



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce , bytem , zastoupeného , advokátem se sídlem , proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. září 2008 č.j. , ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o:

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 8. září 2008 č.j. se pro vady řízení **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7.712,- Kč, do 30-ti dnů o právní moci tohoto rozsudku k rukám , advokáta se sídlem .

O d ů v o d ě n í:

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. září 2008 č.j. _____, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu _____ (dále jen „správce daně“) ze dne 6.11.2007 č.j. _____, jímž správce daně k odvolání změnil jeho daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 stanovenou dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 15.11.2006 č.j. _____.

Žalobu odůvodnil tím, že žalovaný nevypořádal se způsobem nabytí a autentičnosti peněžního deníku, který byl použit jako pomůcka pro dodatečné stanovení jeho daňové povinnosti. Peněžní deník za rok 2003 on sám, jeho účetní či jiná pověřená osoba správci daně nepředložili a tento dokument není jeho. Žalovaný neprokázal, že peněžní deník byl nabyt v souladu se zákonem, přesto jej finanční orgány použily jako pomůcky pro stanovení jeho daňové povinnosti. Nepoužitelné jako důkazní prostředek v daňovém řízení je rovněž vysvětlení podané _____ podle § 158 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), protože daný úřední záznam nelze v daňovém řízení použít jako důkaz [žalobní námitka 1)]. V žalobní námitce 2) namítl, že protokol o hlavním líčení u Okresního soudu _____ ze dne 25.3.2008 plyne (z výpovědi _____ a _____

), že byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení, kdy žalovaný dával správci daně pokyny, jakým způsobem má být vyřízeno jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Je zde pochybnost, zda o jeho odvolání nerozhodovala tatáž osoba (tytéž osoby), která se podílela na rozhodování správce daně. Dále v žalobní námitce 3) namítl, že konstrukce propočtu stanovení daňové povinnosti podle pomůcek byla finančními orgány založena na plném uznání výdajů v peněžním deníku a stanovení příjmů podle pomůcek, které měly k dispozici, což pro něj neznamena výhodu, ale jde jen o propočet tak, aby celkový základ daně byl pro něj v neúnosné míře. Daňovou povinnost stanovenou náhradním způsobem je třeba stanovit jako celek a nikoliv příjmy stanovit náhradním způsobem a neprokázané výdaje ponechat v původní dokazování stanovené výši. Namítl také, že jeho daňová povinnost nebyla prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, což blíže odůvodnil [žalobní námitka 4)]. V žalobní námitce 5) namítl, že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), které mu neumožňuje doplňovat odvolací řízení tak, že uloží správci daně odstranit vady prvostupňového řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s tím, že nezpochybnil pravost peněžního deníku a knihy hmotného a nehmotného majetku (dál jen „knihy“), a to v návaznosti údajů těchto písemností na daňová přiznání a jiné hospodářské operace. Oproti tomu žalobce svá tvrzení o nezákonnosti nabytí peněžního deníku nebo jeho zfalšování neprokázal a v rozporu s § 31 odst. 9 ZSDP přenáší důkazní břemeno na finanční orgány. Peněžní deník byl součástí daňového přiznání žalobce, a to bez specifikace okamžiku a způsobu jeho doručení správci daně, přičemž nebyl použit jako důkazní prostředek dle § 31 odst. 4 ZSDP, ale jako pomůcka při náhradním způsobu stanovení daňové povinnosti. Uvedl, že správce daně nemůže posuzovat důkazní

hodnotu podání vysvětlení v trestním řízení dle § 158 odst. 5 trestního řádu, ale za podstatný považuje obsah úředního záznamu o podání vysvětlení, kdy prohlášení v něm uvedená učinila právě a tato se vztahují k posuzované věci. Namítl, že se svědeckými výpověďmi v trestním řízení (hlavní líčení ze dne 4.3.2008) přichází žalobce až v žalobě, přičemž svědecká výpověď je rozporuplná. K žalobci tvrzenému porušení zásady dvojinstančnosti uvedl, že protokoly o předmětných svědeckých výpovědích ze dne 25.3.2008, 26.2.2008 a 4.3.2008 nejsou součástí správního spisu, tuto námitku žalobce uplatnil teprve v doplnění odvolání, které bylo žalovanému doručeno v době, kdy již o odvolání žalobce rozhodl. Vrácení věci správci daně prvního stupně se závazným právním názorem k rozhodnutí bylo provedeno v souladu s § 50 odst. 5 ZSDP, kdy u správce daně byly podmínky pro vydání rozhodnutí dle § 49 odst. 1 ZSDP. Dále se podrobně vyjádřil ke způsobu stanovení daňové povinnosti žalobce dle pomůcek.

Krajský soud přezkoumal napadané rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 11.2.2004 podal žalobce u správce daně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 (dále jen „daň“), kdy z podacího razítka nevyplývá, že by z podacího razítka nevyplývá, že by současně s přiznáním byl předložen peněžní deník žalobce, což není zřejmé ani z přiznání žalobce k dani silniční za totéž zdaňovací období. K výzvě správce daně z 13.10.2005 žalobce dle úředních záznamů ze dne 23.11.2005 a 6.1.2006 sdělil, že žádné doklady k dani nemá. Dle protokolu ze dne 14.6.2006 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, kdy správce daně konstatoval, že přílohou přiznání k dani byl peněžní deník a na základě telefonického hovoru ze dne 26.4.2004 byla správci daně předložena kniha. Žalobce však namítl, že peněžní deník správci daně nepředkládal a zpochybnil jeho pravost. Daňová kontrola byla ukončena zprávou ze dne 3.11.2006, v níž správce daně konstatoval, že údaje zaúčtované v peněžním deníku navazují na údaje uvedené v přiznání k dani a peněžní deník použil jako pomůcku pro stanovení daňové povinnosti žalobce. Poté správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 15.11.2006, kdy žalobce proti němu podal odvolání a mimo jiné namítl nepoužitelnost peněžního deníku a knihy za rok 2003 s tím, že tyto nikdy správci daně nepředložil a peněžní deník není jeho. O odvolání žalobce rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 6.11.2007 a změnil povinnost stanovenou podle dodatečného platebního výměru ze dne 15.11.2006. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že peněžní deník i kniha byly použity jen jako jedna z pomůcek při stanovení základu daně a daně, peněžní deník byl součástí daňového přiznání žalobce k dani a správce daně ho k daňové kontrole přebíral spolu s celým daňovým spisem žalobce. Konstatoval, že není v jeho moci prokázat způsob nabytí těchto účetních knih, které byly přílohou daňového přiznání, ale k jejich nabytí došlo zákonným způsobem, což dovodil z navazujících skutečností uvedených v peněžním deníku i v knize, které se promítly do údajů vykázaných v daňovém přiznání žalobce k dani a dospěl k závěru, že byly součástí účetnictví žalobce. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opět odvolání ve znění několika doplnění, v němž setrval na tom, že správce daně neprokázal způsob nabytí peněžního deníku a knihy. V doplnění odvolání č. 4 ze dne 7.4.2008 pak poukázal na protokol o hlavním líčení u Okresního soudu ze dne 25.3.2008, konkrétně na svědeckou

výpověď . Ve vztahu k ní uvedl, že správce daně neprokázal způsob nabytí jeho peněžního deníku a navrhl v tomto směru provedení svědeckého výsledku . O odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, v němž k získání peněžního deníku uvedl, že jeho pravost byla potvrzena návazností jeho údajů na daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a k dani silniční, s tím, že jeho pravost potvrdila v úředním záznamu o podaném vysvětlení podle § 158 trestního řádu ze dne 24.8.2007 také účetní žalobce .

Uvedl, že doručení uvedené písemnosti správci daně je zřejmé z výpovědi zaměstnankyně vyměřovacího oddělení citované žalobcem v doplnění odvolání č. 4, kdy svědkyně v líčení uvedla důvod potřeby předmětných písemností správcem daně a způsob jejich dožádání a doručení s tím, že doručení těchto písemností telefonicky po žalobci lze prokázat uskutečněnými telefonickými hovory se žalobcem ze dne 26.4.2004 a 6.5.2004. Konstatoval, že pracovníci kontrolního oddělení

byl kompletní spis žalobce k dispozici od data zahájení daňové kontroly a není podstatné, zda kontrolní pracovnice prvotně uváděla, že spis byl přílohou daňového přiznání a následně, že jí byly písemnosti předány vyměřovacím oddělením k datu zahájení kontroly, a proto je provedení jejího výsledku nadbytečné. Své rozhodnutí dále odůvodnil totožně s nyní podaným vyjádřením, kdy teprve po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného v doplnění odvolání ze dne 9.9.2008 žalobce vznesl i nyní uplatněnou námitku porušení zásady dvojinstančnosti. Žalobce dále předložil protokoly o hlavním líčení Okresního soudu ve věci sp. zn. ze dnů 26.2.2008, 25.3.2008 a 4.3.2008, kdy ve vztahu k nabytí peněžního deníku žalobce byly jako svědkyně vyslýchány (pracovnice správce daně provádějící u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty), (účetní žalobce), (pracovnice správce daně provádějící u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob) a [pracovnice správce daně, která ve své výpovědi uvedla, že žalobce (resp. jeho účetní) jim na základě výzvy peněžní deník předal].

Jako důvodnou vyhodnotil krajský soud již žalobní námitku 1), kdy finanční orgány obou stupňů se při hodnocení námitek žalobce k pravosti, jakož i způsobu nabytí peněžního deníku řádně nevypořádaly se způsobem jeho získání a v tomto směru je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nemá oporu v obsahu spisu. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28.6.2007 č.j. 2 Afs 184/2006-123 krajský soud uvádí, že cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možno stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Proto je důležité i to, aby byly získány v souladu se zákonem. Předpokládá-li zákon, že daň je možno stanovit i jiným způsobem než dokazováním, nelze to vyložit jinak, než že i tento jiný způsob stanovení daně musí být výsledkem zákonného postupu. K uvedenému je třeba konstatovat, že pouze z případně zjištěné pravosti peněžního deníku nelze bez dalšího dovozovat take zákonnost jeho nabytí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke způsobu nabytí peněžního deníku správcem daně nemá navíc ve vztahu k hodnocení výpovědi v trestním řízení (žalovaný ji ve svém rozhodnutí nejmenuje, ale to, že jde o tuto osobu, lze dovodit z odvolání žalobce, na které žalovaný odkazuje) oporu v obsahu, správního spisu, neboť vychází jen z údajů uvedených žalobcem v odvolání

a sám ve vyjádření k žalobě konstatuje, že protokol o hlavním líčení ze dne 25.3.2008 není součástí správního spisu. V daném případě v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 3.4.2008 č.j. 22 Ca 310/2007-45 nelze vycházet ani z úředního záznamu o podaném vysvětlení

, protože úřední záznamy o podaném vysvětlení dle § 158 odst. 5 trestního řádu nemohou být v daňovém řízení důkazními prostředky (§ 31 ZSDP) a jejich obsah nelze osobám, jež vysvětlení podaly, předestřít. Tyto mohou správci daně (ale i daňovému subjektu) sloužit jen ke stejnému účelu jako státnímu zástupci, obviněnému a soudu po zahájení trestního stíhání (§ 158 odst. 5 věta druhá trestního řádu). Skutečnost, že k nabytí peněžního deníku správcem daně došlo zákonným způsobem, nelze bez dalšího dovodit jen z uskutečněných telefonických hovorů se žalobcem (popř.

) a z toho, že pracovníci kontrolního oddělení byl spis žalobce k dispozici ode dne zahájení daňové kontroly. Uvedené vypovídá jen o tom, že se žalobcem (popř.

) byly uskutečněny telefonické hovory a peněžní deník byl součástí daňového spisu žalobce, nikoliv však o tom, jak jej správce daně získal. Sám správce daně pak ve svém rozhodnutí ze dne 6.11.2007 konstatuje, že nemůže prokázat způsob nabytí těchto dokladů, byť ihned vnitřně rozporně konstatuje, že tyto byly přílohou daňového přiznání, což však dosud nemá oporu v obsahu správního spisu. Nesprávný je názor žalovaného, že by to měl být dle § 31 odst. 9 ZSDP právě žalobce, kdy by měl prokazovat nezákonnost nabytí peněžního deníku. Naopak jsou to finanční orgány, které mají v souladu s § 2 odst. 1 ZSDP za povinnost v daňovém řízení jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, tj. především mohou při svém rozhodování vycházet pouze z důkazů a pomůcek získaných zákonným způsobem a je na nich, aby v případě pochybností prokázaly, že ta či ona pomůcka byla získána v souladu se zákonem. Teprve v případě, že prokáží zákonný způsob nabytí pomůcky, může v úvahu přicházet důkazní povinnost daňového subjektu, který může jinými důkazy prokázat nezákonnost získání pomůcky finančními orgány. Je věcí finančních orgánů, aby vedly svou evidenci tak, aby bylo bez pochybností zřejmé, kdy, od koho a jak získaly pomůcky, které ke stanovení daňové povinnosti použily. V posuzované věci finanční orgány dosud neprokázaly způsob nabytí peněžního deníku žalobce, který požily jako jednu ze stěžejních pomůcek při stanovení jeho daňové povinnosti, kdy především neprovedly v úvodu přicházející svědecké výpovědi

a , popř. další důkazy, které by mohly blíže objasnit způsob nabytí peněžního deníku správcem daně. Pro úplnost zbývá dodat, že uvedené platí obdobně o knize, kdy však žalobce svůj žalobní bod v daném směru zaměřil jen na získání peněžního deníku.

Již na základě výše uvedeného krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a), b) s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.), ve kterém je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Pro úplnost krajský soud dodává, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje to, že se žalovaný nevypořádal s žalobcem namítaným porušením zásady dvojinstančnosti, protože tuto námitku žalobce vznesl až po vydání napadeného rozhodnutí.

Dalšími žalobními námitkami se krajský soud blíže nezabýval, protože jejich posouzení je předčasné, neboť není zřejmé, zda peněžní deník, který byl použit správcem daně jako pomůcka při stanovení daňové povinnosti žalobce, byl získán v souladu se zákonem, což má také vliv na stanovení daňové povinnosti žalobce,

jakož i na rozsah a způsob přezkumu prvoinstančního rozhodnutí žalovaným (§ 50 odst. 5 ZSDP).

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z plného procesního úspěchu žalobce, kterému tak vůči žalovanému vzniklo právo na náhradu důvodně v řízení důvodně vynaložených nákladů (§ 60 odst. 1 s.ř.s.). Tyto náklady žalobce představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč, odměna advokáta ve výši 4.200,-Kč [2 úkony právní služby po 2.100,- Kč podle § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – 1. příprava a převzetí věci, 2. sepsání žaloby], paušální náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300,- Kč za úkon právní služby (§ 13 odst. 3 cit. vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů) při celkem dvou úkonech právní služby, které advokát žalobci poskytl (tj. ve výši celkem 600,- Kč) a z 19 % DPH v částce 912,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí prostřednictvím Krajského soudu v Ostravě k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 14. května 2009

Za správnost vyhotovení:
Marcela Jánová

JUDr. Monika Javorová, v.r.
předsedkyně senátu