



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Filipa Skřivana ve věci

žalobce: **M. M.**
bytem X
zastoupen M. M.
bytem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2025, č. j. 22652/25/5200-10422-713122,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 8. 2025, č. j. 22652/25/5200-10422-713122, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 5018 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem projednávané věci je zákonnost doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za rok 2022, konkrétně správnost zdanění ostatních příjmů z prodeje pozemku.
2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina („správce daně“) na základě provedené daňové kontroly doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 4. 2024, č. j. 750349/24/2903-50523-706844, daň z příjmů fyzických osob za rok 2022 ve výši 121 020 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 24 204 Kč. K odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil doměřenou daňovou povinnost a změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci nevznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně.

II. Žaloba a replika

3. Žalobce v podané žalobě namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí a upozorňuje na nesprávnost postupu správce daně, resp. žalovaného v předcházejícím daňovém řízení. V roce 2022 prodal svůj podíl 11/16 pozemku (vinice) a příjmy z prodeje zdanil v souladu s § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně v Havlíčkově Brodě jej však podrobil skryté daňové kontrole, kterou následně v rozporu se zákonem zopakoval, přičemž žalobci zatajoval skutečnosti a zajišťoval důkazy v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem.
4. V roce 2017 nabyt koupí a darováním 11/16 vinice a tento podíl dne 16. 2. 2022 převedl na nového majitele. Dne 8. 3. 2023 podal řádné daňové přiznání, v němž vyčíslil příjmy z prodeje na 1 460 000 Kč a výdaje na 1 320 095 Kč. Paní H. (oprávněná úřední osoba správce daně) žalobci konkludentně vyměřila daň podle údajů v daňovém přiznání, přestože z hlášenky z katastru nemovitostí vyplývala prodejní cena 1 550 000 Kč. Své pochybení se snažila zamaskovat lží a tvrdila, že k vyměření daně dosud nedošlo. Za tím účelem od žalobce na ústním jednání dne 26.6.2023 nezákonně vyžadovala důkazy a o jednání zpracovala úřední záznam až s odstupem několika měsíců. Na uvedené jednání navázalo další jednání dne 9. 8. 2023, jehož se zúčastnil žalobce s manželkou a paní H. za přítomnosti kolegyně z kontrolního oddělení. Kontrolovány byly doklady ohledně výdajů za péči o vinici a doklady týkající se náhrady škody.
5. Skutečnost, že správce daně o jednáních se žalobcem dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 nevyhotovil protokol, ale pouhý úřední záznam, nemůže jít k tíži žalobce. V rámci první nezákonné skryté daňové kontroly žalobce poskytl správci daně veškerou součinnost a splnil tím svoji zákonnou povinnost, což plyne mj. i z nahrávky předložené správci daně dne 24. 4. 2024. Vzhledem k tomu, že se však tyto důkazy správci daně v rámci opakované kontroly „nehodily“, nebyly využity. Pokud z úředního záznamu vyplývá, že nebylo umožněno žádné doklady okopírovat, nemohl správce daně vycházet ani z kopií kupní smlouvy a znaleckého posudku, které si při jednání dne 26. 6. 2023 pořídil.
6. Následně správce daně výzvou k prokázání skutečností požadoval prokázat správnost příjmů i výdajů a rozdílu mezi nimi uvedených v daňovém přiznání s hrozbou vyměření daně podle pomůcek. Podle žalobce však šlo o výzvu nezákonnou, neboť správce daně nijak nespecifikoval své pochybnosti, navíc existenci předchozí daňové kontroly označil pouze za neformální jednání, přestože při doměření daně použil kopie listin získané na těchto jednáních. Žalobce správci daně v reakci na výzvu sdělil, že tyto skutečnosti vysvětlil již písemností z 21. 6. 2023, resp. předložením účetních dokladů dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023, a Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

upozornil na svůj zdravotní stav (invalidní důchodce), neúměrnou zátěž a neoprávněnost nároků správce daně v rámci opakované daňové kontroly. Žalobce je přesvědčen, že svou důkazní povinnost splnil. Pokud měla paní H. o předložených dokladech nějaké pochybnosti, byla povinna zaslat žalobci výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, což neučinila. I z úředního záznamu plyne, že nebylo možné předpokládat doměření daně. Tvrdí-li žalovaný, že správce daně pouze pokračoval v daňové kontrole, měl vyvinout veškeré úsilí, aby získal dokumenty, které vinou paní H. nebyly při ústním jednání v roce 2023 řádně zaevidovány. Tím mohl napravit vzniklou procesní chybu.

7. V reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění žalobce opakoval, že k příjmům nebyly zohledněny přiměřené (esenciální) výdaje, konkrétně výdaje na údržbu pozemku a právní služby předkládané paní H. Měl-li správce daně za to, že nebylo prokázáno, že žalobce uhradil 90 000 Kč za zprostředkování prodeje vinice, bylo povinností správce daně takové důkazy obstatat. Nutnost zohlednění esenciálních nákladů při doměření daně vyplývá i z judikatury správních soudů. Správce daně tak postupoval nesprávně, pokud avizoval vyměření daně podle pomůcek, nicméně nakonec k němu nepřistoupil a neuznal žalobci 46 % z uplatněných výdajů. Daň nebyla zjištěna ve správné výši.
8. Pokud správce daně z ústních jednání se žalobcem nepořídil protokol, připravil žalobce o možnost vyjádřit se k tomuto důkaznímu prostředku, čímž byla následně ovlivněna správnost doměřené daně. Na prvním jednání byly předloženy veškeré důkazy vyvracející pochybnosti správce daně, čímž přešlo důkazní břemeno na správce daně. Měl-li nějaké pochybnosti, měl je řádně specifikovat, což neučinil. Naopak tvrdil, že nelze důvodně předpokládat doměření daně. K objasnění průběhu jednání dne 26. 6. 2023 žalobce navrhoval výslech paní H. K tomu však nedošlo. Ve věci proběhlo další jednání, kde byla přehrána nahrávka žalobce. Požadoval, aby paní H. do spisu předložila veškeré listiny opatřené na jednáních se žalobcem, a navrhl svědeckou výpověď manželky, která měla veškeré doklady u sebe. K žádnému z těchto navržených důkazů správce daně nepřihlédl a vydal zprávu o daňové kontrole.
9. Dále namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ignoroval námitku zneužití pravomoci úřední osoby. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v projednávané věci šlo o pokračování skryté kontroly. Jednalo se o kontrolu opakovanou, s jejímiž důvody žalobce nebyl seznámen. Pochybení žalovaného představuje rovněž fakt, že se nezabýval vlivem zdravotního stavu žalobce na průběh řízení.
10. Žalovaný nepochopil argumentaci žalobce o nezákonnosti sepsání úředního záznamu namísto protokolu o jednání. V případě správné protokolace by podle žalobce již při jednání v červnu 2023 byly zaznamenány veškeré předložené doklady související s výdaji na péči o vinici (platby brigádníkům, právníkovi, katastrálnímu úřadu, znalci atd.), což se mohlo promítnout do výše doměřené daně. Nadále považuje za klíčové svědectví paní H. a nesouhlasí se závěry, proč byl žalovaným její výslech odmítnut. Neobstojí ani důvody neprovedení výslechu manželky žalobce, neboť při jednání dne 24.4.2024 bylo jasné zmiňováno, že doklady a přehled toků finančních prostředků v rámci společného jmění manželů (s ohledem na žalobcův zdravotní stav) eviduje manželka. Pokud nebyla předvolána ke svědecké výpovědi, mohla být minimálně vyzvána k předložení dokladů.
11. Žalobce zpochybňuje rovněž zákonnost doměřené daně. Částku 90 000 Kč měl správce daně zahrnout do výdajů za zprostředkování prodeje pozemků. Z kupní smlouvy jednoznačně vyplývalo, že kupní cena 1 550 000 Kč byla rozdělena na částku 90 000 Kč odpovídající

provizi realitní kanceláři a částku 1 460 000 Kč uhrazenou žalobci. Sám správce daně v emailu z 21. 6. 2023 uváděl, že má být daná částka zahrnuta do výdajů. Správnost těchto výdajů správce daně kontroloval a své prověřování uzavřel s tím, že nelze předpokládat, že daň bude doměřena. Nelze proto akceptovat, že správce daně neuznal žalobci výdaje za provizi realitní kanceláři. I výdaje za nákup 3/16 pozemku ve výši 90 000 Kč byly žalobci správcem daně uznány, aniž by bylo prokázáno, že je skutečně uhradil. Byla tak porušena zásada materiální pravdy.

12. Nezákonnost postupu správních orgánů dokládá i fakt, že při kontrole dne 21. 6. 2023 prověřoval správce daně všechny ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Následně při zahájení kontroly dne 29. 11. 2023 byl rozsah kontroly zúžen (kontrolován byl pouze řádek č. 1 – prodej pozemku). Nemohlo se tak jednat o pokračování skryté kontroly, neboť žalobci nebylo žádné zúžení kontroly v souladu s metodikou Ministerstva financí oznámeno. Šlo tak o kontrolu opakovanou, jejíž důvody dle § 85a odst. 2 daňového řádu mu nebyly řádně oznámeny. V případě správné protokolace by správci daně byly konkrétní důkazy o vynaložených výdajích známy a mohl stanovit daň ve správné výši. Soud by se měl vyjádřit rovněž k nemožnosti žalobce podat zásahovou žalobu, jelikož byl opakovaně správcem daně ujišťován, že u něj kontrola neprobíhá.
13. K podpoře své argumentace doložil posudek o invaliditě, emailovou komunikaci paní H. s manželkou z 3. 8. 2023, úřední záznam z 25. 9. 2023, písemnosti Finančního úřadu pro Kraj Vysočina z 26. 1. 2024, č. j. 98136/24/2903-50050-601203, a z 2. 7. 2024, č. j. 1066378/24/2900-00020-711644, kopii emailu s realitní kanceláří Jordán z 16. 9. 2025. Pokud by soud nepovažoval předmětné důkazy za dostačující, navrhuje vyžádat zdravotní zprávu ošetřující lékařky z oboru psychiatrie, předvolat jako svědky úřední osoby správce daně paní H. a paní F. a obstarat nahrávky pořízené v rámci jednání u správce daně (v délce několika hodin), které má v dispozici manželka žalobce. Navrhuje napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
14. V replice setrval na argumentaci uplatněné v žalobě a navrhl vyžádat důkazy shromážděné orgány činnými v trestním řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný úvodem upozornil na excesivní rozsah a nepřehlednost podané žaloby a nesouhlasil s expresivními výrazy užitými žalobcem ve vztahu k paní H. L. Jako obstrukční vnímá žalovaný procesní taktiku žalobce, který opakovaně uvádí, že veškeré doklady předložil v rámci ústních jednání a v opětovném předložení důkazů mu brání jeho zdravotní stav. Setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
16. K námitce nezákonně opakované daňové kontroly vysvětlil, že správce daně měl na základě hlášenky z katastrálního úřadu pochybnosti ohledně prodejní ceny pozemku, proto žalobce emailem ze dne 20. 6. 2023 vyzval k předložení příslušných dokladů. Tím byla zahájena zastřená daňová kontrola. Při ústních jednáních dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 byly správcem daně zjištěny indicie o výdajích žalobce, které hodlal dále prověřit. Žalobce správci daně předmětné doklady neposkytl, proto byla následně dne 27. 11. 2023 formálně zahájena daňová kontrola (materiálně však byla vedena již od června 2023). Žalovaný je přesvědčen, že nešlo o opakování daňové kontroly, ale o její pokračování. Z průběhu ústních jednání vyplývá, že žalobce umožnil správci daně prvotní zhlednutí podkladů týkajících se péče o vinice (smlouvy o dílo s brigádníky), k nimž správce daně zmiňoval, že si není jist jejich

daňovou uznatelností při prodeji pozemku. Následné vydání výzvy k prokázání skutečností po formálním zahájení daňové kontroly tak bylo oprávněné. Pouhým zhlédnutím dokladů správcem daně nemohlo dojít k prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů.

17. Nelze ani tvrdit, že šlo o kontrolu opakovanou, neboť rozsah prověřování v rámci zastřené kontroly byl užší než řádně zahájená daňová kontrola. Absence poučení při zahájení skryté kontroly lze podle žalovaného zhojit dodatečným poučením v oznámení o zahájení daňové kontroly; to bylo žalobci doručeno 26. 11. 2023. Uvedené pravidlo podle žalovaného platí i po 1. 1. 2021. Mezi ústním jednáním dne 9. 8. 2023 a předáním zásilky obsahující oznámení o zahájení kontroly k přepravě dne 1. 11. 2023 neuplynuly ani 3 měsíce. Během tohoto kontinuálního kontrolního procesu došlo ke zhodnocení proběhlých ústních jednání na vyměřovacím odboru a následně byla věc postoupena kontrolnímu odboru, který zahájil kontrolu.
18. Neobstojí ani námitka nezákonně obstaraných důkazů. Podle úředního záznamu byla daň v době ústního jednání dne 26. 6. 2023 vyměřena konkludentně. I pokud by tomu tak nebylo, byly důkazy okopírované správcem daně získány v souladu se zákonem, neboť správce daně je oprávněn prověřovat daňovou povinnost před vyměřením i po něm. Připustil, že úřední záznam nepřesně uvádí, že správci daně nebylo umožněno okopírovat žádný doklad, přestože dva doklady okopírovány byly. Vada spočívající v pořízení úředního záznamu namísto protokolu z jednání byla žalovaným uznána, nicméně nemá vliv na zákonnost doměření daně. Předmětný úřední záznam je součástí správního spisu. Odmítnutí navrhovaných výsledků svědků bylo vysvětleno v napadeném rozhodnutí, resp. při ústním jednání dne 24. 4. 2024.
19. Námitku, že nedošlo k přenesení důkazního břemena, uplatnil žalobce poprvé až v žalobě. Žalovaný k tomu zmiňuje, že žalobce správci daně nepředložil kompletní doklady, proto byla vydána výzva k prokázání skutečností. V ní správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti. Tvzení obsažené v úředním záznamu, že nelze očekávat doměření daně, se vztahovalo pouze k tomu, že nebude vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Po vydání výzvy tížilo důkazní břemeno žalobce, který jej neunesl.
20. Rovněž námitka o stanovení daně podle pomůcek a o esenciálních výdajích byla uplatněna až v podané žalobě. Poučení o možnosti stanovení daně podle pomůcek obsažené ve výzvě k prokázání skutečností je odkazem na § 98 odst. 1 daňového řádu. Na jeho základě žalobce nemohl nabýt přesvědčení, že i v případě žalobce dojde ke stanovení daně náhradním způsobem. Správce daně měl dostatek důkazních prostředků pro stanovení daně dokazováním. Esenciální výdaje se uplatní v případě stanovení daně podle pomůcek, je-li prokázáno, že výdaj skutečně nastal. Pokud žalobce žádné doklady prokazující vynaložení výdajů nepředložil a daň byla stanovena dokazováním, nelze doktrínu esenciálních výdajů uplatnit.
21. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že pochybil při nezahrnutí částky 90 000 Kč za provizi realitní kanceláři do výdajů. Žalobce v daňovém řízení nepředložil smlouvu o zprostředkování. Kupní smlouva v čl. III obsahuje ujednání, že kupní cena je 1 550 000 Kč, přičemž 90 000 Kč uhradil kupující žalobci formou rezervační zálohy na účet zprostředkovatele. Z daného ustanovení podle žalovaného nelze dovodit, zda částka za zprostředkování byla uhrazena žalobci nebo na účet zprostředkovatele (číslo účtu ve smlouvě uvedeno není). O nesrovnalostech byl žalobce informován při ústním jednání v červnu 2023 a ve výzvě k prokázání skutečností. Žádné doklady týkající se provize realitní

