



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
bytem X
zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 14/2588, Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2021, č. j. X

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhá přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 11. 2020, č. j. X. Uvedeným platebním výměrem správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 842 345 Kč.
2. Vyhledávací činností správce daně zjistil, že v průběhu roku 2015 žalobce osobně vložil na bankovní účet společnosti X, v níž byl jednatelem a společníkem, hotovost v celkové částce 11 900 000 Kč. Po analýze pohybů na bankovních účtech žalobce a zohlednění příjmů, které žalobce v roce 2014 a 2015 obdržel od společnosti X jako zaměstnanec, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda příjmy žalobce v roce 2015 odpovídaly nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání.
3. Proto výzvou ze dne 28. 6. 2018 vydanou podle § 38x zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), správce daně vyzval žalobce, aby prokázal vznik a původ příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění v roce 2015. Nárůst jmění byl ve výzvě vyčíslen ve výši 14 484 694 Kč jako součet konečných zůstatků na běžných účtech žalobce a vkladů žalobce na účet společnosti X (konkrétně se jednalo o vklady hotovosti ze dne 2. 1. 2015 ve výši 1 800 000 Kč, ze dne 25. 3. 2015 ve výši 2 500 000 Kč, ze dne 16. 9. 2015 ve výši 1 600 000 Kč, ze dne 30. 10. 2015 ve výši 3 000 000 Kč a ze dne 13. 11. 2015 ve výši 3 000 000 Kč) a osobní spotřeby ve výši 937 321 Kč, při evidovaných příjmech ve výši 2 937 221 Kč, které byly tvořeny součtem počátků zůstatků na běžných účtech žalobce ve výši 2 203 446 Kč a připsanými příjmy v podobě mzdy ve výši 733 775 Kč. Rozdíl mezi nárůstem jmění a evidovanými příjmy (dále také „disproporce“) činil částku 11 547 473 Kč. Správce daně uvedl, že mu není známo, že by vklady do společnosti X nebyly předmětem daně z příjmů či by byly od této daně osvobozeny.
4. Žalobce k výzvě uvedl, že zdrojem vkladů byly peněžní prostředky z půjčky v roce 2012, a předložil smlouvu o půjčce uzavřenou v Madridu dne 19. 8. 2012 se X, podle které si žalobce půjčil 100 mil. Kč v hotovosti, s úrokem 0,1 %, které měl jednorázově vrátit do 15 let. Tuto smlouvu vyhodnotil správce daně jako nedostatečnou a žalobce vyzval, aby objasnil skutečnosti ze smlouvy plynoucí, což žalobce neučinil s odkazem na probíhající soudní řízení a z obavy o rodinu. Správce daně přistoupil dne 12. 11. 2018 k realizaci mezinárodního dožádání, obrátil se na příslušné orgány Ruské federace s žádostí o výsledch X a o poskytnutí údajů o jeho majetkových poměrech před poskytnutím půjčky. Požadovaný výslech se nepodařilo uskutečnit a z údajů o majetkových poměrech správce daně dovedl, že půjčka nemohla být žalobci tvrzeným způsobem poskytnuta. Následně žalobce předložil čestné prohlášení ze dne 11. 6. 2019, s ověřeným podpisem a překladem, ve kterém X prohlásil, že žalobci poskytl půjčku v hotovosti ve výši 100 mil. Kč a souhlasil s převzetím dluhu X, s tím, že k uvedenému dni vůči němu žalobce nemá žádné závazky. Další žádostí ze dne 20. 11. 2019 správce daně na ruských daňových orgánech požadoval poskytnutí veškerých informací o majetkových poměrech X, obdržel odpověď, ze které

vyplývaly prodeje a nákupy jeho majetku, vyjádření likvidátora společnosti X skupiny X, ve které X figuroval, a bankovní výpisy z rozhodného období.

5. Po zhodnocení žalobcem předložené smlouvy o půjčce a předloženého čestného prohlášení dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že nárůst příjmů byl pokryt z půjčky hotovosti ve výši 100 mil. Kč poskytnuté X na podnikatelské aktivity spojené se společností X. Správce daně proto vydal dne 11. 11. 2020 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období, kterým žalobci vyměřil daň ve výši 1 842 345 Kč.
6. V odvolání proti platebnímu výměru žalobce se závěry správce daně nesouhlasil. Tvrdil také, že disproporce měla původ v trestné činnosti, neboť proti jeho osobě bylo vedeno trestní řízení, v němž byl žalobce se společností X nepravomocně odsouzen za zkrácení daňové povinnosti a vylákání výhody na DPH. Předložil fotokopii cestovního pasu X, podle které měl být dne 19. 8. 2012 na území Španělska, a dále nabídky různých zahraničních bank na úvěrování společnosti X a navrhoval provést svědecký výslechu X. Žalovaný měl v odvolacím řízení k dispozici nepravomocný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 9 T 7/2019-17094 ze dne 20. 10. 2020.
7. Žalovaný odvolacím námitkám nevyhověl a napadeným rozhodnutím ze dne 2. 11. 2021 platební výměr správce daně potvrdil. Konstatoval, že předložené důkazní prostředky správce daně reflektoval a ztotožnil se s jejich hodnocením ze strany správce daně. Žalobce uváděl, že jedinou osobou, která by mohla dosvědčit poskytnutí rozporované půjčky, je X, odmítl však sdělit cokoli bližšího ohledně okolností transakce, což žalovaný hodnotil jako účelový postoj žalobce. Předloženou fotokopii cestovního pasu hodnotil tak, že důkaz prokazuje lety X do Španělska, včetně údajného termínu uzavření smlouvy o půjčce, ale ani tento důkaz neprokazuje skutečné předání hotovosti žalobci. Správce daně také logicky vyhodnotil čestné prohlášení X. Žalovaný poukázal na neúspěšnou snahu správce daně vyslechnout X prostřednictvím mezinárodního dožádání a na neposkytnutí součinnosti ze strany žalobce, který nutně musel být se X v kontaktu za účelem zajištění čestného prohlášení, přesto potřebnou součinnost k provedení jeho svědeckého výslechu neposkytnul. Čestné prohlášení pak bylo správně hodnoceno s ohledem na zjištěné majetkové poměry X a pochybnosti ohledně převozu tak vysoké hotovosti do Španělska, případně pochybnosti o disponování zahraničních bank tak vysokou hotovostí v české měně. K nabídkám komerčních bank k prokázání obstarávání finančních prostředků žalovaný uvedl, že jde o všeobecné podmínky, které rovněž neosvědčují poskytnutí hotovostní půjčky žalobci. Žalovaný neprovedl navrhovaný výslech X k získávání nabídek komerčních bank k financování podnikatelské činnosti X s odůvodněním, že tímto způsobem nemůže být prokázáno poskytnutí půjčky. Žalovaný se ztotožnil s postojem správce daně, který neprovedl svědecký výslech X s odůvodněním, že nepochybuje o jeho cestě s žalobcem do Španělska, ale jde o důkaz, který nemůže osvědčit faktické poskytnutí půjčky, neboť dle vyjádření žalobce, jednání a předání hotovosti se mělo uskutečnit jen mezi žalobcem a panem X. Žalovaný odmítl námitky, že zjištěná disproporce může pocházet z trestné činnosti žalobce. Poukázal na rozpor s prvotním tvrzením o zdroji vkladů z hotovostní půjčky z roku 2012. Dle žalovaného nebylo nepravomocným rozsudkem prokázáno, že by s částkami, o které měla společnost X zkrátit daňovou povinnost či vylákat výhodu na DPH a vylákat dotační prostředky, mohl disponovat pouze žalobce a že by se současně jednalo o částku, kterou zpochybnil správce daně.

Zdůraznil, že majetkový prospěch z trestné činnosti byl přisuzován společnosti X a výše výnosu z trestné činnosti pro žalobce nebyla prokázána.

II. Žaloba

8. Žalobce namítal, že právní úprava prokazování původu majetku se stala součástí právního řádu ČR novelou č. 321/2016 Sb. s účinností ode dne 1. 12. 2016 a došlo jí k rozšíření hmotněprávních povinností jednotlivce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105; a ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-121; a ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, žalobce namítal, že správní orgány jsou vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu a řídí se platnými a účinnými procesními předpisy. Protože se jedná o hmotněprávní ustanovení, v jehož důsledku má být zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu, který neunesl své důkazní břemeno odstranit pochybnosti o původu hotovosti, kterou vložil na bankovní účet společnosti X, a daň byla splatná dne 1. 4. 2016, nelze aplikovat § 38x a násl. ZDP a na základě domnělého neunesení důkazního břemene žalobci doměřit daň vzhledem k příjmům realizovaným prý v roce 2015.
9. V druhé žalobní námitce žalobce namítal, že mu daňové orgány nestanovily daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ale dokazováním. Pokud žalobce nesplnil povinnost danou mu § 38y ZDP a daň nebylo možné stanovit dokazováním, správce daně měl stanovit daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu, když nebyly splněny kvantitativní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle § 38z odst. 2 písm. c) ZDP, a to s odkazem na důvodovou zprávu. Daň nebyla žalobci stanovena správně, neboť daňové orgány za základ určily hotovost vloženou žalobcem na bankovní účet X, aniž stanovily podle srovnání s jinými subjekty daň. Bylo totiž možné očekávat, že srovnatelný poplatník má příjmy jak osvobozené od daně, tak příjmy zdaňované.
10. Podle žalobce daňové orgány neprokázaly existenci žádných příjmů žalobce a doměrek daně byl založen pouze na domnělém neunesení důkazního břemene ohledně původu jeho majetku v podobě vkladů hotovosti na bankovní účet. Pokud nelze určit, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, lze na ně hledět, jako by vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň, pouze v případě, že ve smyslu § 38za odst. 3 ZDP dochází ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem. Tato podmínka u žalobce splněna nebyla, a pokud daňové orgány neprokázaly, jaké příjmy žalobce dosáhl, nebyly oprávněny předpokládat, že šlo o příjmy za zdaňovací období 2015.
11. Napadené rozhodnutí je rovněž nezákonné, neboť bylo vydáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Běh lhůty pro stanovení daně počal běžet dne 1. 4. 2016. První mezinárodní dožádání stavělo tuto lhůtu ode dne 22. 11. 2018 do 20. 5. 2019, tedy po dobu 181 dnů. Druhé mezinárodní dožádání stavělo lhůtu ode dne 3. 12. 2019 do 1. 8. 2020, tedy po dobu 242 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně proto připadl na 28. 5. 2020, ale platební výměr byl vydán až dne 11. 11. 2020 a doručen dne 16. 11. 2020, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty.
12. Správce daně dále nesplnil podmínky pro vydání výzvy podle § 38x ZDP. Splnění podmínek ve výzvě ze dne 28. 6. 2018 docílil tak, že u žalobce, jemuž je 50 let, zohlednil jen příjmy za roky 2014 až 2015, tyto porovnal se vklady na bankovní účet společnosti X a zjistil disproporci. Učinil tak účelově, jako kdyby žalobce nemohl před 1. 1. 2014 získat

české úspory. Přitom byly správci daně známy příjmy žalobce z let 1990 až 2013, které správce daně nezohlednil.

13. Žalobce dále brojil proti tomu, jak bylo ve výzvě k prokázání příjmů stanoveno rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Období roku 2015 správce daně stanovil extrémně krátce, takže nebylo možné vytvořit reálný obraz o tom, zda příjmy žalobce odpovídají nárůstu jeho jmění. Z tohoto důvodu nebylo prokazování původu majetku řádně zahájeno. Žalobce namítal, že jej správce daně vyzval k prokázání skutečností nastalých v roce 2012, k němuž se důkazní břemeno nevztahovalo. Jednalo se o skutečnosti mimo rozhodné období roku 2015 ve smyslu § 38x odst. 3 písm. a) ZDP, které nebyl žalobce povinen prokazovat ve smyslu § 38y ZDP, a proto z nich nemůže povstat závěr o neunesení důkazního břemene.
14. Pro případ, že by soud zohlednil dokazování původu příjmů mimo rozhodné období vymezené ve výzvě, nelze akceptovat závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Podle názoru žalobce dokazování podle § 38x ZDP eliminuje použitelnost dokazování podle § 92 daňového řádu, neboť předmětem důkazního řízení není tvrzení daňového subjektu, ale pochybnosti správce daně. Žalobce za zdroj příjmů označil zápůjčku od X z roku 2012, kterou doložil příslušnou smlouvou a čestným prohlášením. Závěr žalovaného, že pan X nemohl disponovat obnosem 100 mil. Kč v hotovosti v české měně, nemá oporu ve shromážděných důkazech, neboť pan X mohl mít bankovní účty i v jiných zemích než v Rusku a příjmy i z jiných zdrojů. Zmapování pouze části jeho majetku nedovoluje učinit závěr, který daňové orgány učinily, a proto neunesly své důkazní břemeno a nedokázaly zpochybnit věrohodnost smlouvy o půjčce a podepsané čestné prohlášení. Nesprávný je závěr žalovaného, že čestné prohlášení X nemůže být samo o sobě důkazem o skutečnostech v něm uvedených. Žalobce odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, a namítal, že čestné prohlášení bylo možné jako důkaz použít a skutečnosti v něm uvedené se nepodařilo daňovým orgánům vyvrátit. Žalovaný nesprávně k tíži žalobce přičítal skutečnost, že není zřejmé, jakým způsobem byla částka 100 mil. Kč do Španělska dopravena a zda byl převoz oznámen podle nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1889/2005. Směrem k těmto skutečnostem žalobce důkazní břemeno netížilo, a proto nemůže nést závěr o procesní odpovědnosti za výsledek řízení. Daňové orgány rovněž nedostatečně zohlednily majetkové poměry X, když zjistily, že se majetkově podílel v korporacích X a X zmiňovaných v mediálně známé kauze X. Nedostatečně bylo zohledněno, že ve spojení s Evgenijem Rostovcem jako členem svazu ředitelů X získali na provizích za poskytování půjček korporacím nejméně 8,8 mld. rublů. Tyto skutečnosti spolehlivě vyvracejí závěry daňových orgánů o nemajetnosti X. Věrohodnost čestného prohlášení podporuje zjištění daňových orgánů, že byl na území ČR, když podepsal předmětné čestné prohlášení, a byl ve Španělsku, když předával hotovostní půjčku žalobci. Okolnosti převzetí hotovosti mohl dosvědčit svědek X, který žalobce na cestě do Španělska doprovázel. Žalovaný výslech svědka účelově odmítl s poukazem na tvrzení žalobce, že poskytnutí půjčky může dosvědčit jen X. Svědek X ovšem mohl dosvědčit přepravu hotovosti a svým svědectvím potvrdit věrohodnost písemného prohlášení X. Podle žalobce nebyl skutkový stav spolehlivě objasněn, a proto žalobce navrhoval vyslechnout tohoto svědka v soudním řízení.
15. Žalobce již v daňovém řízení tvrdil, že byl pachatelem trestné činnosti a disponoval výnosy z trestné činnosti ve výši minimálně 55 654 537,05 Kč, a svoje tvrzení prokázal rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 9 T 7/2019-17094. Z bodu 150 na str. 105 tohoto

rozsudku plyne, že se ukládá peněžité trest korporaci X, protože její jednatelé svým jednáním získali majetkový prospěch. Podrobně zde byl popsán přechod finančních prostředků od společnosti jejím dodavatelům, následně přechod finančních prostředků do dispoziční sféry statutárních zástupců X, kterým byl i žalobce. Žalobce tedy prokázal, že k nárůstu jmění sloužily finanční prostředky získané z trestné činnosti, čímž unesl svoje důkazní břemeno.

16. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného i platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

17. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný popřel, že by bylo rozhodnutí vydáno po prekluzivní lhůtě. S odkazem na § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, konstatoval, že z důvodu první žádosti o mezinárodní spolupráci lhůta pro stanovení daně neběžela od dne 23. 11. 2018 do 27. 11. 2019, kdy dle razítka Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) tento orgán obdržel finální odpověď na žádost, tedy po dobu 370 dnů. Dále lhůta neběžela ode dne 3. 12. 2019 do 10. 8. 2020, tedy po dobu 252 dnů. Lhůta pro stanovení daně by proto uplynula v sobotu dne 12. 12. 2020. Pokud byl platební výměr žalobci doručen dne 16. 11. 2020, stalo se tak ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu a došlo k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu.
18. Žalovaný nesouhlasil, že by na případ žalobce nebylo možné aplikovat § 38x ZDP. Posouzením dané otázky se zabýval Krajský soud v Brně v rozsudcích ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 31/2020-53, a ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 A 124/2018-39, a dovodil, že se jedná o soubor procesních ustanovení s tím, že tento závěr vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 321/2016 Sb. Podle žalovaného jsou proto odkazy žalobce na judikaturu NSS nepřiléhavé, v dané věci nebylo zasaženo do hmotněprávní sféry žalobce.
19. Dále se žalovaný podrobně vyjadřoval k důkaznímu břemenu v obecné rovině, odkazoval na rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015-31; ze dne 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008-56, a konstatoval, že vydání výzvy k prokázání příjmů ve smyslu § 38x ZDP odpovídalo závěrům plynoucí z této judikatury. Bylo na žalobci, aby po podání výzvy k prokázání příjmů tvrdil a prokázal, jaký je původ zjištěné disproporce. A pokud se žalobce rozhodl tvrdit, že zjištěná disproporce má původ v nezdanitelných příjmech, bylo jeho povinností toto tvrzení prokázat, v tomto směru svoje důkazní břemeno žalobce neunesl.
20. Žalovaný nesouhlasil s žalobní námitkou, že daňové orgány neprokázaly existenci žádných příjmů žalobce. Opět s odkazem na judikaturu NSS zdůraznil, že žalobce neunesl své důkazní břemeno stran zjištěné disproporce mezi příjmy a výdaji, přičemž správná byla úvaha, že zjištěná disproporce představuje fakticky nepřiznané příjmy za předmětné zdaňovací období. K námitce, že žalobce nestíhalo důkazní břemeno ohledně skutečností, které se odehrály v roce 2012, tedy tvrzené období půjčky od X, žalovaný odkázal na § 38y ZDP. Připomenul, že pokud se podle důvodové zprávy poplatník dovolává toho, že příjmy, z nichž byl dotčený majetek pořízen nebo z nichž byly hrazeny výdaje, vznikly v prekludovaném období, musí tuto skutečnost prokázat. Pokud přesvědčivým způsobem neprokáže časový rámec vzniku příjmů, což je klíčové pro posouzení prekluze, musí prokázat i vznik a původ těchto příjmů. Protože žalobce neprokázal časové hledisko

tvrzených skutečností, tedy neprokázal, že finanční prostředky obdržel v roce 2012, důkazní břemeno neunesl a nelze klást za vinu daňovým orgánům, že stanovily rozhodné období v délce jednoho zdaňovacího období. Žalovaný připomenul, že důkazní břemeno žalobce se vztahovalo k pochybnostem správce daně, a odvolával se na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 31/2020-53, podle něhož nejsou žádným způsobem měněny právní daňové povinnosti poplatníka a důkazní povinnost nepramení z § 38x odst. 1 ZDP, ale z obecného § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu.

21. Žalovaný zopakoval, že žalobce byl povinen prokázat původ příjmů, jimiž disponoval v roce 2015 a které vedly k zjištěné disproporci. Pokud reagoval tvrzením, že disproporce má původ v příjmu z půjčky od X z roku 2012, měl povinnost toto tvrzení prokázat. Nebylo povinností správce daně prokázat skutečný stav věci. Touto perspektivou je třeba nahlížet na žalobní námitky, kterými žalobce rozporoval závěry týkající se toho, že X nedisponoval dostatečnými prostředky k poskytnutí půjčky a způsobu dopravy tvrzené finanční částky do Španělska. Správce daně zjištěnými skutečnostmi zdůvodnil, proč nelze mít za prokázané tvrzení žalobce ohledně půjčky od X. Úkolem daňových orgánů nebylo prokázat, že X měl dostatečné prostředky k poskytnutí půjčky. Bylo na žalobci, aby prokázal poskytnutí půjčky, toto důkazní břemeno neunesl.
22. Ve vztahu k dílčí námitce týkající se čestného prohlášení X odkázal žalovaný na závěry rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, podle kterého tvrzení třetí osoby v písemné formě prohlášení je důkazním prostředkem, přičemž ovšem ani prohlášení třetí osoby zpravidla samo o sobě nemůže doložit výdaj v určité výši. Jinými slovy ani listina zachycující tvrzení třetí strany nemůže být automaticky vyhodnocena jako prokazující tvrzení v ní zachycené. Žalovaný a správce daně čestné prohlášení zohlednili, ovšem správce daně přezkoumatelným způsobem uvedl, proč i přes existenci této listiny setrvává na svých pochybnostech ohledně poskytnutí půjčky. Správce daně poukázal na to, že se X nedostavil k výpovědi ke správci daně, ačkoli byl přítomen na území ČR, přičemž výslech svědka mohl definitivně vyvrátit pochybnosti správce daně, když správce daně poukázal na rozdíly mezi výslechem svědka a písemným prohlášením. Bylo na žalobci, aby svoje tvrzení ohledně půjčky prokázal jinými důkazními prostředky. K námitce ohledně výslechu svědka X žalovaný poukázal na vyjádření žalobce v průběhu daňového řízení, v němž nekonkretizoval, za jakým účelem výslech navrhuje. Pokud chtěl výslechem prokázat realizaci předmětu plnění, šlo o tvrzení obecné, které nebylo upřesněno ani v odvolání. Žalobce ani nereagoval na seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaného ze dne 18. 6. 2021, ve kterém žalovaný konstatoval, že samotné poskytnutí půjčky mohl ověřit X. Pokud žalobce s těmito závěry nesouhlasil, mohl argumenty zahrnout do svého vyjádření. Teprve v žalobě žalobce upřesnil, že svědek X mohl dosvědčit přepravu hotovosti a potvrdit věrohodnost písemného prohlášení X. Žalovaný namítal, že pokud byl žalobce procesně nečinný a nereagoval dostatečně na argumenty správce daně a žalovaného, nelze toto klást k tíži daňovým orgánům. Těžiště dokazování má probíhat před daňovými orgány, nikoliv před správními soudy.
23. Pokud žalobce namítal, že identifikované příjmy mají původ v trestné činnosti žalobce, žalovaný odkázal na body 80 až 92 napadeného rozhodnutí, kde se s danou otázkou vypořádal, a uvedl, že žalobce by musel prokázat, že existuje přímá souvislost mezi příjmem získaným předmětnou trestnou činností a zjištěnou disproporcí.

24. Podle žalovaného byla daň stanovena dokazováním v souladu se zákonem, neboť stanovení daně dokazováním je primárním způsobem stanovení daně. Žalovaný poukázal na relevantní judikaturu NSS a konstatoval, že pokud nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, pak byl správce daně povinen stanovit daň dokazováním, a to přes skutečnost, že stanovení daně podle pomůcek by mohlo být pro žalobce výhodnější. Pokud žalobce neunesl své důkazní břemeno stran původu zjištěné disproporce, daňové orgány nepochybily, pokud dospěly k závěru, že se jedná o fakticky nepřiznané příjmy. Jednalo se o částky, které byly vloženy na bankovní účet společnosti X, které byly zohledněny jako prokázané příjmy. Za takové situace byla známa hodnota příjmů, která podléhala zdanění. Žalovaný odkázal na judikaturu NSS, podle níž postupuje správce daně správně, pokud příjem, jehož zdroj daňový subjekt neprokázal, podrobil dani z příjmů a podřadil jej pod § 10 ZDP. Správce daně disponoval dostatkem důkazních prostředků, na základě kterých mohla být daň stanovena dokazováním, a to bez součinnosti žalobce, proto nebyla splněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně vycházel z výpisů z bankovního účtu společnosti X, ze kterých vyplynulo, že žalobce v roce 2015 na účet společnosti vložil 11 900 000 Kč, přičemž tyto skutečnosti žalobce nerozporoval. Dále správce daně zohlednil výpisy z účtu samotného žalobce, na základě kterých bylo prokázáno, jaké byly další žalobcovy příjmy. Žalovaný z důvodové zprávy dovozoval, že ani v případě výzvy k prokázání majetku dle § 38x ZDP nelze stanovit daň automaticky podle pomůcek.
25. Na základě výše uvedené argumentace měl žalovaný žalobní námítky za nedůvodné a navrhoval, aby soud žalobu zamítnul.

IV. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
27. K projednání žaloby soud nařídil na den 25. 5. 2022 ústní jednání, v jehož průběhu žalobce setrval prostřednictvím svého právního zástupce na svém stanovisku, žalovaný se k jednání s omluvou nedostavil. Soud provedl v souladu s § 77 s. ř. s. dokazování listinami, kterými žalovaný doplnil odvolací spis a které dokumentují dvě žádosti o mezinárodní spolupráci, s nimiž se správce daně obrátil na daňovou zprávu Ruské federace. Z žádosti ze dne 22. 11. 2018 a mezinárodní doručenky vyplývá, že správce daně tuto žádost vypravil dne 23. 11. 2018, finální odpověď na tuto žádost dle podacího razítka obdrželo GFŘ dne 27. 11. 2019. Druhá žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 29. 11. 2019 byla dle mezinárodní doručenky vypravena 3. 12. 2019 a odpověď na ni byla dle dodacího razítka GFŘ doručena dne 10. 8. 2020. K provedení dokazování právní zástupce žalobce podotkl, že se stanovisko žalovaného k prekluzi liší od stanoviska správce daně ze dne 20. 11. 2019, ve zbytku žalobce odkázal na bod V. žaloby. Soud nedoplnil dokazování svědeckou výpovědí X ani protokolem o veřejném zasedání Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 2022, jehož předmětem bylo mj. odvolání žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 3. 9. 2020, č. j. 3 T 7/2017-17094. Tento protokol žalobce zaslal soudu před ústním jednáním s tím, že se vztahuje k žalobnímu tvrzení, že měl k dispozici výnosy z trestné činnosti ve výši min. cca 55 mil. Kč.

28. Podstata sporu se týká otázky, zda byl žalobce povinen prokázat ve smyslu § 38x ZDP správcem daně zjištěnou disproporci mezi tvrzenými příjmy a zjištěným nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním ve výši 11 547 473 Kč a případně zda tuto povinnost žalobce splnil a důkazní břemeno v požadovaném rozsahu unesl.
29. Pro posouzení věci jsou relevantní následující ustanovení ZDP, ve znění zákona č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, účinného od 1. 12. 2016.
30. Podle § 38x odst. 1 ZDP *správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že a) má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 000 000 Kč.*
31. Podle § 38x odst. 2 ZDP *správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
32. Podle § 38x odst. 3 ZDP *ve výzvě k prokázání příjmů správce daně a) určí rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, b) stanoví lhůtu k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů, c) poplatníka poučí o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností. Dle odst. 4 správce daně může požadované skutečnosti doplňovat prostřednictvím další výzvy k prokázání příjmů.*
33. Podle § 38x odst. 5 ZDP *správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správcem daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.*
34. V souladu s § 38y ZDP *poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů, ledaže prokáže, že nastaly v období, u kterého již uplynula pro stanovení daně*
35. V prvé řadě se soud musel vypořádat s namítanou retroaktivitou § 38x ZDP. V tomto bodě se soud plně ztotožnil s argumentací, kterou žalovaný předestřel ve vyjádření k žalobě s odkazem na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 A 124/2018-39, a ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 31/2020-53, oba dostupné na www.nssoud.cz. I zdejší soud má za to, že „Právní úprava zavádějící do zákona o daních z příjmů proces prokazování původu majetku výzvou podle § 38x zákona o daních z příjmů je tvořena souborem procesních ustanovení, která dávají správcem daně k dispozici nástroje, jimiž lze konfrontovat poplatníka z hlediska plnění jeho daňových povinností, u nichž neuplynula lhůta pro stanovení daně. Vydáním výzvy k prokázání původu majetku i za zdaňovací období časově předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., nedochází k nepřipustné retroaktivitě, neboť nejsou žádným způsobem měněny hmotněprávní daňové povinnosti poplatníka, ale je toliko zaváděn nový procesní nástroj pro správce daně, jak účinněji kontrolovat plnění stávající povinnosti řádně přiznat a zaplatit daň z příjmů. Důkazní povinnost daňovému subjektu nepramení z § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale z obecného ustanovení § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu.“ (viz bod 54. prvně označeného rozsudku). Závěry, k nimž dospěl Krajský

soud v Brně, plně korespondují důvodové zprávě k zákonu č. 321/2016 Sb. a důkaznímu břemenu, které podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu stíhá daňový subjekt. Žalobcem citované pasáže rozsudků NSS č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. j. 5 Afs 86/2009-121 a č. j. 9 Afs 36/2012 obsahují obecná pravidla pro aplikaci hmotněprávních a procesních ustanovení daňových předpisů a zdejší soud v nich nenalezl nic, co by správnost argumentace žalovaného a Krajského soudu v Brně vyvracelo. Nejde o případ zásahu do hmotněprávní sféry žalobce, jak žalobce s odkazem na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 280/2003-69 tvrdí, ale o procesní nástroje správce daně za účelem správného zjištění a stanovení daně. Prezentovaný výklad podporuje i citace judikatury NSS v bodu 44 vyjádření žalovaného, která se vztahovala k možnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, že příjmy, které obdržel, nejsou zdanitelným příjmem daného zdaňovacího období, a to ještě v době před přijetím právní úpravy zakotvené v § 38x a násl. ZDP. Na oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání charakteru příjmů, pokud mu vzniknou důvodné pochybnosti ohledně toho, zda se nejedná o zdanitelné příjmy, ostatně poukázal zdejší soud již v rozsudku ze dne 29. 5. 2017, č. j. 59 Af 31/2016-35.

36. Správce daně tedy nepochybil, pokud žalobce výzvou ze dne 28. 6. 2018 vyzval k prokázání původu příjmů, z nichž dovozoval nárůst žalobcova jmění ve zdaňovacím období roku 2015. A na rozdíl od žalobce má soud za to, že i ostatní podmínky pro vydání výzvy podle § 38x odst. 1 ZDP byly splněny a správce daně při zjištění disproporce ve výši 11 547 473 Kč nepostupoval účelově. Splněním podmínek pro vydání výzvy se žalovaný podrobně zabýval v bodech 32 až 43 napadeného rozhodnutí, vycházel přitom ze zjištění správce daně. Zjištění správce daně zahrnovala výši vkladů hotovosti žalobcem na účet společnosti X v celkové výši 11 900 000 Kč, počáteční a konečné zůstatky na jednotlivých účtech žalobce u zjištěných bankovních ústavů, z nichž správce daně odvodil žalobcovu spotřebu, a výši příjmů v podobě mzdy od společnosti X v letech 2014 a 2015 ve výši 733 755 Kč. Tato konkrétní zjištění žalobce v průběhu daňového řízení ani v podané žalobě nezpochybil. V podrobnostech si soud dovolí poukázat na odůvodnění výzvy správce daně ze dne 28. 6. 2018 a označené pasáže rozhodnutí žalovaného. Pokud žalobce správci daně vytýká, že nezohlednil jeho věk a příjmy v letech 1990 až 2013, a tedy možné české úspory, nemůže s ním soud souhlasit. Správce daně při vydání výzvy vycházel ze skutečností, které vyplynuly z jeho vyhledávací činnosti. Na základě této činnosti měl správce daně přehled o výši žalobcovy mzdy v letech 2014 a 2015, když žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob podal naposledy v roce 2007. Jiné úspory nežli výši zůstatků u jmenovaných bankovních ústavů správce daně nedohledal, přestože zjišťoval prodeje nemovitých věcí, obchodních podílů, vlastnictví cenných papírů a movitých věcí. Za dané situace nelze správci daně vytýkat, že možnost větších úspor žalobce při vydání výzvy nezohlednil. Pokud snad měl žalobce české úspory z let minulých, např. plynoucí z jeho příjmů z předchozích let, bylo na něm, aby tyto skutečnosti v reakci na vydanou výzvu tvrdil a správci daně prokázal.
37. Námitky, v nichž žalobce rozporoval svoje důkazní břemeno ohledně skutečností, které se měly odehrát v roce 2012 (tedy tvrzené poskytnutí hotovostní půjčky od X), a brojil proti krátce stanovenému období (rok 2015) pro posouzení vztahu příjmů žalobce k nárůstu jeho jmění, neshledal soud důvodnými. Znovu je v této souvislosti třeba připomenout, že při vydání výzvy dle § 38x ZDP vycházel správce daně ze skutečností, které měl zjištěny vyhledávací činností. Z této vyhledávací činnosti vyplynul značný nárůst jmění žalobce,

který byl právě v roce 2015 schopen disponovat hotovostí ve výši 11 900 000 Kč, a to přes zjištěné zůstatky a pohyby finančních prostředků na účtech a výši mzdy ze závislé činnosti.

38. Správce daně postupoval v daném případě v souladu s § 38x odst. 3 písm. a) ZDP, když žalobce s ohledem na jasně a logicky uvedené pochybnosti ohledně zjištěné disproporce mezi příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním ve výši 11 547 473 vyzval k prokázání vzniku a původu příjmů, kterými žalobce disponoval v roce 2015, neboť mu nebylo známo, že by vklady hotovosti do společnosti byly od daně osvobozeny či byly již zdaněny. Stanovením roku 2015 jako rozhodného období správce daně žádné zákonné ustanovení neporušil. Dle přesvědčení soudu správce daně naopak respektoval limit daný § 38x odst. 5 ZDP a žalobce nevyzval k prokázání skutečností (příjmů), které by nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.
39. Namítá-li žalobce, že ve vztahu ke skutečnostem, které nastaly v roce 2012, tj. ve vztahu k hotovostní půjčce ve výši 100 mil. Kč, jej důkazní břemeno nestíhá, nemůže s ním soud souhlasit. Naopak plně se ztotožňuje s výkladem důkazního břemene, které s citací příslušných pasáží důvodové zprávy k § 38y zákona č. 321/2016 Sb. zastává žalovaný, v podrobnostech soud zejména odkazuje na body 50 až 52 vyjádření žalovaného. Podle § 38y ZDP byl žalobce povinen prokázat časový rámec vzniku příjmů. Tedy prokázat, že finanční prostředky, které stály za zjištěnou disproporcí v roce 2015, mají skutečně původ v hotovostní půjčce z roku 2012, jak tvrdil. Aby se mohl žalobce s úspěchem dovolat toho, že jeho příjmy, které mu umožnily v roce 2015 vložit hotovost ve výši 11 900 000 Kč na účet společnosti X, a které způsobily nárůst jmění ve správcem daně zjištěném rozdílu, vskutku nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, musel prokázat, že těmito příjmy disponoval již v roce 2012, jak tvrdil. Svého důkazního břemene se žalobce nemohl zbavit pouhým tvrzením, že za zjištěnou disproporcí jeho jmění stojí dřívější příjmy z prekludovaného období, konkrétně ve formě hotovostní půjčky z roku 2012. V tomto směru lze poukázat i na závěry starší judikatury NSS (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 16/2012-33), dle které je zcela jinou otázkou prokázání toho, že určité daňovým subjektem tvrzené skutečnosti nastaly v jím uvedeném časovém období, byť by se z pohledu stanovení daně jednalo o období prekludované. Pokud by žalobce prokázal, že příjmy, které by vysvětlovaly zjištěný nárůst jmění v roce 2015, skutečně disponoval již v roce 2012, jak tvrdil, na žádné další podrobnosti ohledně těchto příjmů dosažených v roce 2012 by se jeho důkazní břemeno nevztahovalo. Ve shodě s žalovaným soud uvádí, že žalobci nic nebránilo, aby v daňovém řízení v reakci na vydanou výzvu správci daně tvrdil a prokazoval, jaké příjmy vedly ke zjištěné disproporcí, tj. jaký byl původ zjištěné disproporce, a že nastala v období, na které se jeho důkazní břemeno ve smyslu § 38y ZDP již nevztahuje.
40. A soud dospěl k závěru, že toto časové hledisko u tvrzených skutečností žalobce neprokázal, svoje důkazní břemeno v tomto směru neunesl a hodnověrnými důkazy neprokázal, že v roce 2012 obdržel hotovost ve výši 100 mil. Kč jako půjčku od X.
41. Je pravdou, že žalobce nezůstal nečinný a svoje tvrzení, že zjištěná disproporce má původ v peněžních prostředcích z půjčky z roku 2012, prokazoval kopií smlouvy o půjčce ze dne 19. 8. 2012 uzavřené v Madridu se X a posléze čestným prohlášením X ze dne 11. 6. 2019, jehož věrohodnost má podle žalobce podporovat zjištění daňových orgánů, že uvedeného dne byl X na území ČR.

42. Hodnocením těchto důkazů se správce daně i žalovaný podrobně zabývali, soud jejich úvahy shledal plně přezkoumatelné, logické a správné, nevybočující z rámce § 8 odst. 1 daňového řádu. V podrobnostech si soud dovolí poukázat zejména na úvahy správce daně na str. 5 až 9 platebního výměru a též závěry žalovaného na str. 9 až 11 napadeného rozhodnutí. Soud se plně ztotožňuje zejména s hodnocením předložené kopie smlouvy o půjčce jako důkazu nikoli věrohodně prokazujícího reálné předání předmětu půjčky, tj. hotovosti ve výši 100 mil. Kč věřitelem X žalobci. Žalobce správci daně neuvedl podrobnosti týkající se uzavření smlouvy o půjčce a poskytnutí půjčky, což ve spojení s tím, že se jednalo o přijetí hotovosti v neobvyklé výši 100 mil., v české měně, na území cizího státu, od státního příslušníka jiného státu, bez zajištění, bez dohody o splátkách, s dlouhou dobou splatnosti, s nízkým úrokem, nadto splatným až s jistinou, činí předložený důkaz nevěrohodným.
43. Neozřejmení toho, jakým způsobem byla částka 100 mil. Kč do Španělska dopravena, navzdory zmíněnému Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1889/2005 o kontrolách peněžní hotovosti vstupující do Společenství a je opouštějící, a nepravděpodobnost, že by zahraniční banka disponovala s takto vysokým obnosem české měny, byly dalšími okolnostmi, které svědčily pro závěr o nevěrohodnosti žalobcem předložené smlouvy a neprokázání reálného převzetí hotovosti žalobcem. Žalobci lze nepochybně přisvědčit, že se nepodílel ani na převozu hotovosti převyšující 10 000 EUR na území EU, ani na zajištění 100 mil. v české měně u zahraniční banky, to nic nemění na tom, že tyto skutečnosti odůvodňují pochybnosti daňových orgánů ohledně tvrzeného převzetí hotovosti žalobcem.
44. Obdobně je třeba nahlížet na zjištěné majetkové poměry X na základě realizovaných mezinárodních dožádání. Je třeba znovu zdůraznit, že to byl žalobce, koho v souladu s § 38x odst. 1, § 38y ZDP a § 92 odst. 3 daňového řádu stíhalo důkazní břemeno ohledně tvrzeného přijetí hotovostní půjčky v roce 2012, kterou vysvětloval vznik a původ zjištěné disproporce. Ze skutečností vyplývajících z odpovědí ruských daňových orgánů (viz str. 9 a 10 platebního výměru a bod 60 napadeného rozhodnutí), s nimiž žalobce nikterak nepolemizuje, správce daně a žalovaný logicky dovodili, že tyto neprokazují předání hotovosti 100 mil. Kč žalobci, neboť X takto vysokým obnosem, a to ani v jiné měně, v období, které předcházelo tvrzené půjčce, nedisponoval. Tyto závěry mají v shromážděných podkladech dostatečnou oporu. Lze připomenout, že správce daně se v rámci mezinárodních žádostí o spolupráci primárně snažil zajistit svědeckou výpověď X, který dle vyjádření žalobce mohl jediný potvrdit předání peněžních prostředků v hotovosti, což se správci daně nepodařilo. A pokud v rámci mezinárodních dožádání správce daně zjistil takové okolnosti k osobě a majetkovým poměrům X, které jej utvrzovaly v pochybnostech ohledně reálného předání hotovosti žalobci, nelze daňovým orgánům učiněné závěry vytýkat. Nebylo na správci daně, aby i v jiných státech než v Ruské federaci, jejíž byl X státním příslušníkem, pátral po jeho dalším majetku a finančních zdrojích. Tak dalece důkazní břemeno správce daně nesahalo, správce daně nebyl povinen prokázat, že X měl dostatečný majetek a finanční zdroje, aby žalobci půjčku poskytl, jak příhodně uvedl žalovaný v bodu 62 vyjádření k žalobě.
45. Další dílčí námitku žalobce, že daňové orgány nedostatečně zohlednily majetkové poměry X vzhledem k majetkové účasti v korporacích X, X spojení s X a provizím za poskytování půjček korporacím nejméně 8,8 mld. rubl neshledal soud důvodnou. Tuto argumentaci žalobce přestřel již v průběhu daňového řízení správci daně a správce daně se s ní

vypořádal na str. 14 a 15 platebního výměru tak, že, stručně řečeno, údaje na internetu majetkové poměry těchto korporací neuvádějí, může se jednat i o prázdné schránky, a že údaje ke kauze X jsou aktuální od roku 2015 a o případných transakcích by musela ruská daňová správa podat informace, což se ve vztahu k období 2009 až 2012 nestalo. Proti těmto závěrům žalobce žádné konkrétní výhrady nevznese, a to ani v odvolacím řízení, ani následně před soudem. Lze uzavřít, že v daňovém řízení nebyly žalobcem zmíněné skutečnosti týkající se osoby X přehlédnuty, nicméně správce daně uvedl podle soudu přesvědčivé důvody, proč ani tyto skutečnosti jeho pochybnosti ohledně reálné možnosti předání hotovostní půjčky 100 mil. Kč nevyvrátily.

46. Žalobce dále napadl závěr žalovaného, že čestné prohlášení X nemůže být samo o sobě důkazem prokazujícím v něm uvedené skutečnosti, odvolal se přitom na závěry rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30. K problematice hodnocení čestného prohlášení je třeba poukázat na obecné zásady použitelnosti důkazních prostředků, jimiž lze podle § 93 odst. 1 daňového řádu provést dokazování. *„Podstatným pro použitelnost jednotlivých důkazů, tedy poznatků z procesu dokazování, je dodržení zákonem stanovených pravidel procesní činnosti při jejich opatřování (srov. pojem „získá“). V praxi to znamená důsledné používání postupů určených k zjišťování požadovaných informací z konkrétních pramenů podle jejich vztahu k dokazované skutečnosti. Je-li např. nositelem informace fyzická osoba, která svými smysly vnímala určitý děj, je třeba takovou osobu vyslechnout jako svědka zákonem předvídaným postupem (srov. dále § 96 a komentář k němu), včetně umožnění práva účasti daňového subjektu u takového výsledku a umožnění kladení otázek. Písemné prohlášení sepsané touto osobou a předložené správci daně by bylo nutno hodnotit jako vadný procesní postup a jeho obsah by nebylo možné využít jako důkaz.“* (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K., Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 531). Z judikatury NSS (viz např. žalobcem zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30) vyplývá, že je bezesporu nutné rozlišovat mezi čestným prohlášením samotného daňového subjektu, které je *de facto* pouze tvrzením daňového subjektu v písemné formě, a čestným prohlášením třetí osoby. Takové tvrzení třetí osoby v písemné formě bude důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, který musí být správcem daně vyhodnocen. Žalobce ovšem v rámci citace závěrů bodu 48 zmíněného rozsudku NSS opomněl uvést také poslední větu, v níž NSS v návaznosti na povinnost vyhodnotit také čestné prohlášení třetí osoby, konstatoval: *„Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit údaj v určité výši.“* Z uvedeného plyne, že čestné prohlášení třetí osoby nemůže být při hodnocení důkazních prostředků ze strany daňových orgánů opomenuto, nicméně ani tuto listinu obsahující tvrzení jiné fyzické osoby není namíste automaticky považovat za důkaz prokazující skutečnosti v ní uvedené. Zpravidla bývá takové čestné prohlášení podnětem správcem daně k provedení svědecké výpovědi osoby, která takové prohlášení učinila (např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34).
47. V dané věci žalobce vytrhuje z kontextu celé argumentace žalovaného týkající se hodnocení čestného prohlášení X část jeho závěrů uvedených v bodu 57 napadeného rozhodnutí. Soud připouští, že citace judikturních závěrů, k níž se uchýlil žalovaný, není zcela přiléhavá a neodpovídá výše uvedené povinnosti daňových orgánů čestné prohlášení třetí osoby odlišné od daňového subjektu vyhodnotit, která byla zmiňována v později vydaných rozsudcích NSS. Této povinnosti však správce daně v žalobcově případě dostal na str. 7 až 9 platebního výměru, když předložený důkazní prostředek hodnotil nejen ve

světlem skutečností zjištěných k pobytu X na území ČR v den podpisu prohlášení před notářem, ale zejména také v souvislosti s jeho záměrem uskutečnit svědecký výslech a v souvislosti s postojem a nedostatečnou součinností žalobce, který odmítal sdělit podrobnosti ohledně uzavření smlouvy o půjčce a předání hotovosti a neposkytl součinnost potřebnou k provedení svědecké výpovědi X, kterou správce daně považoval za stěžejní důkaz, jehož povahu oproti čestnému prohlášení přílehlavě vysvětlil v závěru str. 8 platebního výměru. Žalovaný, jehož rozhodnutí tvoří s platebním výměrem v rámci zásady jednoty řízení jeden celek, se s těmito závěry ztotožnil a poukázal na to, že důkazní prostředek byl správcem daně hodnocen v rámci ostatních zjištěných skutečností. V návaznosti na důvody uvedené správcem daně pak žalovaný v bodu 59 svého rozhodnutí zdůraznil snahu správce daně X vyslechnout a poukázal na nedostatečnou součinnost žalobce, který, ačkoli věděl o snaze správce daně vyslechnout X k okolnostem poskytnutí půjčky a byl s ním zjevně v kontaktu, potřebnou součinnost k provedení svědecké výpovědi neposkytl. Soud uzavírá, že daňové orgány čestné prohlášení X hodnotily jako důkazní prostředek ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu a v duchu zásady volného hodnocení důkazů dospěly ke správnému závěru, že čestné prohlášení ve světle dalších zjištěných skutečností bez dalšího neprokázalo skutečnosti v něm uvedené, tedy faktické přijetí finančních prostředků v hodnotě 100 mil. Kč a nerozptýlilo pochybnosti správce ohledně nestandardních a netransparentních podmínek uzavření předložené smlouvy o půjčce.

48. Žalobce dále vytýkal žalovanému, že účelově odmítl provést navrhovaný výslech svědka X. Soud připomíná, že správce daně není povinen provést veškeré daňovým subjektem navrhované důkazy, je však jeho povinností odůvodnit, proč učiněnému důkaznímu návrhu nevyhověl. Pro vyhodnocení potřeby provést výslech svědka je nepochybně podstatné, za jakým účelem a k prokázání jakých skutečností má navržená svědecká výpověď sloužit. Z tohoto pohledu byly nepochybně rozhodné skutečnosti uvedené žalobcem v souvislosti s jeho důkazním návrhem, na které velmi příhodně, včetně jejich vyhodnocení správcem daně, resp. žalovaného, poukázal žalovaný v písemném vyjádření k žalobě.
49. Výslech X žalobce navrhl k prokázání realizace předmětu plnění, neboť ho navržený svědek doprovázel na jednání do Madridu v roce 2012. Správce daně v platebním výměru odůvodnil nadbytečnost svědecké výpovědi tím, že svědek měl prokázat, že byl žalobce v inkriminovanou dobu ve Španělsku a že ho tam doprovázel, o těchto skutečnostech však správce daně neměl pochybnosti. Nato navázal, že žalobce za jedinou osobu, která by mohla osvědčit poskytnutí půjčky, předtím označil X. V reakci na toto zdůvodnění žalobce v odvolání pouze konstatoval, že správce daně neměl pochybnosti o tom, že ho svědek X doprovázel na cestě do Španělska, bližší námitky vůči vyhodnocení důkazního návrhu neuplatnil. Ani v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 6. 2021 ze strany žalovaného, v němž žalovaný uvedl, že „navrhovaná svědecká výpověď k prokázání, že byl v tvrzenou dobu v roce 2012 ve Španělsku a že ho navrhovaný svědek na této cestě doprovázel, nemůže osvědčit faktické poskytnutí výše uvedené půjčky, neboť sám uvádí, že pouze pan S. Meybatov může osvědčit, jak k poskytnutí půjčky došlo (viz str. 4 protokolu o ústním jednání ze 03. 10. 2018). Z uvedeného tak plyne, že údajné jednání a předání hotovostní půjčky, se mělo uskutečnit pouze mezi daňovým subjektem a panem Meybatovem“, žalobce argumentaci žalovaného nenapadl. Přestože na seznámení žalobce reagoval písemným vyjádřením ze dne 19. 7. 2021, námitky vůči neprovedení svědecké X neuplatnil, netvrdil jiné okolnosti, které by mohl navržený důkaz osvědčit. Soud souhlasí se žalovaným, že

žalobcův návrh na provedení svědecké výpovědi X byl obecný a žalobci nic nebránilo, a to jak ve fázi řízení před správcem daně, tak v odvolacím řízení v reakci na hodnocení nadbytečnosti navrženého důkazu v platebním rozkazu, upřesnit, za jakým účelem by měl být výslech svědka proveden. Teprve v řízení před soudem přišel žalobce s tím, že by svědek mohl dosvědčit zmíněnou přepravu hotovosti a věrohodnost čestného prohlášení X. Přestože je soud podle § 77 odst. 2 s. ř. s. oprávněn zopakovat a doplnit důkazy provedené správními orgány, je třeba vnímat specifika ve vztahu k daňovému řízení, v němž tížilo důkazní břemeno žalobce jako daňový subjekt. V posuzovaném případě žalobci nic nebránilo, aby brojil proti hodnocení navrženého důkazního prostředku a již v daňovém řízení k důkaznímu návrhu sdělil relevantní skutečnosti, které by měly být navrženou svědeckou výpovědí prokázány, případně mohl na provedení svědecké výpovědi trvat v odvolacím řízení. Pokud takto žalobce nepostupoval, nelze klást k tíži daňovým orgánům, že výslech svědka X neprovedly. Těžiště dokazování skutečně spočívá v daňovém řízení, není na soudu, aby tuto pasivitu žalobce a absenci relevantních tvrzení ve vztahu k navržené svědecké výpovědi doháněl, neboť soud je především povolán k přezkoumání závěrů daňových orgánů v napadeném rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). Z uvedených důvodů soud nepřistoupil ke svědeckému výslechu X. Jak bylo uvedeno, žalobce v řízení před soudem nemůže plnit svoje důkazní břemeno, které na něm spočívalo v daňovém řízení. Soud se tedy ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, že žalobce svoje důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl.

50. Žalobce v žalobě dále namítl, že platební výměr byl vydán až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. K posouzení otázky stanovení daně po lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu soud přistoupil až v závislosti na posouzení předchozích otázek, tj. zda mohla být vůči žalobci výzva ze dne 28. 6. 2018 ve smyslu § 38x ZDP vydána a zda žalobce stíhalo důkazní břemeno ve vztahu k příjmům, které měly dle jeho tvrzení původ již v roce 2012, neboť s tvrzeným časovým rámcem a původem finančních prostředků souvisela obě mezinárodní dožádání, která dle žalobce i žalovaného stavěla běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
51. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí lhůta pro stanovení daně 3 roky. Pravidla pro běh této lhůty obsahuje především ustanovení § 148 daňového řádu. V souladu s § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“), současně platí, že *ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží*. Pro posouzení doby, po kterou podle právě citovaného pravidla neběží lhůta pro stanovení daně, je rozhodný den odeslání žádosti správce daně o mezinárodní spolupráci a den obdržení odpovědi na tuto žádost.
52. V žalobcově případě začal počátek lhůty pro stanovení daně běžet v souladu s § 148 odst. 1 ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu dnem 1. 4. 2016, tj. dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015. V souladu s § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci lhůta neběžela po dobu realizace dvou mezinárodních dožádání vůči příslušnému orgánu ruské daňové správy. Protože se podklady pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně z důvodu mezinárodní spolupráce s ruskou daňovou správou nacházely pouze ve vyhledávací části daňového spisu, v poznámkách správce daně, a to ve formě tabulek zachycujících pouze

počátek a konec období, po které lhůta neběžela, předložil žalovaný na podporu skutečností, které ve vztahu k běhu lhůty uvedl ve vyjádření k uplatněné žalobní námitce, příslušné důkazy, jimiž soud provedl dokazování při ústním jednání.

53. Z listin doplněných do daňového spisu žalovaného, konkrétně z mezinárodních doručenek a podacích razítek GFŘ na jednotlivých odpovědích ruských daňových orgánů, vyplynulo, že lhůta pro stanovení daně neběžela ode dne 23. 11. 2018, kdy došlo k odeslání první žádosti o mezinárodní spolupráci, až do 27. 11. 2019, kdy GFŘ obdrželo finální odpovědi na tuto žádost, tedy po dobu 370 dnů, nikoli jen do 20. 5. 2019, tj. po dobu 181 dnů, jak namítal žalobce. Odpověď, kterou obdrželo GFŘ v 1. polovině roku, konkrétně dne 11. 6. 2019, byla pouze částečná, finální odpověď ze strany ruské daňové zprávy GFŘ obdrželo až dne 27. 11. 2019. Až tento den je dnem ukončení stavení lhůty pro stanovení daně dle § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci. Dále lhůta pro stanovení daně neběžela ode dne 3. 12. 2019, kdy byla odeslána druhá žádost o mezinárodní spolupráci, do 10. 8. 2020, kdy jde o den obdržení odpovědi na druhou žádost o mezinárodní spolupráci, tj. po dobu 252 dnů. K námitce právního zástupce k provedenému dokazování, že skutečnosti uvedené žalovaným k běhu prekluzivní lhůty odporují stanovisku správce daně ze dne 20. 11. 2019, je třeba uvést, že otázku případného zániku práva správce daně vyměřit žalobci předmětnou daň za dotčené zdaňovací období je soud povinen si z úřední povinnosti (viz náleží Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08) posoudit sám. Případný odlišný náhled správce daně na běh lhůty pro stanovení daně vyjádřený v některém z jeho stanovisek je z tohoto pohledu irelevantní. Pokud právní zástupce žalobce v závěrečném návrhu k provedeným důkazům namítal, že se s těmito důkazy žalobce nemohl seznámit, je třeba k tomu uvést, že soud označenými listinami provedl důkaz při jednání sdělením obsahu skutečností podstatných pro posouzení běhu lhůty v souladu s § 77 ve spojení s § 64 s. ř. s. ve spojení s § 129 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, a právnímu zástupci žalobce nic nebránilo, aby se ke zjištění soudu vyjádřil, případně se dožadoval nahlédnutí do těchto listin.
54. S ohledem na stavení lhůty v důsledku realizované mezinárodní spolupráce by lhůta pro stanovení daně uplynula až dne 12. 12. 2020. Pokud byl platební výměr ze dne 11. 11. 2020 žalobci doručen dne 16. 11. 2020, došlo v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, tedy do 12. 12. 2021. V této lhůtě byla žalobci daň pravomocně stanovena napadeným rozhodnutím žalovaného, které nabylo právní moci dne 8. 11. 2021. Žalobní námitka týkající se prekluze práva správce daně žalobci stanovit je proto neopodstatněná.
55. Soud nepřisvědčil ani žalobní argumentaci, že rozhodnutí je nezákonné, neboť daň byla žalobci stanovena dokazováním namísto podle pomůcek podle § 98 daňového řádu.
56. Z § 38x odst. 3 písm. c) ZDP vyplývá povinnost správce daně poučit poplatníka při vydání výzvy podle § 38x ZDP o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností. Důvodová zpráva k danému ustanovení skutečně uvádí, že neunes-li poplatník svoje důkazní břemeno, správce daně mu stanoví daň podle pomůcek, a to v závislosti na odhadu výše stanovené daně. Pokud očekávaná výše stanovené daně přesáhne 2 mil. Kč, využije správce daně stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle § 38za ZDP. Není-li podmínka ve smyslu § 38z odst. 2 písm. c) ZDP splněna, využije správce daně standardní pomůcky podle § 98 daňového řádu. Rovněž z grafického znázornění v úvahu připadajícího postupu správce daně na str. 19 důvodové zprávy, na které se odvolal žalobce,

vyplývá, že závěr o neunesení důkazního břemene založeného výzvou podle § 38x ZDP by měl vést ke stanovení daně podle pomůcek, ať již podle § 98 daňového řádu nebo podle § 38za ZDP.

57. Ve shodě s žalovaným má soud za to, že takový výklad by odporoval obecnému principu stanovení daně primárně dokazováním a až sekundárně stanovení daně podle pomůcek při kumulativním splnění podmínek, kterými jsou: 1) nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu při dokazování, 2) nemožnost stanovit daň dokazováním v důsledku nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu, a 3) stanovení daně pomocí pomůcek spolehlivě. Žalovaný přílehavě odkázal na četnou judikaturu NSS, která tyto principy zdůrazňuje, v podrobnostech soud odkazuje na body 74 a 75 vyjádření žalovaného k žalobě. Je třeba zdůraznit, že podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je vždy nemožnost stanovit daň dokazováním. Tato zásada je rovněž zdůrazněna v § 38z odst. 2 písm. b) ZDP, podle něhož správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, *pokud daň nelze stanovit na základě dokazování*. Neunesení důkazního břemene ve smyslu § 38z odst. 2 písm. a) ZDP, samozřejmě vedle splnění limitu 2 mil. Kč odhadované daně, tedy není jedinou podmínkou pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek, zde zvláštním způsobem. Jak konstatoval žalovaný, důvodová zpráva na dalších místech nevyklučuje, aby byla daň nakonec stanovena dokazováním. V tomto smyslu hovoří důvodová zpráva také ve vztahu k § 38za odst. 2 ZDP a uvádí, že pro stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem „*musí být splněn předpoklad, že daň není možné stanovit na základě dokazování*. Tento požadavek je logickým vyústěním toho, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. To sice nemusí nezbytně nutně znamenat nemožnost stanovit daň na základě dokazování, neboť by mohl důkazní prostředky opatřit sám správce daně, byť to není jeho povinnost.“ Soud nevidí jediný důvod, proč by mělo být od požadavku nemožnosti stanovit daň dokazováním upuštěno v případě v úvahu připadajícího stanovení daně podle pomůcek obecným způsobem podle § 98 daňového řádu z důvodu nesplnění limitu 2 mil. Kč u odhadované daně. Lze uzavřít, že neunesení poplatníkem k výzvě správce daně vydané podle § 38x ZDP svoje důkazní břemeno a očekávaná výše stanovené daně nepřesáhne 2 mil. Kč, tedy nepřipadá v úvahu postup podle § 38z odst. 2, § 38za ZDP, stanoví správce daně daň podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu pouze při splnění podmínky nemožnosti stanovit daň dokazováním.
58. Správce daně a žalovaný pak nepochybili, pokud dospěli k závěru, že v případě peněžních částek vložených žalobcem v roce 2015 na účet společnosti X, u nichž žalobce neprokázal, že by jimi disponoval již v roce 2012, se fakticky jedná o nepřiznané příjmy daného zdaňovacího období. Tato úvaha je i s ohledem na četnou judikaturu NSS správná (srov. obdobně např. rozsudky NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Afs 23/2004-82; ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015-38) a správce daně postupoval správně, pokud příjem, jehož zdroj žalobce neprokázal, považoval za jiný příjem ve smyslu § 10 ZDP (srov. např. žalovaným označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 3. 2018, č. j. 15 Af 5/2016-27; rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 92/2021-37).
59. Z odůvodnění platebního výměru a napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že správce daně měl dostatek důkazů, aby mohl žalobci stanovit daň dokazováním, a to i v případě, že žalobce svoje důkazní břemeno neunesl (viz shora uvedené závěry). Správce daně měl výpisy z bankovního účtu společnosti X prokázanou výši jednotlivých žalobcem realizovaných vkladů v celkové výši 11 900 000 Kč, tyto vklady žalobce ostatně nikdy nezpochybnil. Dále byly zohledněny počátky a zůstatky na jednotlivých bankovních

účtech žalobce, zjištěna osobní spotřeba žalobce z účtů a v úvahu vzaty prokázané příjmy v podobě počátečních zůstatků na běžných účtech žalobce a příjmy ve formě mzdy, které byly považovány za zdaněné. V podrobnostech soud odkazuje na shrnutí zjištění správce daně obsažené již ve výzvě ze dne 28. 6. 2018.

60. V posledním žalobním bodu žalobce namítal, že v daňovém řízení rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 9 T 7/2019-17094 prokázal, že jako pachatel trestné činnosti disponoval výnosy z trestné činnosti ve výši min. cca 55 mil. Kč. Přitom odkazoval na bod 150 na str. 105 uvedeného rozsudku.
61. V odvolání proti platební výměru žalobce uplatnil námitky svou podstatou shodné, s nimiž se žalovaný velmi podrobně vypořádal v bodech 80 až 103 napadeného rozhodnutí. Žalovaný akcentoval především nestálost tvrzení žalobce, který prvotně ani netvrdil, že by zjištěná disproporce pocházela z trestné činnosti páchané prostřednictvím společnosti X, a tuto domněnku uvedl až poté, co správce daně konstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně poskytnutí půjčky 100 mil. Kč v roce 2012. Dále žalovaný poukázal na to, že rozsudek, který se stal později v průběhu daňového řízení součástí spisu, je nepravomocný, žalobce proti němu podal odvolání. A dále uvedl, že mj. v trestním řízení žalobce popřel, že by byly vybírány finanční prostředky, které by mu nebo dalšímu společníkovi byly vráceny. Žalovaný zdůraznil, že dosud nepravomocný rozsudek hovoří v souvislosti se spáchanou trestnou činností o majetkovém prospěchu společnosti X, nikoliv o majetkovém prospěchu žalobce. Protože výše výnosu z majetkové trestné činnosti nebyla u žalobce vůbec prokázána, nelze tvrdit, že disproporce 11 547 473 Kč mohla pocházet z trestné činnosti, u níž byl majetkový prospěch přičítán pouze společnosti X. Proti závěrům žalovaného, jejichž podstatu soud shrnul, žalobce konkrétní výhrady v žalobě nevznesl. Soud se s hodnocením rozsudku č. j. 9 T 7/2019-17094 a závěry žalovaného, které se týkaly zdanění výnosů z trestné činnosti, plně ztotožnil a dovolí si v podrobnostech odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť by jen opakoval již jednou žalovaným uvedenou argumentaci. Ve shodě se žalovaným soud za podstatné považuje, že výše výnosu z majetkové trestné činnosti nebyla u žalobce prokázána, nelze tvrdit, že disproporce 11 547 473 Kč mohla pocházet z trestné činnosti, u níž byl majetkový prospěch přičítán pouze společnosti X. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobcem teprve v řízení před soudem předložený protokol o veřejném zasedání Vrchního soudu v Praze, dle kterého byl ve vztahu k žalobci shora označený rozsudek krajského soudu v části ponechán nezměněný (zločin zkrácení daně, poplatku a podobné platby) a v části změněn (zvláště závažný zločin poškození finančních zájmů Evropské unie). Soud proto tento nový důkaz pro nadbytečnost neprovedl. Nadto, jak již bylo uvedeno shora, žalobce v řízení před soudem nemůže plnit svoje důkazní břemeno, které ho stíhalo ve vztahu k prokázání původu správcem daně zjištěné disproporce.

V. Závěr a náklady řízení

62. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, *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.* Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad

rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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 nejbližší 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.

Liberec 25. květen 2022

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu