



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: V. M., narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Petrem Novotným, advokátem,
sídlem Archangelská 1, 100 00 Praha 10,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2021, č. j. 34988/21/5200-10422-711919,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2021, č. j. 34988/21/5200-10422-711919, jímž byly podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), k jeho odvoláním změněny napadené platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2014 a 2015. Konkrétně platební výměr správce daně ze dne 16. 12. 2019, č. j. 2530641/19/2509-50522-501450, kterým byla žalobci původně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 626 535 Kč, byl žalovaným změněn tak, že žalobci byla vyměřena předmětná daň ve výši 617 550 Kč. Stejně tak byl žalovaným změněn i platební výměr správce daně ze dne 16. 12. 2019, č. j. 2535232/19/2509-50522-501450, jímž byla žalobci původně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 330 105 Kč, s tím, že žalobci byla vyměřena tato daň ve výši 321 135 Kč. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě předně uvedl, že v případě daně fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 setrvává na pravdivosti svého čestného prohlášení, které je přílohou daňového priznání, v němž prohlásil, že v roce 2014 jeho bankovním účtem prošly transakce – půjčka od V. F., narozeného X, státní příslušnost Ukrajina, na částku 1 500 000 Kč, přičemž v tom, co jmenovaný na účet žalobce vkládal, byl i výdělek z Ukrajiny ve výši 406 410 Kč. Proto bylo na účet žalobce celkem vloženo 1 906 410 Kč. Z nadepsané půjčky poté žalobce V. F. vrátil 1 000 000 Kč, a ten žalobci znovu půjčil 919 290 Kč. Částku ve výši 670 000 Kč pak žalobce vybral a opětovně vložil na vlastní účet, a proto tyto peníze dle jeho tvrzení nebyly výdělkem, ale vkladem z půjčených peněz V. F. Částky s uvedením „D. V.“ poté žalobce půjčoval v hotovosti V. D., a ten je žalobci po částech vracel na účet. Částky s uvedením „V.“ byly dle žalobce také půjčky jeho kamarádovi, který mu je následně vracel.
3. V případě daně fyzických osob za zdaňovací období 2015 žalobce dále prohlásil, že v roce 2015 jeho účtem prošly transakce – půjčka od V. F. na částku 1 000 000 Kč, přičemž v tom, co jmenovaný na účet žalobce vkládal, byl i výdělek z Ukrajiny ve výši 499 830 Kč. Z tohoto důvodu tedy bylo na účet žalobce celkem vloženo 1 499 830 Kč. Částku ve výši 726 860 Kč poté žalobce vybral a znovu ji vložil na svůj účet, a tudíž dle jeho názoru tyto peníze nebyly výdělkem, ale vkladem peněz půjčených od V. F. Částky s uvedením „D. V.“ žalobce půjčoval v hotovosti V. D., a ten to žalobci po částech vracel na účet. Částky s uvedením „V.“ byly dle žalobce rovněž půjčky kamarádovi, který mu je následně vracel. F. I. pak žalobci dlužil 30 000 Kč, a tak mu je vrátil na účet.
4. V návaznosti na shora popsané žalobce namítl, že není pravdou, že by k výše uvedeným tvrzením nedoložil žádné důkazní prostředky, že na výzvy správce daně nereagoval a že pochybnosti správce daně a žalovaného neodstranil. K tomu žalobce uvedl, že navrhl vyslechnout svědky V. D., narozeného X, a V. F., narozeného X, a to za účelem potvrzení realizovaných půjček v roce 2014 a 2015 tak, jak je sám popisoval. Výslech jmenovaných svědků tak žalobce navrhl za účelem prokázání tvrzení o existenci půjček, které se následně promítly do objemu finančních prostředků nacházejících se v letech 2014 a 2015 na jeho běžném účtu. Žalobce upozornil také na skutečnost, že dne 18. 5. 2018 zaslal správci daně čestné prohlášení V. F. opatřené úředním překladem do českého jazyka, za účelem potvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

realizovaných půjček v roce 2014 a 2015. Předložené prohlášení přitom dle žalobce deklaruje, že bylo učiněné a ověřené v přítomnosti soukromé notářky Kyjevského městského notářského obvodu dne 14. 5. 2018 a také bylo vlastnoručně podepsáno právě V. F. Žalobce toto prohlášení potvrzující jím uváděné skutečnosti v žalobě též v úplnosti citoval. Následně žalobce zmínil, že další důkazní prostředky k prokázání své podnikatelské činnosti na Ukrajině zaslal správci daně dne 14. 6. 2018 do e-mailové schránky. Konkrétně se jednalo o čtyři čestná prohlášení osob (tj. V. J. F., M. A. H., H. M. M. a J. P. K.), které v nich potvrzují výkon jeho podnikatelské činnosti na Ukrajině. Žalobce přitom navrhl i výsledky těchto osob, a to za účelem prokázání výkonu své podnikatelské činnosti na Ukrajině jako zdroje příjmů v kontrolovaném období.

5. Dále žalobce zrekapituloval, že v reakci na uskutečněný výsledek V. F. na Ukrajině správci daně zaslal své vyjádření, že ve vztahu k V. F. setrvává na skutečnostech, které již dříve uvedl ve svém čestném prohlášení. Současně upozornil, že skutečnosti uváděné Generálním finančním ředitelstvím v odpovědi na žádost o výměnu informací ze dne 12. 4. 2019 působí zmatečným dojmem, když je zde uvedeno, že V. F. má být daňovým subjektem Ruské federace, zatímco dle informací žalobce se v případě V. F. jedná o osobu ukrajinské státní příslušnosti. Stejně tak dle žalobce působí podezřele tvrzená skutečnost, že V. F. má v současnosti vystupovat pod jménem V. H. Opatřené vyjádření tak dle názoru žalobce nesplňovalo potřebné zákonné požadavky, a nebylo jej proto možno považovat za relevantní důkaz v rámci daňové kontroly. Daňové orgány tedy dle žalobce ve věci pochybily, pokud jeho návrhu na výsledky V. F. nevyhověly.
6. Žalobce v projednávané věci nesouhlasil ani s hodnocením žalovaného, že tvrzení svědka V. D. nelze považovat za věrohodná, když si nepamatuje žádné konkrétní skutečnosti. K tomu žalobce zrekapituloval skutečnosti uvedené svědkem V. D. v rámci jeho svědecké výpovědi.
7. Následně žalobce uzavřel, že žalovaný nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly v rámci předmětného daňového řízení zjištěny a zároveň neprovedl žalobcem navržené důkazy za účelem řádného zjištění skutkového stavu. Žalovaný tak dle přesvědčení žalobce pochybil, pokud mu žalobou napadeným rozhodnutím vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2014 a 2015.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobce ve věci. Žalovaný dále doplnil, že právní posouzení věci bylo podrobně rozvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na něj v podrobnostech odkázal. Následně zdůraznil, že čestná prohlášení žalobce byla pouze jeho dalšími tvrzeními, jejichž pravdivost musel v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat. Postupem k odstranění pochybností přitom správce daně požadoval po žalobci prokázat, že skutečně došlo k realizaci půjček tak, jak sám tvrdil. Tyto skutečnosti však nebyly žalobcem prokázány ani v rámci provedené daňové kontroly ani v odvolacím řízení (vyjma části hotovostních vkladů na účet žalobce od V. D.). Žalovaný též poukázal na to, že čestná prohlášení žalobce byla v rozporu s jeho tvrzeními, která uvedl do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 5. 2019.
9. Podle žalovaného tedy žalobce ve věci žádným způsobem neprokázal, že se v případě plateb na jeho běžný účet deklarovaných jako půjčky jednalo o příjmy, které byly již zdaněny, nebo nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob, či byly příjmem, který je předmětem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daně z příjmu fyzických osob, ale je od daně osvobozen. Nesplnění zákonných povinností žalobce poté bylo v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Důkazní břemeno ve věci prokázání správné výše příjmů tak zůstalo na žalobci.

10. Žalovaný také zmínil, že V. F. ve svědecké výpovědi provedené na základě mezinárodního dožádání uvedl, že žalobci žádné peníze nepůjčoval, žádný doklad o půjčce nebyl sepsán a čestné prohlášení v této věci, které předložil správci daně žalobce, nezhotoval a nepodepsal. K čestným prohlášením a návrhům na provedení svědeckých výpovědí dalších osob, které měly potvrdit podnikatelskou činnost žalobce na Ukrajině, žalovaný uvedl, že výkon podnikání žalobce na Ukrajině nebyl meritem sporu, a nebylo jej tudíž třeba osvědčovat svědeckými výpověďmi. Žalovaný následně uvedl, že již správce daně napravil chybu v překladu textu „*Ukrainian taxpayer*“, uvedenou v písemnosti Generálního finančního ředitelství, přičemž správný překlad tohoto textu zní „*daňový subjekt Ukrajiny*“ (tj. naproti chybnému překladu v písemnosti Generálního finančního ředitelství „*daňový subjekt Ruské federace*“). Popsána byla i skutečnost, že V. F. byl ukrajinským správcem daně identifikován jako V. H., a to dle identifikačního čísla poplatníka, data narození a cestovního pasu občana Ukrajiny. Identifikaci osoby zároveň ukrajinský správce daně doložil, a žalovaný tudíž neměl důvod předložené informace zpochybňovat. Žalovaný též doplnil, že dle zjištění správce daně se navrhovaný svědek V. F. nenacházel na území České republiky, přičemž nacházel-li se v cizím státě (nadto mimo Evropskou unii), jedinou možností, jak správce daně mohl zajistit provedení výsledku tohoto svědka, bylo právě mezinárodní dožádání. Výslech jmenovaného svědka v rámci mezinárodního dožádání tak žalovaný považoval za souladný se zákonem. K námitce týkající se svědecké výpovědi V. D. dále žalovaný uvedl, že ji vyhodnotil v rámci odvolacího řízení jako částečně důvodnou, což zohlednil při výpočtu daně dle pomůcek. Na základě předmětné výpovědi totiž byla dle žalovaného osvědčena část vkladů na bankovní účet žalobce od V. D. (konkrétně se jednalo o hotovostní vklady na pobočce banky).
11. Závěrem žalovaný uvedl, že procesní práva žalobce ve věci nebyla zkrácena, neboť žalobce byl s výsledkem svědka a s důkazními prostředky získanými mezinárodní spoluprací při správě daní seznámen, přičemž měl možnost se k nim i vyjádřit. Daňové orgány tedy v rámci předmětného řízení dle tvrzení žalovaného postupovaly v souladu se zákonem.

Ústní jednání

12. Při jednání soudu dne 29. 8. 2023 žalobce prostřednictvím svého právního zástupce setrval na podané žalobě, přičemž uvedl, že ve věci předložil relevantní důkazní prostředky. Zdůraznil, že navrhl výslech svědků a doložil též čestná prohlášení třetích osob. Dále žalobce zmínil, že daňové orgány pochybily, pokud samy neprovedly výslech svědka V. F. v České republice, a to tak, aby byly odstraněny v žalobě popsané pochybnosti týkající se této výpovědi. Žalobce poté nesouhlasil ani s hodnocením daňových orgánů o nekonkrétnosti výpovědi svědka V. D.
13. V rámci téhož jednání pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dosavadní vyjádření žalovaného v posuzovaném případě, přičemž navrhla žalobu zamítnout pro nedůvodnost. K tomu konstatovala, že žalobce neprokázal původ předmětných finančních prostředků. Námitky stran hodnocení důkazů daňovými orgány zároveň nepovažovala za důvodné. Výslech svědka V. F. cestou mezinárodního dožádání pak byl dle jejího názoru učiněn plně v souladu se zákonem.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

14. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí daňového orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. S ohledem na obsah a formulaci žalobní argumentace soud na tomto místě též zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí daňového orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, pak je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121). Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).
17. V daném kontextu je rovněž třeba zmínit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jím přijaté závěry ve věci srozumitelně odůvodnil, přičemž proti zevrubné argumentaci žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobce v žalobě postavil v zásadě totožné námitky, které uplatnil již v odvolání proti namítaným platebním výměrům (tj. v průběhu daňového řízení), aniž by tedy přednesl konkrétní relevantní argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Vzhledem k tomu tedy soud aktuálně nebude hledat způsob pro alternativní či zcela originální vyjádření závěrů, které dostatečně popsaly už daňové orgány ve svých rozhodnutích. Soud proto bude tam, kde se závěry daňových orgánů shodne, na tyto odkazovat, popř. je stručně zopakuje (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, nebo ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88). Smyslem soudního přezkumu správních rozhodnutí totiž najisto není stále dokola (podrobně) opakovat již jednou vyřčené (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20). V daném ohledu lze poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43, v němž bylo zdůrazněno, že „za konkrétní kasační (pozn. soudu – zde žalobní) námitky nelze rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů finančních orgánů (...). Právě ve světle shora popsanych judikатурních závěrů tedy zdejší soud přistoupil k hodnocení uplatněných žalobních tvrzení.

18. Soud poté uvádí, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným bylo v zásadě to, zda se v případě finančních prostředků přijatých na běžný bankovní účet žalobce v období roků 2014 a 2015 jednalo o zdanitelné příjmy žalobce, či nikoliv, tj. otázka, zda byla žalobcem v souladu se zákonem vyměřena daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období.
19. K tomu soud předně konstatuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. V daňovém řízení je tak prioritní povinností daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí [viz § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu; srov. též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, nebo ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020-42]. Konstantní judikatura též zdůrazňuje, že s ohledem na tuto důkazní povinnost si má daňový subjekt ve svém vlastním zájmu zajistit důkazy, jimiž může v případě potřeby prokázat svá tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 12/2022-36). Daňový subjekt rovněž prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokázat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35, či ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017-39).
20. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že je naopak musel prokázat správce daně, a pokud tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). Jinými slovy, nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovými orgány, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži těmto orgánům. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, jak už bylo výše vyloženo. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017-33). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván už prvotní výzvou a k jejichž prokázání je povinen ze zákona. Správce daně není povinen vyzývat daňový subjekt ani k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky daňovým subjektem již předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Možno pak zmínit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2020, č. j. 9 Afs 319/2018-25, ve kterém bylo uvedeno, že „NSS se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného i krajského soudu, dle kterých to byla stěžovatelka, kdo byl povinen prokázat svá tvrzení, že peněžní prostředky připsané na její soukromý účet jsou vratky půjček, které poskytla ze svých soukromých zdrojů, případně že jde o cizí peněžní prostředky, které pouze spravovala. Správce daně ani žalovaný nebyli povinni provádět rekonstrukci účetnictví družstva či jinak vyhledávat důkazní prostředky podporující skutkovou verzi stěžovatelky.“

21. 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. Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71). Dospěje-li poté správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, či ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44).
22. V projednávaném případě je pak nutno s odkazem na obsah spisové dokumentace zrekapitulovat, že žalobce na základě výzev k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2014 a 2015 podal dne 13. 10. 2017 daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období. V těchto přiznáních žalobce uvedl pouze příjmy z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, přičemž k nim uplatnil výdaje dle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve výši 30 % z příjmů. V přílohách k daňovým přiznáním současně žalobce formou vlastních čestných prohlášení sdělil, že na jeho bankovním účtu proběhly peněžní transakce související s půjčkami a jeho výdělkem na Ukrajině. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňových přiznáních vykázal výrazně nižší příjmy, než jaké byly zjištěny správcem daně na jeho běžném bankovním účtu, vznikly správci daně pochybnosti o skutečnostech tvrzených v podaných daňových přiznáních (resp. o jejich správnosti, pravdivosti a průkaznosti). Správce daně proto žalobce výzvami dle § 89 daňového řádu ze dne 20. 11. 2017 vyzval k prokázání a doložení toho, že se v případě (specifikovaných) vkladů na jeho běžný bankovní účet v letech 2014 a 2015 jednalo o příjmy, které nebyly předmětem daně, nebo které byly předmětem daně z příjmů fyzických osob, ale byly od daně osvobozeny, popř. aby prokázal, že šlo o prostředky vypůjčené. Zároveň byl žalobce vyzván k tomu, aby doložil konkrétně kdy, od koho a v jaké výši byly dané finanční prostředky přijaty a jak s nimi žalobce následně naložil, resp. kdy, komu a v jaké výši tyto finanční prostředky následně vrátil. Stejně tak byl žalobce vyzván, aby doložil a prokázal výši dovezených finančních prostředků z Ukrajiny a upřesnil kdo konkrétně, kdy, jakým způsobem a v jaké výši tyto finanční prostředky do České republiky dovezl (a to v souladu s oznamovací povinností při přeshraničních převozech dle § 41 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů). Žalobce byl také vyzván, aby doložil potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zvýhodnění za dotčená zdaňovací období vystavené jeho zaměstnavatelem EFIMIYA s. r. o. podle § 38j odst. 3 zákona o daních z příjmů. Rovněž tak byl vyzván k předložení veškerých existujících dokladů (zejména kupní smlouvy a smlouvy o prodeji) k vozidlu Porsche Cayenne, registrační značky X, které žalobce vlastnil méně než 1 rok, evidence o příjmech z pronájmu a evidence pohledávek dle § 9 odst. 5 zákona o daních z příjmů, všech nájemních smluv a dohod o jejich ukončení v případě, že byly ukončeny v dotčených letech, vyúčtování záloh na služby, dokladů o platbách a dalších dokumentů souvisejících s nájmy, jakož i případných dalších důkazních prostředků prokazujících správnost a pravdivost údajů uvedených v podaných daňových přiznáních.

23. Na nadepsané výzvy k odstranění pochybností nicméně žalobce ve stanovených lhůtách nereagoval. Správce daně jej tedy po provedení vlastní vyhledávací činnosti dne 20. 4. 2018 seznámil s výsledky postupu k odstranění pochybností. Konkrétně byl žalobce seznámen s průběhem postupu k odstranění pochybností a se skutečností, že správce daně stanoví daň dle pomůcek. V reakci na toto seznámení žalobce podal dne 7. 5. 2018 návrh na pokračování v dokazování za účelem potvrzení realizovaných půjček v letech 2014 a 2015, který dne 18. 5. 2018 také doplnil. V předmětných podáních přitom žalobce navrhl doplnění dokazování o výsledky svědků V. D. a V. F. a předložil též čestné prohlášení V. F. ze dne 14. 5. 2018, týkající se poskytnutí půjček a dalších finančních transakcí vůči žalobci. Správce daně poté v projednávané věci shledal důvody k pokračování v dokazování a z důvodu přetrvávajících pochybností, které svým rozsahem již neodpovídaly účelu postupu k odstranění pochybností, zahájil dne 30. 5. 2018 daňovou kontrolu. Následně provedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi V. D. a prostřednictvím mezinárodního dožádání i V. F. Žalobce přitom v průběhu daňové kontroly dne 14. 6. 2018 předložil správci daně i čestná prohlášení třetích osob (tj. V. J. F., M. A. H., H. M. M. a J. P. K.), kterými měla být prokázána jeho podnikatelská činnost na Ukrajině související s částí vložených peněžních prostředků na dotčený bankovní účet a současně navrhl jejich výsledek.
24. Po vyhodnocení provedených svědeckých výpovědí, ostatních poukazovaných důkazů a vzhledem k nepředložení dokladů k příjmům žalobce ze závislé činnosti a ostatním příjmům tak správce daně dospěl k závěru, že žalobce nesplnil svoji zákonnou povinnost při dokazování. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 12. 2019 správce daně popsal jednotlivá kontrolní zjištění a jejich hodnocení včetně odůvodnění postupu stanovení daně dle pomůcek. Následně správce daně vydal namítané platební výměry, proti kterým žalobce podal odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, jak už bylo dříve uvedeno.
25. Na tomto základě pak soud v řešeném případě konstatuje, že citoval-li žalobce úvodem žaloby obsah svých čestných prohlášení, která byla přílohou podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2014 a 2015, jednalo se o toliko (další) tvrzení samotného žalobce uplatněná ve věci formou čestných prohlášení, jejichž relevantnost a pravdivost nicméně musel sám žalobce v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu (stále) prokázat. V daňovém řízení totiž bylo povinností žalobce dokazovat veškerá jeho tvrzení (resp. v tomto směru nesl důkazní břemeno), a tudíž musel projevit i iniciativu ve vztahu k vyhledávání a navrhování důkazů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020-42).
26. Vzhledem k nadepsaným judikатурním závěrům a vyvstalým okolnostem, tj. že žalobce v daňových přiznáních včetně odkazovaných čestných prohlášení tvrdil zásadně nižší (zdanitelné) příjmy, než jaké byly v posuzovaných obdobích zjištěny správcem daně na jeho běžném bankovním účtu, tak správce daně v souladu se zákonem prostřednictvím výzev Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

k odstranění pochybností požadoval po žalobci prokázat mj. to, že skutečně došlo k realizaci finančních transakcí tak, jak žalobce tvrdil v předmětných čestných prohlášeních. Důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným tvrzením žalobce tedy primárně, jakož i s ohledem na důvodnost pochybností správce daně, stíhalo právě jeho samotného. Žalobce tudíž byl povinen prokázat (tj. nikoliv formou vlastních čestných prohlášení pouze tvrdit), že předmětné příjmy na jeho účtu zdanění nepodléhají. V této části se tedy zdejší soud ztotožnil s hodnocením žalovaného uvedeným v žalobou napadeným rozhodnutím (viz zejména str. 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

27. Jedná-li se poté o námitku žalobce, že není pravdou, že by ke svým tvrzením ve věci nedoložil žádné důkazní prostředky, že na výzvy správce daně nereagoval a že pochybnosti správce daně a žalovaného neodstranil, je třeba upozornit na to, že žalobce v tomto tvrzení řádně nerefletoval úplný obsah napadeného rozhodnutí, jakož ani rozhodnutí správce daně. Nutno přitom zdůraznit, že odůvodnění těchto rozhodnutí je třeba vnímat komplexně, tedy nikoliv bez dalšího selektovat či vytrhávat z kontextu jednotlivé věty v nich uvedené a tyto následně vykládat zcela izolovaně a nepřiléhavě. Nadto soud připomíná, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29, či ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). V této souvislosti pak zdejší soud shledal, že se žalobcem namítané tvrzení vztahuje pouze k rekapitulační části (resp. chronologickému popisu průběhu řízení před správcem daně) obsažené ve zprávě o daňové kontrole (viz str. 5 zprávy o daňové kontrole). Předmětné konstatování, že žalobce ke svým tvrzením nedoložil žádné důkazní prostředky, že na výzvy správce daně nereagoval a pochybnosti správce daně neodstranil obsažené ve zprávě o daňové kontrole, se tudíž zřejmým způsobem vázalo pouze k popisu fáze řízení týkající se konkrétně vydaných výzev k odstranění pochybností. Ostatně správcem daně bylo v dalších odstavcích rekapitulační části zprávy o daňové kontrole též jasně uvedeno, že žalobce až po seznámení se s výsledky postupů k odstranění pochybností důkazní prostředky v projednávaném případě navrhl, což však žalobce ve své argumentaci zcela pominul.
28. Žalobce tedy v daném kontextu (fakticky) nijak nezohlednil vlastní hodnocení věci správcem daně (viz str. 9 až 27 zprávy o daňové kontrole), když nijak nerefletoval mj. srozumitelné vypořádání se správcem daně s jednotlivými důkazy a důkazními návrhy žalobce. Správce daně se přitom dle hodnocení soudu neopomněl vyjádřit k žádnému z provedených či žalobcem navržených důkazů, přičemž po komplexním zhodnocení jednotlivých zjištění v řešeném případě jednoznačně uzavřel, že žalobce nesplnil svoji zákonnou povinnost ve věci, neboť neunesl důkazní břemeno a neprokázal skutečnosti, které sám uvedl v daňových přiznáních. Nutno zároveň zdůraznit fakt, že se prakticky totožnou námitkou zabýval už v průběhu daňového řízení sám správce daně (viz str. 40 a násl. zprávy o daňové kontrole), přičemž uzavřel, že se předmětné tvrzení „*váže ke lhůtám stanoveným ve výzvách k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2014 a za zdaňovací období roku 2015. Správce daně dále uvádí, že z provedeného dokazování nebyly ze strany daňového subjektu předloženy takové důkazní prostředky, kterými by jednoznačně prokázal svá tvrzení ohledně transakcí, které proběhly na účtu daňového subjektu v roce 2014 a 2015. Daňový subjekt tak zůstal v rovině tvrzení.*“ Upozornit je poté třeba i na skutečnost, že se danou námitkou znovu zabýval také žalovaný v napadeném rozhodnutí, což žalobce v podané žalobě opět nijak nezohlednil (viz str. 12 napadeného rozhodnutí), a tedy nepřednesl konkrétní (relevantní) argumentaci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Zdejší soud proto danou značně obecnou a nepřiléhavou námitku žalobce neshledal důvodnou.

29. Poukázal-li dále žalobce na to, že v projednávaném případě k prokázání jím uplatněných tvrzení stran realizace půjček v letech 2014 a 2015 navrhl vyslechnout svědky V. D. a V. F., že v tomto ohledu doložil též čestné prohlášení V. F. a že předložil i čestná prohlášení třetích osob (spolu s návrhem na jejich výslech), a to za účelem prokázání výkonu své podnikatelské činnosti na Ukrajině, soud k této toliko povšechné žalobní argumentaci předně konstatuje, že samotné předložení důkazních prostředků či uplatnění důkazních návrhů žalobcem jako daňovým subjektem automaticky nevede k unesení důkazního břemene – pokud tyto důkazní prostředky nestačí ke zhojení předchozích nedostatků (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011-111). K tomu soud odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015-38, v němž bylo vysloveno, že požadavek správce daně, aby žalobce jednoznačně prokázal, zda finanční prostředky byly zdaněny, popř. nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, je zcela legitimní. Nejvyšší správní soud konkrétně popsál, že *„[v]e vztahu ke stěžovatelem namítané povinnosti správce daně identifikovat povahu (titul) výplaty částky 1 343 940 Kč stěžovateli Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt (stěžovatel), kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Správce daně, žalovaný ani krajský soud nebyli povinni se vypořádat s právní identifikací příjmu ve výši 1 343 940 Kč. V posuzované věci bylo podstatné zjištění správce daně, že stěžovatel v listopadu 2007 přijal od společnosti RM FOREST částku 1 343 940 Kč a dále, že správce daně následně stěžovateli své pochybnosti ohledně zdanění předmětných finančních prostředků patřičně sdělil a osvětlil a daňovému subjektu bylo umožněno, aby jím tvrzené skutečnosti prokázal. Jestliže pak správce daně některý z důkazních prostředků, které stěžovatel na podporu svých tvrzení předložil, důvodně neosvědčil, nepřebírá tím odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci.“* (srov. také např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, ze dne 15. 5. 2006, č. j. 8 Afs 58/2005-54, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007-62, nebo ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48).
30. Zdejší soud zároveň i v této části upozorňuje na fakt, že proti argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí (viz str. 9 a 12 až 15 napadeného rozhodnutí) žalobce postavil (resp. zopakoval) námitky, které uplatnil již v odvolání proti namítaným platebním výměrům, aniž by tedy předestřel relevantní argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného.
31. Vycházejí ze shora uvedeného pak soud stran svědecké výpovědi V. F. provedené na základě mezinárodního dožádání dle čl. 26 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (viz sdělení Ministerstva zahraničí č. 103/1999 Sb., ve znění pozdějších změn), v míře odpovídající obecnosti žalobcem uplatněného tvrzení, uvádí, že jmenovaný svědek před ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti ve vztahu k projednávanému případu vypověděl, že je mu osoba žalobce známa, neboť se jedná o jeho bratrance. Svědek však žalobci žádné půjčky neposkytl, přičemž tedy v daném ohledu nebyly vytvořeny ani žádné relevantní dokumenty. Svědek též zmínil, že nemá žádné informace o bankovním účtu žalobce. Rovněž tak svědek k obsahu prohlášení ze dne 14. 5. 2018 o poskytnutí půjček žalobci v letech 2014 a 2015, předloženému ve věci žalobcem, výslovně uvedl, že s tímto dokumentem nebyl seznámen a podpis na předmětném prohlášení mu nepatří.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

32. Vyhodnocení nadepsané svědecké výpovědi V. F. správcem daně je poté součástí zprávy o daňové kontrole (viz str. 15 až 17 zprávy o daňové kontrole), přičemž na něj v napadeném rozhodnutí v podrobnostech odkázal i žalovaný, který se s tímto posouzením plně ztotožnil. Stran výpovědi jmenovaného svědka tak bylo ve věci uzavřeno, že žalobcem navržená a následně uskutečněná svědecká výpověď v žádném případě neprokázala tvrzení žalobce, resp. nepotvrdila realizaci a existenci půjček, které se měly promítnout do objemu finančních prostředků nacházejících se v období roků 2014 a 2015 na běžném účtu žalobce. Upozorněno bylo též na fakt, že žalobce současně nijak neprokázal, kdy konkrétně a v jaké výši následně tyto finanční prostředky jmenovanému svědku vrátil (splatil). Žalobce totiž vyjma návrhu na provedení svědecké výpovědi V. F. a prohlášení ze dne 14. 5. 2018 daňovým orgánům v této souvislosti nic nedoložil ani nenavrhнул provedení žádného dalšího důkazu. Žalobci se tedy nepodařilo pochybnosti správce daně odstranit, neboť předmětem dokazování nebyla jen skutečnost, že mu svědek V. F. (ne)poskytl půjčky v letech 2014 a 2015, ale i to, zda opravdu (ne)došlo k realizaci půjček tak, jak žalobce tvrdil. Vzhledem ke shora popsáným judikturním závěrům a učiněným zjištěním – zejména naprosto jasnému vyjádření svědka V. F., a to i k obsahu žalobcem předloženého prohlášení ze dne 14. 5. 2018, tak soud s hodnocením daňových orgánů i v této části souhlasí, neboť žalobce svá tvrzení ve vztahu k realizaci a existenci předmětných finančních transakcí s V. F. neprokázal.
33. Pokud dále žalobce, toliko s odkazem na prohlášení ze dne 14. 5. 2018, které správci daně předložil, zpochybnil skutečnosti zjištěné v rámci mezinárodního dožádání ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti v rámci výsledku V. F., přičemž namítl, že výslech tohoto svědka nebyl proveden správcem daně, soud předně uvádí, že stejné námitky žalobce uplatnil již v průběhu daňového řízení. Žalobce tak ani v těchto souvislostech nijak nerefletoval a nereagoval na vypořádání daných otázek už žalovaným (viz str. 13 až 14 napadeného rozhodnutí), jakož i dříve správcem daně (viz str. 42 až 43 zprávy o daňové kontrole).
34. Soud pak k námitce žalobce týkající se konkrétně obsahu písemnosti Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2019 uvádí, že se po ověření rozhodných okolností v předloženém daňovém spisu – tj. informací plynoucích z odpovědi na žádost o výměnu informací Generálního finančního ředitelství a listin zaslaných přímo ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti, plně ztotožnil s posouzením provedeným v této části daňovými orgány. Nutno konstatovat, že už správce daně ve zprávě o daňové kontrole zcela srozumitelným způsobem vyložil, že Generální finanční ředitelství v jím vyhotoveném dokumentu pouze chybně označilo svědka V. F. za daňový subjekt Ruské federace. V listinách předložených přímo ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti však bylo k osobě tohoto svědka jednoznačně uvedeno „*Ukrainian taxpayer*“, což zjevně svědčí právě o chybě v překladu Generálního finančního ředitelství do českého jazyka, neboť správný překlad tohoto textu zní „*daňový subjekt Ukrajiny*“, jak bylo ostatně už daňovými orgány ve věci opakovaně vyloženo. Jinak řečeno, v projednávané věci nebylo za daného stavu jakýchkoliv pochyb o tom, že svědek V. F., vyslechnutý prostřednictvím mezinárodního dožádání, je daňovým subjektem (i občanem) Ukrajiny.
35. K tvrzení žalobce, že je podezřelé, že svědek V. F. v současnosti vystupuje pod jménem V. H., soud rovněž odkazuje na odpovídající vypořádání této otázky žalovaným (viz str. 14 napadeného rozhodnutí). Svědek V. F. byl ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti nepochybně identifikován jako V. H., a to na základě identifikačního čísla poplatníka, data narození a osobních dokladů občana Ukrajiny. Součástí listin zaslaných ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti byla ostatně i kopie osobního dokladu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jmenovaného svědka č. X, vydaného dne 3. 7. 2017, a kopie výpisu Jednotného národního registru obyvatelstva. Sám svědek zároveň před ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti jasně popsal, že si na začátku roku 2017 změnil jméno z V. F. na V. H., přičemž dne 3. 7. 2017 obdržel jím předložený osobní doklad na jméno V. H. Za této situace tedy nelze shledat, že by ukrajinský daňový úřad v Zakarpatské oblasti řádně nedoložil identifikaci jmenovaného svědka – občana Ukrajiny. Soud proto neměl jakéhokoliv důvodu pochybovat o relevanci těchto informací, zjištěných nadepsaným způsobem v průběhu daňového řízení.

36. V návaznosti na již dříve popsané se soud zabýval též značně obecnou argumentací žalobce, že daňové orgány pochybily, když nevyhověly provedení svědecké výpovědi V. F. správcem daně, přičemž žalobce zmínil i obsah jím doloženého prohlášení ze dne 14. 5. 2018. K tomu soud nejprve odkazuje jednak na zjištění správce daně plynoucí z úředního záznamu o místním šetření ze dne 6. 8. 2018 včetně příloh (tj. k místu pobytu zjištěného dle cizineckého informačního systému), že se navrhovaný svědek V. F. nenacházel na území České republiky, a jednak na výsledek už dříve rekapitulovaného mezinárodního dožádání. Jestliže se tedy jmenovaný svědek (občan Ukrajiny) zjevně nacházel v cizím státě mimo Evropskou unii (na Ukrajině), nelze za této okolnosti postup správce daně – tj. zajištění provedení jeho výslechu prostřednictvím mezinárodního dožádání dle čl. 26 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, považovat za nezákonný.
37. V této souvislosti soud dále uvádí, že v rozsudku ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů.“* V řešeném případě nicméně samotná nepřítomnost žalobce u výslechu svědka V. F. nevrhá jakýkoliv stín na danou výměnu informací, neboť odpovědi tohoto svědka byly ve vztahu k rozhodným otázkám naprosto jasné a nepochybné. Dožádaný ukrajinský daňový úřad v Zakarpatské oblasti přitom nejen, že vyslechl jednoznačně identifikovaného svědka a sdělil výsledek šetření, k němuž dospěl, ale také odpovídajícím způsobem informoval o svém postupu, kterým k tomuto výsledku došel, a o zdroji určitých informací, což doložil i zaslanými přílohami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2022, č. j. 10 Afs 127/2021-70). Za této situace tedy nebylo žádného důvodu snižovat důkazní hodnotu informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání. Ostatně ani sám žalobce ve své povšechné námitce nijak nespécifikoval důvody, pro které by měl být předmětný výslech (resp. skutečnosti z něj plynoucí) považován za nedostačující, nesprávný, či v rozporu se zákonem, popř. jaké nové skutečnosti by mělo přinést opětovné provedení této svědecké výpovědi před správcem daně.
38. Pokud tedy v tomto ohledu žalobce pouze zmínil, že setrvává na jím uvedených tvrzeních, doložených dle jeho názoru prohlášením ze dne 14. 5. 2018, soud zdůrazňuje, že toto prohlášení bylo svědku V. F. (tj. V. H.) ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti předloženo k vyjádření (tj. svědek s ním byl přímo konfrontován), přičemž výslovně popřel, že by byl s tímto prohlášením obeznámen a že by jej podepsal (resp. konstatoval, že mu podpis na předmětném prohlášení nepatří). Daňové orgány tak za vyvstalých okolností prohlášení ze dne 14. 5. 2018, předložené ve věci žalobcem, důvodně vyhodnotily tak, že

neprokazuje realizaci a existenci jím popisovaných finančních transakcí mezi žalobcem a V. F.

39. K tomu je současně třeba upozornit na fakt, že se z odpovědi ukrajinského daňového úřadu v Zakarpatské oblasti jako orgánu státní správy ve vztahu k provedené identifikaci jmenovaného svědka mj. podává, že byl V. F. dne 3. 7. 2017 vydán osobní doklad na nové jméno V. H., což bylo též doloženo kopií výpisu Jednotného národního registru obyvatelstva a kopií osobního dokladu č. X, vydaného dne 3. 7. 2017. Pominout současně nelze ani informaci, že sám svědek před ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti dne 21. 1. 2019 potvrdil nadepsanou změnu jména na začátku roku 2017, jakož ani to, že se označil za rodinného příslušníka (bratrance) žalobce. Naproti těmto skutečnostem plynoucím mj. z databází ukrajinských státních orgánů tedy nemohlo žalobcem poukazované prohlášení ze dne 14. 5. 2018, byť sepsané soukromou notářkou Kyjevského městského notářského obvodu, obstát jako nezpochybněný důkaz prokazující tvrzení žalobce. Dne 14. 5. 2018 měl totiž svědek V. F. již najisto státními orgány Ukrajiny úředně změněné jméno na V. H., kdy mu byl dle shora popsanych zjištění už dne 3. 7. 2017 vydán nový – platný – osobní doklad č. X, který byl svědkem též předložen.
40. Nesouhlasil-li poté žalobce ani s hodnocením žalovaného stran výpovědi svědka V. D., opět tak učinil zcela nekonkrétně, aniž by v této části jakkoliv reflektoval odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K předmětné námitce přitom zdejší soud konstatuje, že z protokolu o výsledku svědka V. D. ze dne 3. 8. 2018 mj. vyplývá, že ten měl žalobci v letech 2014 a 2015 vracet na účet půjčené peníze. Uvedený svědek dále zmínil, že si od žalobce půjčoval přibližně 100 až 150 tisíc Kč, které postupně žalobci vracel. Přesně si však toto jednání už nepamatoval. Půjčky mu žalobce poskytoval v hotovosti a on mu je vracel na účet. Doklady k tomu žádné sepsány nebyly. Svědek též výslovně popsal, že předmětné půjčky vracel žalobci přímo v bance na pobočce v Děčíně a Ústí nad Labem vkladem na účet žalobce. Naproti tomu svědek žalobci žádné peníze nepůjčoval. Svědek také zmínil, že je rodinným příslušníkem žalobce, ale nikdy spolu nepodnikali.
41. Za shora popsanych okolností tudíž zdejší soud shledal správným hodnocení žalovaného (nadto svědčící ve prospěch žalobce), že ačkoliv byly půjčky mezi žalobcem a svědkem V. D. sjednány pouze ústně a předány v hotovosti bez jakéhokoliv dokladu, ze svědecké výpovědi vyplynulo, že si svědek od žalobce peníze půjčoval a následně je vracel na účet žalobce přímo na pobočce banky v Děčíně a Ústí nad Labem. Vlastní vyhledávací činností správce daně přitom bylo zjištěno, že přímo na pobočce banky v Ústí nad Labem a Děčíně byly skutečně od svědka V. D. vloženy peníze na účet žalobce v částkách 59 930 Kč pro rok 2014 a 59 860 Kč pro rok 2015 (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole). Na tomto základě tedy bylo žalovaným osvědčeno, že hotovostní vklady na účet žalobce od svědka V. D. v úhrnné výši 119 790 Kč (tj. 59 930 Kč a 59 860 Kč) byly vratkami uváděných půjček, a tudíž, že tyto částky nebyly předmětem daně.
42. Rovněž tak však soud shledal zákonným i posouzení žalovaného a správce daně, že v případě bezhotovostních vkladů v dotčené části byla tvrzení uplatněná žalobcem ve zjevném rozporu s jednoznačným popisem skutečností jmenovaným svědkem. Konkrétně tedy ve způsobu, kterým svědek žalobci půjčky vracel. Zároveň bylo v daném ohledu nutno přihlédnout i k obecnosti zbylých částí výpovědi svědka stran daných půjček. K tomu je pak příležitým zmínit, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, vyslovil, že „*s výpovědí může být důkazem, pokud jsou v něm tvrzené skutečnosti doloženy a prokázány.*“ Možno upozornit i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020-52, v němž bylo označeno za absurdní, že „*pro prokázání Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.*“

určitého plnění by mělo stačit, aby svědek potvrdil, že plnění na základě předložené faktury proběhlo, aniž by byl schopen specifikovat, v čem toto splnění spočívalo, kdo konkrétně je prováděl, jakým způsobem se odběrateli předalo a podobně.“ K nízké důkazní hodnotě nekonkrétní výpovědi svědka je třeba poukázat také na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24. Vzhledem k povšechnému žalobnímu tvrzení, shora uvedeným relevantním okolnostem a odůvodněnému hodnocení této otázky žalovaným, tudíž soud neshledal ani v tomto ohledu pochybení žalovaného (resp. nezákonnost v posouzení, že žalobce svoji důkazní povinnost ani v této části nesplnil – tj. neunesl důkazní břemeno).

43. Následně se soud zabýval též námitkou žalobce, že v průběhu daňového řízení předložil čestná prohlášení osob (tj. V. J. F., M. A. H., H. M. M. a J. P. K.), které potvrzovaly jeho podnikatelskou činnost na Ukrajině. Současně žalobce zmínil, že daňovým orgánům navrhl i jejich svědecký výslech, který nebyl proveden. Soud poté uvádí, že se z předloženého správního spisu v daném ohledu podává, že obsahem čestných prohlášení nadepsaných osob bylo toliko prohlášení, že si v určitém měsíci roku 2013 objednaly zhotovení vrtů, přičemž zhotovitelem byl žalobce. Z předmětných čestných prohlášení ani jiných důkazních prostředků nicméně nebylo nijak zřejmé, kdy došlo ke zhotovení těchto zakázek a zejména nebyla uvedena ani prokázána faktická úhrada takto objednaných prací (např. její způsob a čas). Zdejší soud přitom souhlasí s konstatováním žalovaného, že samotný výkon podnikání žalobce na Ukrajině nebyl meritem řešeného sporu, a proto jej nebylo třeba ani osvědčovat svědeckými výpověďmi. Daňové orgány totiž nijak nepochybňovaly, že žalobce na Ukrajině mohl vykonávat podnikatelskou činnost.
44. Rozhodnou však byla v této části skutečnost, že ani v případě zaplacení za deklarované práce (tj. vrty objednané již v roce 2013 na Ukrajině) jmenovanými osobami, by nebylo možné bez dalšího konstatovat, že úhrady těchto zakázek byly právě peněžními prostředky, které byly v letech 2014 a 2015 vloženy jinou osobou – tj. dle tvrzení žalobce V. F., v českých korunách na účet žalobce vedený v České republice. K tomu soud již jen ve stručnosti znovu upozorňuje na to, že V. F. ve svědecké výpovědi stran žalobcem tvrzených finančních transakcí konstatoval, že nemá žádné informace ani o bankovním účtu žalobce, přičemž prohlášení ze dne 14. 5. 2018 nezhotoval a nepodepsal. Dle soudu tak na základě těchto skutečností nebylo možno vyhodnotit, že V. F. žalobci vůbec mohl vložit v České republice na účet jakékoliv finanční prostředky. Soud se tedy i v tomto ohledu ztotožnil se závěry daňových orgánů, že bylo zcela bezpředmětným dále osvědčovat samotný výkon činnosti žalobce na Ukrajině prostřednictvím dalších zahraničních svědků, když žalobcem deklarovaný vkladatel dotčených prostředků tvrzení daňového subjektu naprosto popřel (viz str. 13 napadeného rozhodnutí a str. 17 až 22 zprávy o daňové kontrole).
45. Ostatně žalobce toliko vyjádřením obecného nesouhlasu s hodnocením předmětných čestných prohlášení daňovými orgány včetně odkazu na neprovedení výslechu osob, které je učinily, fakticky nijak nepopřel srozumitelnou, logickou a komplexní úvahu daňových orgánů nad těmito otázkami (resp. vůbec nereflektoval důvody vedoucí daňové orgány k neprovedení výslechu uvedených osob). Soud pak k nadepsanému hodnocení pro úplnost doplňuje, že se ze strany daňových orgánů ve vztahu k neprovedení výslechu těchto osob nejednalo o jakési nepřípustné předběžné hodnocení důkazů, ale o řádné odůvodnění neprovedení důkazů jedním ze zákonných způsobů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2022, č. j. 10 Afs 261/2020-49, ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019-39, ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-28, nebo ze dne 14. 5. 2008, č. j. 2 Afs 111/2007-75). Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazů přitom nemá

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

za následek nezákonnost dokazování, nedostatečně objasněný skutkový stav či porušení práva na spravedlivý proces (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019-61, nebo ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020-42).

46. Závěrem soud k naprosto nekonkrétnímu tvrzení žalobce, že žalovaný nepřihlédl ke všem okolnostem věci a neprovedl jím navržené důkazy za účelem řádného zjištění skutkového stavu, ve vazbě na vše již shora popsané uvádí, že v řešeném případě v postupu daňových orgánů neshledal žalobcem naznačené deficity. Soudu není ani zřejmé, jaké konkrétní relevantní okolnosti věci neměly být daňovými orgány zohledněny, když takovouto vadu v učiněných zjištěních a jejich následném hodnocení rovněž nezaznamenal. Soud má též za to, že procesní práva žalobce nebyla v průběhu daňového řízení zkrácena, neboť ten byl s výsledkem svědka správcem daně, kterého se ostatně účastnil též jeho právní zástupce, jakož i s ostatními důkazními prostředky (zejména těmi, které byly získány v rámci mezinárodního dožádání) vždy řádně seznámen a měl možnost se k nim také vyjádřit. S navrhovanými důkazy se přitom daňové orgány dle soudu vypořádaly zákonným způsobem, jak už bylo dříve popsáno, neboť provedené důkazy srozumitelně a řádně vyhodnotily a současně odpovídajícím způsobem odůvodnily, které z navržených důkazů pro nadbytečnost neprovedly. Za daných okolností tak soud přisvědčil závěru žalovaného, že žalobce v průběhu předmětného daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by jasným a nepochybnitelným způsobem potvrdily jeho tvrzení uvedená v daňových přiznáních, resp. čestných prohlášeních, a tudíž nepochybil, pokud žalobci napadeným rozhodnutím vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2014 a 2015.
47. Soud pak na tomto místě uvádí, že v projednávaném případě dle § 52 odst. 1 s. ř. s. zamítl pro zjevnou nadbytečnost návrh žalobce na doplnění dokazování, a to výsledkem svědka V. F. Jak už totiž bylo výše odůvodněno, pro věc rozhodné okolnosti obsahovala již samotná spisová dokumentace (konkrétně informace a dokumenty zajištěné v rámci mezinárodního dožádání – záznam o výpovědi svědka V. F. před ukrajinským daňovým úřadem v Zakarpatské oblasti), přičemž soud toliko na základě zcela nekonkrétního tvrzení žalobce o potřebě vyslechnout tuto osobu neshledal jakéhokoli (relevantního) důvodu, pro který by bylo nutno tuto výpověď fakticky opakovat v soudním řízení.
48. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
49. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

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.

Ústí nad Labem 29. srpna 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.