



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **J. H.**, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. října 2009, čj. 7219/09-1100-602925, **t a k t o :**

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. října 2009, čj. 7219/09-1100-602925, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to ve výši 9 200 Kč do rukou žalobce a ve výši 7 800 Kč do rukou jeho zástupce, JUDr. Alexandra Klimeše, advokáta v Praze 1, U Bulhara 3.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002.

Dle žalobce postupoval správce daně při daňové kontrole a při důkazním řízení v rozporu s ust. § 31 odst. 9 a § 40 odst. 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když na žalobci požadoval prokázání zdanění či osvobození od daně těch finančních prostředků, které žalobce nabyl v letech, na něž se již nevztahovala důkazní povinnost. Nebyl tak povinen prokazovat, jakým způsobem nabyl finanční prostředky před rokem 2001. Žalobce přitom odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05. Pokud tedy správce daně žalobce vyzval k prokázání, jaké příjmy mu plynuly v každém jednotlivém kalendářním roce, jaké výdaje měl s chodem domácnosti a dále k doložení veškerých peněžních účtů včetně dokladů o poskytnutí peněžních prostředků od manželky a doložení finančního plnění od ZD Žichlínek, byla tato výzva v rozporu s daňovým řádem i judikaturou Ústavního soudu. Žalobce dle jeho mínění nemusí (s odkazem na ust. § 31 odst. 3, § 40 odst. 12 a § 47 daňového řádu) prokazovat cokoli, co souvisí s jeho daňovou povinností za rok 2001. Upozornil, že začal podnikat až v roce 1995, takže za roky 1993, 1994 a částečně i 1995 jej tedy nestíhala žádná povinnost uschovávat jakýkoliv doklad. Rovněž mu, jak dále uvedl, žádný právní předpis neukládá povinnost sledovat, jaké výdaje mu v jednotlivých letech v souvislosti s chodem jeho domácnosti vznikaly. Odkázal přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, podle kterého může správce daně vyzvat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co on sám tvrdí. Rovněž tak žalobci dle jeho mínění zanikla povinnost evidovat účty, na nichž měl v předmětném období uloženy finanční prostředky. Tyto údaje již nejsou ani dostupné u jednotlivých bank. Žalobce k tomu navrhl, aby požadované údaje zjistil sám správce daně v souladu s ust. § 31 odst. 2 a § 34 odst. 11 daňového řádu. Žalobce dále uvedl, že jako další důkaz, jež měl dokladovat zapůjčení finančních prostředků od manželky, předložil její prohlášení a navrhl i její výslech jako svědka. K částkám získaným od ZD Žichlínek pak uvedl, že mu byly poskytnuty naturálně v poukázkách na pohonné hmoty, a tyto pohonné hmoty pak použil při svém podnikání, o čemž svědčí doklady v jeho účetnictví, jež byly v průběhu daňového řízení správcem daně předloženy.

Žalobce dále zdůraznil, že žalovaný ve svém rozhodnutí hodnotil důkazní prostředky v rozporu s ust. § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Dle jeho názoru již nebyl povinen ve zdaňovacím období roku 2001, s odkazem na ust. § 47 a § 40 odst. 12 daňového řádu, prokazovat zdroj finančních prostředků, které použil v roce 1999.

K vratce půjčky ve výši 1 200 000 Kč od pana N. žalobce uvedl, že tato půjčka nebyla poskytnuta z prostředků, které mu sloužily k podnikání, proto i vrácené finanční prostředky vkládal do podnikání postupně, jak ostatně vyplývá i z jeho účetnictví. Protože se žalobci nepodařilo získat doklady o držení prostředků, jež následně poskytl jako půjčku, navrhl, aby si je vyžádal správce daně. Ten však na tento požadavek nereagoval.

K finanční částce, jež žalobce obdržel od své manželky, uvedl, že nepovažuje za rozhodné, že neměl s manželkou rozdělené společné jmění manželů. Manželka mu pouze poskytla finanční prostředky, s nimiž hospodařila sama. Navíc tento dar

podložila prohlášením, což lze považovat za důkaz dle ust. § 31 odst. 4 daňového řádu.

Ke smlouvě o půjčce ze dne 12. 5. 2002 poskytnuté žalobci ve výši 1 600 000 Kč O. N. uvedl, že žalovaný jmenovaného nevyslechl jako svědka a navíc zcela pominul, že předání obou částek půjčky potvrdili svými podpisy i další svědci. Připomenul, že lhůta k vrácení půjčky dosud neuplynula.

Dále žalobce upozornil, že žalovaný vycházel z nesprávného objemu disponibilních prostředků v roce 2002, takže logicky nemohl dospět ke správným výsledkům v roce 2003. Nesouhlasil s údajem uváděným žalovaným, jež měl odrážet výši jeho příjmů z podnikání v letech 1995 až 2003. Tato částka (ve výši 354 455 Kč) představuje totiž příjem pro účely zdanění, nikoliv příjem skutečný, jenž byl vyšší o započitatelné položky a uplatněné odpisy.

Žalobce rovněž upozornil na svoji žádost adresovanou žalovanému, na základě níž se domáhal projednání výsledku doplněného odvolacího řízení před vydáním konečného rozhodnutí. Žádosti nebylo vyhověno, čímž došlo dle názoru žalobce k porušení jeho práv zaručených mu čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí označil žalovaný za předmět sporu zjištění správce daně v průběhu daňové kontroly, že žalobce v roce 2002 vložil do podnikání peněžní prostředky v úhrnné výši 2 420 001 Kč a zaúčtoval je jako příjmy nepodléhající dani z příjmů. Vzhledem k výši vykázaných ztrát a daňových základů za období od roku 1995 do roku 2002 vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobce částky deklarované jako vlastní vklady oprávněně zaúčtoval jako příjmy neovlivňující daňový základ. Proto jej vyzval k prokázání, zda jsou uvedené příjmy od daně z příjmů osvobozeny, případně že nejsou předmětem daně nebo se jedná o příjmy nezahrnované do základu daně. Žalobcovo tvrzení o celoživotních úsporách správce daně neosvědčil jako důkaz o původu a případném zdanění vlastních vkladů. V opakovaných výzvách správce daně provedl vždy zhodnocení doložených důkazních prostředků a poté žalobce znovu vyzval k průkazu jeho tvrzení. Časové hledisko příjmů správce daně ve výzvách nestanovil, protože nemohl předjímat, za jaká období požadované důkazní prostředky žalobce předloží. Správce daně pak ve zprávě z daňové kontroly uvedl, že v roce 2001 bylo prokázáno vlastnictví disponibilních prostředků v celkové výši 2 361 975 Kč. Tuto částku snížil o vlastní vklady za rok 2001 ve výši 1 715 000 Kč a tak stanovil jako akceptovatelný zdroj pro vklady peněžních prostředků k 1. 1. 2002 částku ve výši 646 975 Kč, u níž byla vyrovnána daňová povinnost.

Dále uvedl, že za období od r. 1995 do r. 1998 vykázal žalobce z podnikatelské činnosti podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) daňové ztráty v celkové výši 303 424 Kč a v období od r. 1999 do r. 2003 základy daně v úhrnné

výši 664 229 Kč. Výsledky jeho hospodaření od r. 1995 do 14. 3. 2001 se promítly do disponibilních prostředků na osobním účtu u IPB, a.s. ve výši 2 177 180,66 Kč. Proto nepřisvědčil tvrzení žalobce o tom, že se správce daně nezabýval vykázanými ztrátami a daňovými základy před rokem 2001.

Žalovaný tak označil částku ve výši 1 190 698 Kč za předmět daně z příjmů podle § 3 odst. 1) písm. b) zákona o daních z příjmů a základ daně podle § 5 odst. 1) této právní úpravy. Připomenul přitom, že podle ustanovení § 7 odst. 1) a 2) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) je žalobce povinen vést účetnictví tak, aby věrně a poctivě zobrazovalo finanční situaci účetní jednotky. Zobrazení je věrné, pokud odpovídá skutečnému stavu, a poctivé, pokud účetní metody vedou k dosažení věrnosti. Podle Čl. II odst. 17) a 19) postupu účtování je peněžní deník účetní knihou v soustavě jednoduchého účetnictví pro účely daně z příjmů a účtováním v této soustavě se rozumí všechny zápisy týkající se předmětu účetnictví.

Dále žalovaný uvedl, že žalobce jako přílohu k odvolání předložil smlouvu o půjčce sepsanou s panem N., dle níž mu dne 10. 1. 2002 poskytl peněžní prostředky ve výši 1 200 000 Kč. Podle zápisu na této smlouvě byla půjčka dne 14. 4. 2002 vrácena a peněžní prostředky žalobce podle vlastního tvrzení vložil do pokladny. Výše disponibilních prostředků na počátku roku 2002 (646 975 Kč) však poskytnutí půjčky v takovéto výši neodůvodňovala. Vzhledem k tomu, že o vkladu částky ve výši 1 200 000 Kč neexistoval zápis v peněžním deníku, žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že žalobce vratku půjčky do pokladny skutečně vložil. Dále žalovaný konstatoval, že žalobce v doplněném řízení předložil smlouvu o půjčce, kde naopak jako dlužník dne 12. 5. 2009 (správně má být uvedeno 12. 5. 2002) seznámil pana N. jakožto věřitele ekonomickým stavem, tj. s momentální a přechodnou tísní (viz bod I. smlouvy o půjčce). Podle této smlouvy byla žalobci poskytnuta částka v celkové výši 1 600 000 Kč ve dvou splátkách k 15. 5. 2002 a 15. 12. 2002, aniž by o této skutečnosti byl proveden zápis v peněžním deníku. Z dodatku k předmětné smlouvě je zřejmé, že žalobce nemohl bez souhlasu pana N. obsah této smlouvy zveřejnit. V písemnosti ze dne 29. 5. 2009 žalobce tvrdil, že pan N. dal nakonec souhlas ke zpřístupnění smlouvy o půjčce správci daně, což z obsahu smlouvy o půjčce nevyplývalo. Žalovaný tak shrnul, že předmětná smlouva byla vyhotovena účelově a tudíž ji jako důkaz neosvědčil.

Žalovaný konstatoval, že žalobce nepředložil požadované údaje o výši příjmů a nákladů na chod domácnosti za období od roku 1993 do roku 2003. Proto při stanovení výše disponibilních prostředků vycházel z údajů vykázaných v podaných daňových přiznání, které měl k dispozici od roku 1995.

Uvedl k nim, že při stanovení příjmů po zdanění za rok 1999 je vykázán záporný zůstatek, což je rozdíl mezi počátečním vkladem pojistky ve výši 330 000 Kč a základem daně v částce 310 704 Kč. Žalobcův průměrný měsíční příjem po zdanění činí 3 282 Kč (354 455 Kč : 9 let : 12 měsíců). Protože žalobce nesplnil

požadavek správce daně, potažmo krajského soudu a neprokázal výši nákladů na chod domácnosti, vycházel žalovaný při stanovení těchto nákladů ze zákona č. 463/1991 Sb., o životním minimu, ve znění pozdějších předpisů. Za použití § 3 odst. 4) tohoto zákona a podle jednotlivých nařízení vlády o změně částky životního minima dospěl za roky 1995 až 2003 k částce životního minima v celkové výši 315 045 Kč. Příjmy žalobce po zdanění činily za stejný časový úsek 354 455 Kč, takže rozdílem byla částka ve výši 39 410 Kč. V letech 2002 a 2003 přitom žalobce vykázal výdaje na osobní potřebu v celkové výši 123 670,50 Kč. Žalovaný tak považoval za zřejmé, že žalobce reálně nemohl naspořit žádné peněžní prostředky, které by mohl vkládat do podnikání.

Krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2006, čj. 2643/110/2006-Ha týkající se dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) a rozsudkem ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. 31 Ca 22/2007, je zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Daný rozsudek napadl žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 11. 9. 2008, sp. zn. 9 Afs 20 /2008). K věci konstatoval, že správce daně byl oprávněn v přezkoumávaném případě vést dokazování ohledně vkladů daňového subjektu do jeho podnikání, a v případě, že v důkazním řízení neosvědčil důkazy předložené v tomto ohledu daňovým subjektem (a daňový subjekt tak dle jeho názoru neunesl důkazní břemeno), byla úvaha správce daně, podle níž předmětné prostředky představují fakticky nepřiznané příjmy, legitimní a nevymyká se logickým principům. Spornou tak může být nadále pouze otázka, zda správce daně nepochybil v důkazním řízení a jeho závěry jsou dostatečně podložené. Kasační soud tedy přisvědčil všem námitkám žalovaného, s výjimkou námítka týkající se časového přesahu dokazování ve vztahu k prekluzivní lhůtě podle § 47 daňového řádu. Tuto otázku ponechal otevřenou s tím, že její objasnění má být předmětem dalšího řízení. K věci dále uvedl, že ze samotné skutečnosti, že daňový subjekt v dotčených letech disponoval určitými finančními prostředky sice nelze bez dalšího automaticky (tj. bez jakéhokoli dokazování) dovozovat, že předmětné částky tvořily jeho příjmy právě v těchto letech, na druhou stranu taktéž nelze jednoznačně, pouze z tvrzení daňového subjektu, dovodit, že finanční prostředky, které v kontrolovaném období vložil do podnikání, získal již dříve (tj. v období přesahujícím tříletou prekluzivní lhůtu). Takový závěr by totiž znamenal, že k zamezení veškerého dokazování by stačilo pouhé tvrzení daňového subjektu o tom, že příjmy jím vložené do podnikání pocházejí z již prekludovaných období.

V souladu s takto vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu krajský soud znovu rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 31 Ca 185/2008) s tím, že žalobu považoval za částečně důvodnou. Zdůraznil přitom, že i nadále, tedy i po řízení provedeném z podnětu kasační stížnosti, zůstává otevřenou otázka časového přesahu dokazování ve vztahu k prekluzivní lhůtě dle ust. § 47 daňového řádu.

Považoval proto za nezbytné, aby posouzení prekluzivní lhůty dle ust. § 47 daňového řádu provedl žalovaný ve vztahu ke každé položce příjmu daňového subjektu individuálně. Žalovaného proto krajský soud zavázal, aby žalobce vyzval k předložení a následnému prokázání příjmů a výdajů v každém jednotlivém kalendářním roce počínaje rokem 1993, dále k doložení, jaké náklady mu vznikaly v souvislosti s chodem domácnosti, eventuálně jaké další výdaje či režijní náklady měl. Krajský soud přitom uvedl, že povinností žalobce bude přesně označit všechny peněžní účty, na nichž měl peněžní prostředky uloženy. Z těchto údajů si pak žalovaný měl učinit následný úsudek, jakou částku mohl být žalobce schopen po odečtení nutných výdajů naspořit. Od takto pojatého specifického hodnocení příjmů žalobce pak krajský soud očekával, že najisto, i když v určitém ohledu rámcově, upřesní, co mohl žalobce za uvedená období uspořít a naopak, nad jakou hranici nemohlo být naspoření reálné. Krajský soud přitom nedal zapravdu žalobci, že v případě posouzení společného hospodaření postačí jeho tvrzení, že s manželkou hospodařili odděleně. Pokud takové tvrzení není podloženo důkazem o rozdělení společného jmění manželů, je pro daňové řízení nesměrodatné. Zvážení této otázky správcem daně i žalovaným proto krajský soud hodnotil jako zákonné. Přitom krajský soud zdůraznil, že důkazní břemeno vázne především na žalobci, který musel znovu a přehledně požadované údaje žalovanému sdělit a svá tvrzení podložit potřebnými důkazy.

V nově otevřeném odvolacím řízení se žalovaný řídil závazným právním názorem zdejšího soudu konkretizovaným výše, s tím, že žalobce vyzval (výzva ze dne 6. 4. 2009) k prokázání jeho finanční situace od roku 1993. Lze mít nepochybně zato, že žalobce na výzvu reagoval sdělením ze dne 29. 5. 2009, v němž požadavek žalovaného na prokázání příjmů a výdajů v letech 1993 – 2003 označil za nezákonný. Současně správci daně sdělil, že jeho věřitel, O. N., souhlasil, vzhledem k nastalé situaci, se zpřístupněním smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002. Kopii této smlouvy pak ke svému vyjádření přiložil. Vyplynulo z ní, že jmenovaný věřitel poskytl žalobci půjčku ve výši 1 600 000 Kč a to ve dvou stejně vysokých splátkách. Smlouvu účastníci uzavřeli k datu 12. 5. 2002, přičemž splatnost půjčky si stanovili na den 15. 6. 2012. Ke smlouvě byla předána i potvrzení o převzetí jednotlivých splátek a ta obsahovala i podpisy svědků. Krajský soud měl zato, že s takto předloženým důkazním prostředkem se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nevypořádal. Považoval totiž za nepřijatelné, aby důkaz ve formě svědecké výpovědi nebyl ze strany žalovaného nikterak hodnocen a současně považoval za zřejmé, že v této fázi řízení přešlo důkazní břemeno na žalovaného a jeho úkolem bylo důkaz vyhodnotit. Z předložených důkazů totiž vyplynulo, že žalobce svoje tvrzení o poskytnutí půjčky doložil písemným důkazem, z něhož je navíc patrné, že tento právní úkon se uskutečnil za přítomnosti dvou svědků. Z důvodu nevyhodnocení nově předloženého důkazního prostředku krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil – rozsudek ze dne 28. 5. 2010, čj. 31 Ca 94/2009-35. Další námitky uváděné žalobcem v podané žalobě považoval krajský soud za nedůvodné. Nepřisvědčil názoru, že žalobce nebyl povinen prokazovat původ nabytí finančních prostředků před rokem 2001. Touto otázkou se již zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 11. 9.

2008, čj. 9 Afs 20/2008-56, Nejvyšší správní soud, který v projednávané věci zaujal jednoznačné stanovisko, dle něhož správce daně nepochybil, „pokud po daňovém subjektu požadoval prokázání původu a zdanění finančních prostředků, které vložil v letech 2002 a 2003 do podnikání. Jednalo se totiž o osobu provozující podnikatelskou činnost, která v příslušných obdobích dle svého tvrzení peněžní prostředky do podnikání vložila a zaevidovala je takto ve svém účetnictví. Správce daně byl proto oprávněn po žalobci toto prokázání žádat.“ Krajský soud k tomu dodal, že je tímto stanoviskem vázán, a proto následně při zrušení napadeného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem žalovaného instruoval, aby žalobce ve shora naznačeném smyslu k prokázání tvrzených skutečností vyzval. Pokud žalobce tento postup zpochybňuje a odmítá, nelze než konstatovat, že nadále ponese následky svého chování a vystavuje se nebezpečí, že jeho důkazní pozice tak bude značně oslabena. K žalobní námitce týkající se společného jmění manželů již krajský soud zaujal stanovisko v předcházejícím rozsudku. Ze skutkového stavu předestřené v žalobě nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by vedly ke změně jeho původního stanoviska. Za nedůvodnou označil krajský soud rovněž žalobní námitku, dle níž žalobce nebyl před vydáním konečného rozhodnutí žalovaného seznámen s výsledky doplněného odvolacího řízení. Uvedl k tomu, že žalovaný postupoval v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž „k porušení práva stěžovatele být přítomen jednání by mohlo dojít pouze za situace, kdy by v odvolacím řízení byla některá z osob vyslýchána v daňovém řízení stěžovatele jako svědek a stěžovateli by tak svědčilo právo zakotvené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu - právo klást uvedené osobě otázky – a být tedy přítomen. Je-li však správce daně oprávněn (a fakticky i povinen) zahrnout do závěrečného hodnocení důkazy i ty skutečnosti, které zjistil jinak než od daňového subjektu, je daňovému subjektu garantováno právo seznámit se se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do správního (daňového) spisu“ (rozsudek ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004). V projednávané věci považoval krajský soud za nepochybné, že žalovaný v odvolacím řízení žádné nové důkazy neprováděl, pouze hodnotil skutečnosti, jež byly žalobci známy, a proto nepochybil, když žalobce se svými právními závěry neseznámil.

Předmětné rozhodnutí krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2011, čj. 9 Afs 64/2010-74). V něm uvedl: „Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nerespektoval požadavek krajského soudu na sdělení příjmů a nákladů na domácnost za rozhodné období, vycházel žalovaný z údajů vykázaných žalobcem v jednotlivých přiznáních, ze zákona č. 463/1991 Sb., o životním minimu a příslušných prováděcích předpisů. Při zohlednění toho, že podnikatelská činnost žalobce byla jeho jediným zdrojem příjmů od roku 1996, s odkazem na vykázané daňové ztráty a základy daně za období od r. 1995 do r. 2003 a s ohledem na částku životního minima a čerpání peněžních prostředků pro osobní spotřebu, dospěl stěžovatel k závěru, že příjmy deklarované jako vlastní vklady nabyly žalobce právě v roce 2002 jako výsledek své obchodní činnosti, nikoli jako prostředky zapůjčené panem Novákem. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem

krajského soudu, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí s předloženým důkazním prostředkem nevypořádal, a to zejména tím, že neprovedl výslech svědků. V posuzované věci je třeba zdůraznit, že žalobce výslech svědků v průběhu řízení jako důkazní prostředek nenavrl. Povinností správce daně je dle ustanovení § 31 daňového řádu zjistit dostatečně skutkový stav, a to za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem. Správce daně rovněž posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhoduje tak o jejich osvědčení jako důkazu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel žádnou ze smluv uzavřených s panem Novákem, předložených žalobcem v odvolacím řízení, v napadeném rozhodnutí neopomenul. Ty také byly jedinými předloženými důkazními prostředky s tím, že smlouva, na základě které si žalobce peněžní prostředky od pana N. půjčil, nemohla být správcí daně dle jeho tvrzení dříve předložena, neboť žalobce nedisponoval souhlasem svého věřitele. Ze spisového materiálu nelze ověřit jakákoliv další tvrzení žalobce vztahující se k předmětné smlouvě. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém přiznání, hlášení či vyúčtování, anebo je k jejich prokázání správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (srov. § 31 odst. 9 daňového řádu). Daňový subjekt tak současně stíhá jak břemeno důkazní, tak i břemeno tvrzení. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb.NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). K prokázání svých tvrzení je daňový subjekt oprávněn navrhopat provedení důkazů, navržený důkazní prostředek však musí dostatečně identifikovat. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvádí, že návrh na výslech svědka musí obsahovat jeho přesné označení a zásadně v něm musí být uvedeno, jaké skutečnosti mají být jeho výpovědi ve vztahu k předmětu daňového řízení prokázány (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, nebo ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101). Správce daně není návrhem na dokazování vázán, musí však zdůvodnit, proč navržený důkaz neprovedl. Nebyly-li svědecké výpovědi žalobcem v průběhu řízení navrženy a neosvědčil-li stěžovatel současně žalobcem následně předloženou smlouvu, ke které se tyto výpovědi měly vztahovat, jako důkaz, a to pro její účelovost v souvislosti se zjištěními, které měl z předcházejícího řízení k dispozici a které v rozhodnutí uvedl, pak nebyl povinen, a bylo by i z jeho strany nadbytečné, výslechy osob, jejichž podpisy smlouva obsahuje, provádět. Nejvyšší správní soud nespátřuje v takovém postupu stěžovatele rozpor s ustanoveními § 31 či § 2 odst. 3 daňového řádu, ani jej nehodnotí jako postup libovolný či svévolný. Zrušovací důvod krajského soudu z výše uvedených důvodů neobstojí, v dalším řízení bude proto nutné posoudit, zda je, s přihlédnutím ke všem okolnostem zjištěným v řízení, hodnocení předložené smlouvy vyjádřené v rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zda toto hodnocení odpovídá zákonným požadavkům.“

V nově otevřeném přezkumném řízení se krajský soud řídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyšším správním soudem. Zkoumal tedy, zda smlouva o půjčce ze dne 12. 5. 2002, jež byla žalobcem předložena v

doplněném odvolacím řízení, byla jako důkaz v odvolacím řízení žalovaným zákonně hodnocena. Jak vyplývá ze shora uvedeného odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný tuto smlouvu jako důkaz neosvědčil. Dle jeho názoru se jednalo o důkaz účelově vytvořený, který nemohl svědčit o tom, že žalobce mohl na základě smlouvy o půjčce s peněžními prostředky ve shora uvedené výši disponovat. Krajský soud akceptoval názor Nejvyššího správního soudu, dle něhož nebyl v daném případě důvod provést svědecké výpovědi osob, jež se podpisu smlouvy o půjčce zúčastnily, neboť tyto svědecké výpovědi nebyly v průběhu řízení žalobcem navrženy. Takové hodnocení žalovaného ve vazbě na názor Nejvyššího správního soudu považoval krajský soud za logické, vycházející ze skutkových okolností věci a tudíž za zákonné. Nelze v daném případě přehlédnout, že důvěryhodnost důkazních prostředků předložených žalobcem je oslabena mimo jiné i tím, že žalobce nejprve sám půjčil panu N. peněžní prostředky ve výši 1 200 000 Kč v lednu 2002, přičemž v dubnu téhož roku mu byla tato částka vrácena. Následně si žalobce zapůjčil sám od pana N. půjčku ve výši 1 600 000 Kč ve dvou splátkách a to v květnu a prosinci téhož roku. Z šetření správce daně přitom vyplynulo, že ani o jedné transakci neprovedl žalobce záznam ve svém účetnictví. Nic tedy nemůže nasvědčovat tomu, že by se mohlo jednat o prostředky sloužící žalobci k podnikání. Krajský soud se tak ve vazbě na závazný právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu přiklonil k názoru žalovaného, že žalobce důkazní břemeno ohledně zapůjčení finančních prostředků od pana N. neunesl. Žádné jiné důkazní prostředky přitom žalobce nepředložil.

Další žalobní námitky, jak bylo ostatně konstatováno již v předcházejících přezkumných řízeních, považoval krajský soud za nedůvodné.

K žalobní námitce, dle níž žalobce nemá povinnost prokazovat původ nabytí finančních prostředků, se již v rozsudku ze dne 11. 9. 2008, čj. 9 Afs 20/2008-56, vyjádřil Nejvyšší správní soud. Považoval za nepochybné, že tato povinnost pro žalobce vyplývá zejména z toho titulu, že je osobou provozující podnikatelskou činnost, která dle svého tvrzení vložila peněžní prostředky do svého podnikání a takto je i zaevidovala ve svém účetnictví. Nejvyšší správní soud tak jednoznačně uzavřel, že správce daně je oprávněn na žalobci takové prokázání žádat. Tento názor je pro krajský soud závazný.

Dále krajský soud již v předcházejících řízeních nedal zapravdu žalobci, že v případě posouzení společného hospodaření manželů postačí jeho tvrzení, že s manželkou hospodařili odděleně. Pokud takové tvrzení není podloženo důkazem o rozdělení společného jmění manželů, nemůže být pro daňové řízení směrodatné. V nově otevřeném řízení nevyplýnuly žádné nové skutečnosti, jež by zdejší soud mohly vést ke změně svého původního názoru.

Krajský soud rovněž v minulém přezkumném řízení označil za nedůvodnou žalobní námitku, dle níž žalobce nebyl před vydáním konečného rozhodnutí seznámen s výsledky doplněného odvolacího řízení. Krajský soud konstatoval, že

žalovaný postupoval v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004), dle níž je správce daně oprávněn zahrnout do závěrečného hodnocení důkazy a skutečnosti, které zjistil jinak, než od daňového subjektu. Potom je tomuto daňovému subjektu garantováno právo seznámit se se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do správního spisu. V projednávané věci považoval krajský soud za nepochybné, že žalovaný v odvolacím řízení žádné nové důkazy neprováděl, realizoval pouze právní hodnocení skutečností, jež byly žalobci známy, a proto nepochybil, když žalobce se svými právními závěry před vydáním svého rozhodnutí neseznámil.

Krajský soud dále uvedl, že z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu nepochybně vyplývá, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém přiznání, hlášení či vyúčtování, anebo je k jejich prokázání správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nese tedy nejenom břemeno tvrzení odrážející se v jeho povinnosti podat daňové přiznání, ale i břemeno důkazní. Krajský soud tak měl zato, že všechny důkazy, které žalobce v průběhu daňového řízení předložil, v kontextu s názory Nejvyššího správního soudu obsaženými v jeho rozsudcích týkajících se projednávané věci, svědčí ve prospěch závěru, že žalobce svoje důkazní břemeno neunesl. Neprokázal tedy, že finanční prostředky, jež představovaly jeho vklad do podnikání v předmětném zdaňovacím období, mohly představovat příjmy, které nemusely být zahrnuty do základu daně z příjmů, a to z důvodů, že se jednalo o příjmy, které nebyly předmětem daně, nebo byly od daně osvobozeny nebo se jednalo o příjmy do základu daně nezahrnované. Krajský soud přitom plně odkázal na hodnocení a právní závěry vyslovené žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Daný rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2011, čj. 31 Af 35/2011-86 napadl žalobce kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 21. 6. 2012, čj. 9 Afs 16/2012-33 zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že „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 usneseních ze dne 8. 3. 2000, sp. zn. IV. ÚS 323/99, ze dne 3. 9. 2002, sp. zn. II. ÚS 750/2000, a taktéž ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 574/2002. 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.Z hlediska rozsahu důkazního břemene považoval kasační soud v projednávané věci za stěžejní, že stěžovatel jako podnikatel v kontrolovaném období do svého podnikání finanční prostředky ve výši 2 420 001 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.Tvrdil-li sám stěžovatel, že tyto příjmy nabyt v dávné minulosti, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. Prokázal-li by stěžovatel, že finanční prostředky v tomto období nabyt, pak by otázka jejich zdanění nebyla vůbec na pořadu dne. 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.V souzené věci tedy správní orgány 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), 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.“

Námitky směřující do nesprávného vyhodnocení smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002 označil Nejvyšší správní soud za zčásti nepřipustné a zčásti nedůvodné (půjčka 1 600 000 Kč od O. N.). „Nepřipustná je námitka, týkající se procesního pochybení žalovaného, spočívající v nevyslechnutí svědků, jejichž podpisy jsou uvedeny na shora uvedené smlouvě o půjčce, neboť tato námitka již byla kasačním soudem v této věci vypořádána v předcházejícím zrušujícím rozsudku tohoto soudu, přičemž dospěl ke zcela jednoznačnému závěru, že v projednávané věci tuto povinnost správní orgány neměly. Námitka proto označil s ohledem na ustanovení 110 odst. 4 s. ř. s. za nepřipustnou. Dále krajský soud konstatoval, že námitka napadající nepřezkoumatelnost závěrů, týkající se hodnocené smlouvy o půjčce uzavřené mezi stěžovatelem a O. N. není důvodná. Hodnocení

smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002 provedené krajským soudem i žalovaným je zcela přezkoumatelné. Krajský soud posoudil předloženou smlouvu, stejně jako žalovaný, jako účelově vytvořený důkaz..... Smlouvy o vzájemných půjčkách s O. N. považuje také kasační soud za účelově předložené důkazy. Předně je nutno konstatovat, že o žádné z transakcí s O. N., která měla ovlivnit účetnictví stěžovatele, neexistuje záznam v peněžním deníku. Ani o částce 1 200 000 Kč, kterou měl stěžovatel dle svých vlastních tvrzení v únoru roku 2002 vložit jako vrácenou půjčku od O. N. zpět do pokladny, ani o částce 1 600 000 Kč, kterou měl následně pro změnu půjčit O. N. ve stejném roce stěžovateli. Tvrzení stěžovatele, že peníze půjčil i si peníze vypůjčil jako fyzická osoba, a proto o nich neúčtoval, nepovažuje soud za relevantní. Záznam o vložení těchto částek zpět do pokladny, o kterém již stěžovatel povinen účtovat byl, neexistuje. 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. Smlouvu o půjčce od O.N. doložil stěžovatel cca po třech a půl letech od sepsání zprávy o daňové kontrole, a to 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. Dle kasačního soudu bylo předloženo zejména druhé ze smluv účelovou reakcí stěžovatele na dosavadní závěry správních soudů a nesouhlas O. N. se zpřístupněním této smlouvy, důvodem, který měl ospravedlnit její předložení až po ukončeném soudním řízení, tj. více jak 3 roky od ukončení daňové kontroly. Mimo výše uvedené je nutno zdůraznit, že daňové řízení je neveřejné a správci daně mají navíc ze zákona velmi striktní povinnost mlčenlivosti. Předložení smlouvy již v průběhu kontroly by tedy mohl správce daně hodnotit pouze ve vztahu ke stěžovateli, a nelze je považovat za zveřejnění v pravém slova smyslu. Každý daňový subjekt proto musí pečlivě zvážit, jakou hodnotu či důkazní sílu budou z hlediska věrohodnosti jim předkládaných důkazů mít důkazní prostředky, o kterých se v dosavadním řízení vůbec nehovořilo, ačkoliv se hovořit mohlo, a které jsou předkládány s několikaletým odstupem. Požadavek na výslech O. N. ohledně jeho dodatečně uděleného souhlasu se zpřístupněním této smlouvy správci daně, považuje kasační soud vzhledem k výše uvedenému za zcela nadbytečný.“

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že námitky stěžovatele, napadající nesprávné vyhodnocení daru, celoživotních úspor jeho manželky, kasační soud nesdílí. Skutečnost, že stěžovatel s manželkou neměli rozdělené společné jmění, je nesporná. Pouhé tvrzení o odděleném hospodaření tak skutečně nemůže být z tohoto pohledu relevantní. Pokud jde o prodej majetku, pozemku v Opatově, který spadal do výlučného vlastnictví manželky, pak příjem z tohoto prodeje byl správcem daně zahrnut v prokázané výši 15 000 Kč do disponibilních prostředků stěžovatele.

Jiné důkazy, které by prokazovaly dar majetku, patřícího do výlučného vlastnictví manželky, stěžovatel nepředložil.

Obdobně dle Nejvyššího správního soudu nemohla 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 1 600 000 Kč od O. N. a v tomto důsledku bylo porušeno jeho právo ve smyslu čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. K tomu připomenul, že „právo daňového subjektu vyjádřit se před konečným rozhodnutím k výsledku dokazování, provedeném odvolacím orgánem, mu náleží v těch případech, kdy odvolací orgán dospěje po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně. Pak je nepochybně povinností správce daně seznámit s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, které by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. V projednávané věci žalovaný žádnou změnu právního hodnocení neprovedl a jediný důkaz, k jehož hodnocení se chtěl stěžovatel dle kasačního tvrzení vyjadřovat, předložil v rámci odvolacího řízení samotný stěžovatel. 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.“

Kasační námitky, které kasační soud naopak považoval za důvodné, jsou námitky napadající deficit rozsudku krajského soudu spočívající v absenci vypořádání níže uvedených žalobních bodů.

Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatel v žalobě namítal, že správní orgány pominuly či nesprávně nezahrnuly do disponibilních prostředků roku 2002 plnění od ZOD Žichlínek, resp. jejich finanční ekvivalent. Stěžovatel uvedl, že mu bylo poskytnuto naturální plnění, konkrétně poukázky na pohonné hmoty. Tyto poukázky použil stěžovatel dle svých tvrzení na nákup pohonných hmot, které používal pro podnikání. Doklady o těchto nákupech jsou založeny v jeho účetnictví, které bylo správním orgánům předloženo. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že hodnotu poukázek na naftu vykazoval ve svém účetnictví jako vklad do podnikání, k čemuž správní orgány nepřihlédly. Dále stěžovatel namítal, že správní orgány nesprávně nezahrnuly do jeho disponibilních příjmů roku 2002 částku 330 000 Kč. Jedná se o vratku počátečního vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny, a.s., který stěžovatel provedl v roce 1999, a která mu byla v roce 2002 prokazatelně vrácena. Stěžovatel tvrdí, že de facto měl tyto prostředky uloženy od roku 1999 do roku 2002 u Komerční pojišťovny, a.s. Z logiky jak judikatury Ústavního soudu, tak judikatury Nejvyššího správního soudu nebyl z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty povinen prokazovat jejich zdanění, ale jejich dispozici. Dále stěžovatel namítal,

že správní orgány do jeho disponibilních prostředků roku 2001 nezahrnuly částku 1 004 338 Kč. Jedná se o vyplacený přívklad z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění. Tato částka byla stěžovateli dle jeho tvrzení dne 22. 6. 2001 zaslána na jeho účet č. 104688532/5100, což je uvedeno na potvrzení Komerční pojišťovny, a.s., přiloženém k odvolání.

K tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že všechny shora uvedené věcné žalobní námitky zůstaly krajským soudem zcela opomenuty, proto rozsudek zdejšího soudu označil za nepřezkoumatelný.

V dalším řízení proto krajskému soudu uložil vyhodnotit, „zda odůvodnění žalovaného z hlediska nezahrnutí vratky počátečního vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny ve výši 330 000 Kč, kterou stěžovatel prokazatelně obdržel v srpnu 2002, do disponibilních příjmů roku 2002 ob stojí (Avizo – dožití pojistné smlouvy, Komerční Pojišťovny, a.s., je založeno na č. listu 36 správního spisu).....Žalovaný tuto částku nezahrnul do disponibilních příjmů v roce 2002 s odůvodněním, že vklad pojistky byl uskutečněn v roce 1999 bez toho, že by stěžovatel prokázal zdroj těchto prostředků v roce 1999.“

K tvrzenému nezahrnutí finančního ekvivalentu naturálního plnění, které stěžovatel obdržel od ZOD Žichlínek ve formě poukázek na pohonné hmoty, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „krajský soud bude povinen vyhodnotit odůvodnění žalovaného, uvedené na straně 12 napadeného rozhodnutí. Kasační soud v této souvislosti připomíná, že stěžovatel v odvolání nepožadoval zahrnout do disponibilních příjmů naturální plnění, ale tvrdil, že za obdržené poukázky nakupoval naftu, kterou spotřeboval v rámci podnikatelské činnosti. Jinými slovy ze soukromých peněz (soukromé nároky od ZOD) financoval svoji podnikatelskou činnost, o čemž dle jeho tvrzení svědčí doklady založené v jeho účetnictví. Pokud by byla tvrzení stěžovatele pravdivá a z jeho peněžního deníku a navazujících evidencí by skutečně bylo možné ověřit použití předmětných poukázek v rámci podnikání, a to na základě jejich předchozího vložení do obchodního majetku stěžovatele, pak by tato skutečnost mohla ovlivnit výši jeho podnikatelského vkladu. Podstatným pro věcné posouzení je způsob, jakým o tvrzených skutečnostech stěžovatel účtoval.“

K částce 1 004 338 Kč, tj. vyplacenému přívkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění, která byla stěžovateli dle potvrzení Komerční pojišťovny, a.s., ze dne 18. 11. 2004 zaslána dne 22. 6. 2001 na účet stěžovatele č. 104688532/5100, Nejvyšší správní soud uvedl, že „krajský soud bude povinen vyhodnotit způsob, jakým o této částce žalovaný z hlediska stanovení výše disponibilních příjmů v roce 2001 uvažil. Jinými slovy, zda byla tato částka při stanovení disponibilních prostředků za zdaňovací období roku 2001 vzata správními orgány v potaz, a pokud ne, z jakých důvodů. Konečný stav disponibilních prostředků k 31. 12. 2001 byl správními orgány stanoven ve výši 646 975 Kč.“

Vázán takto vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu přistoupil krajský soud znovu k přezkoumání napadeného rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Ze závěrů Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplynulo, že žalobce nese důkazní břemeno ohledně svých vlastních tvrzení a tohoto důkazního břemene se nemůže zbavit pouze konstatováním, že finanční prostředky, jejichž posouzení je předmětem sporu, získal již dříve, a to právě v prekludovaném období. Pokud tedy žalobce tvrdil, že tyto příjmy nabyt v dávné minulosti, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. Pokud žalobce sám svým tvrzením vymezil období, ve kterých příjmy získal, pak na sebe sám přenesl důkazní břemeno, jehož cílem bylo prokázat, že se tak skutečně stalo v předmětném časovém období. Toto důkazní břemeno však žalobce objektivně neunesl.

Nejvyšší správní soud zaujal rovněž jednoznačné stanovisko k otázce smlouvy o půjčce uzavřené mezi žalobcem a O. N. dne 12. 5. 2002, když žalobní a posléze kasační námitku spočívající v nevyslechnutí svědků označil za nepřipustnou a kasační námitku dotýkající se nepřezkoumatelnosti závěrů ohledně hodnocení dané smlouvy o půjčce jak krajským soudem tak žalovaným za nedůvodnou. V souhrnném závěru pak Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že smlouvy o půjčkách uzavřené mezi žalobcem a O. N. považuje za účelové. Nepřiklonil se rovněž k názoru žalobce o nesprávném vyhodnocení daru a celoživotních úspor žalobcovy manželky, neboť žalobce nepředložil důkaz, jenž by prokazoval dar majetku patřícího do výlučného vlastnictví manželky. Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil kasační námitce, dle níž by žalobci bylo upřeno jeho procesní právo vyjádřit se k výsledkům doplněného odvolacího řízení, neboť v projednávané věci žalovaný žádnou změnu právního hodnocení neprovedl a jediný důkaz – smlouvu o půjčce - předložil v rámci odvolacího řízení sám žalobce. Žalovaný přitom tuto smlouvu jako důkaz neosvědčil, takže nebyl povinen toto své hodnocení žalobci sdělovat.

Takto prezentovanými názory Nejvyššího správního soudu je krajský soud vázán a ztotožňuje se s nimi. Otázky uvedených projednávaných žalobních a posléze kasačních námitok 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., dále finančního ekvivalentu naturálního plnění od ZOD Žichlínek a dále příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění od Komerční pojišťovny, a.s., neboť pouze tyto tři námitky nebyly řádně zdejší soudem přezkoumány, což způsobilo vadu jeho rozsudku pro nedostatek důvodů.

K otázce vratky počátečního vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny, a.s., ve výši 330 000 Kč. Nejvyšší správní soud zdejšímu

soudu uložil posoudit závěr žalovaného, který tuto vratku do disponibilních prostředků žalobce nezahrnul s odůvodněním, že vklad pojistky byl uskutečněn v roce 1999 bez toho, že by stěžovatel v tomto roce zdroj těchto prostředků prokázal. K tomu krajský soud ze správního spisu zjistil, že Komerční pojišťovna, a.s., vystavila na žalobce, jakožto pojištěného a pojistníka, avizo, z něhož vyplynulo, že na základě pojištění, jehož počátek byl datován dnem 19. 8. 1999 a konec dnem 18. 8. 2002, vzniklo žalobci právo na plnění v celkové částce 362 654 Kč, přičemž pojistná částka pro dožití činila 330 000 Kč, podíl na zisku 10 396 Kč, prémie 32 010 Kč a daň 9 752 Kč. Z předloženého aviza současně vyplynulo, že předmětná částka byla žalobci vyplacena na účet. Správce daně a žalovaný zahrnují do disponibilních prostředků žalobce pouze částku 32 654 Kč s tím, že počáteční vklad pojistky byl uskutečněn v roce 1999 ve výši 330 000 Kč bez toho, že by žalobce prokázal zdroj těchto prostředků. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil. Jak vyplývá ze shora prezentovaného názoru Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu daňová povinnost má jak rozměr druhový vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ust. § 47 daňového řádu, jež stanoví lhůty, v nichž právo státu na vyměření daně zaniká. Je rovněž nepochybné, že daňový subjekt má povinnosti prokázat, kdy příjmy nabyt. V dané věci lze konstatovat, že žalobce musel finanční prostředky získat nejpozději v roce 1999, není vyloučeno, že se tak stalo i před tímto rokem. Daňová kontrola přitom u žalobce probíhala v roce 2005. Hodnocením těchto okolností pak krajský soud dospěl k závěru, že při probíhající daňové kontrole již právo správce daně na vyměření daně dotýkající se období roku 1999 zaniklo. Časové období týkající se nabytí těchto finančních prostředků bylo najisto postaveno, žalobce proto neměl v tomto ohledu žádnou důkazní povinnost. Požadavek správce daně na prokázání zdroje finančních prostředků ve výši 330 000 Kč tak již byl s ohledem na časový rozměr daňové povinnosti nezákonný.

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.

Poslední žalobní a následně kasační námitka, jejíž hodnocení bylo zdejšímu soudu Nejvyšším správním soudem uloženo, se týkala vyplaceného příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění od Komerční pojišťovny, a.s. Zdejšímu soudu Nejvyšší správní soud uložil, aby vyhodnotil způsob, jakým o částce ve výši 1 004 338 Kč, zaslané žalobci dne 22. 6. 2001 dle potvrzení Komerční pojišťovny, a s., žalovaný uvážil, tedy zda tato částka byla při stanovení disponibilních prostředků za zdaňovací období roku 2001 vzata správními orgány v potaz, a pokud ne, tak z jakých důvodů. K tomu zdejší soud ze správního spisu zjistil, že na základě žádosti žalobce ze dne 20. 10. 2004 o zaslání potvrzení o vyplaceném příkladu z pojistné smlouvy adresované Komerční pojišťovně, a.s., bylo žalobci potvrzeno (sdělením ze dne 18. 11. 2004), že platba ve výši 1 004 338 Kč byla žalobci poukázána na účet dne 22. 6. 2001. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že se žalovaný tímto důkazem v rámci odvolacího řízení nezabýval. Na straně 4 napadeného rozhodnutí sice uvádí (dle jeho slov „pro lepší přehlednost“) i rekapitulaci postupu správce daně při hodnocení důkazních prostředků již od roku 2001, nicméně částku ve výši 1 004 338 Kč zde nezmiňuje. Krajský soud k této věci nemůže než konstatovat, že mu úvahy správce daně ani žalovaného k otázce vyplaceného příkladu nejsou známy. To činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a krajskému soudu nepřisluší, aby právní závěry žalovaného, jež měly být učiněny v rámci odvolacího řízení, jakkoliv nahrazoval. Žalovaný bude tedy v nově otevřeném odvolacím řízení povinen zvážit, a to v návaznosti na závěry Nejvyššího správního soudu shora vyslovené, zda tyto finanční prostředky, získané žalobcem v roce 2001, mohly ovlivnit výši disponibilních prostředků v kontrolovaném zdaňovacím období.

Z uvedených důvodů krajskému soudu nezbylo, než žalobou napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude vázán závazným právním názorem i procesním postupem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,-- Kč k žalobě a 3 000 Kč ke kasační stížnosti a odměna zástupců a jejich režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce JUDr. Jaroslav Kobík učinil celkem tři úkony právní služby po 2.100,-- Kč, před zdejším soudem, zástupce JUDr. Alexandr Klimeš učinil dva úkony po 2 100 Kč před Nejvyšším správním soudem (§ 9 odst. 3

písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal oběma zástupcům nárok na úhradu režijních paušálů (tří JUDr. Jaroslavu Kobíkovi a dvou JUDr. Alexandru Klimešovi) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300,-- Kč. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 Hradci Králové dne 29. srpna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu