



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **R. T.**
zastoupen daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář,
s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423-709175

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423-709175, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 31. 12. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj - dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ze dne 3. 5. 2017, č. j. 2087154/17/3212-50523-804753, a to tak, že nově byla žalobci doměřena daň ve výši 44 358 Kč, doměřen daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve výši - 34 812 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve výši 15 834 Kč.
2. Žalobce rekapituloval, že správce daně u něj zahájil dne 11. 3. 2013 daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, jehož výsledkem bylo doměření daně, když podle zjištění správce daně žalobce nepřiznal příjmy plynoucí ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 ZDP. Meritem věci je podle žalobce posouzení, zda správce daně i žalovaný mají dostatečně zjištěný skutkový stav a unesli své důkazní břemeno ve věci prokázání navýšení zdanitelných příjmů. Zatímco správce daně posoudil platby na bankovní účty žalobce jako příjmy podle § 7 ZDP, žalovaný tyto platby posoudil tak, že ve vztahu k platbám od společnosti Partners ve výši 61 316,31 Kč se jedná o vyplacení provizí, u ostatních plateb se podle žalovaného jedná o příjem podle § 10 ZDP.
3. Žalobce zdůraznil, že ne každá platba na bankovní účet či transakce může být považována bezpodmínečně za příjem. Jako příjem může být svou povahou posouzen pouze ten, který se mohl reálně projevit ve sféře dispozice daňového subjektu, mohl jím být využit a mohlo se jednat zároveň o navýšení jeho majetku; k tomu žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 5/2011-67.
4. Žalobce namítl nezákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2014. Připomněl, že ve věci prokázání skutečnosti, že měl žalobce příjmy vyšší, než tvrdí, prvotně tíží důkazní břemeno správce daně, neboť on je tím, kdo to tvrdí. Přesto vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná, kdy a jakou daní byly uvedené finanční prostředky zdaněny, či zda se jedná o prostředky, které nejsou předmětem daně. Podle žalobce ale daňový subjekt prokazuje pouze skutečnosti pozitivní v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu a jeho důkazní břemeno je limitováno pouze na skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobce uzavřel, že podle něj samotná výzva k tomu, aby žalobce prokázal, zda dané platby jsou příjmy již zdaněnými, nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny, nepostačuje k přenosu důkazního břemene. V otázce navýšení příjmů nad tvrzenou výši tíží důkazní břemeno pouze správce daně.
5. Podle žalobce navíc správce daně postupoval nezákonně, když již při zahájení daňové kontroly předpokládal výsledek daňové kontroly, resp. důvody, pro které má být daň doměřena. Přesto správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
6. Dále žalobce poukázal na to, že v jeho případě dochází ke zdanění jednoho příjmu dvakrát, a to jak u obchodní korporace Rosa invest, tak u žalobce.

7. Námitka žalobce směřovala také do postupu správce daně při zjišťování skutečností týkajících se plateb od J. P., když žalobce zjistil, že při místním šetření odpovídal na dotazy správce daně J. P. starší a uváděl okolnosti plateb týkajících se jeho syna. Namítl, že se jedná o tzv. skrytý výslech svědka; nejedná se o svědeckou výpověď přímo dotčené osoby. Navíc, uvedenému výsledku nebyl ani žalobce přítomen, ač ex lege být měl. Jestliže pak správce daně nevyšlechl svědka J. P., nemohl dostatečně zjistit skutkový stav a neunesl své důkazní břemeno. To správce daně neunesl ani ve věci prokázání příjmů z nákupů v Makru.
8. Své svévolné úvahy správce daně založil také na tom, že v říjnu 2009 je třeba předpokládat pořízení výbavičky pro děti a zabezpečení jejich péče, ačkoliv svědek výslovně uvedl, že celková částka 300 tis. Kč byla žalobci poskytnuta v letech 2008 – 2010, tedy *včetně roku 2010*. Žalobce také poukázal na to, že aby měl žalobce příjmy, je potřeba k těmto příjmům mít také vynaložené výdaje. V průběhu daňové kontroly správce daně nezjistil jediný výdaj žalobce na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
9. Závěrem žalobce vznesl námitku prekluze práva stanovit daň. Tu dovodil zejména z toho, že správce daně odeslal žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 2353782/16/3212-60562-8004838, kterou mělo dojít ke stavění lhůty. Podle žalobce však tato žádost byla zcela účelová; v rámci dožádání byla vyzvána slovenská finanční správa k tomu, aby ověřila obchodní spolupráci mezi žalobcem a obchodní korporací ChemEnviron s. r. o.; přitom v průběhu daňové kontroly nebyla ze strany správce daně jediná zmínka o této obchodní korporaci, nikdy na ni neodkázal a ani ji nezmiňoval žalobce. Ve Zprávě o daňové kontrole tato žádost zcela absentuje. Jednalo se o simulovaný účelový úkon správce daně s cílem pouze stavět lhůtu pro stanovení daně, o čemž svědčí také to, že správce daně věděl již v průběhu vydání žádosti, že nebude schopen kontrolu v zákonné lhůtě ukončit. Žalobce považuje za zcela nepřipadný odkaz žalovaného na § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, když tento v době odeslání žádosti již nebyl účinný. Rovněž zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci nelze užít, neboť tento zákon je založen na implementaci směrnice Rady EU č. 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011, která však neobsahuje stavění lhůty tak, jak ji zakomponoval český zákonodárce do § 9 odst. 2 citovaného zákona. Na běh lhůty pro stanovení daně u žalobce nadto nelze ani aplikovat § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť toto ustanovení lze aplikovat až na běh lhůty pro stanovení daně, která započala běžet až po 1. 1. 2014.
10. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Odkázal na napadené rozhodnutí a dále uvedl, že stran přenosu důkazního břemene setrvává na svém závěru, že správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce o jeho příjmech a došlo tím k přenosu důkazního břemene na žalobce. Pokud se týče nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nebyly správci daně známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň doměřena. Byť správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval informacemi vyplývajícími z odpovědí na výzvy dle § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, nejednalo se o podklady, na základě kterých by vznikl důvodný předpoklad, že žalobci bude daň doměřena. Pokud se týče námítky prekluze práva stanovit daň, poukázal žalovaný na to, že na posuzovanou věc dopadá § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. Žalovaný dále odmítá argumentaci o účelovosti žádosti o mezinárodní výměnu informací ve vztahu ke společnosti Chem Environ s. r. o.; daná obchodní společnost spolupracovala s obchodní společností Rosa invest group, přičemž v jiných případech byly správcem daně zjištěny záměny údajů mezi žalobcem a

obchodní společností Rosa invest group. Daný úkon správce daně učinil za účelem objasnění skutkového stavu, nikoli za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně.

Zjištění z obsahu správních spisů

11. Z obsahu správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že žalobce podal dne 24. 3. 2011 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž ke zdanění přiznal pouze příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP a deklaroval základ daně ve výši 78 480 Kč. Správce daně ještě před zahájením daňové kontroly vyzval banky, u nichž měl žalobce veden bankovní účet, o zaslání výpisů mj. za předmětné období; tyto byly správci daně bez dalšího předloženy. Dne 11. 3. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, v jehož průběhu správce daně zaslal dne 1. 7. 2016 pod č. j. 2353/16/3212-60562-800438 také žádost o mezinárodní výměnu informací při správě daní, a to na Slovensko ve vztahu ke zjištěním skutečností týkajících se společnosti ChemEnviron s. r. o.. Toto mezinárodní dožádání také uvedl ve výčtu úkonů správce daně v rámci Zprávy o daňové kontrole na str. 6. Po ukončení daňové kontroly vydal správce daně dne 4. 5. 2017 dodatečný platební výměr a k odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud předně připomíná, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 4. 6. 2020, č. j. 22 Af 2/2019-54. Tento rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48. V něm se Nejvyšší správní soud neztotožnil s posouzením věci krajským soudem a vyslovil mj. následující závěry:

- Nevyplývalo - li z předloženého daňového přiznání, že by žalobce byl schopen ze svého tvrzeného příjmu generovat částky, které byly vkládány, resp. které byly připisovány na jeho bankovní účty a které mnohonásobně převýšily základ daně tvrzený v daňovém přiznání, vyvstala zcela logická otázka, zda je daňové přiznání správné a úplné. Tento správcem daně zjištěný rozpor mezi výší deklarovaných příjmů a výší vkládaných (připisovaných) částek na bankovní účty žalobce jednoznačně vedl k důvodným a vážným pochybnostem o správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce.

- Nejvyšší správní soud nesdílí závěr krajského soudu o nepřípustnosti prokazování jiných než v přiznání tvrzených příjmů. Daňový subjekt zcela jistě nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám, přičemž tuto úvahu je třeba vidět v kontextu především nálezu Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze dne 1. 6. 2005. Ústavní soud zde vycházel z charakteru daňového řízení, v němž stíhá daňový subjekt, na rozdíl od jiných druhů řízení, rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se pak odvíjí od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, resp. od skutečností, které je daňový subjekt v daňovém přiznání povinen uvést. Tento závěr Ústavního soudu vycházel z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého daňový subjekt prokazoval nejen skutečnosti, které tvrdí sám, ale rovněž skutečnosti, na které se povinnost tvrzení vztahovala. Uvedené stejně tak platí dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Vznikne-li proto pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných

daňovým subjektem v daňovém priznání, může správce daně přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt sice netvrdí, ale vyvstala pochybnost o tom, že je daňový subjekt tvrdit má.

- Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 15/2015 - 38, ze dne 18. 1. 2016, konstatoval, že požadavek správce daně, aby stěžovatel prokázal, zda finanční prostředky byly zdaněny, popř. nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, je zcela legitimní. „*Ve vztahu ke stěžovatelem namítané povinnosti správce daně identifikovat povahu (titul) výplaty částky 1 343 940 Kč stěžovateli Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt (stěžovatel), kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Správce daně, žalovaný ani krajský soud nebyli povinni se vypořádat s právní identifikací příjmu ve výši 1 343 940 Kč. V posuzované věci bylo podstatné zjištění správce daně, že stěžovatel v listopadu 2007 přijal od společnosti RM FOREST částku 1 343 940 Kč a dále, že správce daně následně stěžovateli své pochybnosti ohledně zdanění předmětných finančních prostředků patřičně sdělil a osvětlil a daňovému subjektu bylo umožněno, aby jím tvrzené skutečnosti prokázal. Jestliže pak správce daně některý z důkazních prostředků, které stěžovatel na podporu svých tvrzení předložil, důvodně neosvědčil, nepřebírá tím odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Námitku nesprávného posouzení otázky povinnosti správce daně identifikovat, o jaký příjem se ohledně částky 1 343 940 Kč jedná, proto Nejvyšší správní soud již s ohledem na právě uvedené neshledal důvodnou.*“ Obdobně viz např. rozsudky NSS ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 - 40, ze dne 15. 5. 2006, č. j. 8 Afs 58/2005 - 54, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 62 (www.nssoud.cz). Není tudíž povinností správce daně prokazovat, že částky zjištěné na bankovních účtech žalobce byly příjmem žalobce, který podléhá dani z příjmů, resp. prokázat to, jaké dani tyto příjmy podléhají či zda jde o příjmy osvobozené či dani nepodléhající.

- Výzva správce daně *a priori* nesměřovala k prokázání „nabytí finančních prostředků“. Správce daně se zcela legitimně snažil ověřit, zda prostředky na účtu žalobce byly zdaněny, případně z jakého důvodu se tak nestalo. Přestože prokázání této skutečnosti může v mnoha případech souviset s prokázáním původu prostředků, zásadní informací, kterou je daňový subjekt v daňovém řízení povinen poskytnout, je pouze moment zdanění či osvobození od daňové povinnosti. Žalobce samozřejmě mohl disponovat příjmy, které nepocházejí z jeho podnikatelské činnosti a které nepodléhají daňové povinnosti. Bylo však jeho povinností, s ohledem na správcem daně jasně předestřené pochybnosti, tento fakt dostatečně osvětlit.

- Nejvyšší správní soud současně podotkl, že pouze na základě toho, že žalobce v roce 2010 (stejně tak i v jiných kontrolovaných obdobích) uskutečnil např. vklady na účet, nelze ještě bez dalšího dovozovat, že vložené finanční prostředky rovněž i v tomto roce získal. Aby správce daně mohl konkrétní vklady do podnikání posoudit jako příjmy za konkrétní zdaňovací období, v němž byly uskutečněny, je třeba, aby v tomto ohledu vedl důkazní řízení.

- Správce daně však nemůže vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového priznání, aniž by měl k takovému postupu relevantní důvody; nemůže tak činit svévolně, např. pouze za účelem navození účinků dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu – tzn.

prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, konstatoval: „Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“ K podání dodatečného daňového přiznání má být daňový subjekt tedy vyzván, pouze existují-li určité kvalifikované indicie o tom, že daň má být stanovena, resp. stanovena v jiné výši. To, jak již bylo uvedeno výše, minimálně stran nepříznaných a nezdaněných příjmů od společnosti PARTNERS, bylo správci daně ještě před zahájením daňové kontroly zřejmé. Důvody pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu stran těchto konkrétních příjmů tedy prokazatelně existovaly.

- V dalším řízení se bude krajský soud zabývat především i tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v daném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně obstojí; zejm. zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa invest group, jakož i to, zda daň ještě mohla být spolehlivě stanovena dokazováním. Dosud rovněž nebylo nikterak hodnoceno např. ani účetnictví žalobce; není tak zřejmé, jak a zda vůbec žalobce o sporných částkách účtoval, zda o nich účtovat měl, apod.

13. Žalobce v reakci na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu namítl podáním ze dne 22. 11. 2021 opětovně uplynutí lhůty pro stanovení daně. Poukázal na dikci § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) s tím, že k 31. 12. 2020 uplynula marně desetiletá lhůta pro stanovení daně. Tato lhůta je lhůtou absolutní, dnes převtělenou do § 148 odst. 5 daňového řádu. Zdůraznil, že úprava podle ZSDP je výrazně diskriminační proti nové právní úpravě. Považuje za neproporcionální, pokud by lhůta podle § 47 odst. 2 ZSDP neuplynula v nyní projednávané věci, ale ve věci vedené u Krajského soudu v Ostravě (ve věci téhož žalobce) pod sp. zn. 22 Af 48/2020 by již uplynula s ohledem na aplikaci nové právní úpravy. Svou argumentaci podpořil žalobce závěry vyslovenými mj. v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, č. j. 22 Af 38/2019-56.
14. Krajský soud připomíná, že v citovaném rozsudku podepsaného soudu ze dne 17. 12. 2020, č. j. 22 Af 38/2019-56 krajský soud uzavřel, že byla-li v pořadí první žaloba podána za účinnosti daňového řádu a neexistují-li žádné jiné právní skutečnosti, které by měly vliv na běh lhůty pro stanovení daně a které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, je v souladu s přechodným ustanovením daňového řádu dle § 264 odst. 4 nutno dojít k závěru, že se na posouzení běhu lhůty pro stanovení daně užije ustanovení § 148 daňového řádu, a to včetně jeho odstavce 5. Krajský soud proto v uvedené věci uzavřel, že lhůta pro stanovení daně uplynula nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně se řídí shora citovanou úpravou obsaženou v § 47 odst. 2 ZSDP, a to v návaznosti na § 264 odst. 4 věty první, část za středníkem tak, že 10 letá objektivní lhůta počala běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání a nejpozději od tohoto data je ve vztahu k daňovým povinnostem daňového subjektu nutno počítat počátek běhu objektivní desetileté lhůty

Shodu s prvopisem potvrzuje

pro stanovení daně, neboť s ohledem na shora citované judikaturní závěry úprava § 148 daňového řádu vylučuje užití § 41 s. ř. s.

15. V replice k tomuto podání žalovaný zdůraznil, že v posuzované věci došlo vlivem zahájení jednotlivých soudních řízení ke stavění objektivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP ve spojení s § 41 s. ř. s., přičemž tato lhůta stále je stavěna nyní probíhajícím řízením, před soudem. Argument týkající se aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu neobstojí; v té souvislosti žalovaný připomněl, že obdobné závěry, na něž žalobce odkazoval, vyslovil Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, mj. v rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019-47, který byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, kde jednoznačně uzavřel, že na lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, je nutno použít § 41 s. ř. s..
16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž byl vázán právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
17. Krajský soud, vázán závěrem o tom, že správce daně měl důvodné a vážné pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce, se předně nejprve zabýval ve smyslu pokynů kasačního soudu otázkou, zda a případně do jaké míry bylo vedeno v průběhu daňového řízení dokazování mj. k tomu, zda finanční prostředky, které byly v kontrolovaném zdaňovacím období (v roce 2010) vloženy na účet, žalobce také v uvedeném roce získal a zda tedy tyto finanční prostředky je možné považovat za (zdanitelné) příjmy v předmětném zdaňovacím období. Krajský soud se tak podrobně zabýval obsahem správních spisů, jakož i skutečnostmi, obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v napadeném rozhodnutí a dospěl k jednoznačnému závěru, že touto otázkou se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali, neboť zjevně implicitně vycházeli z toho, že finanční prostředky, které byly v roce 2010 vloženy na účty žalobce, jsou příjmem žalobce získaným právě v uvedeném zdaňovacím období. Jestliže však žalobce od počátku daňového řízení, jakož i v soudním řízení správním rozporoval samotnou otázku příjmů, jež byly daňovými orgány dodatečně zdaněny, zejména pak námitkami specifikovanými v bodech [2] a [3] tohoto rozsudku, je nutné vycházet z toho, že bylo povinností správce daně a žalovaného se na prvním místě zabývat právě tím, zda finanční prostředky přičtené ve prospěch účtů žalobce byly prostředky, které lze považovat za příjmy získané žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť jen v tom případě je možné s nimi takto nakládat a uložit žalobci případně povinnost jejich dodatečného zdanění. K uvedeným otázkám tudíž mělo být vedeno dokazování, jak výslovně uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.
18. Tím, že správce daně ani žalovaný dokazování tímto směrem vůbec nevedli a touto otázkou se nezabývali, porušili povinnost správně zjistit a stanovit daň ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Z uvedeného důvodu dospěl krajský soud k tomu, že v důsledku tohoto pochybení bude nutné zásadní doplnění skutkového stavu ze strany správce daně. Totiž až po objasnění uvedené základní otázky, které z finančních prostředků žalobce lze vůbec považovat za prostředky získané v roce 2010, bude možné činit další úkony směřující ke zjištění, které z těchto prostředků podléhají dani z příjmů a v jakém rozsahu a které případně nikoliv.

19. V té souvislosti, v návaznosti na závěry kasačního rozsudku, bude dále na daňových orgánech, aby důsledně zvážily, zda v projednávaném případě je možné ještě stanovit daň dokazováním, či zda již nedojde k naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Takový závěr přitom nyní nemůže učinit krajský soud, neboť by jeho závěr byl s ohledem na nutnost doplnění skutkového stavu ze strany daňových orgánů zcela předčasný. Není-li přitom zřejmé, zda bude ještě možné stanovit žalobci daň dokazováním, nemůže ani krajský soud relevantně hodnotit to, zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa invest group.
20. Oproti uvedenému neshledal krajský soud důvodnou námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně. Na posuzovanou věc dopadá, jak správně uzavřel žalovaný, § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb. V této souvislosti lze poukázat na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, podle kterého *„Mezinárodní dožádání dle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (do 20. 6. 2013), zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (od 21. 6. 2013), nebo dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (od 1. 1. 2014), v případě přímých daní [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 253/2000 Sb. nebo § 4 zákona č. 164/2013 Sb.] staví prekluzivní lhůtu ke stanovení daně i v případě, že tato lhůta započala běžet před účinností daňového řádu, tedy před 1. 1. 2011.“* Nelze souhlasit ani s námitkou žalobce stran účelovosti mezinárodního dožádání ve vztahu ke zjištění skutečností týkajících se společnosti ChemEnviron s. r. o. V tomto ohledu se krajský soud ztotožňuje s žalovaným, že v jiných případech byly správcem daně zjištěny záměny údajů mezi žalobcem a obchodní společnostmi Rosa invest group a že daný úkon správce daně učinil za účelem objasnění skutkového stavu, nikoli za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně. Není ani pravdou, že by předmětná žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 2353782/16/3212-60562-800438 nebyl vůbec zmíněna ve Zprávě o daňové kontrole – je totiž zmíněna v seznamu písemností vyhotovených v průběhu daňové kontroly, a to na str. 6 Zprávy o daňové kontrole.
21. Pokud se jedná o námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně obsaženou v podání žalobce ze dne 22. 11. 2021, odkazující na rozhodovací praxi Krajského soudu v Ostravě, nezbyvá než konstatovat, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 neshledal argumentaci podepsaného soudu důvodnou. Jakkoli je krajský soud přesvědčen o správnosti svých úvah, je si zároveň plně vědom nelehké úlohy Nejvyššího správního soudu při sjednocování judikatury a tudíž, nebude-li právní názor podepsaného soudu vyjádřený v žalobcem zmíněných rozsudcích podpořen např. shodným názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, nelze námitkám žalobce nyní přiznat důvodnosti.

Závěr a náklady řízení

22. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti žalobě vyhověl a dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. z důvodů podle § 76 odst. 1 písm. b) a s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.); žalovaný neopomene v dalším řízení rovněž korigovat své závěry stran uložení povinnosti žalobci uhradit penále v návaznosti na právní

závěry týkající se nezákonného postupu správce daně v důsledku nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

23. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | |
|---|--|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení | |
| - odměna daňového poradce za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) |
| 1) příprava a převzetí věci | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 2) sepis žaloby | |
| 3) replika žalobce k vyjádření žalovaného k žalobě | |
| 4) vyjádření žalobce ke kasační stížnosti žalovaného | |
| 5) podání žalobce ze dne 22. 11. 2021 - námitka prekluze práva stanovit daň | 15 500 Kč |
| - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.
1 500 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 23 570 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 24. února 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu