

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupeného Mgr. Ing. Milanem Šoubou, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno), proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2008, čj. 11642/08-1102-702767 a ze dne 18. 11. 2008, čj. 11631/08-1102-702767, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2012, čj. 30 Af 30/2012 – 91 a ze dne 30. 5. 2012, čj. 30 Af 31/2012 – 76,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 46/2012 a sp. zn. 8 Afs 47/2012 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 46/2012.
- II. Kasační stížnosti **se odmítají**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobci **se vrací** k rukám advokáta Mgr. Ing. Milana Šouby zaplacený soudní poplatek v celkové výši 10 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

I.1.

[1] Finanční úřad v Ivančicích (správce daně) rozhodnutím ze dne 18. 3. 2008, čj. 12446/08/294971/0870, na základě § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 228 584 Kč. Učinil tak

z důvodu, že žalobce nedoložil, že částka ve výši 1 382 630 Kč, vložená v daném období do podnikání, byla již zdaněna, není předmětem daně, nebo je od daně osvobozena.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2008, čj. 11642/08-1102-702767, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

I.2.

[3] Správce daně rozhodnutím ze dne 18. 3. 2008, čj. 12458/08/294971/0870, na základě § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně snížil žalobci daňovou ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, a to o částku ve výši 543 095 Kč. Učinil tak proto, že žalobce nedoložil, že uvedená částka vložená v daném období do podnikání, byla již zdaněna, není předmětem daně, nebo je od daně osvobozena.

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2008, čj. 11631/08-1102-702767, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

II. 1.

[5] Žalobce se samostatnými žalobami domáhal zrušení obou rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v Brně oběma žalobám vyhověl a rozsudkem ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 2/2009 – 40 (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005) a ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 7/2009 – 36 (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2006), zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný napadl oba rozsudky kasačními stížnostmi. Nejvyšší správní soud řízení o obou kasačních stížnostech spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 18. 1. 2012, čj. 8 Afs 26/2011 – 68, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz, oba rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že za situace, kdy příjmy a výdaje podnikajícího daňového subjektu zaznamenané v jeho dosavadních daňových přiznáních vnášejí pochybnosti o vkladech vložených do podnikání a o uvedení všech zdanitelných příjmů do daňového přiznání, je správce daně oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal původ těchto prostředků a to, zda již byly zdaněny nebo zda daňové povinnosti nepodléhají. Pouze na základě skutečnosti, že žalobce uskutečnil výdaje v letech 2005 a 2006, nelze bez dalšího dovozovat, že je i v těchto letech získal. Aby správce daně mohl předmětné vklady do podnikání posoudit jako příjmy za zdaňovací období, v němž byly tyto výdaje uskutečněny, bylo třeba, aby v tomto ohledu provedl důkazní řízení.

[8] Správce daně z jednotlivých daňových přiznání za zdaňovací období let 1994 až 2006 vyvodil, že žalobce nemohl vlastní podnikatelskou činností vytvořit zisk v takové výši, která by odůvodňovala vklady do podnikatelské činnosti v letech 2005 a 2006. Tím, že správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu dostatečně vyjádřil i zdůvodnil své pochybnosti o správnosti údajů uváděných daňovým subjektem, přešlo důkazní břemeno na žalobce. Správce daně přitom nevyzval žalobce k prokázání jiných skutečností, než které tvrdil on sám a než které evidoval v daňové evidenci. Nejvyšší

správní soud přisvědčil žalovanému, že žalobce neprokázal původ peněžních vkladů do podnikání ani to, zda byly v předcházejících zdaňovacích obdobích zdaněny, nebo že zdanění nepodléhají.

II.2.

[9] Krajský soud v nových řízeních zamítl žaloby rozsudky ze dne 30. 5. 2012, čj. 30 Af 30/2012 – 91 (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005) a ze dne 30. 5. 2012, čj. 30 Af 31/2012 – 76 (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2006).

[10] Krajský soud v obou rozsudcích ocitoval celé odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že z rozsudku kasačního soudu vyplývá, z jakých důvodů nemůže být žalobce se svou žalobou úspěšný. Jelikož je krajský soud kasačního soudu právním názorem vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), žalobu zamítl.

III.

[11] Žalobce (stěžovatel) napadl oba zamítavé rozsudky krajského soudu kasačními stížnostmi z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Stěžovatel předně připomněl, že krajský soud v rozsudcích čj. 30 Ca 2/2009 - 40 a čj. 30 Ca 7/2009 - 36, a to i s odkazem na související judikaturu, uvedl, že nebylo povinností stěžovatele prokazovat dispozici s finančními prostředky získanými před rokem 2005. Dále, že ze strany správce daně nebyla dostatečně prokázána souvislost vkladů s příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel poté obsáhle shrnul závěry vyjádřené ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 26/2011 - 68. Stěžovatel považuje odůvodnění zrušujících rozsudků čj. 30 Ca 2/2009 - 40 a čj. 30 Ca 7/2009 - 36 za jasná, správná a logicky provázaná. Naopak spatřuje disproporce v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 26/2011 - 68 i v číselném vyjádření uvedeném pod bodem 36 odůvodnění, kdy matematicky je hodnota vkladů nižší, než uspořená částka.

[13] Podle stěžovatele nebylo dostatečně a průkazně prokázáno, že se v jeho případě jedná o příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. K argumentaci Nejvyššího správního soudu o odlišování průkaznosti příjmů podnikatelských a nepodnikatelských subjektů uvedl, že je nejenom podnikatelem, ale i občanem. Jeho příjmy nepocházejí pouze z podnikání, ale i z jiných zdrojů (např. může jít o příjmy z dohody o provedení práce, z půjček, finančních výpomocí, darů). Není rozdílu mezi vkladem (půjčkou) společníka do společnosti a vkladem peněžních prostředků podnikatelem do svého podniku. Zdroj peněžních prostředků je třeba zkoumat a posuzovat shodně.

[14] Stěžovatel má oproti rozsudku Nejvyššího správního soudu za to, že nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, je plně použitelný i v jeho případě. Jinak by došlo k diskriminaci subjektů v řízení. Stěžovatel s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Soudního dvora Evropské unie uvedl, že nelze nedůvodně rozlišovat mezi jednotlivými daňovými subjekty tak, aby došlo ke znevýhodnění určitého jednotlivce či skupiny, a dále upozornil na požadavek předvídatelnosti práva a princip právní jistoty.

[15] Zákon o daních z příjmů v § 10, podle něhož byla stanovena stěžovatelova daňová povinnost, neuvádí jako ostatní příjmy matematický dopočet fiktivních příjmů z vkladů do podnikání. Pokud by bylo důkazní řízení provedeno správně, mělo v něm být prokázáno, zda jde o některý z dílčích daňových základů podle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle kterých nelze extenzivním výkladem rozšiřovat použitelnost právní normy, znamená-li to nevýhodu pro daňový subjekt. Nejednoznačný právní předpis se má v případě pochybností vykládat vůči daňovému subjektu mírněji. Stěžovatel má za to, že v jeho případě existují dvě právní interpretace a judikatura soudů je rozporná.

[16] Důkazní řízení bylo podle stěžovatele vedeno neúplně a nebyly zjišťovány jeho veškeré majetkové poměry. Jeho daňová povinnost byla *de facto* stanovena podle pomůcek na bázi jakéhosi matematického propočtu a z fiktivního majetkového prospěchu, ačkoli tomu průběh daňového řízení nesvědčí. Daňová povinnost má být ale stanovena ze skutečného, nikoliv fiktivního prospěchu. Daň neměla být stěžovateli vůbec doměřena, neboť podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 na něj daňová povinnost vůbec nedopadá. Celková konstrukce odůvodnění rozhodnutí žalovaného je podle stěžovatele založena na mocenské teorii, která akcentuje snahu státu vrchnostenskými akty určovat jiným osobám, co je pro ně právem a co povinností.

IV.

[17] Žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost odmítnuta. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud ve svém novém rozhodnutí řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku čj. 8 Afs 26/2011 - 68. To potvrdil i sám stěžovatel v doplnění kasační stížnosti. Stěžovatel kasační stížnost koncipuje jako polemiku s odůvodněním rozsudku Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k výše uvedenému má žalovaný za to, že je kasační stížnost nepřipustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

V.

[18] Jelikož se jedná o případy s týmiž účastníky řízení, se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány stejné důvody, je možno o nich rozhodnout současně. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. spojil věci ke společnému projednání a rozhodnutí.

[19] Dříve než Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k meritornímu posouzení věci, musel se zabývat tím, zda jsou splněny podmínky přípustnosti kasačních stížností. Shledal, že tomu tak není.

[20] Jedná se již o druhé kasační stížnosti v téže věci. S ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen za předpokladu, že jako její důvod je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Není přitom podstatné, že v prvním případě (vedeném pod sp. zn. 8 Afs 26/2012) podal kasační stížnosti žalovaný a ve druhém případě druhý účastník řízení – žalobce.

[21] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje z uvedeného pravidla výjimku. Opakovaná kasační stížnost je přípustná, je-li v ní namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost takové kasační stížnosti je tedy omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel opakovaně zabývat věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro krajský soud; to za předpokladu, že se krajský soud tímto názorem řídil.

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2012, čj. 8 As 2/2012 – 55, shrnul závěry plynoucí z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, které se týkají dalších případů, kdy lze shledat přípustnost kasační stížnosti. Jedná se o případy, které ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. sice konkrétně nezmiňuje, ale implicitně v sobě obsahuje. Nepřípustnost kasační stížnosti nelze konstatovat zejména v případech, kdy Nejvyšší správní soud vytkl nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů, které Nejvyšší správní soud v dané věci vyslovil, nebo musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti, zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu.

[23] Opakovaná kasační stížnost je dále přípustná i v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, i když nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným obecně a *obiter dictum* ve zrušujícím rozsudku. Obdobně může být podstatně změněn i právní stav, a to změnou či zrušením rozhodného právního předpisu, za situace bránící aplikaci původního předpisu; podobně i deklarací protiústavnosti předpisu Ústavním soudem. Jako nepřipustnou nelze odmítnout ani opakovanou kasační stížnost, je-li jejím argumentačním základem podstatná změna judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí – například pokud by o rozhodné právní otázce uvážil jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr.

[24] Nejvyšší správní soud posoudil obsah kasačních námitek v souladu se shora uvedenými kritérii. Stěžovatel krajskému soudu nevytýká, že se neřídil závazným názorem Nejvyššího správního soudu, nenamítá kupř. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu či jiné vady řízení a netvrdí ani, že by v jeho případě byla dána některá z výše uvedených judikaturně dovozených výjimek z nepřipustnosti opakované kasační stížnosti. Ostatně Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu nikoliv pro nepřezkoumatelnost či procesní vady, ale pro nesprávné právní posouzení věci. Krajský soud převzal doslovně celé odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu. Zcela se tak řídil závazným právním názorem kasačního soudu. Kasační stížnosti stěžovatele jsou však postaveny pouze na polemice s argumentací Nejvyššího správního soudu v rozsudku čj. 8 Afs 26/2012 - 68. To znamená, že stěžovatel se svými kasačními stížnostmi zůstal plně v

rámci otázky, ke které se již závazně a komplexně vyjádřil v předchozím zrušujícím rozsudku.

[25] Institut nepřipustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud k nové kasační stížnosti v téže věci sám revidoval svůj původní závazný právní názor. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejenom krajský soud (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), ale také samotný Nejvyšší správní soud, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56).

[26] Ze shora uvedeného vyplývá, že pokud stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku, resp. proti argumentaci Nejvyššího správního soudu samotného, je třeba takové námitky odmítnout jako nepřijatelné dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[27] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnosti jsou nepřipustné dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., odmítnul je na základě § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[29] Vzhledem k tomu, že obě kasační stížnosti byly odmítnuty před prvním jednáním, Nejvyšší správní soud na základě § 10 odst. 3 *in fine* zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, rozhodl, že se stěžovateli vrací zaplacený soudní poplatek za obě kasační stížnosti v plné výši. Soudní poplatek ve výši 10 000 Kč bude stěžovateli vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 citovaného zákona).

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 5. února 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu