



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **J. H.**, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 11. 2012, č. j. 6807/12-1100-602925, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 9. 2013, č. j. 52 Af 18/2013 - 123,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 9. 2013, č. j. 52 Af 18/2013 - 123, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 22. 11. 2012, č. j. 6807/12-1100-602925. Tímto rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 1. 2006, č. j. 2226/06/263911/4053 tak, že byl dodatečně stanovený základ daně ve výši 1 190 698 Kč snížen na 1 168 093 Kč a dodatečně vyměřená daň ve výši 341 445 Kč byla snížena na 334 213 Kč.

[2] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je otázka zákonnosti dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, daň byla doměřena pro neunesení důkazního břemene ohledně zdanění či osvobození finančních prostředků vložených v daném zdaňovacím období formou osobních vkladů do podnikání.

[3] Věc byla před krajským soudem projednávána celkem šestkrát, před Nejvyšším správním soudem je projednávána počtvrté. Na základě právního názoru obsaženého v posledním zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 16/2012 – 33, bylo rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 8. 2012, č. j. 31 Af 35/2011 – 152 zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09 – 1100 – 602925. Krajský soud ve svém zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že odvolací orgán se nezabýval námitkami týkající se naturálního plnění ZOD Žichlínek v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu obsaženého v posledním zrušujícím rozsudku. Odvolací orgán se také nezabýval otázkou vyplaceného příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění ve výši 1 004 338 Kč. Odvolací orgán tak musel v dalším řízení zvážit, zda tato finanční částka získaná v roce 2001 mohla či nemohla ovlivnit výši disponibilních prostředků v kontrolovaném zdaňovacím období. K otázce vratky počátečního vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny ve výši 330 000 Kč krajský soud uvedl, že stěžovatel musel tyto prostředky získat nejpozději v roce 1999. Daňová kontrola u něj probíhala v roce 2005, a proto právo správce daně na vyměření daně za zdaňovací období roku 1999 zaniklo. Časové období týkající se nabytí těchto finančních prostředků bylo najisto postaveno, a proto stěžovatel neměl povinnost prokazovat zdroj peněžních prostředků, získaných v roce 1999.

[4] Na základě závěrů zdejšího a krajského soudu vydal odvolací orgán nové rozhodnutí. Vázán závěry správních soudů dospěl k tomu, že pokud stěžovatel sám svým tvrzením vymezil období, ve kterých příjmy získal, pak na sebe sám přenesl důkazní břemeno prokázat, že se tak skutečně stalo v tvrzeném časovém období. Dle odvolacího orgánu stěžovatel důkazní břemeno objektivně neunesl.

[5] V souladu z výše uvedenými rozsudky hodnotil smlouvu o půjčce uzavřenou mezi stěžovatelem a O. N., kterou považoval za účelovou. Nepřiklonil se ani k názoru o nesprávném vyhodnocení daru a celoživotních úspor jeho manželky, neboť stěžovatel nepředložil důkaz, že dar byl majetkem ve výlučném vlastnictví manželky. Rovněž nebylo porušeno procesní právo vyjádřit se k výsledkům doplněného odvolacího řízení, neboť nedošlo ke změně právního hodnocení, ani k provádění nového dokazování. Ohledně námitek týkajících se naturálního plnění ZOD Žichlínek odvolací orgán uvedl, že ZOD Žichlínek poskytlo stěžovateli naturální plnění ve formě poukázek na pohonné hmoty. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že o poskytnutých poukázkách na pohonné hmoty v peněžním deníku nebyly vedeny žádné záznamy a účtováno bylo pouze o výdajích souvisejících s nákupem pohonných hmot. Poukázky nebyly zahrnuty do obchodního majetku. Z tohoto důvodu nemohla být částka ve výši 5 900 Kč zdrojem disponibilních prostředků, ze kterých byly uskutečňovány hotovostní vklady do podnikání. K vyplacenému příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění ve výši 1 004 338 Kč odvolací orgán uvedl, že tato částka byla stěžovatelem zaúčtována dne 26. 6. 2001 na řádku 534 peněžního deníku jako příjem neovlivňující daňový základ. Peněžní prostředky v uvedené výši byly převedeny z účtu Komerční pojišťovny na běžný účet stěžovatele, bylo o nich účtováno, a proto nemohly být zahrnuty do disponibilních prostředků používaných k vlastním vkladům do podnikání.

[6] Správce daně považoval za prokázanou částku výnosu z pojištění ve výši 32 654 Kč. Tento výnos byl rozdílem mezi pojistnou částkou 330 000 Kč a vyplacenou částkou v celkové výši 362 654 Kč. Úmyslem správce daně nebylo doměření celé částky původního vkladu

uskutečněného v roce 1999, neboť mu bylo známo, že prekluzivní lhůta za tento rok již uplynula. Odvolací orgán zvýšil disponibilní prostředky o částku 22 605 Kč, což je rozdíl mezi pojistnou částkou pro dožití ve výši 330 000 Kč a jednorázovým vkladem pojistného v částce 307 395 Kč. Základ daně byl tak snížen o 22 605 Kč a výsledná daň byla snížena o 7 232 Kč.

[7] Při stanovení výše disponibilních prostředků vycházel odvolací orgán z údajů vykázaných v podaných daňových přiznáních od roku 1995. Dospěl k závěru, že příjmy po zdanění činily za časový úsek 1995 až 2003 částku 377 060 Kč. V letech 2002 a 2003 vykázal stěžovatel výdaje na osobní spotřebu ve výši 123 670. Z těchto důvodů nemohl reálně naspořit žádné peněžní prostředky, které by mohl vkládat do podnikání. Příjmy deklarované jako vlastní vklady jsou proto výsledkem obchodní činnosti právě z roku 2003.

[8] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel včas žalobu. Namítal nesprávný postup správce daně týkající se důkazní povinnosti. V důkazním řízení bylo postupováno v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Ústavního soudu. Zpochybňoval vyhodnocení naturálního plnění od ZOD Žichlínek. Správce daně postupoval nesprávně, neboť nezohlednil, že stěžovatel toto naturální plnění vykázal jako vklad do podnikání ohodnocený v peněžních jednotkách, protože poukázky na pohonné hmoty použil pro své podnikání. Finanční orgány měly uznat hodnotu poukázek jako vlastní vklad do podnikání. Byla uplatněna i námitka vztahující se k vratce půjčky ve výši 1 200 000 od pana N. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že výše disponibilních prostředků na počátku roku 2002 poskytnutí půjčky neodůvodňovala. Byla totiž špatně stanovena výše disponibilních prostředků na počátku roku 2002. Poukazoval na přívklad z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění ve výši 1 004 338 Kč. Finanční orgány však tento důkazní prostředek nijak nehodnotily. Neztotožnil se ani s tvrzením odvolacího orgánu o příjmech v letech 1995 až 2003. Měl za to, že uvedená částka je příjmem pro účely zdanění a nikoli skutečným příjmem. Příjem pro daňové účely je vykazován po odečtení započitatelných položek (např. odpisů). Ty za uvedená období činily 867 808 Kč. Skutečný příjem byl tedy přinejmenším o výši uplatněných odpisů vyšší. Tvrzení, že nemohl naspořit žádné peněžní prostředky, není v souladu se skutečností. Dále se domníval, že postup správce daně a odvolacího orgánu, které se snažily dodanit jeho vklady do podnikání, aniž by prokázaly, že jde skutečně o nezdaněné finanční prostředky nabyté v kalendářním roce 2003, je v rozporu se zásadou právní jistoty. Závěrem namítal zkrácení svého procesního práva, když nebyl přizván k projednání doplněného odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí ve věci.

[9] Krajský soud úvodem stručně zrekapituloval předchozí rozhodnutí správních orgánů. Po vymezení žalobních bodů a vyjádření žalovaného přistoupil k posouzení věci. Konstatoval, že námitka týkající se nesprávného postupu správce daně ohledně důkazní povinnosti byla již řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 16/2012, proto v souladu se zde vysloveným právním názorem rozhodl o této námitce již v rozsudku ze dne 29. 8. 2012, č. j. 31 Af 35/2011 – 152. Právní posouzení této námítky považoval krajský soud za uzavřené. Ohledně stěžovatelem tvrzeného nesprávného vyhodnocení naturálního plnění od ZOD Žichlínek shrnul postoj odvolacího orgánu, ztotožnil se s ním a v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[10] K námitce vyhodnocení výše disponibilních prostředků na počátku zdaňovacího období 2002, vratce půjčky od pana N. v částce 1 200 000 Kč a povinnosti vyslechnout navrhované svědky opět odkázal na výše zmíněný rozsudek zdejšího soudu a poté následující rozsudek krajského soudu, kde tato žalobní námitka byla vyhodnocena jako nedůvodná. V návaznosti na toto zjištění neměl důvod se zabývat návrhem stěžovatele na výslech svědků. Obdobně postupoval krajský soud ve vztahu k žalobní námitce týkající se povinnosti seznamovat účastníka řízení s obsahem spisu a projednat věc před vydáním rozhodnutí. Opět odkázal na předcházející rozsudky obou správních soudů, dle kterých stěžovatel nebyl postupem právního předchůdce žalovaného nikterak zkrácen. Ohledně částky příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění ve výši 1 004 338 se krajský soud ztotožnil s hodnocením odvolacího orgánu. Tato částka byla zaúčtována jako příjem neovlivňující základ daně dne 26. 6. 2001 na řádku 534 peněžního deníku, a proto nemohla být zahrnuta v následném zdaňovacím období do disponibilních prostředků k vlastním vkladům do podnikání ve zdaňovacím období roku 2002.

[11] Krajský soud posoudil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[12] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný díky nedostatku důvodů rozhodnutí.

[13] Poukazuje na to, že se krajský soud vůbec nezabýval jednou z jeho řádně uplatněných žalobních námitek. Tato námitka se týkala výše disponibilních příjmů a zpochybňovala tvrzení odvolacího orgánu o příjmech stěžovatele z podnikání v letech 1995 až 2003 v částce 354 455 Kč. Uvedená částka je úmyslným překrucováním skutečnosti, protože tato částka je příjmem pro účely zdanění a nikoli skutečným příjmem stěžovatele. Příjem pro daňové účely je vykazován po odečtení započitatelných položek. Jenom uplatněné odpisy za uvedená období činily 867 808 Kč, a proto skutečný příjem byl přinejmenším o výši uplatněných odpisů vyšší. Tvrzení, že stěžovatel nemohl reálně naspořit žádné peněžní prostředky, které by mohl vkládat do podnikání, není v souladu se skutečností.

[14] Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rovněž požaduje přiznání náhrady nákladů řízení.

[15] Žalovaný k podané kasační stížnosti uvádí, že uplatněná námitka již byla řešena před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem. Odkazuje na příslušné pasáže z rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 9 Afs 16/2012.

[16] S ohledem na výše uvedené navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu zamítnutí kasační stížnosti.

[17] Nad rámec výše uvedeného žalovaný nesouhlasí s tím, že mu nebyla přiznána náhrada nákladů řízení. Krajský soud náhradu nákladů nepřiznal s odůvodněním, že výdaje vynaložené žalovaným nepřesahovaly výraznou měrou náklady spojené s jeho běžnou úřední

činností. S takovým odůvodněním se žalovaný neztotožňuje a trvá na tom, že mu náhrada nákladů řízení před krajským soudem přísluší.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Zdejší soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[20] V projednávané věci je nutné zhodnotit, zda se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal s řádně uplatněnými žalobními námitkami. Stěžovatel měl možnost uplatnit i jiné námitky než v předcházejících řízeních, protože odvolacím orgánem bylo vydáno nové správní rozhodnutí.

[21] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případech, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ. Obdobně judikoval i Ústavní soud, který konstatoval, že „[s]oudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[22] Námitce stěžovatele, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou, ve které zpochybňoval tvrzení odvolacího orgánu o jeho příjmech z podnikání v letech 1995 až 2003 v částce 354 455 Kč, je nutné přisvědčit. Tato námitka sice nebyla stěžovatelem uplatněna poprvé, nikdy však nebyla krajským soudem řádně vypořádána. Nejvyšší správní soud již v předcházejícím zrušujícím rozsudku konstatoval, že všechny žalobní body musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozsudku, tj. i ty, které se vztahují k výši disponibilních příjmů za zdaňovací období roku 2002 a v této souvislosti i k výši disponibilních příjmů za zdaňovací období roku 2003. Krajský soud při posuzování žaloby tuto námitku opomenul při shrnutí žalobních bodů a žádným způsobem se k ní nevyjádřil. Původní výši příjmů z podnikání v žalobou napadeném rozhodnutí odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí změnil, a to konkrétně na částku 377 060 Kč. V dalším řízení tak krajský soud bude povinen vyhodnotit, zda odvolacím orgánem tvrzená výše příjmů z podnikání je správná, a proto ob stojí úvaha odvolacího orgánu, že stěžovatel nemohl reálně naspořit žádné peněžní prostředky, které by následně mohl vkládat do podnikání.

[23] Nejvyšší správní soud dále ověřil, že se krajský soud v napadeném rozsudku vypořádal s většinou žalobních námitek pouze pomocí odkazů buď na svůj dřívější rozsudek (č. j. 31 Af 35/2011 – 152) nebo na v pořadí poslední zrušující rozsudek zdejšího soudu (sp. zn. 9 Afs 16/2012). Takový postup nemohl využít u námitek týkající se naturálního plnění ZOD Žichlínek a příkladu z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění, protože se jednalo o námitky zpochybňující závěry žalovaného vyslovené poprvé v žalobou napadeném rozhodnutí.

[24] Zdejší soud má za to, že vypořádání se s řádně uplatněnými žalobními námitkami pouze pomocí odkazů na jiná rozhodnutí správních soudů není možný. V posuzovaném případě bylo vydáno zcela nové správní rozhodnutí odvolacího orgánu, proti kterému stěžovatel brojí novou žalobou. V daném případě sice krajský soud rozhodoval již pošesté, avšak i v takovém případě nelze rezignovat na kritéria přezkoumatelnosti soudního rozhodování. To mimo jiné vyplývá i z nálezu Ústavního soudu, který konstatoval, že „[j]edním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy České republiky) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (§ 157 odst. 1 o. s. ř.) a to způsobem, zakotveným v ustanovení § 157 odst. 2 o. s. ř. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé“ (srov. nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94). Krajský soud musí v každém případě přezkoumatelným způsobem řádně vypořádat všechny stěžovatelem uplatněné žalobní námitky. Jedná se o zcela nové řízení, ve kterém je potřeba zhodnotit, zda stejná námitka byla již uplatněna dříve, a v návaznosti na toto zjištění, zda nedošlo ke změně skutkových okolností či změně právního posouzení odvolacího orgánu v žalobou napadeném rozhodnutí. Pokud soud dospěje k závěru, že k žádné výše uvedené změně nedošlo, je povinen uvést, jaký právní názor k dané žalobní námitce zaujal dříve ať už Nejvyšší správní soud popř. v nezrušeném rozhodnutí krajský soud. Lze samozřejmě na příslušné rozhodnutí odkázat, avšak je nezbytné, aby příslušná část odůvodnění rozsudku krajského soudu obsahovala konkrétní právní závěry vyplývající z předchozího řízení před správními soudy.

[25] Jestliže žalobce dosáhl v předcházejícím řízení zrušení rozhodnutí žalovaného, má právo, aby v novém soudním řízení byly řádně uplatněné žalobní námitky vypořádány soudem přezkoumatelným způsobem právě v tomto řízení.

IV. Závěr

[26] Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí.

[27] Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání dle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 5. června 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu