



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Ing. M.H., zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno**, v řízení o žalobě proti **rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 15. 8. 2011, čj. 6218/11-1100-402867**,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žalovanému správnímu orgánu se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Finanční úřad v Sokolově (dále též jen „*správce daně*“) provedl u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Tato kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole, která byla s žalobkyní projednána dne 20. 1. 2011. Na základě zprávy o této daňové kontrole byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2006 a 2007.

Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 správce daně doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 2. 2011, čj. 9762/11/155911400437. Proti tomuto rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. K odvolání žalobkyně Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 16. 4. 2012, čj. 2467/12-1100-402867, rozhodnutí Finančního

úřadu v Sokolově ze dne 11. 2. 2011, čj. 9762/11/155911400437, částečně změnilo (doměřená daň byla snížena z částky 301.139,- Kč na částku 272.563,- Kč). Proti tomuto rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni podala žalobkyně žalobu, která byla u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 57Af 31/2012. Rozsudkem ze dne 16. 10. 2013, čj. 57Af 31/2012-99, Krajský soud v Plzni žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 16. 4. 2012, čj. 2467/12-1100-402867, zamítl.

Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 správce daně doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 2. 2011, čj. 9782/11/155911400437. Proti tomuto rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Rozhodnutím čj. 6218/11-1100-402867 Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobkyně zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu v Sokolově ze dne 11. 2. 2011, čj. 9782/11/155911400437, potvrdilo. Proti tomuto rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni podala žalobkyně žalobu, která je u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 30Af 24/2011. Jedná se o aktuálně projednávanou a rozhodovanou věc. Při jednání před soudem byla datace napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni čj. 6218/11-1100-402867 upřesněna na 15. 8. 2011.

Správa daní byla původně upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon č. 337/1992 Sb.*“). Zákon č. 337/1992 Sb. byl zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen „*daňový řád*“), který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

II. Žaloba

V žalobě se namítá, že k tvrzení správce daně na str. 27 zprávy o daňové kontrole, že podrobí doměření dle § 6 zákona o dani z příjmů částku 135.111,- Kč, protože jde o příjmy ze závislé činnosti, není v této zprávě odkaz na žádné důkazní prostředky a zcela chybí vyjádření, jaká byla u těchto příjmů sražena záloha na daň z příjmů od plátce, který vyplácel tyto příjmy a měl tedy povinnost k nim provádět příslušnou úhradu zálohy na daň. Tato záloha na daň měla být následně započtena k celkové daňové povinnosti žalobkyně, což se však nestalo. Vyměřená daň je tedy nepřesná a postup Finančního ředitelství v Plzni, které v napadeném rozhodnutí tvrdí, jak se vypořádalo se všemi okolnostmi při stanovení správné daně, je nepřezkoumatelný (= *žalobní bod č. 1*).

Žalobkyně dále poukazuje na to, že na str. 32 zprávy o daňové kontrole se uvádí, že po zahájení daňové kontroly u pana MUDr. Z. správce daně zjistil, že žalobkyně uzavřela ústní dohodu o vedení účetnictví. Šlo tedy zřejmě o výslech svědka, u kterého ale žalobkyně neměla možnost konzumovat svá práva dle zákona č. 337/1992 Sb., jak byla definována v době prováděné kontroly, neměla možnost klást svědkovi otázky a/nebo se k takovému zjištění jakkoliv vyjádřit. Ve zprávě zcela chybí odkaz na doklady, které by potvrzovaly tvrzení správce daně, tedy „zajištěné prvotní doklady“; žalobkyně neměla možnost se k těmto dokladům jakkoliv vyjádřit nebo rozporovat jejich autentičnost. Poukaz na to, že správci daně bylo tvrzení o půjčce málo, se objevuje až ve zprávě z kontroly, a odkaz na kontrolu a sdělení

pana MUDr. Z. jako použitý důkazní prostředek je v příkrém rozporu se zákonnými právy žalobkyně. Důkazní prostředky získané v rozporu se zákonem nelze v daňovém řízení uplatnit a utajený výsledek svědka takovým překročením zákona je (= *žalobní bod č. 2*).

Dále se v žalobě namítá, že na str. 28 a 29 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že správnost potvrzení o příjmech ze závislé činnosti ve výši 271.359,- Kč správce daně ověřil postupem „dotaz na OSSZ v Sokolově“, aby pak bez jakéhokoliv zdůvodnění bylo uvedeno „Z uvedeného vyplývá, že Potvrzení o zdanitelných příjmech je zcela nevěrohodné“. Zákon nezná postup ověření Potvrzení o zdanitelných příjmech dotazem na OSSZ. Je zcela pominuta možnost, že by zaměstnání mohlo probíhat v režimu dohody o provedení práce, nebo dokonce zaměstnavatel záměrně a protizákonně nepřihlásil zaměstnance k sociálnímu pojištění. V takových případech je sdělení OSSZ zcela neprůkazné. Postup správce daně je v rozporu se zákonem a jeho tvrzení, že z uvedeného vyplývá „zcela nevěrohodné“, je nepřezkoumatelné a protizákonné (= *žalobní bod č. 3*).

Žalobkyně dále poukazuje na to, že na str. 34 zprávy o daňové kontrole správce daně vypočítává, jaké příjmy získala žalobkyně od pana P., když k těmto příjmům tvrdila, že jde o vrácení těch peněz, které za pana P. hradila na OSSZ v Chebu, tedy v podstatě vrácení půjčky. Bez dalšího sdělování, s výjimkou uvedení ve zprávě, pak správce daně dovozuje, že dani podrobí rozdíl mezi inkasem od pana P. a v roce 2007 tedy doměřuje rozdíl ve výši 87.750,- Kč, aniž by zkoumal, že uvedená částka pochází z peněz, které byly panu P. zapůjčeny v předchozích letech. Sdělení, že toliko penězi vydanými za rok 2007 se správce daně bude zabývat jako výdaji a nepodrobí je dani z příjmů, se objevuje toliko ve zprávě z kontroly a nikde dříve. Daňový subjekt byl opět zkrácen na svých právech se v průběhu kontroly vyjádřit ke všem zjištěním, která v průběhu daňové kontroly správce daně učinil (= *žalobní bod č. 4*).

Dále se v žalobě namítá, že dalším rozporem se zákonem je v podstatě korespondenční způsob seznámení daňového subjektu se závěry správce daně. V mezích zákona č. 337/1992 Sb. dalo zaslání návrhu zprávy žalobkyni toliko podklad pro přípravu na jednání. V rámci povinností stanovených v § 88 odst. 2 daňového řádu bylo na správci daně, aby projednal, tedy verbálním způsobem, předložil dosud zjištěné důkazy a na základě tohoto úkonu vyzval žalobkyni k vyjádření. To se však nestalo. Správce daně dne 17. 12. 2010 zaslal zprávu a výzvu k písemnému vyjádření k výsledkům kontroly. Žalobkyně se však nemohla písemně vyjadřovat k něčemu, co doposud neviděla, s čím nebyla seznámena – viz správcem daně zmiňovaná dožádání, zjištěná sdělení, písemné podklady, které nebyly nikdy žalobkyni předloženy, a mělo tak být učiněno v rámci projednávání zprávy. Navíc byla touto výzvou stanovena lhůta pro toto podání, která je zcela v rozporu s pravomocí správce daně, při respektování základních práv zaručených ústavou. Zpráva o daňové kontrole ke dni 20. 1. 2011 neodpovídá zákonem uváděným požadavkům na obsah zprávy, protože neobsahuje odkazy na další písemné materiály, které byly použity při vyměření daně, a žalobkyně ani nebyla s těmito materiály a tedy s důkazními prostředky seznámena. Bylo jí upřeno právo na vyjádření se ke všem materiálům, které byly ke stanovení daně užity (= *žalobní bod č. 5*).

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ad 1 žaloby žalovaný uvádí, že na str. 26 a 27 zprávy o daňové kontrole je podrobně rozepsáno, proč byly tyto příjmy podrobeny dani a jaké důkazy a skutečnosti byly vzaty v potaz při zvyšování daňového základu o předmětné částky. Je zde také podrobně rozepsáno, jak k doměřené dani správce daně dospěl a jsou zohledněny sražené zálohy na daň i úhrn úhrady pojistného. Finanční ředitelství tak v odvolacím řízení neshledalo, že by správce daně při zvyšování daňového základu v této části pochybil.

Ad 2 žaloby žalovaný uvádí, že v případě MUDr. Z. nešlo o výslech svědka, nýbrž o daňovou kontrolu u jiného daňového subjektu, na jejímž základě vznikla správci daně pochybnost, zda žalobkyně zahrнула do přiznání všechny příjmy z podnikatelské činnosti a zda nebyla neoprávněně krácena daň. Proto byla žalobkyni zaslána výzva čj. 54370/10/155930/400677 dle § 16 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. k vysvětlení a předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků k prokázání tvrzených skutečností, kterými by bylo možné rozptýlit pochybnosti, které správci daně vznikly během daňové kontroly. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně prostým sdělením, že se u příjmů od MUDr. Z. jedná o příjmy ze závislé činnosti a tudíž byly zdaněny plátcem. Žádné důkazní prostředky však nebyly předloženy ani navrženy a nebylo tak ze strany žalobkyně uneseno důkazní břemeno.

Ad 3 žaloby žalovaný uvádí, že správce daně se na str. 27 až 29 zprávy o daňové kontrole podrobně zabývá otázkou, z jakého důvodu byl o příjmy od pana P. snížen dílčí základ daně. Správci daně vznikly pochybnosti z důvodu, že částky na potvrzení o zdanitelných příjmech od pana P. jsou totožné jako částky na potvrzení od Hospodářské komory Sokolov za předchozí zdaňovací období. Proto poslal na Okresní správu sociálního zabezpečení v Sokolově výzvu k součinnosti třetích osob, aby zjistil, u kterých zaměstnavatelů byla žalobkyně v daném období zaměstnána. Z odpovědi na výzvu vyplynulo, že žalobkyně nebyla v roce 2007 zaměstnancem pana P. Tuto odpověď spolu s prokázanou skutečností o členství žalobkyně ve sdružení fyzických osob s panem P. použil správce daně jako argumentaci, proč byl žalobkyni snížen dílčí daňový základ.

Ad 4 žaloby žalovaný uvádí, že žalobkyně byla výzvou čj. 54370/10/155930/400677 vyzvána k vysvětlení, z jakého důvodu nebyla částka 148.998,- Kč, která došla na její účet od pana P., zahrnuta v její daňové evidenci za zdaňovací období roku 2007. V odpovědi na výzvu uvedla žalobkyně, že se jedná o vrácení částky, která byla za pana P. hrazena na účet Okresní správy sociálního zabezpečení, bez jakéhokoli dalšího upřesnění. Správce daně zjistil, že žalobkyní byla na účet pana P. u Okresní správy sociálního zabezpečení v Chebu zaplacená částka 50.248,- Kč. U zbytku příjmů neunesla žalobkyně své důkazní břemeno k tvrzení, že nebyly jejím příjmem, a správce daně proto o tuto částku dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji žalobkyně.

Ad 5 žaloby žalovaný uvádí, že výzvou čj. 113233/10/155930400677 ze dne 3. 12. 2010 byla žalobkyně vyzvána k dostavení se k projednání výsledku daňové kontroly na den 15. 12. 2010. Zástupce žalobkyně v odpovědi na tuto výzvu uvedl, že výzva je neplatná a zároveň se omluvil, že se nemůže ve stanovenou dobu dostavit. Také s odkazem na zásadu přiměřenosti dle § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. požádal o zaslání elektronické verze zprávy, neboť: „*dostavovat se ke čtení nějakého textu na Finanční úřad je pro daňový subjekt zcela zbytečná procedura*“ Správce daně proto poslal dne 17. 12. 2010 další výzvu čj.

115915/10/155930400677 spolu s návrhem zprávy o daňové kontrole, kde určil termín jednání na 18. 1. 2011. Tento termín byl dále na žádost žalobkyně změněn na 20. 1. 2011. V tento den byla se zástupcem projednána zpráva o daňové kontrole, což bylo zachyceno do protokolu čj. 3532/11/155930400677. Žalobkyně tedy byla seznámena se zprávou o daňové kontrole a mohla kdykoli až do jejího ukončení využít práva se vyjádřit k výsledkům daňové kontroly, což však neučinila ani před jejím projednáním ani během něj, kdy pouze zástupce žalobkyně uvedl „bez dalšího vyjádření“. Žalovaný také uvádí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole ke každému zjištění uvedl, na základě jakého ustanovení zákona mění, a to co se týče zvyšování i snižování, základ daně a jaké skutečnosti jej k tomu vedly.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 11. 2. 2014 účastníci řízení na svých předchozích stanoviscích setrvali.

Ve svém konečném návrhu zástupce žalobkyně uvedl, že nebylo přihlédnuto ke skutečností, že při výplatě příjmů ze závislé činnosti byl zaměstnavatel povinen odvést daň z takového příjmu žalobkyně. Pokud byly tyto částky doměřeny ke zdanění, pak došlo k jejich dvojímu zdanění a to je nepřipustná nezákonnost. Pokud by výdaje na sociální pojištění za pana P. ve výši 50.248,- Kč provedené v roce 2007 snížily zdanitelný příjem, pak je třeba tuto úvahu rozšířit: správce daně musí přihlédnout ke skutečností, že vrácení půjček za platby sociálního pojištění následuje po roce, kdy byly původně poskytnuty – tedy před rokem 2007 a platby až v roce 2007 – tedy následně a měly být opět osvobozeny. K tomu nebylo nijak přihlédnuto.

K tomu soud uvádí, že tam, kde zástupce žalobkyně při jednání přesáhl to, co pojal do žaloby samotné, se jedná o další žalobní body, jimiž se soud nemůže zabývat, neboť by tím byla porušena zásada koncentrace řízení zakotvená v § 71 odst. 2 větě třetí s. ř. s.

V. Vlastní argumentace soudu

K žalobnímu bodu č. 1 soud konstatuje, že v části 2.1.1 zprávy o daňové kontrole („Příjmy dle § 6 ZDP neuvedené v daňovém přiznání“) je uvedeno, že v roce 2007 byly z tam označených účtů na bankovní účet daňového subjektu mj. uhrazeny finanční prostředky od a.i.m. Agentur s.r.o. Karlovy Vary ve výši 78.705,- Kč, od Regionální hospodářské komory Poohří Sokolov ve výši 12.414,- Kč a od FIRO-tour a.s. Praha ve výši 20.280,- Kč. Protože daňový subjekt neuvedl tyto příjmy v celkové výši 111.399,- Kč v daňovém přiznání ani v daňové evidenci, vznikly správci daně pochybnosti, zda nebyly neoprávněně kráceny příjmy za rok 2007, a proto byla poskytovatelům plateb v souladu s § 34 odst. 4 ZSDP zaslána výzva k součinnosti třetích osob. Poskytovatelé plateb poskytli správci daně listiny (mzdové listy, potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti), z nichž je zřejmé, že daňový subjekt byl v roce 2007 v zaměstnaneckém poměru u a.i.m. Agentur s.r.o. Karlovy Vary, Regionální hospodářské komory Sokolov a FIRO-tour a.s. Praha a na bankovní účet daňového subjektu byla těmito subjekty hrazena mzda (tzn. příjmy ze závislé činnosti); roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění dle § 38ch ZDP plátcí daně (tj. zaměstnavatelé) neprovedli. Z přehledných tabulek je též zřejmé, že skutečně sražená daň z příjmů představovala u a.i.m. Agentur s.r.o. Karlovy Vary částku 8.604,- Kč, u

Hospodářské komory Poohří Sokolov částku 4.340,- Kč a u FIRO-tour a.s. Praha částku 720,- Kč (tj. celkem 13.664,- Kč).

S odvoláním na příslušnou partii zprávy o daňové kontrole nelze přitakat tvrzení žalobkyně, že v kontrolní zprávě není odkaz na žádné důkazní prostředky a zcela chybí vyjádření, jaká byla u těchto příjmů sražena záloha na daň z příjmů od plátce, který vyplácel tyto příjmy a měl tedy povinnost k nim provádět příslušnou úhradu zálohy na daň.

K *žalobnímu bodu č. 2* je třeba poznamenat, že k obdobně koncipované námitce se senát 57Af ve svém rozsudku ze dne 16. 10. 2013, čj. 57Af 31/2012-99, vyjádřil takto:

„Soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod.

Ve výzvě prvoinstančního orgánu ze dne 10. 6. 2010 bylo dále uvedeno, že „*správce daně při kontrole zjistil, že na bankovní účty daňového subjektu byly v roce 2006 mimo jiné uhrazeny částky od těchto subjektů:*“ mezi nimi bylo pod položkou 4. uvedeno: „*MUDr. Z. N.S. 49.000 Kč*“. Žalobkyně byla v této souvislosti vyzvána: „*Vysvětlete, z jakého důvodu nebyly příjmy zahrnuty v daňové evidenci kontrolovaného zdaňovacího období roku 2006. Případně prokažte, že tyto částky nejsou příjmem daňového subjektu nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně či příjmy osvobozené dle zákona o daních z příjmů*“.

V reakci na citovanou část výzvy žalobkyně ve svém podání ze dne 19. 7. 2010 pouze uvedla: „*Příjmy MUDr. Z. – výplata závislá činnost DPP – zdaněno plátcem*“.

Ač byla žalobkyně v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, vyzvána k prokázání skutečnosti, „*z jakého důvodu nebyly příjmy zahrnuty v daňové evidenci*“, a že se nejedná o „*příjem daňového subjektu nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně či příjmy osvobozené dle zákona o daních z příjmů*“, žalobkyně sice stručně odpověděla, že se jedná o „*výplatu závislé činnosti DPP – zdaněno plátcem*“, avšak toto své tvrzení ničím neprokázala. Za této situace nelze dospět k závěru, že žalobkyně unesla své břemeno důkazní, resp. že své tvrzení prokázala. Dlužno doplnit, že závěry správních orgánů nejsou opřeny o sdělení pana MUDr. Z., nýbrž o výpis z bankovního účtu žalobkyně a závěr o neunesení důkazního břemene z její strany.“.

K tomu se dá dodat, že v roce 2007 byla na bankovní účty daňového subjektu od MUDr. Z., N.S. uhrazena částka 160.000,- Kč. Textace výzvy žalobkyni byla analogická. V reakci na část výzvy týkající se roku 2007 žalobkyně ve svém podání ze dne 19. 7. 2010 pouze uvedla: „*Příjmy MUDr. Z. – vrácení půjčky – nepodléhá dani z příjmů*“.

Za tohoto stavu věci může senát 30Af, který sdílí citovaný názor senátu 57Af, jen parafrázovat již vyřčené posouzení věci: Ač byla žalobkyně v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, vyzvána k prokázání skutečnosti, „*z jakého důvodu nebyly příjmy zahrnuty v daňové evidenci*“, a že se nejedná o „*příjem daňového subjektu nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně či příjmy osvobozené dle zákona o daních z příjmů*“, žalobkyně sice stručně odpověděla, že se jedná o „*příjmy MUDr. Z. – vrácení půjčky – nepodléhá dani z příjmů*“, avšak toto své tvrzení ničím neprokázala. Za této situace nelze dospět k závěru, že žalobkyně unesla své břemeno důkazní, resp. že své tvrzení prokázala. Dlužno doplnit, že závěry správních orgánů nejsou opřeny o sdělení pana MUDr. Z., nýbrž o výpis z bankovního účtu žalobkyně a závěr o neunesení

důkazního břemene z její strany.“ V podrobnostech je možno odkázat také na část 2.2.1 zprávy o daňové kontrole (zejména str. 33).

K žalobnímu bodu č. 3 soud konstatuje, že v části 2.1.2 zprávy o daňové kontrole („Příjmy dle § 6 ZDP uvedené v daňovém přiznání neoprávněně“) se uvádí, že u správce daně vznikly pochybnosti o skutečnostech uvedených v potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti za rok 2007, které daňový subjekt přiložil k daňovému přiznání (od Restaurace u Sv. Jana M. Lázně), a to zejména z důvodu, že částky na něm uvedené jsou naprosto shodné s údaji, které jsou uvedeny na potvrzení od jiného zaměstnavatele (Hospodářská komora Sokolov) v roce 2006, a dále skutečnost, že daňový subjekt byl v roce 2007 účastníkem sdružení P. a H. (Restaurace u Sv. Jana M. Lázně) a nikoliv jeho zaměstnancem. Proto správce daně porovnal příjmy ze závislé činnosti a přiložená potvrzení od zaměstnavatelů za období 2004 až 2007, která daňový subjekt podal správci daně jako součást přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Protože měl správce daně pochybnosti o správnosti vyplněných údajů v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kontrolovaná období, vyzval Okresní správu sociálního zabezpečení v Sokolově, aby v rámci součinnosti třetích osob sdělila správci daně, u kterých zaměstnavatelů byla Ing. H. zaměstnána a v jakém období byla zaměstnancem J.P., M.L. – Restaurace u Sv. Jana. Na to OSSZ v Sokolově správci daně sdělila, u kterých zaměstnavatelů byla Ing. M. H. zaměstnána v období 2006-2007 a že u zaměstnavatele J.P., M.L., byla Ing. M. H. zaměstnána od 27. 11. 2004 do 31. 8. 2005. Na základě toho došel správce daně k závěru o naprosté nevěrohodnosti předloženého potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti za rok 2007, které měl vyhotovit J.P.

Podle názoru soudu lze akceptovat, jestliže správce daně to, že daňový subjekt byl dle sdělení okresní správy sociálního zabezpečení zaměstnancem určité osoby v minulosti, ale v rozhodném období jím nebyl, ale byl zaměstnancem jiných osob, a to, že daňový subjekt byl v určitém období účastníkem sdružení s určitou osobou, posoudí tak, že daňový subjekt nebyl v určité době zaměstnancem určité osoby. Daňovému subjektu byly tyto skutečnosti předestřeny ve zprávě o daňové kontrole. Je pravda, že zákon č. 337/1992 Sb. explicitně nehovoří o ověření potvrzení o zdanitelných příjmech dotazem na OSSZ, podle § 31 odst. 4 věty první tohoto zákona však jako důkazních prostředků bylo možno užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Zejména ovšem nic nebránilo žalobkyni, aby finanční správě ohledně této záležitosti předložila svá tvrzení a důkazy. To se však nestalo ani ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, ani v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Dokonce i tvrzení v žalobním bodu je hypotetické: „Je zcela pominutá možnost, že by zaměstnání mohlo probíhat v režimu dohody o provedení práce, nebo dokonce zaměstnavatel záměrně a protizákonně nepřihlásil zaměstnance k sociálnímu pojištění. V takových případech je sdělení OSSZ zcela neprůkazné.“ To sice obecně sotva lze popřít, ale zároveň nic – ani žalobní bod – nenaznačuje, že by k tomu došlo v přezkoumávaném případě. Za těchto okolností soud neakceptoval námitku, že shora uvedený postup a tvrzení správce daně jsou nepřezkoumatelné a protizákonné.

K žalobnímu bodu č. 4 je třeba poznamenat, že k zčásti obdobně koncipované námitce se senát 57Af ve svém rozsudku ze dne 16. 10. 2013, čj. 57Af 31/2012-99, vyjádřil mj. takto: „Soud neshledal důvodným ani třetí žalobní bod.

Prvoinstanční orgán na str. 9 zprávy o daňové kontrole uvedl, že „celkové příjmy od J.P. v roce 2006 činily 321.196 Kč (236.794 + 84.402 Kč), platby sociálního pojištění na účet OSSZ Cheb za J.P. činily 231.864 Kč, tzn. že vznikl rozdíl ve výši 89.332 Kč. Částka ve výši 89.332 Kč jsou příjmy od J. P., které nebyly použity na úhradu sociálního pojištění za J.P., jak DS tvrdí v písemné odpovědi na výzvu. Příjmy od J.P. ve výši 89.332 Kč jsou příjmy, u nichž DS ani na výzvu neprokázal, že by se jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené“.

Ve vztahu k částce ve výši 89.332 Kč žalobkyně neunesla břemeno důkazní o tom, že se i v případě této částky, která došla na její bankovní účet, jednalo o „vrácení peněz, které za pana P. hradila na OSSZ v Chebu“. Závěru prvoinstančního orgánu o neunesení důkazního břemene proto nelze ničeho vytknout. Ke zdanění této částky nedošlo „bez dalšího sdělování“, nýbrž v důsledku srozumitelně deklarovaného neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně.“

Ve vztahu k roku 2007 správce daně na str. 34 zprávy o daňové kontrole uvedl, že: „celkové příjmy od J.P. v roce 2007 činily 148.998,- Kč, platby sociálního pojištění na účet OSSZ Cheb za J.P. činily 50.248,- Kč, tzn. že vznikl rozdíl ve výši 98.750,- Kč. Částka 98.750,- Kč jsou příjmy od J. P., které nebyly použity na úhradu sociálního pojištění za J.P., jak DS tvrdí v písemné odpovědi na výzvu. Příjmy od J.P. ve výši 98.750,- Kč jsou příjmy, u nichž DS ani na výzvu neprokázal, že by se jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené.“

Pro upřesnění se konstatuje, že ve výzvě správce daně ze dne 10. 6. 2010 bylo dále uvedeno, že „správce daně při kontrole zjistil, že na bankovní účty daňového subjektu byly v roce 2007 mimo jiné uhrazeny částky od těchto subjektů:“ mezi nimi bylo pod položkou 5. uvedeno: „J.P., M.L. 148.998,- Kč“. Žalobkyně byla rovněž v této souvislosti vyzvána: „Vysvětlete, z jakého důvodu nebyly příjmy zahrnuty v daňové evidenci kontrolovaného zdaňovacího období roku 2007. Případně prokažte, že tyto částky nejsou příjmem daňového subjektu nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně či příjmy osvobozené dle zákona o daních z příjmů.“

V reakci na citovanou část výzvy žalobkyně ve svém podání ze dne 19. 7. 2010 pouze uvedla: „Příjmy J.P.: jde o úhradu vrácení peněz půjčených panu P., vrácení plateb za pana P. uskutečněných na účet OSSZ – vyplývá to z bankovních výpisů, které má správce daně v držení. Ani jedna položka nepodléhá dani z příjmů.“

V části 2.2.1 zprávy o daňové kontrole („Příjmy dle § 7 ZDP neuvedené v daňové evidenci ani v daňovém přiznání“) správce daně poukázal na to, že daňový subjekt uvedené tvrzení ničím neprokázal a nic dalšího nedoložil, a podrobně dokladoval, jaké částky daňový subjekt v inkriminovaném roce od J.P. obdržel a jaké částky za J.P. tehdy odeslal ze svého účtu na účet OSSZ v Chebu. Rozdíl ve výši 98.750,- Kč byl správcem daně shledán příjmem, který je předmětem daně z příjmů.

Možno tak shrnout, že ani ke zdanění částky 98.750,- Kč nedošlo „bez dalšího sdělování“, nýbrž v důsledku neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, když k prokázání sporných skutečností byla nejprve vyzvána výzvou správce daně a posléze byla

s hodnocením této záležitosti správcem daně seznámena v příslušné části zprávy o daňové kontrole (srov. i níže citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79, k dispozici na www.nssoud.cz).

K žalobnímu bodu č. 5 je na místě připomenout, že závěr předmětné daňové kontroly se odehrál na pomezí účinnosti zákona č. 337/1992 Sb. a daňového řádu.

Podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb. (ve znění účinném v rozhodné době) má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,

Podle § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. (ve znění účinném v rozhodné době) o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole [*věta první*], po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně [*věta druhá*].

Ohledně toho, o čem je i aktuální spor, se Nejvyšší správní soud vyjádřil takto: „*Správce daně může vyjavit své pochybnosti o určitých skutečnostech až ve zprávě o daňové kontrole, aniž by tím zkrátil daňový subjekt na jeho právech vyplývajících z § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť daňový subjekt stále ještě může navrhnout důkazy vyvracející pochybnosti správce daně.*“ (rozsudek ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79, k dispozici na www.nssoud.cz)

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném v rozhodné době) v rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Nepřesnost dikce tohoto ustanovení byla odstraněna novelou provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2011. Po novelizaci, ale i před ní se však z logiky věci dalo dovodit, že správce daně musí nejprve vypracovat výsledek kontrolního zjištění spolu s hodnocením provedených důkazů, s tím pak musí seznámit daňový subjekt a předložit mu jej k vyjádření. Poté, co se daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění vyjádří, může správce daně dopracovat zprávu o daňové kontrole a provést úkony směřující k ukončení daňové kontroly.

Ze správních spisů bylo zjištěno, že o výsledku kontrolních zjištění u žalobkyně sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole čj. 112498/10/155930 400677. Dne 3. 12. 2010 pod čj. 113233/10/155930 400677 správce daně vyzval žalobkyni k dostavení se k seznámení s výsledky kontroly daně z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007. Na to zástupce žalobkyně požádal o zaslání zprávy o daňové kontrole na e-mail nebo do datové schránky. Dne 17. 12. 2010 pod čj. 115915/10/155930 400677 správce daně vyzval žalobkyni k dostavení se dne 18. 1. 2011 k projednání výsledků kontroly daně a k případnému písemnému vyjádření k výsledkům kontroly do 12. 1. 2011. Současně byla žalobkyni zaslána zpráva o daňové kontrole čj. 112498/10/155930 400677. K jednání u správce daně došlo dne 20. 1. 2011. Podle protokolu o tomto jednání se žalobkyně do 12. 1. 2011 k výsledku

kontrolního zjištění nevyjádřila a zástupce žalobkyně při uvedeném jednání k věci uvedl: „bez dalšího vyjádření“. Zpráva o daňové kontrole pak byla doplněna o část *Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádření daňového subjektu a stanovisko správce daně*. Z doplněné zprávy plyne, že daňový subjekt se k výsledkům daňové kontroly, které jsou uvedeny ve zprávě čj. 112498/10/155930 400677, nevyjádřil.

Zpráva o daňové kontrole podle názoru soudu odpovídá příslušným ustanovením právních předpisů. Nelze se ztotožnit s tvrzením, že neobsahuje odkazy na další písemné materiály, které byly použity při vyměření daně. Zákon neukládal správci daně povinnost, aby při projednávání zprávy předložil daňovému subjektu dosud zjištěné důkazy, zavazoval jej k tomu, aby seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložil mu jej k vyjádření. To se podle přesvědčení soudu v daném případě i stalo.

Na základě těchto skutečností a s ohledem na právní úpravu nemá soud za to, že – ať už ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb. či daňovému řádu – správce daně žalobkyni upřel právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů, a/nebo že svůj postup zatížil jinými žalobkyní žalobním bodu č. 5 vytýkanými procesními vadami.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalovaný správní orgán požadoval od žalobkyně náhradu nákladů řízení ve výši 3.217,- Kč představované cestovními náhradami za cestu k soudnímu jednání z Brna do Plzně vozidlem Škoda Octavia v částce 3.150,- Kč a stravným pověřeného zaměstnance ve výši 67,- Kč.

Sporným by tu nebyl znak „*měl ve věci plný úspěch*“, nýbrž znak „*kteřé důvodně vynaložil*“. Soud si je vědom nejednotného přístupu soudní praxe k této otázce. Senát 30Af Krajského soudu v Plzni ovšem shledává výše uvedené náklady vynaložené Odvolacím finančním ředitelstvím důvodně vynaloženými náklady řízení před soudem. Oporu pro toto své stanovisko nalézá i v názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v bodě 69 odůvodnění jeho rozsudku ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013-84 (k dispozici na www.nssoud.cz). Senátu 30Af zdejšího soudu není známo, že by uvedený závěr Nejvyššího správního soudu byl respektovatelným způsobem překonán.

V tomto konkrétním případě je však nutno zabývat se podmínkou „nestanoví-li tento zákon jinak“. Podle § 60 odst. 7 s. ř. s. jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává. Za důvody hodné zvláštního zřetele zde soud považuje to, že žalobkyně se

nachází v hmotné nouzi a je bez prostředků; byla uvalena exekuce na její plat a obstaven její majetek. Exekučním příkazem vydaným Finančním úřadem v Sokolově dne 13. 2. 2012 pod čj. 22315/12/155940403165 byla nařízena daňová exekuce srážkami ze mzdy k vymození nedoplatku v celkové výši 307.900,16 Kč, jakož i úroku z prodlení z částky 169.841,00 Kč od 11. 2. 2012 do zaplacení. Rozhodnutím o zřízení zástavního práva vydaným Finančním úřadem v Sokolově dne 24. 4. 2012 pod čj. 99211/12/155940403165 bylo k zajištění žalobkyní neuhrazené daně evidované správcem daně ke dni 23. 4. 2012 v celkové výši 199.172,- Kč zřízeno zástavní právo k tam specifikovaným nemovitostem v obci a k. ú. Sokolov na LV č. 2559 a č. 1256/SJM. Zároveň je žalobkyně podle předložené lékařské zprávy v dlouhodobé pracovní neschopnosti. V daném případě je tedy prokázáno, že žalobkyně dluží vyšší částku na dani. Má kvůli tomu „obstavený“ příjem a zastavený nemovitý majetek. Současně je v důsledku dlouhodobé pracovní neschopnosti ztíženo nebo dokonce znemožněno, aby si vlastní aktivitou zvýšila své příjmy. V případě žalobkyně jsou tedy dány důvody hodné zvláštního zřetele (viz též usnesení zdejšího soudu ze dne 11. 12. 2013, čj. 30Af 24/2011-48, o osvobození žalobkyně od soudních poplatků v plném rozsahu).

Lze tak shrnout, že žalovaný správní orgán by podle názoru rozhodujícího senátu standardně měl na náhradu výše uvedených nákladů řízení právo, *in concreto* mu však vzhledem k existenci důvodů zvláštního zřetele hodných podle § 60 odst. 7 s. ř. s. tato náhrada přiznána nebyla.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Plzni dne 11. února 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková