



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **I. Š.**
bytem X
zastoupen JUDr. Vítem Buršou, advokátem
sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2018, č.j. 21551/18/5200-10423-705778,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2018, č.j. 21551/18/5200-10423-705778, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč k rukám JUDr. Víta Burši, advokáta, sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2018, č.j. 21551/18/5200-10423-705778, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) – platební výměr ze dne 31.3.2017, č.j. 484195/17/3308-52522-706317, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 154 920 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce uvádí, že správce daně založil své pochybnosti na tom, že žalobce k výzvě správce daně uvedl u nákupu vozidla FIAT RIMOR částku 36 000 EUR a doložil kupní smlouvu na 36 400 EUR; správce daně tento překlep zneužil. Měl však v první řadě vyzvat žalobce, aby uvedené rozpory v žalobcově tvrzení a doložené listině odstranil.
3. Podle žalobce žalovaný pochybil, pokud správce daně odmítl provést navržené důkazy a žalovaný je shledal jako nezbytné a nařídil je správci daně provést v odvolacím řízení. Žalovaný měl prvostupňové rozhodnutí zrušit. Žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení a neumožnil hodnotit všechny důkazy k tomu příslušnému správci daně a žalobci uplatnit již v odvolání námitky a rovněž navrhnout i další důkazy.
4. Pokud jde o neprovedení výsledku důležitého svědka J. Š., tak tomu jeho zdravotní stav pouze dočasně nedovoluje dostavit se k výsledku. Závěr o nezpůsobilosti k výsledku nemá žalovaný ničím podložen (lékařskou zprávou).
5. Ohledně příjmu z prodeje vozidla FIAT RIMOR správní orgány zpochybnily kupní smlouvu na základě informací od rakouských státních orgánů; v případě jejich pravdivosti je evidentní, že se žalobce stal obětí podvodu nezjištěné osoby, která žalobci vozidlo prodala, žalobce vozidlo nabyt v dobré víře a zaplatil kupní cenu; možnost prokázání výdajů je omezena na žalobcovo tvrzení a výsledek J. Š.
6. V případě nákupu vozidla FIAT RIMOR měl správce daně jednoznačně stanovit, zda jím zpochybněná písemná smlouva je či není platná, a nezpochybňovat úhradu a výši kupní ceny; pokud smlouvu považuje za neplatnou, je třeba se zabývat tím, zda byla uzavřena jiná, ústní smlouva, o jakém obsahu a zda je platná. Obsah smlouvy plyne ze žalobcových tvrzení a dalších důkazů o existenci vozidla, jeho přihlášení, existenci příslušenství k vozidlu atd. Pokud správce daně považuje kupní smlouvu za neplatnou, nemohl žalobce platně uzavřít ani smlouvu o prodeji tohoto vozidla a mít z ní příjem a tedy ani předmět zdanění.
7. Pokud jde o příjem z prodeje vozidla VOLVO XC 90, tak nelze nahrazovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně úvahami žalovaného. Správní orgány hodnotily provedené důkazy účelově a tendenčně, zjištěný skutkový stav neodpovídá realitě. V případě směny vozidel VOLVO XC 90 a JEEP GRAND CHEROKEE je zřejmé, že nebyl zjištěn skutkový stav z hlediska příjmů i výdajů. Pokud žalovaný vychází z toho, že žalobcovým nepeněžitým příjmem byl příjem vozidla JEEP GRAND CHEROKEE, pak musí být zjištěna obvyklá cena tohoto vozidla v době získání jeho vlastnictví, jinak nelze nepeněžitý příjem zjistit; v případě výdaje na pořízení tohoto

vozidla je rozhodnou cena, za kterou žalobce uvedené vozidlo pořídil, plus eventuelní další náklady.

8. U příjmů z pronájmu vozidel neuznal žalovaný žalobcovy výdaje, přestože je žalobce prokázal svým tvrzením a výpovědí svědka P. C.; svědek nemusel mít žádné písemné smlouvy, neměl důvod si je nechávat několik let a nebyl povinen dokazovat obsah své výpovědi. O účelnosti hodnocení žalovaného svědčí také to, že proti svědkovi bylo zahájeno daňové řízení z důvodu zdanění příjmů, ohledně nichž ve výpovědi uvedl, že je od žalobce obdržel.
9. Podle žalobce nelze souhlasit se závěrem, že příjmy z prodeje vozidel, které nebyly ve vlastnictví žalobce, jsou žalobcovým zdanitelným příjmem bez ohledu na případné závěry orgánů činných v trestním řízení (trestný čin zpronevěry spočívající v prodeji vozidel svěřených žalobci na základě leasingové smlouvy); případný příjem z trestné činnosti nemůže podléhat dani z příjmů, protože se fakticky o příjem nejedná. Otázka posouzení platnosti kupních smluv na vozidla FIAT DUCATO 2,8 JTD a VOLVO XC 90 je otázkou, kterou jako předběžnou musí řešit správce daně, aby mohl posoudit, zda žalobce mohl z neplatné smlouvy získat zdanitelný příjem.
10. Pokud jde o zpětný leasing, tak na straně nájemce nedochází k žádnému příjmu či navýšení majetku; při koupi věci je vynaložen výdaj, a pokud se stane věc dočasně předmětem vlastnictví jiné osoby z titulu tzv. zpětného prodeje, nejedná se o klasický výdaj na pořízení věci, nýbrž o vrácení toho, co bylo za věc získáno. Z ekonomického a účetního hlediska se u zpětného leasingu jedná fakticky o půjčku zajištěnou zajišťovacím převodem vlastnictví, s úroky ve výši poplatků leasingové společnosti; podle žalobce je správné, aby při „definitivním“ prodeji vozidla byl oproti tomuto příjmu posuzován výdaj na jeho „původní“ pořízení.
11. Podle žalobce správní orgány nesprávně započítávaly příjmy a výdaje; nelze započítávat výdaj do roku nákupu a příjem z prodeje do roku prodeje, vždy musí být zachováno, že výdaj se započítá až v momentě (zdaňovacím období) příjmu.
12. Svoji argumentaci žalobce rozvedl v podané replice, v níž mimo jiné odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3.4.2019, č.j. 62 Af 72/2017-39, kdy zdejší soud dospěl k závěru, že výsledek J. Š. je způsobitelným důkazem k prokázání zaplacení kupní ceny a její výše.
13. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí prvostupňové zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

14. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
15. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, a navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

16. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
17. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumával v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Zdejší soud o věci rozhodoval podruhé, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s.ř.s. právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 30.11.2022, č.j. 9 Afs 216/2020-41, kterým Nejvyšší správní soud ke kasací stížnosti žalovaného zrušil předchozí rozsudek zdejšího soudu v této věci ze dne 19.8.2020, č.j. 62 Af 63/2018-46, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku nesouhlasil se závěrem zdejšího soudu vysloveným v předchozím rozsudku, že nelze se žalovaným souhlasit v tom, že k daňové uznatelnosti výdajů je třeba prokázat nepochybně osobu, která plnění poskytla (část III. a/ tohoto rozsudku), a dále se závěrem, že úvahy správce daně a žalovaného, pokud jde o příjem z transakce spočívající v prodeji vozidla VOLVO XC 90 na základě smlouvy ze dne 3.6.2011 I. V., nejsou dostatečně zdůvodněné a jsou nepřezkoumatelné (část III. b/ tohoto rozsudku).
19. V posuzované věci je sporné, zda žalobce v rámci zdaňovacího období roku 2011 získal příjmy podléhající dani z příjmů z realizovaných obchodů s motorovými vozidly (prodej a pronájem vozidel), resp. zda unesl důkazní břemeno ohledně vynaložení daňově uznatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto zdanitelných příjmů.
20. Podle § 10 odst. 4 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.
21. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.
22. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
23. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
24. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

25. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejich základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).
26. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti lze odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58), či „...ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39). Rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, přílehlavě citoval ze svého rozsudku ze dne 22.8.2013, č.j. 1 Afs 21/2013 66, závěr, že: „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 124, či čj. 2 Afs 24/2007 119).“
27. Při posuzování daňově uznatelných nákladů je nutné vždy zohlednit ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7.5.2015, č.j. 9 Afs 275/2014-37, „Ne každý uplatněný výdaj může

obstát jako výdaj daňově uznatelný a je na daňovém subjektu, aby u výdaje, o němž tvrdí, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že takový výdaj byl skutečně vynaložen, byl vynaložen za nákup skutečného zboží nebo že se váže k reálně poskytnuté službě, ale i to, že takový výdaj směřoval k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. Je také vhodné zmínit, že vynaložené výdaje se nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah jakési přímé úměry... Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů...“.

28. Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.

III. a)

29. Pokud jde o příjem z prodeje vozidla FIAT RIMOR, VIN: X, tak žalobce měl na základě kupní smlouvy ze dne 12.10.2011 obdržet peněžní prostředky ve výši 820 000 Kč v hotovosti od kupujícího A. G. (350 000 Kč dne 8.10.2011, 350 000 Kč dne 9.10.2011 a 120 000 Kč dne 12.10.2011), tuto skutečnost potvrdil sám žalobce a správní orgány ji nečiní spornou. Pokud jde o výdaje k dosažení uvedeného příjmu, tak žalobce je dokládal nedatovanou kupní smlouvou označenou jako „Kaufvertrag“, ve které je jako prodávající uveden M. K., nar. X, adresa X, kupní cena ve výši 36 400 EUR s uvedením splátkového kalendáře úhrad (ke dni 8.7.2011 12 000 EUR, ke dni 11.7.2011 12 000 EUR, ke dni 12.7.2011 12 400 EUR). V písemnosti ze dne 15.8.2014 žalobce uvedl, že vozidlo zakoupil od pana K. v Rakousku za celkovou cenu 36 000 EUR. Správce daně formou mezinárodní výměny informací požádal rakouského správce daně o výsledch M. K., nar. X, X. Dne 24.11.2016 obdržel správce daně odpověď rakouského správce daně, podle níž osoba jménem M. K., nar. X, v rakouském registru rezidentů ani v rakouské databázi poplatníků daně neexistuje, adresa X, se nachází v nezastavěné oblasti a registrační číslo vozidla uvedené v Kaufvertrag neexistuje.
30. Pokud žalobce namítá, že pochybnosti správce daně ohledně uvedeného výdaje plynuly z rozdílných částek (36 000 EUR a 36 400 EUR), tak zdejší soud mu za pravdu nedává, neboť jak uvedl i žalovaný v napadeném rozhodnutí, pochybnosti správce daně se týkaly jak vynaloženého výdaje a jeho výše (zaplacené kupní ceny), tak i osoby, které měl žalobce uvedené peněžní prostředky předat.

31. Podle obsahu správního spisu žalobce v reakci ze dne 30.1.2017 na sdělení správce daně o výsledku provedeného dokazování ze dne 7.12.2016, č.j. 1996159/16/3308-60563-707914, navrhl provedení výslechu J. Š. k potvrzení okolností nákupu a úhrady kupní ceny vozidla FIAT RIMOR; J. Š. podle žalobce jezdil se žalobcem a byl i u nákupu předmětného vozidla. Správce daně uvedenému důkaznímu návrhu nevyhověl, což žalobce namítal v odvolání proti platebnímu výměru. Žalovaný uvedený postup správce daně vyhodnotil jako vadu řízení s tím, že správce daně neprovedení výslechu dostatečným způsobem nezdůvodnil, a písemností ze dne 19.10.2017, č.j. 45162/17/5200-10423-806032, uložil správci daně provést výslech J. Š. za účelem osvědčení deklarované realizace úhrady za uvedené vozidlo. Správci daně se opakovaně nepodařilo J. Š. předvolat (na 10.11.2017 a 1.12.2017) z důvodu jeho nepříznivého zdravotního stavu po autohavárii, který mu neumožnil se výslechu zúčastnit. Ani na další předvolání na 3.1.2018 se svědek nedostavil. V písemnosti ze dne 21.2.2018, č.j. 8749/18/5200-10423-705778, žalovaný opětovně uložil správci daně provést výslech J. Š. Správce daně následně rozhodnutím ze dne 28.2.2018, č.j. 323558/18/3308-60563-707914, rozhodl o předvedení J. Š. na 15.3.2018, případně v náhradním termínu na 19.3.2018. Podle sdělení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Jihomoravského kraje, územního odboru Hodonín, obvodního oddělení policie Dubňany, ze dne 15.3.2018, č.j. KRPB-53311-1ČJ-2018-060612-FÚ, jehož přílohou bylo rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti č. C3932922 ze dne 17.1.2017 vystavené MUDr. T. U., nemohl být J. Š. předveden z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu na 15.3.2018 ani na 19.3.2018. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z uvedených skutečností je patrné, že správce daně využil všechny možnosti, jak zajistit požadovaný výslech J. Š.
32. Shodně jako ve svém předchozím zrušeném rozsudku v této věci zdejší soud uvádí, že správní orgány pochybily, pokud nevyslechly J. Š. s odkazem na jeho nepříznivý zdravotní stav. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, J. Š. se opakovaně nedostavil k výslechu, přičemž podle obsahu správního spisu byl v pracovní neschopnosti z důvodu úrazu; to plyne mj. z výše uvedeného sdělení Policie České republiky, jehož přílohou bylo také rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti. Nelze nicméně souhlasit se žalovaným, že by správce daně využil všechny možnosti, jak zajistit výslech J. Š., ani s jeho tvrzením, že by J. Š. nebyl způsobilý z důvodu svého zdravotního stavu učinit svědeckou výpověď (bod 33 napadeného rozhodnutí); to, že J. Š. nebyl schopen s ohledem na svůj zdravotní stav dostavit se ke správci daně za účelem podání svědecké výpovědi, neznamená, že by nebyl schopen vypovídat.
33. Rovněž Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku ze dne 30.11.2022, č.j. 9 Afs 216/2020-41, se ve vztahu k této otázce ztotožnil s názorem zdejšího soudu a zdůraznil, že „*samotným stěžovatelem zmíněná možnost provést výslech v obydlí svědka je zajisté jedním z myslitelných způsobů. Stěžovatel má pravdu, že daňový řád neumožňuje správci daně vnutit si vstup do obydlí svědka za účelem získání jeho výpovědi, ani jej k podání svědecké výpovědi v jeho obydlí nutit ... Z předloženého spisového materiálu přitom nevyplývá, že by se o získání souhlasu svědka s provedením výslechu u něj doma správci daně jakkoliv pokusili. Nadto zajisté s ohledem na specifika případu připadají v úvahu i další možnosti (např. písemnou či jinou vhodnou formou), jak získat informace, kterými svědek disponuje, a to s přihlédnutím k jeho zdravotnímu stavu. Využití těchto alternativ bylo o to více na místě, neměl-li se zdravotní stav svědka v dohledné době zlepšit a blížil se konec lhůt pro stanovení daně. Na tyto úvahy ovšem*

správci daně zcela rezignovali a spokojili se pouze s nemožností předvedení. Takový postup je nezákonný. Kasační soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že správci daně neučinili vše možné pro výslech svědka. Ke stěžovatelem namítané nadbytečnosti výpovědi lze uvést, že on sám opakovaně trval na jeho vyslechnutí, a vzhledem k závěrům u druhé kasační námitky může zároveň jít o důležitého svědka.“ (zvýrazněno zdejší soudem).

34. Tu Nejvyšší správní soud korigoval závěr zdejšího soudu vyslovený v jeho předchozím zrušeném rozsudku v této věci, že nelze se žalovaným souhlasit v tom, že k daňové uznatelnosti výdajů je třeba prokázat nepochybně osobu, která plnění poskytla. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2022, č.j. 9 Afs 216/2020-41, platí, že *„může daňový subjekt prokázat, že výdaj nastal za jiných okolností, než jak uvedl na daňovém dokladu. Tento rozpor však musí vysvětlit jednoznačným a transparentním způsobem. To znamená, že musí uvést „veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“ (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 73). Součástí takového objasnění je také „logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu“. K tomu musí správce daně poskytnout daňovému subjektu procesní prostor. U daně z příjmů je „osoba dodavatele služeb relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný“ (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 30, odst. [18]). Daňový subjekt je povinen prokázat skutečné vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě a nikoliv pouhé abstraktní vydání peněz. V opačném případě totiž nepůjde prokázat souvislost vynaloženého výdaje se zdanitelnými příjmy (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 68, odst. [52]). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 72, odst. [20]). Ve světle této judikatury názor krajského soudu neobstojí. Identita skutečného dodavatele je pro daňovou uznatelnost nákladu relevantní. I proto se jeví výslech svědka, který měl být společně se žalobcem u koupě vozidla Fiat RIMOR a kterého správci daně nevyslechli, klíčovým.*“ (zvýrazněno zdejší soudem). V nyní posuzované věci je tedy třeba ve světle výše uvedeného závěru zásadním způsobem doplnit skutkový stav a dát žalobci důkazní prostor v tom rozsahu, aby mohl prokázat Nejvyšším správním soudem akcentované okolnosti nákupu předmětného vozidla, včetně dodavatele; jinými slovy otázka věrohodného doložení a vysvětlení celého průběhu transakce je otázkou, která nemůže minout i osobu dodavatele.
35. Pokud žalobce dále namítá, že v případě nákupu vozidla FIAT RIMOR se měl správce daně zabývat platností smlouvy a tím, zda byla uzavřena ohledně vozidla FIAT RIMOR jiná, ústní smlouva, tak zdejší soud k tomu uvádí, že správní orgány nedovodily, že by uvedená smlouva byla neplatná, ani že by z tohoto důvodu neuznaly výdaje na pořízení uvedeného vozidla za daňově účinné a podle zdejšího soudu ani nebyly povinny zabývat se otázkou platnosti smlouvy. Sám žalobce platnost smlouvy v průběhu správního řízení nezpochybňoval. Pokud žalobce uvádí, že jestliže jsou informace získané správcem daně od rakouských státních orgánů pravdivé, tak to znamená, že se žalobce stal obětí podvodu, tak tato eventualita je z hlediska daňového nerozhodná. Podstatné je, zda žalobce prokázal, že vozidlo koupil a za jakou cenu.

36. Zdejší soud dodává, že neplatnost právního jednání z hlediska soukromého práva automaticky neznamená irelevantnost z daňového hlediska. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.6.2018, č.j. 4 Afs 177/2018-38, „V posuzovaném případě nyní není sporné, že dotčené smlouvy, na jejichž základě bylo plněno, byly pro nedostatek formy absolutně neplatné. Vlivem absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů na daňové účinky těchto úkonů se zdejší soud již zabýval ve své dřívější judikatuře. Z rozhodovací praxe vyplývá, že pokud dospěl správní orgán k závěru, „že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy“ (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevil-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví...“ (viz rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 206)..“.

III. b)

37. Pokud jde o vozidlo VOLVO XC 90, VIN: X, tak mezi stranami není sporné, že žalobce na základě smlouvy ze dne 3.6.2011 uzavřené s občanem Slovenské republiky I. V. koupil vozidlo JEEP GRAND CHEROKEE, VIN: X, za cenu 25 000 EUR, a že současně I. V. prodal právě vozidlo VOLVO XC 90 za 29 000 EUR.
38. Správce daně v písemnosti „Sdělení informací o výsledku provedeního dokazování“ ze dne 7.12.2016, č.j. 1996159/16/3308-60563-707914, vysvětlil, že v souvislosti s předloženou kupní smlouvou ze dne 3.6.2011 mu vznikly pochybnosti o výši kupní ceny a jejím zaplacení, proto dne 21.1.2015 zaslal žádost o výměnu informací Daňovému úřadu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom, ve věci provedení výslechu I. V. V odpovědi doručené dne 26.2.2015 obdržel správce daně listinu „Zápisnica o ústnom pojednávaní“ ze dne 26.2.2015, č.j. 9311401/5/423764/2015/Sumb, podle které I. V. potvrdil, že vozidlo GRAND CHEROKEE prodal žalobci za částku 25 000 EUR, datum prodeje si již nepamatoval, suma byla uhrazena tak, že I. V. dal žalobci uvedené vozidlo a žalobce mu za něj dal vozidlo VOLVO XC 90 v hodnotě 29 000 EUR, rozdíl 4 000 EUR I. V. žalobci doplatil v hotovosti v den výměny vozidel. Podle správce daně se jednalo o výměnu vozidel, kdy žalobce na pořízení vozidla JEEP GRAND CHEROKEE vynaložil dne 3.6.2011 částku 25 000 EUR a téhož dne současně dosáhl příjmu z prodeje vozidla VOLVO XC 90 směnou ve výši 29 000 EUR, čemuž po přepočtu jednotným kurzem za zdaňovací období roku 2011 odpovídá částka 713 400 Kč.
39. V rámci odvolání žalobce namítal, že pokud podle správce daně měl žalobce vozidlo VOLVO XC 90 pořídit v přepočtu za 713 400 Kč směnou za vozidlo JEEP GRAND CHEROKEE, tak z jeho rozhodnutí není zřejmé, jaký zisk měl mít z jeho prodeje, a

pokud na náklady na pořízení byly započteny náklady na leasing ve výši 660 552,60 Kč, jedná se o úvahy a výpočty pro žalobce nejasné a nepřezkoumatelné.

40. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že zdanitelným příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 ZDP je podle § 3 odst. 2 ZDP peněžní příjem i nepeněžní příjem dosažený směnou, proto lze převzetí vozidla JEEP GRAND CHEROKEE v hodnotě 25 000 EUR žalobcem považovat za nepeněžní příjem dosažený směnou, který lze navýšit o částku přijatou v hotovosti ve výši 4 000 EUR, kterou žalobce obdržel v den směny vozidel, tedy příjem žalobce činil 29 000 EUR (713 400 Kč). To žalobce v žalobě nezpochybňuje, nicméně namítá, že pokud správní orgány vycházejí z toho, že nepeněžním příjmem bylo vozidlo JEEP GRAND CHEROKEE, pak musí být zjištěna obvyklá cena tohoto vozidla v době převodu vlastnictví mezi smluvními stranami.
41. Co se týká výdajů na pořízení vozidla VOLVO XC 90, tak k tomu správce daně uvedl, že podle dohody o uznání závazku a úhradě dluhu ze dne 6.8.2012 se žalobce v případě smlouvy o finančním pronájmu č. 720111001 ze dne 3.2.2011 uzavřené se společností TOMA, a.s. s uvedenou společností dohodl na úhradě škody ve výši 520 062,60 Kč z titulu jejího předčasného ukončení dne 3.6.2011, kdy došlo k převodu vlastnického práva k vozidlu; na úhradu této škody byly započteny platby žalobce společnosti TOMA, a.s. ve výši 188 370 Kč za měsíce červenec 2011 až červenec 2012 představující původně fakturované nájemné. Dále výdaje tvoří částka 82 500 Kč, která představuje první splátku nájemce u dodavatele předmětu leasingu, a konečně splátky žalobce za měsíce březen 2011 až červen 2011 v celkové výši 57 960 Kč. Náklady jsou tak tvořeny částkou ve výši celkem 660 522,60 Kč. Žalobce v rámci vyjádření ke „Sdělení informací o výsledku provedeného dokazování“ uváděl, že správce daně ve vztahu k pořizovacím nákladům na vozidlo VOLVO XC 90 neřešil skutečné pořizovací náklady, přičemž žalobce měl kromě započítávaných nákladů na tzv. zpětný leasing další náklady, tj. vlastní náklady na pořízení uvedeného vozidla. K tomu správce daně v prvostupňovém rozhodnutí odkázal na svoji argumentaci uvedenou v písemnosti „Sdělení informací o výsledku provedeného dokazování“ a dodal, že namítané další náklady žalobce nijak nepředkládá ani nenavrhuje a správce daně o jiných výdajích žádné informace vlastní činností nezískal. Pokud jde o výdaje na pořízení vozidla VOLVO XC 90 rovněž žalovaný uvedl, že žalobce byl dle smlouvy č. 720111001 o finančním pronájmu a následném odkoupení pronajaté věci se společností TOMA, a.s. příjemcem leasingu, a tedy leasingovým nájemcem uvedeného vozidla. Z důvodu předčasného ukončení leasingu se žalobce se společností TOMA, a.s. dohodl na náhradě škody ve výši 520 062,60 Kč (dohoda o uznání závazku a úhradě dluhu ze dne 6.8.2012), žalobce dále uhradil pravidelné splátky bezhotovostními převody na účet společnosti TOMA, a.s. v úhrnu 57 960 Kč, a dále došlo k dohodě o zápočtu pohledávek a závazků ve vztahu k úhradě první leasingové splátky ve výši 82 500 Kč. Prokázané výdaje žalobce související s příjmem dosaženým směnou vozidla VOLVO XC 90 tedy podle žalovaného činí 660 522,60 Kč.
42. Tu žalobce namítá, že výdaje netvoří pouze to, co platil leasingové společnosti, nýbrž cena, za jakou vozidlo pořídil a další eventuální náklady. K tomu zdejší soud uvádí, že uvedená velmi obecná argumentace v žádném případě nevyvrací zjištění a závěry správce daně ohledně pořizovacích daňově uznatelných nákladů u vozidla VOLVO XC 90; žalobce po celou dobu daňového řízení žádné další daňově uznatelné náklady kromě těch zjištěných

správními orgány nedoložil, a ani v žalobě je nijak nespecifikuje a zejména ani ničím nedokládá; není přitom úkolem zdejšího soudu jakkoli nahrazovat procesní aktivitu žalobce a snad za žalobce dohledávat, jaké další eventuální výdaje, než zjištěné správcem daně, by připadaly v posuzované věci v úvahu. Námitka ohledně výdajů vynaložených na pořízení vozidla VOLVO XC 90 tedy není důvodná.

43. Pokud jde o zdanitelný příjem, jak zdůraznil i Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku, nesporný skutkový základ vyplývající ze správního spisu je následující. Žalobce nabyl za 660 522,60 Kč vozidlo Volvo XC 90 od leasingové společnosti. **To následně za 29 000 EUR (v přepočtu 713 400 Kč) prodal panu I. V. Od něj zároveň zakoupil vozidlo JEEP Grand Cherokee v hodnotě 25 000 EUR a obdržel doplatek 4 000 EUR v hotovosti.** Kupní ceny přitom byly uhrazeny tak, že si žalobce s panem I. V. vozidla vyměnili a při tom byla uhrazena i finanční částka. Stejně tak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že náhled správních orgánů na předmětnou transakci jako na směnu zpochybněn nebyl.
44. Ani žalobce směnu předmětných vozidel nepopírá; naopak akcentuje, že příjmem „není smluvená cena bez dalšího“, nýbrž obvyklá cena vozidla; pokud bylo jeho nepeněžním příjmem vozidlo JEEP GRAND CHEROKEE, pak musí být zjištěna obvyklá cena vozidla v době převodu vlastnictví mezi smluvními stranami.
45. Podle § 2184 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „o.z.“), se směnnou smlouvou každá ze stran zavazuje převést druhé straně vlastnické právo k věci výměnou za závazek druhé strany převést vlastnické právo k jiné věci.
46. Podle § 2188 o.z. v ostatním se na směnnou smlouvu přiměřeně použijí ustanovení o kupní smlouvě s tím, že se každá ze stran považuje ohledně věci, kterou směnou dává, za stranu prodávající, a ohledně věci, kterou přijímá, za stranu kupující.
47. Podle § 2079 odst. 1 o.z. se kupní smlouvou prodávající zavazuje, že kupujícímu odevzdá věc, která je předmětem koupě, a umožní mu nabýt vlastnické právo k ní, a kupující se zavazuje, že věc převezme a zaplatí prodávajícímu kupní cenu.
48. Podle § 2080 o.z. je kupní cena ujednána dostatečně určitě, je-li ujednán alespoň způsob jejího určení.
49. Podle § 3 odst. 2 ZDP se příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 ZDP rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.
50. Podle § 3 odst. 3 ZDP se nepeněžní příjem oceňuje podle zvláštního právního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak.
51. Podle § 10 odst. 4 věty první a druhé ZDP je základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.
52. Podle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy se považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem.
53. Pokud žalobce namítá, že žalovaný svými úvahami nahrazoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně a stejně jako správce daně hodnotil provedené důkazy účelově a

tendenčně, aniž by dbal základních zásad daňového řízení dle § 1 odst. 2 daňového řádu, tak s tím zdejší soud nesouhlasí. Je třeba zdůraznit, že řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek a eventuální mezery v odůvodnění rozhodnutí prvního stupně lze doplnit argumenty obsaženými v napadeném rozhodnutí.

54. Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku ze dne 26.6.2018, č.j. 4 Afs 177/2018-38, nesouhlasil se zdejším soudem v tom, že správní orgány ve světle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2017, č.j. 2 Afs 192/2017-26, dostatečným způsobem nevysvětlily, jakým způsobem z hlediska daňového reflektovaly tu skutečnost, že žalobce v rámci směny získal majetek ve stejné hodnotě (automobil za 25 000 EUR a dále peněžní prostředky ve výši 4 000 EUR), v jaké poskytl automobil VOLVO XC 90 (29 000 EUR); podle Nejvyššího správního soudu žalovaný „... jasně a srozumitelně vysvětlil, jaké částky považuje za relevantní příjmy a náklady žalobce při sporné směně a jakým způsobem došel k jejich výši. Jeho rozhodnutí vychází z právního názoru, že z pohledu žalobce má vozidlo Volvo XC 90 při směně hodnotu původně žalobcem vynaložených nákladů na jeho získání (tj. 660 522,60 Kč) a nikoliv sjednanou hodnotu při směně s Ivanem Valem (tj. 713 400 Kč).“
55. Podle zdejšího soudu tedy správní orgány po stránce skutkové i argumentační dostatečně podložily svůj závěr, že hodnota vozidla JEEP Grand Cherokee a doplacená hotovost (celkem 29 000 EUR, tj. 713 400 Kč) je žalobcův příjem dosažený směnou, zatímco jeho výdajem souvisejícím s dosažením tohoto příjmu je 660 522,60 Kč vynaložených na pořízení vozidla Volvo XC 90, které žalobce směňoval.
56. Pokud pak žalobce zpochybňuje výši svého příjmu, kdy namítá (poprvé až v žalobě), že jeho příjmem není „bez dalšího“ smluvená cena, nýbrž že by měla být zjištěna „cena obvyklá“ vozidla JEEP Grand Cherokee (pokud jde o doplatek ve výši 4 000 EUR, ten žalobce nezpochybňuje), tak jak k tomu uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě, žalobce nikdy netvrdil ani nezpochybnil, že by cena vozidla JEEP Grand Cherokee smluvená nebyla cenou obvyklou, a taková pochybnost nevznikla v průběhu daňového řízení ani správci daně. Pokud je u nepeněžního příjmu nutno postupovat dle § 3 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů, v nichž je stanoveno, že příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí i nepeněžní příjem dosažený směnou, přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem, tak v případě směny je třeba ve smyslu soukromého práva použít přiměřeně ustanovení o kupní smlouvě. V nyní posuzované věci se smluvní strany dohodly na ceně automobilů, kterou správce daně respektoval. Až v žalobě žalobce obecnou ničím nezdůvodněnou formulací namítá, že měl správce daně zjišťovat cenu obvyklou. Podle zdejšího soudu však s ohledem na skutkové okolnosti věci neměl. V průběhu daňového řízení nevznikla žádná pochybnost o tom, že by se cena smluvená, pokud jde o hodnotu vozidla JEEP Grand Cherokee, vymykala ceně na trhu obvyklé. Žalobce tuto argumentaci nadto nijak nezdůvodňuje a nerozvádí. Správní orgány proto nepochybily, pokud vycházely u předmětné transakce z ceny smluvně sjednané, neboť i s ohledem na cenu vozidla prodávaného „protihodnotou“ se správci daně nemohla tato cena jevit jako „neobvyklá“. Skutečnost, že smluvní strany nepovažovaly za potřebné předmětná vozidla pro účely uvedené transakce „ocenit“ (tedy nechat provést odborný odhad jejich ceny), ještě bez přistoupení dalších okolností neznamená, že by tím byla sjednaná cena pro daňové účely zpochybněna.

57. Podle zdejšího soudu tak žalobcova polemika ve skutečnosti nezpochybňuje výpočty správce daně, které odpovídají skutkovým zjištěním, nýbrž představuje nesouhlas se způsobem zdanění příjmu z předmětné směny, kdy však správce daně postupoval správně, v souladu se zákonem a vůlí smluvních stran.
58. Pokud i v případě vozidla VOLVO XC 90 žalobce uvádí, že otázka platnosti kupních smluv je otázkou, kterou musí správce daně řešit jako otázku předběžnou, tak žalobce v průběhu daňového řízení platnost smlouvy žádným způsobem nezpochybňoval, nečinil tak ani správce daně a ani nebyl povinen se uvedenou otázkou zabývat; jak již zdejší soud výše uvedl, otázka platnosti právního jednání zásadně není relevantní pro posouzení příjmů a výdajů z hlediska daňového; žalobce netvrdil a ani netvrdí, že by závazek fakticky neexistoval, tedy nebyl realizován a neměl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, resp. že by například s ohledem na neplatnost příslušných smluv došlo ke vrácení uskutečněného plnění.
59. Pokud žalobce otázku platnosti kupní smlouvy dává do souvislosti s trestněprávními následky prodeje vozidla, které mu bylo svěřeno na základě leasingové smlouvy (trestný čin zpronevěry), tak ze správního spisu neplyne a žalobce a ani správní orgány netvrdí, že by prodej uvedeného vozidla byl předmětem trestního řízení; v replice k vyjádření žalovaného žalobce odkazuje na trestní řízení týkající se prodeje vozidla FIAT DUCATO 2,8 JTD.

III. c)

60. Pokud jde o příjem z prodeje vozidla FIAT DUCATO 2,8 JTD, VIN: X, tak žalobce toto vozidlo na základě smlouvy ze dne 25.2.2011 prodal za cenu 1 000 000 Kč společnosti 1. FF servis, s.r.o. Ohledně výdajů na dosažení uvedeného příjmu správní orgány zjistily, že vozidlo bylo předmětem leasingu dle smlouvy č. 720110012 ze dne 24.6.2010 o finančním pronájmu a následném odkoupení pronajaté věci, uzavřené se společností TOMA, a.s. jako poskytovatelem leasingu žalobci; žalobce uvedené společnosti uhradil částku ve výši 279 278,40 Kč jako náhradu škody za předčasné ukončení leasingu (Dohoda o uznání závazku a úhradě dluhu ze dne 6.8.2012), dále částku ve výši 11 400 Kč jako první splátku realizovanou formou vzájemného započtení pohledávek a závazků, a dále leasingové splátky ve výši celkem 101 400 Kč; celkově výdaje tvoří částku ve výši 392 075,40 Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že pokud žalobce uvedené vozidlo koupil dne 20.4.2010 od společnosti FOX CATERING s.r.o. za 920 000 Kč, tak na základě výše uvedené smlouvy č. 720110012 ze dne 24.6.2010 žalobce toto vozidlo prodal společnosti TOMA, a.s. za 300 000 Kč; zaplacená kupní cena ve výši 920 000 Kč byla výdajem k dosažení příjmu ve výši 300 000 Kč, přičemž tento výdaj byl uplatněn v rámci daňového řízení u žalobce na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2010. Jestliže bylo vozidlo předmětem tzv. zpětného leasingu, tak žalobce jako původní vlastník vozidla na základě smlouvy č. 720110012 ze dne 24.6.2010 již jeho vlastníkem nebyl, žalobce byl klientem leasingové společnosti a jako nájemce měl vozidlo v držení a užívání.
61. Podle zdejšího soudu žalovaný transakce, jejichž předmětem bylo vozidlo FIAT DUCATO 2,8 JTD, posoudil správně. Pokud žalobce uvedené vozidlo koupil v roce 2010 za částku 920 000 Kč, nelze dovozovat, že se jedná o výdaj na dosažení příjmu z prodeje tohoto vozidla společnosti 1. FF servis, s.r.o. v roce 2011 za částku 1 000 000 Kč. Jestliže

žalobce uvedené vozidlo v rámci zpětného leasingu prodal společnosti TOMA, a.s. a obdržel za to 300 000 Kč, jedná se o příjem, k jehož dosažení žalobce vynaložil částku 920 000 Kč. Následné výdaje za užívání vozidla a předčasné ukončení leasingu jsou výdaji, které žalobce vynaložil za účelem dosažení příjmu z prodeje vozidla společností 1. FF servis, s.r.o.

62. K otázce případné neplatnosti právního jednání, jehož předmětem bylo uvedené vozidlo FIAT DUCATO 2,8 JTD, zdejší soud odkazuje na výše uvedenou argumentaci v bodě 34 tohoto rozsudku.
63. Pokud se týká argumentů žalobce ohledně trestněprávních následků jeho jednání (trestný čin zpronevěry), žalobce uvádí, že měl prodat vozidlo FIAT DUCATO 2,8 JTD, které mu bylo svěřeno na základě leasingové smlouvy, pročež se tak jednalo o příjem z trestné činnosti, který nemůže podléhat dani z příjmů, tak zdejší soud s ním nesouhlasí.
64. Podle zdejšího soudu žalovaný nepochybil, pokud v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce obdržel příjem z prodeje vozidla FIAT DUCATO 2,8 JTD ve výši 1 000 000 Kč, čímž došlo k navýšení žalobcova majetku, že žalobce byl uvedený příjem povinen zahrnout do svého daňového přiznání a že je nerozhodné, jak daný příjem posuzují orgány činné v trestním řízení. Pokud k tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí dále dodal, že trestní řízení není doposud skončeno, tak tomu odpovídá tvrzení žalobce v replice, kde žalobce odkazuje na nepravomocný rozsudek ze dne 6.1.2020. Zdejší soud však především zdůrazňuje, že v daném případě případné odsouzení žalobce za trestný čin zpronevěry nemůže mít vliv na možnost zdanění výnosů z trestné činnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.1.2016, č.j. 3 Afs 231/2015-33, „*Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že se dostatečně nevypořádal s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2004, č. j. 3 As 16/2004 - 73, publ. pod č. 458/2005 Sb. NSS, podle nějž platí: „Podmínkou pro povolení obnovy řízení podle ustanovení § 62 odst. 1 písm. e) správního řádu je existence pravomocného rozhodnutí o spáchání trestného činu, jímž bylo dosaženo vydání rozhodnutí, ohledně něhož je obnova řízení navrhována. Pouhé podezření ze spáchání trestného činu, popř. skutečnost, že určitá osoba byla obžalována pro spáchání trestného činu, důvodem pro obnovu řízení podle tohoto ustanovení není.“ Jde o právní názor, který se týká řízení podle správního řádu, nikoli podle daňového řádu, ovšem ani jeho přiměřená aplikace na daňové řízení by na závěrech krajského soudu nemohla nic změnit. V citovaném rozsudku šlo totiž o to, že důvodem obnovy řízení ve věci platebního výměru na dlužné pojistné na důchodové zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti mělo být trestní odsouzení bývalého společníka společnosti s ručením omezením, jehož machinace v účetnictví vedly ke zvýšení základu pro výpočet pojistného. Ve stěžovatelově případě však nelze tvrdit, že by jeho trestní stíhání a následné odsouzení za trestný čin podvodu mohlo být novou skutečností, kvůli které by se jeho podnikatelská činnost, jež byla předtím zdaněna pravomocnými platebními výměry, stala náhle nezdanitelnou. Ani z výše citovaných rozhodnutí soudů ve správním soudnictví týkajících se zdanění příjmů z trestné činnosti ostatně rozhodně nelze dovodit právní názor, že by se příjmy a přidaná hodnota, které byly pravomocně zdaněny, mohly stát náhle nezdanitelnými a před zdaněním chráněnými jen proto, že bylo následně zjištěno, že se při jejich dosahování daňový subjekt dopustil trestného činu, a že by tedy pravomocné odsouzení za takový trestný čin mohlo být důvodem obnovy řízení ve smyslu § 117 až § 120 daňového řádu. Ostatně pokud je soudu*

známo, stěžovatel žádný návrh na povolení obnovy řízení nepodal ani před svým pravomocným odsouzením, ani po něm.“. Uvedená námitka proto není důvodná.

III. d)

65. Pokud jde o příjmy z pronájmu obytných vozidel, tak správce daně vycházel z výpisu z účtu žalobce vedeného u GE Money Bank obsahujícího transakce za rok 2011. Správce daně vyhodnotil, že bankovní transakce v úhrnné výši 111 400 Kč (připsané na účet od osob: A. S., P. K., J. H., M. B., PAS PLUS s.r.o., BRANO a.s.) jsou příjmy dle § 9 odst. 1 písm. b) ZDP za zapůjčení obytného vozidla. Žalobce k předmětným transakcím uváděl, že neměl žádné příjmy z půjčování vozidel, neboť mu byla Policií České republiky zajištěna v rámci trestního řízení a některým zájemcům musel poskytnuté zálohy vrátit. Pokud to nebylo možné, požádal P. C., aby zapůjčil svá obytná vozidla žalobci, zaplacené zálohy od zájemců poté předal panu C. jako úhradu za zapůjčení těchto vozidel; k prokázání tohoto tvrzení žalobce navrhoval, aby si správce daně vyžádal doklady o zajištění obytných vozidel od Policie České republiky a provedl výslech P. C. ve věci převzatých finančních prostředků od žalobce za deklarované půjčování obytných vozidel ve vlastnictví P. C. koncovým zákazníkům žalobce.
66. Jak plyne z protokolu o výsledku svědka ze dne 4.12.2017, č.j. 2045446/17/3308-60563-707914, P. C. uvedl, že v případě pronájmu jeho vozidla FIAT DUCATO ROLLER se jednalo o kamarádkou výpomoc v asi pěti případech, dohledal pouze tři smlouvy, ostatní smlouvy nepovažoval za důležité schovávat. Nevěděl, jaké dokumenty předával žalobce zájemcům o pronájem. Vozidlo v únoru či březnu 2012 prodal, půjčoval jej v roce 2011 od dubna do září v rekreační sezoně. Žalobci vždy sdělil dobu, kdy bude vozidlo potřebovat soukromě, vše ostatní poté zajišťoval žalobce. Kdy bude jeho vozidlo pronajato, mu nahlásil žalobce týden předem. Cena byla asi 2 000 Kč za den půjčení. Úplaty za pronájem obytného vozidla obdržel od žalobce v hotovosti; žalobce výplatu ponížil o náklady na údržbu vozidla, výměnu pneumatik, oleje, baterie atd. Nevěděl, jakou cenu inkasoval žalobce od zákazníků. Na dotaz správce daně, jaká vozidla pronajímal sám žalobce a v jakém období, uvedl, že se jednalo o obytná vozidla, nevěděl však, které bylo ve vlastnictví žalobce a které nikoliv, nějaké obytné vozidlo ale měl, potřeboval výpomoc, když se mu pokazilo. K zapůjčení vozidla společnosti BRANO a.s. uvedl, že nedošlo vůbec k zaplacení, na vozidle byla porucha, proto uvedený subjekt odmítl zaplatit. Dle předložených smluv od žalobce vyinkasoval za pronájmy asi 30 000 Kč, v případech, ohledně kterých nepředložil smlouvy, se mělo jednat asi o 10 000 Kč. Vypořádání údržby vozidla provedené žalobcem pak proběhlo po skončení pronájmu; k částce nákladů na opravy uvedl, že se jednalo asi o 12 000 Kč na gumy, asi o 3 500 Kč na baterie a na výměnu oleje kolem 2 000 Kč.
67. Jak uvedl žalovaný v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 18.4.2018, č.j. 18341/18/5200-10423-705778, a následně v napadeném rozhodnutí, žalobce sjednával pronájem obytných vozidel, za což měl inkasovat finanční prostředky na výše uvedený účet u GE Money Bank a.s. č. 155214177/0600. Podle tvrzení svědka P. C. žalobce sám disponoval obytným vozidlem a poskytoval jej k pronájmu, a pokud vozidlo mělo poruchu, byl mu P. C. ochoten zapůjčit své vozidlo; většinou žalobce týden předem nahlásil, že obytné vozidlo P. C. bude

pronajato a na jakou dobu. Podle žalovaného nicméně verze popsaná P. C. nekoresponduje s verzí popsanou žalobcem, který uvedl, že se mělo jednat o poskytnutí více vozidel P. C. v případě, kdy měl již žalobce pronájem svého vozidla sjednány, ale nemohly být uskutečněny z důvodu zabavení vozidel Policií České republiky. Podle žalovaného pokud v případě pronájmu společnosti BRANO a.s. P. C. uvedl, že uvedená společnost odmítla zaplatit z důvodu poruchy vozidla, tak z výpisu z bankovního účtu žalobce plyne, že úhrada společností BRANO a.s. proběhla již ke dni 17.3.2011. Dále žalovaný upozornil, že je nepravděpodobné, že by ve všech případech provedených plateb vždy týden před uskutečněním pronájmu došlo k poruše vozidla žalobce a muselo tak být využito vozidlo P. C. Dále žalovaný upozornil, že smlouvy předložené P. C. obsahují závazek poskytnout obytné vozidlo v předem specifikovaném případě konkrétnímu klientovi, termín zapůjčení však bude upřesněn žalobcem telefonicky nebo ústně; smlouvy neobsahují datum sepsání. Pokud by došlo k poruše žalobcova vozidla a následně nutnosti využít vozidlo P. C., musel by již při sepsání písemné smlouvy být termín poskytnutí vozidla k pronájmu znám, pokud svědek uvedl, že většinou týden dopředu mu žalobce nahlásil, že jeho auto bude pronajato a na jakou dobu.

68. Zdejší soud souhlasí se žalovaným, že skutečnost, že žalobce měl v určitých případech sjednat k zajištění svého závazku pronájem vozidla od P. C., neprokazuje, že by částky připsané na bankovní účet žalobce byly úhrady závazků uvedených příkazců vůči P. C.; ten totiž neměl žádné informace ohledně plateb inkasovaných žalobcem od zájemců o pronájem, ani o tom, jak byly placeny zálohy a jak byly zaúčtovány. Deklarované platby přijaté P. C. v celkové výši 40 000 Kč nebyly žádným způsobem doloženy; ani doložené smlouvy nijak nekonkretizují částky za pronájem. Současně P. C. při výslechu uvedl, že oprávněnost nákladů na údržbu vozidla provedenou žalobcem, o které byly platby žalobce P. C. kráceny, P. C. nijak nekontroloval, protože žalobci věřil.
69. Podle zdejšího soudu nelze souhlasit se žalobcem, že by mu žalovaný kladl k tíži, že nebyl schopen doložit všechny smlouvy, nebo že jeho tvrzení nebyla určitá. Bylo na žalobci, aby prokázal, že obchodní případy probíhaly tak, jak tvrdil, přičemž s ohledem na výše uvedené tomuto požadavku žalobce nedostal a ani výpověď P. C. pochybnosti správce daně resp. žalovaného nemohla rozptýlit; jak již plyne z výše shrnuté výpovědi P. C., P. C. uvedl, že za pronájem dle doložených smluv obdržel kolem 30 000 Kč, v případě pronájmů, ohledně kterých smlouvy nedohledal, to bylo celkem asi 10 000 Kč, k nákladům uvedl, že to bylo asi 12 000 Kč na gumy, baterie asi 3 500 Kč a výměna oleje kolem 2 000 Kč. Podle zdejšího soudu se jedná o tvrzení neurčitá a ničím neprokázaná a nikoli zcela určitá, jak namítá žalobce.
70. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také správně dodal, že podle odpovědi Policie České republiky, územního odboru Uherské Hradiště, oddělení obecné kriminality, ze dne 8.12.2017, č.j. KRPZ-14927-2/ČJ-2017-151171, resp. jednotlivých protokolů o vydání věci – motorových vozidel v držení žalobce jako věcí důležitých pro trestní řízení, vozidla, jimiž žalobce disponoval v průběhu roku 2011, byla vydána až 18.4.2012, proto se tvrzení žalobce, že nemohl dosahovat žádné příjmy z půjčování obytných vozidel, neboť mu byla všechna Policií České republiky zajištěna v rámci trestních řízení, nepodařilo prokázat.
71. Pokud žalobce namítá, že hodnocení žalovaného je účelové, o čemž podle žalobce svědčí skutečnost, že proti P. C. bylo zahájeno daňové řízení z důvodu zdanění příjmů, které měl

podle své výpovědi od žalobce obdržet, tak zdejší soud k tomu uvádí, že na postupu žalovaného žádné vady neshledal a případné daňové řízení týkající se daně z příjmů P. C. je v tomto kontextu nerelevantní a nesvědčí o jakémkoli nezákonném postupu ve věci žalobce.

72. Jestliže žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že v případě, že zdejší soud považuje s ohledem na žalobní námitky za potřebné doplnit dokazování neuznaných výdajů uhrazených svědku P. C. nebo zprávu o stavu trestního řízení proti žalobci, navrhuje jejich vyžádání od příslušných státních orgánů, tak žalobce neuvádí, o jaké důkazy by se mělo jednat a především ani nezmiňuje, z jakého důvodu takové důkazy neuplatnil v řízení před správními orgány, přičemž s ohledem na nerelevantnost trestněprávních následků jednání žalobce spočívajícího v prodeji vozidel v majetku jiného subjektu z hlediska daňového považuje zdejší soud za nepřijatelný návrh žalobce na vyžádání zprávy o stavu trestního řízení.

III. e)

73. Pokud jde o námitku, že správní orgány nesprávně započítávaly příjmy a výdaje v rámci zdaňovacích období, neboť výdaj se musí započítat až v momentě (zdaňovacím období) příjmu, tak žalobce nespecifikuje, k jakým transakcím uvedenou námitku vztahuje. Pokud žalobce v podané replice dodává, že námitku nesprávného započítávání příjmů a výdajů z nákupu vozidel nemůže blíže specifikovat pro namítanou nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí a odkazuje na žalobní argumentaci týkající se příjmů a výdajů v rámci tzv. zpětného leasingu, tak s touto otázkou se již zdejší soud vypořádal výše a mj. s odkazem na argumentaci správních orgánů vysvětlil, jaké náklady lze započítat na náklady na dosažení příjmů z prodeje dotčených vozidel, jež byla předmětem leasingu.

III. f)

74. Zdejší soud nesouhlasí ani s namítaným porušením zásady dvojinstančnosti daňového řízení, kterou žalobce spatřuje v tom, že žalovaný nařídil správci daně provést dokazování v odvolacím řízení, namísto aby prvostupňové rozhodnutí zrušil.
75. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
76. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4.12.2019, č.j. 4 Afs 282/2019-42, s odkazem na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, „Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Dále dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správcem daně prvního stupně, nezbyvá, než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení. Odvolací řízení má nejen povahu

přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správce daně. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti.“

77. Z výše citovaného § 115 odst. 1 daňového řádu ve spojení s citovaným závěrem Nejvyššího správního soudu plyne, že žalovaný svým postupem nijak nepochybil. Nelze přitom přisvědčit ani tvrzení žalobce, že žalovaný neumožnil žalobci uplatnit námitky a navrhnout i další důkazy; podle obsahu správního spisu žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení písemností ze dne 18.4.2018, č.j. 18341/15/5200-10423-705778, kdy jej také vyzval, aby se k těmto skutečnostem vyjádřil ve lhůtě 15 dní od doručení seznámení, čehož žalobce prostřednictvím písemnosti doručené žalovanému dne 2.5.2018 učinil. Žalobce tedy uvedeným postupem nebyl nikterak zkrácen na svých procesních právech.

IV. Závěr

78. Žalovaný tedy pochybil, pokud se nepokusil zajistit svědeckou výpověď J. Š. jiným způsobem než předvoláním a předvedením ke správci daně; skutkový stav tak v tomto ohledu vyžaduje zásadní doplnění, k němuž musí být dán žalobci prostor, a to i pokud jde o dodavatele v rámci transakce týkající se vozidla FIAT RIMOR.
79. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. zrušil, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, stejně jako důvody, o něž se rozhodnutí žalovaného opírá, vyžadují zásadní doplnění, a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku a v rozsudku kasačního soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

80. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem zdejší soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.
81. Žalobce měl ve věci úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, repliky a vyjádření ke kasační stížnosti, společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč, a částkou odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 19 456 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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). Případně-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.

Brno 26. ledna 2023

David Raus v.r.
předseda senátu