



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Ing. Petra Tůmy**, sídlem Veleslavína 14, Ústí nad Labem, IČ 45998264, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem v Litoměřicích, Kostelní náměstí 1, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 17.8.2012, č.j. 8750/12-1100-500331,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 17.8.2012, č.j. 8750/12-1100-500331, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 9.2.2012, č.j. 37952/12/214911507438, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 v úhrnné výši 434 587,- Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo

žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

V žalobě žalobce uvedl, že důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru bylo zjištění správce daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal vložené prostředky v roce 2008 v celkové výši 4 878 000,- Kč jako osobní vklady. Dále žalobce neměl prokázat celkovou částku 415 359,34 Kč, kterou měl vynaložit v souvislosti s předmětem podnikání v autodopravě na mýtné, pohonné hmoty, cestovné a stravné. Původní žalovaný se zcela nesprávně vypořádal s odvolacím tvrzením o nezákonnosti dodatečného platebního výměru, které je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. g) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Uvedený platební výměr je nezákonný, neboť z ustanovení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu jednoznačně vyplývá, že elektronický podpis úřední osoby nahrazuje údaje zákonem předepsané a jednak skutečnost, že není možné jak právně tak i technicky, aby rozhodnutí obsahovalo jak předepsané náležitosti uvedené v tomto ustanovení, tak i elektronický podpis, který tyto náležitosti nahrazuje. V tomto případě došlo k tomu, že elektronický podpis byl nahrazen, resp. doplněn kulatým razítkem a ručním podpisem, takovýto postup však není právně možný. V tomto směru je rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, který z podpisů je platný. Žalobce jednoznačně prokázal zdroj vložených finančních prostředků v roce 2008 do podnikání v celkové výši 4 878 000,- Kč, a to svědeckou výpovědí M. V. R., který potvrdil, že žalobce ve Švýcarsku od roku 1989 do roku 1991 pracoval, jakož i výši příjmů, které žalobce dosahoval. Původní žalovaný jde nad rámec v žalobou napadeném rozhodnutí citované judikatury, když požaduje prokázání skutečnosti, že žalobce disponoval uvedenou částkou ke dni 31.12.2007. Pokud původní žalovaný na podporu svých tvrzení použil zákon č. 60/1993 Sb., o oddělení měny, podle kterého mohlo být vyměněno v hotovosti pouze 4 000,- Kč a výměna se potvrzovala do průkazu totožnosti, žalobce tvrdí, že tento zákon se nevztahoval na švýcarské franky. K věrohodnosti svědka R. žalobce uvedl, že tento svědek sám ve Švýcarsku pracoval, svědek vypovídal o skutečnostech jím poznáných a jeho výpověď je věrohodná a přímá. Žalobce navrhl opětovný výslech tohoto svědka před soudem. K neuznané celkové částce 415 359,34 Kč žalobce uvedl, že postup správce daně i původního žalovaného je v rozporu s ustanovením § 92 odst. 6 daňového řádu, neboť nebyl proveden výslech svědkyně, a to jeho účetní paní M. Správci daně ani původnímu žalovanému nepřísluší předjímat, na co si navrhovaný svědek vzpomene, či nevzpomene, vzhledem k plynutí času. Důkazní prostředek nelze předem odmítnout a neprovést jen proto, že od události uběhla určitá doba, z které ten kdo výslech má provést, dovozuje, že si svědek konkrétně již nevzpomene.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že z daňového řádu nelze dovodit, že pokud rozhodnutí obsahuje jak předepsané údaje, tak uznávaný elektronický podpis úřední osoby, důsledkem je neplatnost takového rozhodnutí. Tato skutečnost nemůže mít vliv na zákonnost takového rozhodnutí, jelikož toto rozhodnutí splňuje požadavek na náležitý obsah a formu rozhodnutí a jeho důležitým znakem je jasnost, srozumitelnost, jednoznačnost a akceptovatelnost příjemcem, jakož i přezkoumatelnost jinými orgány. K osobním vkladům původní žalobce uvedl, že vloží-li žalobce – podnikatel – peněžní prostředky do svého podnikání, zaeviduje je ve svém účetnictví a současně tvrdí, že tyto částky daňovou povinností v daném období žádným způsobem neovlivňují, je povinen svá tvrzení dokázat. Důkazního břemene se žalobce nemůže zbavit konstatováním, že tyto finanční prostředky získal již dříve, a to v prekludovaném období. Tvrdí-li žalobce, že tyto příjmy nabyl v letech 1989 – 1991 a

následně je v roce 2008 vložil do podnikání, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. V uvedeném případě však žádný relevantní důkazní prostředek ke svým tvrzením nepředložil. K neuznaným výdajům na cestovné původní žalovaný uvedl, že evidence předložené žalobcem vypovídají pouze o počtu ujetých kilometrů všech vozidel za jednotlivé kalendářní měsíce, popř. za rok 2008, dále o výši zakázek za každý kalendářní měsíc a rok, přiřazení celkových nákladů souvisejících s provozem kamionů, výdajích na cestovné zaměstnanců a analýze PHM. Žalobce však neprokázal a neunesl tak důkazní břemeno, že výdaje měly přímou a bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost žalobce dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). K neprovedení svědecké výpovědi původní žalovaný uvedl, že ze spisu vyplývá, že svědkyně paní M. z titulu svého postavení účetní mohl případně pouze potvrdit obecnou existenci dokladů, které obdržel ke zpracování od žalobce, což však samo o sobě není předmětem sporu a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Při jednání soudu právní zástupce žalobce odkázal na obsah žaloby a uvedl, že v daném případě je dána neplatnost dodatečného platebního výměru, a to i přes znalost rozsudku zdejšího soudu sp.zn. 15 Af 159/2013. K tomu doplnil, že původní žalovaný nemohl dodatečný platební výměr vůbec vytisknout bez elektronického podpisu. Dále uvedl, že předmětné vklady byly žalobcem řádně vloženy do jeho podnikání a také z jeho strany byly řádně prokázány ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. K tomu doplnil, že žalovaná strana nemůže argumentovat zákonem č. 60/1993 Sb., neboť v daném případě měnou byl švýcarský frank. Dále uvedl, že v předmětném případě navrhoval výslech svědka, avšak tento procesní návrh správce daně ani původní žalovaný neakceptovali. Tím byl žalobce zkrácen na svých právech, neboť tímto důkazním prostředkem žalobce hodlal prokázat existenci listin ve svém účetnictví.

Pověřený pracovník stávajícího žalovaného navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost a v podrobnostech odkázal na písemné vyjádření původního žalovaného. K věci uvedl, že dodatečný platební výměr není neplatný s ohledem na závěry vyslovené v rozsudku zdejšího soudu sp.zn. 15 Af 159/2013. K tomu doplnil, že z daňového řádu nevyplývá, že pokud rozhodnutí obsahuje elektronický podpis tak i vlastnoruční podpis, není toto závadou a nezpůsobuje to neplatnost. Dále zdůraznil, že v daňovém řízení důkazní břemeno primárně nese daňový subjekt ohledně tvrzení jím uváděných v daňovém přiznání. V daném případě žalobce sice navrhoval svědecký výslech pana R., který správce daně uskutečnil, ovšem jednalo se pouze o svědectví tzv. z druhé ruky, které nebylo způsobilé prokázat žalobcovo tvrzení o tom, že vkládané peněžní prostředky vlastnil v době před prekluzivní lhůtou. Dále uvedl, že ani případný výslech svědkyně M. by důkazní pozici žalobce nezměnil, neboť tato svědkyně byla způsobilá prokázat toliko obecnou existenci příslušných dokladů, což není samo o sobě předmětem sporu.

Podle § 52 odst. 1 s.ř.s. provedl soud z vlastní iniciativy důkaz dodatečným platebním výměrem ze dne 9.2.2012, č.j. 37952/12/214911507438, který byl doručen žalobci a z něhož zjistil, že v záhlaví je uvedeno: „Elektronicky podepsáno, 9.2.2012, Ing. T. R., ředitelka FÚ“ a na konci tohoto dokumentu je otištěno razítko Finančního úřadu v Ústí nad Labem a umístěn podpis Ing. T. R.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c),

písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, která spočívala v porušení ustanovení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu tak, že dodatečný platební výměr obsahoval elektronický podpis i úřední razítko a jméno, příjmení, pracovní zařazení a podpis úřední osoby.

Podle § 102 odst. 1 písm. g) rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby.

Podle § 2 písm. a) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu (dále jen „zákon o elektronickém podpisu“) elektronickým podpisem jsou údaje v elektronické podobě, které jsou připojené k datové zprávě nebo jsou s ní logicky spojené a které slouží jako metoda k jednoznačnému ověření identity podepsané osoby ve vztahu k datové zprávě.

Podle § 2 písm. b) zákona o elektronickém podpisu se rozumí zaručeným elektronickým podpisem elektronický podpis, který splňuje následující požadavky

1. je jednoznačně spojen s podepisující osobou,
2. umožňuje identifikaci podepisující osoby ve vztahu k datové zprávě,
3. byl vytvořen a připojen k datové zprávě pomocí prostředků, které podepisující osoba může udržet pod svou výhradní kontrolou,
4. je k datové zprávě, ke které se vztahuje, připojen takovým způsobem, že je možno zjistit jakoukoliv následnou změnu dat.

Podle § 11 odst. 1 zákona o elektronickém podpisu v oblasti orgánů veřejné moci je možné za účelem podpisu používat pouze zaručené elektronické podpisy a kvalifikované certifikáty vydávané akreditovanými poskytovateli certifikačních služeb (dále jen "uznávaný elektronický podpis").

Ve správním spise je založena doručenka k uvedenému dodatečnému platebnímu výměru, ze které se podává, že tento dodatečný platební výměr byl žalobci doručen v listinné podobě poštou dne 13.2.2012. Na doručeném dodatečném platebním výměru se skutečně nachází jak úřední razítko se jménem a příjmením úřední osoby a jejím pracovním zařazením, tak vedle toho je na první straně uveden údaj o elektronickém podpisu. Tato poznámka však nemůže být považována za elektronický podpis, neboť se nejedná o údaje v elektronické podobě, které by byly připojeny k datové zprávě.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti soud uvádí, že vlastnoruční podpis úřední osoby nesporně lze nahradit jejím elektronickým podpisem. V předmětném případě však rozhodnutí správce daně, které bylo zasláno žalobci v listinné podobě, nebylo zjevně podepsáno elektronickým podpisem, protože elektronická podoba tohoto rozhodnutí nebyla konvertována do listinné podoby v souladu s právní úpravou obsaženou v ust. § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, přičemž současně ani nebylo podepsáno elektronickým podpisem, jelikož nedošlo k jeho ověření v souladu taktéž s právní úpravou obsaženou v ust. § 24 odst. 1 písm. b) a písm. c) téhož zákona. Žalobce mylně dovozuje z umístění doložky „Elektronicky podepsáno“ v záhlaví str. 1 rozhodnutí správce daně, které bylo zasláno žalobci v listinné podobě, že toto vyhotovení rozhodnutí bylo opatřeno současně elektronickým a vlastnoručním podpisem úřední osoby, popř. že elektronický podpis byl nahrazen vlastnoručním podpisem úřední osoby. Tato doložka toliko deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby i v elektronické podobě (obdobně rozsudek KS v Ústí nad Labem ze dne 7.4.2014, sp. zn. 15 Af 159/2013, www.nssoud.cz).

Faktem tak zůstává, že rozhodnutí správce daně ze dne 9.2.2012 zaslané žalobci v listinné podobě bylo v souladu se zákonem platně podepsáno pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a bylo opatřeno otiskem úředního razítka. Je technicky nemožné, aby rozhodnutí obsahovalo jak elektronický podpis, tak razítko a vlastnoruční podpis. Elektronický podpis může existovat pouze v elektronické podobě, neboť jde o alfanumerický soubor znaků, který potvrzuje, kdo rozhodnutí vydal, kdy k tomu došlo a že nedošlo k zásahu do obsahu dotyčného rozhodnutí. Vlastnoručním podpisem a razítkem pak může být opatřeno pouze rozhodnutí v listinné podobě a nikoliv v elektronické podobě.

Soud konstatuje, že formální náležitosti rozhodnutí uvedené v ustanovení § 102 daňového řádu jsou důležitým faktorem pro jeho jasnost, srozumitelnost, jednoznačnost a celkovou přesvědčivost. V daném případě je rozhodnutí jasné, srozumitelné, jednoznačné a plně přezkoumatelné. Uvedené údaje o elektronickém podpisu nejsou ani zřejmou nesprávností (§ 104 daňového řádu), ani nezákonností, kterou by měl napravovat odvolací orgán (§ 108 a násl. daňového řádu) a nejedná se ani o vadu, která by způsobovala nicotnost rozhodnutí (§ 105 daňového řádu). Z těchto důvodů je námitka nepřezkoumatelnosti žalobce vůči dodatečnému platebnímu výměru nedůvodná.

V souvislosti s námitkou nezákonnosti popř. nicotnosti rozhodnutí správce daně a na něj navazujícího žalobou napadeného rozhodnutí soud směrem k žalobci považuje za vhodné ještě připomenout, že dle konzistentní judikatury správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu v této otázce je nicotností správního rozhodnutí třeba rozumět výhradně případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. Případná záměna vlastnoručního podpisu za elektronický podpis a naopak u správního rozhodnutí popř. uvedení obou forem podpisu na správní rozhodnutí, což nebylo zjevně dáno v daném případě, však ze své podstaty nezpůsobují ani nezákonnost, natožpak nicotnost daného správního rozhodnutí (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, sp. zn. 6 A 76/2001, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 793/2006 a také na www.nssoud.cz).

K druhé žalobní námitce spočívající v prokázání původu osobních vkladů do podnikání žalobce soud uvádí, že touto otázkou se již opakovaně zabývaly správní soudy i Ústavní soud, na jejichž judikaturu původní žalovaný vhodně odkázal.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.6.2012, sp. zn. 9 Afs 16/2012, www.nssoud.cz, je uvedeno, že: „...*správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. požadovat prokázání skutečnosti, zda tyto prostředky byly již zdaněny, pokud jím byly vloženy do podnikání a pokud o nich bylo takto účtováno.*

... Z hlediska rozsahu důkazního břemene považuje kasační soud v projednávané věci za stěžejní, že stěžovatel jako podnikatel v kontrolovaném období do svého podnikání finanční prostředky ve výši 2 420 001 Kč vložil, účtoval o nich a současně tvrdil, že tyto prostředky nemají vliv na základ daně. Stěžovatel tak nesl důkazní břemeno ohledně vlastních tvrzení. Tohoto důkazního břemene se nemůže zbavit pouze konstatováním, že tyto finanční prostředky získal již dříve, a to právě v prekludovaném období. Při takovém výkladu rozsahu důkazního břemene by totiž ničím nepodložené tvrzení daňového subjektu, vždy bez jakéhokoli dokazování, vedlo k závěru, že částky vložené do podnikání, vykázané jako částky nemající vliv na základ daně, takovými částkami skutečně jsou. Jinými slovy, veškeré vložené peníze do podnikání by, bez ohledu na to, kdy a jak byly získány, získaly pouhým konstatováním daňového subjektu statut prostředků nepodléhajících dani.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11.9.2008, sp. zn. 9 Afs 20/2008, www.nssoud.cz, je uvedeno, že správce daně „*byl tedy oprávněn žádat, aby daňový subjekt prokázal, že předmětné finanční prostředky nejsou zdanitelným příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky potvrzena pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. K obdobným závěrům ostatně dospěl Nejvyšší správní soud i v řadě jiných rozhodnutí, poukázat lze např. na rozsudek ze dne 25.7.2008, č.j. 8 Afs 69/2007 - 62, nebo na rozsudek ze dne 28.3.2007, č.j. 5 Afs 134/2006 - 217, či rozsudek ze dne 15.5.2006, č.j. 8 Afs 58/2005 - 54, všechny dostupné na www.nssoud.cz.*

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn v přezkoumávaném případě vést dokazování ohledně vkladů daňového subjektu do jeho podnikání, a v případě, že v důkazním řízení neosvědčil důkazy předložené v tomto ohledu daňovým subjektem (a daňový subjekt tak dle jeho názoru neunesl důkazní břemeno), byla úvaha správce daně, podle níž předmětné prostředky představují fakticky nepřiznané příjmy, legitimní a nevymyká se logickým principům (obdobný závěr vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21.4.2005, č.j. 3 Afs 23/2004 - 82, www.nssoud.cz). Spornou tak může být nadále pouze otázka, zda správce daně nepochybil v důkazním řízení a jeho závěry jsou dostatečně podložené.

...Ze samotné skutečnosti, že daňový subjekt v dotčených letech disponoval určitými finančními prostředky, sice nelze bez dalšího automaticky (tj. bez jakéhokoli dokazování) dovozovat, že předmětné částky tvořily jeho příjmy právě v těchto letech, na druhou stranu taktéž nelze jednoznačně, pouze z tvrzení daňového subjektu dovodit, že finanční prostředky, které v kontrolovaném období vložil do podnikání, získal již dříve (tj. v období přesahujícím tříletou prekluzivní lhůtu), a proto je správcem daně překročen časový a věcný rámec a

prováděné dokazování bylo vedeno příliš extenzivním způsobem. Takový závěr by totiž znamenal, že k zamezení veškerého dokazování by stačilo pouhé tvrzení daňového subjektu o tom, že příjmy jím vložené do podnikání pocházejí z již prekludovaných období.“

V daném případě žalobce celkem 8 příjmovými pokladními doklady vložil do svého podnikání v roce 2008 celkem částku 4 787 000,- Kč, o které tvrdil, že ji získal prací v letech 1989 až 1991 ve Švýcarsku, a neovlivňuje tato částka základ daně, neboť se nejedná o příjmy roku 2008. Na základě shora uvedených judikatorních závěrů však soud konstatuje, že správce daně byl oprávněn vyzvat žalobce k prokázání žalobcova tvrzení, že zaevidované příjmy daňovou povinností neovlivňují. Žalobce byl povinen toto důkazní břemeno unést.

Soud konstatuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem, tj. žalobcem, a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy mj. povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 3 ZSDP na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení.

Žalobce navrhl v daňovém řízení pouze výslech svědka M. V. R., který před správcem daně uvedl, že žalobce zná už od dětství. V roce 1989 se setkal se žalobcem ve Švýcarsku. Žalobce pracoval ve městě Martcinger u firmy Lautebach Weine a.g., která se zabývala distribucí vína. Svědek pracoval u stejné firmy. Plat žalobce se pohyboval kolem 8-10 tisíc SFr měsíčně, což ví proto, že tolik v té době také vydělával a žalobce mu to řekl osobně. Žalobce pracoval u této společnosti do konce roku 1991.

Soud shledává tuto svědeckou výpověď jako nedostatečnou k prokázání toho, že žalobce disponoval částkou pocházející z jeho výdělků ve Švýcarsku ve výši 4 878 000,- Kč z let 1989 až 1991 ještě v roce 2008, kdy ji měl vložit do podnikání. Soud nezpochybňuje, že žalobce v uvedených letech ve Švýcarsku skutečně pracoval a mohl tam mít i značně nadstandardní příjmy, ale k prokázání skutečnosti, kolik si skutečně vydělával, kolik mu po ukončení práce zbývalo a jakou částkou disponoval ještě v roce 2008, toto svědectví nedostačuje. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno a neodstranil pochybnosti správce daně, což vedlo k oprávněnému navýšení jeho příjmů za rok 2008. Z těchto důvodů je i tato žalobní námitka nedůvodná.

Soud se sice ztotožňuje s tvrzením žalobce, že v daném případě nelze aplikovat zákon č. 60/1993 Sb., o oddělení měny, neboť ten se nevztahoval na švýcarské franky, nicméně to na výše uvedeném závěru ničeho nemění.

Soud neprovedl ani opakovaný výslech svědka R., neboť jeho výpověď v daňovém řízení má soud za zcela dostatečnou, žalobce v daňovém řízení nenavrhł její opakování ani nezduvodnil, jaké nové aspekty by tato výpověď měla přinést. Z těchto důvodů návrhu žalobce na výslech tohoto svědka před soudem nebylo pro nadbytečnost vyhověno.

Poslední námitkou žalobce je neprovedení výsledku účetní žalobce paní M. k prokázání souvislosti výdajů na cestovné v celkové výši 415 359,34 Kč s příjmy v roce 2008. V daném případě je relevantní následující právní úprava.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu 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.

Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu zavazuje daňový subjekt k odůvodnění požadované účasti jiné osoby, např. navržení svědka, a stejně tak zavazuje k odůvodnění nepřipuštění takové osoby do řízení i správce daně. Toto ustanovení upravuje povinnosti daňového subjektu a správce daně při přípravě dokazování tak, aby správce daně mohl jednak rozhodnout, zda vůbec navrhovaný důkaz v podobě výsledku třetí osoby (typicky svědka) provede, v kladném případě pak proto, aby se mohl na výslech řádně připravit. Daňový subjekt musí označit potřebné údaje o osobě, aby mohla být v řízení identifikována, a to i pomocí dostupných informačních zdrojů, a řádně předvolána k jednání, a dále musí upřesnit, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit (zpravidla výsledkem) nebo zdůvodnit jiný důvod její účasti (např. osoba může předložit listinu či předmět apod.). Uvedení zejména věcných údajů umožňuje správci daně posoudit důležitost nebo nadbytečnost účasti navrhované osoby s ohledem na konkrétní stav řízení, resp. důkazní situaci v něm; nevyhoví-li důkaznímu návrhu, je povinen sdělit to daňovému subjektu spolu s uvedením důvodu (viz Baxa, J., Dráb, O., Kainová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M.: Daňový řád, Komentář, 2011, Wolters Kluwer, komentář k ustanovení § 92 odst. 2 a odst. 6).

Z uvedeného vyplývá, že správce daně není povinen provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale pouze ty, které povedou ke zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud se správce daně rozhodne navrhovaný důkaz neprovést, je povinen své rozhodnutí sdělit a odůvodnit, aby se s ním mohl daňový subjekt seznámit.

Žalobce navrhl výslech své účetní v přípisě správci daně ze dne 18.6.2011, když uvedl: „*Chybějící doklady, které požadujete doložit byly v aktuálním období účetní paní M. předány a ta je do účetnictví zanesla. Já jsem s nimi od té doby nepřišel do styku a kam se poděly nevím. Toto místopřísežně prohlašuji a mohu doložit svědectvím účetní.*“

V protokole ze dne 18.11.2011 o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 správce daně objasnil, proč nepovažuje výslech svědkyně paní M. za potřebný, neboť dle jeho názoru by nepřinesl nové důkazní prostředky, což blíže odůvodnil. Poukázal i na to, že žalobce blíže nespecifikoval, o čem má jím navrhovaná svědkyně vypovídat a co má potvrdit

a ani nesdělil svědkovu bližší identifikaci. Původní žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí mimo jiné uvedl, že podle jeho názoru mohla svědkyně z titulu účetní pouze potvrdit obecnou existenci dokladů, které obdržel ke zpracování od žalobce, což samo o sobě není předmětem sporu. Požadavek správce daně však dle původního žalovaného směřoval k prokázání konkrétních výdajů a jejich návaznosti na uskutečnění pracovních cest, což svědeckou výpověď v rozsahu navrženém žalobcem ani nemohlo být prokázáno.

Soud souhlasí v obecné rovině se žalobcem, že správci daně ani původnímu žalovanému nepřísluší předjímat, na co si svědek vzpomene vzhledem k plynutí času. Na druhou stranu správce daně na základě informací poskytnutých daňovým subjektem zvažuje, zda výslech provede či neprovede, tedy zda je potřebný k správnému zjištění a stanovení daně. Žalobce navrhoval výslech účetní k tomu, aby bylo prokázáno, že jí předal doklady. Tato otázka však není předmětem sporu, neboť neunesení důkazního břemene žalobcem v daném případě spočívá v neprokázání souvislosti mezi dosaženými příjmy a vynaloženými výdaji na cestovné. Žalobce byl navíc jednoznačně upozorněn, že dostatečně nespecifikoval, k čemu konkrétně má svědkyně vypovídat. Následně žalobce zůstal pasivní a na uvedená upozornění již nijak nereagoval a na výslechu dále s bližším odůvodněním jeho potřeby netrval. Správce daně i původní žalovaný vycházeli při úvahách o provedení svědecké výpovědi z informací poskytnutých žalobcem a soud se za tohoto skutkového stavu s jejich hodnocením ztotožňuje. Správce daně i původní žalovaný se drželi dikce ustanovení § 92 odst. 2 a odst. 6 daňového řádu a soud v jejich postupu vadu neshledal.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Soud nepřiznal žalovanému ani náhradu za cestovné k soudnímu jednání, neboť dle soudu je zastupování zájmů žalovaného součástí úřední činnosti žalovaného. Nemůže být k tíži daňových subjektů, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni a tato složka sídlí v Brně. Pokud by byly náklady na cestové žalovanému přiznávány, došlo by dle soudu k diskriminaci všech mimobrněnských daňových subjektů, neboť ty by bez možnosti volby soudu, který bude věc projednávat, v případě neúspěchu žaloby musely oproti subjektům z Brna hradit náklady na cestovné pověřené osoby žalovaného k jednání soudu. Soud žalovanému rovněž nepřiznal požadovanou paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300,- Kč dle ustanovení § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), neboť má za to, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 7.10.2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, nelze vztahovat na žalovaného, neboť ho nelze považovat za běžného účastníka řízení. V daném případě se ze strany žalovaného jednalo o výkon státní správy a jeho úkony nikterak nevybočovaly nad rámec jeho běžné úřední činnosti. V dané věci náhradu nákladů řízení upravuje ustanovení § 60 s.ř.s., zatímco Ústavní soud se zabýval v uvedeném nálezu interpretací ustanovení § 137 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále je „o.s.ř.“). Navíc sám Ústavní soud ve svém nálezu (odst. 46) dává i

civilním soudům prostor k úvaze ve vztahu ke každému konkrétnímu případu, zda paušální náhradu hotových výdajů přiznají či nikoliv. Soud tedy uzavírá, že uvedený nález Ústavního soudu nezakládá právo správního orgánu na paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Z výše uvedených důvodů proto soud žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 15. prosince 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:

Gabriela Zlatová