



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Ing. V.J.**, nar. X, bytem v T., ul. A. č. p. 2231/3, zastoupeného JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č. p. 43, PSČ 400 01, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8318/08-1100-500331,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 239/2008 – 43, žádny z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasné podanou žalobou ve znění jejího doplnění ze dne 30. 3. 2009 domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8318/08-1100-500331, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 11. 2007, č. j. 247736/07/214912/5467, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, kdy celková daňová povinnost činila 2.117.876,-Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i citovaný dodatečný platební výměr správce daně a věc vrátil žalované straně k dalšímu řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobce v žalobě uvedl, že od samého počátku poskytoval náležitou součinnost správci daně při zjišťování skutečností rozhodných pro posouzení jeho příslušné daňové povinnosti. Správce daně naproti tomu v daňovém řízení v rozporu s ust. § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nejednal v souladu s obecně závaznými právními předpisy a nedbal na zachování práv žalobce. Správce daně totiž neprovedl žalobcem navrhované důkazy, čímž nemohlo být naplněno žalobcovo právo uvedené v ust. § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Dále správce daně a původní žalovaný v rozporu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu nepřihlédli při hodnocení důkazů ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a přihlíželi pouze k tomu, co zpochybňuje daňovou uznatelnost předmětných výdajů, kdy odmítli vše, co odůvodňovalo opačný závěr. Vedle toho správce daně i původní žalovaný v rozporu s ust. § 32 odst. 2 daňového řádu nedbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně i původní žalovaný taktéž znemožnili žalobci, aby mohl unést důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, jelikož neprovedli důkazy žalobcem navržené. Dále správce daně i původní žalovaný posuzovali obsah některých listin předložených žalobcem v rozporu s hmotným právem a také správce daně žalobci nesdělával, zda shledává žalobcem předkládané či navrhované důkazy za dostatečné k prokázání jeho tvrzení. Díky tomu žalobce až do projednání zprávy o daňové kontrole neměl jakoukoliv možnost vyjadřovat se k tomu, co správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, případně co správce daně považuje za prokázané či neprokázané z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole přitom bylo pojato správcem daně pouze jako nutný úkon k ukončení daňové kontroly a nikoliv také jako příležitost k objasnění sporných skutečností. Dále žalobce namítl, že ačkoliv na tato pochybení správce daně v rámci odvolacího řízení původního žalovaného upozorňoval, tak původní žalovaný svým rozhodnutím postup správce daně schválil.

V návaznosti na shora uvedené žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů pochybily, pokud nevzaly v úvahu, že pohledávky, které zahrnuly do výsledků kontroly, byly z titulu tří směnek na celkovou částku 4.990.000,-Kč a jsou dlouhodobými pohledávkami vzniklými v letech 1998 až 2001 z titulu poskytnutých půjček společností AJAR, spol. s r. o., (*pozn. soudu - společnost zanikla dne 14. 1. 2012 po uskutečněném konkursu, který byl na společnost prohlášen dne 25. 4. 2007*) a tudíž nepodléhají dani z příjmů. Věřitelská společnost AJAR, spol. s r. o., poskytla správci daně na základě jeho žádosti tři dohody o změně závazku, na základě kterých došlo k zániku pohledávek z neuhrazených faktur. Jedná se o: 1) dohodu o změně závazku ze dne 30. 11. 1998 uzavřenou mezi žalobcem jako věřitelem a společností AJAR, spol. s r. o. jako dlužníkem, přičemž předmětem dohody bylo vypořádání závazků vzniklých z faktur uvedených v této dohodě s tím, že závazek z dotyčných faktur zaniká a nahrazuje se vlastní směnkou dlužníka na částku 1.460.000,-Kč splatnou dne 31. 12. 2004; 2) dohodu o změně závazku ze dne 20. 2. 2000 uzavřenou mezi žalobcem jako věřitelem a společností AJAR, spol. s r. o. jako dlužníkem, přičemž předmětem dohody bylo vypořádání závazků vzniklých z faktur uvedených v této dohodě s tím, že závazek

z dotyčných faktur zaniká a nahrazuje se vlastní směnkou dlužníka na částku 1.260.000,-Kč splatnou dne 31. 12. 2010; 3) dohodu o změně závazku ze dne 31. 7. 2001 uzavřenou mezi žalobcem jako věřitelem a společností AJAR, spol. s r. o. jako dlužníkem, přičemž předmětem dohody bylo vypořádání závazků vzniklých z faktur uvedených v příloze č. 1 dohody (saldo faktur k 31. 7. 2001) s tím, že závazek z dotyčných faktur zaniká a nahrazuje se vlastní směnkou dlužníka na částku 2.270.000,-Kč splatnou dne 31. 12. 2010. Z těchto dohod je přitom zřejmé, že po jejich datu uzavření společnost AJAR, spol. s r. o., nedlužila žalobci z titulu neuhrazených faktur za poskytnutí služeb a tudíž ani žalobce nemohl mít z titulu neuhrazených faktur vůči společnosti AJAR, spol. s r. o., žádné pohledávky, když pohledávky ze smének v okamžiku jejich vzniku jsou pohledávkami abstraktními bez další vazby na již zaniklé faktury.

Závěrem žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů se sice odvolávají na příslušná ustanovení daňového řádu, avšak ve skutečnosti zjištěné údaje hodnotí vždy pouze tak, aby to bylo výhodné pro Českou republiku. Vedle toho žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů pominuly svoji povinnost dbát na zachování jeho práv a právem chráněných zájmů, přičemž i zmínil, že daně lze ukládat jen na základě zákona a správce daně při hodnocení důkazů dle své úvahy nemůže prosazovat svoji libovůli.

V následném doplnění žaloby ze dne 30. 3. 2009, které soud obdržel dne 31. 3. 2009, žalobce uvedl, že protokol o zahájení kontroly ze dne 12. 1. 2007 sepsaný správcem daně neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že kontrolované druhy daně byly kráceny. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly žalobci sděleny a v protokolu zachyceny. Díky tomu úkon daňové kontroly trpí zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální, a proto neústavní úkon, jak v obdobné věci vyslovil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Původní žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem písemné vyjádření k žalobě, ve kterém navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

K věci uvedl, že při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2003, 2004 a 2005, která byla u žalobce zahájena dne 12. 1. 2007, správce daně zjistil, že žalobce, jehož předmětem podnikání bylo ekonomické poradenství a jenž vedl jednoduché účetnictví, za rok 2006 podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve kterém si uplatnil výdaje – v podobě paušálu - v souladu s ust. § 7 odst. 9 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový zákon“), ačkoliv v předcházejícím zdaňovacím období si uplatňoval výdaje ve skutečné výši, a proto byl ve smyslu ust. § 23 odst. 8 téhož zákona povinen upravit základ daně za rok 2005. Ke dni 31. 12. 2005 žalobce vykázal v daňovém přiznání pohledávky ve výši 6.735.484,-Kč, v jím doložené inventuře uvedl částku 6.718.472,-Kč, přičemž součástí pohledávek evidovaných v knize pohledávek ke dni 31. 12. 2005 byly také pohledávky za společností AJAR, spol. s r. o., a to na částku 1.460.000,-Kč, 2.270.000,-Kč a 1.260.000,-Kč. V důsledku těchto zjištění pak správce daně zcela oprávněně zvýšil žalobci základ daně o částku 6.718.000,-Kč. V průběhu daňové kontroly bylo sice zjištěno, že žalobce se společností AJAR, spol. s r. o., uzavřel dne 30. 11. 1998 dohodu o změně závazku na částku 1.460.000,-Kč nahrazenou vlastní směnkou se splatností 31. 12. 2004, dne 20. 2. 2000 dohodu o změně závazku na částku 1.260.000,-Kč nahrazenou vlastní směnkou se splatností 31. 12. 2010 a dne 31. 7. 2001 dohodu o změně závazku na částku 2.270.000,-Kč nahrazenou vlastní směnkou se splatností 31. 12. 2010 s tím, že v těchto dohodách bylo uvedeno, že jejich předmětem je vypořádání

závazků vzniklých ze specifikovaných faktur vystavených věřitelem a vzhledem k tomu, že dlužník ke dni podpisu těchto dohod dlužnou částku neuhradil, dohodly se obě strany na tom, že závazky vzniklé z dotyčných faktur zanikají a že zaniklé závazky se nahrazují vlastními směnkami dlužníka ve stejné výši jako zaniklé závazky. Původní žalovaný je však přesvědčen o tom, že dohodou o změně závazků a jejich nahrazením vlastními smenkami k zániku pohledávek ve výši 4.990.000,-Kč nedošlo, a proto měl žalobce v daňovém přiznání za rok 2005 při splnění rozhodných podmínek dle ust. § 23 odst. 8 daňového zákona o jejich výši upravit základ daně, což ovšem neučinil.

Původní žalovaný dále uvedl, že v rámci odvolacího řízení se náležitě zabýval žalobcovým odvoláním, ovšem vyhodnotil jej jako nedůvodné, když ani nezjistil, že by byly dány nějaké neuplatněné skutečnosti mající vliv na prvoinstanční rozhodnutí. Vedle toho původní žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a právní zástupce žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné rovněž podotknout, že se neztotožnil s názorem původního žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí původního žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud považuje za nutné zmínit, že v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 239/2008 – 43, jímž bylo zrušeno žalobou napadené rozhodnutí původního žalovaného pro vady řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc byla vrácena původnímu žalovanému k dalšímu řízení. Soud v odůvodnění svého prvotního rozsudku uvedl, že k doměření předmětné daňové povinnosti u žalobce došlo na základě daňové kontroly, která byla zahájena bez sdělení konkrétních důvodů, což je nepřípustný postup ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Ke kasační stížnosti původního žalovaného, v níž bylo brojeno proti závěrům soudu ohledně nezákonného zahájení dotyčné daňové kontroly u žalobce ze strany správce daně,

ovšem Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 3. 3. 2011, č. j. 7 Afs 70/2010 – 86, zrušil prvotní rozsudek krajského soudu, když vyslovil názor, že shora předestřený závěr o nezákonném zahájení daňové kontroly, který byl opřen o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nemůže obstát, když nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Oproti krajskému soudu tak Nejvyšší správní soud zaujal názor, že zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006 dne 12. 1. 2007 u žalobce, bylo provedeno řádně, třebaže ta byla zahájena bez sdělení konkrétních důvodů, takže z tohoto důvodu ji nebylo možné vyhodnotit jako nezákonný důkazní prostředek, na jejímž základě by nebylo možné žalobci doměřit dodatečnou daňovou povinnost.

V novém soudním řízení správním je zdejší krajský soud podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ohledně toho, že závěr krajského soudu o nezákonně zahájené daňové kontrole v daném případě nemůže obstát. Proto se žalobcovými námitkami v tomto směru krajský soud v dalším řízení nezabýval. V této souvislosti soud ještě považuje za potřebné podotknout, že v mezidobí i Ústavní soud výrazně korigoval svůj dosavadní náhled posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správci daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá z jeho stanoviska ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém dovodil, že za svévolný postup správce daně nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Za nastalé procesní situace tak soudu nic nebránilo v tom, aby se v dalším řízení zabýval tím, zda správní orgány obou stupňů byly oprávněny žalobci doměřit daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v celkové výši 2.117.876,-Kč.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je nedůvodná.

Předně soud uvádí, že jako naprosto nedůvodné vyhodnotil žalobcovy námitky procesního rázu ohledně údajného porušení ust. § 2 odst. 1, odst. 3, ust. § 16 odst. 4 písm. c), ust. § 31 odst. 9 a ust. § 32 odst. 2 daňového řádu. Ve vztahu k těmto námitkám soud podotýká, že žalobce je formuloval výlučně v obecné rovině, třebaže nic mu nebránilo v tom, aby je blíže precizoval ve vazbě na konkrétně daný skutkový stav, a proto i soud mohl tyto námitky posuzovat výlučně v obecné rovině.

Z obsahu správního spisu ve vztahu k námitkám procesního rázu vyplývá, že v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob u žalobce za zdaňovací období roků 2003, 2004 a 2005 správce daně zjistil, že žalobce podal za rok 2006 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž si uplatnil výdaje v intencích ust. § 7 odst. 9 písm. c) daňového zákona, ačkoliv v předcházejícím zdaňovacím období roku 2005 si uplatňoval výdaje ve skutečné výši, a proto správce daně vycházel z toho, že dle ust. § 23 odst. 8 daňového zákona je žalobce povinen upravit základ daně za rok 2005. Ke dni 31. 12. 2005 totiž žalobce vykázal v daňovém přiznání pohledávky ve výši 6.735,484,-Kč a v doložené inventuře pak uváděl částku 6.718,472,-Kč. Pro daný případ je pak podstatné to, že součástí pohledávek evidovaných v knize pohledávek ke dni 31. 12. 2005 byly rovněž pohledávky za společností AJAR, spol. s r. o., a to na částku 1.460.000,-Kč, 2.270.000,-Kč a 1.260.000,-Kč, na základě čehož správce daně hodlal zvýšit žalobci základ daně o částku 6.178,472,-Kč. Toto stanovisko správce daně

žalobci výslovně sdělil při ústním jednání konaném dne 21. 8. 2007, jak vyplývá z protokolu z téhož dne, č. j. 184021/07/214931/3294. K těmto zjištěním správce daně měl žalobce zásadní výhrady, když dle jeho názoru je z daňového přiznání zřejmé, že jsou zde uvedeny i jiné pohledávky, než pouze pohledávky podléhající zdanění, a na podporu tohoto tvrzení doložil kopie tří směnek na celkovou částku 4.990.000,-Kč, jež označil za dlouhodobé pohledávky z let 1998 až 2001 z titulu poskytnutých půjček společnosti AJAR, spol. s r. o., a tudíž nepodléhají dani z příjmů. V reakci na tuto argumentaci žalobce se správce daně výzvou k poskytnutí součinnosti ve smyslu ust. § 34 daňového řádu obrátil na správkyňu konkursní podstaty úpadce - společnosti AJAR, spol. s r. o., za účelem prověření žalobcových tvrzení ohledně jeho dlouhodobých pohledávek v celkové výši 4.990.000,-Kč vůči společnosti AJAR, spol. s r. o. Správkyňe konkursní podstaty správci daně zaslala mj. tři dohody o změně závazků ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001, na základě nichž žalobcova původní pohledávka vůči společnosti AJAR, spol. s r. o., v celkové výši 4.990.000,-Kč z titulu mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997 měla zaniknout s tím, že současně žalobci měla vzniknout nová pohledávka z titulu půjčky zajištěné třemi směnkami vlastními opět na celkovou částku 4.990.000,-Kč. Z odpovědi příslušné správkyňe konkursní podstaty přitom pro správce daně vyplynulo, že v případě tří směnek v celkové výši 4.990.00,-Kč se jedná o pohledávky vzniklé z titulu neuhrazených závazků, jež vznikly z faktur vystavených žalobcem na základě uzavřené mandátní smlouvy mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o., ze dne 1. 1. 1997 se sjednanou měsíční odměnou pro žalobce původně ve výši 60.000,-Kč. Správce daně na základě tohoto zjištění tři dohody o změně závazku uzavřenými mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o., neosvědčil jako důkaz zániku pohledávek v celkové výši 4.990.00,-Kč plynoucích z mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997. V důsledku toho pak správce daně zjištěný skutkový stav vyhodnotil tak, že se jedná o závazky vzniklé na základě plnění z mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997, neboť doklady o údajně poskytnuté půjčce žalobcem společností AJAR, spol. s r. o., ve výši 4.990.000,-Kč, k nimž se mají vázat 3 směnky vlastní v celkové výši 4.990.00,-Kč nebyly předloženy správci daně ani správkyňi konkursní podstaty a ani konkursnímu soudu v přihlášce pohledávky v celkové výši 4.990.00,-Kč v rámci konkursního řízení, na základě čehož správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že se v případě tří směnek v celkové výši 4.990.00,-Kč jedná o závazky z titulu poskytnutých půjček a tudíž že se jedná o příjmy osvobozené od daně ve smyslu ust. § 4 daňového zákona. Své stanovisko, jakož i jednotlivé důkazní prostředky, z nichž bylo vycházeno, správce daně žalobci výslovně sdělil při ústním jednání konaném dne 29. 10. 2007, jak vyplývá z protokolu z téhož dne, č. j. 227995/07/214931/3294, jehož účelem bylo předběžné seznámení žalobce s výsledky daňové kontroly, který se závěry správce daně nadále nesouhlasil. Žalobce svůj nesouhlas opíral o skutečnost, že správkyňe konkursní podstaty poskytla správci daně i dohody o změně závazku uzavřenými mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o., jejichž předmětem bylo vypořádání závazků vzniklých z faktur na základě mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997, kdy tyto závazky měly dle dohody zaniknout a měly být nahrazeny 3 vlastními směnkami v celkové výši 4.990.00,-Kč, z čehož žalobce dovozoval, že závazky z faktur byly společností AJAR, spol. s r. o., vůči němu vypořádány a finanční prostředky v této výši byly společností AJAR, spol. s r. o., ponechány k dalšímu užívání, a to již jen jako půjčka bez vazby na smluvní vztah plynoucí z mandátní smlouvy. Svá tvrzení žalobce nedoložil jinými důkazními prostředky a ani žádné jiné důkazní prostředky, než ty které měl správce daně k dispozici a jimiž provedl v rámci daňové kontroly dokazování, žalobce nenavrhl. Správce daně tuto argumentaci žalobce vyhodnotil jako nedostatečnou, když tři dohody o změně závazku uzavřenými mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o.,

neosvědčil jako důkaz zániku pohledávek v celkové výši 4.990.00,-Kč plynoucích z mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997, a nadále trval na tom, že k původnímu zániku pohledávek z mandátní smlouvy nedošlo, což žalobci sdělil s konečnou platností v protokole o ústním jednání ze dne 26. 11. 2007, č. j. 240610/07/214931/6683, kdy v rámci tohoto jednání byla se žalobcem projednána zpráva o uskutečněné daňové kontrole vyhotovená pod č. j. 243555/07/214931/3294, v níž byly detailně rozvedeny úvahy, které správce daně vedly k jeho závěrečnému stanovisku ohledně pohledávek z mandátní smlouvy. Poté správce daně již bez dalšího, když žalobce se již k věci dále nehodlal vyjadřovat, vydal dne 26. 11. 2007 výše citovaný dodatečný výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, jímž byla žalobci doměřena daňová povinnost v celkové výši 2.117.876,-Kč. Tento dodatečný platební výměr žalobce sice napadl řádným odvoláním, v němž se ovšem toliko uchýlil k polemice se závěry správce daně, která nebyla podložena žádnými novými důkazními prostředky ani návrhy na jejich provedení, takže za daného stavu původní žalovaný dne 16. 7. 2008 k vydání žalobou napadeného rozhodnutí tzv. „od stolu“, jímž zamítl žalobcovo odvolání pro nedůvodnost.

Z právě předestřenému průběhu daňového řízení před správcem daně i původním žalovaným je dle názoru soudu zřejmé, že správní orgány obou stupňů jednaly v souladu s obecně závaznými právními předpisy a důsledně dbaly na zachování práv žalobce. Po zevrubném prostudování správního spisu soud nezjistil, že by správce daně neprovedl žalobcem navrhované důkazy. Taktéž soud neshledal, že by správce daně i původní žalovaný nepřihlédli při hodnocení důkazů ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a naopak že by přihlíželi pouze k tomu, co by zpochybňovalo daňovou uznatelnost předmětných výdajů, a že by odmítli vše, co odůvodňovalo opačný závěr, popř. že by nedbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Vedle toho soud neshledal, že by správce daně i původní žalovaný znemožnili žalobci unesení důkazního břemene tím, že by neprovedli důkazy žalobcem navržené. Na tomto místě je třeba směřem k žalobci uvést, že ten by měl důsledně rozlišovat mezi stavem, kdy správce daně neprovede vůbec důkazní prostředek, a stavem, kdy důkazní prostředek sice provede, nicméně jej toliko neosvědčí jako průkazný důkaz, jako tomu bylo v předmětné věci v případě dohod o změně závazku uzavřenými mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o. Dále soud neshledal, že by správce daně i původní žalovaný posuzovali obsah některých listin předložených žalobcem v rozporu s hmotným právem - včetně dohod o změně závazku uzavřenými mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o. - a také že by správce daně žalobci nesdělával, zda shledává žalobcem předkládané či navrhované důkazy za dostatečné k prokázání jeho tvrzení. Žalobce tak zjevně neopodstatněně namítá, že až do projednání zprávy o daňové kontrole neměl jakoukoliv možnost vyjadřovat se k tomu, co správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, případně co správce daně považuje za prokázané či neprokázané z důvodu neunesení důkazního břemene z jeho strany. Rovněž soud neshledal, že by projednání zprávy o daňové kontrole bylo pojato správcem daně pouze jako nutný úkon k ukončení daňové kontroly a nikoliv také jako příležitost k objasnění sporných skutečností. Původní žalovaný proto nepochybil, pokud vyhodnotil postup správce daně jako souladný se zákonem.

K hmotněprávní stránce případu pak soud považuje za potřebné zmínit pro danou věc stěžejní úpravu obsaženou v ust. § 23 odst. 8 daňového zákona, podle něhož se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období popř. část zdaňovacího období předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví o výši

pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v ust. § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků. Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v ust. § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle ust. § 24 daňového zákona na způsob podle ust. § 7 odst. 9 nebo ust. § 9 odst. 4 téhož zákona anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně popř. dílčí základ daně se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Pro předmětný případ má význam zjištění správce daně o tom, že žalobce podal za rok 2006 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž si uplatnil výdaje v intencích ust. § 7 odst. 9 písm. c) daňového zákona, ačkoliv v předcházejícím zdaňovacím období roku 2005 si uplatňoval výdaje ve skutečné výši. Z tohoto důvodu správce daně dle názoru soudu zcela legitimně upozornil žalobce na skutečnost, že dle ust. § 23 odst. 8 daňového zákona je povinen upravit základ daně za rok 2005, když ke dni 31. 12. 2005 žalobce vykázal v daňovém přiznání pohledávky ve výši 6.735,484,-Kč a v doložené inventuře pak uváděl částku 6.718,472,-Kč. Pro daný případ je pak podstatné i to, že součástí pohledávek evidovaných v knize pohledávek ke dni 31. 12. 2005 byly rovněž pohledávky za společností AJAR, spol. s r. o., a to na částku 1.460.000,-Kč, 2.270.000,-Kč a 1.260.000,-Kč, tj. v celkové výši 4.990.000,-Kč, k nimž byly vystaveny tři směnky. Správce daně ovšem bezpečně prokázal, že v případě tří směnek na celkovou částku ve výši 4.990.000,-Kč se původně jednalo o pohledávky vzniklé z titulu neuhrazených závazků společnosti AJAR, spol. s r. o. vůči žalobci, jež vznikly z faktur vystavených žalobcem na základě uzavřené mandátní smlouvy mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o., ze dne 1. 1. 1997 za vedení ekonomického úseku této společnosti se sjednanou měsíční odměnou pro žalobce původně ve výši 60.000,-Kč.

Žalobce sice v daném případě poukazoval na to, že dotyčné tři směnky byly vystaveny v souvislosti s půjčkami, které žalobce poskytl společnosti AJAR, spol. s r. o., a tudíž že nepodléhají zdanění, nicméně tuto skutečnost v daňovém řízení před správcem daně ani posléze před původním žalovaným vůbec neprokázal. Naproti tomu správce daně jednoznačně zjistil, že žalobce pohledávky ve výši 4.990.000,-Kč evidoval ve svém účetnictví jako součást celkových pohledávek a zároveň je v daňovém přiznání vykazoval jako pohledávky z obchodního styku a že v příslušných výkazech daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období žalobce neuváděl, že by nějaké půjčky poskytl, jak soud rozvede níže. Poskytnutí půjčky společnosti AJAR, spol. s r. o., žalobce dovozoval toliko ze skutečnosti, že uzavřel s dotyčnou společností postupně tři dohody o změně závazku, ve smyslu ust. § 516 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a to dne 30. 11. 1998, dále dne 20. 2. 2000 a dne 31. 7. 2001, na částky 1.460.000,-Kč, 2.270.000,-Kč a 1.260.000,-Kč, tj. v celkové výši 4.990.000,-Kč, k nimž byly vystaveny tři směnky na totožné částky, neboť předmětem dohod bylo ujednání o zániku pohledávek vzniklých z faktur vystavených na základě uzavřené mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997 s tím, že zaniklé závazky se nahrazují třemi vlastními směnkami ve stejné výši jako zaniklé závazky.

Již výše soud nastínil, že tyto dohody o změně závazku ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001, správce daně a potažmo i původní žalovaný neosvědčili jako důkaz o tom, že žalobcova původní pohledávka vůči společnosti AJAR, spol. s r. o., v celkové výši 4.990.000,-Kč z titulu mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997 zanikla a že současně žalobci vznikla pohledávka nová pohledávka z titulu půjčky zajištěné třemi směnkami vlastními opět na celkovou částku 4.990.000,-Kč z titulu tří dohod o změně závazků, která by již nepodléhala

zdanění. Tento postup správce daně a původního žalovaného soud vyhodnotil vzhledem ke zjištěným okolnostem daného případu jako zcela legitimní a zákonný ve smyslu ust. § 2 odst. 1, odst. 3 v návaznosti na ust. § 31 odst. 4 daňového řádu, když tři dohody o změně závazku ve shodě se žalovanou stranou soud vyhodnotil jako žalobcem následně účelově vyhotovené důkazní prostředky v jeho snaze eliminovat pro něj nepříznivé daňové důsledky jeho rozhodnutí, že počínaje rokem 2006 bude uplatňovat výdaje – v podobě paušálu - v souladu s ust. § 7 odst. 9 písm. c) daňového zákona, a tedy vznik povinnosti v daňovém přiznání za rok 2005 k dani z příjmů fyzických osob za splnění rozhodných podmínek ve smyslu ust. § 23 odst. 8 upravit základ daně o výši pohledávek v celkové výši 4.990.000,-Kč.

Účelovost postupu žalobce dokládá především to, že sám žalobce, jehož předmětem podnikání byla mj. „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“ (v době od 12. 4. 2000 do 2. 12. 2004) považoval pohledávku vůči společnosti AJAR, spol. s r. o., v celkové výši 4.990.000,-Kč z titulu mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997 za pohledávku, jejíž původní podstata se nezměnila, neboť ji ve svém účetnictví evidoval jako součást celkových pohledávek a zároveň její dílčí pohledávky v daňovém přiznání vykazoval jako pohledávky z obchodního styku, třebaže v jednotlivých formulářích daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob až do roku 2004 bylo možné jednotlivé pohledávky detailně rozlišit. V řádku 7 totiž byly uváděny pohledávky bez půjček a v řádku 10 byly uváděny úvěry a půjčky poskytnuté. Žalobce pohledávky ve výši 1.460.000,-Kč, 2.270.000,-Kč a 1.260.000,-Kč, tj. v celkové výši 4.990.000,-Kč, přes uzavřené tři dohody o změně závazku ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001, na základě nichž byly vystaveny tři směnky vlastní rovněž ve výši 4.900.000,-Kč, počínaje rokem 1998, kdy byla prvně uzavřena dohoda o změně závazku, stále ve svých daňových přiznáních uváděl jako pohledávky, které nevznikly z titulu půjčky, přičemž v kolonce poskytnutých úvěrů a půjček uváděl 0,-Kč. Pokud jednotlivé pohledávky v letech 1998, 2000 a 2001 v celkové výši 4.990.000,-Kč měly dle tvrzení žalobce zaniknout, tak žalobce je neměl nadále evidovat ve svém účetnictví jako obchodní pohledávky bez jakéhokoliv rozlišení, třebaže toto rozlišení bylo možné do roku 2004 učinit v daňových přiznáních, a v této návaznosti pak měl i provést náležitých způsobem úpravu základu daně, což žalobce neučinil. Jelikož žalobce byl odborně zdatný v účetní a daňové problematice, neboť v tomto oboru podnikal na základě tzv. vázané živnosti, má soud za to, že žalobce se případně nemůže dovolávat toho, že k tomuto způsobu účtování došlo z jeho strany nedopatřením apod., neboť aby v tomto oboru mohl podnikat, stát předpokládá jistou odbornou způsobilost v daném oboru, která se prokazuje splněním zákonem striktně stanovených podmínek.

O účelovosti postupu žalobce svědčí i to, že žalobce své tvrzení o tom, že společnosti AJAR, spol. s r. o., poskytl půjčku ve výši 4.990.000,-Kč, na základě níž údajně byly vystaveny dotyčné tři směnky, a tudíž že tato půjčka nepodléhá zdanění, nedoložil žádnými průkaznými důkazními prostředky a ani nenavrl jejich provedení – jako v podobě smluv o půjčce, svědeckého výslechu osoby sjednávající půjčku za společnost AJAR, spol. s r. o., apod.

Na základě výše uvedených skutečností soud uzavírá, že žalobce v daňovém řízení před správcem daně ani posléze před původním žalovaným neprokázal věrohodnými důkazními prostředky, že údajně poskytl společnosti AJAR, spol. s r. o., půjčku ve výši 4.990.000,-Kč, na základě níž byly vystaveny dotyčné tři směnky, a tudíž že tato půjčka nepodléhá zdanění, třebaže jeho v tomto směru dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu tížilo

důkazní břemeno. Tři uzavřené dohody o změně závazku ze dne 30. 11. 1998, ze dne 20. 2. 2000 a ze dne 31. 7. 2001, neměly z daňového hlediska za následek zánik původních závazků ve výši 4.990.000,-Kč z titulu uzavřené mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 1997 v tom směru, že by okamžikem uzavření těchto dohod žádné závazky mezi žalobcem a společností AJAR, spol. s r. o., neexistovaly. Z daňového hlediska tak zůstala situace ohledně pohledávek v celkové výši 4.990.000,-Kč, jež prvotně vznikly ze smluvního vztahu, nezměněna, a proto byl žalobce povinen v daňovém přiznání za rok 2005 k dani z příjmů fyzických osob za splnění rozhodných podmínek ve smyslu ust. § 23 odst. 8 upravit základ daně o jejich výši.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, když rozhodnutí původního žalovaného a jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně neshledal zatížené procesními vadami a ani je nevyhodnotil jako nezákonná pro chybné posouzení dotyčného případu. Proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první a ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci konečný úspěch a žalované straně žádné náklady nad rámec její úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly a navíc je ani neuplatňovala.

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 28. května 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová