



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: R. T.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2020, č. j. 15993/20/5200-10423-709175

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2020, č. j. 15993/20/5200-10423-709175 a dále rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj o výsledku přezkoumání ze dne 19. 2. 2019, č.j. 564355/19/3200-11420-802540 a ze dne 19. 2. 2019, č.j. 564356/19/3200-11420-802540 se **zrušují**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 29. 6. 2020 domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 19. 2. 2019, č. j. 564355/19/3200-11420-802540 a č. j. 564356/19/3200-11420-802540. Prvostupňovými rozhodnutími byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 ve výši 183 405 Kč, resp. 113 730 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 2011 a dne 26. 8. 2013 za zdaňovací období roku 2012. V průběhu daňové kontroly byl prověřován daňový základ žalobce vykázaný v daňovém přiznání, neboť žalobce nepodal za roky 2011 a 2012 včas daňové přiznání k dani z příjmů. Teprve dne 26. 8. 2013, po zahájení daňové kontroly, podal žalobce tzv. „nulová“ daňová přiznání za obě zdaňovací období. Výsledkem daňové kontroly bylo, že správce daně doměřil žalobci daň z příjmů, jelikož podle správce daně žalobce nepřiznal příjmy plynoucí ze samostatně činnosti ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, na podkladě něhož žalovaný dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil podle § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Následně žalovaný vydal rozhodnutí, kterými nařídil přezkumné řízení vůči dodatečným platebním výměrům. Žalovaný tyto výměry svým předchozím rozhodnutím zrušil, tato rozhodnutí tedy pozbyla účinků podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, je třeba na ně pohlížet jako na rozhodnutí, která nebyla vydána a neměla účinky ke správě daní. Žalobce tak má za to, že došlo k prekluzi práva stanovit daň. (První žalobní námitka)
3. Žalobce zdůraznil, 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. (Druhá žalobní námitka)
4. Žalobce byl až v napadeném rozhodnutí seznámen se skutečností, že příjmy žalobce ve smyslu § 7 ZDP plynoucích od společnosti Partners, M&M reality a GARANZIA nebyly zahrnuty do daňového základu společnosti Rosa invest group s. r. o. Žalovaný opomíjí, že na dosažené příjmy musel žalobce vynaložit určité výdaje. (Třetí žalobní námitka)
5. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce tvrdil, že ve věci prokázání příjmů tíží prvotně důkazní břemeno žalovaného, přičemž jak on, tak správce daně svá tvrzení neprokázali tak, aby o nich nebyly důvodné pochybnosti. To tvrdil žalobce také ve vztahu k příjmům podle § 10 ZDP, kdy správce daně své závěry opřel pouze o formální důkazní prostředky a většinu zjištěných skutečností dovozuje na základě svých úvah bez faktického prokázání tvrzení.
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 A. M., J. P. a T. a D. H. A. M. nebyla nikdy ve věci vyslechnuta. V případě plateb od T. a D. H. založil správce daně i žalovaný své úvahy na tom, že u plateb jsou uváděny variabilní symboly, což v praxi představuje odkaz na číslo dokladu, jehož se platba týká. Tyto doklady však již daňové orgány nijak neidentifikují. V případě plateb od J. P. 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 výslechu nebyl ani žalobce přítomen, ač ex lege být měl. Jestliže pak správce daně nevyslechl 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. V poslední námitce žalobce také argumentoval stran přírůstků na svých účtech, když zopakoval, že ke vkladům na účty předložil správci daně tabulku, uvedl, odkud získal vkládané finanční prostředky. Např. ve vztahu k prostředkům, které měl žalobce získat od tchýně, p. I. V. tvrdil, že mu tato v letech 2008-2010 opakovaně půjčila finanční prostředky. Správce daně se však uvedeným nedostatečně zabýval, když opomněl období cca 6 let, která uplynula mezi danou skutečností a svědeckou výpovědí. Žalovaný opomněl, že značná část příjmů, které byly vkládány na účty žalobce, pocházela z roku 2010, tudíž žalovaný daní příjmy z roku 2010 fakticky žalobci 2x. Nebylo relevantně zjištěno, že by se jednalo o zdanitelné příjmy.
9. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Připomněl, že pokud žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 11. 2018 zrušil dodatečné platební výměry a zastavil řízení, učinil tak z důvodu, že tyto platební výměry byly vydány na základě vyměřovacího řízení, nikoli řízení doměřovacího. V rámci následného přezkumného řízení byly přezkoumány konkludentní platební výměry ze dne 27. 8. 2013 a tyto byly změněny (rozhodnutí byla žalobci doručena dne 21. 2. 2019). Zahájení přezkumného řízení, stejně jako oznámení rozhodnutí o změně konkludentních platebních výměrů mají vliv na plynutí lhůt pro stanovení daně. Žalovaný tak neshledal důvodnou námitku prekluze práva stanovit daň. Věcně se žalovaný vyjádřil v souladu s obsahem napadeného rozhodnutí, které považuje za přezkoumatelné.

Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud předně připomíná, že ve věci již rozhodl, a to rozsudkem ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 48/2020-58, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení při závěru o nutnosti zásadního doplnění skutkového stavu ze strany žalovaného; tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2024, č. j. 7 Afs 84/2022-56.
11. V citovaném rozsudku NSS odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2023, č.j. 5 Afs 107/2022-36, ve věci týchž účastníků, který se týkal vyměření daně za rok 2010, jelikož s ohledem na úzkou souvislost daňových řízení (daňová kontrola byla vedena souběžně pro zdaňovací období let 2010 až 2012) a především na shodnost odůvodnění zrušujícího důvodu ze strany krajského soudu, neshledal Nejvyšší správní soud důvod věcně se odchýlit od závěrů rozsudku pátého senátu.
12. Nejvyšší správní soud považoval stejně jako v případě rozsudku posuzovaného pátým senátem rozsudek krajského soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 48/2020-58 za nepřezkoumatelný v otázce hodnocení důkazního řízení vedeného správcem daně, neboť z rekapitulace spisu a zdokumentovaného průběhu daňového řízení vyplývá, že správní

orgány dokazování vedly. Tvrzení krajského soudu, že tomu tak nebylo, je v rozporu s obsahem spisu. I kdyby Nejvyšší správní soud připustil, že dokazování v daném směru nebylo dostatečné, měl se krajský soud doposud provedeným dokazováním podrobně zabývat a osvětlit, v čem konkrétně podle něj spočívaly jeho deficity.

13. V rozsudku ze dne 14. 2. 2024, č. j. 7 Afs 84/2022-56 vyslovil NSS mj. následující závěry, jimiž je krajský soud při svém rozhodování vázán, a to: „v dalším řízení proto krajský soud, obdobně jako mu uložil pátý senát, vyhodnotí důkazní řízení vedené správcem daně a vypořádá se se všemi žalobcem uplatněnými žalobními námitkami. V dalším řízení se bude krajský soud zabývat především tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v jednotlivých zdaňovacích obdobích co do výše a způsobu stanovení daně obstojí.
14. Krajský soud tak 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.), když 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.
15. Úkolem krajského soudu v dalším řízení bylo především vyjasnit průběh přezkoumávaného daňového řízení, a to prizmatem otázek položených Nejvyšším správním soudem. Krajský soud byl pro další řízení zavázán, aby se zabýval i tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v daném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně obstojí. Dále bylo úkolem krajského soudu posoudit, jakým způsobem bylo vedeno dokazování, zda bylo dostatečné a zda ve svém důsledku vyústilo ve stanovení daně v souladu se zákonem. Těmito otázkami se krajský soud postupně zabývá v následujících bodech.
16. Krajský soud ve stručnosti zrekapituluje průběh daňového řízení: dne 11. 3. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Dne 6. 8. 2013 byl žalobce vyzván správcem daně k podání přiznání daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a zároveň také roku 2012. V náhradní lhůtě žalobce daňová přiznání nepodal. Dne 26. 8. 2013 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, přičemž žalobce při zahájení této kontroly uvedl, že uvedeného dne podává daňové přiznání za roky 2011 a 2012. Téhož dne žalobce skutečně daňová přiznání podal a uvedl v nich nulové hodnoty příjmů podléhající zdanění. Uvedená podání správce daně posoudil jako formálně bezvadná a před ukončením zahájené daňové kontroly je platebními výměry ze dne 27. 8. 2013 konkludentně vyměřil, a to nulovou daň za obě zdaňovací období. Následně správce daně vedl daňovou kontrolu, kterou ukončil zprávou o daňové kontrole, na základě které dne 4. 10. 2017 doměřil daň za zdaňovací období roku 2011 ve výši 122 400 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 24 480 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 113 730 Kč a stanovil penále ve výši 22 746 Kč. Proti citovaným dodatečným platebním výměrům si žalobce podal odvolání, na jehož základě žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 11. 2018 oba dodatečné platební výměry zrušil z důvodu procesních vad řízení.
17. Následně žalovaný shledal z moci úřední podmínky pro nápravu vad uvedených platebních výměrů za roky 2011 a 2012 a rozhodnutím o přezkoumání ze dne 19. 11. 2018 nařídil správci daně, aby v rámci přezkumného řízení vedeného podle § 123 odst. 5 daňového řádu vydané platební výměry ze dne 27. 8. 2013 změnil tak, aby jimi byla vyměřena daň za jednotlivá

zdaňovací období podle výsledku kontrolního zjištění se zohledněním daňového přiznání. V návaznosti na uvedené správce daně uvedené platební výměry přezkoumal a rozhodnutími o výsledku přezkoumání ze dne 19. 2. 2019 změnil platební výměry za zdaňovací období roku 2011 tak, že vyměřil daň ve výši 183 405 Kč a za rok 2012 ve výši 113 730 Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

18. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období 2011 a 2012 byl žalobce držitelem živnostenských oprávnění, přičemž přerušení živností nebylo v letech 2011 a 2012 oznámeno. Dále byl žalobce jednatelem a zároveň jediným společníkem společnosti ROSA invest group, s.r.o., DIČ: CZ26862867 (dále jen „Rosa invest group“) a dále byl zapsán do registru pojišťovacích zprostředkovatelů a samostatných likvidátorů pojistných událostí na základě osvědčení České národní banky. V průběhu daňové kontroly u Rosa invest group správce daně zjistil, že v uzavíraných mandátních smlouvách byly uváděny zmatečné údaje (tj. kombinace identifikačních údajů žalobce jako fyzické osoby a společnosti Rosa invest group) a že úhrady provizí byly poukazovány částečně na účet Rosa invest group a částečně na některý podnikatelský či soukromý účet žalobce.
19. Po provedeném dokazování správce daně dospěl k závěru, že provize od společnost Partners Financial Services, a.s. za období 2011 připsané na soukromý účet žalobce v celkové výši 38 447 Kč a provize od společnosti GARANZIA za období 2012 připsané na účet společnost Rosa invest group v celkové výši 15 678 Kč jsou příjmy žalobce dosažené z podnikání dle § 7 ZDP. Správce daně dále dospěl k závěru, že ve věci přírůstků na bankovní účty žalobce, a to poukazovaných plateb a hotovostních úložek, žalobce neprokázal, že se jednalo o příjmy již zdaněné, od daně osvobozené nebo dani z příjmu nepodléhající. Správce daně proto vyhodnotil přírůstky na účty žalobce jako zdanitelné příjmy žalobce dosažené z podnikání dle § 7 ZDP, a to v roce 2011 ve výši 1 343 992 Kč a v roce 2012 ve výši 908 150 Kč.
20. V průběhu přezkumného řízení správce daně, který již byl seznámen s odlišným právním názorem stran klasifikace příjmů žalobce žalovaným za zdaňovací období 2010, změnil své hodnocení a došel k závěru, že nedisponoval žádnými přímými důkazy, s výjimkou přijatých provizí od společností Partners a GARANZIA, které by zcela jednoznačně prokazovaly, že měl žalobce v letech 2011 a 2012 příjmy z podnikání dle § 7 ZDP. Správce daně proto tyto příjmy klasifikoval jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP, při nichž došlo ke zvýšení majetku v průběhu zdaňovacího období. Jelikož žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl žádné prokazatelné výdaje vynaložené na dosažení příjmu, nepřihlédl správce daně při stanovení dílčího základu daně dle § 10 ZDP k žádným výdajům a stanovil v rámci přezkumného řízení dílčí základ daně dle § 7 ZDP ve zdaňovacím období 2011 na částku 36 346 Kč a ve zdaňovacím období 2012 na částku 15 678 Kč. Dílčí základ daně dle § 10 ZDP stanovil ve zdaňovacím období 2011 na částku 1 343 992 Kč a ve zdaňovacím období 2012 na částku 908 150 Kč. Dle výše uvedených základů daně správce daně v rozhodnutí o výsledku přezkoumání vyměřil žalobci daň za zdaňovací období 2011 ve výši 183 405 Kč a za zdaňovací období 2012 ve výši 113 730 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a napadená rozhodnutí potvrdil.
21. Žalobce po celou dobu daňového řízení zastával názor, že přírůstky na jeho účtech nejsou jeho zdanitelnými příjmy, na tomto stanovisku trval i v podané žalobě.
22. Je třeba zdůraznit, že řízení o vyměření daně žalobci za zdaňovací období 2011 a 2012 úzce souvisí s řízením o vyměření daně žalobci za zdaňovací období 2010, o němž bylo

pravomocně rozhodnuto rozsudkem zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2023, č.j. 22 Af 2/2019-128; soud proto při posouzení této věci vycházel také ze závěrů učiněných v citovaném rozsudku.

23. Předně je třeba uvést, že částky, které byly v průběhu roku 2011 i 2012 připsány na účty žalobce jsou různého druhu: na prvním místě jde o peněžní prostředky, které dle tvrzení žalobce byly inkasovány na jeho osobní účet na úhradu faktur vystavených společností Rosa invest group, tj. tyto peněžní prostředky náležely jinému daňovému subjektu. Žalobce tvrdil, že tyto platby byly následně poukázány na účet Rosa invest group. Za rok 2011 jde např. o platby z e-shopu České pošty s identifikací Fa 1762011 z 11. 11. 2011, Fa 175201 z 14. 11. 2011, za rok 2012 jde o platby z e-shopu České pošty s identifikací Fa 2022011 z 2. 1. 2021, Fa 2072011 z 19. 1. 2012 (viz str. 25 a 26 zprávy o daňové kontrole). Správce daně podrobně zkoumal, do jaké míry je reálné tvrzení žalobce, že na jeho soukromý účet byly směřovány úhrady faktur společnosti Rosa invest group, které pak dle svého tvrzení žalobce ze svého soukromého účtu vkládal v hotovosti na účet společnosti. Tomuto tvrzení žalobce neodpovídají výsledky daňové kontroly u společnosti Rosa invest group, kdy správce daně zjistil, že čísla faktur uvedená žalobcem sice korespondují s číslováním faktur Rosa invest group, ale faktury uvedených čísel byly dle dokladů společnosti uhrazeny v hotovosti, přitom k přijetí hotovosti byly vystaveny příjmové doklady s dřívějším datem, než byla faktická úhrada faktury na bankovní účet. Dále správce daně v průběhu daňové kontroly u Rosa invest group našel v předložených dokladech poštovní průvodky k zásilkám, na nichž je jako odesílatel uveden žalobce a na dobírkových poukázkách byl uveden účet žalobce, kam mu také byla hodnota dobírek uhrazena. Je také nutno vzít v úvahu, že společnost Rosa invest group nepodala za roky 2011 a 2012 daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob a daň jí byla za předmětná období doměřena podle pomůcek a byla jí uložena pokuta za vedení účetnictví. Krajský soud souhlasí s názorem správce daně vyjádřeným ve zprávě o daňové kontrole, že se nejednalo o uhrazení faktur společnosti Rosa invest group na soukromý účet žalobce, ale že se vzhledem k vyhodnocení důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, jednalo o úhradu faktur z podnikatelské činnosti žalobce.
24. Další kategorií plateb, které byly připsány v letech 2011 a 2012 na účet žalobce jsou platby, které žalobce obdržel na bankovní účet od A. M., J. P., společnosti Tilia-pharm a Dada pharm. K otázce plateb A. M. ze správního spisu vyplývá, že u převážné většiny těchto plateb je uváděn variabilní symbol. Žalobce ve svém vyjádření pro správce daně uvedl, že za uvedení variabilních symbolů k platbám nenese odpovědnost, neboť je uvádí plátce a k platbám od A. M. uvedl, že se jednalo o platby za dětské oblečení a nejednalo se o příjmy z výdělečné činnosti. Pro ověření této skutečnosti uvedl telefonický kontakt na A. M. Správce daně zjistil, že uvedený telefonický kontakt je na kondičního trenéra fitness centra AM RELAX, s.r.o., jehož společníkem a jednatelkou byla A. M. Správce daně z této skutečnosti dovodil, že se nejednalo o soukromé telefonní číslo A. M., ale o telefonní číslo provozovny AM RELAX, s.r.o. a uvedené telefonní číslo nekontaktoval. U plateb od společnosti Dada pharm (variabilní symbol 162011, 612011, 692011) byly platby na účet žalobce připsány v rozmezí února až dubna 2011. Společnost Rosa invest group vydala faktury totožných čísel v rozmezí února až dubna 2011, ovšem hotovostní platby do účetnictví Rosa invest group byla zaúčtovány až koncem listopadu 2011. V případě plateb s variabilním symbolem č. 172011 (Dada pharm), č. 542012 a 1102012 (Tilia-pharm) a č. 962012 (Ing. O. U.) byly společností Rosa invest group vydány faktury totožných čísel a na účet společnosti byly zaúčtovány peněžní prostředky v hotovosti dříve, než byly poukázány na účet žalobce jako fyzické osoby. Platby byly u společnosti Rosa invest group doloženy

příjmovými pokladními doklady za přijetí peněz, což svědčí o jejich skutečné úhradě společností a dle názoru správce daně je tedy nelogické, aby odběratel provedl platbu znovu na bankovní účet. V případě plateb s variabilním symbolem č. 682011 a 1022011 (Dada pharm) byly faktury s totožnými čísly evidovány v účetnictví Rosa invest group za rok 2011 jako „nezaplacená pohledávka“ a k jejich úhradě nedošlo ani v roce 2012.

25. Předmětné platby tedy nebyly zaúčtovány do pokladny či na firemní účet společnosti, což dle názoru správce daně potvrzuje skutečnost, že se jednalo o příjem žalobce. V případě částky zaslané J. P. žalobce uvedl, že důvodem bylo vrácení osobního dluhu pana J. R. a platba za náhradní díly k automobilu. Žalobce uvedl, že za uvedení variabilních symbolů k platbám nenese odpovědnost, neboť je uvádí plátce. Správce daně vyhodnotil důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a dospěl k závěru, že výše uvedené platby na účet žalobce jsou jeho příjmy z podnikání dle § 7 ZDP.
26. Žalobce brojil proti tomuto dle jeho názoru nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu správcem daně, na druhé straně ovšem žalobce sám nedoložil relevantní důkaz, např. smlouvu o půjčce finančních prostředků, nenavrhl svědeckou výpověď p. A. M. apod. Krajský soud proto souhlasí se závěrem správce daně vyjádřeným ve zprávě o daňové kontrole, že se nejednalo o soukromé platby žalobce, ale že se vzhledem k vyhodnocení důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, jednalo o úhradu faktur z podnikatelské činnosti žalobce.
27. V případě platby od J. P. správce daně využil možnosti mezinárodní spolupráce při správě daní. Z výsledku vyplynulo, že v průběhu uskutečněného místního šetření zahraniční daňovou správou dne 22. 1. 2015 sdělil p. J. P. starší jako jednatel společnosti AgroGemProdukt, spol. s r.o., Rožňava, že „syn J. P. ml. nakupoval pro své soukromé potřeby od fyzické osoby R. T. zboží, jehož úhrada byla realizována ze soukromého bankovního účtu J. P. ml. na soukromý bankovní účet R. T.“ Z tohoto sdělení správce daně dovodil, že v případě platby od J. P. se jednalo o příjmy z podnikání ve smyslu § 7 ZDP. Žalobce proti tomu zjištění argumentoval v žalobě tak, že měl být úkonu – místnímu šetření provedeného zahraniční daňovou správou – přítomen, neboť se jednalo o výsledky svědka, a dále zejména tím, že se jednalo o svědeckou výpověď zprostředkovanou, nikoli o svědeckou výpověď přímo dotčené osoby, tedy J. P. ml.
28. Procesním postupem a hodnocením důkazů získaných na základě mezinárodního dožádání u zahraničních správců daně se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozhodnutí ve věci Sabou. V rámci tohoto řízení byla Soudnímu dvoru Evropské unie položena mj. otázka, zda má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle Směrnice 77/799/EHS a zda je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán.
29. Soudní dvůr přitom rozsudkem ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12 odpověděl, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu, ani právo účastnit se výslechu svědků prováděných posledně uvedeným státem. Současně připustil, že právo členského státu může daňový subjekt zapojit do různých etap shromažďování informací, zejména do výslechu svědků. Správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva (bod 35 rozsudku Soudního dvora).

30. Citovaná Směrnice byla následně zrušena Směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (dále jen „Směrnice“), to však nemá vliv na posouzení předmětné otázky a výklad unijního práva.
31. Podle krajského soudu je z uvedeného zřejmé, že po zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového práva, tedy aby například vždy prováděla výslech svědka za účasti českého daňového subjektu.
32. Tyto závěry žádným způsobem neoslabují premisy, že zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je jedním z významných parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořizovanými v jiných řízeních (srovnej rozsudek NSS ve věci Sabou, odst. 62).
33. Požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle Směrnice, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje.
34. Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výslechu svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující uskutečněný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, a musí být českému daňovému subjektu také předestřen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy (srov. také rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 – 95). Může také zpochybnit informaci, která se ho týká a která byla poskytnuta daňové správě žádajícího členského státu, v souladu s pravidly a postupy platnými v daném členském státě. Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje.
35. Správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu).
36. Odlišná procesní pravidla či případná procesní pochybení dožádaného státu proto nelze přičítat k tíži českému správci daně. Je však nutné zdůraznit, že uvedené odlišnosti či pochybení nemohou zásadně snížit požadavek na správné a úplné zjištění skutkového stavu věci. Ostatně v otázce posuzování výpovědní hodnoty důkazů pořizovaných cestou směrnice

77/799/EHS odkázal Soudní dvůr plně na vnitrostátní právo dožadujícího se státu. Český správce daně musí na jedné straně vzít v úvahu princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie, na druhé straně nesmí k takto získaným důkazním prostředkům přistupovat paušálně. Jak např. uvedla ve svém stanovisku generální advokátka J. K., pouhé sdělení výsledku šetření dožádaným státem není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace z pohledu procesního práva dožadujícího se státu je zpravidla velice omezená (stanovisko ve věci Sabou ze dne 6. 6. 2013, bod 80). Sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou.

37. Krajský soud však dospěl k závěru, že s ohledem na závěry uvedené níže, i kdyby správce daně nepostupoval naznačeným způsobem, nezpůsobilo by uvedené pochybení vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť jak bude vysvětleno níže, nebyla informace získaná od J. P. staršího podstatná pro rozhodnutí ve věci.
38. Správce daně dále vzal v úvahu skutečnost, že při kontrole daně z příjmů právnických osob u Rosa invest group za rok 2011 byla zde zaúčtována faktura, vystavená společností RAINER, s.r.o. za pořízené zboží – potravinové doplňky v hodnotě 203 320 Kč, když jako odběratel byl uveden „R. T.“. Další faktura vystavená na fyzickou osobu žalobce v roce 2012 byla zjištěna v průběhu šetření u společnosti RAINER, s.r.o. Dle krajského soudu existence faktury podporuje názor správce daně vyjádřený ve zprávě o daňové kontrole, tj. že žalobce měl v letech 2011 a 2012 příjmy z podnikání dle § 7 ZDP.
39. Další kategorií plateb, kterou se krajský soud zabývá, jsou žalobcem deklarované vklady, jakož i tvrzené půjčky, s čím úzce souvisí otázka volných finančních prostředků žalobce v letech 2011 a 2012 a získání finančních prostředků v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalobce v průběhu daňového řízení i v podané žalobě tvrdil, že finanční prostředky vkládané v průběhu let 2011 a 2012 na účty žalobce jsou fakticky pouze „točením“ peněz, tj. výběry hotovosti z účtů byly následně použity jako vklady na vyrovnání debetních zůstatků, aby žalobce udržel na svých účtech obraty požadované pro čerpání kontokorentu a debetu. Je třeba zdůraznit, že daňová kontrola a následné stanovení daně z příjmu fyzických osob žalobce za roky 2011 a 2012 úzce navazuje na zjištění učiněná správcem daně při daňové kontrole žalobce pro rok 2010. Krajský soud proto vychází ze zjištění uvedených v rozsudku č.j. 22 Af 2/2019-128 ze dne 19. 12. 2023. V tomto rozsudku došel po provedeném dokazování krajský soud k závěru, že je reálné, že žalobce mohl k 1. lednu 2010 disponovat částkou cca 500 000 Kč (viz body 38. – 46. rozsudku č.j. 22 Af 2/2019-128 ze dne 19. 12. 2023). Nicméně dle tvrzení samotného žalobce v žalobě týkající se doměření daně za rok 2010, byly jeho příjmy za tento rok nulové. Žalobce prokázal, že v roce 2011 čerpal bezúročnou půjčku ve výši 22 000 Kč od Ing. H. a v roce 2012 čerpal bezúročnou půjčku ve výši 22 000 Kč od Mgr. K. O tuto částku snížil správce daně v každém roce hodnotu zdanitelných příjmů žalobce. Ovšem dle zjištění správce daně žalobce v roce 2011 prokazatelně uhradil splátky úvěrů v celkové výši 663 633 Kč a v roce 2012 v celkové výši 145 768 Kč. Dále žalobce prokazatelně poslal na bankovní účet své manželky v roce 2011 částku 144 090 Kč a v roce 2012 částku 38 000 Kč. Z bankovních výpisů správce daně zjistil, že v roce 2011 i 2012 hradil žalobce platební kartou nákupy v obchodech, dle výpovědi

svědkyně p. I. V. jí žalobce v daném období přispíval měsíčně na elektřinu částkou 1 800 – 2 000 Kč a samostatně zabezpečoval rodinu a chod své domácnosti.

40. Krajský soud dále vzal v úvahu skutečnost, že žalobce se v průběhu daňové kontroly ani později nijak nevyjádřil k původu a povaze částek vkládaných v eurech na účet č. xxxxxxxx1/5500 vedeném u Raiffeisen Bank v přepočtené výši 385 790 Kč za rok 2011 a v přepočtené výši 163 859 Kč za rok 2012. Stejně tak se žalobce nevyjádřil k původu a povaze částek vložených na účet č. xxxxxxxx6/0600 vedený u GE Money Bank ve výši 317 000 Kč za rok 2011 a ve výši 210 700 Kč za rok 2012. Podstatným argumentem žalobce, který zastával v průběhu celého správního řízení, je že veškeré platby v hotovosti byly pouze tzv. „točením peněz“, tj. výběry hotovosti z účtů byly následně použity jako vklady na vyrovnání debetních zůstatků. Žalobce ovšem nijak nedoložil chronologii prováděných vkladů a výběrů, která by toto tvrzení potvrdila a zcela opominul skutečnost, že docházelo i k dalším úbytkům finančních prostředků na účtech, a to z titulu plateb úroků z půjček, plateb za vedení účtů, plateb v nákupních centrech apod.
41. Krajský soud souhlasí se správcem daně, že údaje z bankovních účtů žalobce neprokazují žalobcem tvrzené skutečnosti, tedy že v roce 2011 a 2012 neměl žádné příjmy a veškeré přírůstky na jeho účtech jsou pouze „točením“ peněz, které získal před rokem 2010. Krajský soud zdůrazňuje, že v průběhu daňové kontroly za roky 2011 a 2012 žalobce netvrdil ohledně původu finančních prostředků na svých účtech nic jiného či nového, než tvrdil v průběhu daňové kontroly za rok 2010. Žalobce se pouze na svá tvrzení k roku 2010 odvolal a z těchto svých tvrzení dovodil, že mohl disponovat větší finanční hotovostí, jejíž původ je před rokem 2010, i v letech 2011 a 2012. Krajský soud proto odkazuje na závěry stran dokazování provedené v rozsudku 22 Af 2/2019-128 ze dne 19. 12. 2023, kde se v bodech 38 až 46 zabýval tvrzeným původem finančních zdrojů žalobce k 1. lednu 2010 a došel k závěru, že je reálné, že žalobce mohl k danému datu disponovat částkou cca 500 000 Kč. Vzhledem k tvrzení žalobce, že v letech 2010, 2011 a 2012 neměl žádné zdanitelné příjmy, má krajský soud, s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobce zabezpečoval po celý rok 2010 náklady své pětičlenné rodiny, za reálné, že hotovost, s níž mohl disponovat na začátku roku 2011 se pohybovala ve výši 200 000 Kč, kdy k lednu 2012 byla spotřebována.
42. Po posouzení všech doposud uvedených skutečností tedy krajský soud k žalobcem uplatněným žalobním námitkám rekapituluje:
43. Jako **první** žalobní námitku žalobce uvedl prekluzi práva stanovit daň. K této žalobní námitce se již krajský soud vyjádřil v bodech 15 a 16 rozsudku č.j. 22 Af 48/2020-58 ze dne 24. 2. 2022 a shledal, že s ohledem na úkony správce daně a žalobce v průběhu řízení (oznámení výzvy k podání daňového přiznání, následné podání daňového přiznání žalobcem, zahájení daňové kontroly, oznámení rozhodnutí o stanovení daně dodatečnými platebními výměry, oznámení rozhodnutí v přezkumném řízení, oznámení napadeného rozhodnutí, podání žaloby, jakož i odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní) **nedošlo** v projednávané věci ke dni vydání napadeného rozhodnutí uplynutí lhůty ke stanovení daně. Na těchto závěrech krajský soud setrvává i nadále.
44. V **druhé** žalobní námitce žalobce uvedl, 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. Žalobce tuto žalobní námitku nijak blíže nekonkretizoval, nespecifikoval např. částku, která měla být

žalovaným vyhodnocena jako příjem a která jako výdaje nutné pro dosažení a udržení příjmu. Žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94 z nějž plyne, že: „z § 23 zákona o daních z příjmu se podává, že při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoli že základem daně je hospodářský výsledek. Nelze proto určitý příjem zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zúčtován, aniž by se však svou podstatou z hlediska materiálního a ekonomického o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený jednalo“. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu, je však v rámci vypořádání žalobní námitky nucen žalobci připomenout, že v jeho případě jsou uvedené závěry nepřiléhavé, neboť v případě žalobce neexistují žádné účetní podklady pro stanovení hospodářského výsledku a spor je fakticky veden o otázce prokázání původu příjmů žalobce. Krajský soud proto **nepovažuje** tuto námitku za důvodnou, zvláště s přihlédnutím ke skutečnosti, že reálné peněžní částky byly na účet žalobce připisovány v průběhu let 2011 a 2012 a v průběhu obou let žalobce disponoval bez jakéhokoliv omezení částkami na svých účtech, ať už je vybíral v hotovosti, používal na splácení úvěrů nebo jimi hradil bezhotovostní platby.

45. Ve **třetí** námitce žalobce uvedl, že byl až v napadeném rozhodnutí seznámen se skutečností, že příjmy žalobce ve smyslu § 7 ZDP plynoucí od společnosti Partners, M&M reality a GARANZIA nebyly zahrnuty do daňového základu společnosti Rosa invest group s. r. o. Žalovaný opomíjí, že na dosažené příjmy musel žalobce vynaložit určité výdaje. Krajský soud předně konstatuje, že žádné příjmy od společnosti M&M reality nejsou zmiňovány ani ve zprávě o daňové kontrole či v napadeném rozhodnutí. Ve vztahu k příjmům od společnosti Partners za rok 2011 zjistil krajský soud z obsahu správního spisu, že žalobce byl s faktem, že příjmy vyplacené společností Partners jsou považovány za příjmy žalobce jako fyzické osoby, seznámen již ve zprávě o daňové kontrole, v níž byly rovněž zohledněny výdaje na dosažení příjmu od společnosti Partners dle § 24 ZDP, když správce daně při stanovení výdajů vycházel z písemných materiálů od společnosti Partners. Tyto výdaje ve výši 2 102 Kč byly odečteny při výpočtu výše vyměřené daně v Rozhodnutí o výsledku přezkoumání č.j. 564355/19/3200-11420-802540 ze dne 19. 2. 2019, které bylo potvrzeno napadeným rozhodnutím žalovaného. Ve vztahu k příjmům od společnosti GARANZIA za rok 2012 zjistil krajský soud z obsahu správního spisu, že žalobce byl s faktem, že příjmy vyplacené společností GARANZIA jsou považovány za příjmy žalobce jako fyzické osoby, seznámen již ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně neidentifikoval z předložených písemných materiálů žádné informace, z nichž by mohl stanovit výdaje žalobce na dosažení příjmu od společnosti GARANZIA. Žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl žádnou výši výdajů vynaložených na dosažení předmětného příjmu ani neuplatnil výdajový paušál. Při výpočtu výše vyměřené daně v Rozhodnutí o výsledku přezkoumání č.j. 564366/19/3200-11420-802540 ze dne 19. 2. 2019, které bylo potvrzeno napadeným rozhodnutím žalovaného, nepřihlédl správní orgán 1. stupně k žádným výdajům souvisejícím s příjmy podle § 7 ZDP. Krajský soud proto tuto žalobní námitku **nepovažuje** za důvodnou.
46. **Čtvrtou** žalobní námitku žalobce označil jako „příjmy dle § 10 ZDP“ a argumentuje zde neunesením důkazního břemene správcem daně; tato námitka obsahuje podmnožinu dalších námitek. Tou první je tvrzení žalobce, že většina zjištěných příjmů byly příjmem obchodní korporace Rosa invest group, žalobce na podporu svých tvrzení předložil správci daně dokumenty a důkazní prostředky, ze kterých vyplynulo, že se jednalo příjmy této obchodní korporace. Žalobce tvrdí, že žalovaný se opřel o důkazní prostředky v podobě knihy jízd společnosti Rosa invest group, vydaných daňových dokladů zaevidovaných v účetnictví

společnosti či bankovních výpisů. Žalobce uvedl, že je nesmyslné tvrzení žalovaného, že by jízdy vykazované v knize jízd společnosti Rosa invest group sloužily k ekonomické činnosti žalobce, při nichž by realizoval své vlastní příjmy. Žalobce konstatoval, že výdaje z knihy jízd Rosa invest group byly uznány coby výdaje této společnosti. Dále uvedl, že důkazní prostředky v podobě vydaných daňových dokladů společností Rosa invest group, které nesou bankovní spojení žalobce, nebyly vyřazeny z příjmů této společnosti. Tyto doklady byly v rámci daňového přiznání společnosti Rosa invest group přiznány a daň z nich byla odvedena. Dle názoru žalobce došlo ke zdanění jednoho příjmu dvakrát, a to jak u společnosti Rosa invest group, tak u něj jako fyzické osoby.

47. Krajský soud při hodnocení této žalobní námitky usoudil, že žalobce neuvedl konkrétní výši příjmů či konkrétní daňové doklady, které byly dle jeho tvrzení daňovými doklady společnosti Rosa invest group a jako takové měly být zdaněny dvakrát. Krajský soud se podrobně zabýval platbami, o nichž panuje nejasnost, zda jde o příjmy společnosti Rosa invest group nebo příjmy žalobce. Je nutno uvést, že k vyjasnění situace nepřispělo nulové účetnictví žalobce a natolik nedostatečně vedené účetnictví společnosti Rosa invest group, že jí nebylo možno pro roky 2011 a 2012 stanovit daň dokazováním a bylo nutno přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Nicméně krajský soud tuto námitku považuje za důvodnou, když důkazy získané a vyhodnocené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, svědčí o skutečnosti, že jde o příjmy žalobce z podnikání a daň by měla být stanovena dle § 7 ZDP, nikoli jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP, jak učinil správce daně a svým rozhodnutím potvrdil žalovaný.
48. Žalobce ve čtvrté žalobní námitce dále uvedl, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k platbám od A. M., J. P. a T. a D. H. Krajský soud zjištění o povaze plateb od A.M. vyhodnotil výše a považuje za nutné upozornit na rozdílné informace tvrzené žalobcem, když žalobce ve svém vyjádření pro správce daně uvedl, že za uvedení variabilních symbolů k platbám nenese odpovědnost, neboť je uvádí plátce a k platbám od A. M. uvedl, že se jednalo o platby za dětské oblečení a nejednalo se o peníze z výdělečné činnosti. Přitom v žalobě tvrdí, že skutečnost, že žalobcem uvedený telefonický kontakt na p. M., který byl kontaktem na kondičního trenéra společnosti AM RELAX, s.r.o. neprokazuje, že se jednalo o zdanitelný příjem žalobce, nikoli společnosti Rosa invest group. Platbami od J. P. a zejména žalobcem vznesené námitky týkající se skrytého výsledku svědka, se krajský soud podrobně zabýval výše a dospěl k závěru, že i kdyby správce daně nepostupoval zde uvedeným způsobem, nezpůsobilo by uvedené pochybení vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť informace získaná od J. P. staršího nebyla podstatná pro rozhodnutí ve věci. Co se týká plateb od T. a D. H., žalobce o nich výslovně hovoří v žalobní námitce a hovoří o nich i správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Nicméně krajský soud v přehledu plateb za roky 2011 a 2012 na účty žalobce uvedené ve zprávě o daňové kontrole, nenašel ani jednu platbu identifikovanou jako platba od T. nebo D. H. Krajský soud má za to, že informace o těchto platbách byly jak do zprávy o daňové kontrole, tak do žaloby převzaty z řízení o doměření daně žalobci za zdaňovací období roku 2010.
49. Pokud se jedná o otázku plateb žalobce za nákupy potravin v řetězci prodejen MAKRO na základě platební karty MAKRO (vystavené pro podnikající fyzickou osobu, tj. žalobce), je třeba uvést, že se jednalo o nákup totožného sortimentu zboží žalobcem, jako byl sortiment zboží zakoupený společností Rosa invest group, které tato společnost používala pro přípravu cateringu na společenské akce. Správce daně z faktu nákupu obdobného sortimentu zboží dovodil, že žalobce rovněž dodával pohoštění na společenské akce v rámci své podnikatelské

činnosti a z tohoto měl příjem. Správce daně uvedl konkrétní příjmy na účtu žalobce, a to že jsou příjmem žalobce za dodávku pohoštění na společenské akce dovozoval ze skutečnosti, že pro p. Š., od něž byly tyto příjmy, uskutečňovala dodávky studené kuchyně společnost Rosa invest group. Žalobce argumentoval v žalobě, tím, že nemělo opodstatnění, aby žalobce duplikoval ekonomickou činnost společnosti Rosa invest group, která příjmy za catering zdaněné měla a dále, že správce daně pochybil, když nevyslechl p. Š., i když z jeho existence dovozovaly zdanitelný příjem žalobce. Podle krajského soudu však samotný fakt, že žalobce prováděl nákupy potravin v prodejně MAKRO nemohl vézt správce daně k úvaze, že příjmy, které byly připsány na účet žalobce v průběhu let 2011 a 2012, jsou jeho příjmy z podnikání. Tyto nákupy lze hodnotit pouze v rámci hodnocení důkazů v jejich vzájemných souvislostech tak, že jde pouze o jeden z ukazatelů skutečnosti, že žalobce v letech 2011 a 2012 podnikal.

50. Krajský soud uzavírá, že důkazní břemeno tvrzení bylo legitimně správcem daně přeneseno na žalobce. Je skutečností, že soukromé platby běžně nebývají označeny variabilním symbolem, jeho použití evokuje obchodní vztah, proto správce daně požadoval po žalobci prokázání příjmů z takto označených plateb. Žalobci nic nebránilo, aby svá tvrzení o důvodu platby jako vrácení dluhu ze soukromých půjček také věrohodně prokázal, např. smlouvou o půjčce, navržením výslechu svědka apod. Žádný takový důkaz žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil. Nicméně krajský soud považuje čtvrtou žalobní námitku **za důvodnou**, neboť důkazy získané a vyhodnocené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, svědčí o skutečnosti, že jde o příjmy žalobce z podnikání a daň by měla být stanovena dle § 7 ZDP, nikoli jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP, jak učinil správce daně a svým rozhodnutím potvrdil žalovaný.
51. Poslední uplatněnou žalobní námitkou je argumentace žalobce stran přírůstků na svých účtech, když zopakoval, že značná část příjmů, které byly vkládány na účty žalobce, pocházela z roku 2010, tudíž žalovaný daní příjmy z roku 2010 fakticky žalobci dvakrát. Nebylo relevantně zjištěno, že by se jednalo o zdanitelné příjmy a žalobce připomněl, že v letech 2011 a 2012 vybíral peníze ze svých účtů a ty na ně zase vkládal, aby dorovnával debetní zůstatky. Krajský soud opětovně odkazuje na své závěry uvedené v rozsudku č.j. 22 Af 2/2019-128 ze dne 19. 12. 2023. V tomto rozsudku došel krajský soud k závěru, že je reálné, že žalobce mohl k 1. lednu 2010 disponovat částkou cca 500 000 Kč (viz body 42. – 50. rozsudku č.j. 22 Af 2/2019-128). Nicméně dle tvrzení samotného žalobce v žalobě týkající se doměření daně za rok 2010, byly jeho příjmy za tento rok nulové. Soud konstatuje, že v řízení o doměření daně za rok 2010 žalobce správci daně předložil tabulku, která měla doložit tzv. „točení“ peněz, tedy jejich výběry a následné vklady. V daňovém řízení pro roky 2011 a 2012 ani na výzvu správce daně žalobce žádnou takovouto informaci nedoložil, pouze označil hotovostní vklady na svůj účet jako „povinné vklady na účet kvůli kontokorentu 50 000 Kč“. K hotovostním vkladům eur na svůj účet se žalobce ani na výzvu správce daně nijak nevyjádřil.
52. Lze tedy uzavřít, že byly zcela namísto pochybnosti správce daně o správnosti a úplnosti daňového priznání žalobce, když z předloženého daňového priznání došel k závěru, že není jasný původ částek, které byly vkládány, resp. které byly připisovány na bankovní účty žalobce, když základ daně za roky 2011 a 2012 uvedl žalobce 0 Kč. V průběhu daňového řízení vedl správce daně dokazování, jehož hlavní body jsou popsány výše. V průběhu daňové kontroly žalobce nepředložil správci daně důkazní prostředky, které by podaly jasný

a úplný obraz o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, neprokázal věrohodně výši ani zdroj částky, s níž dle svého tvrzení mohl disponovat v roce 2011 i roce 2012.

53. Současně však krajský soud musí zdůraznit, že ani správce daně v průběhu daňové kontroly neprokázal, že veškeré vklady vložené na účet žalobce v letech 2011 a 2012 jsou zdanitelnými příjmy ve smyslu § 7 ZDP.
54. Daň podle krajského soudu **tedy nemohla být spolehlivě stanovena dokazováním.** Tuto skutečnosti vzal v úvahu i správní orgán 1. stupně, když v rámci přezkumného řízení za zdaňovací období roku 2011 dospěl k závěru, že příjmy dle § 7 ZDP jsou příjmy žalobce od společnosti Partners ve výši 38 447 Kč. U ostatních příjmů, tj. peněžních prostředků připsaných a vložených na jednotlivé bankovní účty žalobce v průběhu zdaňovacího období roku 2011 naznal, že u nich není zcela s určitostí prokázáno, že se jedná o příjmy z podnikání podle § 7 ZDP, a proto tyto příjmy klasifikoval jako ostatní příjem dle § 10 ZDP, při kterém dochází ke zvýšení majetku v průběhu posuzovaného zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil správnímu orgánu 1. stupně žádné prokazatelné výdaje k těmto příjmům, ani nspecifikoval částky, které vybíral z účtů a následně je opět na účet vkládal, stanovil správce daně základ daně dle § 10 ZDP na částku 1 343 992 Kč. V rámci přezkumného řízení za zdaňovací období roku 2012 dospěl správce daně k závěru, že příjmy dle § 7 ZDP jsou příjmy žalobce od společnosti GARANZIA ve výši 15 678 Kč. U ostatních příjmů, tj. peněžních prostředků připsaných a vložených na jednotlivé bankovní účty žalobce v průběhu zdaňovacího období roku 2012 naznal, že u nich není zcela s určitostí prokázáno, že se jedná o příjmy z podnikání podle § 7 ZDP, a proto tyto příjmy klasifikoval jako ostatní příjem dle § 10 ZDP, při kterém dochází ke zvýšení majetku v průběhu posuzovaného zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil správnímu orgánu 1. stupně žádné prokazatelné výdaje k těmto příjmům, ani nspecifikoval částky, které vybíral z účtů a následně je opět na účet vkládal, stanovil správce daně základ daně dle § 10 ZDP na částku 908 150 Kč. Tyto závěry správce daně potvrdil žalovaný napadeným rozhodnutím.
55. Krajský soud dospěl k závěru, že ačkoliv správce daně provedl v rámci daňové kontroly rozsáhlé dokazování, provedené důkazy nedaly ani přibližný obraz o zdanitelných příjmech žalobce za rok 2011 a rok 2012, s výjimkou příjmu od společnosti Partners a od společnosti GARANZIA; pouze některé z důkazů, které byly provedeny správcem daně, prokazují skutečnost, že žalobce v roce 2011 a roce 2012 měl kromě příjmů od společnosti Partners a společnosti GARANZIA i další příjmy z podnikání dle § 7 ZDP. Nicméně již v době provedení daňové kontroly bylo účetnictví žalobce natolik neprůkazné a zastřené (respektive vůbec neexistovalo), že měl správce daně vyměřit výši daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu : „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“ K poslední žalobní námitce krajský soud konstatuje, že **námítka je důvodná,** neboť žalovaný ani správce daně se skutečně nevypořádali s tvrzením žalobce, že při doměření daně nereflektovali jimi tvrzené příjmy žalobce za rok 2010, o nichž žalobce tvrdil, že je danil dvakrát, a to jak v roce 2010, tak shodné peněžní prostředky v roce 2011. Naopak se vypořádali s tvrzením žalobce, že přírůstky na jeho účtech v letech 2011 a 2012 byly pouze „točením peněz“, když po žalobci požadovali prokázání na sebe navazujících výběrů a vkladů a on je nijak nedoložil.

56. Krajský soud v této souvislosti připomíná závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 30/2008-86 ze dne 22. 10. 2008 : „*Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.*“ a dále rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 87/201529 ze dne 19. 1. 2016: „*Pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nuto věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*“
57. Krajský soud má za to, že v průběhu daňové kontroly správce daně prokázal, že na bankovní účty žalobce v průběhu roku 2011 a roku 2012 byly připsány platby od jiných subjektů, konkrétně platby, o nichž žalobce tvrdil, že jde o příjmy společnosti Rosa invest group, dále platby od J. P., A. M., p. Š., u nichž vznikly správci daně důvodné domněnky, že jde o příjmy žalobce dle § 7 ZDP a žalobce tyto domněnky v průběhu správního řízení nevyvrátil. Žalobce se také v průběhu daňového řízení nijak nevyjádřil k částkám Eur připisovaným v průběhu roku 2011 a roku 2012 na jeho bankovní účet č. X, přičemž šlo v přepočtu za rok 2011 o částku 385 790 Kč a za rok 2012 o částku 163 859 Kč.
58. Krajský soud upozorňuje na skutečnost, že rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí logicky navázala na rozhodnutí správce daně dodatečný platební výměr ze dne 3. 5. 2017, č.j. 2087154/17/3212-50523-804753, které bylo změněno rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423-709175, jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 44 358 Kč za zdaňovací období roku 2010. Citovaná rozhodnutí byla zrušena rozsudkem zdejšího soudu č.j. 22 Af 2/2019-128 ze dne 19. 12. 2023. Základním věcným rozdílem mezi rozhodnutími správce daně a žalovaného o doměření daně žalobci za zdaňovací období 2010 a nyní posuzovaným rozhodnutím žalovaného, jímž byly potvrzeny platební výměry správce daně o vyměření daně za zdaňovací období 2011 a zdaňovací období 2012, je skutečnost, že při posuzování zdaňovacího období roku 2010 vyšel správce daně z premisy, že příjmy připsané na účet žalobce jsou jeho příjmy z podnikání. Žalovaný pak tento názor správce daně změnil a vyhodnotil rozdíl mezi částkou vkladů a výběrů na účet žalobce v roce 2010 jako ostatní příjem dle § 10 ZDP. Krajský soud v rozsudku č.j. 22 Af 2/2019-128 ze dne 19. 12. 2023 rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil, neboť shledal důvodnou námitku žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu správcem daně, neboť správcem daně ani žalovaným **nebyla dostatečně prokázána výše příjmů** žalobce v roce 2010, i přesto byl příjmy žalobce za rok 2010 daňovými orgány dodaněny. Krajský soud zkonstatoval, že v průběhu daňové kontroly sice vyšly najevo důkazy, na jejichž základě byl správce daně oprávněn žalobci doměřit daň, ovšem nastala zde situace předvídaná v § 98 odst. 1 daňového řádu a správce daně měl daň **stanovit nikoli dokazováním, ale podle pomůcek**. Pochybení správce daně nebylo napraveno ani žalovaným, který v napadeném rozhodnutí vyhodnotil rozdíl mezi částkou vkladů a výběrů na účet žalobce v roce 2010 jako ostatní příjem dle § 10 ZDP a z něj doměřil daň, přestože tento závěr neměl oporu v provedeném dokazování.
59. Správce daně tedy pochybil a nevezal v úvahu výše popsané skutečnosti, když za rok 2011 jako příjmy dle § 7 ZDP posoudil platby od společnosti Partners a veškeré ostatní platby na

bankovní účty žalobce vyhodnotil jako ostatní příjem dle § 10 ZDP a z něj doměřil daň, přestože tento závěr neměl oporu v provedeném dokazování. Stejně tak správce daně pochybil, když za rok 2012 jako příjmy dle § 7 ZDP posoudil platby od společnosti GARANZIA a veškeré ostatní platby na bankovní účty žalobce vyhodnotil jako ostatní příjem dle § 10 ZDP a z něj doměřil daň, přestože tento závěr neměl oporu v provedeném dokazování. Pochybení správce daně nebylo napraveno ani žalovaným, který v napadeném rozhodnutí postup správce daně potvrdil.

60. Dle názoru krajského soudu se správce daně měl zabývat tvrzením a nevyvrátil tvrzení žalobce, že k 1. 1. 2011, potažmo k 1. 1. 2012 disponoval finanční hotovostí, která již byla zdaněna v roce 2010, když správce daně i žalovaný zaujali stanovisko, že žalobce v této době nedisponoval žádnou finanční hotovostí. Dle vyhodnocení provedených důkazů došel krajský soud k závěru, že je reálné, že žalobce mohl k lednu 2011 disponovat částkou cca 200 000 Kč. Správce daně v průběhu daňové kontroly prokázal, že minimálně některé příjmy připisované na účty žalobce v roce 2011 a 2012 jsou příjmy žalobce z podnikání, byl zde tedy důvod pro doměření daně. Ovšem zároveň správce daně nijak věrohodně nevyvrátil žalobcovo tvrzení, že na počátku roku 2011 disponoval žalobce finanční částkou, která již byla zdaněna v roce 2010, naopak tvrzení žalobce o původu finančních částek nevzal nijak v úvahu. Krajský soud je nucen konstatovat, že dodanění příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 co do výše a způsobu stanovení daně neobstojí. S ohledem na výše uvedené shledal krajský soud důvodnou námitku žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu správcem daně, neboť správcem daně ani žalovaným **nebyla dostatečně prokázána výše příjmů** žalobce v roce 2011 a v roce 2012, i přesto byly příjmy žalobce za rok 2011 a rok 2012 daňovými orgány dodaněny.
61. Z výše uvedených důvodů a v návaznosti na závěry kasačních rozsudků dospěl krajský soud k závěru, že dodanění příjmů žalobci v daném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně nemůže obstát.
62. Jelikož dospěl krajský soud k tomu, že je na místě zrušit napadené rozhodnutí, zabýval se otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, ve světle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, čj. 9 Afs 95/2021-64, když maximální 10-ti letá lhůta pro stanovení daně ve smyslu citovaného ustanovení ve vztahu k projednávaným daňovým povinnostem uplynula v průběhu probíhajícího soudního řízení, a to zejména s ohledem na to, že soud ve správním soudnictví v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vychází podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
63. Krajský soud má za to, že pokud by shledal žalobu z hlediska uplatněných žalobních námitek za nedůvodnou, nebylo by možné k uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout, neboť z pohledu premisy stanovené v § 75 odst. 1 s. ř. s. bylo napadené rozhodnutí vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně (viz posouzení této otázky výše).
64. V projednávané věci však krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik zohlednit skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení a dospěl k závěru, že právní mocí tohoto rozsudku dojde k obnovení pravomocného řízení a žalovaný by byl s ohledem na § 148 odst. 5 daňového řádu nucen rozhodnout o zrušení prvostupňového rozhodnutí a

zastavení řízení. S ohledem na tuto skutečnost má krajský soud za to, že pouhé vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení by bylo pouhým formalismem, neboť krajský soud je za této situace oprávněn (i povinen) rozhodnout o zrušení také prvostupňových rozhodnutí. V té souvislosti odkazuje krajský soud na shodné závěry přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 1. 2024, č. j. 4 As 132/2020-42.

Závěr a náklady řízení

65. Krajský soud tedy ze všech uvedených důvodů zrušil ve smyslu § 78 odst. 1, 3 a 4 při závěru o důvodech naplňujících důvody pro zrušení rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak také předcházející rozhodnutí správce daně.
66. 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 | |
| 2) sepis žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 3) návrh na přiznání odkladného účinku žalobě | |
| 4) vyjádření žalobce ke kasační stížnosti | 12 400 Kč |
| námitka prekluze práva stanovit daň | |
| - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4
vyhl. č. 177/1996 Sb.
1 200 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 19 456 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s., přičemž s ohledem na skutečnost, že daňový poradce, jenž žalobce v řízení zastupoval, vypověděl žalobci plnou moc, zavázal soud žalovaného k úhradě nákladů řízení k rukám samotného žalobce. 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 6. června 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu