznání za rok 2009 (podáno 29.3.2011) příjmy ve výši 2.108.736 Kč, výdaje ve výši 1.876.775 Kč a daň ve výši 9.945 Kč.

31. Dne 26.1.2012 bylo žalobkyni oznámeno zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a 2009 (rovněž 2010). K dotazu správce daně, jakým způsobem probíhal obchod, dodávka zboží do České republiky, platby a prodej zboží v letech 2008 a 2009, žalobkyně uvedla: *„Zboží nakupovala sestřenice, strýc nebo já. Zboží bylo zasíláno poštou jako nepojištěná zásilka. Zboží jsem neskladovala, většinou jsem ho pouze přeposlala dál, v malém množství jsem zboží měla také doma. Většinu zboží měl doma strýc a průběžně zasílal to, co bylo prodáno na portálu aukro.cz. Já jsem si zboží vyzvedla na poště nebo mi bylo doručeno domů a já jsem ho přebalila a přeposílala jsem ho koncové osobě, která zboží měla zaplacené. Platby chodily na bankovní účty.“*

32. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „daňový řád“*): *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 tohoto ustanovení: Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu: Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.*

33. Výzvou ze dne 5.4.2012 byla žalobkyně vyzvána podle § 92 odst. 4 daňového řádu ke splnění povinností podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tj. k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků prokazujících ve výzvě uvedené skutečnosti, které jsou nutné pro správné stanovení základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 (rovněž 2010). Konkrétně je ve výzvě pro rok 2008 uvedeno: *„1. Prokažte, že příjmy ve výši 598.653 Kč byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní, či zda tyto příjmy nebyly předmětem daně z příjmů (§ 3 odst. 4, § 6 odst. 7, 9, § 7 odst. 10, § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů) či jde o příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, ale jsou od daně osvobozeny (§ 4, § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů). 2. Předložte doklady prokazující výdaje dle § 10 zákona o daních z příjmů uplatněné v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období ve výši 393.196 Kč.“* Obdobně je formulována výzva ve vztahu k roku 2009, kde je požadováno prokázat, zda již byly zdaněny či jsou osvobozeny od daně příjmy ve výši 80.738 Kč a předložení dokladů prokazujících výdaje ve výši 1.876.775 Kč.

34. Skutečnost, že byla výzva ze dne 5.4.2012 vydána správcem daně v souladu s ustanoveními § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu a není proto nezákonná, jak namítá žalobkyně, je prokázána jednak výše uvedenými zjištěními správce daně a pak zejména samotným odůvodněním této výzvy, kde je uvedeno, že správce daně získal v rámci vyhledávací činnosti (uvedena příslušná ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. a daňového řádu) výpisy ze tří bankovních účtů žalobkyně (uvedena čísla), ze kterých zjistil, že žalobkyně

v roce 2008 obdržela příjmy ve výši 1.200.486,60 Kč a v roce 2009 ve výši 2.189.474 Kč. Zjistil, že se jednalo o příjmy za prodej zboží z internetového portálu aukro, vklady hotovosti, příjmy zasílané prostřednictvím České pošty a.s., dále od společnosti Ipsos Tambor s.r.o a od společnosti Promotion Services s.r.o a další platby. V odůvodnění výzvy je u každého z uvedených zdaňovacích období podrobně rozvedeno, o jaké platby na jednotlivých účtech se jedná, od koho byly poukázány a tyto skutečnosti jsou doloženy jednotlivými přílohami výzvy, které obsahují příslušné výpisy z účtů za konkrétní zdaňovací období. Správce daně tak zjistil, že žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích roků 2008 a 2009 obdržela na své účty příjmy, jak jsou výše vyčísleny, avšak v příslušném přiznání k dani z příjmů fyzických osob vykázala příjmy nižší (v roce 2008 ve výši 601.834 Kč a v roce 2009 ve výši 2.108.736 Kč). Správce daně tak zcela logicky vyjádřil pochybnosti o tom, zda částky odpovídající rozdílu mezi částkami uvedenými na účtech v jednotlivých zdaňovacích obdobích a částkami příjmů uvedenými v daňových přiznáních (v roce 2008 ve výši 598.653 Kč a v roce 2009 ve výši 80.738 Kč) nepodléhají rovněž dani z příjmů fyzických osob. Proto zcela v souladu s uvedenými ustanoveními daňového řádu vyzval žalobkyni, aby prokázala, že tyto příjmy buď již byly zdaněny, nebo jsou od daně osvobozeny. Uvedený postup správce daně byl zcela v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož: *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Soud proto uzavírá, že výzva správce daně ze dne 5.4.2012 nebyla nezákonná.

C.

35. Dále se soud zabýval v podstatě stěžejní námitkou žalobkyně týkající se hodnocení žalobkyní předložených důkazů k prokázání daňové uznatelnosti výdajů spojených s příjmy v roce 2008 a 2009.

36. V daném případě se u žalobkyně jednalo o příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy o ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, kterými v daném případě byly příjmy z příležitostných činností. Podle § 10 odst. 4 věta první a druhá zákona o daních z příjmů: *Základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.*

37. Žalobkyně při zahájení daňové kontroly dne 26.1.2012 k uplatněným výdajům v souladu s § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů předložila kopie dokladů o nákupu zboží vystavených společností *Becker Surfboards Malibu-Gear For Surf Beach & Skate, 23755 W. Malibu Rd., Malibu, CA 90265*. Jednalo se za zdaňovací období roku 2008 o doklad č. 312288 ze dne 21.1.2008 na celkovou částku 15.960 USD, doklad č. 346219 ze dne 25.4.2008 na celkovou částku 16.410 USD a doklad č. 422006 ze dne 3.8.2008 na celkovou částku 7.240 USD. Za zdaňovací období roku 2009 se jednalo o doklad č. 672329 ze dne 14.3.2009 na celkovou částku 550 USD, doklad č. 672321 ze dne 4.6.2009 na celkovou částku 6.360 USD a doklad č. 1000032 ze dne 8.11.2009 na celkovou částku 9.000 USD.

38. V odpověď na výzvu z 5.4.2012 žalobkyně do protokolu dne 30.4.2012 ohledně výdajů za rok 2008 ve výši 393.196 Kč uvedla, že: „byly skutečně vydány, zboží jsem ve většině případech nenakupovala já, ale bylo pořizováno strejdou nebo tetou v Americe. Pokud nebude možné doklady uznat, tak bych zažádala o uplatnění výdajů procentem. Nebo výdajů přiměřených, jelikož je evidentní, že zboží muselo být za nějaké částky pořizeno (nakoupeno).“ Totéž je v protokolu uvedeno ohledně výdajů za rok 2009 ve výši 1.298.618 Kč. Dne 17.5.2012 byla jako svědek vyslechnuta Z.K., matka žalobkyně, která potvrdila, že jí na účet žalobkyně chodily v roce 2008 platby za Aukro. Ve správním spise je založeno CD s úředním záznamem ze dne 6.8.2012, kde je uvedeno, že CD disk obsahuje žalobkyni předložené výpisy z Aukra za roky 2008 – 2010 (přehled zaplacených poplatků).

39. Dle zprávy o daňové kontrole správce daně neosvědčil předložené doklady o nákupu zboží jako důkaz prokazatelně se vztahující k vykázaným příjmům z prodeje zboží přes internetový portál Aukro.cz a uvedl: „Správce daně prověřil daňovým subjektem předložené soupisy zaplacených poplatků společnosti Aukro s. r. o., zhodnotil všechny předložené doklady o nákupu včetně vyjádření daňového subjektu a dospěl k závěru, že daňový subjekt prokázal, že poplatky společnosti Aukro s. r. o. ve výši 27 000,- Kč byly prokazatelně vynaloženy v souladu s ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů v souvislosti s takto dosaženými příjmy. Správce daně v kontextu s výše uvedenými zjištěními dospěl k závěru, že předložené doklady dokládající výši uplatněných výdajů v částce 366 196,- Kč (tj. 393 196,- Kč minus 27 000,- Kč), nelze uznat jako výdaje prokazatelně vynaložené v souladu s ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů.“ Obdobně tomu bylo v případě výdajů za rok 2009, kde správce daně uznal jako daňový výdaj částku 7.573 Kč spočívající v poplatcích zaplacených společností Aukro s.r.o. a dále je v napadeném rozhodnutí pro rok 2009 uvedeno: „Správce daně v kontextu s výše uvedenými zjištěními dospěl k závěru, že předložené doklady dokládající výši uplatněných výdajů v částce 1 869 202,- Kč (tj. 1 876 775,- Kč minus 7 573,- Kč), nelze uznat jako výdaje prokazatelně vynaložené v souladu s ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů.“ Uvedený závěr správce daně je ve zprávě o daňové kontrole dále zdůvodněn tím, že „kopie dokladů postrádala jakékoliv údaje o identifikaci kupujícího, neodpovídají uplatněné částce výdajů v daňovém přiznání, žádným způsobem neprokazují skutečnost, kdo ve skutečnosti zboží nakoupil a zaplatil. Jedná se o pouhé tvrzení daňového subjektu, které není bez podložení konkrétními důkazy způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně a nijak neprokazuje skutečnost, kdo zboží nakoupil a uhradil.“

40. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: „Při kontrole takto předložených dokladů bylo správcem daně zjištěno, že předmětné doklady jsou vystaveny v anglickém jazyce, bez identifikace odběratele, s uvedením platby v hotovosti, bez uvedení přepočtu měny USD na Kč. Na předmětných dokladech je nečitelný název zboží, počet kusů jednotlivých druhů zboží a částka za kus. Tyto vady se daňový subjekt pokusil odstranit opětovným předložením kopií předmětných dokladů. Nicméně kopie dokladů, které byly správci daně opětovně doručeny, byly stále v částečně nečitelném stavu. Zároveň daňový subjekt předložil kopii dokladu o směně hotovosti 7.000 EUR na částku 10.469,20 USD ze dne 2.8.2012. Žádné další doklady a písemnosti vztahující se k uplatněným výdajům v souladu s ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nepředložil. Správce daně v souladu s ust. § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů za účelem ověření výše částky výdajů uplatněné daňovým subjektem v daňovém přiznání, použil pro

přepočet cizí měny na českou měnu v první řadě jednotný kurz, následně denní kurs vyhlášený Českou národní bankou, ale ani jedna vypočtená částka neodpovídala výši tvrzených výdajů v daňovém přiznání daňového subjektu.“

41. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně v hodnocení předložených důkazů a v odůvodnění napadeného rozhodnutí k tomu dále uvedl: „*V daném případě se odvolací orgán ztotožňuje se stanoviskem správce daně v tom, že daňový subjekt neprokázal ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, že jím uplatněné výdaje jakožto daňově uznatelné výdaje dle předložených kopií dokladů, byly uplatněny v souladu s § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, když neodstranil pochybnosti správce daně o jejich prokazatelném vynaložení tak, jak byly daňovým subjektem deklarovány, třebaže jej tížilo důkazní břemeno.“*

42. K rozložení důkazního břemen v daňovém řízení žalovaný uvedl: „*V návaznosti na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, samotnou úhradu musí prokázat daňový subjekt. Mimo to, z textu uvedených na bankovních výpisech účtů, je patrné, že daňový subjekt obdržel peněžní prostředky za prodej riflí, mikin, kabelek, triček, bund, bot, košil, tílek, apod., avšak na předložených dokladech chybí bližší identifikace nakoupeného zboží, je zde uveden pouze nákup kartonů, název zboží, částka za karton a částka celkem. Z předložených dokladů nelze jednoznačně identifikovat druhy nakoupeného zboží ani určit počet nakoupeného zboží. Vzhledem k tomu, že nelze ověřit ani skutečnost kolik kusů je obsaženo v jednom kartonu, nelze ani porovnat počet prodaného zboží s počtem nakoupeného zboží.“*

43. Žalovaný proto uzavřel: „*V souladu s výše uvedeným odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt neprokázal, že výdaje ve výši 366.196 Kč prokazatelně vynaložil v souvislosti s dosaženými příjmy, na základě předložených dokladů za nákup textilního zboží, tak jak deklaroval. K pochybnostem o faktické úhradě deklarovaných výdajů pak velkou měrou přispělo i zjištění správce daně ohledně toho, že kurz pro přepočet na českou měnu ani v jednom případě neodpovídal celkově uplatněné částce výdajů v daňovém přiznání a daňový subjekt nebyl schopen tuto skutečnost prokázat. Za tohoto stavu dokazování odvolací orgán konstatuje, že v daňovém řízení daňový subjekt dostatečně neprokázal faktické vynaložení deklarovaných výdajů a jejich uplatnění v souladu s ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů.“* Obdobný závěr učinil žalovaný i ohledně výdajů vykázaných v daňovém přiznání za rok 2009, výdajů ve výši 1.876.775 Kč.

44. Podle § 92 odst. 3 d.ř.: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř.: *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.*

45. Podle § 8 odst. 1 d.ř. *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

46. Výkladem obsahově shodného ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „*zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.*“

47. S uvedeným hodnocením důkazů žalovaný soud nesouhlasí. Žalovaný pochybil při hodnocení žalobkyní předložených dokladů o nákupu zboží od „Becker Surfboards Malibu – Gear For Surf Beach & Skate“ (viz výše odst. 37).

48. Předně není zřejmé, z jaké skutečnosti žalovaný dovodil, že povinnou náležitostí stvrzenky je uvedení „*identifikace kupujícího*“ a že není možné prodávané zboží na stvrzence označit souborně, například jako „*10 kartonů zimního oblečení*“, „*55 kartonů letního oblečení*“, „*45 kartonů podložek*“ či „*20 kartonů bund*“. Docházelo-li k prodeji „*mikin, bund, svetřů, riflí, sněhulí, kabelek, kozaček, triček, plavek, opasků, botasek, lodiček, tílek, tunik, balerín, košil, kraťas*“, nelze bez dalšího konstatovat, že tyto položky nejsou součástí obecných pojmů „*zimní a letní oblečení*“. Došlo-li k potvrzení zaplacení zboží v hotovosti, nejedná se „*o pouhé tvrzení*“, nýbrž o listinný důkaz. Zvláště pak za situace, kdy ze žádné skutečnosti nevyplývá, že by prodávané zboží bylo nakoupeno nebo obstaráno jinak či za jinou cenu.

49. K vyloučení uvedených důkazů nemohlo dojít ani s odkazem na použití přepočítacího kurzu, neboť správní orgány dospěly v případě roku 2008, ve kterém žalobkyně uplatnila výdaje ve výši 393.196 Kč po přepočtení jednotným kurzem k částce 677.727,10 Kč a po přepočtení denním kurzem k částce 667.410,52 Kč s tím, že „*ani jedna z výše uvedených částek neodpovídá výši uplatněných výdajů v daňovém přiznání, tj. částce 393.196 Kč.*“ V případě roku 2009, ve kterém žalobkyně uplatnila výdaje ve výši 1.298.618 Kč, dospěl správce daně po přepočtení jednotným kurzem k částce 474.784,60 Kč a denním kurzem k částce 473.778,52 Kč s tím, že „*ani jedna z výše uvedených částek neodpovídá výši uplatněných výdajů v daňovém přiznání, tj. částce 1.876.775 Kč.*“ I když žalobkyně uplatnila v daňových přiznáních částky nižší, než ke kterým dospěl na základě předložených dokladů správce daně, nic to nemění na skutečnosti, že žalobkyně určité výdaje dokládala a pokud vykazovala příjem z prodaného zboží a prokázala, že zboží prodávala prostřednictvím

internetového portálu Aukro, splnila svoji povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, když předložila správci daně kopie dokladů, jimiž prokazovala v daňových přiznáních uplatněné výdaje jako výdaje daňově uznatelné. Žalovaný však v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu za tohoto stavu dokazování nesprávně konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení dostatečně neprokázala faktické vynaložení deklarovaných výdajů a jejich uplatnění v souladu s § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Pokud měl žalovaný nadále pochybnosti o výši žalobkyní uplatněných výdajů jako výdajů daňově uznatelných, měl žalobkyní předložené důkazy relevantním způsobem zpochybnit, a to předložením vlastních důkazních prostředků, jimiž by vyvrátil obranu žalobce. Důkazní břemeno se v daném případě ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. přesunulo na stranu žalovaného, kterému se však nepodařilo relevantním způsobem věrohodnost žalobkyní předložených dokladů o nákupu zboží vyvrátit.

50. Soud proto dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, porušili zásadu volného hodnocení důkazů a dospěli k nesprávnému závěru, že žalobkyně neprokázala, že výdaje vykázané v daňových přiznáních za rok 2008 a 2009 prokazatelně vynaložila v souvislosti s dosaženými příjmy, na základě předložených dokladů za nákup textilního zboží, tak jak deklarovala. Toto procesní pochybení mohlo mít a mělo vliv na zákonnost obou napadených rozhodnutí. Žalobkyní v tom směru uplatněná námitka je důvodná.

D.

51. Soud naopak neshledal důvodnou námitku žalobkyně o porušení ustanovení § 4 zákona o daních z příjmů.

52. Pokud měla žalobkyně za to, že příjem z prodeje některých věcí byl osvobozen podle § 4 zákona o daních z příjmů, bylo její povinností tyto věci přesně specifikovat a následně prokázat, že se jednalo o věci, z jejichž prodeje je příjem od daně osvobozen. V této své povinnosti nemohla být zastoupena aktivitou žalovaného. 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. Tyto skutečnosti netvrdí ani neprokazuje správce daně. Při jednání dne 30.4.2012 žalobkyně přislíbila doložit kontakty na osoby (uvedena jména), od kterých obdržela peníze za soukromé věci. Sdělením ze dne 4.5.2012 žalobkyně sdělila správci daně, že další kontakty, kromě těch které dne 30.4.2012 uvedla, se jí nepodařilo sehnat. S některými, jejich jména uvedla mluvila a nejsou ochotni se ke správci daně dostavit a někteří již v České republice nepobývají. Proto bližší údaje na jí uvedené osoby nyní doložit nelze. Jak je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole, z protokolu ze dne 30.4.2012 a ze sdělení ze dne 4.5.2012, žalobkyně neprokázala výši příjmů, které by se týkaly prodeje zboží od daně z příjmů osvobozeného.

E.

53. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné proto, že nejsou uvedena fakta, která by vedla ke zpochybnění nebo vyvrácení důkazních prostředků předložených žalobkyní, jak namítá žalobkyně.

54. Podle § 102 odst. 3 d.ř.: *V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.* Podle § 102 odst. 4 d.ř.: *V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.*

55. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou ve smyslu uvedených ustanovení daňového řádu uvedeny důvody výroku rozhodnutí. Z odůvodnění je zřejmé, že se žalovaný ztotožnil s hodnocením důkazů, jak jej provedl správce daně, a dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala na základě předložených dokladů za nákup textilního zboží, že výdaje ve výši 366.196 Kč v roce 2008 a ve výši 1.876.775 Kč v roce 2009 prokazatelně vynaložila ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů v souvislosti s dosaženými příjmy, jak deklarovala. Protože byla obě napadená rozhodnutí vydána na základě dokazování, je v odůvodnění obou rozhodnutí uvedeno, jakými úvahami se správce daně, resp. žalovaný, řídil při hodnocení důkazů, a o které důkazy opřel svá skutková zjištění (pochybnosti o faktické úhradě deklarovaných výdajů, když předložené doklady nespecifikovaly konkrétní zboží a kurz pro přepočítání na českou měnu ani v jednom případě neodpovídal celkově uplatněné částce výdajů v daňovém přiznání). Jinou otázkou je, že soud shledal, že byla žalovaným porušena zásada volného hodnocení důkazů. V té souvislosti však nelze označit napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Rozhodnutí žalovaného tudíž není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů. Otázka, zda je správný závěr, který v obou napadených rozhodnutích učinil žalovaný, je otázkou zákonnosti rozhodnutí, nikoliv otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.

Závěr

56. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VII. Náklady řízení

57. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

58. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13

odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

59. Odměna daňového poradce sestává ze čtyř úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), dvou úkonů podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu), tj. 12.400 Kč, a z paušální částky za čtyři úkony ve výši 1.200 Kč, tj. celkem **13.600 Kč**. Kč .

60. Náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět **600 Kč** (6 půlhodin po 100 Kč).

61. Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 15.6.2015 vozidlem BMW typ N1G - nákladní za 196 km ze Sokolova do Plzně a zpět činí **1.368 Kč**. Základní sazba podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí **725 Kč** a byla vypočítána ze sazby stanovené pro osobní silniční motorová vozidla, v souladu s vyhláškou č. 435/2013 Sb., podle níž činí 3,70 Kč za 1 km jízdy (3,70 x 196), tj. 725,20 Kč. Sazba základní náhrady nebyla ve smyslu § 157 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce zvýšena na dvojnásobek, jak je tomu v případě nákladních automobilů, autobusů nebo traktorů a jak požadoval daňový poradce, a to zejména proto, že daňový poradce se dostavil k jednání soudu osobně, což nevyžadovalo nutnost použití nákladního automobilu. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty podle § 4 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí **643 Kč** (násobek ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou č. 435/2013 Sb. za 1 litr motorové nafty 36,10 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty na 196 km, které při spotřebě 9,06 l (11,3 - 7,2 - 8,7) na 100 km činí 17,8164 l, tj. 643,17204 Kč).

62. Odměna daňového poradce za zastupování činí **15.568 Kč**. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 3.268,28 Kč, tj. **3.269 Kč**. Odměna daňového poradce činí **18.837 Kč** (13.600+600+1.368+3.269).

63. K odměně daňového poradce bylo připočteno **3.000 Kč** za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

64. Náklady řízení tak činí **21.837 Kč**. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 4. srpna 2015

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu