



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. B.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Mgr. Vitem Křivánkem
sídlem Řípská 11d, 627 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2018, č. j. 47977/18/5200-10422-706955

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2017, č. j. 474739/18/3003-51521-707047, kterým správce daně žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový

řád“), doměřil užitím pomůcek daň příjmu fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací 2012 v celkové výši 1 028 205 Kč a zároveň uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 205 641 Kč tak, že se žalobci doměřuje DPFO ve výši 791 670 Kč a zároveň se žalobci ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 158 334 Kč. Žalovaný tak k námitce žalobce uznal další výdaje, navrhované žalobcem k zahrnutí do výpočtu DPFO žalobci pomůckami.

2. Citovaným dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobci DPFO z důvodu, že na základě daňové kontroly u žalobce nebyl skutkový stav zjištěn takovým způsobem, aby na jeho základě byl správce daně schopen zjistit a stanovit daň žalobci dokazováním.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Stěžejním argumentem žalobce je, že žalovaný, resp. správce daně při použití pomůcek doměřili žalobci daň nesprávně, neboť správce daně použil jako pomůcku k doměření daně žalobci pokladní závěrky, předložené žalobcem v rámci daňové kontroly, avšak příjmy, označené v účetních závěrkách jako hotovost, vzal správce daně vedle bezhotovostních příjmů žalobce pouze jako složku příjmů žalobce, avšak dle žalobce byly do této částky zahrnuty veškeré příjmy žalobce, tedy jak hotovostní tak bezhotovostní, a bezhotovostní příjmy žalobce tak správce daně zahrnul do výpočtu DPFO užitím pomůcek duplicitně. Správce daně tak do výpočtu základu daně žalobce uvedl hodnotu příjmů o 5 283 992 Kč vyšší, než jaké byly skutečně tržby žalobce.
4. Žalobce dále namítá, že žalovaný postupoval nesprávně, když do souhrnu příjmů žalobce zahrnul také daň z přidané hodnoty. Dle žalobce musí být jemu zjištěné příjmy nejprve „očistěny“ od daně z přidané hodnoty, a až následně mohou být zahrnuty do celkových příjmů pro účely zjištění základu daně. Žalobce dále uvádí, že správce daně využil jako pomůcku údaje Českého statistického úřadu, avšak hypertextový odkaz na webovou stránku, na níž se tyto údaje mají nacházet, tak jak uvedl správce daně, je nefunkční. Dále je potřeba uvést, že výpočtem výdajů žalobce pomocí marže dospěl správce daně ke zcela jiným hodnotám, než k jakým dospěl v jiném daňovém řízení získáváním informací od dodavatelů žalobce.
5. Žalobce konečně uvádí, že správce daně, resp. žalovaný, nezahrnuli do výdajů žalobce některé esenciální výdaje, jakým je například automobil žalobce, který zjevně musel ke své činnosti využívat, přičemž se žalovaný ani nevypořádal s touto námitkou žalobce, a napadené rozhodnutí je proto v tomto ohledu nepřezkoumatelné.
6. V doplnění žaloby pak žalobce toliko rozvíjí svůj argument o duplicitním zahrnutí bezhotovostních příjmů do celkových příjmů žalobce při výpočtu DPFO užitím pomůcek, jak bylo uvedeno výše.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný v první řadě namítá, že žalobní argumentace byla žalobcem poprvé použita až v žalobě proti napadenému rozhodnutí, a žalovaný se tak s ní v rámci napadeného rozhodnutí zjevně nemohl vypořádat. Přesto je však žalovaný přesvědčen, že doměření

daně užitím pomůcek tak, jak k němu přistoupil správce daně, nepředstavuje zjevný exces, když správce daně vycházel ze všech jemu dostupných skutečností. Lze tak přičítat pouze žalobci k tíži jeho procesní pasivity v rámci daňového řízení, neboť to byl on, kdo selhal ve splnění své povinnosti předložit kompletní soubor daňových dokladů a v následném osvětlení významu dokumentů, které měl správce daně k dispozici. Žalobce tak neunesl své břemeno důkazní, v celém daňovém řízení poskytoval správci daně minimální součinnost, a bylo tedy zcela na místě přistoupit k doměření daně žalobci užitím pomůcek. Doměření DPFO žalobci tak dle žalovaného splňuje zákonné i judikatorní požadavky.

8. Žalovaný dále uvádí, že k námitce nesprávného zahrnutí daně z přidané hodnoty do příjmů pro účely stanovení základu daně se již vyjadřoval v napadeném rozhodnutí, a dospěl k závěru, že daň z přidané hodnoty lze v základu daně v příslušném zdaňovacím období zohlednit pouze tehdy, byla-li tato daň v dané době již právně existující, a projevila se tudíž jako závazek vůči státnímu rozpočtu. Pouze v takovém případě mohla být do příjmů zahrnuta částka bez daně z přidané hodnoty.
9. K nesprávnému užití marže pro výpočet výdajů žalobce žalovaný uvádí, že daň užitím pomůcek stanovil tak, aby se maximálně přiblížil realitě, přičemž žalobce je primárně ten, kdo nesplnil svou povinnost v rámci daňového řízení, proto se nemůže domáhat, aby mu byla daň stanovena tak, jak si to představuje. Obdobně také reaguje žalovaný na námitku nezahrnutí esenciálních výdajů do základu daně – byl to žalobce, kdo neprokázal dostatečně spolehlivě existenci takových výdajů, a žalovaný tak neměl k dispozici důkazní prostředky, s nimiž by se mohl řádně vypořádat.
10. K doplnění žaloby žalovaný namítá, že to, že žalobce předložil dokumentaci k roku 2012 až v jako důkaz v řízení o žalobě proti rozhodnutí správnímu orgánu musí jít k jeho tíži. Závěrem žalovaný uvádí, že ze spisového materiálu je zjevné, že žalovaný dostal své povinnosti přihlídnout ke všem relevantním okolnostem projednávaného případu, a jeho rozhodnutí je zcela v souladu se zákonnými požadavky, pročez považuje za vhodné žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Předchozí soudní řízení

11. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 4/2019-44, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav, o který správce daně (resp. žalovaný) opřel vydaná rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění s ohledem na vyloučení možného excesu stanovení daně v nesprávné výši v důsledku duplicitního zahrnutí některých příjmů do základu daně. Krajský soud proto žalovaného zavázal, aby v dalším řízení zvážil, zda doklady, které žalobce připojil k podané žalobě, mohou potvrdit pravdivost žalobcova tvrzení o duplicitním zdanění příjmů.
12. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 4/2019-44, zrušil rozsudkem ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020-28 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že v projednávaném případě bylo povinností žalobce, který nadto neosvětlil, z jakého důvodu předložil nové důkazy až v průběhu soudního řízení o žalobě, prokázat rozhodné skutečnosti již v průběhu daňového řízení. Žalobce však doklady - denní pokladní uzávěrky za období prosinec 2011 až prosinec 2012 - v průběhu celého daňového řízení

nepředložil, ačkoli tak jistě učinit mohl, a to již ode dne zahájení daňové kontroly 30. 11. 2015 do vydání rozhodnutí o odvolání, k němuž došlo dne 6. 11. 2018. Žalobce byl po dobu téměř tří let zcela pasivní, a jakkoli tedy mohly v soudním řízení nově doložené důkazy prokázat tvrzenou duplicitu zdanění některých příjmů, je v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) a vycházející z koncepce důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu, aby žalobce vlastní liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravoval“ až cestou správní žaloby, mohl-li v tomto konkrétním případě důkazy předložit již v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30). Krajský soud proto pochybil, zrušil-li stěžovatelovo rozhodnutí o odvolání a uložil mu povinnost doplnit dokazování o nové (až k žalobě připojené) důkazy.

V. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a v mezích žalobních bodů nyní projednávané žaloby (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s výší doměřené DPFO dle pomůcek, užitých správcem daně kdy konkrétně namítá duplicitní zahrnutí části zdanitelných příjmů na výstupu. Mezi účastníky řízení tedy není ani tak sporný způsob, jaký zvolil správce daně k doměření daně žalobci, tedy za použití daňových pomůcek, nýbrž konkrétní výše žalobci dodatečně stanovené daňové povinnosti.
15. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).
16. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebas jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

17. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace *nemůže* daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
18. V rámci přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „*dostatečně spolehlivě*“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora cit. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).
19. Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz cit. rozsudek č. j. 8 Afs 69/2010-103).
20. Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy

pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).

21. Prizmatem výše uvedených judikатурních závěrů přistoupil krajský soud v nyní projednávané věci k posouzení žalobních námitek, přičemž je neshledává důvodnými. Pokud žalobce namítá, že správce daně do příjmů žalobce chybně zahrnul taktéž daň z přidané hodnoty, krajský soud uvádí, že se v tomto ohledu ztotožňuje s argumentací žalovaného. Systematicky lze ze zákona o daních z příjmů dovodit, že v základu daně lze na straně příjmů či výdajů zohlednit jinou daň, která je spjata s konkrétním příjmem či výdajem vždy pouze tehdy, byla-li tato daň daňovým subjektem řádně přiznána a odvedena (např. § 5 odst. 9, § 23 odst. 16, § 24 odst. 13). Stejný závěr zastává taktéž Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, že „[p]látcem DPH je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků. Pokud plátce řádně odvádí DPH ve zdaňovacím období, v němž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, DPH neovlivňuje jeho základ daně. Řádně odvedená DPH není nákladem plátce, protože ji vybral od poplatníků. Jiná situace ovšem nastává, pokud je DPH dodatečně vyměřena správcem daně. V tomto případě plátce daně nemá, od koho by DPH vybral. Jako daňově uznatelný náklad je proto možné doměřenou DPH uplatnit ve zdaňovacím období, kdy jako náklad vznikla, tedy v době, kdy nabyl účinnosti dodatečný platební výměr na DPH (ke konstitutivní povaze dodatečného platebního výměru viz např. rozsudek ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 – 51)“, pročež „[d]oměřenou daň z přidané hodnoty je možné uplatnit jako daňově uznatelný výdaj [podle § 24 odst. 1 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů] ve zdaňovacím období, kdy vznikla jako náklad, tedy v době, kdy nabyl účinnosti dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty.“
22. Z uvedeného je zjevné, že daň z přidané hodnoty neovlivní základ daně tehdy, pokud je řádně přiznána a odvedena. Pokud je však daň z přidané hodnoty doměřována správcem daně dodatečně, tato daň právně neexistuje až do právní moci dodatečného platebního výměru, pročež není možné zohlednit tuto daň jako výdaj v rozhodném období, v němž měla daňovému subjektu vzniknout povinnost tuto daň odvést. Adekvátně k této konstrukci pak musí být příjem daňového subjektu v období, v němž mu měla vzniknout povinnost uhradit daň z přidané hodnoty, považován za příjem pro účely zjištění základu DPFO včetně daně z přidané hodnoty, neboť povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty vznikla daňovému subjektu právně až právní mocí dodatečného platebního výměru. Námitka žalobce, že daň z přidané hodnoty neměla být zahrnuta do příjmů žalobce pro účely zjištění základu DPFO je proto nedůvodná.
23. Nedůvodné jsou pak taktéž námitky žalobce, vztahující se k volbě pomůcek, s jejichž pomocí správce daně daň stanovil (marže na zboží, nezahrnutí esenciálních výdajů). Krajský soud opakuje, že stanovení daně užitím pomůcek je v konečném důsledku způsobeno resignací daňového subjektu na splnění své povinnosti v daňovém řízení prokazovat veškeré jím v daňovém podání tvrzené skutečnosti. V takové situaci volí správce daně pomůcky tak, aby výsledná stanovená daň v maximální možné míře odpovídala realitě, avšak pomůcky volí správce daně bez součinnosti s daňovým subjektem. Dle krajského soudu tak není podstatné, že správce daně zvolil v řízení o DPFO jiné pomůcky, než v řízení o dani z přidané hodnoty, pokud je jeho postup v souladu se zákonnými požadavky, neboť výběr pomůcek je primárně na něm, a žalobce se v důsledku nesplnění svých primárních povinností v daňovém řízení nemůže domáhat stanovení daně

způsobem, jaký jemu vyhovuje. Obdobně je potřeba uvést, že ve vztahu k žalobcem tvrzeným esenciálním výdajům tento v daňovém řízení nijak neprokazoval, že by disponoval služebním automobilem, náklady na jehož užívání by mohly být zahrnuty do výdajů pro účely stanovení DPFO. Správce daně je povinen při stanovení daně přihlídnout ke všem relevantním okolnostem, avšak není povinen za daňový subjekt opatřovat důkazní prostředky – jak již bylo uvedeno výše, správce daně sám hodnotí, které pomůcky jsou dostatečné pro stanovení daně tak, aby v maximální možné míře odpovídala realitě, přičemž napadal lze pouze zjevný exces v celkové výši stanovené daně.

24. Ve světle závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v „kasačním“ rozsudku č. j. 6 Afs 223/2020-28 za nedůvodnou krajský soud hodnotí i námitku ohledně zjevného excesu spočívající v duplicitním zápočtu příjmů žalobce do základu daně z důvodu, že v pokladních závěrkách, které správce daně považoval pouze za dílčí část příjmů žalobce, byly kromě hotovostních příjmů zahrnuty taktéž příjmy bezhotovostní. Krajský soud považuje za nezbytné v první řadě uvést, že postup správce daně i žalovaného v daňovém řízení shledává zcela adekvátní ve vztahu k situaci, ve které se správní orgány nacházely. Správce daně byl více než shovívavý k četným žádostem žalobce o odklad plnění jeho povinností, určených mu správcem daně v rámci daňové kontroly, žalobce poskytoval správci daně minimální součinnost a při doměřování daně užitím pomůcek použil správce daně všechny jemu dostupné relevantní skutečnosti k výpočtu DPFO, jejíž výše se zdála být reálná.
25. Ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu to je primárně daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a tedy jej tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, přičemž v nyní projednávaném případě byl žalobce dosti pasivním a bylo by lze konstatovat, že tato břemena v průběhu daňové řízení neunesl, neboť důkazy ke svému tvrzení ohledně duplicity zdanitelných plnění předkládá až v žalobě. Ostatně jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, *„správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).
26. Při přezkumu daňových rozhodnutí správními soudy je třeba nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování soudu na straně jedné, jednak zamezující obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. *„Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud (1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) 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.“* (srov. rozsudek ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005-62).
27. Těžiště dokazování ohledně stanovení výše výsledné daně se nachází v daňovém řízení, v němž primárně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Předložení důkazů (účetních dokladů či jiných listin, ad.) až v průběhu řízení před soudem proto nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt v daňovém řízení před správcem daně důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu unesl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30). Nelze předpokládat úspěch daňových subjektů, které v potřebné době

neplnily zákonem stanovené povinnosti, a následně se domáhají stanovení daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje. „Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena“ (cit. dle Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, str. 633).

28. Krajský soud v nyní projednávané věci dospěl k závěru, že žalobce v předchozím daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému duplicitnímu zahrnutí příjmů do základu daně, s čímž se ostatně ztotožnil již Nejvyšší správní soud, nelze tento nedostatek dohánět a napravovat až v soudním řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, či ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31). Daňové řízení je do značné míry vedeno principem formální pravdy, v řízení před soudem se posuzuje, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno, a proto není bez dalšího možné nedostatečnou aktivitu daňového subjektu „dohánět“ v řízení před soudem. Krajský soud je proto toho názoru, že skutkový stav, na němž správce daně, resp. žalovaný založili svá rozhodnutí, byl dostatečně zjištěn pro stanovení daně žalobci, a nelze se proto ztotožnit s námitkou žalobce, že by vyžadoval zásadní doplnění, a to právě za účelem vyloučení případného excesu v podobě v nesprávné výši v důsledku zahrnutí duplicitního zdanitelného plnění žalobce.

VI. Závěr a náklady řízení

29. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
30. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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 účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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.

Brno 29. června 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu