



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **R. K.**, narozený dne X
bytem X
zastoupený Ekonomické služby Přerov s. r. o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2021, č. j. 37550/21/5200-10421-712985,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 2. 2020, č. j. 284515/20/3301-51521-706579 (dále jen „platební výměr“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 915 540 Kč a stanovil mu penále ve výši 183 108 Kč. Žalovaný následně na základě odvolání žalobce platební výměr změnil rozhodnutím ze dne 1. 10. 2021, č. j. 37550/21/5200-10421-712985 (dále jen „napadené rozhodnutí“), tak, že doměřenou daň snížil na částku 233 850 Kč a penále snížil na částku 46 770 Kč.
2. Předmětem sporu je otázka, zda byla žalobci daň doměřena v zákonné lhůtě a zda žalobce prokázal své tvrzení, že platby přijaté od Ing. R. M. a Ing. M. M. nepředstavují zdanitelný příjem, neboť se jedná o příjmy třetích osob.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, alternativně také platebního výměru, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě pro stanovení daně, neboť daňovou kontrolu správce daně fakticky zahájil dříve než sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly dne 19. 10. 2017. Již předtím totiž činil úkony, které překračovaly rámec vyhledávací činnosti. Lhůta pro stanovení daně uplynula 28. 7. 2021, nebo 21. 8. 2021, nebo nejpozději 5. 10. 2021. Pokud jde o částky přijaté od Ing. M., jednalo se o finanční prostředky obchodních korporací vlastněných Ing. M. a finanční prostředky Ing. M. použité na výdaje, které souvisely s výstavbou jeho rodinného domu. Bylo na správci daně a žalovaném, aby prokázali, že došlo ke skutečnosti, na základě které se finanční částky staly reálnou součástí majetku žalobce. Peníze nezůstaly v jeho dispoziční sféře a o souladu mezi faktickým stavem a stavem tvrzeným nezůstaly rozumné pochybnosti. Žalobce svou povinnost prokázat svá tvrzení bez vážných pochybností a s dostatečnou mírou pravděpodobnosti unesl. Výpovědi svědků Ing. M. a I. K. tvoří ucelený okruh důkazních prostředků, které osvědčují tvrzené skutečnosti. Co se týče částek přijatých od Ing. M., jednalo se o finance Ing. M. s výjimkou částky 69 000 Kč, která byla platbou za vozidlo, které žalobce Ing. M. prodal. Finančními prostředky ve výši 161 000 Kč žalobce zaplatil opravu vozidla. Bylo na správci daně a žalovaném, aby prokázali, že došlo ke skutečnosti, na základě které se finanční prostředky staly reálnou součástí majetku žalobce. Svědecká výpověď Ing. M. je v souladu s tvrzením žalobce. V odvolacím řízení žalobce označil autoservis, ve kterém byla provedena oprava, nicméně žalovaný zaslal pouze výzvu, na kterou nikdo nereagoval. Žalovaný nevyužil všech možností, které mu nabízí zákon (např. předvedení či místní šetření). Nedostatečně tedy zjistil skutkový stav a vyvodil z něj nezákonné závěry.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že argumentaci o materiálním dřívějším zahájení daňové kontroly si žalobce ponechal až na řízení o žalobě. Výzvy nebyly vydány v rámci vyhledávací činnosti, nýbrž v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty. Navíc by v jejich případě nebyl překročen rozsah vyhledávací činnosti. Daňová kontrola byla zahájena formálně i materiálně protokolem ze dne 19. 10. 2017 a lhůta pro stanovení daně měla uplynout 19. 10. 2021. Důkazní břemeno ohledně peněžních prostředků od Ing. M. a Ing. M. bylo přeneseno na žalobce. Požadavek na prokázání zdanění či osvobození prostředků je legitimní. Žalobce unesl své důkazní břemeno pouze co do částí těchto příjmů. Svědeckou výpověď I. K. žalovaný nehodnotil jako nepřesnou či rozpornou, nýbrž jako obecnou. Tvrzení o použití prostředků od Ing. M. na opravu vozidla žalobce neprokázal. Pochybnosti vzbuzuje i časová prodleva mezi oběma platbami, když žalobce prodal vozidlo Ing. M. dne 11. 4. 2014, ovšem

druhou část platby obdržel až dne 22. 12. 2014. Žalovaný nemohl nechat předvést osobu jednající za autoservis, neboť nebyla předvolána. K předvolání nebyl důvod, neboť žalobce nenavrhoval výslech osoby, která měla provést opravu vozidla, a pouze lakonicky konstatoval, že ta byla provedena autoservisem T. M. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. Soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Pro posouzení této námítky je klíčový okamžik zahájení daňové kontroly, který je mezi účastníky sporný. Od zahájení daňové kontroly totiž počala v souladu s § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) běžet nová lhůta pro stanovení daně.
7. Formálně byla daňová kontrola zahájena sepsáním protokolu ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1861442/17/3301-61562-711555. Podle žalobce byla daňová kontrola zahájena materiálně dříve, neboť správce daně podle něj již před tímto okamžikem nad rámec vyhledávací činnosti intenzivně prověřoval daňové povinnosti žalobce na dani z příjmů fyzických osob za rok 2014.
8. Z vyhledávací části spisu soud ověřil, že ta obsahuje úřední záznam ze dne 7. 10. 2015, č. j. 1650453/15/3301-51525-706579, v němž je doporučeno mimo jiné provést kontrolu na dani z příjmů. S ohledem na skutečnosti, pro které bylo provedení kontroly doporučeno, však mělo být zřejmě prověřováno primárně zdanění příjmů v roce 2015. Kromě toho z vyhledávací části spisu nevyplývá, že by toto doporučení vedlo k prověřování daně z příjmů u žalobce za zdaňovací období roku 2014 již před zahájením daňové kontroly dne 19. 10. 2017. Úkony, na které žalobce poukazuje (výzvy ze dne 23. 6. 2017, 26. 6. 2017, 28. 7. 2017 a 5. 10. 2017) nebyly činěny v rámci vyhledávací činnosti, nýbrž zjevně v rámci probíhající daňové kontroly na dani z přidané hodnoty, která byla zahájena dne 16. 5. 2017. Kromě toho, že byly výzvy učiněny v době, kdy probíhala daňová kontrola na dani z přidané hodnoty, je i z jejich formulací patrné, že směřují k získání informací potřebných pro kontrolu daně z přidané hodnoty (např. se správce daně dotazuje na údaje o dni uskutečnění zdanitelného plnění či o výši základu daně, sazbě daně a výši daně, a naopak výzvy neobsahují žádný požadavek na vysvětlení plateb poskytovaných žalobci). V případě výzvy ze dne 28. 7. 2017 adresované České spořitelně, a.s., jde sice o obecný požadavek na sdělení stavu finančních prostředků a pohybu na účtu, nicméně i tato výzva má zjevnou souvislost s aktuálně prověřovanou daní z přidané hodnoty a z ničeho neplyne, že by se mělo jednat toliko o „zastírací manévr“ s cílem naopak materiálně zahájit u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů. Ostatně správce daně zjevně neměl potřebu žádný takový „zastírací manévr“ provádět, když záhy formálně zahájil tuto daňovou kontrolu. Kdyby o to usiloval, nic mu nebránilo tak učinit o několik měsíců dříve. Soud proto uzavírá, že shora uvedené úkony nebyly činěny s cílem prověření daně z příjmů žalobce ve zdaňovacím

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

období roku 2014 a nepředstavují ani formálně, ani materiálně úkony v rámci daňové kontroly na této dani. Ta byla formálně i materiálně zahájena dne 19. 10. 2017.

9. Lhůta pro stanovení daně by v posuzovaném případě podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1. 4. 2018. Jelikož byla před tímto datem zahájena daňová kontrola dne 19. 10. 2017, počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu od tohoto data běžet lhůta pro stanovení daně znovu a uplynula by dne 19. 10. 2020. V souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu pak došlo k prodloužení této lhůty o jeden rok, neboť dne 18. 2. 2020 byl vydán platební výměr. Lhůta tak končila 19. 10. 2021, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 1. 10. 2021 (a doručeno 8. 10. 2021). Prekluzivní lhůta pro stanovení daně tedy nebyla překročena.
10. Žalobce dále věcně zpochybňuje závěr žalovaného, že část finančních prostředků přijatých od Ing. M. a Ing. M. představovala zdanitelné příjmy žalobce, neboť žalobce neprokázal své tvrzení, že šlo o finanční prostředky třetích osob. S ohledem na obsah žalobních námitek považuje soud za potřebné nejprve v obecné rovině přiblížit rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a posléze také konkrétněji v případě prokazování povahy a účelu přijatých finančních prostředků pro účely posouzení jejich daňového režimu z hlediska daně z příjmů.
11. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
12. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou daňovým subjektem tvrzeny v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí daňová tvrzení a předložené doklady či další důkazy nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí tvrzení daňového subjektu či předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předložených dokladů, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi, které byly relevantně zpochybněny (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

13. Zároveň je nutno zdůraznit, že ze zákonné úpravy neplyne daňovému subjektu povinnost prokazovat pouze to, co tvrdí, nýbrž také to, co je povinen tvrdit. Nemůže se tedy svému důkaznímu břemenu vyhnout tím, že bude k určité daňově relevantní otázce mlčet. Prezentuje-li například správce daně konkrétní indicie nasvědčující tomu, že určité plnění podléhá zdanění, je daňový subjekt povinen předložit vlastní skutková tvrzení, na základě kterých usuzuje, že plnění zdanění nepodléhá. K těmto skutečnostem pak také nese důkazní břemeno, existují-li relevantní pochybnosti správce daně o tom, že se obchodní případ odehrál tak, jak daňový subjekt tvrdí.
14. Konkrétně ve vztahu k prokazování jiných, než daňovým subjektem tvrzených příjmů, považuje soud za zcela případný odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48. V něm Nejvyšší správní soud v souladu s výše uvedeným konstatoval, že důkazní břemeno daňového subjektu se odvíjí nejen od jím tvrzených skutečností, ale také od skutečností, které je povinen uvést. Vznikne-li proto pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných v daňovém přiznání, může správce daně přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt sice netvrdí, ale vyvstala pochybnost o tom, že je tvrdit má. Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem šlo přitom o obdobnou situaci jako v nyní projednávané věci. Uvedené teze lze proto konkrétněji vztáhnout přímo na finanční částky nejasné povahy poukazované na účet daňového subjektu. Zjistí-li správce daně takové finanční prostředky, aniž by našel jejich odraz v daňových tvrzeních daňového subjektu, a nic nenasvědčuje tomu, že by se mohlo jednat o částky nepodléhající dani, respektive osvobozené od daně, může vyzvat daňový subjekt, aby objasnil charakter takto přijatých částek. Takovou výzvou správce daně přeneše na daňový subjekt důkazní břemeno k rozhodným skutečnostem, které má daňový subjekt povinnost objasnit (tj. tvrdit).
15. Postup správce daně v obecné rovině uvedeným tezím odpovídá. Zbývá posoudit, zda bylo skutečně na místě pochybovat o úplnosti daňových tvrzení žalobce, a došlo tudíž k přenosu důkazního břemene na žalobce, a dále zda žalobce případně své důkazní břemeno unesl.
16. Žalobce v daňovém přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 vykázal základ daně ve výši 455 012 Kč. Správce daně následně zjistil, že na bankovní účet žalobce byly v průběhu roku 2014 připsány částky v celkové výši 6 379 257 Kč, které žalobce nezahrnul do příjmů ovlivňujících základ daně. Žalobce k těmto částkám uvedl, že šlo jednak o peníze, které měl žalobce vyplácet za práce vykonané pro obchodní korporace ve vlastnictví Ing. M. a pro samotného Ing. M. (v souvislosti se stavbou jeho rodinného domu). Na podporu svých tvrzení předložil faktury a navrhl výslechy svědků. Na základě faktur a provedených výslechů správce daně dospěl k závěru, že se vztahují k celkové částce 4 914 670 Kč, a nekorespondují tak s celkovou částkou obdržanou na žalobcův bankovní účet. Výzvou ze dne 24. 4. 2018, č. j. 782847/18/3301-61562-712515, proto vyzval žalobce, aby prokázal a věrohodnými důkazními prostředky doložil, že příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) byly vykázány v daňovém přiznání ve správné výši. Konkrétně požadoval prokázání, že se u částky 1 464 587 Kč jedná o příjem, který je zdaněn daní z příjmů nebo jinou daní, nebo jde o příjem, který je předmětem daně z příjmů, ale je od daně osvobozený, nebo tento příjem není předmětem daně z příjmů. Po provedení dalšího dokazování správce daně adresoval žalobci další výzvu č. j. 1348588/19/3301-61562-710044, kterou požadoval prokázání jednak toho, že dílčí základ daně z příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů je vykázán ve správné výši, jednak toho, že přijaté finanční prostředky ve výši 5 876 066 Kč na bankovní účet žalobce od R. M., L. B. a M. M. jsou příjmem, který je zdaněn daní z příjmů

nebo jinou daní, příjmem, který je předmětem daně z příjmů, ale je od daně osvobozený, nebo příjmem, který není předmětem daně z příjmů.

17. Krajský soud má za to, že s ohledem na popsany průběh daňové kontroly byly pochybnosti správce daně zcela na místě, a výzvami proto došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Jestliže žalobce doložil povahu finančních prostředků, které byly připsány na jeho bankovní účet, pouze v rozsahu 4 914 670 Kč, přetrvávaly důvodné pochybnosti o tom, že jím tvrzený základ daně je v souladu se skutečností, neboť zbývala částka 1 464 587 Kč, kterou žalobce obdržel, aniž by věrohodně vysvětlil (a doložil) její povahu (respektive účel).
18. Zároveň soud souhlasí se žalovaným v tom, že žalobce následně své důkazní břemeno unesl pouze k části z těchto zbývajících prostředků. U částek přijatých od Ing. M. ve výši 961 493 Kč a od Ing. M. ve výši 161 000 Kč se žalobci nepodařilo prokázat jeho tvrzení, že se jednalo o finanční prostředky třetích osob. Žalobce sice u těchto částek tvrdil, jak s nimi bylo naloženo (na hrazení nákladů na stavbu domu Ing. M., resp. na opravu automobilu Ing. M.), nicméně tato tvrzení byla zcela obecná a žalobce je nepodpořil žádným důkazem, pomocí kterého by bylo možné alespoň konkretizovat ony náklady, na které měly být částky vynaloženy.
19. Pokud jde o platby od Ing. M., výsledky svědků M. a K. sice obecně podporují tvrzení žalobce, nicméně nikoliv ve vztahu ke konkrétním částkám, nýbrž zcela souhrnně k tomu, že platby zasílané Ing. M. měly být žalobcem používány na hrazení závazků Ing. M. a jeho obchodních korporací. Výpovědi však v důsledku své obecnosti neumožňují určit, na co konkrétně měly být použity finanční prostředky ve výši 961 493 Kč, když konkrétní způsob použití finančních prostředků byl tvrzen a také doložen pouze ve zbývajícím rozsahu (k tomu, u kterých dílčích částek žalobce unesl důkazní břemeno, soud v podrobnostech odkazuje na odstavce 71 až 99 napadeného rozhodnutí). Nejde o to, že by snad ve svědeckých výpovědích byl rozpor. Ani o to, že by byly tyto svědecké výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné s ohledem na to, že si svědci možná nevybavili všechny detaily případu. Pouze je nelze považovat za průkazné ohledně toho, k jakému konkrétnímu účelu měly údajně všechny zaslané finanční prostředky (tj. včetně částky 961 493 Kč) sloužit. Hodnocení důkazů proto není v rozporu se žalobcem citovanou judikaturou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, nebo ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26).
20. Nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by měl správce daně (resp. žalovaný) prokázat, že se daná částka stala reálně majetkem žalobce. Takový požadavek by byl v rozporu se shora uvedenými pravidly pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Nabízí se samozřejmě, že rozdíl mezi částkami přijatými od Ing. M. a prokazatelně vynaloženými na náklady Ing. M. či jeho obchodních korporací, mohl představovat odměnu pro žalobce. Mohlo jít například o odměnu za činnost spočívající v provádění úhrad nebo za stavební činnost, která mohla s vynaloženými náklady souviset, a kterou mohl provádět přímo žalobce. Pochopitelně se jedná o pouhé spekulace, neboť nic z toho nebylo prokázáno. Podobné spekulace ovšem nelze označit za zcela nereálné, jestliže žalobce přijímal finanční částky v nezanedbatelném rozsahu, tvrdí, že je vynakládal na nákup materiálu pro Ing. M. či na úhradu faktur jeho obchodních korporací, avšak není schopen konkrétní nákupy či úhrady v rozsahu 961 493 Kč vůbec doložit. Právě proto, že správce daně zpravidla nemůže žádné takové spekulace prokázat (tj. prokázat, že se obchodní případ odehrál jinak, než daňový subjekt tvrdí), postačuje k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, když prokáže existenci skutečností, z nichž plynou pochybnosti o úplnosti či správnosti

daňového tvrzení daňového subjektu. Toto své důkazní břemeno správce daně unesl, takže nastíněné spekulace nejsou v konečném důsledku podstatné. Krajský soud je zde pouze uvádí v reakci na námitku, že žalobcem v obecné rovině prezentovaný účel finančních prostředků přijatých od Ing. M. je jediným rozumným vysvětlením. Jak plyne z výše uvedeného, transakce mohly mít také zcela jiný účel. Nelze proto tvrdit, že by žalobce svá tvrzení prokázal bez vážných pochybností a s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, jak požaduje jím citovaná judikatura (nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).

21. V případě plateb od Ing. M. jde o obdobnou situaci. Žalobce obdržel celkem 230 000 Kč, avšak z této částky prokazatelně vynaložil toliko částku 69 000 Kč na nákup vozidla AUDI, které posléze prodal za stejnou částku Ing. M. Ve zbytku (v částce 161 000 Kč) měl žalobce finanční prostředky vynaložit na opravu vozidla AUDI, nicméně toto své tvrzení neprokázal. I kdyby soud vzal za prokázané na základě výpovědi Ing. M., že vozidlo AUDI vyžadovalo opravu, která měla spočívat mimo jiné ve výměně motoru a opravě převodovky, nebylo by možné mít za prokázané konkrétní výdaje, které by odpovídaly právě částce 161 000 Kč. Nebylo by tak možné posoudit, podobně jako v případě plateb od Ing. M., zda přinejmenším část této částky nebyla ve skutečnosti odměnou pro žalobce za zprostředkování koupě, potažmo také opravy. Proto by ani v tomto případě neplatilo, že by žalobcovy tvrzení bylo jediným rozumným vysvětlením a že by žalobce prokázal své tvrzení bez vážných pochybností a s dostatečnou mírou pravděpodobnosti.
22. Kromě toho však s žalobcovou a svědkovou verzí událostí úplně nekoresponduje to, že zatímco částku 120 000 Kč žalobce obdržel od Ing. M. 8 dní před tím, než na něj převedl vozidlo AUDI, částku 110 000 Kč obdržel až s výrazným odstupem času dne 22. 12. 2014. Z jakého důvodu byl mezi platbami takový odstup a proč platby neodpovídají částkám na nákup vozidla a na opravu vozidla, žalobce nijak neobjasnil. Pochybnosti žalovaného ohledně pravdivosti tvrzení žalobce ve vztahu k tvrzeným opravám byly proto zcela na místě. Ohledně tvrzených oprav přitom žalobce nebyl schopen prokázat nic. Soud opět zdůrazňuje, že nebylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že se transakce odehrály jinak, než žalobce tvrdí, a že se obdržené finanční prostředky staly reálnou součástí majetku žalobce. Správci daně svědčilo důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem zpochybňujícím pravdivost a úplnost daňového tvrzení. Toto důkazní břemeno také správce daně unesl.
23. Správce daně v průběhu daňové kontroly žalobci opakovaně jasně prezentoval své pochybnosti o tom, že přijaté finanční prostředky byly vynaloženy tak, jak tvrdil žalobce. Ten konkrétnější verzi provedení oprav vozidla AUDI prezentoval až v odvolacím řízení, ovšem i tak pouze prostým konstatováním, že oprava probíhala v autoservisu Tomáš Maidl, Litoměřická 69, Děčín. Žalobce přes jasně vyslovený závěr, že podle správce daně neunesl své důkazní břemeno, nepovažoval za nutné uvést k opravám nic konkrétnějšího, předložit jakékoliv doklady či navrhnout jiný důkaz, například svědeckou výpověď konkrétního zaměstnance jím uváděného autoservisu. Iniciativu žalovaného spočívající ve výzvě zaslané zmocněnci T. M. považuje soud za plně adekvátní a odpovídající míře, v jaké se v daňovém řízení uplatní požadavek na správné stanovení daně. Tento požadavek nemůže zcela popřít jasně stanovená pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Nebylo proto podle názoru soudu na místě, aby žalovaný u uvedeného autoservisu z vlastní iniciativy prováděl místní šetření jen proto, že na jeho výzvu nikdo nereagoval a z tvrzení žalobce nic konkrétnějšího nevyplývalo. Žalovaný nemohl ani předvést konkrétního svědka, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

žalobce žádného takového svědka neoznačil. Jestliže přitom sám žalobce údajně opravu zajišťoval, jistě mu nic objektivně nebránilo v tom, aby konkrétního pracovníka provádějícího opravy označil a požadoval jeho výslech. Žalobce ostatně na žádnou takovou objektivní překážku ani v žalobě nepoukázal. Navíc žalobce žádné požadavky na doplnění dokazování v odvolacím řízení nevznesl i přesto, že byl s neúspěšným výsledkem výzvy adresované zmocněnci T. M. seznámen. Nelze mít proto za to, že by žalovaný nevyvinul dostatečnou aktivitu ke zjištění skutkového stavu. Bylo naopak zcela legitimní, aby určitou iniciativu vyvinul sám žalobce, neboť právě jej tížilo důkazní břemeno k jeho tvrzením.

24. Nad rámec nutného odůvodnění soud dodává, že i kdyby správce daně a žalovaný vzali na základě svědecké výpovědi Ing. M. za prokázané, že žalobce musel vynaložit určité náklady na opravu vozidla AUDI, nemohly by tuto skutečnost zohlednit formou uznání tzv. esenciálních výdajů, tj. výdajů, které objektivně musely být vynaloženy, avšak jejich výše nebyla prokázána. Výši esenciálních výdajů by totiž bylo možné určit nikoliv dokazováním, nýbrž jiným způsobem, např. srovnáním s běžnou tržní cenou oprav srovnatelných závad. Kromě toho, že by nejprve musely být prokázány zcela konkrétní vady vozidla AUDI, v posuzované věci byla daň stanovena dokazováním (nedošlo ke zpochybnění účetnictví jako celku). Zohlednění esenciálních výdajů je však právě s ohledem na jejich charakter možné pouze při stanovení daně podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45).
25. Soud shrnuje, že v případě finančních prostředků ve výši 961 493 Kč přijatých od Ing. M. a finančních prostředků ve výši 161 000 Kč přijatých od Ing. M. žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že se jednalo o finanční prostředky třetích osob. Jestliže těmito finančními prostředky žalobce reálně disponoval, jednalo se o prostředky na jeho bankovním účtu, tj. v jeho majetkové sféře (opačné tvrzení žalobce prokázáno nebylo), nelze je považovat za příjem toliko zdánlivý. Žalovaný proto nepochybil, jestliže tyto finanční prostředky posoudil jako příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů.

IV. Shrnutí a náklady řízení

26. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
27. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. června 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.