kanceláři nepředložil. Ani nenavrhoval, aby správce daně vyzval realitní kancelář k předložení dokladů; výdaj proto uznán nebyl. Doklady o výdajích na péči o vinici předloženy nebyly.

22. Navrhoval proto, aby soud žalobu zamítl.
23. Ve vyjádření k replice žalovaný doplnil, že usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Kraje Vysočina, bylo zahájeno trestní stíhání žalobce jako obviněného ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Z přiloženého usnesení plyne, že žalobce policii sdělil, že do spisu žádné doklady dokládát nebude, protože má obavu, že by si je finanční úřad jako oznamovatel mohl vyžádat. Podle policie je z výsledků provedeného vyšetřování zřejmé, že nebyly předloženy žádné relevantní důkazy, z nichž by vyplývalo, že výdaje ve výši 716 824 Kč na péči o vinici byly vynaloženy. Ani policii tak žalobce doklady nepředložil, což podle žalovaného dokresluje účelovost argumentace.

IV. Posouzení věci soudem

24. Žaloba je důvodná.
25. Žalobce v žalobě napadá jednak vady postupu správních orgánů v průběhu daňového řízení, jednak nezákonnost doměřené daně.

K námitce nezákonného opakování daňové kontroly

26. Soud nejprve hodnotil, zda nedošlo k nezákonnému opakování daňové kontroly. Žalovaný se domnívá, že postupy správce daně před oficiálním zahájením daňové kontroly, při nichž prověřoval zákonnost vyměřené daně, byly skrytou daňovou kontrolou, která pokračovala formálním zahájením kontroly 27. 11. 2023. Oproti tomu žalobce je přesvědčen, že správce daně prováděl daňovou kontrolu od 20. 6. 2023 do 9. 8. 2023 a kontrola zahájená dne 27. 11. 2023 byla opakovanou daňovou kontrolou, pro niž nebyly splněny podmínky dle § 85a daňového řádu.
27. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu (v rozhodném znění) *je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly*. Přípustnost opakované daňové kontroly upravuje § 85a daňového řádu.
28. Z § 85a odst. 1 daňového řádu plyne, že *daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu*. Z odst. 2 dále plyne, že *správce daně uvede důvody pro opakování daňové kontroly v oznámení o zahájení nebo o změně rozsahu daňové kontroly*.
29. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce dne 8. 3. 2023 podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2022, v němž v rámci výpočtu dílčího základu daně z ostatních příjmů uvedl příjmy za prodej pozemku ve výši 1 460 000 Kč a tomu odpovídající výdaje ve výši 1 320 095 Kč. Dne 16. 6. 2023 došlo k vyměření daně podle podaného daňového přiznání ve výši 49 530 Kč. Poté dne 20. 6. 2023 paní H. (úřední osoba správce daně) kontaktovala žalobce emailem za účelem doplnění daně z příjmů. V příloze emailu ze dne

21. 6. 2023 jej upozorňovala, že v příjmech za prodej vinice má být uvedena částka 1 550 000 Kč (nikoliv 1 460 000 Kč) a částka 90 000 Kč za zprostředkování má být zahrnuta do výdajů. Shrnuje, že příjmy mají odpovídat částce, za kterou byla nemovitost prodána, a ve výdajích lze uplatnit provizi za zprostředkování, cenu, za kterou byla nemovitost koupena, a cenu, která byla stanovena odhadem v případě darování. Požadovala po žalobci rovněž vysvětlit, o co se jednalo u příjmů „náhrada škody – soud“ obsažených v ostatních příjmech dle § 10 zákona o daních z příjmů. Dne 9. 8. 2023 se žalobce s manželkou dostavili ke správci daně na jednání, kterého se kromě paní H. účastnila i paní P., pracovnice kontroly. Podle žalobce byly na předmetném jednání opakovaně kontrolovány doklady s tím, že podle paní Pfefferové nebylo možné do nákladů zahrnout výdaje za péči o vinici. Doklady ani jejich kopie správci daně poskytnuty nebyly. Jednání bylo ukončeno s tím, že budou-li pochybnosti ohledně nákladů přetrvávat, žalobci bude zaslána výzva k prokázání skutečností a zahájen postup k odstranění pochybností. Na základě těchto ústních jednání sepsala paní H. dne 19. 9. 2023 úřední záznam (č. j. 1493557/23/2903-50521-706982), z něhož plyne, že správce daně nemá dostatek podkladů a informací týkajících se příjmů a výdajů žalobce. Nelze předpokládat, že daň z příjmů fyzických osob bude doměřena, z toho důvodu nebude vydána výzva k podání dodatečného přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Bylo rozhodnuto, že bude zahájena daňová kontrola. Oznámením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 1619860/23/2903-60561-307583, byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za rok 2022 v rozsahu § 10, řádku č. 1 – prodej pozemku. Předmětným oznámením byl žalobce vyzván k předložení veškerých podkladů, z nichž vycházel při výpočtu dílčího základu daně z ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů, a byl informován o svých právech a povinnostech.

30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že úkony z 20. 6. 2023 a 21. 6. 2023 (emaily adresované žalobci) překročily meze vyhledávací činnosti a byly zastřenou daňovou kontrolou, v níž byla prověřována daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2022 v rozsahu příjmů a výdajů z prodeje pozemku. Při ústních jednáních dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 byly zjištěny nové indicie o výdajích za prodej pozemku. Žalobce nad rámec výdajů za nákup vinice, resp. za cenu určenou podle znaleckého posudku (za část pozemku nabytou bezúplatně), uplatnil i další výdaje za péči o vinici. Indicie vyplynuly z podkladů, které žalobce poskytl správci daně k nahlédnutí, ale nezapůjčil mu je, ani mu neumožnil z nich pořídit kopii. Z důvodu nutnosti ověření oprávněnosti uplatněných výdajů a výše deklarovaných příjmů správce daně vydal oznámení o zahájení kontroly a dne 27. 11. 2023 jej doručil žalobci. Žalovaný je přesvědčen, že daňová kontrola byla se žalobcem materiálně vedena již od června 2023 a kontinuálně pokračovala. Nešlo o opakovanou daňovou kontrolu (to bylo ostatně vysvětleno již ve vyrozumění o výsledku šetření doručeném žalobci 2. 4. 2024), neboť od jednání dne 9. 8. 2023 do formálního zahájení kontroly dne 27. 11. 2023 uplynuly jen tři a půl měsíce. Navíc rozsah zastřené kontroly byl užší než rozsah formálně zahájené daňové kontroly (body 44-48 napadeného rozhodnutí).
31. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při posouzení, zda došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly, se vychází z rozsahu podkladů vyžádaných správcem daně a z administrativní náročnosti splnění výzvy. Okolnosti každého případu je přitom nutno posuzovat individuálně (rozsudek ze dne 22. 1. 2026, č. j. 9 Afs 132/2024-73). Daňový řád neupravuje přechod dokazování prováděného mimo daňovou kontrolu do daňové kontroly. To však neznamená, že by tento přechod nebyl možný. Daňovou kontrolu tak nelze považovat za opakovanou pouze kvůli tomu, že k vyhledání části

důkazních prostředků a jejich vyhodnocení (tedy k části dokazování) došlo ještě před jejím zahájením, přičemž tyto důkazní prostředky byly využity i v daňové kontrole (rozsudek ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38).

32. Daňové orgány jsou povinny vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, aby již při první kontrole zjistily všechny podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti najevo až později v důsledku nedostatečného či neodborného postupu daňového orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Zákonný zákaz (se shora popsány výjimkami) opakované daňové kontroly se vztahuje nejen na poprvé formálně bezvadně vedenou daňovou kontrolu, ale tím spíše též na poprvé vedenou daňovou kontrolu zastřenou, při níž správce daně překročil meze daného procesního institutu a daňovou kontrolu fakticky vedl. Není totiž možné, aby výkladem daňového řádu získal správce daně více pravomocí tehdy, pokud sám jedná nezákonně. Nezákonnost faktické (zastřené) daňové kontroly plyne především z toho, že daňový subjekt před zahájením daňové kontroly (ve fázi vyhledávací činnosti) nemá stejná procesní práva, jako by měl v daňové kontrole. Na druhou stranu pokud nezákonně vedená (zastřená) daňová kontrola plynule přejde v daňovou kontrolu již formálně zahájenou, nelze o „opakované“ daňové kontrole vůbec hovořit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 122/2022-36).
33. V nynějším případě je soud ve shodě se žalovaným přesvědčen, že zastřená daňová kontrola zahájená emaily správce daně z 20. a 21. 6. 2023 a následně prováděná při jednáních se žalobcem dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 plynule, bez významných časových odstupů mezi jednotlivými úkony, resp. bez jakéhokoliv delšího přerušení kontrolní činnosti, přešla ve formálně zahájenou daňovou kontrolu. Na zahájení kontroly dne 27. 11. 2023 tak nelze nahlížet jako na jakési další samostatné zahájení daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29). I žalobce sám poznamenává (např. s. 48 žaloby), že podle správce daně ani po jednáních v červnu a srpnu 2023 nebyly nesrovnalosti odstraněny. Bylo tak možné očekávat další provádění kontroly (tím se ostatně věc liší od případu posuzovaného Ústavním soudem v nálezu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, zmiňovaného žalobcem).
34. Co se týče rozsahu kontrolovaných údajů, přestože v emailu z 21. 6. 2023 paní H. kromě příjmů a výdajů za prodej vinice požadovala vysvětlit rovněž příjmy a výdaje uplatněné za náhradu škody, z dalšího průběhu kontroly je zřejmé, že při formálním zahájení kontroly již tyto skutečnosti prověřovány nebyly. Vzhledem k tomu, že ve vztahu k těmto skutečnostem ani žalobce v podané žalobě nic dalšího netvrdí, je bez významu, zda původně byly kontrolovány i příjmy a výdaje za náhradu škody, neboť v tomto směru k žádnému doměření daně oproti podanému daňovému přiznání nedošlo. Ani případné nedodržení metodiky vyžadující sdělení informace o zúžení rozsahu kontroly tak žalobce na právech zkrátit nemohlo. Předmět daňové kontroly byl po celou dobu jejího trvání prakticky shodný – správce daně kontroloval správnost uplatněných ostatních příjmů a výdajů za prodej vinice. V tomto směru tak soud koriguje názor žalovaného, že při formálním zahájení kontroly došlo k rozšíření rozsahu kontrolovaných skutečností (bod 48 napadeného rozhodnutí). Ze správního spisu vyplývá, že rozsah kontrolovaných skutečností (vyjma zmínky ohledně příjmů za náhradu škody v emailu z 21. 6. 2023, k jejímuž prověřování fakticky nedošlo) byl po celou dobu kontroly stejný.
35. K nezákonnému opakování daňové kontroly tak nedošlo.
Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

K námitce nezákonného sepsání úředního záznamu namísto protokolu o jednání

36. Žalobce namítá nezákonnost postupu správce daně, kterým namísto protokolu o jednání sepsal z jednání proběhlých dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 pouze úřední záznam.
37. Podle § 60 odst. 1 daňového řádu o ústních podáních a jednáních při správě daní sepiše správce daně protokol. Z § 63 odst. 1 daňového řádu pak plyne, že o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepiše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.
38. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z toho, že smyslem protokolace je zachytit jednání, jak skutečně proběhlo. Nesmí dojít k zachycení průběhu jednání pouze z pohledu jedné ze stran. Měl však za to, že závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole vycházejí z důkazů okopírovaných od žalobce (znalecký posudek a kupní smlouva). Nejsou tedy založeny na znění úředního záznamu. Námitku tak nepovažoval důvodnou (body 70-71 napadeného rozhodnutí).
39. Správce daně nemá na výběr, zda protokol z ústního jednání pořídí, či nikoli; tuto povinnost má vždy ze zákona, bez ohledu na to, zda osoba zúčastněná na správě daní jeho vyhotovení žádá. Povinnost sepsat protokol, tzn. vytvořit listinu, která věrně zachycuje obsah jednání, seznámit s ní účastníky jednání a nechat je protokol podepsat (§ 60 a § 62 daňového řádu), je důležitá zejména proto, aby měl protokol výpovědní hodnotu ohledně obsahu a průběhu jednání. Smyslem protokolace je zachytit ústní jednání, jak skutečně proběhlo. Jinak se všichni účastníci ústního jednání vystavují ztížené situaci při budoucím prokazování obsahu jednání (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79, nebo ze dne 27. 5. 2022, č. j. 9 Afs 145/2021-54).
40. Je zřejmé, že správce daně v nynější věci pochybil, pokud o jednáních konaných se žalobcem dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 nepořídil protokol v souladu s § 60 odst. 1 daňového řádu, ale průběh jednání zachytil s odstupem času v úředním záznamu ze dne 19. 9. 2023 podepsaném dne 25. 9. 2023, č. j. 1493557/23/2903-50521-706982. Podstatné však je, zda zmíněné pochybení mohlo mít reálný dopad do práv žalobce. Podle soudu nikoliv. Přestože žalobce v mnoha svých podáních zevrubně popisuje nepřesnosti, kterých se správce daně v úředním záznamu dopustil, a průběh ústních jednání vnímá subjektivně odlišně, pro nynější věc je relevantní, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že si při těchto jednáních správce daně od žalobce okopíroval dvě listiny (znalecký posudek a kupní smlouvu) a následně z nich při doměření daně vycházel. Nepřesnost či nesprávnost spočívající v tom, že podle úředního záznamu z 25. 9. 2023 žalobce neumožnil správci daně okopírovat si žádný doklad, je odstraněna následným podáním žalobce (stížností ze dne 18. 1. 2024), v níž sám žalobce poskytnutí kupní smlouvy a znaleckého posudku správci daně potvrzuje. Správce daně pak tyto listiny vložil do spisu úředním záznamem ze dne 18. 12. 2023, č. j. 1735689/23/2903-60561-307583. Ani skutečnost, že úředním záznamem z 25. 9. 2023 nebyl zcela věrně zachycen obsah a průběh jednání žalobce u správce daně, tak na zákonnost doměřené daně vliv mít nemůže. Ani tato námitka tak není důvodná.

K namítaným nezákonnostem při dokazování

41. Žalobce rovněž namítal, že došlo k nezákonnému vynucení důkazů na jednáních se správcem daně v červnu a srpnu 2023. Podle žalovaného sám žalobce při ústním jednání na základě svobodné vůle umožnil správci daně nahlédnout do dokladů a poříditi si kopie dvou

písemností. K jejich předložení byl vyzván až výzvou z 21. 12. 2023 (bod 67 napadeného rozhodnutí).

42. Soud souhlasí se žalovaným, že umožnil-li žalobce dobrovolně správci daně pořídit kopie dvou písemností (kupní smlouvy a znaleckého posudku), které byly následně úředním záznamem ze dne 18. 12. 2023 oficiálně zařazeny do správního spisu, nepředstavují tyto listiny nezákonně získané důkazy. Bylo proto možné z nich při doměření daně vycházet.
43. Žalobce rovněž uváděl, že pokud správce daně při jednání zhlédl veškeré předložené důkazy a nečinil spornými vynaložené náklady na péči o vinici, nelze mu dodatečně tyto náklady neuznat. K tomu žalovaný v bodech 53 a 72 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že samotné přečtení částek na dokladech a předmětu plnění správcem daně neznamena, že bylo prokázáno skutečné vynaložení výdajů a jejich daňová uznatelnost.
44. Prováděním dokazování není předběžné zhlédnutí listiny, kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výsledek je zvažován či navrhován. Dokazováním je nutno rozumět až formalizovanou procesní činnost, kterou správní orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci, tj. např. rozhodnutí (byť nijak neformalizované), že správní orgán listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechne, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52).
45. Soud se tedy plně ztotožnil se žalovaným, že čtení částek či formální zhlédnutí dokladů správcem daně předložených žalobcem při jednáních dne 26. 6. 2023 a 9. 8. 2023 ještě neznamena jejich hodnocení v rámci dokazování, tím méně potvrzení, že došlo k reálnému vynaložení částek uváděných na dokladech či k jejich daňové uznatelnosti. Navíc i ze žaloby plyne, že zaměstnankyně správce daně již v průběhu jednání dne 9. 8. 2023 vyslovovala pochybnosti o možné daňové uznatelnosti výdajů za péči o vinice ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Doklady zhlédnuté správcem daně při jednání, u kterých žalobce správci daně neumožnil pořízení kopie a nejsou obsahem správního spisu, nebyly v daňovém řízení použity jako důkazy, a proto z nich správní orgány nemohly při doměření daně vycházet. Skutečnost, že správce daně některé doklady při jednáních reprodukoval, tedy neznamena, že se tyto doklady staly důkazy použitelnými v předmětném daňovém řízení. Předložením důkazů nelze rozumět jejich „ukázání“ správci daně při ústním jednání, ale až jejich řádné předání k dokazování a k začlenění do správního spisu. Žalobce se tedy mylí, tvrdí-li, že by postačovalo poznamenat do protokolu o ústním jednání, že během jednání byly správcem daně zhlédnuty určité doklady. Nedostaly-li se doklady, jež byly v dispozici žalobce, vůbec do dispozice správce daně, pak nemohly být při hodnocení důkazů vzaty v úvahu. Úryvek nahrávky z jednání u správce daně dne 9. 8. 2023, jímž soud dokazoval při jednání, tedy může prokazovat nanejvýš to, že žalobce určité listiny (doklady) správci daně předložil k nahlédnutí, nikoliv že je správce daně v rámci dokazování nějakým způsobem hodnotil.
46. Neobstojí tak ani námitka chybného hodnocení důkazů, neboť důkazy, které správce daně v řízení shromáždil, byly řádně zhodnoceny ve zprávě o daňové kontrole, resp. v rozhodnutí žalovaného. Listiny, které se důkazy nestaly (nebyly předány správci daně a nestaly se součástí správního spisu), nemohly správní orgány v rámci hodnocení důkazů nijak zvažovat. Ani námitka porušení zásady volného hodnocení důkazů tak není důvodná.

47. Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že správní orgány pochybily, pokud se nezabývaly vlivem zdravotního stavu žalobce na průběh řízení. Přestože žalobce v průběhu daňového řízení ve svých podáních upozorňoval na svůj zhoršený zdravotní stav, netvrdil, že by nebyl schopen či oprávněn v řízení sám vystupovat. Po celou dobu řízení vystupoval aktivně a bránil svá práva, proto správní orgány nepochybily, pokud se žalobcem v řízení jednaly a pokud se zdravotním stavem žalobce blíže nezabývaly.
48. Žalobce dále brojil proti neprovedení svědecké výpovědi manželky a pracovnice správce daně H. Žalovaný k neprovedení svědeckých výsledků v bodech 82-85 napadeného rozhodnutí shrnul, že o důvodech neprovedení výsledku žalobcovy manželky byl žalobce informován při ústním jednání dne 24. 4. 2024 a ve zprávě o daňové kontrole (s. 10-12). Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, že není možné nahradit důkazní prostředky požadované ve výzvě k prokázání skutečností svědeckou výpovědí, ale je nutné předložit prvotní podklady. I podle soudu bylo provedení výsledku žalobcovy manželky v daňovém řízení nadbytečné. Její přítomnost u jednání se správcem daně ani skutečnost, že má v držení relevantní doklady, není důvodem vyslechnout ji jako svědka. Pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů bylo relevantní předložit původní doklady, na což byl žalobce opakovaně upozorněn. Svědecká výpověď má vypovídací hodnotu, pokud daná osoba určitou událost vnímala svými vlastními smysly. To žalobce u jeho manželky ve vztahu k uplatněným výdajům netvrdil. Primárně je nutné dokazovat obsahem relevantních listin, nikoliv svědeckou výpovědí osoby, která by mohla obsah smluvního ujednání potvrdit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20). Reprodukování průběhu jednání žalobce se správcem daně jeho manželkou v řízení potřebné nebylo, neboť přestože v rámci daňového řízení došlo k určitým procesním pochybením (jejichž existenci žalovaný připustil), neměla tato pochybení za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
49. Za nadbytečný pak žalovaný správně označil i výsledek paní H. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 10. 4. 2025 v rámci odvolacího řízení žalovaný sdělil, že úřední osoba, která vedla se žalobcem ústní jednání, není způsobilá být svědkem, neboť o skutečnostech rozhodných pro zjištění a stanovení daně nemá znalosti získané bez souvislosti s daňovým řízením (bod 16). Podle soudu lze i v tomto případě vycházet z toho, že by paní H. mohla popsat toliko průběh jednání žalobce se správcem daně v červnu a srpnu 2023; tyto skutečnosti však nebyly pro posouzení zákonnosti doměření daně stěžejní. Jak soud uvedl ve vztahu k manželce žalobce, i sám žalovaný připustil, že ve věci došlo k procesním pochybením (vedení skryté daňové kontroly, nezaznamenání ústních jednání do protokolu). Tato pochybení však nemohla mít vliv na zákonnost doměření daně, proto postrádalo opodstatnění provádět ve vztahu k průběhu těchto jednání výsledek pracovnice správce daně, coby svědka.
50. Důvody uváděné žalovaným pro nevyslechnutí manželky žalobce i paní H. jako svědků tak ob stojí. Jako zjevně nedůvodné tak soud vyhodnotil i návrhy žalobce na jejich vyslechnutí jako svědků v řízení před soudem.

K námitce nestanovení daně podle pomůcek a k nezohlednění esenciálních výdajů

51. Žalobce dále zpochybňuje postup správce daně, který ve výzvě k prokázání skutečností upozorňoval na možnost stanovení daně podle pomůcek, nicméně následně doměřil daň dokazováním. Dalším pochybením je podle něj fakt, že nebyly zohledněny esenciální výdaje.

52. Podle žalovaného si žalobce poučení obsažené ve výzvě k prokázání skutečností ohledně možnosti stanovení daně podle pomůcek vyložil jako výhrůžku, že daň bude stanovena podle pomůcek. Domáhal se proto zohlednění zákonem stanovené povinnosti péče o vinici. Vzhledem k tomu, že daň podle pomůcek stanovena nebyla, nesl důkazní břemeno stran prokázání tvrzených výdajů žalobce. Ten podle žalovaného své důkazní břemeno neunesl a vynaložení výdajů na údržbu vinice neprokázal (bod 99 napadeného rozhodnutí).
53. Přestože byla tato námitka uplatněna poprvé až v žalobě, soud se jí mohl zabývat, neboť žalobce jí zpochybňuje zákonnost procesního postupu správce daně v průběhu řízení.
54. Podle § 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.*
55. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně žalobce ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2023 poučil v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu o možnosti stanovit daň podle pomůcek. Jedná se o standardní poučení o možnosti náhradního stanovení daně pro případ, že nebude možné stanovit daň dokazováním. V nynějším případě však ke stanovení daně podle pomůcek nedošlo (daň byla stanovena dokazováním). Předmětné poučení tak v žalobci nemělo a ani nemohlo vyvolat dojem, že v jeho případě ke stanovení daně podle pomůcek dojde. Jednalo se totiž o pouhou citaci § 98 odst. 1 daňového řádu, podle něhož k náhradnímu způsobu stanovení daně dojde až v případě, že při dokazování nebude splněna některá ze zákonných povinností, a v důsledku toho nebude možné stanovit daň dokazováním. Přestože žalobce neunesl své důkazní břemeno, stále bylo možné stanovit daň dokazováním; podmínky pro přechod na pomůcky tak splněny nebyly.
56. Podle žalobce pro něj stanovení daně podle pomůcek mělo být výhodnější, jelikož v takovém případě by správce daně byl povinen zohlednit esenciální výdaje za péči o vinici. To však není zcela přesné. Esenciální výdaje lze zohlednit jak při stanovení daně podle pomůcek, tak při stanovení daně dokazováním. V tomto směru tedy soud koriguje vyjádření žalovaného obsažené ve vyjádření k žalobě. Pokud daňový subjekt prokáže bez vážných pochybností, že deklarovaný výdaj skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej daňově uznat. Jedná se však o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Chce-li daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat. Důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti tohoto výdaje tedy tíží daňový subjekt a je na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků skutečně vynaložit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-138, body 44-45). V nynějším případě však žalobce správci daně vůbec neposkytl prvotní doklady potvrzující vynaložení výdajů na péči o vinici. Předložil je správci daně k nahlédnutí pouze v rámci ústních jednání v červnu a srpnu 2023, aniž by mu umožnil pořídit z nich kopii. Ani v návaznosti na výzvu k prokázání skutečností žalobce tyto doklady správci daně nedoložil. V souladu s výše citovanou judikaturou tak nebylo možné deklarované výdaje za péči o vinici daňově uznat. K jinému výsledku ohledně daňové uznatelnosti výdajů za vinici by nebylo možné dospět ani v případě stanovení daně podle pomůcek. I v takovém případě by totiž žalobce byl povinen reálně vynaložení výdaje prokázat. Pro daňovou uznatelnost výdaje nepostačuje, že povinnost péče o vinici vyplývá
- Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

ze zákona, není-li prokázáno skutečné vynaložení tohoto “esenciálního” výdaje. Námitka tak není důvodná.

K rozložení důkazního břemena a k nezákonnému doměření daně

57. Stěžejní námitkou týkající se nezákonného doměření daně je otázka rozložení důkazního břemena a daňová uznatelnost výdajů za zprostředkování prodeje a za péči o vinici.
58. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2023 požadoval prokázat správnost příjmu ve výši 1 460 000 Kč za prodej pozemku, jelikož z kupní smlouvy uzavřené dne 31. 1. 2022 vyplývalo, že kupní cena činila 1 550 000 Kč. Správce daně požadoval prokázat rovněž správnost uplatněných výdajů v částce 1 320 095 Kč zahrnutých k příjmům z prodeje pozemku v souladu s § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně žalobce upozorňoval, že předchozí jednání žalobce se správkyňou daně byla pouze neformální komunikací. Následná daňová kontrola byla zahájena z důvodu, že v rámci „méně zatěžujícího neformálního jednání nedošlo v dané věci ke konsensu mezi daňovým subjektem a správcem daně“. Konečně požadoval správce daně prokázat i správnost částky 139 905 Kč představující základ daně z prodeje pozemku.
59. V reakci na výzvu žalobce nesouhlasil s neuznáním výdajů za provizi za zprostředkování prodeje pozemku. Přípisem ze dne 18. 1. 2024 správci daně zaslal emailovou komunikaci s paní Hamarič z června 2023, v níž žalobce uváděl, že ve smlouvě „je skutečně uvedena cena 1 550 000 Kč s tím, že 90 000 Kč je provize RK a 1 460 000 Kč částka, kterou jsem obdržel na základě svěrečné smlouvy. (...) částku 90 000 Kč hradil kupující přímo RK a tudíž na ně nemám ani žádné potvrzení.“
60. V dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 12. 3. 2024, č. j. 302528/24/2903-60561-307583, správce daně uzavřel, že příjmy z prodeje pozemku budou zvýšeny o 90 000 Kč oproti daňovému přiznání, což odpovídá částce uvedené na kupní smlouvě. Co se týče daňově uznatelných výdajů, správce daně uznal žalobci výdaje ve výši celkem 603 271 Kč, konkrétně 90 000 Kč za koupi podílu 3/16 pozemku dle kupní smlouvy ze dne 21. 12. 2017 a 513 271,35 Kč za ocenění podílu 8/16 pozemku dle znaleckého posudku č. 5122-49/18.
61. Žalobce ve vyjádření ze dne 4. 4. 2024 se závěry správce daně opětovně nesouhlasil a namítal, že správce daně do výdajů nezahrnul částku 90 000 Kč odpovídající provizi realitní kanceláře, kvůli které celé doměřovací řízení vzniklo, a rovněž náklady odpovídající povinné péči a údržbě pozemku podle zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, zákona č. 326/2004 Sb., o rostlinolékařské péči, a zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Při ústním jednání dne 24. 4. 2024 žalobce zopakoval, že omyl v kupní ceně byl vysvětlen již 21. 6. 2023 a při jednání dne 26. 6. 2023.
62. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 4. 2024, č. j. 748888/24/2903-60561-712531, správce daně k neuznaným položkám nákladů uvedl, že částka 90 000 Kč jako provize za zprostředkování „nebyla doložena žádným důkazním prostředkem (např. smlouva o zprostředkování, faktura). To se týká i případných dalších výdajů zahrnutých daňovým subjektem do daňového přiznání, které však vzhledem k nepředložení důkazních prostředků ke kontrole nebyly prokázány.“
63. V odvolání žalobce zopakoval, že v emailové korespondenci s paní H. ani při ústním jednání dne 26. 6. 2023 nebyla uznatelnost částky 90 000 Kč za provizi realitní kanceláři rozporována. Připustil-li správce daně, že kontrola byla zahájena již 26. 6. 2023, měl vyhodnocení uznatelnosti této částky pracovníci správce daně v červnu 2023 i nadále

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

respektovat. Dle žalobce, pokud správce daně hodlal vyplacení provize zpochybnit, měl vyzvat příslušnou realitní kancelář k předložení dokladu o přijetí částky. K výdajům za péči o vinici odkázal na doklady předložené při jednání dne 26. 6. 2023, konkrétně zpracované posudky, náklady na právní služby a náklady na technické zhodnocení.

64. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že „sdělení daňového subjektu není důkazem, kterým by bylo reálné vynaložení výdajů prokázáno. Za situace, kdy daňový subjekt nedoložil smlouvu o zprostředkování prodeje, ze které by byl patrný závazek úhrady provize a doklad o úhradě provize, nelze toliko na základě článku v kupní smlouvě dospět k závěru, že částka 90 000 Kč byla daňovým subjektem vynaložena za zprostředkování prodeje.“ V bodě 97 uzavřel, že žalobce žádný důkazní prostředek svědčící o vynaložení provize za zprostředkování prodeje pozemku nedoložil, proto nelze částku 90 000 Kč daňově uznat. Žalobce pak podle žalovaného neunesl důkazní břemeno ani ohledně výdajů souvisejících s péčí o vinici; ani tyto výdaje tak nebylo možné daňově uznat (bod 99).
65. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pak plyne, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
66. Daňový řád v § 92 jednoznačně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah důkazního břemena se v průběhu daňového řízení nemění (nepřechází z jednoho na druhého), každý si nese své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat věrohodnost a správnost svých tvrzení, tj. to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví. Důkazní břemeno tedy stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. odst. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom je posoudit, kdo své důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27).
67. Podle žalovaného výdaje za provizi realitní kanceláři ani za péči o vinici nebylo možné uznat, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno, které se aktivovalo výzvou k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2023.
68. Co se týče oprávněnosti výdajů za provizi realitní kanceláři, soud nesdílí názor žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Je naopak přesvědčen, že to byl správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně v době vydání výzvy k prokázání skutečností disponoval kupní smlouvou z 31. 1. 2022, z níž vyplývá, že žalobce převádí na Portz Insel s. r. o. svůj id. podíl 11/16 na pozemku p. č. 2791 v k. ú. Klentnice evidovaný jako vinice. Podle čl. III kupní smlouvy byla mezi stranami sjednána kupní cena ve výši 1 550 000 Kč s tím, že část kupní ceny ve výši 90 000 Kč „*uhradil kupující prodávajícímu před uzavřením této kupní smlouvy formou rezervační zálohy uhrazené na účet zprostředkovatele prodeje, společnosti Byty Domy Nemovitosti, s. r. o. (...), prodávající podpisem této kupní smlouvy potvrzuje tuto část kupní ceny za uhrazenou.*“ Druhou část kupní ceny ve výši 1 460 000 Kč se kupující zavázal uhradit prodávajícímu jejím složením do úschovy Mgr. Petra Suchomela, advokáta, který s touto částí kupní ceny naloží dle podmínek sjednaných

ve svěrečné smlouvě. Podle soudu z čl. III kupní smlouvy jasné plyne, že částka 90 000 Kč představující provizi za zprostředkování byla hrazena realitní kanceláři (jako rezervační záloha), nikoliv žalobci. Nebylo proto nezbytně nutné, aby žalobce vynaložení tohoto výdaje dokládal dalšími důkazními prostředky (jinými než kupní smlouvou, z níž oprávněnost provize vyplývala). Poukazy správce daně ve výzvě k prokázání skutečností, resp. žalovaného v seznámení se zjištěnými skutečnostmi upozorňující na nedostatečnost (absenci) předložených důkazů soud považuje za liché. Hodlal-li správce daně oprávněnost vynaložené provize prověřovat, mohl tak učinit v rámci spolupráce s realitní kanceláří, již měla být provize hrazena. Pokud však žádné indicie o jiném toku plateb nezjistil, nemohl bez dalšího údaje obsažené v kupní smlouvě pominout. Úvahy žalovaného, že z čl. z čl. III kupní smlouvy „nelze dovodit, že by se v případě částky 90 000 Kč jednalo o provizi zprostředkovatele. Z daného ustanovení vyplývá toliko to, že část kupní ceny měla být již uhrazena jakožto rezervační záloha, a to ve prospěch prodávajícího, přičemž místem plnění je účet zprostředkovatele, který však není blíže specifikován“ (bod 96 rozhodnutí), jdou nad rámec standardních požadavků na věrohodnost a přesvědčivost předkládaných důkazních prostředků. Přehlédnout nelze ani celkový kontext případu, kdy žalobce původně do příjmů z prodeje pozemku zahrnul částku 1 460 000 Kč, kterou měl na základě kupní smlouvy obdržet, a až následně na výzvu správce daně výši kupní ceny upravil tak, že do ní zahrnul i provizi za zprostředkování, kterou si následně uplatnil do nákladů.

69. Správce daně ani žalovaný tak v průběhu řízení dostatečně neprokázali, že existují důvodné pochybnosti o tom, že částka 90 000 Kč za zprostředkování prodeje namísto realitní kanceláři (jak plynulo z předložené kupní smlouvy) byla hrazena žalobci (v tomto směru soud ve správním spisu žádnou konkretizaci pochybností správce daně nenalezl). Je tak nutno uzavřít, že správní orgány neunesly důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
70. Oproti tomu stran oprávněnosti výdajů za péči o vinice soud souhlasí se žalovaným, že výzvou k prokázání skutečností správce daně unesl v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu své důkazní břemeno. K těmto výdajům správce daně v době vydání výzvy (ani později) nedisponoval žádnými doklady, které by oprávněnost zahrnutí deklarovaných částek do výdajů ospravedlňovaly, proto své pochybnosti o oprávněnosti těchto výdajů nebylo nutné blíže specifikovat. Nelze totiž vycházet z toho, že doklady, které žalobce v červnu nebo srpnu 2023 předložil správci daně k nahlédnutí, ale neumožnil z nich pořídit kopie, mohly oprávněnost deklarovaných výdajů prokázat (viz bod 45 rozsudku). Jak ostatně žalobci vysvětlil i žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, žalobce při jednání v červnu 2023 umožnil správci daně pouze prvotní shlédnutí podkladů souvisejících s péčí o vinice (smlouvy o dílo uzavřené s brigádníky). K nim správce daně v obecné rovině uvedl, že si není jist jejich daňovou uznatelností při prodeji pozemku. Podklady však nebyly hodnoceny stran jejich způsobilosti prokázat tvrzenou výši výdajů. Pokud žalobce správci daně doklady nezapůjčil ani neumožnil pořídit jejich kopie, neměl správce daně k dispozici veškeré podklady pro ověření tvrzené daňové povinnosti. K jejich předložení byl žalobce vyzván po formálním zahájení kontroly výzvou z 21. 12. 2023, kterou bylo aktivováno důkazní břemeno žalobce. Byl povinen předložit požadované důkazy, případně korigovat svá tvrzení. Na tuto výzvu však žalobce žádné doklady nepředložil, proto v tomto rozsahu neunesl své důkazní břemeno a tvrzené výdaje za péči o vinici nebylo možné daňově uznat.

71. Tvrdí-li žalobce, že doklady prokazující vynaložení výdajů za péči o vinici existují, není zřejmý žádný rozumný důvod, proč je v rámci daňového řízení, byť třeba i opětovně, nepředložil. Samotné tvrzení, že už je jednou správci daně předložil, je z hlediska prokázání oprávněnosti daňového výdaje bezpředmětné. Žalobce neuvedl žádný relevantní důvod, proč objektivně není možno smlouvy předložit (např. z důvodu zničení, jejich ztráty, apod.), pouze setrvává na argumentaci, že správce daně (resp. žalovaný) neměl právo je opětovně vyžadovat, neboť na jednáních v červnu a srpnu 2023 již byly hodnoceny. Soud sice v obecné rovině souhlasí se žalobcem, že správce daně je povinen v řízení postupovat v souladu se zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 daňového řádu) a má-li k dispozici již jednou poskytnuté doklady, je na něm, aby s nimi v intencích těchto zásad nakládal. V nynějším případě však správce daně doklady k dispozici neměl, neboť žalobce správci daně pořízení jejich kopií při jednáních v červnu a srpnu 2023 (ani později) neumožnil s poukazem na nezákonnost prováděné daňové kontroly, resp. na fakt, že jsou v držení jeho manželky. Poskytnutí požadovaných dokladů však bylo výhradně v zájmu samotného žalobce, který se daňové uznatelnosti výdajů za péči o vinici výslovně dovolával. Manželka žalobce v daňovém řízení nevystupovala ani jako daňový subjekt, ani jako zástupce daňového subjektu. Nebylo proto namístě vyzývat ji k předložení požadovaných dokladů. Důkazní břemeno stran prokázání uplatněných výdajů nesl podle § 92 odst. 3 daňového řádu žalobce. Bylo proto výhradně na něm, aby i přes výše uvedené výhrady poskytl správci daně (resp. žalovanému) důkazy, jimiž by svá tvrzení prokázal, ať už napřímo nebo prostřednictvím třetí osoby (manželky).
72. Co se týče namítané nemožnosti podat zásahovou žalobu proti způsobu provádění daňové kontroly, soud odkazuje na usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2024, č. j. 29 A 50/2024-93, a tam citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu o nemožnosti podrobovat soudnímu přezkumu prostřednictvím zásahové žaloby jednotlivé procesní úkony správce daně směřující k vydání rozhodnutí v daňovém řízení. Zákonnost postupu správce daně i žalovaného v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí byla přezkoumána v řízení o této žalobě. Žalobce tak odmítnutím zásahové žaloby na svých právech nijak zkrácen nebyl.
73. Závěrem soud poznamenává, že přezkoumával zákonnost napadeného rozhodnutí podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ohledem na skutkový stav ke dni vydání rozhodnutí, proto důkazy vzniklé po vydání napadeného rozhodnutí nebyly pro posouzení věci relevantní. Důkazy přiloženými k podané žalobě tak soud pro nadbytečnost nedokazoval. Některé jsou navíc obtížně čitelné (posudek o invaliditě), jiné jsou součástí správního spisu (úřední záznam z 25. 9. 2023) nebo jsou pro věc nepodstatné (emailová komunikace paní H. s manželkou žalobce v srpnu 2023 – její průběh je dostatečně patrný z ostatních podání obsažených ve správním spisu, poskytnutí informace správcem daně z 2. 7. 2024 o kontrolách vykonaných Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, Územním pracovištěm v Havlíčkově Brodě, odpověď správce daně ze dne 26. 1. 2024 na písemnost žalobce ze dne 19. 1. 2024 a email ze dne 12. 1. 2024, emailová konverze žalobce s realitní kanceláří Jordán Reality ze 16. 9. 2025). Jako nadbytečný vyhodnotil soud rovněž návrh na výslech paní F., pracovnice správce daně. Shodně jako v případě paní H., nejde o osobu, která by v řízení mohla jako svědek osvětlit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Soud nedokazoval ani usnesením o zahájení trestního stíhání žalobce, které přiložil žalovaný k vyjádření ze dne 12. 5. 2026, ani z trestního řízení nevyžadoval žádné další důkazy, jak navrhoval žalobce v replice. Otázka, jaké důkazy byly (či spíše nebyly) předloženy v trestním řízení, pro

zákonnost nyní napadeného rozhodnutí nemá žádný význam; stěžejní je penzum důkazů doložených v daňovém řízení.

V. Závěr a náklady řízení

74. Vzhledem k tomu, že soud shledal důvodnou námitku žalobce spočívající v nezákonně doměřené dani z důvodu chybného vyhodnocení otázky unesení důkazního břemena ve vztahu k částce 90 000 Kč představující provizi za zprostředkování, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu vyjádřeným výše (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
75. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci měl žalobce plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému. Náklady řízení žalobce představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč, výdaje za poštovné a cestovné na jednání soudu. Žalobce doložil úhradu poštovného za podání žaloby a repliky ve výši 182 Kč (doloženy podací lísky). Náhrada cestovních výdajů vozidlem RZ „X“ (technický průkaz doložen) za cestu zástupkyně žalobce na jednání soudu z místa bydliště a zpět (231 km) ve výši 1836 Kč. Náhradu nákladů za práci obecného zmocněnce spočívající v převzetí věci, podání žaloby, repliky, nahlížení do spisu a účasti při jednání soudy soud žalobci nepřiznal. Podle § 57 odst. 1 s. ř. s. jsou náklady řízení zejména hotové výdaje účastníků a jejich zástupců, nikoliv odměna obecného zmocněnce vyčíslená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Celkem tedy náhrada nákladů žalobce činí 5 018 Kč. K její úhradě soud stanovil žalovanému přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 10. června 2026

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.