



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **R. Z.**
bytem X
zastoupen Mgr. Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Příkop 6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2025, č. j. 17226/25/5200-10422-711473,

takto:

- I. Výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2025, č. j. 17226/25/5200-10422-711473, se ruší a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Výrok II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2025, č. j. 17226/25/5200-10422-711473, se ruší a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žaloba se v rozsahu napadajícím výrok III. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2025, č. j. 17226/25/5200-10422-711473, zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 26 694 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně, Mgr. Ing. Pavly Kvapilové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil na základě daňové kontroly třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 1. 2024 žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2018, 2019 a 2020 v celkové výši 721 246 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 144 250 Kč. Správce daně zpochybnil, že byly prostředky vkládané žalobcem v hotovosti na bankovní účty žalobce a jeho matky v letech 2018-2020 zdaněny (nebo dani nepodléhají). Žalobce pochybnosti správce daně nerozptýlil. Žalovaný dodatečné platební výměry změnil tak, že stanovil výši doměřené daně na částku 453 360 Kč a výši penále na částku 90 672 Kč. Žalobce totiž v odvolacím řízení původ části vkládaných prostředků objasnil.

II. Žaloba

2. Žalobce namítá, že došlo k prekluzi práva stanovit daň. Formálnímu zahájení daňové kontroly (oznámení o zahájení daňové kontroly doručené žalobci dne 4. 7. 2022) předcházelo rozsáhlé šetření majetkových poměrů žalobce, tedy faktická, skrytá daňová kontrola. To vyplývá z nespécifikovaného podnětu ze dne 14. 1. 2020 nebo nejpozději z úkonů provedených dne 28. 7. 2020. Ty překročily jak svou povahou, tak svým rozsahem rámec vyhledávací činnosti. Předmět a rozsah daňové kontroly jimi byly evidentně již vymezeny (daň z příjmů fyzických osob za roky 2017-2020). Z úředních záznamů ze dne 29. 9. 2020 a ze dne 8. 12. 2021 vyplývá, že byl žalobce prověřován v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění daně a správce daně i hodnotil, co mělo a nemělo být zahrnuto v daňových přiznáních žalobce. Formální zahájení kontroly tedy nemělo vliv na běh lhůty ke stanovení daně a ta uplynula dne 14. 1. 2023 nebo nejpozději dne 28. 7. 2023. Daň za zdaňovací období let 2018-2020 byla doměřena dne 3. 1. 2024, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Dodatečná daňová přiznání žalobce neměla na běh lhůty vliv. Správce daně prováděl také další úkony svědčící o skryté daňové kontrole (celkem 28), jejichž stopa ve správním spisu chybí. Žalobce proto žádá soud, aby si tyto listiny od daňových orgánů vyžádal a provedl je jako důkaz.
3. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí předtím, než uplynula žalobci lhůta k vyjádření se k zjištěným skutečnostem. Jediným důvodem byla snaha žalovaného stihnout vydání rozhodnutí před marným uplynutím prekluzivní lhůty. V důsledku toho bylo zasaženo do žalobcova práva být slyšen. Vydání napadeného rozhodnutí bylo účelovým zneužitím práva a jako takové nemůže mít účinky.
4. Žalovaný stanovil žalobci penále v rozporu se zákonem. Daň byla žalobci doměřena na základě jeho dodatečných daňových přiznání, a proto povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nad rámec rozdílu mezi skutečně doměřenou daní a dodatečně tvrzenou daní nevznikla. Správce daně měl podle žalobce povinnost vyzvat

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení stran hotovostních vkladů na účet matky žalobce. Namísto toho zahájil daňovou kontrolu bez výzvy k dodatečnému tvrzení, a proto dle § 87 odst. 4 daňového řádu nevznikla žalobci povinnost uhradit penále.

5. Při posuzování vkladů na účty žalobce a jeho matky žalovaný nezohlednil výběry z účtů žalobce a jeho matky ani pohyby na dalších účtech (např. prodej bonů otcem žalobce). Žalobce a jeho rodina měli (se zohledněním výběrů hotovosti) celkové zdroje k úhradě běžných životních nákladů na dobu 33 let o 11 825 200 Kč větší, než jak je spočítal žalovaný. O nesmyslnosti úvah žalovaného svědčí také to, že počítal s příjmy od roku 1971, tedy tři roky předtím, než se žalobce vůbec narodil. Zjišťování majetkových poměrů rodiny žalobce, aniž by šlo o účastníky řízení, a ještě takto hluboko do minulosti, překračuje meze toho, co si daňové orgány mohou dovolit a zjevně překračuje nezbytný rozsah kontroly pro účel správy daní. Zjištěné informace o rodičích žalobce daňové orgány zveřejnily (vůči žalobci) v rozporu s povinností mlčenlivosti. Odpověď na své stížnosti dostal žalobce i přes jejich přípustnost až v napadeném rozhodnutí nebo, jako v případě namítaného porušení povinnosti mlčenlivosti, vůbec.
6. Žalovaný účelově nerozlišuje mezi prostředky žalobce a jeho rodičů. Jako zdroj pro vklady sice uznal žalobcem doložené příjmy od zaměstnavatelů a splátky zápůjček od pana a paní P., odmítl ale započítat dar 1 000 000 Kč od otce žalobce. Dar přitom otec žalobce potvrdil jak v čestném prohlášení, tak i ve výpovědi. Žalovaný nevysvětlil, proč odmítl provést další výsledky otce žalobce a vycházet z jeho čestného prohlášení.
7. Žalobce dále namítá, že se žalovaný dopustil mnoha dílčích pochybení při samotných výpočtech. Kdyby postupoval správně, nedošlo by ke zvýšení základu daně. Za zdaňovací období roku 2018 žalovaný nezohlednil výběr z účtu č. 253850118/0300 ze dne 6. 12. 2018 ve výši 20 000 Kč, částku 50 000 Kč převedenou dne 30. 10. 2018 na účet pana P. (krátkodobá zápůjčka žalobci vrácena v hotovosti), nezohlednil výběr z účtu č. X dne 24. 4. 2018 ve výši 225 000 Kč, a celkově k tomu zohlednil disponibilní zdroje žalobce ve výši jen 200 988 Kč, namísto 376 988 Kč, v důsledku čehož je žalobci zvýšen příjem o 481 000 Kč. Za zdaňovací období roku 2019 žalovaný stran žalobce u účtu č. X nesprávně zohlednil platby ze dne 23. 4. 2019 (1 000,40 Kč, nejde o výběr, ale platbu), 22. 8. 2019 (47 950 Kč, nejde o výběr, ale platbu kartou), 18. 11. 2019 (2 000 Kč, nejde o výběr, ale převod na jiný účet), 2. 12. 2019 (15 000 Kč, nejde o výběr, ale převod na jiný účet). Nezohlednil ani vklady na účet dne 25. 9. 2019 ve výši 100 000 Kč a dne 18. 11. 2019 ve výši 30 000 Kč. Celkově je evidentní, že žalobce měl dostatek disponibilních zdrojů pro realizaci vkladů na svůj bankovní účet a jeho „saldo“ disponibilních zdrojů jen za rok 2019 bylo o 331 769 Kč vyšší.
8. Ve věci vkladů na účet matky žalobce č. X žalovaný sice zohledňuje (vylučuje ze zdanění) vklad hotovosti ze dne 19. 9. 2019 ve výši 150 000 Kč provedený matkou žalobce, nicméně není vůbec zřejmé, proč zahrnuje ke zdanění jiné vklady. Z položkové sestavy jednotlivých vkladů poskytnuté bankou nevyplývá, že by tyto vklady provedl žalobce. Žalovaný navíc opomněl vypořádat zásadní otázku – kdo byl vlastníkem peněžních prostředků vkládaných na účet matky žalobce.
9. Žalobce konečně namítá, že žalovaný nesprávně posoudil množství prostředků, se kterými mohla žalobcova rodina disponovat. Otec žalobce mohl obdržet náhrady cestovních výdajů podstatně vyšší, než k jakým dospěl žalovaný. Náhradu cestovních výdajů redukoval žalovaný na stravné (nepočítal s náhradou výdajů za ubytování) a použil nevhodný, nesmyslný a pro žalobce nevýhodný průměrný směnný kurz CZK vůči USD, a to i za Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

období, kdy už otec žalobce náhrady v cizí měně neobdržel. Ve skutečnosti je zřejmé, že žalobcovi rodiče měli dost prostředků, aby žalobci poskytli prostředky na koupi bytu a bezhotovostní vklady. Žalobce neměl žádné nezdaněné příjmy a nelze po něm požadovat, aby tuto negativní skutečnost mimo časový a věcný rámec svých daňových povinností dokazoval.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný uvádí, že námitku skryté daňové kontroly – a s tím souvisejícího dřívějšího faktického zahájení daňové kontroly – žalobce uplatnil poprvé až v žalobě. Žalovaný nicméně skrytou daňovou kontrolu neprováděl. Před formálním zahájením daňové kontroly zjišťoval informace od třetích osob, nikoliv od žalobce. K faktickému zahájení daňové kontroly dojde však až (kontrolním) úkonem vymezujícím předmět a rozsah daňové kontroly vůči daňovému subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74). Skrytá daňová kontrola nemohla probíhat v datech uváděných žalobcem ani proto, že v té době neměl správce daně k dispozici řádná daňová přiznání žalobce za zdaňovací období let 2019 a 2020. Správce daně *zmapoval terén*, nezatěžoval žalobce a po sumarizaci svých zjištění dal (před zahájením daňové kontroly) možnost žalobci na zjištění reagovat. Všech 28 dokumentů, které ve spisu v době postoupení žalovanému chyběly, bylo doplněno. Ani ty nezachycují žádný úkon vůči žalobci.
11. Žalovaný přiznává, že vydal napadené rozhodnutí před uplynutím lhůty k vyjádření a že tak v zásadě činit nelze (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný upřednostnil rozhodnutí ve lhůtě pro stanovení daně před obstrukčně uplatňovanými právy žalobce. Ten opakovaně žádal (prostřednictvím tzv. multipodání) o prodloužení lhůty a zamítavá rozhodnutí nechával doručit fikcí právě proto, aby žalovaný nestihl napadené rozhodnutí vydat včas. Ačkoliv tato podání a jejich jednotlivé součásti lze považovat za uplatnění práva, v souhrnu nelze postup žalobce hodnotit jinak než jako účelový a zneužívající. Ostatně ani v žalobě žalobce neuvedl, co konkrétně chtěl (a nemohl) ještě v opakovaně prodloužené lhůtě pro vyjádření sdělit. Vydání napadeného rozhodnutí tedy nelze považovat za účelové.
12. Žalobcova dodatečná daňová přiznání za rok 2018 nebyla přípustná. Neměla proto vliv na částku, ze které daňové orgány určily penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Důsledkem nepřipustnosti dodatečných daňových přiznání však také uplynula lhůta pro doměření daně za rok 2018 dne 1. 4. 2022, tedy ještě předtím, než správce daně zahájil daňovou kontrolu. Do výzev k podání dodatečných daňových přiznání správce daně nezahrnul svá zjištění ohledně vkladů finančních prostředků na bankovní účet matky žalobce, jelikož v té době disponoval pouze útržkovitými informacemi a nemohl ještě předpokládat doměření daně na základě těchto vkladů. Ostatně sám žalobce na jednu stranu namítá, že nebyly tyto úvahy zahrnuty již ve výzvách, a na druhou stranu tvrdí, že neměly být zahrnuty vůbec.
13. Námitky ohledně šetření majetkových poměrů žalobce a jeho rodičů vypořádal žalovaný v bodech 44-100 napadeného rozhodnutí. Nedošlo k nepřipustnému obrácení důkazního břemene. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti daňových tvrzení žalobce a bylo na žalobci, aby je rozptýlil. Žalobce totiž vkládal na bankovní účty částky několikanásobně překračující jeho tvrzené příjmy. Odkaz na negativní důkazní teorii je nepřipadný. Zpochybněním tvrzení žalobce přešlo důkazní břemeno na něj. Po žalobci přitom nebylo požadováno dokazování ničeho jiného než správnosti a úplnosti toho, co sám

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

tvrdil a je povinen tvrdit v daňovém přiznání Za svými výpočty (přízpusobenými ve prospěch žalobce) si žalovaný stojí.

14. K porušení povinnosti mlčenlivosti nedošlo. Vzhledem k tvrzením žalobce byly i majetkové poměry rodičů v míře, v níž je daňové orgány zkoumaly, předmětem řízení. Ostatně sám žalobce vnášel do daňových řízení vlastní analýzy účtů rodičů a tvrzení k jejich majetkovým poměrům. Výslech otce žalobce žalovaný provedl, pouze jej na návrh žalobce nezopakoval. Nebyl pro to totiž důvod. K otázce výše úspor žalobcův otec vypověděl, že neví, a žalobce k objasnění sporných skutečností žádné otázky svědkovi nekladl.
15. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí ve vztahu k platebnímu výměru za rok 2018 zrušil a ve zbytku žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

16. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
17. Žaloba je zčásti důvodná.

a) Uplynutí lhůty pro stanovení daně

18. Zdejší soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08). Žalobce marné uplynutí lhůty spojuje s tzv. skrytou daňovou kontrolou. Podle něj překročil správce daně meze vyhledávací činnosti a fakticky zahájil daňovou kontrolu dříve, než došlo k jejímu formálnímu zahájení oznámením o zahájení daňové kontroly. To pak podle něj jako čistě formální úkon nemohlo mít vliv na běh prekluzivní lhůty. Žalovaný přiznává, že v případě zdaňovacího období roku 2018 lhůta pro stanovení daně uplynula před vydáním napadeného rozhodnutí. Stalo se tak podle něj ale z důvodu nepřípustnosti dodatečných daňových tvrzení žalobce, která v důsledku opožděnosti neměla vliv na běh prekluzivní lhůty. Ke skryté daňové kontrole podle něj nedošlo.
19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že zákonná lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2018 končila v souladu s § 136 odst. 1 daňového řádu dne 1. 4. 2019 a tímto dnem počala běžet lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Ta by uplynula dne 1. 4. 2022. V souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se však lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobce podal dodatečná daňová přiznání dne 14. 2. 2022 a tím byla lhůta pro stanovení daně prodloužena do 1. 4. 2023. Dále dne 4. 7. 2022 správce daně zahájil daňovou kontrolu. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Žalovaný proto uzavřel, že lhůta pro stanovení daně uplyne dne 4. 7. 2025.
20. Obecně platí, že vliv na běh lhůty ke stanovení daně má faktické, skutečné zahájení daňové kontroly, pokud k němu dojde dříve než k formálnímu oznámení. Daňovou kontrolou v materiálním smyslu však není jakýkoli sběr informací (důkazních prostředků) o konkrétním daňovém subjektu. Pokud správce daně jenom tzv. mapuje terén – vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které ale hodnotí jen vzhledem ke svému dalšímu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

postupu, a nikoli ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti – provádí vyhledávací činnost, ne skrytou daňovou kontrolu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, bod 17, a judikatura tam citovaná). Rozlišit vyhledávací činnosti a skrytou daňovou kontrolu lze jen na základě celkového posouzení konkrétních úkonů, množství a rozsahu podkladů, které si správce daně vyžádal a prověřoval, a na základě skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které po ní následovaly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, body 37-39). Zjišťování zaměstnaneckých, majetkových a peněžních poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří podstatnou část vyhledávací činnosti. Proto takové úkony nelze považovat za materiální provádění daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36, bod 23). Jak podotkl žalovaný, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74, dospěl k závěru, že jednou z podmínek faktické daňové kontroly je také úkon, resp. aktivita vůči daňovému subjektu (bod 16).

21. Zdejší soud na rozdíl od žalobce nemá za to, že by správce daně prováděl faktickou daňovou kontrolu. Před formálním zahájením daňové kontroly správce daně ve dnech 5. 7. 2020 a 10. 8. 2020 kontaktoval pana M. a dotazoval se jej na okolnosti platby provedené ve prospěch účtu matky žalobce. U příslušné bytové správy, bytového družstva a SVJ zjišťoval informace o osobách užívajících byty ve vlastnictví žalobce a u několika bank zjišťoval pohyby na žalobcových účtech. Následně u některých původců plateb ve prospěch žalobce zjišťoval i důvody těchto plateb. Na základě odpovědí správce daně shrnul získané informace do „analýzy podnětu“ ze dne 8. 12. 2021. Zmíněné úkony nelze dle zdejšího soudu považovat za víc než zjišťování podkladových informací. Jak vyplývá z předchozího bodu, takové úkony nepřekračují rámec vyhledávací činnosti. Správce daně poté vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání za posuzovaná zdaňovací období do 15 dní od doručení těchto výzev (žalobci doručeny dne 14. 1. 2022). Žalobce podal dodatečná daňová přiznání dne 14. 2. 2022 (tedy po lhůtě). Správce daně následně dne 21. 6. 2022 vydal oznámení o zahájení daňové kontroly.
22. Ani ze žalobcem konkrétně označených listin ve správním spisu excus z „mapování terénu“ nevyplývá. V úředním záznamu ze dne 29. 9. 2020 správce daně pouze konstatuje, že ekonomické a majetkové poměry žalobce na základě podnětu ze dne 14. 1. 2020 prověří. Z toho nelze usuzovat na faktické zahájení daňové kontroly, jelikož správce daně fakticky nečinil nic, co by směřovalo ke stanovení daně, jen konstatoval, že v budoucnu prověří v podnětu uvedené skutečnosti. O to méně lze shledat zahájení daňové kontroly v podnětu, který ani není vlastním úkonem správce daně. V analýze DS/podnětu ze dne 8. 12. 2021 správce daně pouze shrnul do té doby zjištěné skutečnosti. Vzápětí (dne 14. 1. 2022) proto vyzval žalobce, aby podal dodatečná daňová přiznání. Neprováděl tedy faktickou daňovou kontrolu, jelikož sám nečinil kroky (zjišťování v rozsahu a předmětu posuzovaných zdaňovacích období či dokazování) vedoucí ke stanovení daně, ale v souladu s hierarchií postupů při zjišťování daně zvolil vůči žalobci méně invazivní způsob a umožnil mu daň ve správné výši přiznat. Samotné zhodnocení toho, že některé zjištěné transakce nemají odraz v daňových přiznáních, nelze považovat za kontrolní činnost. Správce daně další okolnosti těchto příjmů nezjišťoval a nechal na žalobci, zda svá daňová přiznání upraví nebo objasní, že o zdanitelné příjmy nešlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

23. Ve všech výzvách ze dne 28. 7. 2020 požadoval správce daně výhradně od třetích osob (tedy nikoliv od žalobce) pouze omezený okruh podkladů týkajících se konkrétních pohybů na účtech žalobce nebo ověřoval, zda někdo obývá byty v žalobcově vlastnictví. Nevyžadoval úplnou účetní a daňovou evidenci žalobce týkající se jeho daňově relevantní činnosti v předmětných zdaňovacích obdobích a zejména získané podklady nehodnotil. Jednalo se tedy o obstarávání podkladů, nikoli dokazování a ověřování daňových tvrzení žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2026, č. j. 4 Afs 202/2025-74).
24. O skryté daňové kontrole nesvědčí ani oněch 28 dokumentů, které v důsledku opomenutí správce daně nebyly součástí správního spisu v době nahlížení žalobce. V první řadě je nutné uvést, že na písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. b), c) a d) daňového řádu, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, pravidlo o přerážení do „nevyhledávací“ části spisu nedopadá. Nahlížení do této části spisu se řídí § 66 odst. 2 a 3 daňového řádu a je možné jen (1) v odůvodněných případech, (2) není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2023, č. j. 7 Afs 332/2021-22). Písemnosti, které jako důkazní prostředky využity nebyly, a byly tedy bez relevance ve vztahu k předmětnému řízení, zůstaly ve vyhledávací části spisu, přičemž žalobci ze zákona neplyne žádné právo na jejich zpřístupnění. Pro úplnost je nutné připomenout, že ani případné objektivně nezákonné zařazení či ponechání určité písemnosti ve vyhledávací části spisu automaticky neznamená zásah do práv daňového subjektu, respektive zásah takové intenzity, aby to mělo vliv na zákonnost konečného rozhodnutí vydaného v daňovém řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, či ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 206/2021-38).
25. Zdejší soud se s žalobcem označenými listinami seznámil. Jedná se o dokumenty týkající se jiného daňového subjektu než žalobce, které jsou dle § 65 daňového řádu zařazeny do vyhledávací, neveřejné části správního spisu a správce daně jimi v daňovém řízení nedokazoval (a nemusel je tedy přeradit do *doměřovací* části spisu). Oněch 28 dokumentů, které pochybením správce daně nebyly součástí spisu, zachycuje úkony zjišťující původ bezhotovostních plateb ve prospěch jiných daňových subjektů než žalobce. Už jen z toho, že těmito úkony správce daně prověřoval jiné subjekty než žalobce, plyne, že nejsou daňovou kontrolou žalobce, aniž by bylo potřebné jimi v řízení před soudem dokazovat.
26. Správce daně tedy neprováděl skrytou daňovou kontrolu a daňová kontrola byla (vč. přerušení běhu prekluzivní lhůty) zahájena oznámením žalobci dne 4. 7. 2022. Lze ve shodě se žalovaným dodat, že ke zdaňovacím obdobím let 2019 a 2020 správce daně k datům 14. 1. 2020 a 28. 7. 2020 (se kterými žalobce spojuje faktické zahájení daňové kontroly) nedisponoval ani řádnými daňovými přiznáními žalobce. Prekluzivní lhůta tak (pro zdaňovací období let 2019 a 2020) uplynula v souladu s výpočtem obsaženým v napadeném rozhodnutí dne 4. 7. 2025.
27. Zdejší soud nicméně souhlasí se žalovaným, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 uplynula lhůta ke stanovení daně před vydáním napadeného rozhodnutí (a dokonce před zahájením daňové kontroly). Jak žalovaný vysvětlil ve svém vyjádření k žalobě, výzvy k podání dodatečných daňových přiznání byly žalobci doručeny dne 14. 1. 2022. Správce daně v nich vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení (29. 1. 2022, respektive vzhledem

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

§ 33 odst. 4 daňového řádu 31. 1. 2022). Žalobce však podal dodatečná daňová přiznání až 14. 2. 2022.

28. Vzhledem k tomu, že dle § 145 odst. 3 daňového řádu výzva k podání daňového přiznání nezahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení z moci úřední a podle § 145 odst. 4 daňového řádu nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty, bylo doměřovací řízení zahájeno dne 31. 1. 2022. Po lhůtě podaná dodatečná daňová přiznání žalobce pak dle § 145a daňového řádu nezahájila další řízení a stejně jako výzvy k podání dodatečných daňových přiznání neměla ani vliv na běh lhůty ke stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015-28).
29. V případě zdaňovacího období roku 2018 lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula dne 1. 4. 2019. Od tohoto data tedy počala běžet „základní“ tříletá lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, tj. do dne 1. 4. 2022. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 4. 7. 2022, tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stanovení daně za toto zdaňovací období proto nemůže obstát.

b) Právo na zachování lhůty k vyjádření

30. Žalobce dále namítá, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal předtím, než uplynula žalobci stanovená lhůta k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě připouští, že napadené rozhodnutí vydal (dne 23. 6. 2025) předtím, než lhůta k vyjádření uplynula (dne 9. 7. 2025). Má však za to, že žalobce zneužíval svá procesní práva za účelem oddálení vydání napadeného rozhodnutí tak, aby uplynula lhůta ke stanovení daně (4. 7. 2025).
31. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, že dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
32. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydává-li správce daně rozhodnutí (o žádosti o prodloužení lhůty) do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydává-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.
33. Poslední (čtvrté) seznámení bylo doručeno žalobci dne 12. 5. 2025 a žalobce ještě ten den požádal o prodloužení lhůty do 18. 6. 2025. Této žádosti žalovaný částečně vyhověl a lhůtu prodloužil o 15 dnů (do 11. 6. 2025), tedy o dobu, která v den podání žádosti ze lhůty zbývala. Předposlední den prodloužené lhůty žalobce požádal znovu o prodloužení lhůty k reakci na čtvrté seznámení (z důvodu, že není v České republice). Tuto žádost žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 6. 2025 zamítl. Zejména proto, že ve čtvrtém seznámení pouze posoudil nová tvrzení ve prospěch

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

žalobce. K doručení zamítavého rozhodnutí došlo dne 23. 6. 2025 fikcí. Dne 20. 6. 2025, tedy ještě před doručením předchozího rozhodnutí, požádal žalobce o další, třetí prodloužení lhůty (do 4. 7. 2025), což odůvodnil nemocí svého otce. Žalovaný i tuto žádost zamítl. Ostatně již ve druhém seznámení uvedl, že opakovanou výpověď otce žalobce provádět nebude. Lhůta pro vyjádření však již byla v souladu s § 36 odst. 3 daňového řádu prodloužena do 9. 7. 2025. Žalovaný dne 23. 6. 2025 vydal napadené rozhodnutí.

34. Co se týče obsahu čtvrtého seznámení, žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí uvedl, že *v reakci na 3. seznámení daňový subjekt opět přdestřel nová tvrzení stran zdrojů vkladů na bankovní účty. Jelikož již odvolací orgán neměl, z důvodu blížící se prekluze, možnost prověřovat tvrzené skutečnosti, posoudil tyto ve prospěch daňového subjektu. O této skutečnosti, jakožto i o výši nově stanovené daně, byl daňový subjekt informován ve 4. seznámení. Je však třeba uvést, že toto 4. seznámení bylo odvolacím orgánem vydáno nad rámec ust. § 115 odst. 2 DŘ, podle kterého platí, že je povinností odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* S tím se zdejší soud ztotožňuje. Z obsahu obou seznámení je zřejmé, že mezi třetím seznámením ze dne 24. 2. 2025 a čtvrtým seznámením ze dne 6. 5. 2025 se nezměnil právní názor v neprospěch žalobce. Žalovaný pouze převzal žalobcova tvrzení včetně jejich podkladů a výslednou daň na základě nich snížil. V zásadě lze tak souhlasit se žalovaným, že se v řízení neodehrálo nic, s čím by se musel žalobce zevrubně seznamovat a případně vyjadřovat.
35. Jak uvedl zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 84/2020-131, ve skutkově obdobné věci, v případě zjevného obstrukčního jednání daňového subjektu je možné dojít k závěru, že omezení procesních práv daňového subjektu je s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně namístě. Pokud je z jednání daňového subjektu čitelná pouze snaha docílit marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, nemůže být takovému postupu poskytnuta ochrana (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126). Tento závěr potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41. Uvedl, že odvolací orgán není v zásadě oprávněn vydat rozhodnutí o odvolání v době, kdy neuběhla lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ani v případě běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu však nelze zapomenout na obecnou právní zásadu, dle které není možné poskytnout právní ochranu zneužívajícímu výkonu subjektivního práva. Zákaz zneužití práva představuje uznávanou zásadu i v rámci daňového práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43, a v něm odkazovanou judikaturu). Ačkoliv žalovaný skutečně napadené rozhodnutí vydal v době, kdy žalobci plynula lhůta k vyjádření se ke skutečnostem zjištěných v rámci odvolacího řízení, nepovažuje zdejší soud námitku žalobce za důvodnou.
36. I v nyní posuzované věci bylo podle zdejšího soudu při komplexním posouzení jednání žalobce nutno vyhodnotit jako zneužívající, účelově zaměřené nikoliv na využití procesních práv, nýbrž na jejich zneužití za účelem uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce v reakci na čtvrté seznámení (kterým, jak již bylo řečeno, žalovaný pouze zohlednil žalobcem uváděné skutečnosti) opakovaně žádal o prodloužení lhůty. Rozhodnutí o těchto žádostech přebíral až v den, kdy nastala fikce jejich doručení a obratem (nebo ještě předtím) žádal o další prodloužení lhůty. Tímto způsobem se přitom začal chovat až v reakci na čtvrté seznámení. Tato „multipodání“ v sobě navíc kromě žádosti o prodloužení lhůty obsahovala

současně „předčasná“ vyjádření se k obsahu seznámení, uplatnění již dříve uplatněných námitek, žádost o poskytnutí dokumentu, doplnění odvolání a námitky vůči vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu (zejména poslední žádost ze dne 10. 6. 2025). Ačkoliv se jistě jedná o práva, která žalobci plně náleží (zejména žádat o prodloužení lhůty), při komplexním posouzení nelze jinak než postup žalobce posoudit jako postup účelový, resp. zneužívající.

37. Nelze ani přehlédnout, jak správně poukazuje žalovaný, že čtvrtým seznámením došlo toliko k akceptaci tvrzení žalobce a jejich zohlednění při výpočtu daně. I přesto měl žalobce od doručení výzvy do vydání napadeného rozhodnutí 42 dní. To byla podle zdejšího soudu dostatečná doba pro seznámení se se skutečnostmi (nikoli novými) a pro reakci žalobce, zvlášť pokud důvody, pro které žalobce požadoval lhůtu prodloužit, spočívaly toliko v nemoci svědka, kterého žalovaný odmítl vyslechnout, a v pobytu žalobce v zahraničí.
38. Konečně žalobce ani neuvedl, co konkrétně v důsledku vydání rozhodnutí nestihl tvrdit, resp. k čemu se nestihl vyjádřit, a není tak zřejmé, v čem mělo *předčasné* rozhodnutí žalovaného zasáhnout do jeho *práva být slyšen*. Podle zdejšího soudu proto žalovaný nepochybil tím, že vydal napadené rozhodnutí před uplynutím lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu (a lhůty pro stanovení daně). A i kdyby pochybil, nemohlo by mít toto pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce, že „*hodlal bezezbytku využít své právo dle § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy vedle plánovaného konečného vyjádření žalobce i osobní vyjádření pana M. Z. stran původu peněžních prostředků ukládaných na účet číslo 268926584/0300 žalobce považoval za nezbytnou a rozhodující část vyjádření k posledním kontrolním závěrům žalovaného*“, pak vzhledem k tomu, že nic nového stran těchto skutečností neuvedl ani v žalobě, pak rovněž vyznívá účelově.
39. Ve prospěch závěru o účelovosti procesní strategie žalobce svědčí také to, že se jej klienti jeho zástupkyně dopouštějí opakovaně (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 26. 1. 2023, č. j. 62 Af 46/2020-158, bod 86 a násl., ze dne 6. 6. 2024, č. j. 62 Af 35/2022-53, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 62 Af 71/2020-13, ze dne 17. 2. 2023, č. j. 62 Af 72/2020-12, ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 84/2020-131, nebo ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 84/2020-31). Naopak žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, není na nyní posuzovanou věc přílehlavý. V tamější věci nešlo vysledovat obstrukční jednání daňového subjektu (o prodloužení lhůty žádal jen jednou), který se navíc ve lhůtě vyjádřil, k čemuž však daňové orgány nepřihlédly.

c) Výslech žalobcova otce

40. Žalobce namítá, že měl žalovaný podruhé vyslechnout jeho otce. Jak žalovaný vysvětlil již v napadeném rozhodnutí (str. 9), je na úvaze daňových orgánů, které důkazy v daňovém řízení provedou. Důkazním návrhem daňového subjektu nevzniká nárok na jeho provedení. Opakování výslechu svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28, a tam citovaná judikatura).
41. Žalovaný přitom srozumitelně zdůvodnil, proč opakovaný výslech otce žalobce považuje za nadbytečný. V bodě 56 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že otec žalobce během výslechu dne 20. 8. 2024 nezmínil žádnou konkrétní částku, kterou žalobci poskytl. Na

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

otázku, v jaké výši poskytl žalobci peněžité dary, odpověděl: „*Já vám neřeknu výši částky, to byste mě chytli za slovíčko a 3 stovky by chyběly. Částku vám neřeknu, protože to nevím.*“ Daňové orgány ze svědecké výpovědi nezjistily, kolik finančních prostředků otec žalobce naspořil, kolik daroval svému synovi ani kolik má stále k dispozici. Žalovaný dodal, že žalobce se výslechu zúčastnil a měl možnost klást svědkovi otázky (což neučinil). Nelze se tedy domáhat opakování svědecké výpovědi jen proto, že předtím k unesení důkazního břemene žalobce nepřispěla. S tímto hodnocením zdejší soud souhlasí.

42. A v zásadě lze souhlasit i s hodnocením výpovědi otce žalobce, byť při vědomí jeho vysokého věku a značného časového odstupu výslechu od okolností, ke kterým se svědek vyjadřoval. Otec žalobce si ve své výpovědi ani přibližně *nevzpomněl*, kolik měl naspořeno, kolik žalobci daroval, kolik peněz mu nyní zbývá či kolik dostával zapláceno. Jediné, čím si byl jistý, bylo, že *to byly miliony*. Konkrétně si pak částečně rozpomněl až poté, co správce daně vyčíslil hodnotu vkladů, pro které neměl mít žalobce prostředky. Spoustu *přivýdělků* si podle vlastních slov zařídil tak, že úmyslně šidil svého zaměstnavatele (nechával si vystavit účty na vyšší částky, než které skutečně platil, a rozdíl si ponechával pro sebe). Zatímco v úvodu výpovědi vyprávěl o tom, jak se *za peníze bokem* rozhodl jet do Moskvy (ačkoliv původně měl jet do Berlína), hned nato vypověděl, že nikdy nevybočil z trasy a že o tom měl dispečer přehled. Na jednu stranu s účty za ubytování podváděl zaměstnavatele, na druhou uvádí, že se každý účet podrobně kontroloval. Na jednu stranu uvedl, že tzv. *přivýdělek* měl „*za komunismu, protože jak padli komunisti, tak soukromník si to blýdal*“, a na druhou mluvil o *přivýdělcích* po revoluci, kdy údajně pobíral za měsíc mzdu 3 500 Kč, diety 1 500 EUR a *přivýdělek* v ještě větší výši (dohromady tedy minimálně 3 000 EUR a 3 500 Kč měsíčně). Nejen, že si otec žalobce ve výpovědi několikrát zásadně protiřečí, ale výše a četnost jeho příjmů nad rámec mzdy se zkrátka míjí s realitou (žalovaný se k tomu podrobně vyjadřoval napříč daňovým řízením vč. zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí – body 88 a 89, přičemž žalobce na tuto argumentaci nereagoval).
43. Ani čestné prohlášení, ve kterém si otec žalobce *vzpomněl* na dar vč. jeho výše až potom, co daňové orgány seznámily žalobce s tím, *kolik chybí*, nelze považovat za věrohodný zdroj informací (obdobně žalovaný v bodech 55, 85, 88 a 89 napadeného rozhodnutí). To nemá nic společného s odmítnutím čestného prohlášení obecně jako důkazního prostředku.

d) Majetkové poměry žalobce a jeho rodičů

44. Žalobce dále namítá, že po něm daňové orgány požadovaly prokázání skutečností nad rámec jeho důkazního břemene, že nepřípustně prověřovaly majetkové poměry jeho rodičů, a to navíc hluboko do minulosti, a že nakonec tyto majetkové poměry stejně zjistily jako mnohem horší, než jak by odpovídalo skutečnosti.
45. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
46. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
47. Podle § 38g odst. 3 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), poplatník v daňovém přiznání uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 nebo 8.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

48. Podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů, předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou za a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6, za b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), za c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8), za d) příjmy z nájmu (§ 9) a za e) ostatní příjmy (§ 10).
49. Z citovaných ustanovení vyplývá, že pokud žalobce uváděl, že neměl žádné další zdanitelné příjmy mimo ty uvedené ve svých daňových přiznáních, a žalovaný toto tvrzení věrohodně zpochybnil, bylo na žalobci, aby rozptýlil pochybnosti správce daně a prokázal, že hotovost, kterou vkládal v letech 2018-2020 na bankovní účty, byla zdaněna nebo od daně osvobozena, respektive že neměl další příjmy, které opomněl uvést v daňových přiznáních.
50. Žalobce splnil svou primární povinnost tvrzení tím, že podal řádná daňová tvrzení. Pokud však z daňových přiznání nevyplývalo, že by žalobce byl schopen ze svého tvrzeného příjmu generovat částky, které vkládal na bankovní účty, a které mnohonásobně převýšily základ daně tvrzený v daňových přiznáních (268 202 Kč a 274 903 Kč), vyvstala daňovým orgánům logická otázka, zda je daňové přiznání správné a úplné. Tento správcem daně zjištěný rozpor mezi výší deklarovaných příjmů a výší vkládaných (připisovaných) částek na bankovní účty žalobce vedl k důvodným a vážným pochybnostem o správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48, bod 29).
51. Následný požadavek daňových orgánů, aby žalobce rozptýlil jejich pochybnosti ohledně původu prostředků vkládaných v hotovosti na účty žalobce a následně i jeho matky, je proto legitimní (srov. body 30 a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015-38). Byla totiž splněna nezbytná podmínka – důvodné pochybnosti o uvedení všech zdanitelných příjmů v daňovém přiznání – a nedošlo k excesu vedoucímu k nahrazování tzv. majetkových přiznání. I když vklady byly prováděny nejen na účet žalobce, nýbrž také na účet žalobcovy matky, dle žalovaného je činil žalobce a musel tudíž finančními prostředky disponovat. Byl tedy povinen prokázat, že tyto finanční prostředky byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní, nebo že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. S tím žalobce sice nesouhlasí, ale pouze obecným tvrzením, že má oprávněně za to, že vklady na účet jeho matky neměly být vůbec zdaněny.
52. Postup daňových orgánů *a priori* nesměřoval k prokázání *nabytí finančních prostředků* nebo *majetkových poměrů* žalobce a jeho rodičů. Daňové orgány se pouze snažily ověřit, zda prostředky, které žalobce vkládal na účty, byly zdaněny, případně z jakého důvodu se tak nestalo. Došlo tak k aktivaci žalobcovy povinnosti tvrdit a prokázat, že nejde o příjmy, které mají být zdaněny daní z příjmů fyzických osob, a tedy přiznány ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
53. Přestože prokázání této skutečnosti může v mnoha případech souviset s prokázáním původu prostředků, zásadní informací, kterou je daňový subjekt v daňovém řízení povinen poskytnout, je pouze moment zdanění či osvobození od daňové povinnosti. Žalobce samozřejmě mohl disponovat příjmy, které nepodléhají daňové povinnosti. Bylo však jeho povinností, s ohledem na správcem daně předestřené pochybnosti, tento fakt dostatečně osvětlit.
54. Ověřování příjmů žalobcových rodičů s ohledem na to, že dle žalobce to byly právě úspory rodičů, odkud hotovost vkládaná na účty v řádech milionů korun pocházela, nelze

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

považovat za překročení předmětu řízení nebo pravomoci daňových orgánů. Daňové orgány navíc nezjišťovaly extenzivně, dopodrobna, majetkové poměry žalobce ani jeho rodičů, nýbrž je pouze hrubě načrtly.

55. To samé platí i pro údajně nepřiměřeně dlouhý časový rozsah zjišťovaných skutečností. Byl to žalobce, kdo tvrdil, že peníze, které vkládal v hotovosti na bankovní účty, pochází z úspor jeho otce, které měly *vzniknout* hluboko v minulosti. Těžko tedy může za extenzivní považovat ověřování jeho vlastních tvrzení. Ostatně, kdyby zdejší soud žalobci v tomto ohledu přisvědčil, mohl by žalobce (a jakýkoliv jiný daňový subjekt) jednoduše u jakýchkoliv příjmů uvést, že se jedná o úspory pocházející z dostatečně dávné doby (ať by byla realita jakákoliv) a nemusel by se obávat, že toto jeho tvrzení bude správce daně moci ověřit. Nic nesmyslného nevidí zdejší soud ani na prověřování příjmů žalobcova otce v době před narozením žalobce. I z této doby dle tvrzení žalobcova otce úspory pocházely a soud nevidí důvod (a žalobce žádný neuvádí), proč by mělo být narození žalobce z hlediska ověřování jeho tvrzení mezníkem.
56. Žalobce v průběhu daňového řízení uváděl a prokazoval původ hotovosti, kterou vkládal na bankovní účty. Sporná část prostředků, kterou nakonec žalovaný posoudil jako příjmy a doměřil z nich daň, měla pocházet z úspor žalobce a jeho rodičů. Zatímco podle daňových orgánů nemohl žalobce ani s rodiči tolik prostředků uspořít, podle žalobce jsou úvahy a výpočty žalovaného nesprávné.
57. Soud nerozporuje, že výpočty žalovaného nejsou naprosto přesné a úplné (sám žalovaný v bodě 47 napadeného rozhodnutí uvádí, že jde o orientační výpočet). Jejich smyslem ale nebylo přesně zjistit hodnoty všech příjmů a výdajů žalobce a jeho rodičů od roku 1974. To by bylo nejen stěží uskutečnitelné, ale pravděpodobně by šlo o žalobcem namítaný exces z mantinelů daňového řízení ve smyslu nálezu Ústavního soudu e dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Smyslem bylo poukázat na neudržitelnost žalobcových tvrzení.
58. Žalovaný přitom při svém výpočtu vycházel z absence jakýchkoliv výdajů žalobcova otce a z toho, že otec žalobce nebyl nikdy v pracovní neschopnosti (ačkoliv zjistil, že tomu tak minimálně 5 měsíců bylo) či na dovolené. V napadeném rozhodnutí (bod 46) dále uvedl, že: „*Správce daně při výpočtu záměrně kalkuloval s hrubými zdroji, aniž by při výpočtu zohledňoval případnou úhradu běžných životních nákladů (platby u obchodníků, PHM, nájemné, SIPO, dovolená, kultura ...). Pokud by správce daně při výpočtu kalkuloval s prokazatelnými uskutečněnými výdaji zaznamenanými na bankovních výpisech rodičů a daňového subjektu, daňovému subjektu by finanční prostředky k uskutečnění tvrzených vkladů chyběly zcela.*“ Do výpočtu daňové orgány nezahrnuly ani peněžní prostředky nutné k nabytí nemovitostí uvedených v bodě 48 napadeného rozhodnutí. Do příjmů matky žalobce zahrnuly celou cenu prodané nemovitosti i přesto, že zdělila pouze její část. Pokud jde tedy o *nepřesnost* výpočtů daňových orgánů, je zřejmé, že byly daňové orgány vůči žalobci značně benevolentní. Tímto způsobem také zajistily, aby orientační výpočet, který ze své povahy může být nepřesný i k tíži žalobce, vyvážily. Navíc žalobcovu argumentaci oslabuje i to, že na jedné straně žalobce považuje jakékoliv zjišťování majetkových poměrů svých rodičů za nezákonné, ale na druhé straně má za to, že nebyly zjištěny dostatečně přesně a důkladně.
59. Zdejší soud pak souhlasí se žalovaným, že žalobcem (a jeho rodiči) tvrzená výše úspor není uvěřitelná. Nejen proto, že se tvrzení žalobce a jeho rodičů postupně přizpůsobovala zjištěním daňových orgánů a že výpověď žalobcova otce byla značně rozporuplná, nýbrž také proto, že sama tvrzená výše diet, tvořící podstatnou část údajných úspor, je více než

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

dvakrát tak vysoká, než uvádí ve správním spisu založená příloha k vyhlášce Ministerstva financí č. 319/1999 Sb., kterou se stanoví základní sazby stravného v cizí měně pro rok 2000, a blíží se tak spíš v současnosti vypláceným cestovním náhradám.

60. Na tom nic nemění ani příspěvky na ubytování. Žalobce jimi začal argumentovat až v odvolání, potom, co diety jako zdroje pro bezhotovostní vklady nestačily. Žalobcův otec pak zřejmě nadsadil i jejich výši s tím, že pravidelně šidil svého zaměstnavatele předkládáním účtenek za dražší ubytování. Nelze navíc odhlédnout od toho, že pokud žalovaný počítá u celé rodiny s hrubými příjmy a s tím, že otec žalobce žádné diety neutratil, lze předpokládat, že alespoň náhrady za ubytování opravdu směřovaly na ubytování a na stravu, na kterou žalobcův otec, který byl podle jeho legendy téměř celý život na pracovní cestě, nevyužil diety.
61. Žalobci nelze přisvědčit ani v tvrzení, že žalovaný stanovil výše náhrad při spodní hranici. Žalobce v tomto ohledu cituje pouze předpisy od roku 1992 dál a zcela pomíjí, že větší část diet (ačkoliv v tomto si žalobce se svým otcem protiřečí) měla pocházet z let předtím.
62. Žalobce pak stejně jako v odvolání tvrdí, že žalovaný použil pro přepočet z USD na Kč nevhodný kurz (25,417 Kč/USD). Žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval (bod 91 a násl.) tak, že žalobce nevysvětlil, jakým způsobem dospěl ke kurzu 27,1777 Kč/USD. Správce daně vycházel z předpokladu, že otec žalobce neutratil žádné valuty, které nabyl v letech 1974-2007 jako náhradu za zahraniční stravné a poprvé s nimi nakládal až v roce 2012, kdy je postupně začal darovat (v českých korunách) žalobci. Bylo tedy ku prospěchu žalobce, že daňové orgány nevzaly v potaz kurz až od roku 2012. V takovém případě by průměrný kurz odpovídal 22,3663 Kč/USD. Ze žalobcem uváděného kurzu na černém trhu žalovaný logicky nevycházel. Kromě toho žalobcův otec vypověděl, že peníze měnil ve směnárnách.
63. Podle žalobce měl žalovaný počítat s průměrným kurzem za období, kdy otec žalobce náhrady cestovních výdajů obdržel, tedy s průměrným kurzem 29,1777 Kč/USD. S tím však zdejší soud nemůže souhlasit. Otec žalobce vypověděl, že začal úspory „*postupně pouštět v roce 1996*“, kdy měl úspory ve „*skoro všech měnách*“. Výpověď probíhala dne 20. 8. 2024 a žalobcův otec uvedl, že měl *před měsícem* problém směnit propadlé libry. Větší část prostředků měnil po revoluci v období, kdy si myslel, že *už je klid*. Žalobci pak začal peníze postupně darovat nejdříve v roce 2000. Žalovaný tedy nepoužívá „*průměrného směnného kurzu*“ 25,417 Kč/ USD zjištěného za období od roku 1991 do roku 2020 na období od roku 1974 do roku 1990, jak naznačuje žalobce, ale na období podstatně delší, ve kterém mělo docházet k převodu na české koruny. Žalobcova argumentace se tak míjí s tím, jak daňové orgány v jeho věci skutečně postupovaly. Lze dodat, že také matka žalobce vypověděla (dne 22. 5. 2023), že otec žalobce doposud má nějaké valuty doma (žalobcův otec vypověděl, že má prostředky jen v českých korunách, ale jen několik měsíců zpátky údajně směňoval libry). To znamená nejen to, že období, ve kterém žalobcův otec směňoval získané valuty, je podstatně delší, než by si přál v rámci výpočtů zohlednit žalobce, ale také to, že tyto prostředky nemohl žalobce vkládat v předchozích letech na účty. Požadavek žalobce, aby byl použit průměrný směnný kurz za léta, kdy žalobcův otec valuty nabyl, je proto nesmyslný.
64. Podle žalobce je průměrný kurz za období počítaný žalovaným 25,378 Kč/USD, nikoliv 25,417 Kč/USD. Touto nanejvýš drobnou početní chybou se zdejší soud nebude zabývat.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

Kurz byl takto totiž (údajně chybně) spočítán ve prospěch žalobce. Kurz, ze kterého vycházel žalovaný, proto obстоjí.

65. Zdejší soud tedy ve výpočtech správce daně neshledal shora namítaná pochybení. Jak již bylo uvedeno, vznikne-li pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných daňovým subjektem v daňovém přiznání, může správce daně přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt sice netvrdí, ale vyvstala pochybnost o tom, že je daňový subjekt tvrdit má. Zároveň ovšem platí, že pouze na základě toho, že daňový subjekt v určitém období uskutečnil vklad na účet, nelze ještě bez dalšího dovozovat, že vložené finanční prostředky rovněž i v tomto roce získal. Aby správce daně mohl konkrétní vklady posoudit jako příjmy za konkrétní zdaňovací období, v němž byly uskutečněny, je třeba, aby v tomto ohledu vedl důkazní řízení (již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48).
66. V nynější věci správce daně dokazování k dané otázce prováděl, tj. zejména ověřoval, jaké žalobce činil vklady a jaké byly jeho disponibilní zdroje k hotovostním vkladům, a prováděl dokazování a hodnocení také ke tvrzení žalobce (a ostatně i jeho otce a matky), že zčásti tímto zdrojem byly dary z úspor žalobcova otce. Je proto třeba zkoumat, jakými východisky a úvahami se při tom správce daně a žalovaný řídili a jak svá rozhodnutí odůvodnili.
67. Předně, rozhodující je v tomto ohledu zdaňovací období roku 2019, neboť za rok 2018 nebylo možné daň doměřit z důvodu prekluze a za rok 2020 žalobce dle žalovaného neměl žádné příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů a daň mu byla doměřena pouze z příjmů z nájmu, s čímž žalobce v žalobě nijak nepolemizuje.
68. Co se týče vkladů na účet matky žalobce v roce 2019, správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že na daný účet bylo v tomto roce vloženo celkem 1 688 000 Kč a tuto částku žalobci zahrnul do základu daně z příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. Jak uvádí žalobce, žalovaný v odvolacím řízení toto právní hodnocení opakovaně změnil. V prvé řadě vklady posoudil jako ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Zejména však v prvním seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 27. 11. 2024 v odvolacím řízení konstatoval, že z výpisů tohoto účtu je zřejmé, že žalobce pouze vkládal finanční prostředky, žádné další operace neprováděl. Žalovaný tak měl za to, že vklady na účet matky nedošlo ke zvýšení majetku žalobce a nejedná se tedy o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů. Tento názor žalovaný zastával i ve druhém seznámení ze dne 22. 1. 2025.
69. Až ve třetím seznámení ze dne 25. 2. 2025 žalovaný opět změnil názor a uvedl, že i když se jednalo o vklady na účet matky, vkládal je žalobce a musel jimi tudíž disponovat. Žalobce byl tedy povinen prokázat, že tyto finanční prostředky byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní, nebo že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. Pro žalovaného tedy zjevně byla rozhodující dispozice s hotovostí, tj. že to byl právě žalobce, kdo vkládal hotovost na bankovní účet své matky. Tomu odpovídá i úvaha, že z výpisů z účtu je zřejmé, že vklad ve výši 150 000 Kč dne 19. 9. 2019 provedla matka žalobce a žalobce tak u této částky nebyl povinen prokázat její zdanění. Původně správcem daně stanovený základ daně proto žalovaný o tuto částku ponižil na částku 1 538 000 Kč.
70. Ve vyjádření ze dne 11. 6. 2025 žalobce vznáší otázku, na základě čeho se žalovaný domnívá, že většinu vkladů na účet matky žalobce prováděl právě žalobce. Toto tvrzení dle žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nemá žádnou oporu ve spisovém materiálu, vedle toho žalobce tvrdil, že pro vklady na účet prostřednictvím vkladového bankomatu postačí mít k dispozici kartu a znát PIN, tedy vklad může provést kdokoli, kdo má k dispozici kartu a zná PIN.

71. K tomu zdejší soud uvádí, že v logice žalovaného, pro kterého bylo podstatné, že to byl právě žalobce, kdo vkládal hotovost na účet své matky a musel hotovostí disponovat, tedy bylo tuto skutečnost třeba prokázat. Žalovaný nejenže tuto část vyjádření žalobce ke třetímu seznámení ponechal v napadeném rozhodnutí bez odezvy, nýbrž ani zdejšímu soudu není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že všechny vklady s výjimkou jediného (vklad ve výši 150 000 Kč dne 19. 9. 2019) provedl na účet své matky právě žalobce.
72. V tomto ohledu žalobce v žalobě přiléhavě argumentuje tím, že pokud žalovaný ve věci vkladů na účet matky žalobce sice zohledňuje (vyklučuje ze zdanění) vklad hotovosti provedený matkou dne 19. 9. 2019 ve výši 150 000 Kč, není však vůbec zřejmé, proč zahrnuje ke zdanění i částku v celkové výši 745 000 Kč (tj. vklad dne 21. 1. 2019 ve výši 50 000 Kč, dne 13. 8. 2019 ve výši 190 000 Kč, dne 1. 10. 2019 ve výši 130 000 Kč, dne 4. 10. 2019 ve výši 50 000 Kč, dne 14. 10. 2019 ve výši 150 000 Kč, dne 28. 10. 2019 ve výši 67 000 Kč a dne 12. 11. 2019 ve výši 108 000 Kč), jestliže z přílohy odpovědi ze dne 10. 8. 2020 ČSOB, a.s. na dožádání správce daně obsahující položkovou sestavu jednotlivých vkladů nevyplývá, že by tyto vklady provedl právě žalobce.
73. Ani zdejšímu soudu není z napadeného rozhodnutí ani z podkladů správního spisu zřejmé, o co je opřen závěr, že veškeré vklady v roce 2019 (s výjimkou jediného) provedl právě žalobce. To nevyplývá ani z vyjádření banky, ani z provedených výsledků svědků či vyjádření žalobce. Přitom právě otázku, kdo disponoval s vkládanou hotovostí, zjevně žalovaný pokládá za rozhodující. Již z tohoto důvodu dle zdejšího soudu nemůže obstát rozhodnutí, kterým byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2019.
74. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vychází z toho, že o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů se bude v případě vkladů na účet jednat pouze tehdy, pokud daňový subjekt nedisponoval hotovostí pro vklad, nebude se tedy jednat o prostý rozdíl mezi celkovými vklady a výběry.
75. Zdroje pro hotovostní vklady podle žalobce představovaly úspory žalobcova otce, který je žalobci postupně daroval. K této otázce bylo provedeno před správcem daně dokazování. Byl vyslechnut otec žalobce a matka žalobce. Z výpovědí vyplynulo, že otec žalobce pracoval v minulosti jako řidič mezinárodní nákladní dopravy a z tohoto důvodu trávil značnou část pracovní doby na zahraničních pracovních cestách, zejména po Evropě. To daňové orgány v zásadě nezpochybňují.
76. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole odhadl celkové zdroje žalobcovy rodiny od roku 1971 do roku 2020 – vyměřovací základy, důchody, zahraniční stravné, příjmy ze soudních sporů, prodeje bytu a domu – na částku 20 885 971 Kč. Jak již bylo uvedeno výše, zdejší soud v tomto orientačním výpočtu neshledal žalobcem namítané vady. Dále správce daně spočítal sumu vkladů na bankovní účty, ke kterým má žalobce oprávnění, a to v celkové výši 19 511 408 Kč. Odečtem pak správce daně dospěl k závěru, že celé rodině by za dané období zbývala částka 1 374 563 Kč (tj. 41 653 Kč ročně pro tři osoby po dobu 33 let). Tvzení o tom, že zdrojem vkladů byly prostředky darované žalobci jeho otcem, jsou dle správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nevěrohodná, což dokládá právě porovnání objemu finančních zdrojů, tedy možností rodiny Zálesákových a uskutečněných vkladů.

77. Zásadní námitkou žalobce, která prochází odvoláním a dalšími podáními žalobce (včetně žaloby), je, že žalovaný nezohlednil při výpočtu disponibilních zdrojů výběry z účtu č. X (žalobce), č. X (matky žalobce) a č. X (otce žalobce). Tyto vybrané prostředky podle žalobce mohly buď sloužit k hrazení potřeb rodiny nebo mohly být znovu vloženy na účty. Celkové disponibilní zdroje rodiny byly podle žalobce o 11 825 200 Kč vyšší, a naprosto dostačující jak k úhradě běžných životních nákladů na dobu 33 let, tak k realizaci všech vkladů na bankovní účty.
78. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 66 a násl.) uvedl, že suma výběrů z bankovního účtu 179055043/0800 otce žalobce v rozmezí let 2002 až 2020 činila 883 000 Kč, z toho za rok 2018 až 2020 výběry představovaly částku 74 000 Kč, a uvedené správce daně nezohlednil. Žalovaný tyto výběry v části zohlednil jako možné zdroje vkladů v jednotlivých letech (24 000 Kč v roce 2018, 4 000 Kč v roce 2019 a 42 000 Kč v roce 2020 – viz body 66 a následující napadeného rozhodnutí). Například v bodě 71 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že *„Výběry z bankovního účtu Miroslava Zálesáka za zdaňovací období roku 2020 navýšily disponibilní zdroje daňového subjektu a jak již odvolací orgán uvedl ve 4. seznámení daňový subjekt měl možnost disponovat s dostatečnou hotovostí pro vklady a nevznikl mu příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů (mimo příjmu z prodeje nemovitosti).“*
79. „Časovou analýzu“ výběrů a vkladů žalovaný uvedl v bodech 28-50 prvního seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 26. 11. 2024, ve kterém také konstatoval, že o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů se bude jednat pouze tehdy, pokud daňový subjekt nedisponoval hotovostí pro vklad, nebude se tedy jednat o prostý rozdíl mezi celkovými vklady a výběry. Závěry žalovaného žalobce nerozporoval. V reakci uvedl, že žalovaný nezohlednil příjmy ze závislé činnosti (které žalovaný později zohlednil). Na toto seznámení pak ve vztahu k námitkám žalobce týkajícím se zahrnutí výběrů jako zdroje disponibilních prostředků žalovaný po zbytek odvolacího řízení odkazoval.
80. Tato argumentace žalovaného se však s námitkami žalobce obsaženými v odvolání ze dne 29. 1. 2024 i v doplnění odvolání ze dne 4. 3. 2024 v převážné části mýjí. Žalovaný sice provedl „časovou analýzu“ a některé výběry zohlednil jako možné zdroje vkladů. Učinil tak však pouze ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím (2018-2020). Žalobce oproti tomu tvrdí, že i v předcházejících letech mimo bezhotovostní vklady na bankovní účty z těchto probíhaly také výběry hotovosti a tato hotovost (minimálně 6 803 000 Kč) pak mohla být na účty znovu vkládána. Na tuto argumentaci žalovaný během řízení vč. napadeného rozhodnutí neodpověděl. Zdejší soud přitom souhlasí se žalobcem, že pokud žalovaný staví své závěry o nereálnosti shodných tvrzení celé žalobcovy rodiny na předpokladu, že prostředky rodiny nebyly dostačující na krytí hotovostních vkladů, musí počítat také s prostředky, které rodina z účtů předtím vybrala. Izolace porovnávání výběrů a vkladů pouze na posuzovaná zdaňovací období působí nesmyslně také s ohledem na to, že vkládaná hotovost nemusela být žalobcem ve stejném zdaňovacím období získána (srov. bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48). V této části tak žalovaný ponechal argumentaci žalobce bez odpovědi a zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Přitom zdejší soud dává žalobci za pravdu v tom, že na první pohled (a při absenci adekvátního vysvětlení ze strany žalovaného) se jedná o skutečnost, která odporuje logice daných výpočtů. Ani z tohoto

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

důvodu proto nemůže dle zdejšího soudu stanovení daně za zdaňovací období roku 2019 obstát.

81. Podle žalobce dále některé konkrétní pohyby na účtech žalovaný posoudil nesprávně. V první řadě zdejší soud dovozuje, že žalobce tato svá tvrzení ničím nedoložil. Pokud jde o pohyby ze dne 23. 4. 2019 a 22. 8. 2019, lze žalobci přisvědčit, že se s největší pravděpodobností jednalo o platby kartou u obchodníků, nikoliv výběry platební kartou. Pro obě transakce má totiž banka stejný kód transakce a uvedená „místa“ plateb (www.invia.cz a Benzina) svědčí o tom, že nešlo o výběry z bankomatů. Není však zřejmé, o čem má tato chyba svědčit. Pokud žalovaný posoudil platby jako výběr hotovosti, mohlo to z hlediska žalobce být pouze ve prospěch jeho disponibilních prostředků, nikoliv naopak. Pohyby ze dne 18. 11. 2019 a 2. 12. 2019 pak byly podle kódů transakcí ve výpisech z účtu poskytnutých bankou opravdu výběry, nikoliv převody na jiný účet, jak uvádí žalobce. Je také pochopitelné, že daňové orgány nezapočítaly mezi posuzované vklady ty ze dne 25. 9. 2019 a 18. 11. 2019. Oba tyto vklady totiž podle sdělení banky ze dne 23. 8. 2021 vložil na účet pan P., nikoliv žalobce. Nejasné pak je, jak z těchto pochybení mělo vzniknout „saldo“ disponibilních zdrojů ve výši 331 769 Kč, když ani součet těchto částek bez ohledu na jejich povahu (195 950 Kč) této částce neodpovídá. Zdejší soud tedy tuto námitku považuje za nedůvodnou.

e) *Penále*

82. Žalobce dále namítá, že žalovaný neměl stanovit penále ve výši 20 % z celé částky doměřené daně, nýbrž měl odečíst část daně, kterou žalobce přiznal v dodatečném daňovém přiznání. Odkazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48. V něm Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, zda se liší poslední stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví.*“
83. Podle žalovaného (bod 115 napadeného rozhodnutí) došlo k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání a správce daně tak postupoval v souladu se zákonem a uvedenou judikaturou. Z dodatečných platebních výměrů vyplývá, že správce daně při vyměření penále údaje uvedené v dodatečných daňových přiznáních zohlednil. Ve vyjádření k žalobě pak svůj názor korigoval s tím, že nebylo možné k dodatečným daňovým přiznáním přihlížet, jelikož byla podána opožděně.
84. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.
85. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

došlo k doměření daně. To však neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.

86. Podle § 145 odst. 4 daňového řádu nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.
87. Podle § 145a odst. 1 daňového řádu podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje.
88. Podle žalobce mělo být penále stanoveno v souladu s citovanými ustanoveními pouze z rozdílu mezi daní ve výši, kterou přiznal v dodatečných daňových přiznáních, a daní, která mu byla skutečně doměřena. Naopak žalovaný ve vyjádření k žalobě vysvětlil, že výsledná daň nebyla (a nemohla být) žalobci doměřena na základě jeho dodatečných daňových přiznání. Žalobce totiž dodatečná daňová přiznání podal až po lhůtě, kterou mu k tomu správce daně stanovil, a jednalo se tak o daňová přiznání nepřipustná (§ 145 odst. 4 a § 145a odst. 1 daňového řádu). Na ta první věta § 251 odst. 4 daňového řádu nedopadá.
89. Zdejší soud se se závěrem žalovaného ztotožňuje. Tento závěr jednoznačně vyplývá z citovaných ustanovení a přijal jej i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 12. 11. 2025, č. j. 8 Af 8/2025-24. Naopak odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017 č. j. 1 Afs 250/2016-48, není přílehlavý. Ten totiž vychází z daňového řádu ve znění před rokem 2021, ve kterém nebyl vliv nepřipustnosti daňového přiznání na stanovení penále výslovně upraven. Zejména z něj však vyplývá pouze to, že daňové orgány měly stanovit penále z rozdílu mezi skutečně doměřenou daní a daní přiznanou daňovým subjektem v (přípustném) dodatečném daňovém přiznání. Daň v nyní posuzovaném případě nebyla doměřena na základě/podle nepřipustných dodatečných daňových přiznání, ale na základě daňové kontroly. Žalovaný proto penále stanovil správně.
90. Podle žalobce nemělo být penále stanoveno ani z daně doměřené na základě hotovostních vkladů na účet matky žalobce. Správce daně jej totiž ve vztahu k těmto příjmům nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu zdejší soud dodává, že jelikož v tomto případě neobstálo samotné stanovení daně, je otázka penále v tomto rozsahu podružná.
91. Pro úplnost však lze konstatovat, že podle § 87 odst. 4 daňového řádu dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.
92. Existuje-li důvodný předpoklad budoucího doměření daně, není rozhodné, zda, popř. do jaké míry lze předpokládat i její konkrétní výši, a je třeba vydat výzvu k podání daňového tvrzení. V opačném případě je daňové řízení zatíženo procesní vadou, jejímž důsledkem je podle § 87 odst. 4 věty druhé daňového řádu úplné osvobození od povinnosti uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76).
93. Zdejší soud přitom nesdílí žalobcův názor, že správce daně pochybil, pokud žalobce nevyzval k podání dodatečných daňových přiznání i ve vztahu k platbám na účet jeho matky. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, dovodil,

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

že „Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří“ (bod 24; obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84).

94. Podle žalobce to, že správce daně měl dost indicií o budoucím doměření daně z vkladů na účet matky, vyplývá z šetření u pana Macka, jehož se správce daně dne 28. 7. 2020 neformálně (a následně dne 10. 8. 2020 i formálně) dotazuje na částku 100 000 Kč zaslanou z jeho účtu na bankovní účet matky žalobce. K tomuto datu musely být správci daně známy pohyby na jejím účtu, což vyplývá i z přílohy úředního záznamu ze dne 5. 8. 2020, kterou je sestava položkových příjmů na účtu matky žalobce.
95. Zdejší soud se s tímto názorem neztotožnil. Ačkoliv měl správce daně k dispozici přehled pohybů na účtu matky žalobce, neznamená to, že musel předpokládat na základě těchto pohybů doměření daně žalobci. U pana Macka pak správce daně sice ověřoval pohyby na účtu matky žalobce, nejednalo se však o hotovostní vklady, ale o platbu od třetí osoby. Nelze z toho proto usuzovat, že by správce daně už v té době měl pochybnosti o prostředcích vkládaných na účet matky žalobce.

f) Další námitky

96. Námitkou žalobce, že daňové orgány porušily povinnost mlčenlivosti ve vztahu k jeho rodičům, se zdejší soud nezabýval. Ochrana práv třetích osob žalobci nepřísluší. Související námitky žalobce týkající se vyřízení jeho stížností na postup správce daně směřují mimo předmět tohoto řízení.

V. Závěr a náklady řízení

97. Zdejší soud z výše uvedených důvodů shledal žalobu částečně důvodnou. Výrok I. napadeného rozhodnutí vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2018 zdejší soud zrušil podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť uplynutí lhůty pro stanovení daně je skutečnost, kterou měl zohlednit již žalovaný, a neučinil-li tak, jedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Výrok II. napadeného rozhodnutí vztahující se ke zdaňovacímu období 2019 zdejší soud zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost závěrů o tom, že žalobce v tomto období činil všechny vklady (krom jediného) na účet své matky, a dále proto, že se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobce, že měl zohlednit jako možné zdroje vkladů také výběry z účtů provedené před zdaňovacím obdobím roku 2018. Výrok III. se vztahoval ke zdaňovacímu období 2020; v tomto zdaňovacím období dle žalovaného neměl žalobce žádné příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Daň byla doměřena výlučně v souvislosti s příjmy z nájmu (proti čemuž žalobce nic nenamítal), neuplynula lhůta pro stanovení daně a zdejší soud neshledal důvodné ani námitky nezákonnosti stanovení penále nebo jiné námitky procesního charakteru. V tomto rozsahu je proto žaloba nedůvodná a byla zamítnuta dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
98. O nákladech 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Zdejší soud vycházel při určení výše náhrady nákladů řízení ze soudního spisu. Z něj vyplývá, že žalobci vznikly náklady řízení za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a na právní zastoupení. Zástupkyně žalobce učinila celkem 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby) podle § 7, § 10b odst. 5, a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Výše peněžitého plnění (daň v celkové výši 453 360 Kč a penále v celkové výši 90 672 Kč) převyšuje částku 500 000 Kč, proto za každý úkon náleží odměna ve výši 10 300 Kč a 2 režijní paušály po 450 Kč. Žalobce byl úspěšný z 96 %, žalovaný byl úspěšný ze 4 % (tj. pouze v částce 21 060 Kč z celkové částky 544 032 Kč). Žalobci proto náleží 92 % účelně vynaložených nákladů, tj. soudní poplatek ve výši 2 760 Kč a náklady zastoupení ve výši 19 780 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobce registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst částku 4 154 Kč, která odpovídá 21% sazbě daně. Celkem je tedy žalovaný povinen na nákladech řízení nahradit žalobci 26 694 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně, daňové poradkyně Mgr. Ing. Pavly Kvapilové.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 18. června 2026

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.