



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: D. K., narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Dominikem Křížem, Ph.D., advokátem,
sídlem Dlouhá 55, 363 01 Ostrov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19816/23/5200-10422-713023,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobce se žalobou ze dne 2. 8. 2023, podanou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „soud“) téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19816/23/5200-10422-713023 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný částečně změnil dvě

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí vydaná Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“), kterými byly (i) platební výměr ze dne 9. 6. 2022, č. j. 619038/22/2401-50521-403469 (dále jen „*platební výměr č. 1*“), a platební výměr ze dne 9. 6. 2022, č. j. 619098/22/2401-50521-403469 (dále jen „*platební výměr č. 2*“, oba platební výměry dále společně též jen „*prvostupňová rozhodnutí*“ nebo „*prvostupňové platební výměry*“).

2. Platebním výměrem č. 1 byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob (dále též jen „*daň*“) za zdaňovací období 2017 ve výši 1 662 780 Kč. Platebním výměrem č. 2 pak byla žalobci vyměřena daň za zdaňovací období 2018 ve výši 107 700 Kč. Důvodem vyměření předmětné daňové povinnosti bylo to, že správci daně vyvstaly pochybnosti ve smyslu § 38x odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDP*“) v souvislosti s nárůstem jmění žalobce v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2018. Přitom žalobce ani přes výzvu zjištěný rozdíl mezi jeho příjmy a nárůstem jeho jmění, spotřebou, nebo jiným jeho vydáním neprokázal, a to co do výše 11 020 265,56 Kč (zdaňovací období 2017), resp. do výše 657 816 Kč (zdaňovací období 2018). Správce daně žalobci stanovil daň podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“).
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím platební výměr č. 1 změnil tak, že se daň stanovuje dokazováním a výše vyměřené daně se snižuje na 1 362 780 Kč, a dále platební výměr č. 2 tak, že se daň stanovuje dokazováním, přičemž výše vyměřené daně 107 700 Kč zůstala beze změny. Důvodem změny způsobu stanovení daně bylo nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Důvodem snížení daně za zdaňovací období roku 2017 bylo uznání daru od žalobcovy tety, paní A. H., ve výši 2 000 000 Kč, jako možný zdroj krytí nárůstu jmění, spotřeby či jiných vydání.

II. Žaloba

4. Žalobce v úvodu své žaloby poté, co stručně shrnul obsah prvostupňových platebních výměrů a napadeného rozhodnutí označil tato rozhodnutí za nesprávná a nezákonná, a to z důvodu nesprávného právního posouzení a neúplného dokazování.
5. Podle žalobce fakticky z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nepřisvědčil zcela tvrzením žalobce o „nárůstu“ jmění. Žalobce jako zdroj tohoto nárůstu uvedl: (i) zápůjčku poskytnutou žalobci panem O. S. ve výši 8 500 000 Kč, (ii) dar tety, paní A. H., ve výši 2 000 000 Kč, (iii) zápůjčky poskytnuté panem Y. W. ve výši 2 400 000 Kč a (iv) vratky zápůjčky od manželů B. ve výši 719 000 Kč (rok 2018). Žalobce poté uvedl, že právně zásadní se jeví to, že žalovaný v odst. 30 napadeného rozhodnutí přisvědčil žalobci s tím, že daň měla být skutečně stanovena na základě dokazování, kdy správce daně obecně disponoval důkazními prostředky, které navrhoval žalobce. Poté žalobce upozornil, že žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně ohledně neprokázání přijetí daru od paní A. H. ve výši 2 000 000 Kč, a to na základě žalobcem předloženého čestného prohlášení, kterým byl uvedený dar potvrzen. Za zlom žalobce považuje odst. 39 napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný sám uvádí, že správce daně dbá zejména na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Na základě této fikce pak jako způsob krytí dar ve výši 2 000 000 uznal.
6. Žalobce má za to, že stejným způsobem se měl žalovaný řídit i v rámci dalšího posouzení uvedených zdrojů krytí, a to konkrétně zápůjčky od pana O. S., kterou ale jako zdroj krytí neuznal. Žalobce navrhoval jako zásadní důkaz výslech jednatele a společníka společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

STEEN QOS s.r.o. pana J. B., který značnou část předmětné zápůjčky sám osobě zapůjčitele za dotčenou společnost vracel, tedy mohl osvětlit, proč tak činil a zdali tato osoba skutečně existuje. Tento výslech však byl vyhodnocen jako nadbytečný a jeho provedení bylo zamítnuto. Tímto postupem však žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání, a to za předpokladu, když provádí další důkazy, které jsou žalobcem navrhovány a nadto na základě těchto důkazů nakonec mění prvostupňové rozhodnutí.

7. Žalobce dále namítl, že je nesprávným právním hodnocením tvrzeno, že předložená smlouva o zápůjčce uzavřená mezi Ing. Ch. a Ing. O. reálně poukazuje na možnou existenci tvrzené zápůjčky, a proto pak v případě dokazování není možné neprovést další dokazování k prokázání tvrzených zdrojů příjmů, a to pouze s ohledem na skutečnost, že žalobce neprokazuje reálné převzetí peněz. Pokud žalobce u závazkového vztahu, kterého byl účasten, může pouze tvrdit jeho vznik a pokud je jeho vznik a existence možné dále dotvrdit a prokázat dalšími důkazy, pak žalovaný nemůže toto dokazování odmítnout s tím, že chybí důkaz na vstupu (vzniku zápůjčky). Tímto postupem by pak *ad absurdum* všechny zápůjčky uzavřené ústně nešlo fakticky prokázat.
8. Dále žalobce poukázal na odst. 54 a násl. napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný věnuje možností svědecké výpovědi navrhovaného J. B. s tím, že tento návrh nebyl akceptován pro nadbytečnost. Podle žalobce, pokud on nemůže prokázat existenci a vznik závazkového vztahu, analogicky však může prokázat jeho průběh či ukončení. Pokud však žalovaný trvá nejprve na prokázání vzniku a nepovolí možnost prokázání zániku, tj. např. jeho splacení, pak tento postup je nezákonný a odporuje principům dobré správy. Žalobce má za příhodný odst. 60 napadeného rozhodnutí, ve kterém je tvrzeno doslova, že důkazní prostředek výsledkem svědka J. B. směřuje až do „úrovně navrácení půjčky“, čímž tak paradoxně sám žalovaný nevyvrací, že by tím mohla zápůjčka logicky existovat, když plněna. Žalobce vyslovil přesvědčení, že nepřípustnost navrženého důkazu výsledkem J. B. se tak jeví jako nesprávná, a to zejména s ohledem na povinnost žalovaného úplně zjistit skutkový stav. Podle žalobce neprovedením zásadního důkazu došlo k porušení zásady legitimního očekávání, která je v daňovém řádu promítnuta do § 8 odst. 2 daňového řádu, a to zejména za předpokladu, že žalovaný, resp. daňová správa jako taková provedla celou řadu výslechů osob a takto zásadní výslech, který může hodnověrně prokázat a minimálně zakotvit možnost existence zdroje krytí částky zásadní a nikoliv nepatrné.
9. Pokud žalovaný uvádí svou dedukci, proč by např. dotčená společnost STEEN QOS s.r.o. poskytnuté plnění vracela věřiteli (O. S.), pak není jediného důvodu, aby žalobce neměl šanci dále své tvrzení důkazně podpořit. Žalobce přitom odkázal na důkazní břemeno daňového subjektu dle § 92 daňového řádu.
10. Podle názoru žalobce poté, co žalovaný určil, že nedoplatek daně neměl být stanoven tzv. pomůckami, ale dokazováním, pak toto dokazování musí být úplné a nikoliv zavádějící, resp. neúplné. Žalobce tak fakticky nedostal možnost zcela unést své důkazní břemeno, a proto žalobce opětovně navrhl výslech pana J. B., jednatele a společníka společnosti STEEN QOS s.r.o. Tato osoba byla faktickým příjemcem zápůjčky, když žalobce byl fakticky jen garantem, platebním místem, osobou, která již s osobou zapůjčitele jednala. Naopak společnost STEEN QOS s.r.o. peníze ve chvíli, kdy obdržela dotační plnění, osobě zapůjčitele navrátila (tedy doložení existence zápůjčky na samém výstupu). Tedy celý právní institut vznikl jen pro to, že dotační plnění bylo vypláceno tzv. zpětně.

11. Žalobce uzavřel, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť dokazování ve věci samé nebylo provedeno zcela, a to zejména za předpokladu, že žalovaný sám změnil způsob stanovení daně, avšak dokazování v rámci tvrzeného zdroje krytí neprovedl zcela řádně. Žalobce navrhl zrušit napadené i prvostupňová rozhodnutí a uplatnil nárok na náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 30. 8. 2023 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem svého vyjádření zrekapituloval napadené rozhodnutí a shrnul průběh řízení. Poté uvedl, že žaloba se meritorně týká daně z příjmů fyzických osob a že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je vyměření daně z důvodu neprokázání nárůstu jmění. Zdůraznil přitom, že žalobou je rozporováno jen neuznání zápůjčky poskytnuté žalobci panem O. S. ve výši 8 500 000 Kč.
13. Žalobní námitky pak žalovaný shrnul do tří okruhů, a to (i) námitka neprovedení navržené svědecké výpovědi (sestavající se z dílčích námitek neprovedení zásadního důkazu pro nadbytečnost a nesouhlasu s důvody zamítnutí důkazního návrhu), (ii) námitka porušení zásady legitimního očekávání a (iii) námitka neúplného dokazování. Žalovaný předeslal, že setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, a proto v plném rozsahu odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Poté se žalovaný k jednotlivým námitkám podrobně vyjádřil.
14. Žalovaný uvedl, že k otázce zápůjčky poskytnuté panem O. S., jakož i otázkou neprovedení svědecké výpovědi pana J. B., se žalovaný věnoval v bodech 44 až 67 napadeného rozhodnutí, na které žalovaný plně odkázal, nicméně některé argumenty považoval za potřebné vyzdvihnout. Nejprve ale provedl podrobné shrnutí skutečností podstatných pro daný spor, které koresponduje se shrnutím v úvodu napadeného rozhodnutí.
15. Žalovaný se v první řadě zabýval námitkou neprovedení navržené svědecké výpovědi pana J. B.. Žalovaný konstatoval, že důvodem neprovedení uvedené svědecké výpovědi nebyla nadbytečnost, jak uvádí žalobce, nýbrž skutečnost, že tento důkaz nedisponuje dostatečnou vypovídací potencií, aby jím mohlo být prokázáno příslušné tvrzení žalobce. Meritem sporu bylo prokázání přijetí půjčky od pana O. S. směrem k žalobci. Za této situace by svědecká výpověď J. B. nebyla s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost. Svědek by mohl teoreticky potvrdit předání finančních prostředků panu O. S. společností STEEN QOS, nicméně tato skutečnost nemění nic na tom, že doposud nebylo prokázáno jejich samotné přijetí žalobcem od pana O. S.. Žalobcem navržený svědek tedy nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu, což je legitimní důvod k odmítnutí provedení svědecké výpovědi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 81/2007 – 42 ze dne 28. 8. 2008 či č. j. 5 Afs 184/2016 – 20 ze dne 18. 8. 2017). V podrobnostech k odůvodněnému odmítnutí důkazního návrhu žalovaný odkázal na body 54 až 67 napadeného rozhodnutí.
16. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobce, že se jednalo o zásadní důkaz. Ostatně z jednání žalobce je zřejmé, že ani on sám nepovažoval tento důkazní prostředek za zásadní, když od počátku řízení věděl, o čem mají správní orgány pochybnosti, avšak návrh na provedení svědecké výpovědi pana J. B. učinil až v závěru odvolacího řízení v reakci na seznámení č. 2, a to velice laxním způsobem. Lze přitom důvodně očekávat, že pokud by

se mělo jednat o zásadní důkaz, nenavrhoval by jej žalobce až v samotném závěru odvolacího řízení, ale naopak by je navrhl již na začátku celého řízení.

17. Dále se žalovaný vyjádřil k polemice žalobce s důvody, pro které žalovaný zamítl návrh na provedení svědecké výpovědi pana B.. Žalovaný opět zdůraznil meritum sporu, kterým bylo prokázání přijetí zápůjčky ve výši 8 500 000 Kč výhradně na úrovni smluvních stran pan O. S. – žalobce. Navržená svědecká výpověď pana J. B. však směřovala pouze do úrovně dalšího nakládání s danými finančními prostředky, a to údajnou osobou, která nevstupovala do smluvního vztahu. Žalovaný setrval na svém názoru, že další nakládání s finančními prostředky není pro věc zásadní. Současně se však žalovaný ohradil proti tvrzení žalobce, že by z napadeného rozhodnutí vyplynulo, že zápůjčka mohla existovat. Žalovaný v žádném případě užíváním výrazů „úroveň přijetí“ a „úroveň vrácení“ půjčky nestvrdil, že zápůjčka ve výši 8 500 000 Kč existovala. Tato skutečnost naopak zůstala neprokázána, přičemž důkazní břemeno v této oblasti tížilo žalobce. Ten prokazoval existenci tvrzené zápůjčky důkazními prostředky směřujícími pouze do „úrovně navrácení půjčky“, ovšem takovým dokazováním by nebylo možné dospět k závěru, že žalobce fakticky přijal půjčku od pana O. S.. Případné potvrzení toho, že sporné finanční prostředky byly společností STEEN QOS dále předány panu O. S. není s to prokázat, že žalobce dané finanční prostředky skutečně přijal od pana O. S. a že se tak stalo na základě tvrzené zápůjčky, když ze spisového materiálu nevyplývá (a žalobce ani netvrdil), že by J. B. byl osobně přítomen při předávání finančních prostředků od pana O. S. (34 osobních setkání). K tvrzení týkajícímu se ústně uzavřených zápůjček žalovaný uvedl, že ačkoliv je existence ústní smlouvy o zápůjčce legální, ve vztahu k otázce prokázání existence takového závazku se smluvní strany ústní smlouvy samy vystavují riziku, že předmětný závazek nebudou schopni prokázat. Uvedené jde tak ve vztahu k unesení důkazního břemene k jejich tíži.
18. Žalovaný upozornil, že rovněž i další žalobní tvrzení (že pan J. B. značnou část předmětné zápůjčky sám osobě věřiteli vrátil a že byl faktickým příjemcem zápůjčky, když žalobce byl jen garantem) opět hovoří o vrácení zápůjčky, nikoliv o přijetí zápůjčky na úrovni smluvních stran pan O. S. – žalobce. Na tomto místě žalovaný upozornil, že ani v těchto tvrzeních žalobce není konzistentní. Žalobce totiž nejprve v odpovědi na výzvu k prokázání příjmů uvedl, že prostředky ve výši 6 500 000 Kč postupně vrátil věřiteli, což doložil také čestným prohlášením. Později však přišel s verzí, že prostředky ve výši 6 500 000 Kč vrátila společnost STEEN QOS. V žalobě pak uvádí, že pan J. B. byl dokonce faktickým příjemcem zápůjčky. Podle žalovaného pro danou věc však zůstává zásadní, že k výzvě k prokázání příjmů bylo povinností žalobce předložit relevantní důkazní prostředky stran skutečného přijetí finančních prostředků v hotovosti tak, aby vyvstálé pochybnosti správce daně o zdroji finančních prostředků, jimiž žalobce disponoval, byly odstraněny. Žalobce uvedl, že zdrojem neprokázaných příjmů je mj. zápůjčka poskytnutá panem O. S. žalobci ve výši 8 500 000 Kč v hotovosti. K tomuto tvrzení však předložil pouze smlouvu o zápůjčce ze dne 3. 7. 2017, ze které navíc vyplývají nesrovnalosti (terminologie, data předání finančních prostředků vs. podpis smlouvy – blíže viz bod 45 napadeného rozhodnutí) a své čestné prohlášení. Další důkazní prostředky, které žalobce předložil (smlouva o zápůjčce ze dne 20. 8. 2021) či navrhl (svědecká výpověď J. B.) směřují až do „úrovně vrácení půjčky“, nikoliv do prvotní „úrovně přijetí půjčky“.
19. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný s odkazem na bod 55 napadeného rozhodnutí připomněl, že správce daně, resp. odvolací orgán, není bez dalšího

povinen provést v průběhu daňového řízení veškeré důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. Naopak, jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, správce daně vždy uváží, zda je provedení navrhovaných důkazů s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné či nikoliv, přičemž na podkladu této úvahy může v odůvodněných případech vzneseným důkazním návrhům nevyhovět. Neprovedení důkazu je pak v každém případě třeba řádně odůvodnit (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14 či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, sp. zn. 5 As 29/2009-48, ze dne 11. 8. 2011, sp. zn. 2 Afs 15/2011-80, ze dne 27. 11. 2019, sp. zn. 9 As 131/2018-72), což bylo v daném případě splněno. Žalovaný má za to, že v bodech 54 až 67 napadeného rozhodnutí řádně a podrobně odůvodnil, že navržený svědecký výslech nedisponuje pro daný případ vypovídací potenci, tudíž nepřistoupil k jeho provedení. Žalovaný rovněž opakovaně poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, který vymezil tři možné důvody pro neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení, přičemž doplnil, že důvod pro neprovedení navrhované svědecké výpovědi v podobě absence vypovídací schopnosti byl opakovaně předmětem rozhodování správních soudů. Absenci vypovídací schopnosti navržené svědecké výpovědi lze konstatovat, absentují-li stěžejní přímé důkazy o průběhu konkrétního obchodního případu, nebo existují-li mezi těmito předloženými důkazy četné rozpory, pak není možno tyto nedostatky nahradit výsledky svědků, neboť v kontextu absence stěžejních důkazů nejsou svědecké výpovědi s to samy o sobě tvrzení o průběhu konkrétního obchodního případu prokázat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 433/2018-44 ze dne 28. 5. 2020, sp. zn. 10 Afs 253/2019-39 ze dne 12. 12. 2019, sp. zn. 9 Afs 396/2018-32 ze dne 11. 7. 2019). Žalovaný proto trval na tom, že nelze přisvědčit názoru žalobce, že napadeným rozhodnutím byla porušena zásada legitimního očekávání. Žalobce neměl žádný důvod očekávat, že jeho důkaznímu návrhu bude vyhověno, a to tím spíš v situaci, kdy žalovaný ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí vyrozuměl žalobce o důvodu neprovedení navržené svědecké výpovědi.

20. Žalovaný nepřisvědčil ani poslední žalobní námitce, a to námitce neúplného dokazování. Podle žalovaného se v případě návrhu na provedení svědecké výpovědi pana J. B. jednalo o odůvodněné odmítnutí provedení svědecké výpovědi, tudíž nelze usuzovat na nedostatečně zjištěný skutkový stav. Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků totiž podle judikatury nepředstavuje procesní vadu řízení ani nemá za následek nezákonnost dokazování či nedostatečně objasněný skutkový stav (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 81/2007-42 ze dne 28. 8. 2008, č. j. 10 Afs 53/2014-72 ze dne 25. 6. 2014, nebo č. j. 10 Afs 53/2014-72 ze dne 25. 6. 2014). Žalobcem navržený svědek nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu.
21. Závěrem žalovaný dodal, že žalobce měl v průběhu daňového řízení dostatečný časový prostor k unesení svého důkazního břemene, když od počátku věděl, o čem má prvostupňový správce daně a později i žalovaný pochybnosti, avšak k prokázání svého tvrzení předložil správci daně pouze smlouvu o zápůjčce ze dne 3. 7. 2017, ze které vyplynuly nesrovnalosti, a své čestné prohlášení. Další důkazní prostředky žalobce předložil (smlouva o zápůjčce ze dne 20. 8. 2021) či navrhl (svědecká výpověď J. B.) až v průběhu odvolacího řízení, přičemž tyto důkazní prostředky nesměřovaly k meritu věci, tj. vzniku tvrzené zápůjčky mezi panem O. S. a žalobcem.

IV.

Průběh řízení a ústní jednání

22. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 22. 6. 2023, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 2. 8. 2023). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobce byl adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobce podal proti oběma prvostupňovým rozhodnutím odvolání, o nichž žalovaný rozhodl společně napadeným rozhodnutím, proti kterému již není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
23. Vzhledem k tomu, že žalobce vyjádřil nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 7. 8. 2023), soud konal dne 17. 9. 2024 ústní jednání.
24. Žalobce i žalovaný při jednání setrvali na své dosavadní argumentaci a v podrobnostech odkázali na svá písemná podání, která v předmětném řízení učinili. Byť právně zastoupen, tak žalobce se chtěl při jednání sám vyjádřit, což mu soud umožnil. Žalobce v rámci svého přednesu zdůraznil, že správci daně vysvětlil, že si předmětnou částku 8 500 000 Kč půjčil od „mafiana“, kterému ostatní říkali O. a kterého nemohl nijak ztotožnit, tudíž ani neví, jestli se skutečně jmenuje O. S.. To však nic nemění na skutečnosti, že mu tato osoba poskytla uvedenou částku, která ve skutečnosti byla určena pro společnost STEEN QOS s. r. o. Právě tuto skutečnost měl prokázat výslech pana J. B., resp. čestné prohlášení, které správce daně odmítl akceptovat. Soud při jednání konstatoval obsah obou prvostupňových rozhodnutí (platební výměry č. 1 a 2) a napadeného rozhodnutí, což ve spojení s obsahem správního spisu považoval za dostačující pro posouzení žalobních námitek.
25. Soud k důkazu neprovedl žalobcem navrhované (i) výslech pana J. B., jednatele společnosti STEEN QOS s. r. o. a (ii) čestné prohlášení pana J. B. ze dne 13. 8. 2024, neboť tyto důkazní návrhy nebyly relevantní z hlediska podstaty sporu, kterou bylo neprokázání přijetí částky 8 500 000 Kč žalobcem od pana O. S. z titulu tvrzené zápůjčky. Žádné další důkazní návrhy žalobce neučinil. Žalovaný v průběhu řízení žádný důkazní návrh neměl. Soud proto další dokazování neprováděl.
26. Soud v souvislosti s neprovedenými důkazními návrhy, na nichž žalobce při jednání setrval, zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vedeném dle s. ř. s. není řízením nalézacím, nýbrž přezkumným (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s., dle kterého „soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí“), čemuž odpovídá i omezený rozsah dokazování před správním soudem. Dokazování má primárně probíhat před správním orgánem a bylo by v rozporu s podstatou soudního přezkumu ve správním soudnictví, aby soud prováděl důkazy, které mohly být provedeny již ve správním řízení, ovšem provedeny nebyly (ať již z důvodu procesní pasivity účastníka řízení či z důvodu, že je správní orgán provést odmítl). Uvedené platí tím spíše, pokud je předmětem sporu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, jako tomu bylo i nyní posuzovaném případě žalobce. Soud v dané souvislosti odkazuje na právní závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135: „Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování

správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu.“.

V.

Posouzení věci soudem

27. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. vad ve smyslu § 76 odst. 2 ř. s. a dále vad, které by bránily přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84). Soud žádné takové vady neshledal.
28. Poté, co soud v projednávané věci v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
29. Základní skutkový stav a průběh správního řízení byl žalovaným shrnut v čl. I. napadeného rozhodnutí, přičemž žalobce ve své žalobě proti tomuto shrnutí nic nenamítal, resp. z žaloby ani implicitně nevyplývá, že by žalobce tvrdil či vnímal skutkový základ daného případu a průběh správního řízení odlišně. Soud za relevantní v posuzovaném případě považuje následující skutečnosti.
30. Dne 27. 12. 2019 správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání příjmů podle § 38x odst. 1 ZDP, a to s ohledem na skutečnost, že u žalobce byl detekován nárůst jmění v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2018 ve výši 45 074 489 Kč (převážně se jednalo o vklady žalobce do společnosti STEEN QOS s. r. o.). Jelikož výše žalobcem tvrzených příjmů v daném období činila celkem 336 100 Kč, tak rozdíl mezi příjmem a nárůstem jmění činil 44 738 389 Kč.
31. V průběhu postupu k prokazování původu majetku u žalobce bylo zjištěno, že v případě částky 20 910 242 Kč se nejedná o vydání vztahující se přímo k žalobci, ale k společnosti CRIOLLO s. r. o., jejímž společníkem je žalobce. Zjištěný rozdíl mezi příjmy a nárůstem jmění u žalobce tak byl snížen na částku 23 828 147 Kč. Následně byla žalobcem prokázána část zdrojů v celkové výši 12 280 335,44 Kč (půjčky od čínského partnera pro společnost STEEN QOS s. r. o., půjčky od pana N. a paní P., dar od již zemřelého otce, vratka půjčky poskytnuté manželům B. z roku 2017 a osobní úspory). Správce daně tak na základě postupu k prokazování původu majetku dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nárůst jmění ve zdaňovacím období 2017 ve výši 11 020 265,56 Kč a ve zdaňovacím období 2018 ve výši 657 816 Kč. Tato zbývající část nárůstu jmění dle tvrzení žalobce pocházela z: (i) zápůjčky ve výši 8 500 000 Kč od pana O. S., (ii) daru od tety žalobce, paní A. H., ve výši 2 000 000 Kč, (iii) zápůjčky od Y. W. ve výši 2 400 000 Kč a (iv) vratka půjčky od manželů B. z roku 2018 ve výši 719 000 Kč.
32. Správce daně nepřisvědčil tvrzením žalobce, neboť je neměl za prokázaná, a proto přistoupil k vydání předmětných prvostupňových platebních výměrů, kterými žalobci vyměřil daň, jak již bylo specifikováno výše v čl. I. tohoto rozsudku.
33. Žalobce napadl oba prvostupňové platební výměry dvěma samostatnými odvoláními, která následně doplnil. K odvoláním přiložil nové důkazy, a to smlouvu o zápůjčce peněz

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ze dne 20. 8. 2021 na částku 500 000 Kč uzavřenou mezi Ing. Ch. a Ing. O., coby zapůjčiteli, a žalobcem, coby vydlužitelem (žalobce tvrdil, že tato jeho zápůjčka dokládá splácení tvrzené zápůjčky od pana S.) a čestné prohlášení paní J. K., matky žalobce (směřovalo k daru od paní H.). V odvoláních žalobce namítal nezákonnost stanovení daně podle pomůcek, tvrdil, že prokázal zdroje ke krytí spotřeby i ke zbývajícím částem nárůstu jmění, namítal procesní pochybení a nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí.

34. V průběhu odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobce s právním názorem k předloženým důkazním prostředkům a k tvrzenému daru od jeho tety (seznámení a výzva ze dne 16. 11. 2022 – dále jen „seznámení č. 1“). Dále žalovaný dne 28. 4. 2023 zaslal žalobci seznámení se změnou právního názoru na způsob stanovení daně (dále jen „seznámení č. 2“), na které žalobce reagoval vyjádřením ze dne 19. 5. 2023, když v úplném závěru navrhl výslech pana J. B., jednatele společnosti STEEN QOS s. r. o. Dne 23. 5. 2023 žalovaný vydal vyrozumění o důvodech neprovedení navrhovaného doplnění dokazování.
35. O odvoláních proti prvostupňovým platebním výměrům žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. Podle žalovaného nebyla splněna druhá ze zákonných podmínek pro stanovení daně dle pomůcek (nemožnost stanovit daň dokazováním), a proto změnil způsob stanovení daně a daň stanovil dokazováním (viz zejména body 29 a 31 napadeného rozhodnutí). Žalovaný poté, narozdíl od správce daně, uznal jako možný zdroj ke krytí spotřeby v částce 2 000 000 Kč tvrzený dar od tety, paní H., a to z důvodu, že správce daně předtím již uznal dar od otce. Žalovaný přitom upozornil, že v odvolacím řízení předložené čestné prohlášení matky žalobce již nehodnotil, neboť ohledně daru od tety, ke kterému čestné prohlášení směřovalo, odvolání vyhověl (viz body 42 a 43 napadeného rozhodnutí). V ostatním žalovaný shledal námitky nedůvodnými. Závěrečné shrnutí uvedl v bodech 81 až 84 napadeného rozhodnutí.
36. Přestože žalobce napadl rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu (a potažmo i prvostupňové platební výměry), tak své žalobní námitky soustředil pouze proti posouzení o neuznání tvrzené zápůjčky od pana O. S. ve výši 8 500 000 Kč jako zdroje krytí spotřeby v téže výši, tzn. pouze ve vztahu k části vyměřené daně za zdaňovací období roku 2017. Závěry správních orgánů týkající se neprokázání zápůjčky od pana Y. W. ve výši 2 400 000 Kč (rok 2017) a vratky zápůjčky od manželů B. ve výši 719 000 Kč (rok 2018) tedy nebyly žalobcem v žalobě zpochybněny.
37. V nyní projednávané věci tak předmětem sporu bylo posouzení právní otázky, zda správce daně a žalovaný postupovali zákonně, když žalobci vyměřili daň z důvodu neprokázání nárůstu jmění ve vztahu k částce 8 500 000 Kč, ohledně které jako zdroj ke krytí spotřeby žalobce (v podobě žalobcových vkladů do společnosti STEEN QOS s. r. o.) neuznali tvrzenou zápůjčku, kterou měl žalobci poskytnout pan O. S.. Důvodem bylo, že žalobce neprokázal skutečné přijetí zápůjčky od pana O. S., když veškeré důkazní návrhy předložené žalobcem směřovaly toliko k „vrácení peněz“ uvedené osobě, navíc v převážné části osobou odlišnou od žalobce (a to společností STEEN QOS s. r. o.).
38. Z napadeného rozhodnutí, jakož i z platebního výměru č. 1 vyplývají následující zjištění, která správní orgány učinily ve vztahu k žalobcem tvrzené zápůjčce od pana O. S., kterou žalobce označil jako zdroj neprokázaných příjmů ve výši 8 500 000 Kč.
39. Žalobce předložil již dne 3. 9. 2018 kopii smlouvy o zápůjčce ze dne 3. 7. 2017, uzavřenou mezi ním a panem O. S.. Předmětem smlouvy je zápůjčka ve výši 8 500 000 Kč, přičemž uvedená částka měla být žalobci předána v hotovosti po částkách 250 000 Kč v období od

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. 1. 2017 do 30. 6. 2017, což by znamenalo 34 setkání během půl roku. K odpovědi na výzvu k prokázání příjmů pak žalobce předložil své čestné prohlášení ze dne 10. 1. 2020, kde prohlásil, že ke dni 10. 1. 2020 vrátil zápůjčku věřiteli O. S. ve výši 6 500 000 Kč. Správce daně ověřil, že pan O. S. nemá na území České republiky upraven žádný druh pobytu. S ohledem na skutečnost, že žalobce pana O. S. nikdy neviděl a nemá na něj, ani na „jeho lidi“, žádný kontakt, dospěl správce daně k závěru, že předložená smlouva s chybným označením údajů (ve smlouvě je uvedeno, že žalobce předal finanční prostředky panu O. S., nikoliv naopak), která je reálnou smlouvou (ke vzniku závazku dochází až skutečným odevzdáním předmětu zápůjčky), neprokazuje faktické přijetí zápůjčky ve výši 8 500 000 Kč.
40. Následně v reakci na seznámení s právním názorem žalovaného ze dne 21. 11. 2022 žalobce uvedl, že není pravda, že pana O. S. nikdy neviděl, ale úředním osobám sdělil, že pan O. S. je „mafian“, přičemž si nepřije být zviditelňován a ani aby o něm žalobce mluvil. Žalobce dále sdělil, že neuvedl pravdu o tom, že mu byly finanční prostředky předávány po 250 000 Kč, převzal i vyšší částky, což však nemění nic na konečné částce 8 500 000 Kč. V rámci odvolacího řízení žalobce předložil smlouvu o zápůjčce peněz ze dne 20. 8. 2021, uzavřenou mezi žalobcem a Ing. I. Ch. spolu s Ing. M. O. (coby zapůjčitelé), na základě které zapůjčitelé zapůjčili žalobci částku ve výši 500 000 Kč. Žalobce k předloženému důkaznímu prostředku v odvolání uvedl, že *„tímto je tak potvrzeno tvrzení odvolatele, a to o splácení nebankovní zápůjčky věřiteli O. S. ve výši 8.500.000,-Kč, kdy společnost STEEN QOS s. r. o. vrátila tomuto věřiteli částku ve výši 6.500.000,-Kč a odvolatel tak splácí částku ve výši 250.000,- Kč půl ročně“*. Žalovaný předmětný důkazní prostředek vyhodnotil tak, že smlouva o zápůjčce uzavřená se zapůjčiteli není s to prokázat tvrzení žalobce o tom, že žalobci byla již v roce 2017 poskytnuta jiná zápůjčka od jiné osoby (O. S.) a že tyto nově zapůjčené finanční prostředky slouží právě k úhradě zbývajících částí nevrácené zápůjčky právě panu O. S.. S tímto hodnocením byl žalobce žalovaným obeznámen seznámením č. 2.
41. V reakci na to žalobce uvedl, že má i nadále za to, že předložením smlouvy o zápůjčce ze dne 20. 8. 2021 prokázal svá tvrzení o přijaté zápůjčce od pana O. S.. K výše uvedenému hodnocení předloženého důkazního prostředku přitom žalobce uvedl, že *„smlouvou o zápůjčce částky ve výši 500.000,-Kč prokazuje nikoliv reálně převzetí půjčky, ale naopak skutečnost, že tuto půjčku splácel, neboť splátky byly nastaveny na částku ve výši 250.000,-Kč za 6 měsíců.“* Podle žalobce *„poměrné vrácení peněz svědčí o skutečné existenci půjčky“*. Dále žalobce uvedl, že i když má nadále za to, že předložením smlouvy o zápůjčce ze dne 20. 8. 2021 prokázal svá tvrzení o přijaté zápůjčce od O. S., *„tak pokud by odvolací orgán měl za to, že je vhodný k provedení výsledků pana J. B., jednatele společnosti STEEN QOS, pak jej žalobce navrhuje, neboť společnost STEEN QOS s. r. o. prokazatelně v rozhodném období vrátila část zápůjčky panu O. S.“*
42. Žalovaný pak v reakci na zmíněný návrh na provedení svědecké výpovědi vydal dne 23. 5. 2023 vyrozumění o důvodech neprovedení navrhovaného doplnění dokazování. V předmětném vyrozumění žalovaný shrnul dosavadní zjištění k tvrzení žalobce o přijaté zápůjčce od pana O. S., a zdůraznil, že meritem sporu je prokázání přijetí zápůjčky ve výši 8 500 000 Kč na úrovni smluvních stran pan O. S. a žalobce. S ohledem na uvedené žalovaný s poukazem na příslušnou judikaturu sdělil, že nevyhověl důkaznímu návrhu na provedení svědecké výpovědi J. B., neboť navrhovaný důkaz nedisponuje dostatečnou

vypovídací potenci, když tento měl potvrdit vrácení zápůjčky, nikoliv její skutečné poskytnutí ze strany pana O. S. žalobci v roce 2017, což je meritem sporu.

43. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný na základě výše popsaných skutečností uzavřel, že žalobce neosvědčil svá tvrzení o přijaté zápůjčce od pana O. S., když nepředložil žádný důkazní prostředek, ze kterého by bylo zřejmé přijetí finančních prostředků od pana O. S. či „jeho lidí“. Důkazní prostředek žalobcem předložený (smlouva o zápůjčce ze dne 20. 8. 2021) či navržený (svědecká výpověď pana J. B.) směřoval až do „úrovně vrácení půjčky“, nikoliv do prvotní „úrovně přijetí půjčky“. Samotné přijetí zápůjčky od pana O. S. v roce 2017 tudíž zůstalo neprokázáno.
44. Žalobce ve své žalobě vůči napadenému rozhodnutí namítal nesprávnost a nezákonnost, kterou spatřuje v tom, že dokazování ve věci samé nebylo provedeno v dostatečném rozsahu a řádně. Konkrétně pak žalobce své námitky vztahoval k neprovedení výsledku pana J. B., když zejména namítal, že (i) výslech J. B. byl zásadním důkazem, přesto jej žalovaný považoval za nadbytečný; (ii) žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání, a (iii) dokazování bylo neúplné a žalobce nedostal možnost unést své důkazní břemeno.
45. Soud předně uvádí, že správní orgány správně vymezily relevantní právní úpravu. Ostatně ani z žaloby nevyplývá, že by žalobce považoval za relevantní jiná či další zákonná ustanovení. Soud pro přehlednost shrnuje relevantní právní úpravu, ze které správní orgány správně vyšly.
46. Podle § 38x odst. 1 ZDP *správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že a) má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 000 000 Kč.*
47. Podle § 38x odst. 2 ZDP *správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
48. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
49. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
50. Ustanovení § 92 daňového řádu upravuje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na počátku leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních* (viz § 92 odst. 3 daňového řádu). *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* (viz § 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (evidenci), či jiných povinných záznamů nebo listin doložených daňovým subjektem; v tomto ohledu *tíží důkazní břemeno správce daně ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochybností* (viz § 92 odst. 5

písm. c) daňového řádu). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu ke sděleným pochybnostem, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, tudíž je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost své evidence či účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval, a tak pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátil. K tomu srov. např. shrnutí judikatury v bodech [19] a [20] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 450/2020-69.

51. Soud úvodem posouzení důvodnosti jednotlivých žalobních námitek předesílá, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené a prvestupňová rozhodnutí jeden celek (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 ve Sb. NSS).
52. Soud na základě výše popsaných skutečností ohledně průběhu správního řízení nemá nejmenších pochyb o tom, že správce daně se důvodně nespokojil s tvrzením žalobce o zápůjčce od pana O. S., jako zdroje pro část vkladů žalobce do společnosti STEEN QOS s. r.o. ve výši 8 500 000 Kč, a rovněž že náležitě vyjádřil a ozřejmil důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce o přijetí tvrzené zápůjčky žalobcem, resp. věrohodnosti jím předložených smlouvy o zápůjčce a čestného prohlášení. I pokud bychom ponechali stranou správcem daně popsané výrazné nesrovnalosti v tvrzeních samotného žalobce, jakož i nevěrohodnost okolností, za nichž měla být zápůjčka žalobci poskytnuta, tak stěžejním argumentem je to, že prostá smlouva o zápůjčce skutečně nemůže prokázat přijetí zápůjčky, jak správně dovodily správní orgány, neboť závazek (zápůjčka) vzniká až předáním předmětu zápůjčky (tj. v daném případě částky 8 500 000 Kč). Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že peníze od tvrzeného zápůjčitele skutečně převzal, a to ve výši, způsobem a za podmínek uvedených v předložené smlouvě (pozdější změnu předložené smlouvy o zápůjčce žalobce neprokázal, resp. ani konkrétním způsobem netvrdil). Ostatně ani žalobce v žalobě nezpochybňoval to, že důkazní břemeno k prokázání jím tvrzené zápůjčky bylo na jeho straně.
53. Soud plně souhlasí s výše popsány důvody, pro které nejprve správce daně a poté i žalovaný neměli za prokázané, že zdrojem nevyjasněných příjmů (resp. spotřeby) žalobce ve výši 8 500 000 Kč byla tvrzená zápůjčka od pana O. S.. Žalobce nejen že neprokázal převzetí tvrzené částky od uvedené osoby (kterou sám označil za „mafíána“, který si nepřeje být zviditelňován), ale rovněž okolnosti, za kterých mělo k převzetí finančních prostředků dojít, byly zcela nevěrohodné. Správní orgány správně upozornily, že v textu smlouvy jsou ohledně předání peněz nesrovnalosti a že by postupem podle předložené smlouvy muselo v období půl roku dojít k 34 setkání za účelem předání tvrzených dílčí částek 250 000 Kč, přičemž je nevěrohodné, že by neexistoval žádný doklad či svědek dokazující předání takovýchto značných finančních obnosů.
54. Správní orgány správně a důvodně trvaly na tom, aby žalobce prokázal převzetí tvrzené částky 8 500 000 Kč, neboť bez prokázání předání tohoto finančního obnosu nemohlo být dostatečně prokázano, že tvrzená zápůjčka skutečně vznikla, resp. že částky, ohledně kterých žalobce tvrdil a prokazoval, že je on (resp. společnost STEEN QOS s. r. o.) vracel panu O. S., nebyly této osobě placeny z jiného důvodu než z důvodu splácení tvrzené zápůjčky.
55. Soud neshledal důvodnými námitky, které žalobce směřoval proti neprovedení důkazu výsledkem pana J. B., jednatele společnosti STEEN QOS s. r. o. Předně soud souhlasí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

s žalovaným, že tento důkazní návrh rozhodně nelze chápat jako zásadní důkaz, jak se jej snaží žalobce prezentovat v žalobě, neboť žalobce s tímto důkazním návrhem přišel skutečně až v samém závěru odvolacího řízení, přičemž jej navrhl způsobem, který nesvědčí tomu, že by o tomto důkazu v době, kdy jej činil, uvažoval jako o důkazu zásadním. Soud rovněž souhlasí s žalovaným v tom, že žalovaný tento důkazní návrh neprovedl nikoli proto, že by jej označil za nadbytečný, ale proto, že nedisponoval vypovídací potenci z hlediska prokázání, zda a případně za jakých okolností žalobce převzal částku 8 500 000 Kč od pana O. S.. Samotný žalobce ve vztahu k navrhovanému výsledku uvádí, že pan J. B. by mohl potvrdit pouze to, že část peněz panu O. S. vrátil on za společnost STEEN QOS s. r. o.

56. Jelikož žalovaný náležitě odůvodnil, proč neprovedl k důkazu výslech pana J. B. (navržený žalobcem až v samém závěru odvolacího řízení), nelze jeho postup hodnotit jako nezákonný, jak namítal žalobce.
57. Nad rámec judikatury, na kterou přiléhavě odkazoval žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60, kde se v bodě 30 podává následující: „[...] *Není povinností daňového orgánu provést každý důkaz navržený daňovým subjektem, v případě nevyhovění určitému návrhu však daňový orgán musí řádně zdůvodnit svůj postup. Této povinnosti žalovaný v nyní posuzované věci dostál. NSS připomíná, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před správcem daně prvního stupně. Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).*“.
58. V návaznosti na právě uvedené je zřejmé, že nemohla obstát ani námitka žalobce o porušení zásady legitimního očekávání tím, že žalovaný neprovedl výslech svědka J. B., přestože jiné výsledky provedeny byly. Žalobce neměl žádný důvod očekávat, že tomuto jeho důkaznímu návrhu bude vyhověno, neboť jednak jej učinil až v samém závěru odvolacího řízení, jednak jím navrhoval prokázat vrácení tvrzené zápůjčky, přestože správní orgány po něm důvodně (s ohledem na okolnosti daného případu) požadovaly prokázat v prvé řadě přijetí tvrzené zápůjčky.
59. Soud nepřisvědčil ani žalobcově námitce, že dokazování bylo neúplné z důvodu, že žalobce neměl mít možnost zcela unést důkazní břemeno, jelikož nebylo vyhověno jeho návrhu na výslech svědka J. B.. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný neprovedení navrhovaného výsledku pana B. náležitě odůvodnil (přičemž soud s tímto odůvodněním souhlasí), tudíž neprovedení výsledku pana Beneše nemůže představovat procesní vadu řízení, resp. neúplné dokazování. Žalobci byl v průběhu správního řízení poskytnut dostatek prostoru k prokázání zdroje pro částku 8 500 000 Kč, o které žalobce tvrdil, že se jednalo o zápůjčku od cizince, který nemá v ČR žádný pobytový status a kterého sám žalobce označil za „mafiána“. Žalobci bylo v průběhu řízení opakovaně správními orgány sděleno, že tyto požadují prokázat skutečné převzetí tvrzené částky, neboť bez předání částky nemohla zápůjčka vůbec vzniknout. S přihlédnutím k velmi podezřelým okolnostem tohoto případu lze souhlasit se správními orgány, že se nespokojily s důkazy, které byly způsobitelné toliko prokázat tok peněz zpět k osobě pana O. S., ale požadovaly prokázat původní předání peněz touto osobou žalobci z titulu tvrzené zápůjčky z roku 2017, když předložená smlouvy o zápůjčce ze dne 3. 7. 2017 předání peněz smluvně stanoveným způsobem neprokazovala. Pokud žalobce k převzetí tvrzené zápůjčky zvolil netransparentní způsob předání peněz (tj. hotovostně), aniž by měl jakýkoli doklad,

potvrzení či svědka o tom, že peníze skutečně od dané osoby jako zápůjčku přebíral, musí si nést (pro něj nepříznivé) následky spojené s neunesením jeho důkazního břemene v rámci řízení o vyměření daně.

60. Soud závěrem shrnuje, že na základě výše uvedených důvodů shledal správným finální závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal zdroj nevyjasněných příjmů (resp. spotřeby) ve výši 8 500 000 Kč. Soud přitom neshledal, že by řízení před žalovaným, resp. správcem daně trpělo nějakou podstatnou vadou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ani že by žalovaný posoudil rozhodné právní otázky nesprávně.

VI.

Rozhodnutí soudu

61. Z výše popsaných důvodů soud shledal žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, a proto žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

62. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci měl ve věci plný úspěch žalovaný; ten ovšem žádnou náhradu nákladů nepožadoval. Proto soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. září 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu