ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Dostihový spolek, a. s.,** se sídlem Pražská 607, Pardubice, zast. Mgr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-11434-707700, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 7/2019-224,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 7/2019-224, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný jako stěžovatel včasnou kasační stížností napadá rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice (dále jen „krajský soud“) ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 7/2019-224, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-11434-707700, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[2] V dané věci Finanční úřad pro Pardubický kraj vydal dne 26. 5. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 1001902/15/2801-50525-607304, jímž doměřil Dostihovému spolku, a. s., (dále též „daňový subjekt“ nebo „žalobce“) na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 částku 301 530 Kč a penále ve výši 60 306 Kč, a stejného dne i další dodatečný platební výměr č. j. 1001914/15/2801-50525-607304 na

daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši -507 518 Kč a penále ve výši 5075 Kč.

[3] První rozhodnutí o odvoláních proti těmto dodatečným platebním výměrům ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434-711322, zrušil Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 7. 6. 2018, č. j. 52 Af 6/2017–177, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Většinu žalobních námitek krajský soud shledal nedůvodnou, uznal pouze, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav a neprovedl navrhované důkazy ve vztahu k výdajům na nákup věcných cen pro vítěze dostihových závodů a sportovních akcí od společnosti „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“ v celkové částce 251 738 Kč.

[4] Žalovaný po doplnění dokazování novým odvolacím rozhodnutím ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-1134-707700, změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 tak, že částku 301 530 Kč snížil na částku 290 130 Kč a částku penále z 60 306 Kč snížil na částku 58 026 Kč, a dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 změnil tak, že částku daňové ztráty ve výši -507 518 Kč změnil na částku -588 668 Kč a částku penále ve výši 5075 Kč na částku 5886 Kč.

[5] Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí zamítl krajský soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 52 Af 7/2019–163. Tento rozsudek byl v kasačním řízení zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020–70, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvodem bylo nedostatečné vypořádání stěžejní žalobní námitky tvrdící, že předmětem zdanění nebyly skutečné příjmy, ale příjmy fiktivní, a výhrady vůči úplnosti dokazování; naopak NSS nepřisvědčil kasační námitce prekluze.

II. Rozhodnutí krajského soudu ze dne 22. 12. 2021

[6] Krajský soud v tomto novém rozsudku uvedl, že se zabýval žalobní námitkou, že daň neměla být doměřena z příjmů z prodeje vstupenek na 120. a 121. Velkou pardubickou Steeplechase, které byly poskytnuty společnostem FRANCE CAR, s. r. o. a SYNOT TIP, a. s. a ze vstupenek označených „Angličani“ a „bez ceny“ poskytnutých neznámému subjektu. Dále soud uvedl, že řešil žalobní námitku směřující proti navýšení výnosu o částku „poskytnutou“ společností STAVIS a nezohledněním výdajů v základu daně a navýšením základu daně o DPH za rok 2010 a 2011.

[7] Krajský soud konstatoval svou výzvu žalobci ke specifikaci navržených důkazů a jejich významu pro rozhodnutí a tuto specifikaci zahrnul do rozsudku. Poté usoudil, že dosavadní skutkový stav nelze považovat za řádně zjištěný, neboť navržené důkazy mají zásadní vliv na posouzení otázky, zda nebyly zdaněny fiktivní výnosy. Doplnění dokazování přitom označil za natolik rozsáhlé, že překračuje možnosti doplnění dokazování v soudním řízení, k čemuž odkázal na judikaturu NSS, z níž citoval. Proto rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

III. 1. Kasační stížnost

[8] Žalovaný jako stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností namítající jeho nepřezkoumatelnost a nesprávné posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel po shrnutí průběhu daňového a soudního řízení poukázal na rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2018, č. j. 9 Afs 99/2018–112, jímž byla zamítnuta kasační stížnost žalobce proti rozsudku krajského soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 52 Af 58/2047-69, který se týkal daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011, kde krajský soud ani NSS nepovažovaly skutkový stav za nedostatečně zjištěný. Podobně v rozsudku ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018–93, kde bylo řešeno zdanitelné plnění spočívající v prodeji vstupenek na 120. Velkou pardubickou Steeplechase NSS vyslovil, že o existenci zdanitelného plnění není sporu. To bylo podloženo výpověďmi svědků J. K. a R. V. a informací H. J. poskytnuté policii pro potřeby trestního řízení ohledně poskytnutí 156 vstupenek do lóže a NSS výslovně uvedl, že nebylo třeba dalších svědeckých výpovědí, např. svědka P. NSS označil za nezbytné, že vydané vstupenky měly být zaúčtovány, fakturovány a zdaněny. Podle stěžovatele nelze tyto závěry pominout jen proto, že v tamní věci se jednalo o DPH a zde o daň z příjmů.

[10] Krajský soud napadeným rozsudkem uložil žalovanému doplnit dokazování z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu. To není v souladu se závazným právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 117/2020. Důvodem zrušení předchozího rozsudku krajského soudu byla jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud nevypořádal obsáhlý žalobní důvod popírající možnost zdanění příjmů žalobcem označených za fiktivní a nikoliv skutečné. Důkazní deficity pak byly označeny za odstranitelné v soudním řízení. Krajský soud měl tedy v prvé řadě zhojit důvody nepřezkoumatelnosti. V předchozím rozsudku totiž odkázal na výše zmíněné rozsudky NSS týkající se DPH, aniž v nich ovšem otázka fiktivnosti příjmů byla řešena. Krajský soud namísto toho nyní překroutil závazný právní názor NSS, označenou žalobní námitkou se vůbec nezabýval a své rozhodnutí opřel pouze o shrnutí žalobcem navržených důkazů. Stěžovatel je navíc názoru, že NSS nezapověděl obdobné posouzení existence plnění, jaké bylo učiněno v rozsudcích týkajících se DPH. Proto i nadále zastává názor, že úhrada vstupenek je druhotnou otázkou, přičemž prvotní je přiznání výnosů, o nichž mělo být účtováno bez ohledu na platbu. K tomu poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 1584/07, podle něhož výnosy, které se reálně projeví v majetkové sféře poplatníka, naplňují definiční znaky příjmů. Vstupenky do lóží byly bezezbytku prodány, nikoliv poskytnuty zdarma, což bylo podle stěžovatele dostatečně prokázáno.

[11] Krajský soud oproti svému předchozímu závěru dospěl k názoru o nedostatcích ve skutkových zjištěních. Stěžovatel má za zcela prokázané, že existence výnosů je skutečná a nikoliv fiktivní, což měl v daňovém řízení doloženo svědecky, z podkladů trestního řízení a z komunikace s odběrateli, další žalobcem navržené důkazy považoval za nadbytečné.

[12] Žalobce na výzvu soudu navrhl velké množství důkazních prostředků, z nichž většinu navrhoval již v daňovém řízení a stěžovatel se s těmito návrhy ve svém rozhodnutí vypořádal. Nově byl navržen jako důkaz pouze rozsudek Okresního soudu v Pardubicích ze dne 25. 2. 2015, č. j. 3T 29/2014–5890. Soudní řízení není pokračováním daňového řízení a nelze v něm uplatňovat nové důkazní návrhy. Krajský soud se tak zprostil povinnosti vydat přezkoumatelné rozhodnutí uložením obsáhlého doplnění řízení stěžovateli, a to včetně provedení důkazů již jím vypořádaných. Stěžovatel to považuje za překvapivé zejména proto, že krajský soud v rozsudcích týkajících se DPH převážnou část navržených důkazů hodnotil. Konkrétně se jedná o důkazy stavební dokumentací, znaleckým posudkem o ceně vstupenek, podklady k tisku vstupenek, výslechem svědků R., P., R., L., B., Ing. J., N., D. a M., přičemž konkretizuje, proč by tyto důkazy nebyly přínosem. K navrženému důkazu označeným trestním rozsudkem uvádí, že v rámci trestního řízení nebyly zjištěny skutečnosti mající vliv na daňovou povinnost.

[13] Stěžovatel je názoru, že krajský soud nesprávně uchopil závazný právní názor NSS i v tom, že skutkový stav byl označen za vykazující určité deficity odstranitelné v soudním řízení. NSS tedy neuvedl, že skutkový stav byl zjištěn nedostatečně do té míry, že by bylo namístě zrušení rozhodnutí žalovaného. NSS nezavázal krajský soud k provedení konkrétních důkazů, proto je úvaha krajského soudu o nezbytnosti obsáhlého doplnění dokazování zcela mimoběžná. I ve vztahu k návrhu na výslech svědka P. NSS uvedl pouze to, že krajský soud v předchozím rozsudku tento důkazní návrh, jakož i ostatní, „odbyl“. Zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem proto bylo v rozporu se závazným právním názorem NSS. Znovu poukazuje na to, že návrh na výslech svědka P. nebyl akceptován soudy v řízeních vztahujících se k DPH.

[14] Stěžovatel nadto uvádí, že krajský soud neodůvodnil svůj nynější diametrálně odlišný přístup k úrovni zjištěného skutkového stavu ve vztahu ke svým předchozím rozhodnutím i ve vztahu k rozhodnutím NSS ohledně DPH. Tím porušil zásadu předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci a s ní souvisejícího principu právní jistoty a rovnosti účastníků řízení. K tomu poukazuje na rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004–83, podle něhož účastníci mohou legitimně očekávat stejná rozhodnutí ve srovnatelných případech, což plyne i z četné judikatury Ústavního soudu.

[15] Nakonec stěžovatel podotýká, že z rozsudku krajského soudu není vůbec jasné, jak mohou jím uvedené důkazy napomoci k posouzení reálných/fiktivních výnosů, a zda a proč lze poskytnutí předmětných vstupenek považovat za zdanitelné plnění podléhající dani z příjmů a zda bylo zdanění provedeno v souladu se zákonem. Doplnění dokazování uložené krajským soudem tak není přezkoumatelné.

[16] Stěžovatel shrnuje, že podle jeho názoru NSS nekonstatoval nedostatečně zjištěný skutkový stav, pro který by bylo třeba rozhodnutí žalovaného zrušit (v tom případě by jistě rozhodnutí žalovaného zrušil sám). NSS rovněž neuložil diametrálně odlišné posouzení této věci od rozhodnutí týkajících se DPH. Pouze uložil odstranit nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku vypořádání stěžejní žalobní námitky a pečlivější vyhodnocení navržených důkazů. Ani jedno z toho krajský soud neučinil, čímž

zásadně vybočil z mezí závazného právního názoru. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. 2. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[17] Žalobce poukazuje na skutečnost, že na výzvu krajského soudu upřesnil, k čemu mají směřovat jím v žalobě navržené důkazy. To odpovídá požadavku zrušujícího rozsudku NSS, který uvedl, že návrhy byly krajským soudem odbyty, aniž bylo zřejmé, co z nich mělo být zjištěno. Ve struktuře žalobce došlo v době od zdaňovacího období k řadě změn a výpovědi tehdejších členů orgánů byly limitovány tím, že na ně bylo podáno trestní oznámení. Žalobce nesouhlasí s tím, že jeho důkazní návrhy byly řádně posouzeny v daňovém řízení. Uvedení, že žalovanému není jasné, co by mohly přinést výpovědi svědků Ing. arch. P. či H. K., není řádným vypořádáním důkazního návrhu. Přitom již při daňové kontrole bylo zřejmé, že k poskytování vstupenek tzv. „Angličanům“ se všichni vyjádřili obecně a poukazovali právě na Ing. arch. P., který to měl mít na starosti, což se prokázalo i v aktuálně probíhajícím odvolacím řízení. Proto postupu krajského soudu nelze nic vytknout. NSS otázku dokazování posuzoval jako spíše okrajovou, neuvedl výčet potřebných důkazů. Nelze tvrdit, že by NSS zakázal krajskému soudu zrušit rozhodnutí žalovaného. Znovu poukazuje na aktuální odvolací řízení, v němž se přes značný časový odstup spíše ukazuje, že předmětné vstupenky byly součástí reklamy. Proto žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná k tomu oprávněná osoba. V dané věci se však jedná o kasační stížnost opakovanou, a proto se NSS zabýval její přípustností ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je nepřípustná kasační stížnost proti rozsudku, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V daném případě je nerespektování závazného právního názoru kasačního soudu stěžejní kasační námitkou; kasační stížnost je tedy přípustná.

[19] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[21] Kasační stížnost stojí na kasačních důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), a d) s. ř. s.

IV. 2. a) námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[22] Tuto námitku je třeba zkoumat v prvé řadě, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného a bez podstatných vad lze zpravidla vážit další kasační námitky. Stěžovatel naplnění této námitky spatřuje v nerespektování a překroucení závazného právního názoru kasačního soudu, v přetrvávajícím nevypořádání rozhodné žalobní námitky a v nejasnosti právního názoru, jímž měl krajský soud zavázat žalovaného. Při posouzení důvodnosti této kasační námitky je třeba vycházet z předchozího rozhodnutí NSS ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020–70. Tam tento soud v prvé řadě konstatoval skutková zjištění v daňovém řízení, která je vhodné předeslat: *„Žalovaný konkretizoval zjištění ohledně poskytnutých vstupenek podle jednotlivých příjemců. Ke zdaňovacímu období roku 2010 žalovaný vůči odběrateli „RINGIER“ zpochybnil část závěrů správce daně ohledně neprokázaných 20 ks vstupenek, což vyčíslil ve prospěch daňového subjektu. Ve vztahu ke společnosti „FRANCE CAR“ konstatoval smlouvu o reklamním plnění, jejímž předmětem nebyl pronájem žádné lóže ani poskytnutí 180 vstupenek v hodnotě 263 070 Kč. Společnosti „COURSE LIMITED“ (poznámka NSS: součástí je zprostředkování vstupenek pro osoby označované jako „Angličani“) bylo poskytnuto 156 vstupenek v hodnotě 436 800 Kč. U společnosti „SYNOT TIP“ se jednalo o 60 vstupenek v hodnotě 336 000 Kč. Poskytnutí 180 vstupenek v hodnotě 234 000 Kč se týkalo neznámých obchodních partnerů. Ve zdaňovacím období roku 2010 tak byly poskytnuty obchodním partnerům vstupenky v hodnotě 1 269 870 Kč. Ke zdaňovacímu období roku 2011 žalovaný konstatoval u společnosti „COURSE LIMITED“ poskytnutí 180 ks vstupenek, z toho 156 bez úhrady při jejich hodnotě 252 800 Kč. Celkem 180 vstupenek v hodnotě 234 000 Kč se týkalo neznámých obchodních partnerů; ve zdaňovacím období roku 2011 se tedy jednalo o vstupenky v hodnotě 486 800 Kč. Žalovaný podrobně popsal podklady k tomu, o jaké vstupenky a do jakých lóží se jednalo, a veškeré podklady, z nichž vycházel při určení počtu vstupenek. Pokud jde o jejich hodnotu, vycházel z podkladů daňového subjektu a vzal v úvahu ceny sousedních lóží a ceník, byť ten byl z jiného zdaňovacího období. Žalovaný se vypořádal s tím, proč není třeba provádět další důkazy, a zabýval se i rozhodnou judikaturou správních soudů. Ve vztahu k poskytování vstupenek považoval postup daňového subjektu za odporující § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž uvedené částky označil za neoprávněně zkracující příjmy ve smyslu § 23 odst. 2 téhož zákona. Žalovaný v rozhodnutí zohlednil ve prospěch daňového subjektu doplnění řízení ve vztahu k nakoupeným věcným cenám pro vítěze závodů a soutěží od společností „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“ a pojednal i o dalších dílčích odvolacích námitkách.“*

[23] Ve vztahu ke kasačním námitkám NSS v předchozím zrušujícím rozsudku poukázal na § 75 odst. 2 s. ř. s. a vázanost krajského soudu žalobními důvody; tedy na jeho povinnost vyjádřit se ke všem pro rozhodnutí podstatným bodům v projednávané žalobě uplatněným, a to i nově uplatněným vůči novému rozhodnutí žalovaného. Krajský soud ve vztahu k bezplatnému poskytování vstupenek plně odkázal na svůj předchozí rozsudek a převzal jeho argumentaci, aniž zmínil novou námitku, že byly zdaněny fiktivní, a nikoliv skutečné příjmy. Tato námitka doposud byla spojena s tvrzením, že zatím nebyla řešena ani v daňovém ani v soudním řízení. V této souvislosti žalobce poukazoval na skutečnost, že nebyly zjištěny žádné nezdaněné příjmy, a byly pouze odhadnuty na základě podkladů

pro tisk vstupenek, které navíc byly zpochybněny, nebyla správně určena cena vstupenek a nebyli vyslechnuti svědci, kteří mohli potvrdit, že sporné vstupenky nebyly hrazeny.

[24] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. *„(z)ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*“

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 117/2020–70 uvedl k neprojednání námitky skutečnosti či fiktivnosti příjmů, že se jednalo o námitku již zmíněnou v první žalobě a rozhojnění žalobní argumentace ve druhé žalobě bylo přípustné. Krajský soud sice v rozsudku konstatoval existenci uvedené žalobní námitky, ovšem zahrnul ji mezi námitky, které již posoudil v předchozím rozsudku, aniž tomu tak bylo. Opřel se přitom i o rozsudky NSS ze dne 4. 9. 2018, č. j. 9 Afs 99/2018–112, a ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018–93 (na ně poukazuje stěžovatel i v nynější kasační stížnosti). NSS se jimi výslovně zabýval v odst. [36] rozsudku se závěrem, že v nich tato zásadní žalobní námitka nebyla výslovně řešena, v jednom z nich dokonce ani nepřicházela v úvahu. Navíc v odst. [37] uvedl, v čem spatřuje rozdíl mezi podmínkami daně z příjmů a daně z přidané hodnoty ve vztahu k dané věci. NSS tak uzavřel, že *„stěžovatelem označený obsáhlý žalobní důvod popírající možnost zdanění příjmů, které považuje za fiktivní a nikoliv skutečné, nebyl krajským soudem vypořádán.(....) Krajský soud sice podrobně rozebíral četnost a hodnotu poskytovaných vstupenek vůči jednotlivým subjektům, ovšem bez posouzení základu, tj. skutečnosti, zda a proč lze poskytování těchto vstupenek považovat za zdanitelné daní z příjmů. Přitom skutečnost, zda zdanění poskytovaných vstupenek bylo provedeno v souladu se zákonem, je stěžejní otázkou.*“ K významu objasnění, zda se jednalo o skutečný nebo fiktivní příjem, v odst. [39] poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012–32, kde je uvedeno: *„(p)odle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Systematicky je dané ustanovení zařazeno v článku Listiny základních práv a svobod deklarujícím základní právo vlastnit majetek. Zdaněním tedy dochází k zákonem aprobovanému vyvlastnění části majetku bez poskytnutí náhrady, a to za účelem týkajícím se veřejného zájmu (k opatření finančních prostředků na plnění funkcí státu či kvůli jiným, nefiskálním veřejnoprávním důvodům). Zdanění je jedním z nejzávažnějších a nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva jednotlivců a k tomu, aby vyhovovalo požadavkům ústavnosti, nepostačí pouze, aby bylo opřeno o zákonný podklad. Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněně nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu z 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, či z 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. US 29/08; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. jeho rozsudek z 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005–43, č. 1889/2009 Sb. NSS). Ve světle uvedených ústavních zásad je nutno vykládat i ustanovení konkrétních daňových zákonů. Zákon o daních z příjmů podrobuje dani příjem jednotlivce (fyzické osoby nebo právnické osoby). Samotný pojem příjmu není zákonem o daních z příjmů výslovně definován. Nicméně z povahy a podstaty tohoto pojmu, jeho jazykového významu a smyslu a účelu těch ustanovení zákona o daních z příjmů, které definují základní rámec zdanění příjmů (zejm. ustanovení o tom, jaké majetkové hodnoty patří do těch kterých kategorií příjmů a jaké náklady se pro účely zdanění příjmů mohou pro zjištění základu daně odečíst) je patrné, že příjmem je třeba v obecné rovině rozumět zvýšení majetku*

poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období (zdaňovacím období). Musí přitom zásadně jít o zvýšení skutečné, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. (...) Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů pak musí výše uvedený princip zdanění pouze skutečného, a nikoli toliko zdánlivého příjmu brát v úvahu."

[26] Předchozí rozsudek krajského soudu byl z těchto důvodů označen za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, konkrétně pro opomenutí pojednat o zásadní žalobní námitce a posoudit ji ve světle právních předpisů a judikatury. I přes tento závěr se NSS vyjádřil i k dalším kasačním námitkám, přičemž důvodnou shledal tu směřující proti reakci krajského soudu na důkazní návrhy, spočívající v jejich odmítnutí proto, že soudu není jasné, co jimi mělo být objasněno. Konkrétně NSS poukázal na navrhovaný výslech svědka Ing. arch. P., k němuž vyslovil: „*(n)epříliš konkrétní návrh výslechu svědků uvedený v žalobě je třeba vnímat v relaci s návrhy uplatněnými v daňovém řízení a nelze jej odbýt, jak učinil krajský soud, vyjádřením, že není jasné, co podstatného mělo být z jejich výpovědi zjištěno. Jako příklad lze uvést návrh na výslech Ing. arch. M. P., který byl po podstatnou část obou zdaňovacích období předsedou představenstva a který podle zjištění plynoucího z daňového řízení, sám rozhodoval o poskytování vstupenek a sám je také obhospodařoval. Jeho výslechem by bylo ověřitelné nejen to, co je známé – tj. neposkytnutí odpovídající finanční úhrady za vstupenky, ale i důvody poskytování těchto vstupenek. To mohlo být spojeno s nefinančním plněním, případně jeho důvodem mohlo být, že se jednalo o vstupenky neprodejné. Rovněž mohlo jít o součást komplexnějšího plnění (marketing, reklama apod), které bylo zaplaceno a platba již v příjmech zahrnuta. Zjistil-li správce daně, že lóže byly vždy plně obsazeny, mělo na obsazenost zřejmě vliv i to, že byly obsazeny i na základě předmětných poskytovaných vstupenek. Nelze tedy předem vyloučit, že by tento výslech pro výsledek řízení měl nějaký význam. V daňovém i soudním řízení je rovněž konstatováno, že stěžovatel na své předchozí vedení podal trestní oznámení. Navzdory uplynutí delšího času není z rozsudku zřejmé, jaký byl osud tohoto oznámení; přitom nelze vyloučit, že by výsledek policejního šetření nemohl mít vliv na skutková zjištění podstatná pro rozhodnutí. Lze tak uzavřít, že zjišťování skutkového stavu žalovaným mělo určité deficity, které byly odstranitelné v soudním řízení, a nebylo tedy nezbytné přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného právě z tohoto důvodu. Pokud tedy krajský soud žalobní návrhy vypořádal poukazem na svůj předchozí rozsudek, nelze to z uvedených důvodů akceptovat.*"

[27] Krajský soud vyzval žalobce k upřesnění jeho důkazních návrhů; to stěžovatel učinil. Krajský soud poté zahrnul do nyní napadeného rozsudku žalobcův konkrétní návrh, který popsal v odst. [9] rozsudku (jde o devět návrhů podrobně rozepsaných na více než jedné stránce). K potřebnosti jednotlivých důkazů se vyjádřil souhrnně tak, že bez jejich provedení nelze věc posoudit, přičemž potřeba dokazování se vymyká možnostem soudního řízení.

[28] V obecné poloze by bylo možno krajskému soudu přisvědčit v tom, že při nezbytnosti doplnění důkazů je třeba vážit jeho rozsah a při potřebě rozsáhlého doplnění že je namístě zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení. V tomto

směru nelze říci, že by takový závěr byl v rozporu se zrušujícím rozhodnutím NSS. Pokud by skutečná potřeba doplnění dokazování přesáhla NSS nastíněný rozsah, bylo by na úvaze krajského soudu, jakým způsobem je efektivní doplnit řízení, přičemž doplnění dokazování před soudem má mít skutečně pouze doplňující funkci a nemá nahrazovat činnost správních orgánů. Krajský soud se ovšem vůbec nezabýval významem navržených důkazů a posouzením, v jakém rozsahu by doplnění dokazování mělo pro rozhodnutí o věci význam, a tudíž je nezbytné. Pokud jde o důkazy nově uplatněné, jak stěžovatel zčásti tvrdí, jsou přípustné pouze, jsou-li doplněním již uplatněné argumentace, nebo pokud je žalobce neměl k dispozici dříve. Ve vztahu k trestnímu rozsudku však je třeba poukázat na skutečnost, že NSS ve zrušujícím rozsudku na probíhající trestní řízení a možnost vlivu tohoto řízení upozornil.

[29] V důsledku uvedeného automatického zrušení rozhodnutí žalovaného po upřesnění důkazů se krajský soud nijak nezabýval zásadní žalobní námitkou popírající, že se jednalo o skutečný a zdanitelný příjem, ale o příjem fiktivní. Krajský soud tedy nerespektoval závazný právní názor, že je povinen se touto námitkou zabývat, aniž by vyhodnotil potřebu důkazů, kvůli nimž rozhodnutí žalovaného zrušil. Poukazuje-li stěžovatel v kasační stížnosti v odst. [10] na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1584/70 s tím, že podstatné je, zda zde existoval výnos, nikoliv příjem (čímž patrně míní, že jakékoliv doplnění dokazování zde proto nebylo nutné), je třeba z označeného rozhodnutí zdůraznit, že musí být prokázán reálný projev výnosů v majetkové sféře poplatníka (jak stěžovatel sám z označeného rozhodnutí cituje). Stěžovateli ovšem lze přisvědčit v tom, že se krajský soud vyhnul posouzení zásadní žalobní námitky pouhým výčtem důkazů, aniž se zabýval jejich potřebností ve vztahu ke stávajícím výsledkům dokazování a řešené otázky. V tom je také jeho závazný právní názor nejasný, a tedy v rozporu s § 78 odst. 5 s. ř. s. Lze tak konstatovat, že byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[30] Důvodnost z hlediska této námitky ovšem nelze přiznat stěžovatelově názoru, že krajský soud nerespektoval své předchozí rozhodnutí, kde na úplnost zjištěného skutkového stavu nahlížel odlišně; což považuje za odporující zásadě předvídatelnosti soudních rozhodnutí. Pro jeho rozsudek byl podstatný závazný právní názor Nejvyššího správního soudu v této věci. Opakuje-li stěžovatel stále odkaz na rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 99/2018 a sp. zn. 9 Afs 109/2018 (zde rozsudek 3. senátu), lze jen poukázat na výše uvedené. Konkrétně se rozsudek sp. zn. 9 Afs 99/2018 zabýval střetem vzájemných nájmů mezi žalobcem a společností Agrotec, jejichž předmětem byl na jedné straně traktor a na druhé straně závodiště. Rozsudek sp. zn. 9 Afs 109/2018 se týkal daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010, povahou plnění (prodej či rozdávání vstupenek) se blíže nezabýval a co do úplnosti zjištění skutkového stavu se přiklonil k rozsudku sp. zn. 9 Afs 99/2018.

IV. 2. b) námitka nesprávného právního názoru

[31] Pokud jde o námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., není jasné, co jí konkrétně stěžovatel mínil, vyjma určitého zpochybňování závazného právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž ovšem vzal v úvahu argumentaci v něm uvedenou. Veškeré jeho konkretizované námitky obsahově směřují proti tomu, že

krajský soud závazný právní názor NSS nerespektoval, neposoudil zásadní žalobní námitku, a rozhodnutí zbytečně a neodůvodněně zrušil bez jasného závazného právního názoru, jímž by zavázal žalovaného, což bylo posouzeno výše.

[32] Krajský soud tedy v dalším řízení splní závazný právní názor plynoucí z rozsudku NSS ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020–70, a posoudí opomenutou žalobní námitku. Pokud k tomu je třeba doplnit dokazování, pak vyhodnotí, který ze žalobcem navržených důkazů je nezbytné provést, a teprve poté zváží svůj další postup. Je pravdou, že NSS v předchozím rozsudku za důkaz, který by mohl mít vliv na posouzení věci, označil výslech svědka Ing. arch. P. a výsledek trestního řízení, což možnosti doplnění dokazování v soudním řízení nepřesahuje a nevylučuje možnost vyhodnocení těchto důkazů ve vztahu k důkazům provedeným ve správním řízení. V současné době nelze přehlédnout, že žalobce ve vyjádření k žalobě tvrdí, že výpověď tohoto svědka ovlivnila v jeho prospěch jiné daňové řízení. Nebylo by proto třeba jej slyšet soudem či kvůli tomu rušit rozhodnutí žalovaného, je-li zde taková výpověď k dispozici z jiného daňového řízení. K tomu je však třeba, aby žalobce toto daňové řízení specifikoval a stěžovatel měl možnost se k tomu vyjádřit. Pokud by krajský soud považoval za nezbytné dokazování většího rozsahu vyžadující zrušení rozhodnutí žalovaného, musí být jeho závazný právní názor jednoznačný; přitom je třeba, abys ohledem na další plynutí času posoudil i případnou prekluzi a její vliv na možnost pokračování v daňovém řízení.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[33] Kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věta první zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, při němž je vázán právním názorem výše vysloveným (odst. 5 téhož ustanovení).

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 4 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 8. února 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu