



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery ve věci žalobce: **R. T.**, zast. Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem, se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 312, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2020, č. j. 22 Af 2/2019 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2020, č. j. 22 Af 2/2019 - 54, **se ruší** a věc **se** mu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423 -709175, ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

[2] Žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž za období od 1. 1. 2010 do 31. 10. 2010 vykázal ke zdanění pouze příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a deklaroval základ daně ve výši 78 480 Kč. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu zjistil, že v průběhu zdaňovacího období byly na různé bankovní účty žalobce vkládány nebo poukazovány finanční prostředky; na základě zjištění zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Vzhledem k výraznému nepoměru mezi deklarovanými příjmy uvedenými v daňovém přiznání (příjmy ze závislé činnosti od obchodní společnosti Rosa invest group, s. r. o., v níž byl žalobce jednatelem, uvedl žalobce v celkové hrubé výši 60 000 Kč) a částkami vkládanými nebo poukazovanými v průběhu zdaňovacího období na zjištěné bankovní účty vznikla prvotní

pochybnost správce daně, zda se nejedná o peněžní prostředky z podnikatelské činnosti žalobce. Dne 21. 4. 2014 správce daně vyzval žalobce, aby relevantními důkazními prostředky u přesně specifikovaných částek, resp. přírůstků peněžních prostředků na zjištěných bankovních účtech prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná, kdy a jakou daní byly uvedené finanční prostředky případně zdaněny, či zda se jedná o peněžní prostředky, které nejsou předmětem daně z příjmů anebo jsou od daně z příjmů osvobozeny. Neúplnými či chybějícími informacemi žalobce k jednotlivým platbám a pohybům na jeho účtech ani na základě správcem daně provedených mezinárodních dožádání na Slovensku nebyly pochybnosti správce daně odstraněny. Po provedeném dokazování vyhotovil správce daně dne 29. 2. 2016 úřední záznam, který obsahoval výsledek kontrolního zjištění a ve kterém správce daně zhodnotil jím prověřované skutečnosti; současně byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Dne 29. 4. 2016 se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním, které obsahovalo také přílohy, kterými žalobce prokazoval výši finančních prostředků, o kterých tvrdil, že se v žádném případě nejedná o příjmy z podnikání. Na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění vydal správce daně další výzvu k prokázání skutečností, na kterou žalobce relevantně nereagoval, protože tak pochybnosti správce daně nadále přetrvávaly a následně správce daně vydal ještě třetí výzvu, v níž požadoval mimo jiné doložení přehledu peněžního toku mezi jednotlivými bankovními účty žalobce včetně zohlednění dalších přírůstků či úbytků na identifikovaných bankovních účtech, přičemž ani na třetí výzvu k prokázání skutečností žalobce relevantně nereagoval, sdělil pouze správci daně, že ji považuje za nezákonnou.

[3] V žalobě žalobce především namítal nezákonnost výzvy ze dne 21. 2. 2014. Připomněl, že ohledně prokázání skutečností, že měl příjmy vyšší, než tvrdí, prvotně tíží důkazní břemeno správce daně; samotná výzva k tomu, aby prokázal, zda dané platby jsou příjmy již zdaněnými, nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, dle žalobce nepostačuje k přenosu důkazního břemene. Podle žalobce navíc správce daně postupoval nezákonně, když již při zahájení daňové kontroly jej nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Dále žalobce poukázal na to, že v jeho případě dochází ke zdanění jednoho příjmu dvakrát, a to jak u obchodní společnosti Rosa invest group s. r. o., tak u žalobce. Namítal rovněž nezákonnost postupu správce daně při zjišťování skutečností týkajících se plateb od J. P., neunesení důkazního břemene správcem daně ohledně prokázání příjmů z nákupů v Makru; napadl nepodložené úvahy správce o tom, že v říjnu 2009 je třeba předpokládat pořízení vybavičky pro děti a zabezpečení jejich péče, ačkoliv svědek výslovně uvedl, že celková částka 300 tis. Kč byla žalobci poskytnuta v letech 2008 – 2010, tedy včetně roku 2010; poukázal též na to, že v průběhu daňové kontroly správce daně nezjistil jediný výdaj žalobce na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vzněl rovněž námitku prekluze práva stanovit daň; tu dovodil zejména z toho, že správce daně odeslal žádost o mezinárodní výměnu informací, kterou mělo dojít ke stavení lhůty pouze účelově.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2014 specifikoval své pochybnosti pouze tak, že uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti bylo zjištěno, že na soukromé účty žalobce byly poukazovány nebo vkládány finanční prostředky za prodej zboží, se kterým obchodovala rovněž společnost Rosa invest group s. r. o., ve které byl žalobce jednatelem; vzhledem k tomu, že předmět činnosti uvedené společnosti je totožný s živnostenským oprávněním žalobce, a proto vznikla správci daně pochybnost o úplnosti přiznaných zdanitelných příjmů v případě plateb na soukromé účty. Takto specifikované pochybnosti však podle krajského soudu v žádném případě nejsou s to vést k přenesení důkazního břemene na žalobce; pochybnosti správce daně jsou vymezeny velmi obecně a povrchně, v zásadě jsou založeny *pouze* na skutečnosti, že předměty činnosti společnosti Rosa

pokračování

invest group s. r. o. a žalobce jsou totožné, a na tom, že uvedená společnost a žalobce obchodovali se shodným zbožím.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že mu není zřejmé, jaké pochybnosti lze vůbec z uvedených skutečností (bez dalšího) dovodit, správce daně vůbec ve výzvě nevysvětlil, na čem jsou jeho pochybnosti vlastně založeny. Dle krajského soudu nemohou být založeny pouze na tom, že daňový subjekt a jiný subjekt mají stejný předmět činnosti a obchodují se shodným zbožím, neboť takovýchto subjektů lze v podnikatelském prostředí nalézt již z povahy věci nepřeborné množství. Pokud měl správce daně pochybnosti o tom, zda prostředky, které jsou vkládány na účty žalobce, (ne)jsou také jeho příjmy, měl zcela konkrétně specifikovat, co ho k takovým úvahám vede, což však správce daně neučinil.

[6] Krajský soud v této otázce uzavřel, že k přenosu důkazního břemene v projednávané věci nemůže postačovat pouhá ničím blíže nevysvětlená pochybnost správce daně, zda (náhodou) prostředky, které si žalobce vložil na účet či mu na účet byly poukázány, nejsou také jeho příjmem, který by bylo potřeba zdanit. Přisvědčil žalobci, že ne všechny finanční prostředky, které jsou připsány ve prospěch bankovních účtů žalobce, musí být nutně příjmem podléhajícím zdanění podle zákona o daních z příjmů. Dle krajského soudu správce daně a potažmo i žalovaný v projednávané věci nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit u žalobce povinnost zdanění jiných než v daňovém přiznání tvrzených příjmů a nesprávně tak vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat; v důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. V této souvislosti krajský soud shledal důvodnou také námitku, že správce daně nemohl účinně vyzvat žalobce k prokázání, kdy a jakou daní byly sporné finanční prostředky zdaněny, či se jedná o prostředky, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny. I z pohledu uvedeného postupu krajský soud dospěl k závěru o nezákonnosti výzvy ze dne 21. 2. 2014.

[7] Jako důvodnou shledal krajský soud námitku, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Dle krajského soudu měl v době zahájení daňové kontroly (11. 3. 2013) správce daně dostatek informací k důvodnému předpokladu, že daň bude u žalobce doměřena; měl k dispozici výpisy ze všech bankovních účtů žalobce, měl informace od společnosti Partners, která platby ve prospěch účtů žalobce poukazovala. Ostatně, v zásadě pouze na podkladě informací získaných z výpisů z bankovních účtů žalobce vydal správce daně dne 21. 2. 2014 výzvu k prokázání skutečností. Správce daně tedy měl povinnost vyzvat žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud dodal, že jakkoli tato vada nemá vliv na správnost následně dodatečně vyměřené daně a z tohoto pohledu se nejednalo o vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, má, resp. může mít zásadní vliv na povinnost platit penále podle § 251 daňového řádu, která byla žalobci napadeným rozhodnutím uložena.

[8] Oproti tomu neshledal krajský soud důvodnou námitku prekluze práva stanovit daň; poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017- 44, podle kterého „[m]ezinárodní dožádání dle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (do 20. 6. 2013), zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (od 21. 6. 2013), nebo dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (od 1. 1. 2014), v případě přímých daní [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 253/2000 Sb. nebo § 4 zákona č. 164/2013 Sb.] staví prekluzivní lhůtu ke stanovení daně i v případě, že tato lhůta započala běžet před účinností daňového řádu, tedy před 1. 1. 2011.“ Nepřisvědčil ani námitce žalobce stran účelovosti mezinárodního dožádání; ztotožnil se s žalovaným, že daný úkon správce daně učinil za účelem objasnění skutkového stavu, nikoli za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně; není ani pravdou, že by žádost o mezinárodní výměnu informací nebyla

vůbec zmíněna ve zprávě o daňové kontrole, jak tvrdil žalobce, je zmíněna v seznamu písemností vyhotovených v průběhu daňové kontroly, a to na str. 6 zprávy o daňové kontrole.

[9] S ohledem na to, že krajský soud dospěl k závěru o nezákonnosti vydané výzvy, což vyhodnotil jako vadu, která měla vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí ve věci samé, ostatními vznesenými námitkami se - jak soud uvedl „pro nadbytečnost“ - nezabýval.

[10] V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s.ř. s.].

[11] Stěžovatel se předně neztotožnil s tvrzeními krajského soudu stran nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností a neunesení důkazního břemene. Stěžovatel na tomto místě podrobně rekapituluje postupný sled událostí, který má pro závěr o opodstatněnosti výzvy za zásadní, přičemž krajským soudem byl právě průběh řízení zcela pomínut.

[12] Stěžovatel nepovažuje za účelné se na tomto místě sáhodlouze vyjadřovat k problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, protože tak stěžovatel odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 191/2019, ze dne 18. 5. 2020, který problematiku důkazního břemene v daňovém řízení vyčerpávajícím způsobem popsal. Stěžovatel pouze dodává, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tedy podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo k prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Při dokazování podle daňového řádu se tedy neuplatní zásada vyšetřovací (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 282/2019, ze dne 4. 12. 2019).

[13] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V dané věci žalobce v daňovém přiznání vykázal pouze příjmy ze závislé činnosti ve výši 60 000 Kč. Za takové situace bylo na správci daně, aby daňové přiznání relevantními důkazy zpochybnil, neboť podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, musí prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných účastníkem řízení. V případě žalobce jednoznačně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti, resp. úplnosti daňového přiznání. Žalobce ani nerozporuje, že vložil na účty mimo jiné hotovostní vklady nebo mu byly na jeho bankovní účty poukázány platby v úhrnné částce téměř 2,4 mil. Kč; žalobce přitom vykázal v daňovém přiznání pouze příjmy ze závislé činnosti ve výši 60 000 Kč, a to aniž by došlo k případnému přerušování provozování živnosti v daném zdaňovacím období. Pokud z daňového přiznání nevyplývá, že by žalobce byl schopen ze svého tvrzeného příjmu (tj. z celkového příjmu ve výši 60 000 Kč) generovat částky, které byly vkládány, resp. které byly připisovány, na jeho bankovní účty, a které mnohonásobně převýšily základ daně tvrzený v daňovém přiznání, vyvěrá zcela logická otázka, zda je daňové přiznání správné a úplné. Tento správcem daně zjištěný rozpor mezi výší deklarovaných příjmů a výší vkládaných (připisovaných) částek na bankovní účty žalobce vede k důvodným a vážným pochybnostem o správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce.

[14] Stěžovatel zdůrazňuje, že z § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle názoru krajského soudu by bylo možné dojít k absurdnímu závěru, a sice, že pokud by daňový subjekt byl povinen prokazovat pouze příjmy

pokračování

tvrzené v daňovém přiznání, pak by *ad absurdum* nemusel v daňovém přiznání nic tvrdit a tudíž by ani nemusel nic prokazovat. Argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku je tedy právně neudržitelná pro rozpor s § 1 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, ze dne 24. 4. 1996, dle kterého vyjádří-li správce daně pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Dle přesvědčení stěžovatele, 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 u nichž pochybnost vyvstala a které daňový subjekt tvrdit má.

[15] Krajský soud tvrzením o tom, že správce daně nemohl účinně vyzvat žalobce k prokázání, kdy a jakou daní byly sporné finanční prostředky zdaněny, či se jedná o prostředky, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny, popírá nejen judikaturu Nejvyššího správního soudu, resp. Ústavního soudu, ale dokonce popírá sám sebe, když např. ve svém rozsudku, č. j. 22 Af 139/2017 - 82, ze dne 12. 6. 2019, mimo jiné uvedl: „*V posuzované věci není pochyb o tom, že žalobce splnil svou primární povinnost tvrzení tím, že podal daňové přiznání za posuzovaný rok 2014, a rovněž i svou primární důkazní povinnost k těmto tvrzením se vztahující. Správce daně zjistil, že žalobce na svůj spořicí účet vložil částku, která neodpovídá příjmům podle jeho daňového přiznání. Správce daně má za to, že mu tím vznikly pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání, a to pochybnosti důvodné a prokázané, s čímž souhlasil i žalovaný a souhlasí s tím i krajský soud. Nevyplývá-li z daňového přiznání žalobce za příslušné zdaňovací období, že by žalobce byl schopen ze svého tvrzeného příjmu generovat částky, které vložil na svůj spořicí účet, když vkládané částky mnohonásobně převýšily základ daně, je logická otázka, zda jsou žalobcem učiněná daňová tvrzení správná a úplná; správcem daně zjištěný rozpor mezi výší žalobcových příjmů a výší jeho vkladů na spořicí účet tedy skutečně vede k pochybnostem o správnosti žalobcových tvrzených příjmech. Správce daně skutečnosti, které k pochybnostem vedly, prokázal a svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak splnil, a proto žalobce správně vyzval k prokázání toho, zda vklady ve prospěch jeho spořicího účtu jsou, resp. pocházejí ze zdaněných příjmů, resp. příjmů osvobozených od daně. Došlo tak k aktivaci žalobcovy povinnosti tvrdit a prokázat, odkud tyto příjmy pocházejí, ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.*“ (důraz přidán stěžovatelem). Skutečnosti vytýkané stěžovateli krajským soudem v nyní vedené věci stejný krajský soud (dokonce i stejný senát) plně aproboval ve shora citovaném rozsudku. Je tedy zcela evidentní, že příslušný senát správního soudu mění svá stanoviska „za pochodu“, aniž by důvody jejich změny jakkoliv ozřejmil. Takový postup je nepřipustný, a to ve vztahu k oběma stranám soudního sporu.

[16] Stěžovatel odmítá tvrzení krajského soudu, že by správce daně, dospěje-li k důvodným pochybnostem a zjistí-li rozhodné skutečnosti, měl povinnost určit u konkrétních příjmů daňového subjektu, zda a jaké daní tyto příjmy podléhají a daňovému subjektu tyto skutečnosti sdělit. Správce daně má povinnost „pouze“ prokázat důvodnost pochybností o daňovém přiznání, a nikoliv „...určit u konkrétních příjmů daňového subjektu, zda a jaké daní tyto příjmy podléhají a daňovému subjektu tyto skutečnosti sdělit.“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 Afs 319/2018, ze dne 27. 3. 2020, se uvádí: „*NSS se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného i krajského soudu, dle kterých to byla stěžovatelka, kdo byl povinen prokázat svá tvrzení, že peněžní prostředky připsané na její soukromý účet jsou vratky půjček, které poskytla ze svých soukromých zdrojů, případně že jde o cizí peněžní prostředky, které pouze spravovala. Správce daně ani žalovaný nebyli povinni provádět rekonstrukci účetnictví družstva či jinak vyhledávat důkazní prostředky podporující skutkovou verzi stěžovatelky.*“ Na základě shora uvedeného je tedy zcela zřejmé, že správce daně postupoval správně a plně v souladu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[17] Stěžovatel zásadně nesouhlasí s tím, že by pochybnosti správce daně byly vymezeny velmi obecně a povrchně ani že by správce daně ve výzvě nevysvětlil, na čem jsou jeho pochybnosti vlastně založeny. Byť výzva k prokázání skutečností byla stručnějšího charakteru, krajský soud

následně zcela pominul časový sled událostí. Z bodu 15 napadeného rozsudku zcela jednoznačně vyplývá, že krajský soud hodnotí výzvu k prokázání skutečností zcela izolovaně v rozporu s judikaturními závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými např. v rozsudcích sp. zn. 5 Afs 192/2019, ze dne 18. 5. 2020 a sp. zn. 5 Afs 191/2019, ze dne 18. 5. 2020.

[18] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s krajským soudem v tom, že by měl správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť dle krajského soudu měl správce daně dostatek informací k důvodnému předpokladu, že daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období bude doměřena. Stěžovatel předně namítá, že správci daně před zahájením daňové kontroly nebyly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň z příjmů fyzických osob doměřena. Byť správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval některými informacemi vyplývajícími z odpovědí na výzvy k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, nejednalo se o podklady, na základě kterých by vznikl důvodný předpoklad, že bude daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období doměřena. Správce daně měl pouze informace o tom, že na bankovní účty žalobce byly vkládány a poukazovány finanční prostředky ve značné výši, aniž by však bylo zřejmé, zda se jedná o příjmy podléhající dani, či příjmy dani nepodléhající, resp. osvobozené nebo již zdaněné. Za účelem objasnění původu daných částek bylo nezbytné vést další dokazování. Předpoklad doměření daně tedy vznikl až v průběhu daňové kontroly na základě výsledků dokazování. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 6 Afs 79/2015, ze dne 2. 3. 2016, který mimo jiné uvedl: *„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 sformulovat 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...“*

[19] Za zcela zásadní však stěžovatel v dané věci považuje skutečnost, kterou krajský soud v napadeném rozsudku zcela pominul, a sice že správce daně před zahájením daňové kontroly *de facto* vyzval účastníka řízení k podání dodatečného daňového přiznání. V průběhu ústního jednání konaného dne 11. 3. 2013 při zahájení daňové kontroly vznesl správce daně na žalobce mimo jiné dva dotazy; první dotaz se týkal, zda žalobce do dnešního dne (tj. do dne 11. 3. 2013) podal mimo jiné dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období, přičemž na tento dotaz odpověděl účastník řízení záporně; následně vznesl správce daně druhý dotaz, zda jsou žalobci známy nějaké okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání a v čem tyto případné okolnosti spočívají, načež žalobce odpověděl: *„Nevím o žádných.“* Na základě těchto dvou negativních odpovědí přistoupil následně správce daně k zahájení kontroly. Stěžovatel dodává, že by bylo přílišným formalismem, kdyby na základě výše uvedeného měl správce daně ještě následně vydávat „oficiální“ výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, když žalobce zcela jasně vyjevil svůj názor, že nevidí žádný důvod pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. Krajský soud se uvedenými skutečnostmi v napadeném rozsudku žádným způsobem nezabýval, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, přičemž kdyby se uvedenými skutečnostmi krajský soud řádně zabýval, musel by nutně dospět k závěru, že ve své podstatě správce daně *de facto* žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období vyzval a žalobce fakticky podal „materiálně“ negativní dodatečné daňové přiznání.

pokračování

[20] Dle vyjádření žalobce stěžovatel ve značném rozsahu vede se závěry krajského soudu pouze polemiku a věrohodně nevyvrací právní a skutkové závěry soudu; zcela přehlíží, že krajský soud uvedl konkrétní úvahy, které podložil prokazatelnými zjištěními ze spisového materiálu (který vede správce daně a shodně jej měl k dispozici také stěžovatel). Stěžovatel se k těmto konkrétním zjištěním nijak nevyjádřil, ani je nijak nerozporuje, pouze v kasační stížnosti setrval na svých předchozích tvrzeních o tom, že žádné konkrétní poznatky o doměření daně neměl. Takové vyjádření je však například stran poskytnutých podkladů společností PARTNERS ve zjevném protikladu se spisovým materiálem a nakonec i samotnými závěry daňové kontroly (nutno poznamenat, že tyto závěry nakonec ani žalobce nezpochybnil). Stěžovatel záměrně opomíjí rozdíly mezi aplikací § 145 odst. 2 daňového řádu a 141 odst. 1 daňového řádu a tyto dokonce navzájem zaměňuje. Ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu, věty první, totiž platí, že „*zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku ubravit.*“ Dle § 145 odst. 2 daňového řádu, věty první, přitom platí, že „*pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*“ Stěžovatel dovozuje, že jestliže při zahájení daňové kontroly dne 11. 3. 2013 položil správce daně žalobci dotazy směřující k podání dodatečného daňového přiznání a následně k tomu, zda existují okolnosti pro podání dodatečného daňového přiznání, pak jej správce daně fakticky vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Takovou úvahu považuje žalobce za „*mýšlenkový velet*“ odporující jednotlivým institutům v daňovém řádu a logice daňového řízení. V řízení je nesporné, že tyto dotazy při zahájení daňové kontroly položeny byly, avšak smysl a účel tohoto jednání je odlišný od smyslu, který stěžovatel (v rozporu s právní úpravou) dovozuje.

[21] Žalobce zcela souhlasí s posouzením nezákonnosti a neurčitosti výzvy. Výzvu, pokud je odůvodněna pouze tím, že předměty činnosti společnosti Rosa invest group s.r.o. a žalobce jsou totožné a uvedená společnost i žalobce obchodovali se shodným zbožím, není předpokladem pro relevantní unesení důkazní břemene (tj. sdělení konkrétních pochybností) správcem daně. Dle názoru žalobce nelze daňové subjekty vyzývat k prokazování jakýchkoliv (ne)příjmů, neboť rozložení důkazního břemene je stanoveno v § 92 daňového řádu. Žalobce měl být vyzván pouze k tomu, aby se vyjádřil k situaci, kdy správce daně identifikoval konkrétní platby a kdy u nich prokázal, že se jedná o příjmy, které měly být zahrnuty do základu daně, čímž by byla dána možnost daňovému subjektu konkrétní zjištění správce daně vysvětlit, případně vyvrátit. Důkazní břemeno však v této věci tížilo výlučně správce daně. Dle žalobce jsou právní závěry krajského soudu správné a stěžovatel pouze vytrhává části rozsudku z kontextu, přičemž však nevěnuje pozornost komplexnímu posouzení věci. Žalobce dodává, že v meritě věci nedocházelo pouze k dílčím pochybením (viz nezákonnost výzvy ze dne 21. 4. 2014), ale tato pochybení nabývala v průběhu řízení na významu – kupříkladu nesprávné hodnocení svědecké výpovědi pana M. K., provádění skrytého výslechu (nadto z doslechu) pana J. P. staršího namísto pana J. P. mladšího nebo absence provedení svědeckých výpovědí paní A. M. a pana T. a paní D. H. Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že správce daně v případě zjištění osob, které mohou sloužit k řádnému stanovení daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu, nemůže tyto osoby ignorovat bez ohledu na to, zda by se jednalo o osoby, jejichž svědecká výpověď bude *contra fiscum*. Jinak řečeno, správce daně nemůže provést pouze takové důkazní prostředky, které půjdou v neprospěch daňových subjektů, ale i ty, které budou svědčit také v jejich prospěch. Žalobce se v plném ztotožňuje se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku a kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[22] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda napadený

rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] V projednávané věci je stěžejní otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (§ 92 daňového řádu). Posouzení krajského soudu je postaveno na tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodných pochybností dle § 92 odst. 5 daňového řádu, pročez výzvu správce daně ze dne 21. 4. 2014, kterou byl žalobce vyzván k identifikaci finančních částek, které byly poukázány na jeho bankovní účty a které zjevně nebyly uvedeny v daňovém přiznání, považoval krajský soud za nezákonnou.

[25] Nejvyšší správní soud musí striktně odmítnout závěr krajského soudu, že pochybnosti správce daně založil v zásadě *pouze* na skutečnosti, že předmět činnosti společnosti Rosa invest group s. r. o. a žalobce jsou totožné, a na tom, že uvedená společnost a žalobce obchodovali se shodným zbožím. Nejvyšší správní soud se rovněž nedomnívá, že by správce daně vůbec ve výzvě nevysvětlil, na čem jsou jeho pochybnosti vlastně založeny. Dle krajského soudu nemohou být založeny pouze na tom, že daňový subjekt a jiný subjekt mají stejný předmět činnosti a obchodují se shodným zbožím, neboť takovýchto subjektů lze v podnikatelském prostředí nalézt již z povahy věci nepřeborně množství. Pokud krajský soud stěžovateli vyčítá, že správce daně zcela konkrétně nespécifikoval, co ho k důvodům vydání výzvy vede, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že takový závěr krajský soud zjevně učinil, aniž by se zabýval obsahem správního spisu. V opačném případě by k takovému závěru nemohl dospět.

[26] Správce daně získal v rámci součinnosti bankovních ústavů a ostatních třetích osob dostatek zcela jasných indicií založených ve správním spise svědčících o tom, že příjmy, které žalobce uvedl v daňovém přiznání, s velkou pravděpodobností nejsou úplné. Ve výzvě ze dne 21. 4. 2014 správce daně uvedl zcela konkrétní, jasně popsaná veškerá zjištění, která v průběhu vyhledávací činnosti a v rámci dosavadního řízení, resp. daňové kontroly učinil; v příloze v tabulkových přehledech uvedl seznam zjištěných účtů žalobce a částky na ně vložené či poukázané s uvedením dat dle jednotlivých let. Zcela jednoznačně a srozumitelně ve výzvě po žalobci požadoval, aby u jednotlivých konkrétně vyznačených částek specifikoval, o jaké prostředky se jedná, a rovněž, zda případně byly zdaněny či se jedná o částky dani nepodléhající nebo od daně osvobozené. Nelze dle Nejvyššího správního soudu dospět k závěru, že výzva byla nesrozumitelná a žalobci by nebylo jasné, k čemu jej správce daně vyzval. Ostatně na uvedenou výzvu reagoval žalobce žádostí o prodloužení lhůty k prokázání požadovaných údajů z důvodu nutnosti požádat o vystavení výpisů z jednotlivých účtů. V dalších podáních pak žalobce uváděl, že některé výpisy se mu nepodařilo zpětně získat; některé platby žalobce identifikoval např. popisem „*povinné vklady na účtech*“, „*kvůli kontokorentu*“, „*fa za e-shop*“, „*za účelem zvýšení bonity*“, „*vrácení půjčky*“, jiné ponechal bez vysvětlení. V návaznosti na opakované výzvy správce daně žalobce bez dalšího sdělil, že některé prostředky, které na účty vložil, byly zdaněny u jeho manželky, matky a tchýně daní z příjmů fyzických osob, aniž by k tomu cokoli dále doložil.

[27] Správce daně shromáždil rovněž informace svědčící o tom, že finanční částky na účtech žalobce mohly též např. pocházet z příležitostných brigád, ze smlouvy o poskytování služeb, smlouvy o obchodním zastoupení nebo poradenské činnosti – viz zjištění od společnosti M&M reality, ZFP Akademie Břeclav, PARTNERS, přičemž poslední uvedená společnost správci daně zaslala rovněž přehled částek, které byly žalobci na účet poukázány (skutečnost, že jsou platby poukazovány touto společností, zjistil správce daně z bankovního účtu UniCredit Bank; správce daně dne 1. 2. 2013 požádal společnost PARTNERS o seznam vyplacených provizí společnosti

pokračování

Rosa invest group s. r. o. a žalobci; dne 6. 3. 2013 obdržel správce daně seznam vyplacených odměn žalobci za období 2009 – 2011).

[28] Nejvyšší správní soud připomíná, že smysl vyjádření konkrétních pochybností je právě v tom, aby daňový subjekt mohl svůj následný postup uvedeným pochybnostem přizpůsobit, resp. aby věděl, co má dále prokazovat a jak. Nevyjádří-li správce daně dostatečně svou pochybnost, nelze po daňovém subjektu požadovat, aby za správce daně domýšlel, v čem jeho pochybnost spočívá. Tak tomu však v dané věci zjevně nebylo. Není jasné, na základě jakých úvah a zjištění krajský soud k závěru o tom, že správce daně založil své pochybnosti pouze na tom, že předměty činnosti společnosti Rosa invest group s. r. o. a žalobce jsou totožné, a na tom, že uvedená společnost a žalobce obchodovali se shodným zbožím. Nadto, právě skutečnost, že žalobce byl současně jednatelem společnosti obchodující se stejným zbožím (nejednalo se tedy o jakoukoli jinou osobu, kterých je nepřeborné množství, jak uvedl krajský soud), by již sama o sobě mohla přispět k pochybnosti o toku finančních prostředků (tím spíše, pokud v rámci kontroly společnosti bylo zjištěno, že některé příjmy této společnosti byly poukázány na bankovní účet žalobce). Nicméně, jak již bylo uvedeno výše, tato skutečnost zdaleka nebyla jedinou indicií, které důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce založily. Nadto nelze pominout, že na jiném místě odůvodnění v souvislosti s nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu sám krajský soud v bodě 18 uvádí: „...v zásadě pouze na podkladě informací získaných z výpisů z bankovních účtů žalobce vydal správce daně dne 21. 2. 2014 výzvu ke prokázání skutečností“. Jinými slovy, krajský soud zde tvrdí, že správce daně své pochybnosti odvodil nikoli pouze od personálního propojení žalobce, ale rovněž vycházel z jiných informací; v tomto směru jsou závěry krajského soudu v určitém vnitřním rozporu.

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

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

[31] Jak zcela případně poznamenal stěžovatel, omezit důkazní povinnost pouze na tvrzení uvedená samotným daňovým subjektem v daňovém přiznání bez dalšího by zcela popíralo smysl správy daní definované v § 1 odst. 2 daňového řádu - tj. stanovit a vybrat daň ve správné, resp. v zákonné výši. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je daňové tvrzení podané daňovým subjektem

pouze základem (nikoli tedy jediným zdrojem) pro správné zjištění a stanovení daně. Z uvedeného ustanovení zcela jasně, ve spojení s § 78 odst. 1 a 2, § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně není omezen pouze na prokazování údajů, které daňový subjekt sám v daňovém přiznání uvede, tím spíše, zjistí - li stran správnosti či úplnosti těchto údajů pochybnosti.

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

[33] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2012, č. j. 8 Afs 26/2011 - 68, mimo jiné rovněž zdůraznil: „*Ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení je třeba od sebe na jedné straně odlišovat podnikající daňový subjekt, který má zákonem uloženu povinnost uchovávat informace o svých ekonomických aktivitách v podobě účtování či evidence a na straně druhé nepodnikající daňový subjekt, kterému zákon takovou povinnost neukládá (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2007, č. j. 8 Afs 16/2005 - 114, nebo ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). (...) Podnikající osoby, na rozdíl od nepodnikajících fyzických osob, měly na základě § 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů povinnost vést účetnictví nebo daňovou evidenci podle § 7b téhož zákona. Smyslem této povinnosti je poskytnout daňovému subjektu i správci daně věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu. Za situace, kdy příjmy a výdaje podnikajícího daňového subjektu jsou zaznamenány v jeho dosavadních daňových přiznáních vnášejí pochybnosti o vkladech vložených do podnikání a o uvedení všech zdanitelných příjmů do přiznání, je správce daně oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal původ těchto prostředků a to, zda již byly zdaněny nebo zda daňové povinnosti nepodléhají.*“ V rozsudku ze dne 7. 3. 2007, č. j. 8 Afs 33/2005 - 48, Nejvyšší správní soud připustil možnost správce daně, aby „*vyžval daňový subjekt k prokázání zdanění soukromých prostředků vložených do podnikání, neboť za takové situace daňový subjekt skrze tyto vklady propojil svou soukromou a podnikatelskou sféru.*“

[34] Nejvyšší správní soud nikterak nepopírá, že v České republice není zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání. Absenci této povinnosti zcela jistě nelze nahrazovat extenzivně pojatým dokazováním v daňovém řízení, které by ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Je proto třeba trvat na důvodnosti takového kroku, neboť ani § 78 daňového řádu nemůže skýtat správci daně prostor k libovolnému zjišťování soukromých majetkových poměrů podnikatele a následně jej

pokračování

bez opodstatněného důvodu vyzývat k prokázání jejich zdanění. Je proto nezbytné, aby pochybnosti správce daně o uvedení všech zdanitelných příjmů v daňovém přiznání, jež by měly vést ke zkoumání finančních zdrojů mimo rámec podnikání daňového subjektu, byly důvodné a opodstatněné.

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

[36] Nejvyšší správní soud současně v této souvislosti podotýká, že pouze na základě toho, že žalobce v roce 2010 (stejně tak i v jiných kontrolovaných obdobích) uskutečnil např. vklady na účet, nelze ještě bez dalšího dovozovat, že vložené finanční prostředky rovněž i v tomto roce získal. Aby správce daně mohl konkrétní vklady do podnikání posoudit jako příjmy za konkrétní zdaňovací období, v němž byly uskutečněny, je třeba, aby v tomto ohledu vedl důkazní řízení. Touto otázkou se krajský soud však vůbec nezabýval; postup správce daně v tomto směru jako nadbytečný totiž nehodnotil. Stejně tak krajský soud vůbec nebral v potaz, že část dodaných příjmů od společnosti PARTNERS nebyla ani žalobcem zpochybněna; ani v tomto směru tedy nelze říci, že by výzva k prokázání pochybností byla zcela bezdůvodná.

[37] Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr krajského soudu o nezákonnosti vydané výzvy ze dne 21. 4. 2014 je v rozporu s obsahem správního spisu a nemůže obstát. V dalším řízení proto krajský soud vyhodnotí vedené důkazní řízení správcem daně a vypořádá se se všemi žalobcem uplatněnými žalobními námitkami. V dalším řízení se tedy bude krajský soud zabývat především i tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v daném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně ob stojí; zejm. zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa incest group, jakož i to, zda daň ještě mohla být spolehlivě stanovena dokazováním. Dosud rovněž nebylo nikterak hodnoceno např. ani účetnictví žalobce; není tak zřejmé, jak a zda vůbec žalobce o sporných částkách účtoval, zda o nich účtovat měl, apod. Vzhledem k tomu, že na tyto otázky dosud neodpověděl krajský soud, nemůže se k nim vyjadřovat ani Nejvyšší správní soud.

[38] Nejvyšší správní soud však naopak se stěžovatelem nemůže souhlasit v tvrzení, že správci daně před zahájením daňové kontroly nebyly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň z příjmů fyzických osob doměřena. Minimálně v případě společnosti PARTNERS správce daně ještě před zahájením daňové kontroly (dne 11. 3. 2014) disponoval konkrétními informacemi o výši vyplacených částek (dne 6. 3. 2014); nelze proto říci, že by se jednalo toliko o podklady, na základě kterých by nevznikl důvodný předpoklad, že žalobci bude daň doměřena. Nicméně, jak již uvedl krajský soud, skutečnost, že správce daně nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu na samotné stanovení daně, resp. její výše, nemá vliv; dopad této skutečnosti se projeví pouze v rovině daňového příslušenství.

[39] Nejvyšší správní soud považuje za nutné rovněž korigovat názor stěžovatele, že povinnosti dle § 145 odst. 2 daňového řádu fakticky dostal v rámci dotazů, které na žalobce

při zahájení daňové kontroly vznesl. Názor stěžovatele, že dotaz, který správce daně učinil, lze fakticky považovat za výzvu k podání daňového přiznání, je třeba odmítnout. Tím méně lze pak dovozovat, že negativní odpověď žalobce je možno považovat materiálně za podání nulového dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel zcela nepřipadně zaměňuje smysl a účel § 141 a § 145 odst. 2 daňového řádu, které jsou však odlišné.

[40] Dle § 141 odst. 1 daňového řádu v rozhodném období *[z]jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku ubravit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Dle odst. 6 citovaného ustanovení *dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu.**

[41] Cílem správy daně je správné zjištění a stanovení daně (jakož i zabezpečení její úhrady), musí být proto nějakým relevantním způsobem upravena možnost stanovení daně v odlišné výši nežli v původně vyměřené. Zákon proto řeší i situace, kdy daňový subjekt zjistí sám rozdíl oproti již vyměřené dani. Pro podání dodatečného daňového přiznání není stanovena objektivní lhůta, ale pouze lhůta subjektivní, jejíž běh je odvozen od okamžiku zjištění skutečností zakládajících povinnost podat dodatečné daňové tvrzení. Tento okamžik, jakož i samotná rozhodná „daňová“ skutečnost jsou zpravidla známy především samotnému daňovému subjektu. Dotaz učiněný správcem daně při zahájení daňové kontroly je tudíž třeba vnímat zejména v tom směru, zda správce daně zahájením daňové kontroly „nevstoupí“ do lhůty, kterou daňový subjekt ještě disponuje a neznemožní mu dodatečné daňové přiznání účinně podat (viz odst. 6 výše). Uvedené ustanovení tedy výlučně dopadá na případy, kdy daňový subjekt sám zjistí rozdíly ve vykázané daňové povinnosti, přičemž zákon jasně stanoví, kdy je k podání dodatečného daňového přiznání povinen a kdy oprávněn. Ustanovení § 141 odst. 2 je rovněž *lex specialis* ve vztahu k § 117 odst. 2 daňového řádu; v nalézacím řízení je obnova řízení možná pouze tehdy, pokud nelze využít dodatečného přiznání nebo vyúčtování. Pokud daňový subjekt zjistí po vyměření (doměření) daně, že jeho daň byla stanovena v nesprávné výši, může podat do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné daňové přiznání. Na rozdíl od důvodů pro obnovu řízení v ostatních případech není přitom podmínkou, že by se tak stalo bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně nebo z kteréhokoli jiného důvodu, pro který lze povolit (nařídít obnovu řízení – viz § 117 odst. 1). Daňový subjekt má rovněž možnost podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým budou měněny pouze jím původně tvrzené údaje, které však nemají vliv na výši daně.

[42] Smysl a účel § 145 odst. 2 daňového řádu je zcela jiný. Především zde procesní aktivita vychází nikoli od samotného daňového subjektu, ale od správce daně. Správce daně však nemůže na stranu druhou vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, aniž by měl k takovému postupu relevantní důvody; nemůže tak činit svévolně, např. pouze za účelem navození účinků dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu – tzn. prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, konstatoval: *„Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“* K podání dodatečného daňového přiznání má být daňový subjekt tedy vyzván, pouze existují-li určité kvalifikované indicie o tom, že daň má být stanovena, resp. stanovena v jiné výši. To, jak již bylo uvedeno výše, minimálně stran nepřiznaných a nezdaněných příjmů od společnosti PARTNERS, bylo správcem daně ještě

pokračování

před zahájením daňové kontroly zřejmé. Důvody pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu stran těchto konkrétních příjmů tedy prokazatelně existovaly.

[43] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Pro výše uvedené deficity nemohl rozsudek krajského soudu z hlediska zákonnosti, jakož i jeho přezkoumatelnosti z důvodu nedostatku skutkových důvodů obstát. Nejvyšší správní soud jej proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[44] V novém rozsudku rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. října 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu