



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 **X.Y.**, bytem, zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Sokolov, Rokycanova 1929, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **23.4.2014**, č.j. **10915/14-5000-14102-707678**,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23.4.2014, č.j. 10915/14-5000-14102-707678, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 21.802 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Ladislava Kubici, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného 23.4.2014, č.j. 10915/14-5000-14102-707678 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 14.8.2012, č.j. 236245/12/128911400747 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a ve zbytku bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.“

II. Žaloba.

Žalobkyně žalobu odůvodnila tím, že 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 ze skutečností nebo v čem je nepravdivá. Žalobkyně se domnívá, že v okamžiku předložení dokladů a shodných tvrzení je zřejmé, že pokud prodávala, pak musela prodávat nakoupené a nikoliv vymyšlené zboží, 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. Na straně čtyři napadeného rozhodnutí je konstatováno, že žalovaný nemohl podle výsledků svědka dovodit, kdo byl realizátorem prodeje zboží. Pokud však dovodil, že dani z příjmů podrobí žalobkyni, musí přihlídnout k zásadě správného stanovení daně a tedy ke všem uváděným výdajům, pakliže jednoznačně neprokáže, že tyto výdaje neuskutečnila žalobkyně. Na straně sedm napadeného rozhodnutí žalovaný bez bližšího zdůvodnění uvádí, že doložení potvrzení o nákupech, platbách, nejsou podloženy ničím dalším a nijak nevyvracejí pochybnosti žalovaného. Jestliže pochybnosti žalovaný nevyjádřil s řádnou konkrétností, neuvedl, v čem jsou doklady rozporné, pak nevyvrátil žalobcovo tvrzení a nedostál zákonné povinnosti na důkazní břemeno. Žalovaný nevyvrátil důkazní tvrzení žalobkyně ani v případě, kdy dovozuje, že pojem mikina, tričko atd. je v rozporu s listinou uvádějící nákup „karton letního oblečení“ atd. Žalobkyně předpokládá, že běžně lidé používají termíny: „Vezmu si na sebe něco letního, vezmu si tedy tričko, či mikinu“ pak za použití běžné logiky není v uvedeném výroku žádný pojmový, logický ani faktický rozpor mezi pojmy ani obsahem těchto pojmů. Odůvodnění neuznání nabývacích dokladů na základě takového tvrzení je nezákonné. Tvrzení, že pokud na dokladu není uvedena konkrétní osoba, pak je tento doklad nezpůsobilý jako důkazní prostředek dokládající výdaje žalovaného, je opět 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 nedostál svému důkaznímu břemenu. I přes rozpornost, nejednoznačnost a neopodstatněnost pochybností a výzev žalovaného se žalobkyně pokusila prokázat svá tvrzení např. svědeckou výpovědí paní Z. K. K tomu však žalovaný nepřistoupil a uzavřel odvolací řízení s tím, že výsledkem nemůže přinést nic nového. Zdůvodnění tohoto postupuje opět důkazem nerespektování práv žalobkyně. Takové jednání je možné klasifikovat jako nezákonný postup ve věci úplného zjištění všech okolností, které mají vést ke správnému stanovení daně. Je zcela nemožné podrobit dani všechny příjmy z prodeje movitých věcí bez jakéhokoliv bližšího zkoumání, zda šlo o věci použité nebo nové, kde by možná mohlo jít o obchodní činnost. Žalobkyně, zvláště s ohledem na svůj věk, mohla prodávat věci nabyté dlouho před okamžikem prodeje a mělo by na takový prodej být nahlíženo jako na osvobozený prodej

movitých věcí dle ustanovení § 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních 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 daních z příjmů § 4. 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, neznamená 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 překročil zákon. 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. V závěrech je pak rozhodování žalovaného nepřezkoumatelné, protože nejsou uvedena fakta, která by vedla ke zpochybnění nebo vyvrácení důkazních prostředků předložených žalobkyni. Pokud žalovaný požadoval uvedení některých faktů po České poště, případně jiných orgánech a odpovědi nepřisvědčily kladně těmto otázkám, pak to není důkazem opaku tvrzení žalobkyně. V průběhu celého jednání nebyla žalobkyně nebo její zástupce správcem daně nikdy důsledně poučena o všech svých právech. Jakákoliv výzva či rozhodnutí uvádějí toliko sankce, nikoliv všechna příslušná práva, která má žalobkyně při jednání. Vzhledem k věku žalobkyně, vzhledem k tomu, že zástupcem byl v počátečních fázích člověk s minimálním právním povědomím, je rozsah poučení v rozporu se zákonem uloženou povinností v § 6 zákona č. 580/2009 Sb., daňový řád, který v odstavci 3 na první místo klade poučovací povinnost o právech a následně o povinnostech. O tom svědčí např. výrok žalovaného: „Odvolací orgán k tomuto uvádí, že daňový subjekt v zastoupení svého zástupce pravděpodobně nepochopil princip daňové kontroly“. Pokud správní orgán vede řízení, kde účastník (osobně nebo jeho nekvalifikovaný zástupce zde nerozhoduje) zcela zjevně nerozumí a nechápe čeho je účasten, pak docela jistě nedošlo k plnému poučení nebo možná nastala situace předvídaná v daňovém řádu § 26 a žalovaný měl postupovat přiměřeně v dikci zákona.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že je přesvědčen, že důvody, pro které žalovaný zastává názor, že předložené doklady o výdajích nelze uznat jako výdaje prokazatelně vynaložené. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly prostřednictvím svého zástupce na výzvu správce daně (č. j. 2927/12/128931402689), na základě které byl vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících uplatněné výdaje podle ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve výši 996.921 Kč, předložila kopie dokladů o nákupu zboží vystavené dodavatelem Becker Surfoards Malibu Gear For Surf, Beach & Skate. Předložené doklady správce daně na základě zjištěných skutečností zpochybnil a posoudil je jako doklady, kterými nelze osvědčit výdaje prokazatelně vynaložené daňovým subjektem na dosažení příjmů ve smyslu ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Neboť nebylo prokázáno, že deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy daňovým subjektem a že se jedná o výdaje vztahující se k příjmům z prodeje na internetovém portálu Aukro.cz. Předložené kopie dokladů o nákupu textilního zboží, které postrádaly identifikaci kupujícího, neodpovídají uplatněné částce výdajů v přiznání k dani z příjmů v kontrolovaném období a žádným způsobem neprokazují skutečnost, kdo zboží nakoupila a zaplatila žalobkyně. Tuto skutečnost nelze zhojit ani předložením úředně ověřeným potvrzením společnosti Becker Sufroards Malibu, neboť se jedná o pouhé tvrzení, které není bez jeho podložení konkrétními důkazy způsobilé vyvrátit pochybnosti o oprávněném uplatnění těchto výdajů a nijak neprokazuje skutečnost, kdo zboží nakoupil a uhradil. 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 mikin, bund, svetrů, riflí, sněhulí, kabelek, kozaček, triček, plavek, opasek, botasek, lodiček, tílek, tunik, balerín, košil, kraťas, avšak na předložených dokladech chybí bližší identifikace nakoupeného zboží, je zde uveden pouze nákup 10 kartonů zimního oblečení, 55 kartonů letního oblečení, 43 kartonů podložek a 20 kartonů bund. Z předloženého dokladu 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. Dne 19.12.2011 nabyla účinnosti plná moc, na základě které žalobkyně zmocnila svého zástupce k vyřízení veškerých úkonů v daňovém řízení, a to paní Z K. Z povahy věci a průběhu daňového řízení je dále zřejmé, že paní Z K se účastnila všech jednání, v rámci celého daňového řízení jednala za daňový subjekt a měla tudíž možnost se k jednotlivým úkonům či pochybnostem správce daně v zastoupení daňového subjektu vyjadřovat, příp. předkládat důkazní prostředky, navrhnout provedení důkazních prostředků či vyvracet pochybnosti správce daně v souladu s ustanovení § 86 daňového řádu. Vdaném případě žalovaný při rozhodování, zda opatřit svědeckou výpověď navrženého svědka (paní Z K), bral v potaz především skutečnost, zda označená osoba může o dané věci něco podstatného vědět, co může sdělit a zda výslech tedy provést. Odvolací orgán bral v úvahu i skutečnost, že z ustanovení § 96 daňového řádu vyplývá, že osoba v pozici svědka musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Na rozdíl od osoby zmocněné k zastupování z titulu udělené plné moci, jenž jedná v zastoupení za daňový subjekt. Nicméně z faktu, že sám daňový subjekt si tuto zástupkyni zvolil, lze dovodit, že tedy zástupkyně jednala v zájmu daňového subjektu, tj. sdělila všechny relevantní informace, které jí byly v dané věci známy. Z uvedených důvodů tedy žalovaný považoval provedení svědecké výpovědi paní Z K v dané věci za nadbytečné, neboť pokud mohla paní Z K něco podstatného k daňové věci daňového subjektu uvést či sdělit okolnosti důležité pro daňové řízení, měla dostatečný prostor i v jeho

zastoupení po dobu daňového řízení a dále i v rámci odvolacího řízení. Žalovaný je toho názoru, že provedenými důkazy byl dostatečně zjištěn stav věci, v důsledku čehož nebylo potřeba provádět další dokazování, a proto nebyl proveden výslech této osoby. V ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů je uvedeno, že daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15.000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15.000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu. V odst. 3 téhož paragrafu je uvedeno, že: „V daňovém přiznání poplatník uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 nebo 8. V daňovém přiznání poplatník rovněž uvede částku slevy na dani podle § 35ba a daňového zvýhodnění podle § 35c a 35d. Jsou-li součástí zdanitelných příjmů též příjmy ze závislé činnosti, doloží je poplatník daně dokladem vystaveným podle § 38j odst. 3.“ Ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu uvádí, že daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jako i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. V daném případě žalobkyně podala řádné daňové tvrzení, ve kterém daň sama vyčíslila a uvedla předepsané údaje vztahující se k ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů (tj. uvedla hodnotu ostatních příjmů ve výši 1.120.136 Kč, k tomuto uplatila výdaje ve výši 996.921 Kč, vyčíslila dílčí základ daně z ostatních příjmů podle ustanovení § 10 ve výši 123.215 Kč a daň po uplatnění slev v hodnotě 0 Kč). Takto vyplněné daňové tvrzení bylo žalobkyní podáno dne 29.3.2011. Žalovaný k tomuto sděluje, že tímto okamžikem a v souladu s výše uvedenými ustanoveními daňový subjekt tvrdil, že mu vznikly příjmy, které podléhají zdanění, resp. jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou od daně osvobozené ani nepodléhají srážkové dani se zvláštní sazbou. Neboť se vychází ze základního principu daňového řízení, kterým je existence břemene tvrzení na straně daňového subjektu, tzn., že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Daňový subjekt má povinnost si svou daň sám vypočítat a vyčíslit, a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají z jednotlivých daňových zákonů a které jsou předvídány v jednotlivých tiskopisech, uvést v příslušném řádném daňovém tvrzení. V obecné rovině žalovaný konstatuje, že daňový subjekt si musí chránit sám svá práva, a nelze přenášet důkazní břemeno na správce daně, aby zjišťoval skutkový stav za situace, kdy daňový subjekt neposkytl ucelené informace. Žalovaný dále uvedl, že v průběhu celého řízení byla žalobkyně přiměřeně poučována o svých právech a povinnostech, tak jak správci daně ukládá ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu. Ustanovení § 26 daňového řádu pak zakotvuje institut ustanoveného zástupce. Správce daně může v taxativně vymezených případech ustanovit daňovému subjektu zástupce, ale činí tak pouze v případě, že si daná osoba nezvolila zmocněnce. Dne 19.12.2011 nabyla účinnosti plná moc, na základě které žalobkyně zplnomocnila paní Z K ke svému zastupování v rámci daňového řízení a tato plná moc byla účinná do dne 7.2.2013, kdy byla žalobkyní udělena plná moc současnému zmocněnci. Vzhledem k uvedenému, je žalovaný toho názoru, že zcela jistě nejednal v rozporu s ustanovení § 26 daňového řádu.

IV.

Replika žalobkyně.

Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že podle dokumentu „*Podnět k provedení daňové kontroly*“ bylo zřejmě 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 přiřkl k tíži výnosy žalobkyně podle ustanovení § 10, nemohl pak požadovat náležitosti dokladů, jak jsou potřebné pro podnikání. Pokud by byl někdo 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 žalobce, o úhradě, pak nedostal své důkazní povinnosti. Žalobkyně konstatovala, že nesouhlasí s odůvodněním nevyslechnutí svědka v navrhovaném řízení před správcem prvního stupně. Dovození, že zástupce na základě plné moci, původně zmocněná paní Z K, měla vše podstatné říci za svého zastupování, je omezením základního práva na úplné zjištění všech okolností pro správné vyměření daně. Jako zástupkyně se mohla vyjadřovat toliko k činnosti podle dotazů a procesního postupu v mezích vedení správce daně. Navíc je paní K obecným zástupcem bez plné kvalifikace pro daňové řízení. Toto si účastníce řízení také uvědomily a další řízení už probíhalo při zastupování daňovým poradcem. Ten také navrhoval výslech svědka, protože tento institut má zcela jinou váhu a vypovídací schopnost, než jak mohla uplatnit paní K jako zástupkyně. Odepřením práva na tento výslech byl porušen zákon a celé řízení o doměření daně je i tímto postupem nepřezkoumatelné.

V.

Vyjádření účastníků při soudním jednání.

Při soudním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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.

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“.

Soud má za to, že žalovaný vůbec nedostal svým povinností vymezeným v ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu.

1.

Žalobkyni, bylo dne 29.11.2011 oznámeno, že u ní bude zahájena daňová kontrola týkající se krom jiného daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 19.12.2011, tohoto dne došlo u prvoinstančního orgánu k zahájení daňové kontroly, přičemž k jednání se dostavila zástupkyně žalobkyně paní Z K. Žalobkyně, Z K, byla narozena „.....“. K dotazu prvoinstančního orgánu, „sdělte, jakým způsobem probíhal obchod, dodávka zboží do ČR, jak probíhaly platby a prodej zboží“, zástupkyně žalobkyně uvedla: „Zboží se prodávalo na portálu Aukro, bylo do ČR zasíláno v balících poštou. Zákazníci platili za zboží na účet pana V. Zboží nakupoval syn daňového subjektu V J, který pracuje v Americe a v Kanadě má trvalý pobyt. Dále zboží nakupovala vnučka B V, která má trvalý pobyt v Kanadě. Zboží při nákupu platili syn a vnučka v Americe v hotovosti. Zboží bylo následně zasláno z Ameriky do ČR poštou různě na adresu celé rodiny. Zboží prodávala E V nebo K Z. Peníze chodily na účet Z V. Prodávané zboží nebylo placeno v hotovosti, jen na účet. V případě reklamací se peníze vracely z účtu Z V přímo zákazníkům“.

Dne 30.1.2012 byly prvoinstančnímu orgánu předloženy stvrzenky od „Becker Surfboards Malibu – Gear For Surf Beach & Skate“ a vyjádření téhož subjektu ze dne 3.1.2012, vyhotovené na žádost žalobkyně a uvádějící data vystavení stvrzenek, jejich čísla a částky zaplacené v hotovosti.

Dne 12.3.2012 prvoinstanční orgán obdržel výpis z bankovního účtu žalobkyně.

Dne 26.3.2012 prvoinstanční orgán obdržel vyjádření České pošty s.p., ve kterém bylo uvedeno: „V roce 2009 a 2010 nebyly nalezeny žádné balíčky doručené pro adresáta V Z“.

Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2.8.2012 prvoinstanční orgán na straně 15 uvedl, že „*předložené výdajové doklady přepočtl na českou měnu: jednotným kursem a denním kursem ČNB*“. V prvním případě dospěl k částce 997.606,80 Kč a ve druhém k částce 1.002.866,17 Kč. Poté prvoinstanční orgán uvedl, že „*z uvedeného přepočtu je patrné, že ani jedna z uvedených částek neodpovídá výši uplatněných výdajů v daňovém přiznání, tj. částce 996.921 Kč. K předloženému úředně ověřenému potvrzení společnosti Becker Sufroads Malibu o tom, že uvedené doklady, zaplacené hotově, byly vystaveny pro paní Zdenku Vránovou, správce daně uvádí, že toto potvrzení je zcela v rozporu s tvrzením zástupce daňového subjektu, že „zboží nakupoval syn daňového subjektu V J, který pracuje v Americe a v Kanadě má trvalý pobyt. Dále zboží nakupovala vnučka B V, která má trvalý pobyt v Kanadě“ a s tvrzením, že „zboží při nákupu platil syn a vnučka v Americe v hotovosti*“.

V listině ze dne 21.2.2013 označené slovy „*Doplnění odvolacího řízení k odvolání daňového subjektu*“, vyhotovené v průběhu odvolacího řízení a zaslané prvoinstančnímu orgánu, bylo uvedeno: „*Z provedených šetření správce daně není jednoznačně patrné, kdo je skutečným „realizovatelem“ šetřených prodejů přes portál Aukro a kdo skutečně předmětné zboží prodával. Skutečnost, že na účet daňového subjektu „došly“ finanční prostředky ještě automaticky neznamená, že je jejich skutečným příjemcem. V této souvislosti je třeba připomenout ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že 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. S ohledem na stávající judikaturu (rozsudek NSS 7 Afs 87/2011) je nutno zohlednit výdaje vztahující se k příjmům, být jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu daňového subjektu zcela nutně vynaloženy (jiný způsob než úplatné nabytí zboží nemá oporu ve spise)*“. Prvoinstančnímu orgánu bylo současně uloženo provést specifikované další úkony.

Prvoinstanční orgán ve výzvě ze dne 28.3.2013 ve vztahu ke sporným skutečnostem týkajících se předmětných obchodů podrobně formuloval celkem 5 skupin otázek.

Žalobkyně na tuto výzvu reagovala podáním ze dne 11.4.2013. V tomto podání žalobkyně uvedla: „*Jsem narozena v roce 1939, neprovozují žádnou činnost a příjmy byly výslovně požadovány přímo finančním úřadem, protože jsme museli mít podle FÚ nějaké příjmy, a když je nevykážeme, tak je stejně musíme potom doplnit. A to i přesto, že jsme nikdo a nikdy žádnou činnost výdělečnou, živnostenskou ani podnikatelskou neprováděli. Příjmy jsme neměli*“. „*Nerozumíme zadanému dotazu. Nechodily jsme na žádné prodejní akce, čili nevíme, co mělo být a jaké zboží mělo být objednáváno. Zásadně nic kromě obvyklých věcí nenakupujeme na žádných předváděcích akcích, ani na splátky. Jsme ve vysokém věku a nikam nejezdíme. Jak udáváme shora, nikam vlastně nechodíme, takže o přebírání zboží nelze se vůbec vyjádřit, když se nic takového nekonalo. V podstatě je neustále dotazováno k něčemu, o němž nemáme ani laickou, ani reálnou představu, čili jestli někdo něco nakoupil, tak nemůžeme ani vědět. I když se Vám snažíme vyjít vstříc přesto, že nic o takovém dění nevíme. Máme jediný příjem důchodovou dávku, ve výši pro ČR přiměřené, a z toho vlastně ani moc toho koupit, takže rozhodně nic neobjednáváme. Nejezdíme nikam, ani se nepřepravujeme, máme za to, že takováto anketa, resp. uváděné dotazy neumíme ani posoudit, ani na ně*

odpovídat podle požadavku FÚ. Otázky jsou mimo rámec našeho rozlišení, o jaké věci tu vůbec jde, takže ani nechápeme, jak odpovědět na to kdo v Č zboží přebíral, neznáme obchodní věci. Počítač, nebo Internet nevlastníme, neznáme jeho používání, naše možnosti věkové a zdravotní jsou zcela vymezeny, takže již nic dalšího neděláme, než své osobní režie. Nesledujeme tak často televizi, či když je tam nabízeno nějaké zboží jeho název, ani číslo. Neznáme na to odpověď. Nevedeme žádné evidence, nevyřizujeme nic jiného než své osobní věci a náklady. Nevedeme ani žádné přehledy o našich nákladech v domácnosti. Neměli a nemáme žádný obchod, ani jsme nic takového neprovozovali, takže nebylo možné ani nic reklamovat. Nerozumíme otázce, protože nedáváme žádné příkazy k úhradě, nevíme jaké, o jaké vrácení peněz se jedná. Vlastně celému tomuto anketnímu zadání vůbec nerozumíme, a nevím, pro jakou potřebu to je požadováno. Je to stejné v tom smyslu, že musím plnit povinnost příjmu, který nebyl a není, ale jde o nařízení FÚ, asi pro všechny občany ČR. Poplatky platíme předepsané od správy domu, ohledně nějakého prodeje nic nevíme. Je velmi tísnivé a nátlakové, že je nám podsouvána nějaká finanční částka, která je pro nás neznámou, již od počátku uvádím, že i v roce 2009 mi bylo 70 let a příjmy jsem neměla. Nelze přijmout teorii o mém bankovním účtu, když jsem žádný neměla, takže rozhodně nemohu ani posoudit nějaké finanční částky. Realizace nějakých, jak uvádíte hotovostních operací, se rozhodně netýká mé osoby, a ani nevím jak a koho by se měla týkat. Dříve byly, když jsem ještě chodila ven, uváděny kurzy cizích měn, ale já jsem ani dříve ani nyní cizí měnu nevyužívala, ani nehodlám využívat, ani jsem s žádnou cizí měnou nedisponovala, a celému tomu nerozumím, ani netuším, jaký kurz a jaké cizí měny se v ČR používá. Mám za to, že všude je v ČR koruna, a v Německu EURO“.

Společnost Allegro Group CZ, s.r.o., v písemnosti ze dne 27.3.2013 prvoinstančnímu orgánu sdělila, že „údaje v systému indikují určitá spojení mezi následujícími účty: neo294, Z V, email, tel., a kimberley-can, Z K, email kimberly-can@centrum.cz, tel. Je pravděpodobné, že tyto účty jsou používány jedním uživatelem nebo skupinou navzájem propojených uživatelů“. Dále následoval podrobný výpis účtu „kimberley-can“.

Dne 20.12.2013 byl proveden výslech svědkyně E V. K dotazu prvoinstančního orgánu „Sdělte, co je Vám známo o obchodování paní Z V na internetovém portálu aukro.cz v letech 2009 a 2010“, svědkyně uvedla, že: „Paní Z V je osoba narozená v roce V jejích schopnostech není práce s internetem ani s počítačem. Ani jedno z toho nevlastní. Proto jsem přesvědčená, že paní V neobchodovala na portálu aukro“. Svědkyně dále uvedla, že „Paní V na portálu aukro nepodnikala ani tam neměla vytvořený účet, bylo podnikáno třetími osobami, pro ní osoby blízké v příbuzenském poměru, které nežijí na území České republiky, nejsou českými státními občany a ani daňovými rezidenty. Jelikož se jedná o osobu příbuznou, blízkou, byl jim umožněn přístup ke zmíněnému bankovnímu účtu, na který přijímali finanční částky“. Svědkyně dále pak k otázce „Sdělte, kdo tedy obchodoval pod nickem kimberle-can na internetovém portálu aukro“ uvedla: „Sestřenice a manželka strýce“.

Ve vyjádření, které bylo žalovanému doručeno dne 10.3.2014, bylo krom jiného uvedeno: „Paní V o žádném podnikání nevěděla. V dobré víře založila bankovní účet. Nelze předpokládat, že by paní ve věku více než 70 let realizovala obchody v daném rozsahu a ještě k tomu s nulovými náklady. Na podporu tvrzení, že paní V nijak s účtem nedisponovala

navrhuji výslech její dcery, která se o rodiče pravidelně stará a má povědomí o schopnostech a způsobilosti paní V, za kterou vyřizuje všechny pochůzky, které svou intelektuální náročností překračují rámec běžné procházky či obstarání jednoduchého nákupu v blízkém okolí bydliště. Navrhuji proto k doplnění podstatných informací výslech paní Z K“.

2.

Podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6), příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z pronájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10).

Esenciální podmínkou pro podrobení těchto příjmů daní z příjmů je existence příjmu na straně daňového subjektu. Není-li ten či onen příjem přičitatelný daňovému subjektu, resp. je výsledkem činnosti subjektu od něho odlišného, tj. ve skutečnosti je příjmem jiného, nelze tento příjem podrobit daní z příjmu u daňového subjektu. Daní z příjmu jsou totiž podrobeny příjmy vlastní, nikoli příjmy cizího.

V nyní souzené věci vznikly objektivní pochybnosti o tom, zda příjmy uvedené v daňovém přiznání žalobkyně jsou skutečně jejími vlastními příjmy, již na vlastním počátku daňového řízení. Již do protokolu o zahájení kontroly bylo jménem žalobkyně sděleno, jak předmětné obchody probíhaly, přičemž jediným zmíněným pojítkem vůči žalobkyni bylo tvrzení, že „Peníze chodily na účet Z V“. Že by příjmy, které došly na účet žalobkyně, byly výsledkem její činnosti, tvrzeno nebylo. Ve vztahu k předmětu podnikání, tj. nákup zboží v USA a jeho následný prodej přes internetový portál Aukro, byl relativizující i věk žalobkyně, tj. 71 let v průběhu zdaňovacího období roku 2010. K realizaci předmětných obchodů totiž byla nezbytná výborná znalost moderních informačních technologií, již obvykle lidé nad 70 let nedisponují. Otázkou tedy bylo, zda ve skutečnosti nedošlo pouze ke zneužití bankovního účtu žalobkyně pro aktivity členů širšího rodinného kruhu.

Této skutečnosti si byl velice dobře vědom i žalovaný, když v listině ze dne 21.2.2013 označené slovy „Doplnění odvolacího řízení k odvolání daňového subjektu“ tyto pochybnosti popsal a současně prvoinstančnímu orgánu uložil odstranit.

Z doplněného řízení pak rozhodně nevyplývá, že by tyto pochybnosti byly odstraněny. Naopak se jeví, že bylo prokázáno, že ve skutečnosti příjmy plynoucí z předmětných prodejů nebyly výsledkem činnosti žalobkyně, nýbrž výsledkem činnosti členů širšího rodinného kruhu, a že bankovní účet žalobkyně byl jimi pro jejich aktivity zneužit.

V tomto směru nebylo lze přehlédnout obsah vyjádření žalobkyně ze dne 11.4.2013, ze kterého vyplývá, že žalobkyně si neuvědomuje souvislosti případu, není schopna reagovat na otázky položené ze strany prvoinstančního orgánu, o okolnostech předmětných obchodů jí není nic známo, výbornou znalostí moderních informačních technologií jen stěží disponuje.

Že by osoba, která se vyjádřila způsobem uvedeným v jejím vyjádření, byla schopna realizovat předmětné obchody, se zdá být až nemožné.

Další skutečností, kterou nebylo možné přehlédnout, byl obsah svědecké výpovědi svědkyně E V. Svědkyně výslovně uvedla, že žalobkyně se na realizaci předmětných obchodů vůbec nepodílela, realizovali je „*sestřenice a manželka strýce*“, kterým „*byl umožněn přístup ke zmíněnému bankovnímu účtu*“.

Dále nebylo lze přehlédnout vyjádření společnosti Allegro Group CZ, s.r.o., ze dne 27.3.2013, ze kterého vyplývá, že účet „*kimberley-can*“ byl veden na „*Z K*“, nikoli tedy na žalobkyni, ani vyjádření České pošty s.p. ze dne 26.3.2012, ze kterého vyplývá, že žalobkyni nebyly v předmětném zdaňovacím období doručovány „*žádné balíčky*“.

Nebyl zde tudíž jediný důkaz, který by svědčil pro závěr žalovaného o tom, že předmětné obchody realizovala žalobkyně a že by příjmy došlé na předmětný účet byly příjmy jejími. Navíc žalobkyně ve vyjádření ze dne 10.3.2014 k prokázání této skutečnosti navrhla další důkaz, a to výslech paní Z K, který nesprávně, jak bude uvedeno zdola, nebyl proveden.

V tomto směru není nijak podstatné, že předmětné příjmy byly uvedeny v daňovém priznání za rok 2010. V souladu s ustanovením § 8 odst. 1 věta druhá je správce daně povinen posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný tudíž nebyl oprávněn ignorovat výsledky daňového řízení, ze kterých jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně neměla s předmětnými obchody nic společného. Stejně tak jako byl zneužit bankovní účet žalobkyně, mohlo být daňové priznání vyplněno a podáno osobou odlišnou od osoby žalobkyně.

3.

Žalovaný dále pochybil, když nepřistoupil k provedení svědecké výpovědi paní Z K s odůvodněním, že se tato osoba, jakožto zástupkyně žalobkyně, mohla vyjádřit kdykoli v průběhu daňového řízení.

V rozsudku ze dne 10.9.2009, č.j. 7 Afs 105/2009-92, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*neakceptování návrhu na provedení důkazů je možné např. z důvodu, že tvrzená skutečnost, k jejímuž prokázání nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo z důvodu, že důkaz nemá vypovídací schopnost. Odmítnutí provedení důkazu může být také odůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností prokázána*“.

Žádná ze zmíněných alternativ nebyla v případě žalovaného dána. Důkaz byl žalobkyní navržen k prokázání jí tvrzených skutečností, které žalovaný vyhodnocoval nedůvodně v neprospěch žalobkyně. Důkaz tak nebyl bez souvislosti s předmětem řízení, měl potenciálně vypovídací schopnost, ta je ostatně u svědecké výpovědi dána zpravidla vždy, a nebyl nadbytečný.

Odmítnutí provedení důkazu z důvodu, že je navržen důkaz výsledkem osoby, která vystupovala v pozici zástupce, vychází z nepochopení odlišného postavení osoby zástupce a osoby svědka. Zástupce činí úkony jménem zastoupeného, zatímco svědek pod trestněprávní sankcí musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat o tom, co vlastními smysly vnímal. Vyjádření daňového subjektu je tvrzením, zatímco výpověď svědka, důkazem. Skutečnost, že navržený svědek působil současně jako zástupce daňového subjektu tak nemůže být důvodem pro odmítnutí provedení tohoto důkazu.

4.

Žalovaný pochybil taktéž při hodnocení předložených stvrzenek od „Becker Surfboards Malibu – Gear For Surf Beach & Skate“ a vyjádření téhož subjektu ze dne 3.1.2012, vyhotovené na žádost žalobkyně a uvádějící data vystavení stvrzenek, jejich čísla a částky zaplacené v hotovosti.

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, svetrů, riflí, sněhulí, kabelek, kozaček, triček, plavek, opasků, botasek, lodiček, tilek, 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.

K vyloučení zmíněných důkazů nemohlo dojít ani odkazem na použití přepočítacího kurzu, neboť správní orgány dospěly k částkám 997.606,80 Kč a ve druhém k částce 1.002.866,17 Kč, zatímco byly uplatněny výdaje v částce 996.921 Kč. Byly tedy uplatněny výdaje v částce nižší, stále však velice podobné částkám, ke kterým dospěly správní orgány.

5.

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

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.

Nedůvodnými soud shledal také námitky žalobkyně o „*neodůvodněnosti výzev a neuvedení pochybností v nich*“ a „*nedůsledném poučení žalobkyně o jejích právech*“. Zejména výzva ze dne 28.3.2013 byla zcela srozumitelná a reagovala na dosavadní stav řízení. Bylo z ní zcela zřejmé, v čem pochybnosti spočívají i jak je má žalobkyně odstranit. V čem konkrétně by mělo „*nedůsledné poučení žalobkyně o jejích právech*“ spočívat, žalobkyně neuvedla, tudíž námitkou se nelze relevantně zabývat. Žalovaný nepochybil nepoučením žalobkyně o jejích právech, nýbrž nesprávným vyhodnocením obsahu jejího vyjádření ze dne 11.4.2013.

VII.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VIII.

Náklady řízení.

Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně daňového poradce za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení, dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného, a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když se daňový poradce zúčastnil soudního jednání. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí částku 3.100 Kč. Za čtyři úkony právní služby tak žalobkyni přísluší náhrada ve výši 12.400 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za čtyři úkony právní služby tak soud žalobkyni přiznal náhradu ve výši 1.200 Kč. Náklady řízení dále spočívají náhradě jízdních výdajů. Jízdní výdaje podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb. spočívají v základní náhradě za každý 1 km jízdy a náhradě výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, činí sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč. Daňový poradce uskutečnil cestu Sokolov – Plzeň a zpět v délce 196 Km. Sazba základní náhrady proto činí 725 Kč. Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu, při průměrné spotřebě 8,7 litru motorové nafty na 100 Km, výše průměrné ceny za 1 litr, tj. 36,10 Kč u motorové nafty (§ 4 písm. c) vyhlášky č. 328/2014 Sb.), při ujetí 196 km (spotřebováno 17 litru motorové nafty)

činí 614 Kč. Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu daňovému poradci náleží náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět. Daňový poradce cestou k soudnímu jednání Sokolov - Plzeň a zpět promeškal čas v rozsahu 6 půlhodin, a proto soud žalobkyni přiznal částku ve výši 600 Kč (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je daňový poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 3.263 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 21.802 Kč.

P o u ě 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 17. února 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová