

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: J. H.,** zast. JUDr. Klimešem, advokátem se sídlem Osovec 6, Osov, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09-1100-602925, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2011, č. j. 31 Af 35/2011 - 86,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2011, č. j. 31 Af 35/2011 - 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09-1100-602925. Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je otázka zákonnosti dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Daň byla dodatečně vyměřena pro neunesení důkazního břemene stěžovatele ohledně zdanění či osvobození finančních prostředků vložených v daném zdaňovacím období formou osobních vkladů do jeho podnikání.

Věc byla před krajským soudem projednávána celkem čtyřikrát, před Nejvyšším správním soudem je projednávána potřetí. Vzhledem k této skutečnosti je nejprve nutno zrekapitulovat dosavadní průběh řízení.

I. Rekapitulace dosavadního řízení

Na základě provedené kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003 Finanční úřad ve Svitavách (dále jen „správce daně“) zjistil, že stěžovatel v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zaúčtoval v peněžním deníku do příjmů nezahrnovaných do základu daně finanční prostředky označené jako osobní vklady, a to 1 715 000 Kč v roce 2001, 2 420 001 Kč v roce 2002 a 761 000 Kč v roce 2003.

Správci daně vznikly pochybnosti, zda zdrojem vlastních vkladů byly zdaněné příjmy, a to zejména s ohledem na hospodářské výsledky stěžovatele v předcházejících obdobích (ztráty či nízký základ daně) a vzhledem ke skutečnosti, že příjmy z podnikatelské činnosti byly jediným zdrojem příjmů stěžovatele. Stěžovatel dne 2. 9. 2004 místopřísežně prohlásil, že peněžní prostředky vložené do podnikání představují celoživotní úspory stěžovatele a jeho manželky.

V rámci následného důkazního řízení stěžovatel výpisem z osobního účtu u IPB doložil vlastnictví disponibilních prostředků, které již k datu 14. 3. 2001 obsahovaly veškeré příjmy po zdanění, a to ve výši 2 177 180,66 Kč. Dále doložil, že v roce 2001 do 14. 3. 2001 vložil do podnikání osobní prostředky v hotovosti ve výši 165 000 Kč. Po přičtení této částky činil celkový stav finančních prostředků k 14. 3. 2001, ze kterého stěžovatel mohl činit osobní vklady do podnikání, částku 2 342 180,66 Kč. Dále stěžovatel prokázal, že v roce 2001 obdržel příjem finančních prostředků z akcií ve výši 4 794 Kč a příjem z prodeje pozemků v obci Opatov ve výši 15 000 Kč. Celkem měl tedy stěžovatel dle závěrů správce daně k dispozici částku 2 361 975 Kč. Od této částky správce daně odečetl vlastní vklady uskutečněné v roce 2001 ve výši 1 715 000 Kč. Takto stanovil konečný stav disponibilních prostředků k 31. 12. 2001 na částku 646 975 Kč.

Správce daně uznal z celkově vložené částky 2 420 001 Kč v roce 2002 jako příjmy, které neovlivňují základ daně, příjmy ve výši 1 229 303 Kč (počáteční stav 646 975 Kč + příjmy z prodeje akcií ve výši 6 324 Kč, plnění při dožití od Komerční pojišťovny ve výši 32 654 Kč, půjčky od J. V. ve výši 520 000 Kč a pojistné plnění od pojišťovny Allianz ve výši 23 350 Kč).

U zbývající části peněžních prostředků, deklarovaných jako vlastní vklad neovlivňující základ daně ve výši 1 190 698 Kč, stěžovatel dle správce daně neprokázal, zda tyto peněžní prostředky jsou prostředky, které nemají vliv na základ daně v kontrolovaném období. K čestnému prohlášení, dle kterého stěžovateli manželka v letech 2002 a 2003 darovala svoje celoživotní úspory ve výši 1 245 000 Kč a ve výši 605 000 Kč, správní orgány uvedly, že stěžovatel neměl s manželkou rozdělené společné jmění, a proto peníze naspořené ze mzdy a invalidního důchodu manželky nemohly představovat dar, ale byly součástí jejich společného jmění.

K tvrzení stěžovatele, dle kterého zdrojem jeho příjmů byly také finanční dary od jeho rodičů a rodičů jeho manželky v letech 1973 a 1985 a v letech 1987 v celkové výši 1 370 000 Kč, stěžovatel předložil darovací prohlášení, které bylo potvrzeno sestrou stěžovatele a sestrou jeho manželky. Vzhledem k tomu, že tyto peněžní prostředky dle svých tvrzení stěžovatel obdržel v období před oddělením měny v roce 1993 (tj. za trvání společného státu se Slovenskem), požadoval správce daně prokázat, že tyto prostředky byly v roce 1993 předmětem oddělení měny ve smyslu zákona č. 60/1993 Sb., o oddělení měny, což však stěžovatel neprokázal. Podle ustanovení § 2 uvedeného zákona mohlo být vyměněno v hotovosti pouze 4 000 Kč a výměna se potvrzovala do průkazu totožnosti.

Stěžovatel také neprokázal tvrzenou výhru ve sportce ve výši 80 000 Kč. Za prodej pozemků v Opatově dosáhla manželka stěžovatele příjem ve výši 15 000 Kč, nikoli 56 110 Kč, jak tvrdil stěžovatel. Tato částka byla správcem daně do disponibilních příjmů stěžovatele uznána. Naopak nebyla stěžovateli uznána do disponibilních příjmů vratka počátečního vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny ve výši 330 000 Kč a finanční ekvivalent naturálního plnění, které stěžovatel obdržel ve formě poukázek na pohonné hmoty od ZOD Žichlínek. Dále nebylo zohledněno tvrzení stěžovatele o úrocích z vkladů na vkladních knížkách do roku 2000 ve výši 300 000 Kč, plnění z úrazového pojištění ve výši 45 000 Kč, dividendy od společnosti Tabák, a.s., ZOD Žichlínek, a ZD Opatov v celkové výši 320 000 Kč, neboť tato tvrzení nebyla ničím doložena. Z částky ve výši 1 190 698 Kč, byla za zdaňovací období roku 2002 stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 341 445 Kč.

Výše uvedené závěry správce daně potvrdil žalovaný. Smlouvu o půjčce, doloženou teprve v odvolacím řízení, dle které stěžovatel dne 10. 1. 2002 poskytl O. N. peněžní prostředky ve výši 1 200 000 Kč, které po jejich vrácení dne 14. 4. 2002 vložil do pokladny, žalovaný jako důkaz neosvědčil. Stěžovatel o vratce této částky do pokladny neúčtoval, a předloženou smlouvou neprokázal ani zdroj těchto prostředků.

Rozhodnutí žalovaného bylo následně zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 11. 2007, č. j. 31 Ca 22/2007 - 25, a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, dle kterého nebylo po stěžovateli možné požadovat prokázání zdanění finančních prostředků vložených do podnikání, pokud tyto prostředky dle svého tvrzení nabyl v období, které je již prekludováno.

Ke kasační stížnosti žalovaného zrušil zdejší soud rozsudkem ze dne 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008 - 56 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), shora uvedený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud posoudil otázku, zda je v obecné rovině přípustné požadovat po daňovém subjektu (podnikateli) prokázání původu finančních prostředků vložených do podnikání a zda je daňový subjekt v tomto ohledu povinen nést důkazní břemeno, odlišně od závěru krajského soudu. Ve zrušujícím rozsudku zejména uvedl: "*tato povinnost daňového subjektu je dostatečně zřejmá a vyplývá přímo ze zákona; dle ustanovení § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které obecně vymezuje předmět daně, jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanoví-li zákon jinak. Jestliže tedy daňový subjekt v přezkoumávaných případech účtoval o svých vkladech do podnikání, přičemž u správce daně vznikly pochybnosti,*

zda příjmy vložené do podnikání byly řádně zdaněny, důvodně jej vyzval k prokázání původu vložených finančních prostředků. Shodné závěry již vyslovil v řadě svých dřívějších rozhodnutí jak Nejvyšší správní soud tak také Ústavní soud."

Kasační soud ve zrušujícím rozsudku přisvědčil všem námitkám žalovaného s výjimkou námitky týkající se časového přesahu dokazování ve vztahu k prekluzivní lhůtě podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"). Tuto otázku ponechal otevřenou a zavázal krajský soud k jejímu dalšímu objasnění. V této souvislosti 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), a proto je správcem daně překročen časový a věcný rámec a prováděné dokazování bylo vedeno příliš extenzivním způsobem. Takový závěr by totiž znamenal, že k zamezení veškerého dokazování by postačilo pouhé tvrzení daňového subjektu o tom, že příjmy jím vložené do podnikání pocházejí z již prekludovaných období. V souzené věci správce daně provedl poměrně podrobné dokazování, z něhož poté ve svých úvahách vycházel. K postupu, který správce daně v důkazním řízení zvolil, se však krajský soud nevyjádřil, pouze konstatoval, že předmětem dokazování se staly i příjmy přesahující prekluzivní lhůtu*".

Vázán právním názorem zdejšího soudu krajský soud rozsudkem ze dne 29. 1. 2009, č. j. 31 Ca 185/2008 - 69, rozhodnutí žalovaného opětovně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně zavázal žalovaného, aby v intencích závěrů Nejvyššího správního soudu provedl posouzení prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu ke každé položce příjmu žalobce (v projednávané věci stěžovatele, pozn. NSS) individuálně. Zavázal žalovaného k tomu, aby stěžovatele vyzval k předložení a prokázání výše příjmů v každém jednotlivém kalendářním roce počínaje rokem 1993 a k doložení nákladů souvisejících s chodem domácnosti či dalších výdajů. Jako povinnost stěžovatele pak krajský soud uvedl povinnost označit všechny peněžní účty, na kterých měl uloženy peněžní prostředky. Z těchto údajů pak žalovaný bude mít možnost učinit si úsudek o výši stěžovatelem naspořených prostředků. Přitom u příjmů, které by ve vztahu ke kontrolovanému období přesahovaly rámec daný ustanovením § 47 zákona o správě daní a poplatků, již stěžovatele důkazní břemeno nestíhá. Hodnocení finanční situace stěžovatele měla být provedena od roku 1993, kdy došlo ke směně Kčs na Kč, tj. k okamžiku, kdy je možno finanční situaci stěžovatele postavit na jisto. Krajský soud zavázal žalovaného k tomu, aby při svých úvahách vycházel z údajů týkajících se minimálních nákladů na domácnost a přihlédl i k případným specifickým okolnostem, které se případně u stěžovatele vyskytnou.

V otázce půjčky poskytnuté stěžovatelem O. N. ve výši 1 200 000 Kč a jejímu následnému vrácení měl dle krajského soudu žalovaný na základě výsledků šetření a hodnocení posoudit, zda byl stěžovatel schopen takovou částku skutečně naspořit. Stejným pohledem pak měl žalovaný hodnotit, zda stěžovatel mohl vklady z našetřených peněz do podnikání reálně uskutečnit.

Stěžovateli pak nepřisvědčil v tom, že v případě posouzení společného hospodaření postačí pouhé tvrzení, že s manželkou hospodařili odděleně. Pokud takové tvrzení není podložené důkazem o rozdělení společného jmění manželů, je pro daňové řízení nesměrodatné. Proti tomuto rozsudku krajského soudu nebyla podána žádným z účastníků řízení kasační stížnost.

Žalovaný vázán závěry krajského soudu doplnil odvolací řízení a vyzval stěžovatele k doložení a prokázání shora uvedených údajů a skutečností. Stěžovatel požadované skutečnosti nedoložil, závěry krajského soudu nerespektoval a nadále trval na svém přesvědčení, že není povinen nic prokazovat, neboť částky, které v posuzovaných obdobích vložil do podnikání, byly nabyty v obdobích, která jsou již prekludována. V této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05.

V této fázi řízení stěžovatel poprvé předložil smlouvu o půjčce ze dne 12. 5. 2002. Kopii této smlouvy k vyjádření přiložil. Z této smlouvy vyplynulo, že O. N. poskytl stěžovateli půjčku ve výši 1 600 000 Kč, a to ve dvou stejně vysokých splátkách. Smlouva byla uzavřena dne 12. 5. 2002, splatnost této půjčky pak byla stanovena na den 15. 6. 2012. Součástí smlouvy je ujednání, že stěžovatel není oprávněn zveřejňovat její obsah. Současně byla ke smlouvě přiložena i potvrzení o převzetí jednotlivých splátek včetně podpisů svědků. Stěžovatel oznámil žalovanému, že jeho věřitel, O. N., teprve nyní souhlasil vzhledem k nastalé situaci se zpřístupněním smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002.

Žalovaný neosvědčil jako důkaz stěžovatelovo tvrzení o celoživotních úsporách a setrval na svých původních závěrech, dle kterých stěžovatel prokázal v kontrolovaném období jen část disponibilních příjmů. Způsob, jakým žalovaný dospěl ke stanovení základu daně ve výši 1 190 698 Kč a daně ve výši 341 445 Kč, je podrobně popsán v rozhodnutí žalovaného, včetně zhodnocení stěžovatelem předložených důkazních prostředků.

Smlouva o půjčce, kterou stěžovatel předložil v doplněném odvolacím řízení (tj. po v pořadí druhém zrušujícím rozsudku krajského soudu), nebyla žalovaným osvědčena jako důkaz. Podle této smlouvy byla tentokrát stěžovateli O. N. poskytnuta částka ve výši 1 600 000 Kč, a to ve dvou splátkách k 15. 5. 2002 a 15. 12. 2002. O této skutečnosti opět nebyl žádný záznam v peněžním deníku. Žalovaný nepovažoval tvrzení stěžovatele o dodatečném souhlasu O. N. se zpřístupněním smlouvy za věrohodné a smlouvu vyhodnotil jako účelovou.

Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel nerespektoval požadavek žalovaného, který ho v intencích zrušujícího rozsudku krajského soudu vyzval ke sdělení příjmů a nákladů na domácnost za rozhodné období, vycházel žalovaný z údajů vykázaných stěžovatelem v jednotlivých daňových přiznáních, ze zákona č. 463/1991 Sb., o životním minimu a příslušných prováděcích předpisů. Při zohlednění toho, že podnikatelská činnost stěžovatele 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 žalovaný k závěru, že příjmy deklarované jako vlastní vklady, ve stěžovatelem neprokázané výši, stěžovatel nabyl právě v roce 2002 jako výsledek své obchodní činnosti a nikoli jako prostředky zapůjčené O. N.

Krajský soud na základě žaloby stěžovatele rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Ca 94/2009 - 35, opět zrušil, a to pouze pro procesní pochybení žalovaného, týkají se nevyslechnutí svědků ve vztahu k dodatečně, v nově otevřeném odvolacím řízení předložené smlouvě o půjčce (půjčka od O. N. ve výši 1 600 000 Kč).

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud posledně uvedené rozhodnutí krajského soudu rozsudkem ze dne 28. 2. 2011, č. j. 9 Afs 64/2010 - 74, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Předmětem přezkumu kasačního soudu byla pouze otázka, zda žalovaný byl či nebyl povinen provést výslech svědků, ve vztahu k v odvolacím řízení dodatečně předložené smlouvě o půjčce.

Kasační soud z napadeného rozhodnutí ověřil, že žalovaný žádnou ze smluv uzavřených s O. N., předložených stěžovatelem postupně v průběhu odvolacích řízení, v napadeném rozhodnutí neopomenul vyhodnotit a současně ze spisu ověřil, že stěžovatel žádné svědecké výpovědi nenavrhoval. Nebyly-li svědecké výpovědi stěžovatelem v průběhu řízení navrženy a neosvědčil-li žalovaný 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, pak nebyl povinen, a bylo by i z jeho strany nadbytečné, výslechy osob, jejichž podpisy smlouva obsahuje, provádět.

II. Závěry krajského soudu v nyní posuzované věci

Rozsudkem napadeným stěžovatelem v nyní projednávané věci krajský soud žalobu stěžovatele zamítl. Uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel nerespektoval požadavek krajského soudu a na výzvu žalovaného nedoložil přehled o příjmech a výdajích, ze kterých by si žalovaný mohl učinit úsudek o celkové finanční situaci stěžovatele, vycházel žalovaný při stanovení daňové povinnosti z údajů vykázaných stěžovatelem v jednotlivých přiznáních k dani, ze zákona o životním minimu a z příslušných prováděcích předpisů.

Krajský soud vycházel z úvahy žalovaného, dle které stěžovatel za období od roku 1995 do roku 1998 vykázal z podnikatelské činnosti ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů daňové ztráty ve výši 303 424 Kč. Za období let 1999 až 2003 vykázal stěžovatel základy daně v úhrnné výši 664 229 Kč. Výsledky jeho hospodaření od roku 1995 do 14. 3. 2001 se promítly do disponibilních prostředků na osobním účtu stěžovatele, vedeném u IPB, a.s., ve výši 2 177 180,60 Kč. Částku životního minima stanovil žalovaný za období let 1995 až 2003 ve výši 315 045 Kč. Příjmy stěžovatele po zdanění za uvedené období dosáhly částky 354 455 Kč. Stěžovatelův průměrný příjem po zdanění činil 3 282 Kč (354 455 Kč /9 let /12 měsíců). Rozdílem je pak částka ve výši 39 410 Kč. V letech 2002 a 2003 přitom stěžovatel vykázal výdaje na osobní potřebu ve výši 123 670,50 Kč. Z uvedeného žalovaný dovodil nemožnost stěžovatele naspořit jím deklarované finanční prostředky, které by následně vložil do podnikání.

Krajský soud, vázán právním názorem zdejšího soudu, zejména nepřisvědčil námitce stěžovatele, že tento nebyl povinen prokazovat nabytí finančních prostředků, které vložil v letech 2002, jakož i 2003, do podnikání. Stěžovatel je totiž podnikatelským subjektem, který v příslušných obdobích dle svého tvrzení finanční prostředky do

podnikání vložil a zaevidoval je ve svém účetnictví. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008 - 56, který uvedenou otázku podrobně vypořádal. Pokud stěžovatel tento postup odmítá a nadále trvá na tom, že jej důkazní břemeno nestíhalo, nelze dle krajského soudu než konstatovat, že stěžovatel tímto přístupem riskuje oslabení své důkazní pozice.

Krajský soud odmítl žalobní námitku napadající nesprávné vyhodnocení smluv o půjčce. Důvěryhodnost těchto důkazních prostředků je oslabena už jen tím, že nejprve stěžovatel sám půjčil O. N. peněžní prostředky ve výši 1 200 000 Kč v lednu 2002, přičemž v dubnu téhož roku mu měla být tato částka vrácena a stěžovatel ji měl vložit zpět do pokladny, aby v květnu a prosinci téhož roku naopak O. N. ve dvou splátkách půjčil stěžovateli částku 1 600 000 Kč. O vrácení částky 1 200 000 Kč do pokladny neexistuje žádný záznam v peněžním deníku, stejně tak jako o druhé z půjček, a proto dle soudu nemůže nic nasvědčovat tomu, že šlo o finanční prostředky sloužící k podnikání. Stěžovatel své důkazní břemeno ohledně vzájemného půjčování peněz s O. N. neunesl.

Krajský soud opakovaně nedal stěžovateli za pravdu ohledně jeho námitky, že v případě posouzení společného hospodaření s manželkou, postačí tvrzení, že s manželkou hospodařili odděleně. Ze skutkového stavu bylo ověřeno, že stěžovatel neměl rozdělené společné jmění manželů, a proto je jeho tvrzení zcela nepodložené, přičemž žádné jiné skutečnosti v důkazním řízení předloženy nebyly.

Dále konstatoval, že opakovaně označil za nedůvodnou žalobní námitku, dle níž nebyl stěžovatel před vydáním konečného rozhodnutí seznámen s výsledky doplněného odvolacího řízení. Žalovaný neprováděl žádné nové důkazy ve věci, realizoval pouze právní hodnocení skutečností, které byly stěžovateli známy, a proto žádným způsobem nepochybil, pokud s těmito závěry stěžovatele neseznámil.

Stěžovatel své důkazní břemeno ohledně sporné částky, deklarované jako vklady do podnikání neovlivňující základ daně, neunesl, a proto byla jeho žaloba zamítnuta.

III. Kasační námitky

V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nesprávné právní posouzení, vady řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje mimo jiné v nedostatečném vyhodnocení smlouvy o půjčce, dodatečně stěžovatelem předložené v nově otevřeném odvolacím řízení. Krajský soud vyšel z tvrzení žalovaného o provedení volného hodnocení důkazů, což však neodpovídá skutečnosti. Žalovaný hodnotil předloženou smlouvu jako účelovou pouze z tohoto důvodu, že stěžovatel neprokázal dodatečně poskytnutý souhlas O. N. se zpřístupněním smlouvy. Dále žalovaný uvedl, že poskytnutou částku stěžovatel dosud nevrátil, což je vzhledem k datu splatnosti půjčky (2012) absurdní.

Stěžovatel k argumentaci soudu uvádí, že peníze nepůjčoval O. N. jako podnikatel, ale jako fyzická osoba a jako fyzická osoba si také peníze od O. N. následně půjčil a teprve

následně je po částech vkládal do podnikání. Stěžovatel namítá, že měly-li správní orgány pochybnosti ohledně souhlasu O. N. se zpřístupněním smlouvy, měly O. N. vyzvat k objasnění této otázky. Dále stěžovatel brojí proti závěrům Nejvyššího správního soudu, který v předcházejícím řízení konstatoval, že správní orgány nebyly povinny z úřední povinnosti provést výslechy svědků, jejichž podpisy jsou na smlouvě uvedeny.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje dále v tom, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkou, dle které v roce 2002 disponoval dostatkem finančních prostředků. O této skutečnosti svědčí potvrzení Komerční pojišťovny, a.s., ze dne 22. 6. 2001, dle kterého byla na účet stěžovatele č. X zaslána částka 1 004 338 Kč, jako vyplacený přívklad z pojistné smlouvy na kapitálové životní pojištění. Tuto písemnost nevyhodnotily ani správní orgány ani krajský soud. Dále se krajský soud nevypořádal s tvrzením stěžovatele, dle kterého mu měla být jako disponibilní zdroj finančních prostředků uznána vratka počátečního vkladu kapitálového životního pojištění od Komerční pojišťovny ve výši 330 000 Kč a naturální plnění ve formě poukázek na pohonné hmoty od ZOD Žichlínek, resp. jejich finanční ekvivalent.

Soud také zcela pominul námitku stěžovatele, že začal podnikat až na konci roku 1995 a nemůže jej tedy stíhat povinnost prokazovat své příjmy za období před zahájením podnikání. Stěžovatel argumentuje tím, že postup aplikovaný správními orgány není ze zákona možný a takový postup nemohou uložit ani správní soudy. Tento postup, tj. doměření daně v případě neprokázání zdanění majetku, mělo v minulosti umožnit navrhované ustanovení § 42 zákona o správě daní a poplatků, které však nikdy nenabylo účinnosti a bylo ze zákona vypuštěno. Zákonodárce tak dal daňovým subjektům jasně na srozuměnou, že neprokázané přírůstky majetku zdaňovány nebudou. Z tohoto důvodu také stěžovatel neschraňoval žádné doklady o tom, jaký majetek on nebo jeho žena nabyli. Je v rozporu s principem právní jistoty, aby správní orgány s podporou soudů postupovaly podle neúčinného ustanovení zákona. Dle stěžovatele nejméně na tyto roky dopadá nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze kterého stěžovatel obsáhle cituje.

Stěžovatel dále namítá, že s ním i přes jeho žádost nebyl projednán výsledek doplněného odvolacího řízení před vydáním konečného rozhodnutí, čímž bylo porušeno jeho právo ve smyslu čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod na to, aby věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Žalovaný prováděl důkaz smlouvou o půjčce a stěžovatel se k tomuto důkazu nemohl vyjádřit.

Pokud jde o finanční prostředky, které stěžovatel obdržel od své manželky, pak není rozhodné, že stěžovatel neměl s manželkou rozdělené společné jmění manželů. Jak je to v některých rodinách obvyklé, každý z manželů hospodaří s vlastními prostředky, které formálně spadají do společného jmění manželů. Manželka tak stěžovateli mohla deklarované finanční prostředky darovat do podnikání, a to tím spíše, že i zisk z tohoto podnikání spadal do společného jmění manželů. Navíc manželka měla i vlastní prostředky (realizované restituční nároky, prodej vlastního majetku). Darování manželka potvrdila čestným prohlášením.

IV. Posouzení věci NSS

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Námitky stěžovatele lze rozčlenit na námitky napadající rozsah jeho důkazního břemene, na námitky nesprávného či neúplného hodnocení jím předložených důkazů, porušení práva vyjádřit se k hodnocení smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002 a na námitky napadající nevypořádání jím uplatněných žalobních bodů.

IV. a Rozsah důkazního břemene

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 by 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.

Právě tímto prizmatem je dle kasačního soudu nutno nahlížet na právní názor vyslovený nálezem 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 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 nepřípustný exces 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 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.

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 nabyl v dávné minulosti, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. Prokázal-li by stěžovatel, že finanční prostředky v tomto období nabyl, 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 nabyl, 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 tato 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 povinnost žádným způsobem neovlivňují.

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 nabyl (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.

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.

IV.b Posouzení předložených důkazů

Námitky směřující do nesprávného vyhodnocení smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002 jsou zčásti nepřípustné a zčásti nedůvodné (půjčka 1 600 000 Kč od O. N.).

Nepřípustná 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.

Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle § 110 odst. 4 s. ř. s. svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Závazným právním názorem se podle § 110 odst. 4 s. ř. s. rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, zajišťuje toto ustanovení, aby se Nejvyšší správní soud nemusel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil.

V rozsudku ze dne 28. 2. 2011, č. j. 9 Afs 64/2010 - 74, kterým byl předcházející rozsudek krajského soudu v této věci zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení, se kasační soud podrobně otázkou povinnosti žalovaného vyslechnout svědky zabýval, přičemž dospěl ke zcela jednoznačnému závěru, že v projednávané věci tuto povinnost správní orgány neměly (viz také shora uvedená rekapitulace). Námitka je s ohledem na ustanovení 110 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

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. Hodnocení krajského soudu je uvedeno na straně 9 napadeného rozsudku. Hodnocení žalovaného je uvedeno na straně 11 rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti také žalovaný uvedl, že příjmy deklarované jako vlastní vklady ve stěžovatelem neprokázané výši stěžovatel nabyl právě v roce 2002 jako výsledek své obchodní činnosti, nikoli jako prostředky zapůjčené O. N., a to při zohlednění toho, že podnikatelská činnost stěžovatele byla jeho jediným zdrojem příjmů od roku 1996, s odkazem na vykázané daňové ztráty a základy daně za období od roku 1995 do roku 2003 a s ohledem na částku životního minima a čerpání peněžních prostředků pro jeho osobní spotřebu.

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 předložení 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.

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.

IV.c Porušení procesního práva stěžovatele vyjádřit se hodnocení důkazu

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 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.

V prvé řadě je nutno připomenout, 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.

IV.d Zrušující důvody

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

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, 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. 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. X, což je uvedeno na potvrzení Komerční pojišťovny, a.s., přiloženém k odvolání.

Všechny shora uvedené věcné žalobní námitky zůstaly krajským soudem zcela opomenuty. Z těchto důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu trpí nezákonností spočívající v nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

V dalším řízení bude krajský soud povinen 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 obstojí (Avizo – dožití pojistné smlouvy, Komerční Pojišťovny, a.s., je založeno na č. listu 36 správního spisu). Kasační soud připomíná, že 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.

Pokud jde o tvrzené nezahrnutí finančního ekvivalentu naturálního plnění, které stěžovatel obdržel od ZOD Žichlínek ve formě poukázek na pohonné hmoty, bude krajský soud 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.

Pokud jde o částku 1 004 338 Kč, tj. vyplacený přívklad 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. X, pak krajský soud bude povinen vyhodnotit způsob, jakým o této částce žalovaný z hlediska stanovení výše disponibilních příjmů v roce 2001 uvážil. 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.

Z výše uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 21. června 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu