



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: **Ing. O.S.**
zastoupený společností 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 přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2021 č. j. 8318/21/5200-10422-711473,
ve věci pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2021 č. j. 8318/21/5200-10422-711473, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 12. 2020 č. j. 4102957/20/3215-50523-803127, jímž byla žalobci uložena pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu za r. 2017 ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

10 % z částky neoznámeného příjmu 193 574 368 Kč, tj. ve výši 19 357 437 Kč, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.

2. Žalobce v podané žalobě ke skutkové podstatě věci uvedl, že podle správních orgánů obou stupňů byl žalobce povinen ve smyslu ust. § 38v odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) oznámit správci daně osvobozený příjem ve výši 193 574 368,50 Kč za úplatný převod akcií ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, tedy do 3. 4. 2018. Výše osvobozeného příjmu je přitom v řízení nesporná. Předmětem sporu je skutečnost, zda žalobce podal oznámení o osvobozeném příjmu včas, tedy nejpozději do 3. 4. 2018. Žalobce je přesvědčen, že tak učinil, žalovaný tvrdí, že žalobce podal oznámení o osvobozených příjmech až po uplynutí zákonné lhůty, a to na výzvu prvoinstančního správce daně v náhradní lhůtě dne 24. 10. 2019, a proto mu byla uložena pokuta.
3. Žalobce dále upřesnil, že ke vzniku osvobozeného příjmu došlo tak, že všichni akcionáři obchodní společnosti MONTIX, a. s. (dále jen „MONTIX“) prodali své akcie obchodní společnosti MONTIX HOLDING, s. r. o. (dále jen „MONTIX HOLDING“). Vlivem této korporátní strategie vyplynul pro MONTIX HOLDING závazek vůči společníkům z důvodu odkupu akcií, na základě čehož vykazovala společnost MONTIX HOLDING záporný vlastní kapitál, který by mohl zapříčinit konstatování o jejím předlužení. Proto společníci přistoupili ke schválení příplatku společníků obchodní společnosti MONTIX HOLDING mimo základní kapitál smlouvou ze dne 22. 12. 2017. Vlivem tohoto právního jednání žalobci vznikl závazek z titulu příplatku společníka mimo základní kapitál v obchodní společnosti MONTIX HOLDING ve výši 193 574 368 Kč a na druhé straně žalobce ve stejném čase evidoval pohledávku vůči obchodní společnosti MONTIX HOLDING z titulu převodu obchodního podílu ze dne 15. 9. 2017. Proto současně se smlouvou o příplatku mimo základní kapitál ze dne 22. 12. 2017 došlo k uzavření dohody o započtení pohledávek mezi společnostmi MONTIX HOLDING a žalobcem. Dne 22. 12. 2017 obdržel žalobce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. x) ZDP příjem osvobozený od daně z příjmu, který byl povinen oznámit správci daně v zákonné lhůtě, tedy do 3. 4. 2018. Žalobce však zdůrazňuje, že fakticky částku rovnající se osvobozenému příjmu neobdržel.
4. Žalobce dne 8. 1. 2018 podal u správce daně oznámení o osvobozeném příjmu, čímž splnil svoji povinnost dle § 38v ZDP. Správce daně však vydal dne 2. 10. 2019 výzvu k oznámení o osvobozených příjmech, ve které uvedl, že žalobcem podané oznámení neeviduje. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 24. 10. 2019, kdy přiložil Oznámení o osvobozeném příjmu ze dne 8. 1. 2018 opatřené razítkem podatelny Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Novém Jičíně (dále jen „Oznámení ze dne 8. 1. 2018“). Prvoinstanční správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, kdy si obstaral od Policie ČR odborné vyjádření o posouzení pravosti razítka podatelny. Policie konstatovala, že podací razítko na Oznámení ze dne 8. 1. 2018 je shodné s podacím razítkem a nejedná se o kopii nebo scan. Správce daně následně požádal policii o další odborné vyjádření, kdy za pomoci komparace s jinými listinami mělo být určeno, zda k otisku razítka došlo v jiném období. Policie uzavřela, že nelze zjistit, v jakém období byl otisk pořízen bez použití destruktivních metod. Následně byl i na základě návrhu žalobce proveden důkaz znaleckým posudkem, který vyhotovil Ing. V. S., MBA, jenž konstatoval, že s největší pravděpodobností nebyl otisk razítka vyhotoven dne 8. 1. 2018. Prvoinstanční správce daně na základě postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru,

že žalobce nepodal předmětné oznámení ve lhůtě podle § 38v ZDP, nýbrž ve lhůtě náhradní na základě výzvy správce daně, a proto vydal platební výměr na pokutu.

5. V další části žaloby žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Správní orgány obou stupňů nesprávně zhodnotily skutkový stav. Žalovaný rezignoval na argumentaci žalobce stran včasného podání a aproboval postup prvoinstančního správce daně, čímž zatížil rozhodnutí vážnou vadou. Žalobce trvá na tom, že předmětné oznámení podal včas a své tvrzení doložil Oznámením ze dne 8. 1. 2018 obsahujícím originální otisk razítka podatelny svědčící o včasnosti podání. Ani znalecký posudek, ani odborné vyjádření policie nemůže vyvrátit včasnost podání oznámení. Oražení podání na podatelně či jeho inkorporace do evidence správce daně neleží ve sféře vlivu žalobce. K takové situaci muselo dojít výlučně na straně správce daně. Je třeba vycházet z fakticity běžného podání písemnosti na podatelně. Žalobce si nechal orazit na podatelně podávaný dokument a tím považoval svou povinnost za splněnou. Oražený dokument předložil v rámci řízení prvoinstančnímu správci daně. Není obvyklé o podobném úkonu disponovat jinými důkazními prostředky. Není v dispozici žalobce učinit či ovlivnit otisk razítka a ani zavedení podání do evidenčního systému správce daně. Povinnost žalobce začala i skončila vyhotovením a podáním Oznámení ze dne 8. 1. 2018. O svém úkonu žalobce předložil důkaz, jehož pravost potvrdila i policie.
- 2) Žalobce namítl rozpor ust. § 38w odst. 1 písm. a) – c) ZDP s ústavním pořádkem, konkrétně s čl. 1, čl. 4 odst. 4, čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Ust. § 38w odst. 1 písm. b) ZDP neumožňuje reflexi majetkových poměrů žalobce, což v případě udělení pokuty ve výši převyšující 19 mil. korun fyzické osobě, když žalobce navíc takto osvobozený příjem fakticky nikdy neobdržel, neboť ten byl započten, vede prakticky k likvidačnímu charakteru pokuty vzhledem k majetkovým poměrům žalobce. Pokuta je tak zásahem do základního práva žalobce dle čl. 11 odst. 1 Listiny. Ust. § 38w odst. 1 ZDP odnímá správci daně možnost, aby v rámci správního uvážení přihlédl k osobním a majetkovým poměrům tak, aby pokuta nemohla mít likvidační charakter. Pokuta tudíž není individualizovaná, přiměřená a nezohledňuje majetkovou situaci osoby povinné ji zaplatit a další skutkové a právní okolnosti. V případě žalobce je přitom zřejmé, že mu byla uložena natolik vysoká pokuta, že tato má pro daňový subjekt a jeho rodinu z ústavního hlediska nepřijatelný likvidační charakter. Žalobce nesouhlasí s odůvodněním žalovaného obsaženým v bodě 41 napadeného rozhodnutí, neboť jeho závěry jsou v rozporu se skutkovým stavem, kdy žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť žalobce tuto částku fakticky neobdržel. Žalobce poukázal na judikaturu Ústavního soudu, a to náleze ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02, náleze ze dne 10. 3. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03 a náleze ze dne 9. 9. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 52/2013, které obsáhle citoval. Dále uvedl, že na základě těchto nálezů má za to, že v případě, kdy při udělení pokuty nebyly nikterak brány ve zřetel jeho majetkové poměry, došlo k zásahu do jeho základního práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny. Žalovaný, který pokutu napadeným rozhodnutím potvrdil, tak zatížil napadené rozhodnutí vadou spočívající v nezákonnosti pro rozpor s čl. 11 odst. 1 Listiny, když stanovil pokutu likvidačního charakteru a nepřihlédl k majetkovým poměrům žalobce. Podle žalobce je ust. § 38w ZDP dle konstantní

judikatury Ústavního soudu protiústavní, a to tím spíše, že pokuta je stanovena pevnou procentní sazbou a nikoliv intervalem se zakotvením spodní hranice pokuty.

6. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobní námitky se v podstatě shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce, že žalovaný nevzal v potaz argumentaci žalobce stran včasného splnění zákonné povinnosti, není pravdivé. Předloženým Oznámením ze dne 8. 1. 2018 se žalovaný podrobně zabýval v bodech 32 – 40 napadeného rozhodnutí a uzavřel, že předmětné oznámení včasné splnění právní povinnosti žalobce neprokazuje, neboť bylo v řízení jednoznačně zpochybněno. Ke zpochybnění došlo jak odborným vyjádřením o posouzení pravosti podkladů podle § 67 odst. 1 písm. d) zákona č. 237/2008 Sb., o Policii ČR, v platném znění (dále jen „zákon o policii“) doručeným správci daně dne 11. 3. 2020, tak znaleckým posudkem ve věci ověření pravosti otisku a pravdivosti data z podacího razítka vypracovaným dne 21. 10. 2020 znalcem Ing. V. S., MBA. Z odborného vyjádření policie vyplynulo, že označení razítkem správce daně na Oznámení ze dne 8. 1. 2018 obsahuje odlišnosti oproti jiným písemnostem označeným správcem daně v předmětném období. Ze znaleckého posudku pak vyplynulo, že otisk razítka na Oznámení ze dne 8. 1. 2018 nebyl s nejvyšší možnou pravděpodobností vyhotoven dne 8. 1. 2018 a byl s nejvyšší pravděpodobností vyhotoven v blíže neurčené době následující po dni 23. 9. 2019, resp. v době blízké intervalu od 23. 9. 2019 do 23. 10. 2019. Žalovaný má za to, že tyto závěry nelze interpretovat jinak, než že k označení oznámení předmětným razítkem správce daně nedošlo dne 8. 1. 2018. Na závěru o neprokázání včasného splnění zákonné povinnosti žalobce podle § 38v ZDP nemůže nic měnit ani skutečnost, že označení oznámení razítkem správce daně či jeho včlenění do evidence správce daně neleží ve sféře vlivu žalobce, neboť bylo jednoznačně prokázáno, že oznámení nebylo správci daně podáno tak, jak tvrdí žalobce a nebylo tudíž prokázáno, že žalobce splnil svou povinnost před tím, než byl k tomu výzvou správce daně ze dne 2. 10. 2019 vyzván. Ani žádným jiným způsobem nebylo prokázáno, že by oznámení podle § 38v ZDP bylo žalobcem podáno u správce daně v jiný den než 8. 1. 2018, jenž by přitom předcházelo vydání výzvy správcem daně. Žalobce tak žádným způsobem neprokázal, že svou zákonnou povinnost podle § 38v ZDP splnil před vydáním výzvy.
7. K námitce rozporu s ústavním pořádkem žalovaný uvedl, že mu nepřísluší provádět výklad souladu zákonných ustanovení s ústavním pořádkem, nicméně považuje za vhodné uvést, že pokuta dle § 38w ZDP je ve všech skutkových podstatách vymezených v tomto ustanovení stanovena procentem z částky neoznámeného od daně osvobozeného příjmu, tedy je navázána na jeho výši, přičemž tak může i v případě její nejvyšší sazby představovat pouze zlomek neosvobozeného příjmu daňového subjektu. Pokuta tak nikdy nemůže ekonomickou situaci daňového subjektu zhoršit takovým způsobem, že by byla horší než před obdržení předmětného osvobozeného příjmu. Ačkoliv Ústavním soudem nebyla ústavní konformita ust. § 38w ZDP dosud přezkoumána, poukazuje žalovaný na přezkum Ústavního soudu týkající jiné, na výši daně rovněž vázané pokuty, a sice pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, kterou Ústavní soud shledal ústavně konformní (nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14). Dále žalovaný poukázal na to, že v případě pokuty podle § 38w ZDP je prostor k zohlednění dalších skutkových okolností fakticky zachován prostřednictvím institutu prominutí pokuty

podle § 38w odst. 6 ZDP, přičemž na tuto skutečnost poukázal rovněž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve svém rozhodnutí ze dne 31. 7. 2020 sp. zn. 5 Afs 245/2019.

8. Žalovaný dále poukázal na vnitřní rozpor argumentace žalobce stran jeho ekonomické situace, kdy tento tvrdí, že mu předmětný příjem osvobozený od daně nikdy nebyl vyplacen. Je třeba poukázat na skutečnost, že se tak stalo na základě vlastního rozhodnutí žalobce, kdy jako společník se rozhodl vyplatit příplatek mimo základní kapitál vůči obchodní společnosti MONTIX HOLDING a učinil tak zcela dobrovolně. Příplatek představuje institut obdobný institutu zápůjčky dle § 2390 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění, jenž se však v obchodní bilanci společnosti uvádí jako součást vlastních zdrojů. Na majetkové poměry žalobce tak podle žalovaného je třeba pohlížet především tou optikou, že žalobce v jejich rámci může dobrovolně poskytnout příplatek mimo základní kapitál, tedy jakousi alternativu zápůjčky ve výši o řád přesahující výši udělené pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. Předmětnou pokutou tak nemůže dojít k žádnému existenčnímu ohrožení žalobce či jeho rodinných příslušníků.
9. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 14. 3. 2022 uvedl, že originál Oznámení ze dne 8. 1. 2018 není součástí spisového materiálu, což si zástupce žalobce ověřil nahlížením do správního spisu u krajského soudu. Na originálu této listiny je přitom vystaven znalecký posudek. Součástí spisového materiálu nejsou ani originály celkem 48 srovnávacích listin, které byly ve znaleckém posudku použity jako stěžejní podklady. Žalobce má procesně prokazatelně horší postavení než žalovaný, neboť se dostal do situace, kdy bylo zpochybněno jeho tvrzení. Žalobce v řízení předložil svůj originál listiny, který však není součástí spisu předloženého soudu. Absenci originálu Oznámení ze dne 8. 1. 2018 ve spisu nelze hodnotit jinak, než jako další nezákonný krok žalovaného v neprospěch žalobce. Žalobce požádal soud, aby přiměl žalovaného k doplnění spisového materiálu o stěžejní listiny. Dále žalobce zdůraznil, že setrvává na žalobě v celém jejím rozsahu.
10. Žalovaný spolu s vyjádřením doručeným krajskému soudu dne 7. 6. 2022 doplnil spisový materiál o originál Oznámení ze dne 8. 1. 2018, úřední záznam správce daně ze dne 5. 8. 2020 včetně kopií srovnávacích listin, protokol Policie ČR ze dne 15. 12. 2020 a protokol Policie ČR ze dne 19. 5. 2022. Žalovaný uvedl, že originál Oznámení ze dne 8. 1. 2018 si vyžádala policie k vlastnímu šetření a po jeho vrácení jej žalovaný předkládá soudu. Žalovaný uvedl, že obsahem spisového materiálu nejsou kompletní kopie srovnávacích listin, neboť jejich obsah nebyl pro zpracování znaleckého posudku rozhodný, když znalec zkoumal toliko otisky úředního razítka v nich obsažené. Z tohoto důvodu jsou součástí krajskému soudu postoupeného spisového materiálu fotokopie razítek ze srovnávacích listin dle str. 28 – 35 znaleckého posudku. Žalovaný z důvodu právní jistoty postoupil krajskému soudu kopie srovnávacích listin, přičemž uvádí, že se jedná o kopie neanonymizované, týkající se podání odlišných daňových subjektů, než je žalobce, a mají tak sloužit výhradně pro potřeby krajského soudu. Originály srovnávacích listin jsou v dispozici u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Novém Jičíně a žalovaný je k žádosti krajského soudu zajistí. Žalovaný má za to, že k manipulaci se spisovým materiálem tvrzené žalobcem nedošlo.

11. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 21. 6. 2022 uvedl, že žádá, aby byl správní spis doplněn o originály srovnávacích listin, které zmiňuje žalovaný, jenž se cíleně vyhýbá poskytnutí stejné kvality listin, zejména razítek na originálech srovnávacích listin obsažených, které sloužily jako stěžejní podklad pro znalecký posudek, jenž použil žalovaný jako hlavní důkaz k podložení svých tvrzení. Na těchto listinách je pro danou věc stěžejní pouze razítko finančního úřadu a žalobci by tedy měly být minimálně dány k nahlédnutí.
12. V doplnění repliky doručeném krajskému soudu dne 18. 10. 2022 žalobce požádal soud, aby si od Policie ČR vyžádal výsledek šetření, za jehož účelem žalovaný zapůjčil originál Oznámení ze dne 8. 1. 2018. Podle žalobce výsledek šetření Policie ČR není pro posouzení žaloby bez významu, neboť žalovaný předmětné oznámení před soudem zpochybňuje na základě vlastních domněnek. Závěr Policie ČR je tak cennou indicií na podporu dosavadních tvrzení žalobce, potažmo žalovaného, neboť předmětné oznámení přezkoumala v rámci své vlastní činnosti a její závěry se dají hodnotit jako kompetentní.
13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen „s. ř. s.“).
14. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 15. 9. 2017 prodal akcie emitované společností MONTIX. Dne 22. 12. 2017 daňový subjekt obdržel osvobozený příjem od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP ve výši 193 574 368,50 Kč za úplatný převod akcií. Tento osvobozený příjem byl žalobce povinen oznámit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2017, tedy do 3. 4. 2018. Správce daně zjistil, že žalobce nesplnil svoji povinnost, a proto dne 2. 10. 2019 vydal Výzvu k podání oznámení o osvobozených příjmech (dále jen „Výzva“). Žalobce na Výzvu reagoval dne 24. 10. 2019 podáním evidovaným pod č. j. 1915425/19, jehož přílohou byla kopie oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v ZDP v období 2017 (Oznámení ze dne 8. 1. 2018 – *pozn. soudu*). Na kopii oznámení byl otisk podacího razítka s pořadovým číslem (01), Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Novém Jičíně a datum 08-01-2018. Správce daně však Oznámení ze dne 8. 1. 2018 v evidenci svých písemností neevidoval a nebylo založeno ani v daňovém spise žalobce. Na základě další výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2019 žalobce vysvětlil, proč oznámení o osvobozených příjmech podal v okrese Nový Jičín a předložil originál této listiny. V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně dále prováděl ověření pravosti otisku podacího razítka na předmětné listině. Na základě výzvy ze dne 6. 2. 2020 adresované Policii ČR obdržel správce daně dne 13. 2. 2020 vyjádření, že podací razítko na posuzované listině je shodné s podacím razítkem finančního úřadu a nejedná se o scan nebo kopii. Dne 26. 2. 2020 správce daně požádal Policii ČR o druhé odborné vyjádření, kdy předložil ke srovnání 6 písemností a dotazoval se, zda razítka na těchto písemnostech nesporně podaných dne 8. 1. 2018 jsou totožná s razítkem na Oznámení ze dne 8. 1. 2018 předloženém žalobcem. Ve vyjádření policie ze

dne 10. 3. 2020 bylo potvrzeno, že otisk razítka se shoduje se všemi šesti otisky podacích razítek (velikost, text, písmo, rozmístění textu, číslic apod.), ale tyto otisky šesti razítek současně vykazují rozdílnost oproti otisku razítka na Oznámení ze dne 8. 1. 2018 (kazy, praskliny apod.), z čehož lze dovodit, že tento otisk nebyl proveden ve stejný den, ale v jiném období. Za použití infračerveného světla bylo Policií ČR zjištěno, že reakce barvy užitá na otisk podacích razítek u šesti podání předložených k porovnání není shodná a nelze zjistit pomocí nedestruktivní metody, v jakém období byl otisk razítka na oznámení proveden. Po seznámení žalobce s těmito výsledky šetření správce daně akceptoval návrh žalobce na provedení důkazu znaleckým posudkem a 20. 8. 2020 vydal rozhodnutí o ustanovení znalce. Znalec Ing. V. S., MBA doručil správci daně dne 22. 10. 2020 znalecký posudek ve věci ověření pravosti otisku a pravdivosti datace podacího razítka, v němž dospěl k závěru, že sporný otisk nebyl vyhotovený s nejvyšší možnou pravděpodobností dne 8. 1. 2018. Na základě těchto závěrů správce daně vydal dne 7. 12. 2020 žalobci platební výměr na pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, proti němuž podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

15. Součástí správního spisu je znalecký posudek ve věci ověření pravosti otisku a pravdivosti datace podacího razítka Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Novém Jičíně s datem 08/01/2018 na listině označené jako „Oznámení o osvobozených příjmech v období 2017“, poplatník Ing. Oldřich Svoboda, r. č. 490811/162 ze dne 21. 10. 2020. Součástí správního spisu je také originál Oznámení ze dne 8. 1. 2018 opatřený podacím razítkem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Novém Jičíně s datem podání 08-01-2018.
16. Podle ust. § 38v odst. 1 ZDP obdrželi-li poplatník daně z příjmů fyzických osob příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob svobozen a je vyšší než 5 000 000 Kč, je povinen oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel.
17. Podle ust. § 38w odst. 1 písm. b) ZDP poplatníkovi vzniká povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud nepodá oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl vyzván.
18. U jednání před krajským soudem dne 5. 12. 2022 účastníci řízení setrvali na své dosavadní právní argumentaci.
19. V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že správní orgány nesprávně vyhodnotily skutkový stav. Žalobce trvá na včasém podání Oznámení ze dne 8. 1. 2018 doloženém originálem této listiny, jehož včasnost nemůže vyvrátit ani odborné vyjádření policie, ani znalecký posudek. Dále zdůraznil, že oražení podání a jeho vložení do evidence správce daně nemohl z postavení daňového subjektu nijak ovlivnit.
20. Obsahem správních spisů a obsahem znaleckého posudku má krajský soud za prokázané, že správní orgány obou stupňů zhodnotily skutkový stav správně. Žalobce v daňovém

řízení žádným relevantním způsobem nezpochybnil ani vyjádření Policie ČR ze dne 10. 3. 2020, ani závěry znaleckého posudku. Oba důkazy přitom zcela znevěřodily žalobcovo tvrzení, že Oznámení ze dne 8. 1. 2018 bylo podáno dne 8. 1. 2018, tedy v době, jež byla relevantní z pohledu včasnosti podání dle zákonem stanovené lhůty. Žalobce rovněž neprokázal, že by oznámení podal jiného dne než dne 8. 1. 2018, který by však byl ještě v intervalu zákonné lhůty pro tento úkon, tj. do 3. 4. 2018. Závěry správních orgánů plynoucí ze zjištěného skutkového stavu vyjádřené žalovaným především v bodech 33-36 napadeného rozhodnutí shledal krajský soud zcela opodstatněnými, podloženými provedenými důkazy, a tedy logickými a správnými. Ostatně proti nim nesměřuje žádná žalobní námitka a žalobce je v žalobě žádným konkrétním způsobem nerozporuje. Žalobní tvrzení, že orážení písemnosti (Oznámení ze dne 8. 1. 2018) a její zavedení do evidenčního systému správce daně nejsou ve sféře vlivu žalobce, je sice v obecné rovině logické, ale nemůže samo o sobě vyvrátit závěr správních orgánů, že podání předmětného oznámení nebylo učiněno dne 8. 1. 2018, jenž se opírá o provedené a žalobcem nezpochybněné důkazy, přičemž žalobce sám jiné důkazy prokazující jeho tvrzení nenabídl ani v žalobě, ani dříve v průběhu správního řízení. Naopak skutečnost, že Oznámení ze dne 8. 1. 2018 se nenacházelo v evidenci správce daně, tvoří s vyjádřením policie ze dne 10. 3. 2020 a znaleckým posudkem ucelený řetězec důkazů svědčících v neprospěch žalobce, neboť nebylo-li oznámení žalobce označeného dne učiněno, nemohlo být zaneseno do evidenčního systému správce daně. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokazané, že žalobce v odvolání proti platebnímu výměru ve vztahu ke znaleckému posudku namítal pouze to, že mu nebyl správcem daně zaslán a že mu nebylo umožněno klást znalci otázky (body 4. a 5. odvolání). Žalovaný se s těmito odvolacími námitkami řádně a přezkoumatelně vypořádal v bodech 39 a 40 napadeného rozhodnutí a žalobce tuto jeho argumentaci žádným žalobním tvrzením nerozporoval. Krajský soud ze všech těchto důvodů neshledal první žalobní bod opodstatněným.

21. V druhém žalobním bodě žalobce namítl rozpor ust. § 38w odst. 1 písm. a) – c) ZDP s ústavním pořádkem. Žalobce v této souvislosti poukázal na několik nálezů Ústavního soudu (blíže konstatace žalobního bodu 2) – odst. 5. tohoto rozsudku) a má za to, že pokuta, která mu byla uložena, je neindividualizovaná, nepřiměřená a nezohledňuje majetkové poměry žalobce.
22. Krajský soud žalobcem odkazované nálezy Ústavního soudu neshledal pro posuzovanou věc přílehlavými, neboť se co do předmětu zabývaly otázkou určení intervalu pokuty z pohledu stanovení její spodní hranice, což však neznamená, že by každá správní pokuta měla mít zákonem stanovený interval, v jehož rámci se bude pohybovat její výše. Žalobcem namítané ust. § 38w odst. 1 písm. a)-c) ZDP (v souzené věci došlo k aplikaci ust. § 38w odst. 1 písm. b) – *pozn. soudu*) upravuje stanovení pokuty na základě zcela jiného mechanismu, a to procentem z výše neoznámeného od daně osvobozeného příjmu. Podle názoru krajského soudu právě tento způsob určení pokuty plně odpovídá požadavku individualizace a přiměřenosti, protože výše samotného příjmu osvobozeného od daně bude nutně z logiky věci vždy zcela individuální, když zákon stanoví jediné měřítko ve vztahu k osvobozenému příjmu, a to že musí být vyšší než 5 000 000 Kč. Stanovení konkrétního procenta z faktické (a tedy subjektivně zcela individuální) částky osvobozeného příjmu tak představuje měřítko spravedlivosti, rovnosti i individualnosti.

23. Krajský soud naopak považuje za přílehlavý odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, který se zabýval ústavností velmi podobného institutu, jakým je pokuta podle § 38w ZDP, a to pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, jejíž stanovení je co do výše pokuty založeno rovněž na procentuální částce ze stanovené daně, a tento zákonodárcem použitý mechanismus shledal Ústavní soud ústavně konformním.
24. Z uvedených důvodů se krajský soud rovněž ztotožňuje se závěry žalovaného obsaženými v bodě 41 napadeného rozhodnutí, které žalobce v 2) žalobním bodě rozporoval. Argumentaci žalovaného zde uvedenou považuje krajský soud za přílehlavou a souladnou s výše vyjádřeným právním názorem soudu. Z důvodů již soudem nastíněných je tvrzený likvidační charakter uložené pokuty s ohledem na majetkové poměry žalobce vyloučen. Závěrem soud zdůrazňuje, že skutečnost, že žalobce příjem osvobozený od daně fakticky neobdržel, je pro uložení pokuty zcela irelevantní, neboť žalobce jej dle žalobního tvrzení na základě projevu své svobodné vůle vyplatil obchodní společnosti MONTIX HOLDING formou příplatku mimo základní kapitál. Tato dispozice žalobce s příjmem osvobozeným od daně nemá žádný dopad na jeho oznamovací povinnost vůči správci daně, ani na povinnost plynoucí z rozhodnutí o uložení pokuty. Krajský soud proto ani 2) žalobní bod neshledal důvodným.
25. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že v průběhu soudního řízení žalovaný v reakci na repliku žalobce ze dne 14. 3. 2022 doplnil spisový materiál o originál listiny Oznámení ze dne 8. 1. 2018 s vysvětlením důvodů, pro které tato listina nebyla soudu spolu se spisovým materiálem předložena. Krajský soud neshledal opodstatněným požadavek žalobce, aby si soud opatřil výsledek šetření Policie ČR, k němuž si vyžádala originál Oznámení ze dne 8. 1. 2018. Soud připomíná, že podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. je povinen vycházet ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.
26. Krajský soud rovněž neshledal důvod vyžádat originály listin, jež sloužily jako srovnávací materiál při vypracování znaleckého posudku, jak se domáhal žalobce v replice ze dne 21. 6. 2022, neboť má za to, že kopie těchto listin založené ve správním spise jsou dostačujícím podkladem. Nutno přitom zdůraznit, že žalobce v žalobě, ani dříve v daňovém řízení nezpochybnil závěry znaleckého posudku. V žalobě žalobce toliko v obecné rovině konstatoval, že znalecký posudek není sto jasně vyvrátit včasnost podaného oznámení (bod 17 žaloby), což v navazujícím textu uvedl do souvislosti se svým opakujícím se tvrzením, že oražení podání a jeho inkorporace do evidence správce daně neleží ve sféře vlivu žalobce. Krajský soud na tomto místě připomíná, že míra precizace žalobních bodů určuje rozsah rámce soudního přezkumu (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78).
27. V návaznosti na uvedené krajský soud nepřistoupil k provedení důkazu Vyjádřením ke znaleckému posudku vyhotoveným RNDr. M. M., soudním znalcem z oboru kriminalistika a písmoznalectví dne 24. 11. 2022, který byl soudu předložen u ústního jednání dne 5. 12. 2022, když zpochybnění znaleckého posudku, které žalobce tímto důkazem sleduje, není odrazem či doplněním žádného relevantního tvrzení, které žalobce učinil v žalobě, ale ani v průběhu daňového řízení. O označeném důkazu navrženém

opožděně až u jednání před krajským soudem, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 a 4 s. ř. s.), nelze tudíž konstatovat, že by mohl podpořit tvrzení učiněné v žalobě. Dle konstantní soudní judikatury k dodatečně uplatněným žalobním tvrzením soud nepřihlíží (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999 sp. zn. I. ÚS 164/97, rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2013 č. j. 75/2012-46). Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce měl v řízení před správními orgány dostatečný prostor znalecký posudek zpochybnit, čehož však nevyužil.

28. Optikou vznesených žalobních bodů dospěl krajský soud k závěru, že obsah správních spisů představuje dostatečný a ucelený podklad pro meritorní rozhodnutí soudu.
29. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal žádný žalobní bod důvodným, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.
30. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto soudním řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 5. prosince 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu