



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupený JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Uherské Hradiště, Růžová 1254, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 1. 2015, č. j. 62 Af 58/2013 - 93,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Průběh dosavadního řízení**

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 5. 2013, č. j. 13493/13/5000-14102-702767.

Žalovaný uvedeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Brodě (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 1. 2012, č. j. 841/12/338911707119, kterým správce daně doměřil stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši

215 040 Kč spolu s penále ve výši 43 008 Kč, jen v části týkající se bankovního spojení. V ostatních částech ponechal žalovaný rozhodnutí správce daně beze změny.

Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, v níž mimo jiné namítal, že v případě částky 1 343 940 Kč šlo o příjem osvobozený od daně z příjmů; nesouhlasil se závěrem správních orgánů, že neunesl důkazní břemeno s kvalifikací předmětného příjmu jako tzv. ostatního příjmu dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); rovněž namítal nezákonné zahájení daňové kontroly a nesprávné přenesení důkazního břemene; kupní ceny za vozidla byly zaplacený a vozidla byla převedena, taktéž bylo prokázáno, že došlo k převodu obchodního podílu. Pochybnosti správce daně proto dle stěžovatele nevyplývají ze zjištěného skutkového stavu.

Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Spornou otázkou dle krajského soudu bylo, zda stěžovatel unesl své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně osvobození příjmu ve výši 1 343 940 Kč od daně, když v daňovém řízení tvrdil, že tuto částku přijal v roce 2007 jako vyrovnání za převod obchodního podílu. Krajský soud se stěžovatelem nesouhlasil, že došlo k přenesení důkazního břemene. Pochybnosti ohledně tvrzení stěžovatele, které se opíraly o zjištění správce daně, zůstaly od počátku daňového řízení totožné a stěžovatel je žádnými relevantními důkazy nevyvrátil. Správce daně nebyl povinen zjišťovat, z jakého titulu stěžovatel příjem obdržel. Prováděl-li žalovaný dokazování v rámci odvolacího řízení, jde o zákonný postup, neboť daňové řízení je v odvolacím řízení spjato se zásadou plné apelace. Žalovaný nemohl rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu k doplnění dokazování vrátit, nýbrž měl ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu nedostatky spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu napravit. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku nezákonného zahájení daňové kontroly, neboť k zahájení daňové kontroly není třeba sdělení konkrétních pochybností.

## II. Obsah kasační stížnosti

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo, že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a v neposlední řadě z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

V kasační stížnosti především namítá nesprávné skutkové závěry, účelovou právní argumentaci krajského soudu a nevypořádání podstatných žalobních námitek.

Konkrétně stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu ohledně posouzení povinnosti tvrzení a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a ohledně povinnosti správce daně prokázat o jaký příjem stěžovatele se ve vztahu k částce ve výši 1 343 940 Kč jedná. Stěžovatel také nesouhlasí se závěry krajského soudu v otázce zákonnosti provedené daňové kontroly.

Stěžovatel v souvislosti s první spornou otázkou namítá, že interpretace § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu krajským soudem je účelová a odkazy na judikaturu nejsou pro daný případ přiléhavé, neboť daňová kontrola byla zahájena dne 7. 9. 2010, tedy před účinností daňového řádu. Do 1. 1. 2011 bylo třeba povinnosti správce daně posuzovat podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podstata dotčeného ustanovení však podle stěžovatele byla převzata v nové úpravě prakticky ve stejné podobě i se stejným výkladem, proto je možné dále vycházet z uvedeného ustanovení daňového řádu.

Součástí daňového přiznání stěžovatele za rok 2007 bylo mimo jiné uvedení příjmů podléhajících dani z příjmů. Do těchto příjmů nebyl stěžovatel povinen zařadit příjmy, které jsou ze zákona osvobozeny. Proto do tohoto daňového přiznání nebyly zahrnuty příjmy za převod obchodního podílu, a to žádnou částkou, tj. ani 1 500 000 Kč vyplacených stěžovateli z úvěru, ani 1 000 000 Kč vyplacených mu ze směnek a ani předmětných 1 343 940 Kč vyplacených stěžovateli jako zbytek podílu z finančních prostředků, které získal p. S. prodejem vozidel ze společnosti DATO-FOREST s.r.o. (dále jen „DATO-FOREST“).

Jestliže správce daně tvrdí, že měl stěžovatel v příjmech uvést rovněž částku 1 343 940 Kč, je povinností správce daně prokázat nejen výši této částky, ale také, že byla příjmem stěžovatele a zejména, že jde o příjem podléhající dani z příjmů. Jestliže správce daně tvrdí, že se jedná o jiný příjem podle § 10 zákona o dani z příjmů, musí toto tvrzení prokázat v celém rozsahu, tzn. nejen, že stěžovatel příjem měl a v jaké výši, ale i z jakého titulu. Daňový řád v § 92 odst. 5 neumožňuje výklad zaujatý krajským soudem, tzn. přenos důkazní povinnosti ze správce daně na daňový subjekt.

K otázce, o jaký příjem se jedná ve vztahu k daňové povinnosti, stěžovatel dále argumentuje, že se krajský soud, správce daně ani žalovaný v průběhu řízení nevypořádali s právní kvalifikací příjmu ve výši 1 343 940 Kč jako příjmu podle § 10 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti namítá stěžovatel rovněž nesprávné skutkové závěry krajského soudu.

Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že kupní smlouvy na převod vozidel a techniky ze společnosti DATO-FOREST na RM FOREST lesní společnost s. r. o. (dále jen „RM FOREST“) byly tzv. simulovaným úkonem, jehož skutečným účelem měla být úhrada zbytku hodnoty za převod obchodního podílu, z čehož by vyplývalo, že

za převod obchodního podílu plnění spočívalo ve vozidlech a nikoliv v penězích. Simulovaný právní úkon spočívá v tom, že jde o jednání, kdy jedna nebo obě strany právního úkonu nejednají vědomě s vážnou vůlí, ale tzv. „na oko“, aniž by chtěly být deklarovaným úkonem vázány. Transakce ohledně převodu vozidel mezi oběma společnostmi však byla řádným právním úkonem, jehož smyslem byl prodej vozidel, aby společnost DATO-FOREST získala peníze, které by následně p. S., v podstatě jako již její jediný společník, použil na úhradu části ceny dohodnuté za převod obchodního podílu stěžovateli.

Z tohoto důvodu stěžovatel uváděl, že převod vozidel souvisel s jejich rozchodem v podnikání, což ovšem nelze vykládat tak, jak učinil krajský soud. Stěžovatel zdůraznil, že převod obchodního podílu a úplata za něj, je vztahem mezi ním a p. S. Aby p. S. získal peníze na vyplacení jimi dohodnuté částky, byl současně řešen způsob získání těchto finančních prostředků. K jejich získání v celkové výši 3 800 000 Kč „využil“ p. S. právě společnost DATO-FOREST. Tato společnost si vzala úvěr ve výši 1 500 000 Kč, tuto částku poté stěžovateli p. S. vyplatil. Dále stěžovateli společnost DATO-FOREST vystavila směnky na 1 000 000 Kč avalované p. S. a konečně poslední způsob získání finančních prostředků byl dohodnut tak, že společnost DATO-FOREST prodá předmětná vozidla, získanou částku si od ní půjčí p. S. a z ní stěžovatele vyplatí. Tato vozidla proto odkoupila společnost RM FOREST, kterou založil stěžovatel se svou manželkou, a jejich kupní cena byla uhrazena z peněz patřících stěžovateli a jeho manželce, protože společnost RM FOREST neměla po svém založení disponibilní prostředky. Tyto peníze pak p. S. použil na vyrovnání zbytku ceny obchodního podílu. Podle stěžovatele byla proto částka 1 343 940 Kč jeho příjmem z prodeje obchodního podílu ve společnosti DATO-FOREST, kterou obdržel při jeho převodu od p. S. Částka 1 343 940 Kč, která mu byla vyplacena dne 25. 11. 2007 společností RM-FOREST pak byla vyrovnáním mezi stěžovatelem a společností RM-FOREST za to, že za tuto společnost zaplatil vozidla a techniku při nákupu od společnosti DATO-FOREST.

Existovaly tedy dva samostatné právní vztahy, a to vztah stěžovatele a p. S. ze smlouvy o převodu obchodního podílu a vztah mezi společnostmi DATO-FOREST a RM FOREST z kupních smluv o prodeji vozidel a techniky. S ohledem na uvedené je podle stěžovatele také nesprávný závěr soudu, že hodnota obchodního podílu byla zčásti vypořádána vozidly a nikoli penězi, jakož i závěr, že „vyrovnání“ nemá logiku a ekonomické opodstatnění.

Pokud jde o další spornou otázku (zákonnost zahájené daňové kontroly), je podle stěžovatele rozhodnutí citované krajským soudem (ve věci sp. zn. 5 Afs 61/2010) použito účelově a neodpovídá judikatuře Ústavního soudu, který považuje řádně neodůvodněné zahájení daňové kontroly správcem daně za nepřipustné. V případě stěžovatele byla daňová kontrola zahájena údajně na základě jeho vyjádření při daňové kontrole u společnosti RM FOREST o obdržení částky za převod obchodního podílu, kdy správce daně tohoto vyjádření stěžovatele zneužil a stěžovateli účelově pouze „věřil“, že uvedenou částku dostal, ale již mu „nevěřil“, že byla za převod obchodního podílu a začal po něm požadovat, aby to prokázal. Tento postup považuje stěžovatel za nepřipustný.

pokračování

Ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel namítá, že krajský soud učinil zjištění, která nemají oporu ve spise, při zjišťování skutkového stavu postupoval účelově a neodstranil stejný nezákonný a účelový postup správce daně.

Krajský soud ve shodě se správními orgány nesprávně směšuje vyjádření stěžovatele jako jednatele RM FOREST v jiném řízení, a to v daňové věci uvedené společnosti. Tvrzení stěžovatele jsou interpretována nepřesně a zavádějícím způsobem, krajský soud neuvádí zejména tvrzení, která jsou pro posouzení věci důležitá. V rozporu s obsahem spisu je i zjištění krajského soudu, že z účetnictví DATO-FOREST vyplynulo, že transakce převodu vozidel a techniky dle kupní smlouvy byla u obou společností řádně zaúčtována. Správní orgán stěžovateli neumožnil nahlédnout do spisu o kontrole společnosti DATO-FOREST, ale z jiných řízení je stěžovateli známo, že tato společnost převod vozidel nezaúčtovala, což je podstatou nejen tohoto, ale i dalších soudních sporů mezi oběma společnostmi. V trestním řízení, kdy na stěžovatele podal p. S. trestní oznámení, bylo zjištěno, že se stěžovatel v souvislosti s převodem obchodních podílů ani převodem vozidel nedopustil žádné trestné činnosti a věc byla odložena. Naopak bylo zjištěno, že p. S. neúčtoval ve společnosti DATO-FOREST o prodeji vozidel, nezahrnul do příjmů kupní cenu a příjmové doklady a neodvedl DPH z prodeje. Společnost DATO-FOREST byla proto prověřována finančním úřadem a začala podnikat kroky proti stěžovateli a zpochybňovat vše, co se jí nehodilo. Závěr krajského soudu o zaúčtování transakce v účetnictví DATO-FOREST proto není pravdivý a je rovněž důvodem, proč p. S. a jeho poradkyně Ing. H. popírají předmětné transakce, jakož i pravost a smysl všech dokladů souvisejících s převodem vozidel. Zaúčtování prodeje vozidel totiž pro společnost DATO-FOREST znamenalo statisícové zatížení, které jednatel p. S. odmítl, resp. chtěl, aby je uhradil stěžovatel. Z tohoto důvodu celý spor vznikl.

Nepřesný je také závěr krajského soudu o účtování půjček. Mezi stěžovatelem a RM FOREST účtováno nebylo proto, že z povahy úhrady stěžovatele za tuto společnost se jednalo nikoliv o půjčku, ale o plnění za tuto společnost. Ve společnosti DATO-FOREST p. S. o půjčce účtovat nemohl, protože nezaúčtoval příjem za prodej vozidel a neměl si tedy co účetně půjčovat.

Hodnocení důkazů krajským soudem považuje stěžovatel za nepřijatelné a spatřuje v něm porušení práva na spravedlivý proces a rovnost stran. Krajský soud pochybil, jestliže odmítl vzít v potaz výpověď manželky stěžovatele, přestože šlo o poměrně velkou věc ve společném podnikání, o společné prostředky, přičemž peníze na nákup vozidel vybírala manželka stěžovatele z účtu na své jméno.

Výpověď manželky stěžovatele pak doplňují další důkazy. Výši ceny za obchodní podíl dosvědčil svědek Mgr. P. („*vyústilo to do finální dohody 3,6 – 3,8 mil.*“), který dále rovněž potvrdil, že součástí vypořádání byly hodnoty vozidel, které se měly převádět na stěžovatele nebo jeho novou společnost. Svědek JUDr. K. potvrdil, že vypracoval seznam vozidel a techniky, ze kterého je zřejmé, že vozidla a technika dle barevného rozlišení odpovídá následně uzavřeným kupním smlouvám. Ze znaleckých posudků vypracovaných za účelem převodu vozidel, které zadával znalci p. S. je také zřejmé, že se jednalo o prodej. Rovněž zápis z jednání k 5. 1. 2007 o dělení a ceně tuto skutečnost potvrzuje.

Krajský soud proto stejně jako správce daně pochybil, jestliže nevzal v potaz, že s výjimkou svědka S. a svědkyně H., kteří vše podstatné k otázce ceny za převod podílu i převod vozidel popírají (což je dáno jejich motivací zakrýt to, že společnost DATO-FOREST nepřiznala daň z příjmů z prodeje a neodvedla DPH), veškeré ostatní důkazy tvoří jednotný celek potvrzující tvrzení stěžovatele.

Dále stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal s podstatou žaloby, která je uvedena pod bodem III., ale sám si vybral a stanovil okruh žalobních námitek a následně čerpal ze spisu jen ty informace, které mu pro okruh přezkumu vyhovovaly, a těm přizpůsobil také skutková zjištění, z nichž činil právní závěry. V bodě III. žaloby byly dle stěžovatele uvedeny následující dva zásadní důvody, proč částka ve výši 1 343 940 Kč nepodléhá zdanění.

Vyplacením uvedené částky nezískal stěžovatel žádný zdanitelný příjem, neboť mu byly vráceny zpět peníze, které dříve za společnost RM FOREST uhradil. Jedná se o analogii s půjčkou, tzn. i z pohledu účtování nedaňový výdaj i příjem. Výše uvedené je dle stěžovatele podloženo mnoha důkazy (kupními smlouvami, užíváním vozidel, placením silničních daní, odpisováním, úhradou nákladů za opravy, placením pojištění, převodem na evidenci vozidel). Správní orgány tyto skutečnosti v řízení v podstatě nezpochybňují, pouze krajský soud nesprávně a bez opory v provedených důkazech polemizuje o legitimnosti převodů a jejich smyslu.

Druhou stěžovatelem zmiňovanou variantou je, že RM FOREST vyplatil stěžovateli částku 1 343 940 Kč jako úhradu za kupní cenu za vozidla a techniku, aniž by stěžovatel za ni kupní cenu uhradil a stěžovatel si tyto peníze ponechal. Tato varianta však nebyla v řízení prokázána, nebyla ani předmětem šetření správce daně a předmětem dokazování. Pakliže přesto žalovaný dospěl k závěru, že v daňovém řízení se společností DATO-FOREST bylo zjištěno, že k úhradě kupních smluv ze dne 3. 4. 2007 nedošlo, musel žalovaný učinit rovněž závěr, že stěžovatel kupní cenu za společnost RM FOREST nezaplatil a peníze následně od této společnosti vylákal, takže se jedná o „příjem“ z trestné činnosti, který nepodléhá dani z příjmů, neboť se stěžovatel nikdy nestal vlastníkem těchto peněz. Krajský soud proto pochybil, pokud se s touto zásadní žalobní námitkou nevypořádal.

Pokud správní orgány a krajský soud jako důvod pro zamítnutí žaloby uvádí, že stěžovatel neprokázal, že za obchodní podíl dostal celkem 3 800 000 Kč, přičemž se odvolávají na svědeckou výpověď p. S., který popřel, že by stěžovateli částku 1 300 000 Kč za prodej vozidel vyplatil, lze učinit pouze závěr, že stěžovatel za obchodní podíl částku 1 343 940 Kč nedostal a neměl žádný příjem.

S ohledem na vše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

### III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že podstatou věci je skutečnost, zda peněžní obnos ve výši 1 343 940 Kč, který stěžovatel přijal dne 25. 11. 2007 od společnosti RM FOREST, byl součástí úhrady za prodej obchodního podílu stěžovatele ve společnosti DATO-FOREST, v důsledku čehož by tyto finanční prostředky byly osvobozeny od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů.

Ohledně vyličení skutkového a právního stavu odkazuje žalovaný na své rozhodnutí, spisový materiál a napadený rozsudek, se kterým se plně ztotožňuje.

Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno stran tvrzení, že obnos ve výši 1 343 940 Kč je v příčinné souvislosti s prodejem jeho obchodního podílu ve společnosti DATO-FOREST. Z tohoto důvodu byla předmětná částka posouzena jako příjem v souladu s § 10 zákona o daních z příjmů, tj. ostatní příjem, který podléhá zdanění. Požadavek správce daně, aby daňový subjekt prokázal, zda předmětné finanční prostředky byly zdaněny, popř. nejsou předmětem daně z příjmů (v souladu s § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů) nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny [v souladu s § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů] byl zcela legitimní. Stěžovatel nepředložil žádný důkazní prostředek, který by prokázal jeho tvrzení. Pouze svědecká výpověď manželky stěžovatele podporuje jeho tvrzení a s přihlédnutím ke skutečnosti, že všechny relevantní informace stran skutečnosti, zda se v tomto případě jednalo o zdanitelný příjem či nikoli, získala manželka stěžovatele pouze zprostředkovaně od stěžovatele, správce daně důvodně neosvědčil její výpověď jako důkaz prokazující tvrzení stěžovatele.

K namítané povinnosti správce daně identifikovat povahu peněžní částky 1 343 940 Kč žalovaný uvádí, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (viz § 92 odst. 3 daňového řádu). Jestliže správci daně vzniknou pochybnosti stran tvrzení daňového subjektu, přičemž následně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenese se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Správce daně není povinen postavit najisto, zda předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Neosvědčí-li správce daně některý z důkazních prostředků předložených na podporu daňovým subjektem učiněných tvrzení, nepřebírá tím správce daně *a priori* odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Ohledně problematiky rozložení důkazního břemene poukazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119.

K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly žalovaný uvádí, že zákonnosti postupu správce daně svědčí v daném případě relevantní judikatura (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2011, sp. zn. 5 Afs 61/2010), dle níž je možné za nezákonnou považovat daňovou kontrolu jen tehdy, je-li zřejmé, že její zahájení nebo provádění je výsledkem svévole, resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu.

K stěžovatelem tvrzenému pochybení krajského soudu, které má spočívat v nevypořádání žalobních námitek, žalovaný uvádí, že z obsahu napadeného rozsudku je zřejmé, že pod bodem II. (shrnutí žaloby) bylo výstižně předestřeno meritum případu a v textu rozhodnutí bylo rovněž adresně reagováno i na další podpůrné námitky stěžovatele.

S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal.

Podstatou sporu je skutečnost, zda částka 1 343 940 Kč, neuvedená v daňovém priznání stěžovatele k dani z příjmů za rok 2007, kterou stěžovatel přijal v roce 2007 a vložil do bankovní bezpečnostní schránky, podléhala zdanění. V průběhu daňového řízení stěžovatel tvrdil, že tato částka nepodléhá zdanění, neboť se jedná o částku vyplacenou v souvislosti s převodem jeho obchodního podílu ve společnosti DATO-FOREST.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zejména zjistil, že dne 7. 9. 2010 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. V písemnosti „Podání vysvětlení k daňovému řízení“ ze dne 15. 12. 2010 (doručené správci daně dne 20. 12. 2010) stěžovatel tvrdil, že v souvislosti s ukončením jeho účasti ve společnosti DATO FOREST uzavřel s druhým společníkem p. S. dohodu, že v rámci vypořádání obchodních podílů stěžovateli náleží částka cca 3 800 000 Kč. Vzhledem k tomu, že p. S. peníze na vypořádání neměl, dohodli se tak, že částka na vypořádání obchodního podílu stěžovatele bude ve výši 1 500 000 Kč vyplacena na základě smlouvy o převodu obchodního podílu, přičemž na tuto částku čerpala společnost DATO-FOREST úvěr od banky. Dále na vypořádání obchodního podílu byla vyplacena částka ve výši 1 000 000 Kč prostřednictvím směnek. Zbytek tohoto podílu měl být dle tvrzení stěžovatele vypořádán prostřednictvím převodu vozidel a techniky ze společnosti DATO-FOREST na společnost RM FOREST, přičemž cena vozidel představuje zbytek hodnoty za převod obchodního podílu. Stěžovatel dále tvrdil, že mu jako fyzické osobě společník p. S. vyplatil na vypořádání obchodního podílu hodnotu vozidel. Transakce byla realizována

pokračování

tak, že p. S. si částku vyplacenou stěžovateli vypůjčil ze společnosti DATO-FOREST. Stěžovatel pak jako jednatel společnosti RM FOREST vyplatil společnosti DATO-FOREST stejnou částku zpět. Vzhledem k tomu, že se jednalo o totožné částky, nedošlo k faktickému předání peněz a došlo „*jakoby k započtení*“ těchto částek. Dále stěžovatel uvedl, že vzhledem k tomu, že za společnost RM FOREST uhradil kupní cenu za vozidla ze svých osobních prostředků, se společností RM FOREST se vypořádal tak, že zaúčtoval kupní cenu vozidel a vrátil peníze sobě jako fyzické osobě. Sporná částka proto nebyla nikdy příjmem stěžovatele, který by podléhal zdanění, neboť se jednalo o příjem za převod obchodního podílu.

Ze zprávy o daňové kontrole a z protokolu ze dne 1. 3. 2011, č. j. 20755/11/338931705659, o seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění, je zřejmé zjištění správce daně, že jednotlivé částky (celkem 1 343 940 Kč) podle výdajových pokladních dokladů ze dne 25. 11. 2007 fyzicky vydal stěžovatel jako jednatel společnosti RM FOREST sám sobě. Při ústním jednání dne 18. 11. 2010 vedeném v souvislosti s daňovou kontrolou společnosti RM FOREST (protokol č. j. 77628/10/338931703415) stěžovatel potvrdil, že předmětné prostředky osobně převzal a uložil do bankovní bezpečnostní schránky. Podle protokolu ze dne 1. 3. 2011 správce daně stěžovateli též sdělil, že má z jiného daňového řízení k dispozici kupní smlouvu uzavřenou dne 3. 4. 2007 mezi společností DATO-FOREST, jednající stěžovatelem (jednatelem této společnosti) jako prodávajícím a společností RM FOREST, taktéž jednající stěžovatelem (opět jako jednatelem) jako kupujícím na prodej vozidel a techniky. Ve smlouvě o převodu obchodního podílu, která byla předložena správci daně dne 18. 11. 2010, je pak uvedena jako úplata za převod obchodního podílu částka ve výši 1 500 000 Kč. Vzhledem k tomu, že stěžovatel částku ve výši 1 343 940 Kč prokazatelně od společnosti RM FOREST přijal, ale žádným způsobem neprokázal své tvrzení o tom, že se jedná o příjem osvobozený od daně, posoudil správce daně uvedenou částku jako příjem, kterým došlo ke zvýšení majetku daňového subjektu a příjmy posoudil jako příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal s podstatou žaloby uvedenou pod jejím bodem III. Stěžovatel namítá, že v citovaném žalobním bodu uvedl dva zásadní důvody, proč jím přijatá částka ve výši 1 343 940 Kč nemůže být předmětem daně z příjmů. Jednak se dle stěžovatele jedná o důvod, že vyplacením částky 1 343 940 Kč nezískal žádný zdanitelný příjem, neboť mu byly vráceny zpět peníze, které dříve za společnost RM FOREST uhradil a jedná se o analogii s půjčkou, tzn. rovněž z pohledu účtování nedaňový výdaj i příjem. Druhou variantou je, že společnost RM FOREST vyplatila stěžovateli částku 1 343 940 Kč jako úhradu za kupní cenu za vozidla a techniku, aniž by stěžovatel za ni uhradil kupní cenu a stěžovatel si tyto peníze ponechal. Po právní stránce by se jednalo o podvodné jednání, případně zpronevěru a stěžovatel by se nikdy nestal legitimním vlastníkem vyplacených peněz a nejednalo by se tak o jeho příjem podléhající daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu neshledal důvodnou. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud k argumentaci

stěžovatele uvedené pod bodem III. žaloby vyjádřil na str. 7 rozsudku, kde konkrétně uvedl: „*Namítá-li žalobce, že se v případě částky 1 343 940 Kč jednalo také o jeho a manželčiny soukromé finanční prostředky, které údajně půjčil společnosti RM FOREST lesní společnost s. r. o. na nákup vozidel a techniky a jedná se tedy o „vrácení bezdůvodného obohacení“, tak toto další tvrzení o povaze přijaté částky je v rozporu s tvrzením, že se v případě této částky jedná o příjem z převodu obchodního podílu. Ostatně takto realizované „vyrovnání“ z vlastních finančních prostředků žalobce by postrádalo ekonomické opodstatnění a logiku, a tudíž co bylo vlastně předmětem a skutečným účelem transakcí mezi společnostmi DATO-FOREST s.r.o., RM FOREST lesní společnost s. r. o. a žalobcem zůstává ve sféře legitimních pochybností...Argumentoval-li pak žalobce v žalobě podrobně k tomu, zda a jakým způsobem byla zaplacená kupní cena za převod vozidel a techniky mezi společnostmi RM FOREST lesní společnost s.r.o. a DATO-FOREST s.r.o., pak to je s ohledem na výše vyslovené závěry irelevantní – předmětem dokazování v případě daňové povinnosti žalobce jako fyzické osoby bylo to, zda se v případě částky 1 343 940 Kč přijaté žalobcem jako fyzickou osobou a uložené do bankovní schránky v roce 2007, jednalo o úhradu z titulu vypořádání jeho obchodního podílu ve společnosti DATO-FOREST s.r.o., a nikoli zda došlo či nedošlo ke skutečné úhradě kupní ceny za vozidla a techniku v rámci jejich převodu mezi jinými daňovými subjekty.“*

Další stížní námitkou je nesprávné posouzení právních otázek krajským soudem v předcházejícím řízení, a to konkrétně otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, otázky povinnosti správce daně identifikovat o jaký příjem se ve vztahu k částce 1 343 940 Kč jedná a otázky zákonnosti zahájené daňové kontroly.

K otázce zákonnosti zahájení daňové kontroly shledal Nejvyšší správní soud odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 61/2010 pro posuzovanou věc za zcela přílehlavý, když tento rozsudek se zabývá právě otázkou zahájení daňové kontroly bez konkrétních podezření či pochybností. Citované rozhodnutí je také v souladu s judikaturou Ústavního soudu.

Ústavní soud ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/11, ohledně otázky ústavnosti daňové kontroly zahájené bez konkrétních skutečností podloženého podezření dospěl k následujícímu závěru: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Námitka krajským soudem nesprávně posouzené otázky zákonnosti zahájení daňové kontroly proto není důvodná.

pokračování

Taktéž námitku nesprávného posouzení otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Dle § 264 odst. 1 daňového řádu, který účinnosti nabyl dne 1. 1. 2011, se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních předpisů, ode dne nabytí účinnosti daňového řádu dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Lze tak přisvědčit argumentaci stěžovatele, že do 31. 12. 2010 bylo třeba povinnosti správce daně při zahájení daňové kontroly a otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení posuzovat podle zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 byla u stěžovatele zahájena dne 7. 9. 2010, přičemž z obsahu daňového spisu je zřejmé, že správce daně v tomto směru postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, jak níže rozvedeno.

Stěžovatel v této souvislosti namítá nepřiléhavost judikатурních odkazů krajského soudu v otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatel si ovšem sám svou argumentací odporuje, když uvádí, že podstata § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků byla v nové právní úpravě převzata prakticky ve stejné podobě. Námitka nepřiléhavosti judikатурních odkazů byla navíc vznesena pouze zcela v obecné rovině. Stěžovatel nijak nekonkretizoval, které z více soudních rozhodnutí, na která krajský soud odkazuje ve vztahu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 4 As 1/2003, ze dne 13. 4. 2004, sp. zn. 3 Afs 12/2003), nemá být na daný případ příslušný a z jakých důvodů. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud k této námitce stěžovatele může vyjádřit také jen obecně a konstatovat, že závěry krajského soudu o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jsou správné a odpovídají konstantní soudní judikatuře, na kterou krajský soud příslušně odkazuje.

Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že stěžovatel od společnosti RM FOREST částku 1 343 940 Kč prokazatelně přijal. Tuto skutečnost ostatně stěžovatel ani nijak nerozporuje. Naopak při ústním jednání dne 18. 11. 2010 vedeném v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou společnosti RM FOREST stěžovatel do protokolu o ústním jednání č. j. 77628/10/338931703415, potvrdil, že peněžní prostředky ve výši 1 343 940 Kč osobně převzal a uložil do bankovní bezpečnostní schránky v ČSOB ve Zlíně. V knize analytické evidence společnosti RM FOREST pak bylo dne 25. 11. 2007 provedeno zaúčtování výdajových pokladních dokladů v celkové částce 1 343 940 Kč jako úhrada závazku.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z obsahu daňového spisu je zřejmé, že pochybnosti správce daně ohledně daňového dopadu stěžovatelem přijaté částky 1 343 940 Kč byly stěžovateli patřičně sděleny a osvětleny (srov. např. protokol o seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění ze dne 1. 3. 2011).

Požadavek správce daně, aby stěžovatel prokázal, zda předmětné finanční prostředky ve výši 1 343 940 Kč byly zdaněny, popř. nejsou předmětem daně z příjmů (v souladu s § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů) nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny [v souladu s § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů], byl zcela legitimní.

Stěžovatel v průběhu daňového řízení od počátku tvrdil, že předmětná částka nikdy nebyla jeho příjmem, který by podléhal zdanění, neboť se jednalo o příjem za převod obchodního podílu ve společnosti DATO-FOREST, přičemž popsal mechanismus jeho získání. Toto tvrzení bylo předmětem dokazování před správcem daně a k tomuto tvrzení nesl stěžovatel důkazní břemeno. Stěžovatel ovšem nepředložil žádný důkazní prostředek, který by jeho tvrzení prokázal.

V této souvislosti není důvodná ani stížní námitka, podle které krajský soud (stejně jako finanční orgány) pochybil, jestliže (nesprávně) nerozlišoval mezi vyjádřením stěžovatele jako jednatele RM FOREST v jiném řízení, a to v daňové věci uvedené společnosti, a vyjádřením stěžovatele v tomto řízení.

Dle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.

Dle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Z citovaných ustanovení daňového řádu plyne, že důkazy získané při daňové kontrole jiného daňového subjektu mohly být použity také při stanovení daně z příjmů stěžovatele, jestliže byly získány v souladu s obecně závaznými právními předpisy a rovněž byla zachována práva stěžovatele jako daňového subjektu. Správce daně není při obstarávání důkazních prostředků vázán pouze návrhy daňového subjektu (stěžovatele). Naopak z vlastní iniciativy obstarává důkazní prostředky také u jiných daňových subjektů a třetích osob. Tvrzení stěžovatele jako jednatele daňového subjektu - společnosti RM FOREST i výdajové pokladní doklady této společnosti proto mohly být použity pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů stěžovatele jako fyzické osoby.

Výpověď manželky stěžovatele správce daně neosvědčil jako důkaz prokazující tvrzení stěžovatele, že se ohledně sporné částky jednalo o částku vyplacenou v souvislosti s převodem obchodního podílu, neboť všechny relevantní informace ohledně skutečnosti, zda se v daném případě jednalo o zdanitelný příjem či nikoli, získala manželka stěžovatele zprostředkovaně právě od samotného stěžovatele. S ohledem na uvedený rodinný vztah mezi stěžovatelem a jeho manželkou, jakož i skutečnost, že výpověď manželky stěžovatele nemá oporu v dalších provedených důkazech, považuje Nejvyšší správní soud hodnocení tohoto důkazu finančními orgány a krajským soudem za správné. Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani argumentace stěžovatele, že se jednalo o poměrně velkou věc ve společném podnikání, šlo o společné prostředky a peníze na nákup vozidel vybírala manželka stěžovatele z účtu na své jméno.

pokračování

Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem k dalším důkazním prostředkům (mimo výpověď manželky stěžovatele) konstatuje, že z výpovědí svědků vyplynulo, že stěžovatelem tvrzená verze vzájemného vypořádání mezi ním a p. S. ve vztahu ke společnosti DATO FOREST sice byla navržena, avšak zda byla skutečně uskutečněna či nikoliv, nebyl schopen s jistotou potvrdit žádný z vyslýchaných svědků, přičemž svědek S. tvrzení stěžovatele popřel. Ze smlouvy o převodu obchodního podílu přitom plyne, že úplata za převod předmětného obchodního podílu měla činit 1 500 000 Kč.

Svědka S. vypověděl, že žádná dohoda mezi ním a stěžovatelem, že společnost DATO-FOREST odprodá předmětné movité věci společnosti RM FOREST, neexistovala. Svědek dále vypověděl, že stěžovateli plnou moc k převodu předmětných vozidel na nového vlastníka na odboru dopravy neudělil. K ceně za převod obchodního podílu ve společnosti DATO-FOREST uvedl, že celková částka byla dohodnuta na 2 500 000 Kč, přičemž z toho byla na valné hromadě dohodnuta částka ve výši 1 500 000 Kč, o čemž existuje notářský zápis. Částka 1 000 000 Kč byla dohodnuta ve směnkách, což nebylo předmětem zápisu z valné hromady. K převodu předmětných vozidel svědek uvedl, že smlouvy viděl, až byla vozidla převedena, a to až následující rok a k úhradě kupní ceny nedošlo ani v hotovosti, ani formou zápočtu vzájemných pohledávek a závazků (viz protokol o výsledku svědka ze dne 11. 7. 2011, č. j. 102926/11/338931705659).

Z výpovědi svědka Mgr. P. ze dne 8. 11. 2012 nelze dovodit potvrzení skutečně realizované verze převodu obchodního podílu mezi stěžovatelem a p. S. ani konečnou výši sjednané ceny za převod obchodního podílu, či sjednanou formu úhrad, přestože svědek v průběhu výsledku mimo jiné uvedl, že ví, že byly diskutovány i ceny jednotlivých prostředků, které vyústily do finální dohody, že hodnota za převod obchodního podílu bude asi 3,6 nebo 3,8 mil. Kč. Mgr. P. však také uvedl, že se ke konečným cenám za převod obchodního podílu, způsobu a datu jejich úhrad nemůže vyjádřit, protože mu toto není známo. Nelze proto přisvědčit tvrzení stěžovatele, že Mgr. P. potvrdil výši ceny za obchodní podíl ve výši 3,6 až 3,8 mil. a že součástí vypořádání byly hodnoty vozidel, které se měly převádět na stěžovatele nebo jeho novou společnost.

Skutečnost, že JUDr. K. potvrdil, že napsal seznam vozidel ve společnosti DATO-FOREST, taktéž nijak neprokazuje finální verzi dohody o převodu obchodního podílu, skutečnou výši sjednané ceny za převod a dohodnutou formu úhrad. Finální verzi dohody o převodu obchodního podílu a skutečnou výši sjednané ceny za převod obchodního podílu neprokazují ani další listiny, tj. seznam vozidel a techniky s jejich navrženým dělením, znalecký posudek a zápis z jednání k 5. 1. 2007.

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 k 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 právě uvedené neshledal důvodnou.

V kasační stížnosti stěžovatel dále namítá nesprávné skutkové a právní závěry krajského soudu. Konkrétně nesouhlasí se závěrem, že kupní smlouvy na převod vozidel a techniky byly tzv. simulovaným úkonem. Transakce ohledně převodu vozidel byla podle stěžovatele řádným právním úkonem, jehož smyslem byl prodej vozidel.

K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud závěr, že z argumentace předestřené stěžovatelem vyplývá, že kupní smlouva na vozidla a techniku mezi DATO-FOREST a RM FOREST měla být pouze úkonem simulovaným, vyslovil pouze nad rámec důvodů rozhodných pro zamítnutí žaloby. Důkazní břemeno k tvrzení stěžovatele, že kupní smlouvy na převod vozidel a techniky byly řádným právním úkonem v souvislosti s vypořádáním obchodního podílu stěžovatele ve společnosti DATO-FOREST, jehož smyslem byl prodej vozidel, tíží v daném případě stěžovatele. Stěžovatel však své důkazní břemeno, jak již bylo uvedeno, neunesl.

Nelze také přehlédnout rozpor ve skutkových tvrzeních stěžovatele, kdy stěžovatel poté, co se mu nepodařilo prokázat, že se v případě částky 1 343 940 Kč jednalo o úhradu z titulu vypořádání jeho obchodního podílu, předestírá novou skutkovou situaci, že se v případě předmětné částky jednalo o vrácení bezdůvodného obohacení či půjčky ze strany společností RM FOREST z důvodu, že stěžovatel ze svých osobních prostředků zaplatil kupní cenu za vozidla a techniku za tuto společnost. Nejedná se přitom o nepřesnosti, které by byly v průběhu času transparentně uvedeny a vysvětleny, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti, ale o zcela protichůdná tvrzení ohledně skutkového stavu, která stěžovatel navíc ani neprokazuje (zejména neprokázal, že se společností RM FOREST uzavřel smlouvu a půjčce a uhradil cenu za předmětná vozidla, popř. techniku).

S ohledem na již uvedené Nejvyšší správní soud pro projednávanou věc považuje za nerozhodnou také argumentaci krajského soudu, že hodnota obchodního podílu byla zčásti vypořádána vozidly a nikoliv penězi, a že „vyrovnání“ nemá logiku a ekonomické opodstatnění. Uvedené úvahy krajského soudu byly taktéž vysloveny pouze nad rámec již popsaných důvodů rozhodných pro zamítnutí žaloby.

Za nepřesný označil stěžovatel rovněž závěr krajského soudu o neúčtování půjček mezi stěžovatelem a společností RM FOREST a mezi p. S. a společností DATO-FOREST. Z obsahu kasační námítky a z napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud zjistil, že argumentace stěžovatele není s napadeným závěrem krajského soudu v rozporu. Stěžovatel taktéž uvádí, že o půjčkách účtováno nebylo a v podstatě pouze uvádí důvody, proč tomu tak bylo.

pokračování

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stížní argumentaci, že za situace, kdy žalovaný dospěl k závěru, že v daňovém řízení se společností DATO-FOREST bylo zjištěno, že k úhradě kupních smluv ze dne 3. 4. 2007 nedošlo, musel žalovaný učinit také závěr, že stěžovatel kupní cenu za společnost RM FOREST nezaplatil a peníze následně od této společnosti vylákal, takže se jedná o „příjem“ z trestné činnosti, který nepodléhá dani z příjmů.

Správce daně ani žalovaný nebyli povinni v daňovém řízení činit závěry o tom, že stěžovatel kupní cenu za společnost RM FOREST nezaplatil. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že stěžovatel v roce 2007 od společnosti RM FOREST částku ve výši 1 343 940 Kč přijal a pochybnosti správce daně ve vztahu ke zdanění předmětné částky byly stěžovateli patřičně sděleny. Finanční orgány za této situace nebyly povinny prokazovat, zda se v případě stěžovatelem přijaté částky jedná o příjem z trestné činnosti či nikoliv. Argumentaci stěžovatele proto nelze než označit jako účelovou v reakci na skutečnost, že se mu nepodařilo prokázat, že předmětná částka představuje výplatu obchodního podílu na společnosti DATO-FOREST.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele, že pokud finanční orgány a krajský soud jako důvod pro zamítnutí žaloby uvádí, že stěžovatel neprokázal, že za obchodní podíl dostal celkem 3 800 000 Kč, je zřejmé, že stěžovatel za obchodní podíl částku 1 343 940 Kč nedostal a neměl proto žádný příjem. Z obsahu daňového spisu totiž vyplývá opak. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel od společnosti RM FOREST částku ve výši 1 343 940 Kč přijal. Tato argumentace stěžovatele je účelová a zaměňuje stěžovatelem tvrzený příjem představující výplatu obchodního podílu v uvedené výši od svědka S., který stěžovatel ovšem neprokázal, a příjem stěžovatele dosažený v této výši od společnosti RM FOREST.

K právě vypořádaným námitkám Nejvyšší správní soud rovněž pro úplnost konstatuje, že s ohledem na neunesení důkazního břemene stěžovatele k jeho tvrzení, že jím přijatá částka 1 343 940 Kč představuje výplatu obchodního podílu na společnosti DATO-FOREST, a jeho další účelová tvrzení o variantách, co by tato částka vlastně mohla představovat, aby nepodléhala dani z příjmů, se nelze než ztotožnit se závěrem krajského soudu, že otázka, co vlastně bylo předmětem a skutečným účelem transakcí mezi dotčenými společnostmi a stěžovatelem (popř. i svědkem S.) zůstává nadále ve sféře pochybností. Je přitom výlučně věcí stěžovatele (popř. jím vedených společností), aby si své obchodní, finanční a majetkové záležitosti uspořádal tak, aby jejich smysl a účel, jakož i jejich samotnou existenci, byl schopen rovněž z daňových hledisek osvětlit a prokázat.

Závěrem lze přisvědčit námitce stěžovatele ohledně rozporu spisového materiálu se zjištěním krajského soudu, že z účetnictví DATO-FOREST vyplynulo, že transakce převodu vozidel a techniky dle kupní smlouvy byla u této společnosti řádně zaúčtována. Správní ani soudní spis účetnictví společnosti DATO-FOREST neobsahuje a žalovaný např. na str. 12 svého rozhodnutí uvádí, že skutečnost, že k úhradě kupních cen vozidel nedošlo, byla zjištěna rovněž při daňové kontrole u společnosti DATO-FOREST. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, na základě jakých zjištění k závěru o

řádém zaúčtování transakce u společnosti DATO-FOREST dospěl. Pochybení krajského soudu však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť skutečnost, zda transakce převodu vozidel a techniky byla u společnosti DATO-FOREST řádně zaúčtována, nemůže nijak ovlivnit rozhodný důvod pro doměření daně stěžovateli, kterým je neunesení jeho důkazního břemene v daňovém řízení k prokázání skutečnosti, že částka 1 343 940 Kč, kterou přijal dne 25. 11. 2007 od společnosti RM FOREST, představuje výplatu obchodního podílu na společnosti DATO FOREST, resp. je jiným příjmem osvobozeným od daně z příjmů.

## V. Závěr

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost neshledal důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle již cit. nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13, platí: „Zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezů Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů řízení nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 – 20).

Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 – 87, č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné

pokračování

*správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinnosti plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 – 23).“* Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

Úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 18. ledna 2016

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu