



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudkyň Mgr. Moniky Chaloupkové a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: J.H., „X“**, zastoupen: **ARIADNA s.r.o., IČ: 64581144**, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.11.2012, č.j. 60808/12-1100-602925,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2012, č.j. 60808/12-1100-602925 se **zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je **povinen nahradit žalobci náklady** řízení před krajským soudem ve výši **20.999 Kč**, a to do 15 dnů od právní moci rozsudku, k rukám zástupce žalobce ARIADNA s.r.o., IČ: 64581144; žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení před Nejvyšším správním soudem ve výši **13.228 Kč**, a to do 15 dnů od právní moci rozsudku, k rukám zástupce žalobce advokáta Mgr. Alexandra Klimeše.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení předmětu řízení:

Finanční úřad ve Svitavách (dále „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. V průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce vkládal do pokladny peněžní prostředky v celkové výši 761.000 Kč, o nichž bylo přitom účtováno jako o vlastních vkladech bez vlivu na základ daně. Správci daně přitom s ohledem na hospodářské výsledky z předchozích zdaňovacích období žalobce vznikly pochybnosti o původu těchto finančních prostředků. Na základě výsledku daňové kontroly byl dodatečným platebním výměrem vydaným správcem daně pod č.j. 2239/06/263911/4053 dne 17.1.2006 stanoven základ daně ve výši 440.944 Kč a dodatečně byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 97.588 Kč.

Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním, v němž sporoval zjištěný skutkový stav a právní posouzení věci. Finanční ředitelství v Hradci Králové odvolání zamítlo a napadený dodatečný platební výměr potvrdilo rozhodnutím ze dne 12.12.2006, č.j. 2645/110/2006-Ha, přičemž toto rozhodnutí bylo zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.11.2007, č.j. 31 Ca 23/2007-26 a následně pak na základě závazného právního názoru Nejvyššího právního soudu, obsaženého v rozsudku č.j. 9 Afs 15/2012-30 ze dne 21.6.2012, opětovně zrušeno a vráceno k dalšímu řízení rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.1.2009, č.j. 52 Af 18/2013. Následné rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26.10.2009, č.j. 7980/09-1100-602925 bylo rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.8.2012, č.j. 31 Af 25/2011-180 zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení. Finanční ředitelství v Hradci Králové vydalo na základě právního názoru krajského soudu rozhodnutí ze dne 22.11.2012, č.j. 60808/12-1100-602925, jímž byl dodatečně stanovený základ daně ve výši 440.944 Kč snížen na 407.328 Kč, a dodatečně vyměřená daň ve výši 97.588 Kč byla snížena na 86.836 Kč. Toto posledně uvedené a v záhlaví tohoto rozsudku citované rozhodnutí napadl žalobce včasnou žalobou (§ 72 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní /dále jen „s.ř.s.“).

Závazný názor Nejvyššího správního soudu:

O podané žalobě rozhodl Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 18.9.2013, č.j. 52 Af 19/2013 -42 tak, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Tento rozsudek byl však na základě kasační stížnosti žalobce **rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5.6.2014, č.j. 9 Afs 119/2013-24** zrušen a věc byla nadepsanému krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se netotožnil s právním hodnocením věci tak, jak je provedl krajský soud a zavázal jej podle § 110 odst. 4 s.ř.s. následujícími právními závěry.

Předně Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že: **„Stěžovatel měl možnost uplatnit i jiné námitky, než v předcházejících řízeních, protože odvolacím orgánem bylo vydáno nové správní rozhodnutí“** [bod 19 rozsudku NSS]. Toto je zásadní hledisko pro posouzení žalobních námitek.

Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu, že se **nevypořádal s žalobní námitkou, v níž žalobce zpochybňoval tvrzení odvolacího orgánu o jeho příjmech**

z podnikání v letech 1995 až 2003 v částce 354.455 Kč, přičemž tato námitka nebyla dle Nejvyššího správního soudu krajským soudem nikdy řádně vypořádána. Podotkl, že žalovaný změnil původní výši příjmů z podnikání v žalobou napadeném rozhodnutí na 377.060 Kč. Nejvyšší správní soud tak zavázal krajský soud k přezkumu toho, zda byla výše příjmů z podnikání správná a tedy obстоjí úvaha žalovaného o tom, že žalobce nemohl reálně naspořit peněžité prostředky, které by následně mohl vkládat do podnikání [bod 21 rozsudku NSS].

Nejvyšší správní soud vyhodnotil žalobní námitku týkající se naturálního plnění ZOD Žichlínek jako žalobní námitku prvně uplatněnou v žalobě proti napadenému rozhodnutí, neboť zpochybňovala závěry žalovaného vyslovené poprvé v žalobou napadeném rozhodnutí. Proto Nejvyšší správní soud odmítl aprobovat postup nadepsaného krajského soudu, kdy tento ve svém rozsudku ohledně uvedené žalobní námítky dle posouzení Nejvyššího správního soudu odkázal: „*bud' na svůj dřívější rozsudek (č.j. 31 Af 25/2011-180) nebo na v pořadí poslední zrušující rozsudek zdejšího soudu (sp. zn. 9 Afs 15/2012).*“ [bod 22 rozsudku NSS].

Krajský soud respektuje svoje postavení v soustavě soudů a vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu si je vědom svojí povinnosti přezkoumat opětovně řádně veškeré uplatněné žalobní námitky; žalobní námitka nesprávného vyhodnocení naturálního plnění od ZOD Žichlínek označená jako Ad 2) byla v rozsudku nadepsaného krajského soudu č.j. 52 Af 19/2013 ze dne 18. 9. 2013 vypořádána na str. 5 uvedeného rozsudku takto: „*Ad 2) Právní předchůdce žalovaného zhodnotil tvrzené skutečnosti ohledně poukázek na pohonné hmoty na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí, když uvedl, že o poukázkách na pohonné hmoty nebyly vedeny záznamy v peněžním deníku, účtováno bylo o výdajích souvisejících s nákupem pohonných hmot. Vzhledem k tomu, že poukázky na pohonné hmoty nebyly zahrnuty do obchodního majetku, nebyla částka 11.890,-Kč uznána jako částka, z níž byly uskutečňovány hotovostní vklady do podnikání. Krajský soud považuje toto odůvodnění za dostatečné a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.*“

Žalobní body:

Jak uvedl žalovaný, částka příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění obdržené 22.6.2001 ve výši 1.004.338 Kč byla zaúčtována jako příjem neovlivňující základ daně dne 26.6.2001 na řádku 534 peněžního deníku. Pak nemohly být tytéž peněžní prostředky, jak v napadeném rozhodnutí uzavírá právní předchůdce žalovaného a krajský soud se s tímto logickým zhodnocením ztotožňuje, zahrnuty v následném zdaňovacím období do disponibilních prostředků k vlastním vkladům do podnikání ve zdaňovacím období roku 2002.

Ad 3) Žalobce napadl vyhodnocení výše disponibilních prostředků na počátku zdaňovacího období roku 2002 žalovaným (646.975 Kč), když žalovaný zpochybnil údajnou vratku půjčky ve výši 1.200.000 Kč od pana N. Správce daně a žalovaný však do disponibilních prostředků z r. 2002 nezapočítal prostředky poskytnuté žalobci od manželky a příbuzných s odůvodněním, že tyto nebyly prokázány. Žalobce namítá, že před r. 1995, než započal s podnikáním, nebyl povinen uchovávat doklady o poskytnutých finančních prostředcích od příbuzných. K argumentu žalovaného o tom, že neexistuje zápis o vkladu 1.200.000 Kč, namítá, že tyto prostředky byly do účetnictví vkládány postupně a takto o nich bylo účtováno. Žalobce navrhl výslech dvou přesně neurčených svědků a O.N., kteří měli být přítomni předávání peněz. Tyto osoby pak nebyl schopen v žalobě řádně identifikovat, učinil

tak až dodatečně při jednání krajského soudu dne 11.9.2013, kdy jako svědky označil O.N. bytem „X“ a V.V., bytem „X“.

Ad 4) Pokud jde o tvrzený příjem žalobce ve výši 354.455 Kč za období let 1995 až 2003, je uvedená částka příjmem pro účely zdanění, tedy jedná se o příjem po odečtení započitatelných položek, když jen odpisy za uvedená období činily 867.808 Kč, skutečný příjem byl tedy přinejmenším o tuto částku vyšší. Tím považuje žalobce tvrzení žalovaného o tom, že nemohl naspořit peněžní prostředky, které by vkládal do podnikání, za vyvrácené. Žalobce poukázal na to, že nikdy nebyl do daňového řádu z r. 1992 účinně vtělen § 42, který by umožňoval dodanění finančních prostředků vložených do podnikání, u nichž nebylo prokázáno jejich zdanění. Žalobce tak považuje postup správce daně a posléze žalovaného, kdy uzavřeli a vycházeli z toho, že žalobce příjmy deklarované jako vlastní vklady do podnikání nabyl z obchodní činnosti provozované v r. 2003 za porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, kdy státní moc může být uplatňována pouze způsobem, který stanoví zákon.

Ad 5) Žalobce tvrdí zkrácení svého procesního práva ve smyslu čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, když nebyl přizván k projednání doplněného odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí ve věci, ačkoliv ve svém vyjádření ke shora uvedené výzvě správce daně ze dne 6.4.2009 toto požadoval.

Ze všech shora uvedených důvodů navrhl žalobce zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě:

Žalovaný zejména poukázal na nepřipustnou opětovnost žalobních bodů, o nichž již bylo rozhodnuto předchozím rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.8.2012 č.j. 31 Af 25/2011-180, který byl vydán na základě závazného právního názoru vyplývajícího z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30. Konkrétně tak žalovaný připomněl, že jej krajský soud zavázal v těchto směrech:

- K plnění od ZOD Žichlínek krajský soud žalovanému uložil, aby znovu ověřil, jak žalobce účtoval a provedl zhodnocení skutkových zjištění na základě právního k názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem.
- K vyplacenému příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění uložil žalovanému, aby zvážil, zda tyto vyplacené prostředky v r. 2001 mohly ovlivnit disponibilní zdroje žalobce v r. 2003.

Žalovaný výslovně uvedl, že tyto okolnosti ověřované v nově otevřeném řízení byly vypořádány na str. 7 a 8 žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitce žalobce Ad 1) ohledně nezákonného postupu spočívajícího ve vydání výzvy správcem daně dne 6. 4. 2009 uvedl, že k otázce použitelnosti nálezu Ústavního soudu se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30, když uzavřel, že správní orgány nepožadovaly po žalobci prokázání výše majetku, nýbrž prokázání vlastního daňově relevantního tvrzení.

K námitce Ad 2) vznesené do zhodnocení naturálního plnění od ZOD Žichlínek žalovaný uvedl, že zhodnotil skutkové okolnosti na základě právního názoru Nejvyššího správního soudu (str. 7 žalovaného rozhodnutí).

K námitce Ad 3) ohledně nesprávného zhodnocení disponibilních prostředků žalobce v r. 2002 uvedl, že k této otázce se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012 – 30, když předložené smlouvy vyhodnotil jako účelově vytvořený důkaz.

K námitce Ad 5) ohledně procesního pochybení žalovaného neprojednáním věci s žalobcem po doplněném odvolacím řízení, žalovaný uvedl, že tuto otázku již vyřešil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30, když ji vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť důkaz smlouvou, o níž bylo odvolací řízení doplněno, předložil žalobce, navíc byla Nejvyšším správním soudem shledána za účelově vytvořený důkazní prostředek.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Posouzení důvodnosti žaloby krajským soudem:

Předně je v obecné rovině nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (s výjimkami vyplývajících z § 76 s.ř.s.). Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. s.ř.s. dospěl k následujícím závěrům:

Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí ve vztahu k důvodnosti žalobních námitek uplatněných žalobcem, je klíčovým právní názor, převzatý z předchozího rozsudku ve věci vydaného Nejvyšším správním soudem, který byl vysloven v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.8.2012 č.j. 31 Af 25/2011- 180: „*Takto prezentovanými názory Nejvyššího správního soudu je krajský soud vázán a ztotožňuje se s nimi. Otázky uvedených projednávaných žalobních a posléze kasačních námitek proto považuje za uzavřené s tím, že nejsou důvodné. Krajský soud se proto dále zabýval ve smyslu závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu pouze třemi žalobními a posléze kasačními námitkami týkajícími se vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny, a.s., finančního ekvivalentu naturálního plnění od ZOD Žichlínek a příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění od Komerční pojišťovny a.s., neboť pouze tyto tři námitky nebyly řádně zdejším soudem přezkoumány, což způsobilo vadu jeho rozsudku pro nedostatek důvodů.*“ (s. 15 cit. rozsudku).

Krajský soud tak k jednotlivým žalobním námitkám podává tuto právní argumentaci:
Ad 1) K této žalobní námitce (sporná zákonnost postupu vydáním výzvy ze dne 6. 4. 2009 za účelem prokázání skutečností tvrzených žalobcem) se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30, tedy krajský soud je tímto vysloveným právním názorem vázán a jak bylo uvedeno shora, již v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.8.2012 č.j. 31 Af 25/2011- 180 byla tato žalobní námitka prohlášena za nedůvodnou a její právní posouzení za uzavřené. Pro úplnost krajský soud na tomto místě cituje příslušnou pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30: „*K otázce oprávnění správních orgánů požadovat po daňovém subjektu*

- podnikateli - prokázání původu finančních prostředků vložených do podnikání a k otázce, zda je daňový subjekt v tomto ohledu povinen nést důkazní břemeno, se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v prvním ze svých zrušujících rozsudků v této věci, a to v rozsudku ze dne 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008-56, kterým byl krajský soud vázán.

V tomto rozhodnutí také kasační soud upozornil, že shodné závěry již vyslovil v řadě svých dřívějších rozhodnutí jak Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 27.5.2005, č.j. 7 Afs 103/2004 -56), tak také Ústavní soud, např. v usnesení ze dne 8.3.2000, sp.zn. IV.ÚS323/99, ze dne 3.9.2002, sp. zn. II.ÚS750/2000, a taktéž ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II.ÚS574/2002. Ve všech zmiňovaných případech, byť se tyto případy v konkrétních skutkových okolnostech lišily, dospěl Ústavní soud k závěru, že správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. požadovat prokázání skutečnosti, zda tyto prostředky byly již zdaněny, pokud jím byly vloženy do podnikání a pokud o nich bylo takto účtováno.

Otázkou může být v každém jednotlivém případě pouze rozsah povinnosti daňového subjektu nést důkazní břemeno v daňovém řízení, přičemž tento rozsah je jednoznačně třeba vykládat tak, aby byl respektován autonomní prostor jednotlivce, resp. aby byla zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé.

Právě tímto prizmatem je dle kasačního soudu nutno nahlížet na právní názor vyslovený náleznem Ústavního soudu ze dne 1.6.2005, sp.zn. IV. ÚS 29/05, kterého se stěžovatel dovolává. Ústavní soud v odůvodnění citovaného rozhodnutí konstatoval, že „proporce mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé by měla být podle ústavního soudu diferencovaná na základě toho, v jakém konkrétním postavení se ten který jednotlivec vůči veřejné moci ocitá. Rozsah tohoto autonomního prostoru se pohybuje od nejniternějších a nejintimnějších kategorií fyzické a psychické integrity jednotlivce, jež požívá výslovnou ochranu v podobě práva na soukromí podle čl. 8 Listiny, přes vnější projevy a činnosti jednotlivce v jeho jednotlivých dimenzích soukromých, profesionálních či sociálních, až po projevy a činnosti, v nichž již přichází do interakce s prostorem veřejné moci. Jinými slovy, tento prostor jednotlivce se pohybuje na pomyslném kontinuu mezi nejniternější intimitou jednotlivce na straně jedné (soukromí) a vnějšími projevy (aktivitami), v nichž sice již přichází do interakce s prostorem vnějším, nicméně ještě stále jde o prostor jeho osobní autonomie. Na tomto kontinuu je třeba posuzovat případná omezení této sféry a zejména přiměřenost těchto omezení. V oblasti správy daní a poplatků to znamená, že jinak je třeba posuzovat postavení podnikající osoby, která má navíc zvláštním zákonem stanovenou specifickou povinnost uchovávat informace o své hospodářské činnosti, jiné bude postavení osoby v závislé činnosti, které zákon neukládá povinnost uchovávat doklady vážící se ke svým ekonomickým aktivitám. Jinými slovy rozsah autonomie jednotlivce se v takových případech liší; v případě podnikatelského subjektu je tento rozsah omezenější než v případě osoby, která vykonává činnosti pouze v závislé činnosti. Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí (podtržení zvýrazněno NSS). Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, jak již uvedeno shora, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy

povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká“.

Ústavní soud v tomto nálezu posuzoval případ subjektu, který měl příjmy pouze ze závislé činnosti, a jednalo se o půjčku finančních prostředků poskytnutou tímto subjektem jinému podnikatelskému subjektu. Požadování prokazování majetkových poměrů po fyzické osobě - nepodnikateli a následné dodanění jeho příjmů tak bylo v případě řešeném Ústavním soudem považováno za nepřipustný excés nad shora naznačený věcný (i časový) rámec daňové povinnosti a zásahem do autonomní a ústavně chráněné sféry jednotlivce, neboť v České republice není zákonem zakotvena obecná povinnost k majetkovému přiznání, přičemž absenci této povinnosti skutečně nelze nahrazovat tak extenzivně pojatým způsobem dokazování v daňovém řízení, které by fakticky ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu.

Z hlediska rozsahu důkazního břemene považuje kasační soud v projednávané věci za stěžejní, že stěžovatel jako podnikatel v kontrolovaném období do svého podnikání finanční prostředky ve výši 761000 Kč vložil, účtoval o nich a současně tvrdil, že tyto prostředky nemají vliv na základ daně. Stěžovatel tak nesl důkazní břemeno ohledně vlastních tvrzení. Tohoto důkazního břemene se nemůže zbavit pouze konstatováním, že tyto finanční prostředky získal již dříve, a to právě v prekludovaném období. Při takovém výkladu rozsahu důkazního břemene by totiž ničím nepodložené tvrzení daňového subjektu, vždy bez jakéhokoli dokazování, vedlo k závěru, že částky vložené do podnikání, vykázané jako částky nemající vliv na základ daně, takovými částkami skutečně jsou. Jinými slovy veškeré vložené peníze do podnikání by bez ohledu na to, kdy a jak byly získány, získaly pouhým konstatováním daňového subjektu statut prostředků nepodléhajících dani.

V projednávané věci je nutno připomenout, že správní orgány nepožadovaly po stěžovateli prokázání výše jeho majetku, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Správní orgány pouze požadovaly prokázání jeho vlastního daňově relevantního tvrzení. Tvrdil-li sám stěžovatel, že tyto příjmy nabyt v dávné minulosti, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. Prokázal-li by stěžovatel, že finanční prostředky skutečně v tomto období nabyt, pak by otázka jejich zdanění nebyla vůbec na pořadu dne.

Správní orgány totiž skutečně nemohou po daňovém subjektu požadovat důkaz, zda příjmy získané v prekludovaných obdobích byly či nebyly zdaněny, neboť právo na jejich zdanění již zaniklo. Časový a věcný rozměr stanovený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků znamená, že po uplynutí prekluzivní lhůty se zdaněním těchto prostředků správce daně nemůže zabývat. Skutečnost, zda stěžovatel prokázal, že v jím uvedeném období finanční prostředky nabyt, je však otázkou zcela jinou. Prokázal-li by stěžovatel nabytí těchto příjmů v prekludovaném období, pak by skutečně, i kdyby se např. jednalo o nezdaněné příjmy z podnikatelské činnosti, stěžovateli nemohla být za toto období daň dodatečně vyměřena.

Správní orgány však mohou po daňových subjektech zcela legitimně požadovat, aby v kontrolovaných, z hlediska prekluze otevřených, letech svá tvrzení týkající se nabytí finančních prostředků prokázaly. Jak již bylo opakovaně řečeno, stěžovatel byl v posuzovaném období osobu provozující podnikatelskou činnost, která v tomto období peněžní prostředky do podnikání vložila, zaevidovala je takto ve svém účetnictví a současně ve vztahu ke své daňové povinnosti za stále totožné období tvrdila, že tyto částky daňovou povinností žádným způsobem neovlivňují.

V souzené věci tedy správní orgány ani časový ani věcný rámec daného ustanovení neporušily. Námitky, které napadají postup žalovaného, dle kterého se tento, navíc vázán právními závěry krajského soudu, snažil zjistit finanční situaci stěžovatele za období od roku 1993 do roku 2003, nemohou obstát. Tvrdil-li totiž sám stěžovatel, že tyto prostředky právě v

těchto letech nabyt (např. celoživotní úspory, dary od rodičů v období před oddělením měny, výhra ve Sportce, celoživotní úspory), nemůže se sám následně vymlouvat na to, že jej důkazní břemeno ohledně těchto tvrzení netíží. Pokud stěžovatel svými tvrzeními vymezil uvedené období jako období, ve kterých příjmy získal, pak vystavil sám sebe situaci, kterou správní orgány pouze oprávněně prověřovaly. Není totiž možné, aby ničím nepodložená tvrzení stěžovatele byla daňově relevantní pouze sama o sobě, bez prověření jejich pravdivosti ze strany správních orgánů.

Rozhodl-li se stěžovatel učinit vklady do svého podnikání za účelem financování stavby své nové provozovny a účtovat o těchto částkách jako o částkách nemajících vliv na základ daně, byl své důkazní břemeno povinen následně unést. Námitky stěžovatele, dle kterých krajský soud uvedenou otázku vyhodnotil nesprávně a opomněl, že stěžovatel začal podnikat až v roce 1995, tak nejsou důvodné.

Ad 2) Jak již bylo uvedeno shora, žalovaný se s námitkou zhodnocení naturálního plnění poskytnutého od ZOD Žichlínek vypořádal na str. 7 svého rozhodnutí, když tento právní názor převzal nadepsaný soud do svého rozsudku, který byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5.6.2014, č.j. 9 Afs 119/2013-24 zrušen částečně právě pro posouzení uvedené žalobní námitky. Krajský soud proto opětovně provedl soudní přezkum ve vztahu k této žalobní námitce, když dospěl k závěru, že žalovaný se nevypořádal řádně s posouzením uvedeného plnění, jak mu uložil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 29.8.2012, č.j. 31 Af 25/2011-180: „Další žalobní námitka se dotýkala naturálního plnění od ZOD Žichlínek. Nejvyšší správní soud k této otázce poukázal na obsah odvolání, v němž žalobce nepožadoval zahrnout do disponibilních příjmů naturální plnění, ale tvrdil, že za obdržené poukázky nakupoval naftu, kterou spotřeboval v rámci podnikatelské činnosti. Nejvyšší správní soud konstatoval, že za předpokladu pravdivosti žalobcova tvrzení by tato okolnost mohla ovlivnit výši jeho podnikatelského vkladu. Za podstatné pro posouzení této otázky proto považoval způsob, jakým o tvrzených skutečnostech žalobce účtoval. K této problematice, jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný jako důvod nezahrnutí těchto částek do disponibilních prostředků uvedl pouze skutečnost, že žalobce sám potvrdil, že od ZOD Žichlínek obdržel naturální plnění a to ve formě poukázek na pohonné hmoty. Je tedy víc než zřejmé, že se žalovaný v odvolacím řízení námitkami žalobce nezabýval v rozsahu, který jako nezbytný vyžaduje Nejvyšší správní soud. Neprovedl šetření v účetnictví žalobce za účelem ověření, zda jeho peněžní deník či navazující evidence svědčí o použití poukázek v rámci podnikání na základě předchozího vložení do obchodního majetku žalobce. V nově otevřeném řízení tedy bude žalovaný povinen ověřit, jak o tvrzených skutečnostech žalobce účtoval. Poté provede hodnocení skutkových zjištění na základě shora prezentovaného závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu.“

Z napadeného rozhodnutí se totiž podává, že žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí sice uvedl, že žalobce zaúčtoval doklady o nákupu pohonných hmot v jednoduchém účetnictví a že o poukázkách nebyly v peněžním deníku uvedeny žádné záznamy, což znamená, že tyto poukázky nebyly zahrnuty do obchodního majetku, avšak bez dalšího odůvodnění uzavřel, že právě proto nemohla být částka ve výši 11.890 Kč zdrojem disponibilních zdrojů žalobce pro uskutečňování hotovostních vkladů do podnikání. Žalobce přitom nepopírá, že zaúčtoval pouze doklady o nákupu pohonných hmot. Z napadeného rozhodnutí však nevyplývá, proč a s odkazem na jaké zákonné ustanovení uvedený postup účtování vylučuje ocenění poukázek na pohonné hmoty peněžními prostředky a jejich ohodnocení jako hotovostních vkladů do podnikání, když, jak žalobce uvedl, mu byly poskytnuty bez souvislosti s vykonávanou

podnikatelskou činností. Krajský soud nemůže odhlédnout od toho, že v této části odůvodnění absentuje uvedení jakéhokoliv zákonného ustanovení, o nějž žalovaný svoji úvahu opřel. Uvedení právního posouzení s odkazem na příslušné ustanovení právního řádu je přitom jednou z esenciálních náležitostí odůvodnění rozhodnutí vydaného na základě provedeného dokazování, jak vyplývá z ustanovení § 102 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle nějž bylo rozhodnutí vydáno: *V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.* Jestliže zákonodárce požaduje, aby součástí rozhodnutí bylo posouzení věci po právní stránce, je zcela jednoznačné, že je třeba zjištěný skutkový stav subsumovat pod konkrétní právní normu. V daném případě tomu tak však ve vztahu k naturálnímu plnění od ZOD Žichlínek nebylo. Uvedený nedostatek žalovaný nezhojil ani ve svém vyjádření doručeném krajskému soudu dne 21.11.2014, když toliko doplnil, že se nemohlo jednat o disponibilní zdroj, neboť žalobce s touto částkou nemohl volně disponovat a byla použita právě k nákupu pohonných hmot. Jestliže žalovaný neuvedl právní normu, pod níž tuto dílčí problematiku subsumoval, zatížil svoje rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Krajský soud byl proto nucen žalobou napadené rozhodnutí z uvedeného důvodu podle § 76 odst. 1 s.ř.s. zrušit bez nařízení jednání pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Ad 3) K námitce proti vyhodnocení výše disponibilních prostředků na počátku zdaňovacího období roku 2002 žalovaným (646.975 Kč), když žalovaný zpochybnil údajnou vratku půjčky ve výši 1.200.000 Kč od pana N., krajský soud uvádí, že k této žalobní námitce se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30, když smlouvy uzavřené mezi žalobcem a uvedenou osobou byly vyhodnoceny jako účelové. Krajský soud je tímto vysloveným právním názorem vázán a jak již bylo uvedeno shora, již v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.8.2012 č.j. 31 Af 25/2011- 180 byla tato žalobní námitka prohlášena za nedůvodnou a její právní posouzení za uzavřené. Krajský soud tedy neměl důvod zabývat se znovu návrhy žalobce na provedení výslechu svědky.

Pro přehlednost krajský soud na tomto místě cituje z odůvodnění rozsudku Nejvyšší správního soudu ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30: *„Námítky směřující do nesprávného či neúplného vyhodnocení smluv o vzájemných půjčkách s panem N. jsou nedůvodné (půjčka ze dne 10. 1. 2002 na částku 1.200.000 Kč, kterou měl stěžovatel dle svých vlastních tvrzení v únoru roku 2002 vložit jako vrácenou půjčku od pana N. zpět do pokladny, půjčka ze dne 12. 5. 2002 na částku 1.600.000 Kč, kterou měl následně pro změnu půjčit pan N. ve stejném roce stěžovateli).*

Hodnocení těchto smluv provedené krajským soudem je zcela přezkoumatelné. Krajský soud posoudil předložené smlouvy, stejně jako žalovaný, jako účelově vytvořený důkaz, a to jak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002, tak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003. Hodnocení krajského soudu je uvedeno na straně 6 napadeného rozsudku.

V této souvislosti je vhodné připomenout, že obě smlouvy byly již jak žalovaným, tak krajským soudem, tak kasačním soudem vyhodnoceny jako účelově vytvořené důkazní prostředky, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 (srovnej rozsudek NSS ze dne 21.6.2012, sp.zn. 9Afs 16/2012). Byly-li tyto smlouvy vyhodnoceny ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období jako účelové, nemohou být ve vztahu k jinému zdaňovacímu období uznány jako důkaz. Kasační soud připomíná, že o deklarovaných transakcích neexistuje v

účetnictví stěžovatele žádný záznam, obě smlouvy byly předloženy až dodatečně, druhá dokonce cca 3 roky po uzavření daňové kontroly, a to jako účelová reakce stěžovatele po jednoznačném závěru Nejvyššího správního soudu o jeho důkazním břemenu ohledně zdanění či osvobození finančních prostředků vložených do podnikání a jednoznačném závěru žalovaného, že stěžovatel vzhledem k jím vykazovaným hospodářským výsledkům z předcházejících období nemohl částky, které vkládal do podnikání v letech 2002 a 2003, vůbec naspořit. Navíc je velmi nepravděpodobné, že si stěžovatel na existenci těchto smluv vzpomněl až po uzavření daňové kontroly, když si v průběhu kontroly vzpomněl na obdobné smlouvy uzavřené se svým švagrem panem V., které byly správcem daně osvědčeny jako důkaz. V podrobnostech kasační soud odkazuje na důvody uvedené v jeho rozhodnutích sp.zn. 9 Afs 16/2012 a sp.zn. 9 Afs 64/2010, vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2002. V rozhodnutí sp.zn. 9 Afs 64/2010 jsou podrobně uvedeny důvody, dle kterých správní orgány nebyly povinny vyslýchat svědky ex offio, tj. bez návrhu stěžovatele.“

Ad 4) Pokud jde o námitku ve vztahu k tvrzenému příjmu žalobce ve výši 354.455 Kč za období let 1995 až 2003, když žalobce poukazuje na to, že odpisy za uvedená období činily 867.808 Kč, tedy skutečný příjem byl přinejmenším o tuto částku vyšší, pak krajský soud uvádí, že již ze shora uvedeného vypořádání se s námitkou Ad 2) vyplynulo, že řádné stanovení výše příjmů žalobce v rozhodném období bylo zpochybněno. V dalším řízení tak žalovaný v důsledku řádného posouzení naturálního plnění od ZOD Žichlínek ve shora vyloženém směru znovu otevře otázku příjmů žalobce, z nichž plynuly žalobci disponibilní prostředky v r. 2003 a tuto řádně zhodnotí a zdůvodní včetně toho, že uvede, jak vyhodnotil relevanci odpisů ve vztahu k disponibilním prostředkům žalobce. Toto zhodnocení dle názoru krajského soudu v napadeném rozhodnutí absentuje, když může být v závislosti na výši odpisů a daňového základu žalobce v jednotlivých letech významné pro posouzení výše disponibilních zdrojů, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všem okolnostem jdoucím v prospěch i neprospěch daňového subjektu, jak vyplývá z § 31 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud v tomto ohledu nemůže nahrazovat činnost správního orgánu.

Ad 5) K žalobní námitce o povinnosti seznamovat účastníka řízení s obsahem spisu a projednat věc před vydáním rozhodnutí ve věci se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30, když jednoznačně vymezil mantinely této povinnosti správního orgánu. Krajský soud je tímto vysloveným právním názorem vázán, jak již bylo uvedeno v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.8.2012 č.j. 31 Af 25/2011- 180, tudíž námitku neshledává důvodnou, neboť žalobce nebyl postupem právního předchůdce žalovaného nikterak zkrácen.

Pro úplnost krajský soud na tomto místě cituje z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.6.2012, č.j. 9 Afs 15/2012-30: „Obdobně nemůže obstát ani kasační námitka, dle které se stěžovatel nemohl vyjádřit v rámci doplněného odvolacího řízení k výsledkům doplněného řízení, konkrétně k hodnocení důkazu smlouvy o půjčce na 1600 000 Kč od pana N., a v tomto důsledku bylo porušeno jeho právo ve smyslu čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tato smlouva byla, jak již bylo uvedeno, hodnocena ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002, a proto nemůže být relevantní v projednávané věci. Zejména však byla předložena samotným stěžovatelem a nejednalo se tak o důkaz, který by si sám bez součinnosti se stěžovatelem obstaral žalovaný a o jehož existenci by stěžovatel vůbec nevěděl a k jehož existenci a hodnocení by se měl proto právo vyjádřit. Jinými slovy, neosvědčil-li žalovaný dodatečně stěžovatelem předloženou smlouvu jako důkaz, nebyl povinen toto své

hodnocení stěžovateli sdělovat ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. V podrobnostech odkazuje kasační soud na svůj rozsudek sp.zn. 9Afs16/2012, který se týká zdaňovacího období roku 2002. “

Pokud jde o posledně nově otevřené odvolací řízení, tedy před vydáním napadeného rozhodnutí, na které nedopadá uvedené posouzení, v tomto nedošlo k doplnění dokazování, tedy nebyl důvod k novému projednání věci s daňovým subjektem.

V dalším řízení je žalovaný vázán vysloveným právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.), tedy bude-li vydávat meritorní rozhodnutí ve věci, pak znovu řádně posoudí disponibilní prostředky žalobce v rozhodném období, a to zejména ve vztahu k naturálnímu plnění od ZOD Žichlínek a dále řádně objasní význam odpisů ve vztahu ke skutečným příjmům, tedy ve vztahu k disponibilním prostředkům žalobce.

Náklady řízení:

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému včetně nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem podle § 110 odst. 3 s.ř.s.

Krajský soud přiznal žalobci náklady soudního řízení před krajským soudem za mimosmluvní odměnu a hotové výdaje právního zastoupení /ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb („advokátní tarif“)/, a to za:

- tři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, účast při jednání soudu,

- tři náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu); tj. soud přiznal žalobci náklady právního zastoupení zvýšené o 21 % DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.) ve výši 16.093 Kč.

Dále přiznal krajský soud žalobci náhradu cestovného jeho zástupce k jednání soudu osobním vozem dne 11.9.2013, a to ve výši 1.906 Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci náhradu uhrazeného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč.

Žalovaný je povinen zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobce ARIADNA s.r.o., IČ: 64581144, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, ve výši 20.999 Kč, a to ve lhůtě do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Platební místo se opírá o ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) za použití § 64 s.ř.s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o.s.ř. za použití § 64 s.ř.s.

Krajský soud přiznal žalobci náklady soudního řízení před Nejvyšším správním soudem za mimosmluvní odměnu a hotové výdaje právního zastoupení /ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb („advokátní tarif“)/, a to za:

- dva úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti žaloby,

- dvě náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu); tj. soud přiznal žalobci náklady právního zastoupení zvýšené o 21 % DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.) ve výši 8.228 Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci náhradu uhrazeného soudního poplatku ve výši 5.000 Kč.

Žalovaný je povinen zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobce Mgr. Alexandra Klimeše, advokáta se sídlem Jirásková 228, Mělník, ve výši 13.228 Kč, a to ve lhůtě do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Platební místo se opírá o ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) za použití § 64 s.ř.s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o.s.ř. za použití § 64 s.ř.s.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 2. dubna 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová

OPRAVNÉ USNESENÍ

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl předsedou senátu JUDr. Janem Dvořákem, v právní věci žalobce: **J.H., bytem „X“**, zastoupen: ARIADNA s.r.o., IČ 64581144, daňový poradce, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.11.2012, č.j. 60808/12-1100-602925,

t a k t o :

Rozsudek ze dne 2. 4. 2015, č.j. 52 Af 19/2013-91 se ve výroku II. po slovech „náklady řízení před krajským soudem ve výši“ **opravuje takto: 17.248 Kč**; ostatní zůstává beze změny.

O d ů v o d n ě n í :

Při výpočtu přiznaných nákladů řízení došlo k chybě při výpočtu odměny a paušální náhrady hotových výdajů podle advokátního tarifu, proto byla celková výše nákladů řízení jako zjevná nesprávnost opravena tímto opravným usnesením podle § 54 odst. 4 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

Výrok o nákladech řízení se tak opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl ve věci úspěšný. Krajský soud přiznal žalobci náklady soudního řízení za mimosmluvní odměnu a hotové výdaje právního zastoupení /ve výši 3 100,-Kč za jeden úkon právní služby podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb („advokátní tarif“)/, a to za:

- tři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, účast na jednání soudu;

- tři náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč (§ 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu); tj. soud přiznal žalobci náklady právního zastoupení zvýšené o 21 % DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.) ve výši 12.342 Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci náhradu uhrazeného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a náhradu cestovného zástupce žalobce k jednání soudu a zpět dne 11. 9. 2013 ve výši 1. 906 Kč.

Žalovaný je tak povinen zaplatit náhradu nákladů řízení před krajským soudem **k rukám zástupce žalobce ve výši 17.248 Kč**, a to ve lhůtě do 15 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení: **Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.**
Proti tomuto rozhodnutí není kasační stížnost přípustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.).

V Pardubicích dne 12. června 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová