



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **T. O.** (dříve T. K.), zastoupeného Mgr. Ing. Janem Šelderem, advokátem se sídlem Praha 8, Thámová 402/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2013, č. j. 22765/13-5000-14102-703207,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě daňové kontroly zahájené dne 30. 3. 2009 vydal správce daně Finanční úřad ve Zlíně dne 11. 11. 2009 dodatečný platební výměr č. j. 233479/09/303914704215, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 652 560

Kč a současně mu sdělil penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 130 512 Kč.

[2] Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru odvolací orgán – Finanční ředitelství v Brně (právní předchůdce nynějšího žalovaného – viz zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů; výrazy „žalovaný“ či „odvolací orgán“ označují v tomto rozsudku jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, dle kontextu dané věty; uvedené platí obdobně též pro pojem „správce daně“ vztahující se jak k původnímu Finančnímu úřadu ve Zlíně, tak k jeho právnímu nástupci Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj) – zamítl rozhodnutím ze dne 11. 6. 2010, č. j. 8455/10-1102-703207.

[3] Proti rozhodnutí odvolacího orgánu žalobce brojil žalobou, na jejímž základě je zdejší soud zrušil rozsudkem ze dne 12. 3. 2012, č. j. 30 Af 75/2010-44, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku soud zejména uvedl, že dle záznamů o nahlédnutí do trestního spisu je zřejmé, že součástí věcí zajištěných při domovních prohlídkách a prohlídkách jiných prostor jsou též doklady žalobce vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2006. Tyto ovšem dosud nebyly předloženy finančním orgánům. Z listin, které měly finanční orgány doposud k dispozici, plyne, že policie zajistila žalobci toliko účetní doklady za rok 2007, z čehož finanční orgány vycházely. Ve věci tedy byla shledána objektivní nemožnost provést dokazování, zapříčiněná tím, že některé účetní doklady z roku 2006 byly zajištěny policií. Žalobce na tuto skutečnost v průběhu řízení upozorňoval. Důkazní břemeno sice spočívá na daňovém subjektu, na druhou stranu ovšem musí být požadavek na prokázání určité skutečnosti objektivně splnitelný. V posuzovaném případě k tomu nedošlo. Žalobce nemohl využít všech důkazních prostředků za zdaňovací období roku 2006, neboť byly v držení policie. Žalobci tudíž musí být dána reálná příležitost, aby mohl svá tvrzení ohledně zdaňovacího období roku 2006 dokázat, a to i za použití důkazních prostředků, které byly zajištěny policií.

[4] Po doplnění daňového řízení žalovaný o odvolání rozhodl znovu, a to rozhodnutím ze dne 4. 10. 2013, č. j. 22765/13-5000-14102-703207. Napadený dodatečný platební výměr změnil tak, že žalobci na předmětné dani doměřil částku 385 840 Kč a současně mu sdělil penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve výši 77 168 Kč. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný zrekapituloval dosavadní průběh řízení. Po zrušujícím rozsudku žalobce sdělil údaje a doložil písemnosti v rámci podání ze dne 11. 9. 2012, 30. 4. 2013 a 4. 6. 2013. Takto doložené výdaje žalovaný v plném rozsahu uznal jako výdaje uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Závěrem žalovaný uvedl, že žalobci zvýšil přiznané příjmy o částky, které mu byly připsány na jeho účty vedené u Raiffeisenbank a. s., v celkové výši 1 624 641 Kč. Současně však žalovaný v rámci odvolacího řízení uznal žalobci částku 833 499,31 Kč jako výdaje uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[5] Pro dokreslení souvislostí je k výše uvedenému nutno dodat, že na základě stejné daňové kontroly správce daně doměřil žalobci mimo jiné též daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání (ze dne 11. 6. 2010, č. j. 8456/10-1102-703207) žalobce brojil žalobou, tuto však zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 12. 3. 2012, č. j. 30 Af 74/2010-66. Dospěl totiž k závěru, že žalobce

neunesl důkazní břemeno ohledně uplatnění daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Současně žalobce neprokázal, že jeho příjmy na účtu u Raiffeisenbank a. s. již byly zdaněny, byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně z příjmů. Kasační stížnost žalobce proti uvedenému rozsudku zdejšího soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 1. 8. 2012, č. j. 1 Afs 51/2012-33. Ve věci podanou ústavní stížnost posléze Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 15. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 4118/12.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Proti novému rozhodnutí žalovaného (ze dne 4. 10. 2013, č. j. 22765/13-5000-14102-703207) podal žalobce včas žalobu. Namítl, že již během daňového řízení uvedl, že v rámci šetření Policií České republiky mu byly zabaveny podklady. Správce daně tak byl informován o tom, že aktuálně, nikoli definitivně, není možno stanovit základ daně dokazováním. Po ověření možného tedy mohl vyčkat důkazů, které by žalobce předložil později, bylo-li by to potřeba. Ještě před zahájením daňové kontroly žalobce dne 11. 2. 2009 doložil správci daně příslušný záznam o vydání věci dle § 78 odst. 1 trestního řádu. Podobně byl již v rámci kontroly správci daně předložen protokol o provedení domovní prohlídky u žalobce. Správce daně tedy věděl o důkazní nouzi, v níž se žalobce ocitl nikoli vlastním zaviněním, a tudíž i o tom, že žalobce ani při nejlepší vůli není schopen unést důkazní břemeno.

[7] V záznamu o vydání věci policie deklarovala, že jí bylo předáno „kompletní účetnictví“, přičemž se hovoří o roku 2007. V rámci domovní prohlídky však byla zabavena také výpočetní technika. Uvedení roku 2007 současně neznamená, že nebyl zabaven i rok 2006. Záznam o vydání věci lze těžko považovat za spolehlivý dokument. Ve výpočetní technice jsou také poznámky, korespondence, elektronické výpisy apod., použitelné jako důkazní prostředky. Část účetnictví za zdaňovací období roku 2006 žalobce sice správci daně předal, bez výpočetní techniky ovšem nebyl schopen některé položky komentovat. V rámci domovní prohlídky byla totiž zabavena také část účetnictví roku 2006. Toto tvrzení může žalobce prokázat pouze za součinnosti policie, když se dostane k zabaveným položkám. Postup police byl tak překotný, že pouze sebrala věci bez další identifikace a dále je netřídila. Na výzvu správce daně mu pak poskytla část dokladů ještě zapečetěných a bez žalobcovy přítomnosti při rozbalení. Žalovaný přitom o „kompletnost“ podkladů opřel svůj další postup při doměření daně dokazováním.

[8] Výzva k součinnosti, jíž správce daně v rámci daňové kontroly dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyzval policii k zapůjčení zabavených písemností, je nekonkrétní. Na základě zapůjčených dokladů tak nelze tvrdit, že obdržené podklady jsou kompletní a tedy lze stanovit daň dokazováním.

[9] Správce daně má přitom částečně pravdu, uvedl-li, že žalobce po dobu kontroly nespolupracoval, resp. nereagoval na výzvy. Důvodem tohoto jeho postupu bylo přesvědčení, že správce daně nemůže mít kompletní účetnictví roku 2006. Totiž pouze kompletní účetnictví mohlo být použito jako prostředek dokazování (mimo výpočetní techniky, kterou žalobce neměl). Žalobce byl současně přesvědčen o zákonném postupu policie ohledně poskytnutí zabaveného účetnictví správci daně bez žalobcovy přítomnosti u porušení pečeti.

Žalobce u porušení pečeti na policii nebyl, neboť nikdy neproběhlo. Domníval se tedy, že má správce daně k dispozici jen část dokladů, které mohl získat např. díky součinnosti bank. V takovém stavu ovšem nebylo možné úplně se vyjádřit k dílčím položkám, protože tento postup shledal jako zbytečný.

[10] Až později (v červnu 2013 a dále v době po obdržení rozhodnutí žalovaného) v rámci jiného daňového řízení žalobce získal text výzvy správce daně policii k součinnosti. Tato je velmi nekonkrétní, pokud jde o specifikaci dokladů, které chce správce daně zapůjčit. Odkazuje se zde na „*záznam o vydání věci dle § 78 ods. 1 tr. řádu*“, č. j. ORZL-3215/TČ-2008-80, který je sám nekonkrétní a nehovoří o dokladech s odkazem na číselné označení nebo jiný jednoznačný identifikátor, jak je při předání číslovaných listin zvykem, ale na „*5 šanonů označených I–IV. čtvrtletí a účetní závěrku*“. Není tedy patrné, kde vzal správce daně přesvědčení o tom, že je účetnictví roku 2007 kompletní (poznámka soudu: číslovka 2007 je uvedena v žalobě; pravděpodobně jde o překlep, ze souvislosti je patrné, že žalobce měl na mysli rok 2006).

[11] Průvodní dopis policie při zapůjčení dokladů je pak podobně nekonkrétní. Navíc v něm policie souhlasí s rozpečetěním pytlů (v nichž se dokumenty nacházely), což je v přímém rozporu se zákonem. U takového kroku měl žalobce rozhodně právo být. Byl-li na tomto právu bezdůvodně zkrácen, jedná se o důkaz získaný v rozporu se zákonem.

[12] Z uvedených důvodů se žalobce až posléze dostal k některým podkladům.

[13] Správce daně doměřil předmětnou daň z příjmů došlých na žalobcův soukromý účet č. 1085492001/2400. Na tento účet ovšem nešly žádné platby z podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, ale pouze splácení bezúročných půjček, které žalobce poskytl dlužníkům – fyzickým osobám. Současně žalobce uvedl údaje ke všem doměřeným částkám. Jednalo se o platby od R. T., R. P., L. J. a P. O. Na daném účtu jsou přitom zřejmé i odchozí platby (půjčky) pro jednotlivé dlužníky, konkrétně pro L. V., R. P., R. T. a P. O.

[14] Dále správce daně vyměřil daň z plateb připsaných na účet číslo 868217052/2400. Tento účet byl sice veden na žalobce, ale byl určen výhradně pro prostředky určené pro společnost Vision Of Dreams And Financial Operation National Economy s. r. o., která v té době ještě neměla založený vlastní účet v České republice. V žádném případě tak nešlo o příjmy žalobce.

[15] Předmětná výzva správce daně k vyjádření se k těmto platbám nebyla dostatečně konkrétní ve smyslu zákona o správě daní a poplatků. Žalobce navíc ani neměl přístup ke svému účetnictví, ani k dalším záležitostem. Pokud by tomu tak bylo, uvedl by tyto skutečnosti již v průběhu daňového řízení.

[16] Správce daně tedy v době daňové kontroly, resp. již předem věděl o žalobcově důkazní nouzi, navíc jím nezpůsobené. V takové situaci byla výzva k dokazování zřejmým porušením § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy zásady přiměřenosti daňového řízení. Správce daně dále porušil i § 2 odst. 9 téhož zákona. Neumožnil žalobci řádnou spolupráci, získal důkazy v rozporu se zákonem, a to navíc neúplně a vydával je za úplné.

[17] Z předmětných výpisů mohl správce daně sám zjistit, že se nejedná o příjmy podléhající dani z příjmu fyzických osob. U řady plateb bylo přímo uvedeno, že jde o splátku půjčky, u jiných byla na shodné jméno a příjmení i odchozí platba. Správce daně nepostupoval při své činnosti řádně a neposoudil dostatečně všechny důkazy. Správní orgány tak porušily § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Správce daně nevyhledal veškeré důkazní prostředky, ač je měl k dispozici.

[18] Správce daně porušil též svou povinnost dle § 31 zákona o správě daní a poplatků: Správce daně nezjistil rozhodné skutečnosti co nejúplněji. Z výpisů z účtu bylo zřejmé, že odcházely jak poskytované bezúročné půjčky, tak platby půjček. Navíc účet byl veden jako soukromý nepodnikatelský. U řady plateb bylo výslovně uvedeno, že se jedná o splátku půjčky.

[19] Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[20] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především zrekapituloval průběh daňového řízení. K jednotlivým žalobním bodům pak uvedl, že žalobci nic nebránilo předložit důkazní prostředky k roku 2006 již v rámci daňové kontroly či následného odvolacího řízení. Účetní doklady lze získat např. i od obchodních partnerů. Podle § 65 trestního řádu pak mohou obviněný a jeho obhájce, ale též jiné osoby, nahlížet do trestního spisu. Z daňového spisu nevyplývá, že by žalobce žádal policii o nahlédnutí do spisu, a to mu bylo z nějakého důvodu odmítnuto.

[21] Naopak v opakovaném odvolacím řízení se ukázalo, že žalobce nahlížení do trestního spisu realizoval až v roce 2011, přičemž jeho účetnictví bylo v držení policie již od ledna 2009 a od června 2009 ho měl k dispozici k nahlédnutí i u správce daně. Tutéž možnost (nahlížení do spisu) měl i v případě spisu daňového. O této možnosti byl správcem daně informován, aniž by jí však po celou dobu probíhající daňové kontroly využil. Při nahlížení do spisu mohl zjistit, které důkazy má správce daně již k dispozici a tím objasnit, které doklady chybí a případně je obstarat např. u svých obchodních partnerů. Za vedení svého účetnictví přitom odpovídá zásadně daňový subjekt. Stejně jako v případě doměření daně za zdaňovací období roku 2007, i v nyní souzené věci žalobce rezignoval na své právo být přítomen svému procesu a být v aktivní součinnosti se správcem daně.

[22] K žalobcovu tvrzení o jeho důkazní nouzi žalovaný uvedl, že tato námitka byla aktuální v předchozím řízení před soudem, kdy se ukázalo, že policie zajistila i některé doklady týkající se roku 2006, o čemž však správní orgány ničeho nevěděly. Po provedení nového odvolacího řízení, v němž žalobce již některé doklady doložil a bylo provedeno další dokazování, je však zcela nepřípadná a irelevantní.

[23] Žalovanému též není známo, které důkazy získal v rozporu se zákonem a neúplně. Důkazní břemeno leží plně na daňovém subjektu. Žalobci byl poskytnut dostatečný časový prostor jak v rámci daňové kontroly, tak v obou odvolacích řízeních. Dokazování v daňovém řízení bylo původně upraveno ustanovením § 31 zákona o správě daní a poplatků, nyní se řídí

ustanovením § 92 daňového řádu, přičemž jeho základní rysy zůstaly shodné. Pouhé tvrzení daňového subjektu nemůže v režimu dokazování obstát. Neprokáže-li skutečnosti, které je povinen dokazovat, nelze z toho činit závěr, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Žalobci byl pro prokázání skutečností dán dostatečný prostor. Je věcí žalobce zdokumentovat svoji podnikatelskou činnost tak, aby byl v případě potřeby schopen spolehlivě doložit všechny skutečnosti rozhodné pro uplatnění výdajů. Nutno dodat, že na základě žalobcem předložených dokladů správce daně některé výdaje uznal jako výdaje uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a snížil původně vyměřenou daňovou povinnost. Žalobce neuvedl, v čem spatřuje neúplnost dokazování a které důkazy byly získány v rozporu se zákonem. Správce daně ovšem nemá povinnost obstarávat důkazy namísto daňového subjektu.

[24] Námitku týkající se příjmů došlých na bankovní účty žalobce v daňovém řízení neuplatnil. Výpisy z bankovních účtů přitom byly předmětem daňové kontroly a platby za rok 2006 byly součástí výzvy k prokázání skutečností ze dne 17. 7. 2009 i zprávy o daňové kontrole.

[25] Použití § 78 daňového řádu je právem správce daně, nikoli jeho povinností. Vyhledávací činnost je v daňovém řádu systematicky zařazena v části Postupy při správě daní, primárně ji provádí správce daně prvního stupně. Daňová kontrola je upravena v § 85 a násl. daňového řádu a má speciální režim. Každý z uvedených institutů má svůj vlastní režim. Uvedené platí též pro odvolací řízení a dokazování.

[26] Získat výpisy z vlastního účtu a předložit je jako důkaz správci daně jistě nebyl problém, s tím žalobcova argumentace ohledně zabavení účetnictví policií nijak nesouvisí. I kdyby byly prostředky na jeho účtech v souvislosti s trestním řízením zajištěny, výpis z účtu by žalobce jistě i přesto získat mohl. Poskytnutí výpisu z účtu totiž není manipulací s prostředky na účtu. Tvrzení, že má zablokovaný účet a že s ním banka nekomunikuje, navíc žalobce nikdy nijak nedoložil. Lze si navíc těžko představit, že by si žalobce po dvou letech nepamatoval, že několika lidem půjčil nemalé částky a tito mu je v roce 2006 spláceli. Tuto námitku tedy mohl vznést již v průběhu daňového řízení. Žalobce v rámci daňové kontroly tvrdil, že nezná čísla svých účtů, nyní ovšem poukazuje na to, že účet byl veden jako nepodnikatelský. K tomu také nedoložil žádné důkazní prostředky.

[27] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

[28] V replice ze dne 24. 6. 2014 k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalovaný zcela opomíjí věcnou podstatu sporu. Zdanění vrácené půjčky nemá žádnou oporu v zákoně o dani z příjmů. Z popisu jednotlivých plateb je zřejmé, že správce musel vědět, že se jednalo o půjčky a nikoli o zdanitelné plnění. V případě příjmů došlých na účet vedený pro právnickou osobu pak byla žalobci vyměřena daň za příjmy určené jinému subjektu. Žalobcovo účetnictví zabavila policie, proto jej nemohl použít k řádné obraně svých nároků. Získání dokumentů od obchodních partnerů v situaci, kdy i počítače, na kterých účetnictví bylo vedeno, byly zabaveny, je velice komplikované. Nezákonně získanými důkazy byly

důkazy z trestního spisu. Žalobce též zdůraznil, že správní orgány byly povinny aplikovat ustanovení o vyhledávací činnosti.

V. Duplika žalovaného

[29] V duplice ze dne 15. 7. 2014 žalovaný informoval, že žalobce dne 25. 3. 2014 podal u správce daně návrh na obnovu řízení ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. K věci samé pak uvedl, že žalobce po celou dobu žádným způsobem nedoložil, že se jednalo o půjčky, resp. že peníze na účtu vedeném u bývalé eBanky (nyní Raiffeisenbank a. s.) mu nepatří. Ve společnosti Vision Of Dreams And Financial Operation National Economy s. r. o. byl žalobce v inkriminované době jednatelem. K doložení byl v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení vyzýván. Nedoložil žádné smlouvy, nenavrhoval výslechy svědků. Dokonce výslovně uvedl, že nezná ani čísla svých účtů. Při zabavení účetnictví policií pro účely trestního řízení byla důkazní situace jiná než u obvyklých daňových kontrol, je však jen těžko představitelné, že si žalobce nepamatoval, že půjčoval peníze dalším osobám, resp. že na jeho účet chodily peníze určené jinému subjektu. Tyto okolnosti mohl minimálně tvrdit a zároveň navrhnout důkazní prostředky k prokázání těchto tvrzení. Z tvrzení žalobce ani nevyplývá, že by peníze údajně určené jinému subjektu také tomuto subjektu byly nějakým způsobem odeslány. Trestní řízení bylo proti žalobci vedeno pro podezření z podvodů spočívajících v tom, že pod záminkou zajištění práce v zahraničí vybíral od lidí zálohy. Je tedy na žalobci, aby prokázal, že „splátky půjček“, na něž odkazuje, nebyly právě těmito zálohami. Žalobce byl za uvedené činy též odsouzen.

[30] Žalovanému není známo, proč žalobce nebyl přítomen u rozpečetění pytlů s jeho účetnictvím. Souhlasil-li orgán činný v trestním řízení výslovně s rozpečetěním pytlů, správci dane nepřísluší zkoumat, zda u tohoto úkonu má či nemá být přítomen obviněný. Ve vztahu k daňovému řízení žalobce na svých právech zkrácen nebyl, mohl kdykoli nahlédnout do spisu vedeného správcem dane, což ani přes výslovné upozornění neučinil. Žalobce naopak opakovaně v letech 2010 a 2011 nahlížel do trestního spisu a v jeho rámci měl možnost nahlédnout i do účetnictví roku 2006.

[31] Žalovaný se dále obsáhle zabýval zákonným vymezením vyhledávací činnosti správce daně, připomněl též, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje pro zjištění základu daně odečtou od příjmů ve výši prokázané poplatníkem.

VI. Jednání konané dne 5. 1. 2016

[32] Při jednání žalobce odkázal na již dříve písemně uplatněné argumenty. Vedle toho uvedl, že byl za svou činnost odsouzen a byl mu uložen též trest propadnutí části majetku. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 5 Ca 65/2007 a zdůraznil, že výnosy z trestné činnosti nepodléhají zdanění.

[33] Žalovaný nad rámec již dříve písemně uplatněných tvrzení aktualizoval informaci ohledně žalobcova návrhu na obnovu daňového řízení. Žalovaný řízení o tomto návrhu zprvu zastavilo, toto rozhodnutí však zrušilo Generální finanční ředitelství. Žalovaný tedy návrh

posuzoval znovu a rozhodnutím č. j. 23051/15/5200-10424-711507 jej zamítlo. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal odvolání, o němž dosud nebylo rozhodnuto.

[34] Soud stručně konstatoval listiny doložené stranami při jednání, a to první tři strany rozsudku Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně ze dne 23. 4. 2013, č. j. 61 T 24/2011-3801, první tři strany rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 3. 2014, č. j. 2 To 108/2013-4319, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 11. 2014, č. j. 11 Tdo 1359/2014-422 (předložené žalobcem), a dále rozhodnutí žalovaného č. j. 23051/15/5200-10424-711507 o zamítnutí návrhu na obnovu řízení ukončeného žalobou napadeným rozhodnutím.

[35] Žalobce dále navrhl, aby soud provedl výsledky svědků R. T., L. V., P. O., R. P., V. J., kteří mu spláceli poskytnuté půjčky, jakož i listinné důkazy – smlouvy o půjčkách s těmito osobami a s E. T., včetně některých zajišťovacích instrumentů, a dále smlouvu uzavřenou mezi žalobcem a společností Vision Of Dreams And Financial Operation National Economy s. r. o., a záznam o nahlížení do trestního spisu ze dne 15. 12. 2010. Tyto důkazní návrhy ovšem soud zamítl, bližší důvody k tomuto rozhodnutí jsou uvedeny níže.

VII. Posouzení věci soudem

[36] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[37] Předmětná věc byla zdejším soudem posuzována již podruhé, jak ostatně plyne již z rekapitulační části tohoto rozsudku. Lze konstatovat, že důvody, pro něž došlo ke zrušení prvního rozhodnutí žalovaného, již nyní nebyly dány.

[38] Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně odečtou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[39] O daňově účinný výdaj se tak dle tohoto ustanovení jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanele nebo jej má zanele do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, či ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010-72 ve věci *Realitní kancelář NOVA s. r. o.*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[40] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jakož i dle § 92 odst. 3, 4 daňového řádu daňový subjekt (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými

záznamy [např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 (ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS), nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86]. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

[41] Ze shora uvedeného jsou jednoznačně patrné zásadní principy, na nichž je postaveno daňové řízení. Správce daně je samozřejmě zodpovědný za zákonné zjištění skutkového stavu, důkazní břemeno ovšem nese primárně daňový subjekt. Žalobcova argumentace povinnostmi a právy správce daně při vyhledávací činnosti (ať již dle § 36 zákona o správě daní a poplatků, tak podle § 78 daňového řádu) je v tomto ohledu zcela lichá; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130, ve věci *Meditrade, spol. s r. o.*, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS). Správce daně není povinen vyhledávat za daňový subjekt důkazy v rozsahu, v němž daňový subjekt nese důkazní břemeno.

[42] V daném případě žalobce poukazoval na svoji důkazní nouzi. V tomto ohledu dal soud v předcházejícím rozsudku žalobci za pravdu, jak však vyplynulo z daňového spisu, žalobce svojí částečnou pasivitou nevyužil možnosti poskytnuté mu správními orgány k prokázání oprávněnosti všech uplatňovaných výdajů. Nelze si přitom nepovšimnout, že v případě těch výdajů, které žalobce v novém odvolacím řízení podložil příslušnými listinami, správní orgány výdaje v plné míře uznaly jako uplatněné v souladu se zákonem.

[43] Co se týče průběhu daňového řízení, je zcela nadbytečné, aby soud podrobně popisoval jednotlivé úkony správce daně či žalobce, v tomto ohledu soud výslovně odkazuje na rekapitulační část rozhodnutí žalovaného (str. 1–3 a dolní polovina strany 5), v níž uvedené údaje plně odpovídají obsahu spisového materiálu. Pro účely tohoto rozsudku soud považuje za důležité pouze zdůraznit některé z podstatných momentů daňového řízení. Daňová kontrola byla zahájena dne 30. 3. 2009. Na její zahájení žalobce reagoval podáním doručeným správcí daně dne 6. 4. 2009. Vůči žalobci pak následovala pro věc zcela zásadní výzva ze dne 17. 7. 2009, č. j. 162880/09/303935709164. V ní byl žalobce mimo jiné zcela jednoznačně a konkrétně vyzván k vymezení a prokázání povahy jednotlivých příjmů a výdajů, a to mimo jiné i příjmů na účtech zmiňovaných v žalobě (viz dolní polovina strany 3 výzvy). Na tuto výzvu žalobce nereagoval. Tyto příjmy proto správce daně zahrnul do základu daně, což je patrné i ze zprávy o daňové kontrole (str. 3, 4). V posléze vedeném odvolacím řízení žalobce poukazoval na svou důkazní nouzi. Na základě zjištění, že police zajistila mimo jiné i listiny týkající se roku 2006 bylo soudem zrušeno zamítavé rozhodnutí odvolacího orgánu. Správce

daně poté provedl doplnění řízení, jak mu uložil žalovaný. Dalším důležitým úkonem pak byla výzva ze dne 17. 9. 2012, č. j. 339820/12/303935709164. Jí byl žalobce po ústním jednání vyzván k předložení podkladů v intencích zrušujícího soudního rozsudku. V dalším průběhu řízení žalobce opakovaně žádal o prodlužování lhůt (vždy mu bylo vyhověno) a postupně předkládal některé listiny (všechny tyto byly shledány dostačujícími pro prokázání souvisejících výdajů. Současně je z daňového spisu patrné, že žalobce měl možnost nahlížet do trestního spisu, což též opakovaně realizoval.

[44] Žalobce tížilo břemeno tvrzení a tomu odpovídající břemeno důkazní, které ovšem nemohl unést v případě těch výdajů, k nimž se žádným způsobem nevyjádřil, ačkoli byl k jejich prokázání řádným způsobem vyzván. Správce daně měl k dispozici jednak doklady, které předložil sám žalobce, jednak doklady postoupené mu policií či bankami. Ze všech těchto podkladů vycházel. Jiná tvrzení a důkazní návrhy žalobce neučinil.

[45] Poukázal-li žalobce na nezákonnost získaných důkazů, je jeho tvrzení liché. Rozpečetění pytlů bez jeho přítomnosti nemohlo mít dopad na jeho práva, naopak pokud by takto získané důkazy nemohly být použity, bylo by to v neprospěch žalobce.

[46] Žalobce byl opakovaně vyzván k prokázání tvrzených skutečností, podklady však předložil pouze částečně a ani nenavrl provedení dalších důkazů. S názorem žalobce, že bylo nedostatečně prováděno dokazování, tak, zejména za situace, kdy na něm leží důkazní břemeno, nelze souhlasit.

[47] Žalobce v nyní podané žalobě uvedl, že mu byly zdaněny jednak příjmy, které nepodléhají zdanění (splátky půjček), jednak příjmy, které nebyly určeny jemu, ale jiné osobě (Vision Of Dreams And Financial Operation National Economy s. r. o.).

[48] Zde je nutno v první řadě uvést, že výzvy k objasnění povahy těchto příjmů byly zcela jednoznačné (viz výše). Neobstojí tak tvrzení žalobce o jejich neurčitosti. Stejně tak je liché mínění žalobce, že k prokázání povahy příjmů postačuje sama o sobě již skutečnost, že konkrétní platba je označena jako „splátka půjčky“. Tato okolnost samozřejmě může o povaze platby leccos napovídat, je nicméně na daňovém subjektu, aby při vzniku pochybností o tom kterém příjmu jeho povahu prokázal, neboť z hlediska jeho zdanění je podstatná jeho materiální, nikoli formální stránka (uvedené přitom platí obdobně též ve vztahu k indiciím spočívajícím v označení odchodících plateb, či používání nepodnikatelského účtu). Tak se v daném případě nestalo ani ve vztahu ke splátkám půjček, ani ohledně účtu údajně vedeného žalobcem pro právnickou osobu, jejímž byl jednatelem. V průběhu celého daňového řízení se žalobce o těchto příjmech ani jednou nezminil, poprvé si jimi zabýval až v nyní podané žalobě. Učinil tak však již opožděně.

[49] Jak uvedeno výše, zdejší soud zamítl důkazní návrhy týkající se prokazování povahy těchto příjmů. Žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je výlučně na úvaze soudu, jenž však musí svůj závěr řádně odůvodnit (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Při tom je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto

povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

[50] Soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. Neprovedení důkazu soudem může být odůvodněno (vedle argumentace, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto) též tím, že jej žalobce mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového procesu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16, § 31, § 43 zákona o správě daní a poplatků, § 85 a násl., § 89 a násl., § 92 daňového řádu), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, § 111 odst. 2 daňového řádu).

[51] V každém případě je tak třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Jednou z podmínek, za jejichž splnění je v řízení před krajským soudem nutno provést daňovým subjektem nově navržené důkazy, tak je i skutečnost, že tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

[52] Nic z toho však v nyní projednávané věci splněno nebylo, v rámci daňové kontroly a v rámci obou odvolacích řízení (a to zejména v rámci druhého z nich) měl žalobce dostatek možností k navržení důkazů, které navrhl až v řízení před soudem. V tomto ohledu neobstojí ani jeho obecné tvrzení, že se k těmto důkazům dostal až později (po vydání rozhodnutí žalovaného), není totiž opřeno o relevantní důvody. Žalobci nic nebránilo v nahlížení do daňového spisu, do spisu trestního pak opakovaně nahlížel, o čemž svědčí záznamy o tomto nahlížení, jež žalobce předkládal soudu v řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí žalovaného (zdejší soudem vedeno pod sp. zn. 30 Af 75/2010). Žalobce tedy mohl a měl uvedené důkazy navrhnout již v daňovém řízení, neboť tyto měly sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Z těchto důvodů soud tyto důkazní návrhy učiněné v rámci řízení před soudem zamítl.

[53] Pokud pak žalobce až při jednání namítl, že zdaněné příjmy byly výnosem z trestné činnosti, za kterou byl žalobce pravomocně odsouzen, přičemž na tyto příjmy se vztahoval trest propadnutí majetku, a tedy tyto příjmy nepodléhaly zdanění, nutno v prvé řadě uvést, že se jedná o argumentaci opožděnou ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. V tomto ohledu nelze pominout ani to, že odsuzující rozsudek nabyl právní moci již dne 25. 3. 2014, usnesení dovolacího soudu pak bylo vydáno dne 26. 11. 2014, přesto z nich plynoucími závěry žalobce argumentoval až při jednání konaném dne 5. 1. 2016. Soud se přesto k uvedené argumentaci nad rámec nutného stručně vyjádří.

[54] Dle žalobce by zřejmě měla platit obecná premisa, že prospěch dosažený trestným činem není zdanitelným příjmem, podle zdejšího soudu však zákon taková pravidla nestanoví a nelze je dovodit ani výkladem platných právních předpisů. Žalobce zde opomíjí neoprávněný majetkový prospěch získaný protiprávní činností, kdy na jedné straně jsou poškozené osoby a na druhé majetkově obohacené osoby. Též odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007-77 (publ. pod č. 2388/2011 Sb. NSS), je nepřipadný, protože na nyní posuzovanou věc dopadá pouze okrajově. Z citovaného rozsudku Městského soudu v Praze vyplývá pouze tolik, že „[č]innost naplňující skutkovou podstatu trestného činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů podle § 187 odst. 1 tr. zák. z roku 1961 není činností, která by mohla být povolena, či na kterou by mohlo být vydáno oprávnění. Prospěch dosažený tímto trestným činem tedy není příjmem, jímž by došlo ke zvýšení majetku žalobkyně odsouzené za tento trestný čin, a který by proto podléhal dani z příjmů.“ Tento rozsudek se tedy týkal zákonnosti platebního výměru na daň z příjmů z činnosti, na kterou pro její nelegální povahu nebylo možno ani vydat příslušné (živnostenské) oprávnění. V nyní souzeném případě ovšem předmětné žalobcovy příjmy vzešly z jeho podnikatelské činnosti, kterou vykonával sice v rámci svého oprávnění, ovšem podvodným způsobem, jak následně konstatovaly trestní soudy [dle předložených rozhodnutí trestních soudů byl žalobce uznán vinným zvláště závažným zločinem podvodu podle § 209 odst. 1, odst. 5 písm. a) trestního zákoníku].

VIII. Závěr a náklady řízení

[55] Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[56] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

V Brně dne 5. ledna 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jaroslava Předešlá