ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **J. H.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 12. 2006, č. j. 2645/110/2006-Ha a ze dne 12. 12. 2006, č. j. 2643/110/2006-Ha, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2007, č. j. 31 Ca 23/2007 - 26 a ze dne 29. 11. 2007, č. j. 31 Ca 22/2007 - 25,

takto:

Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2007, č. j. 31 Ca 23/2007 - 26 a ze dne 29. 11. 2007, č. j. 31 Ca 22/2007 - 25, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených pravomocných rozsudků Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterými byla zrušena jeho rozhodnutí jakožto odvolacího orgánu, a to rozhodnutí ze dne 12. 12. 2006, č. j. 2645/110/2006-Ha, jímž byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 (dodatečně stanovený základ daně ve výši 440 944 Kč byl snížen na 417 878 Kč a dodatečně vyměřená daň ve výši 97 588 Kč byla snížena na 90 196 Kč), a rozhodnutí ze dne 12. 12. 2006, č. j. 2643/110/2006-Ha, jímž bylo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 zamítnuto.

Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele týkajícím se výkladu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v posuzovaném období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tj. rozsahu důkazního břemene. V odůvodnění rozsudků napadených kasačními stížnostmi vyslovil krajský soud právní názor, že postup správce daně, který na žalobci (dále jen „daňový subjekt“) požadoval prokázání, že částky jím vložené do podnikání byly zdaněny, je nepřípustným rozšířením důkazního břemene z hlediska ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce a zásahem do vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), neboť předmětem důkazního řízení se mimo jiné staly i příjmy za období, které přesahovalo tříletou prekluzivní lhůtu. Své závěry přitom soud opřel o nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Rozhodnutí stěžovatele jakožto odvolacího orgánu proto v obou posuzovaných případech zrušil pro nezákonnost.

Stěžovatel v obou kasačních stížnostech uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozd. předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a to otázky rozsahu důkazního břemene a aplikace ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků při posouzení osobních vkladů do podnikání. Právní názor, ke kterému krajský soud v této věci, resp. v obou shora specifikovaných věcech dospěl, považuje stěžovatel za nesprávný. Nezákonnost shledává stěžovatel v tom, že krajský soud se při přezkumu napadených rozhodnutí odvolacího orgánu nezabýval skutkovým stavem (který měl být vzat v úvahu) a vycházel pouze z právně teoretické otázky, přičemž rozsáhle citoval právní věty z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, aniž by přihlédl ke skutečnostem a okolnostem tohoto konkrétního případu. Uvedený nález Ústavního soudu se totiž vztahoval ke skutkově odlišnému případu; na rozdíl od případu, jímž se zabýval Ústavní soud, byl v souzené věci vyzván správcem daně k prokázání zdroje a zdanění finančních prostředků přímo daňový subjekt, který byl v postavení podnikatele. Případ, který posuzoval Ústavní soud se týkal prokázání příjmů a zdanění finančních prostředků občanem, který tyto prostředky, o nichž nebyl povinen účtovat ani je evidovat, půjčil obchodní společnosti,

zatímco v přezkoumávaném případě se jedná o fyzickou osobu podnikající, která tyto peníze vložila do svého podnikání a takto o nich i účtovala. Ústavní soud v uvedeném nálezu totiž uvedl, že v případě evidenční povinnosti ve vztahu k příjmům je třeba diferencovat mezi osobami podnikajícími a osobami v závislé činnosti. Na podnikající osobu pak plně dopadá povinnost stanovená v § 31 odst. 9 a v § 43 zákona o správě daní a poplatků, tedy prokázat skutečnosti, jež sám tvrdí, případně odstranit pochybnosti správce daně, které vznikly v průběhu dokazování původu finančních prostředků.

Stěžovatel je přesvědčen, že v souzené věci daňový subjekt svá tvrzení prokázal pouze částečně, s tím že *"se jedná o důkazní břemeno k prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem, neboť to byl on, kdo takto finanční částky v peněžním deníku označil, tedy skutečností vážících se výlučně k jeho daňové povinnosti"*. Uvádí, že *„správce daně neosvědčil jako důkaz tvrzení daňového subjektu o celoživotních úsporách jako původu a případném zdanění vlastních vkladů. Údaje o celoživotních úsporách však blíže nekonkretizoval a tak neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal tak skutečnosti, ke kterým byl opakovaně vyzván, a neunesl tak důkazní břemeno a nesplnil svoji zákonnou povinnost. Správce daně za dané situace zohlednil finanční prostředky, jejichž původ a případné zdanění daňový subjekt prokázal, a o finanční prostředky, jejichž původ ani zdanění daňový subjekt neprokázal, zvýšil základ daně a daňovou povinnost v roce, kdy byla předmětná částka do účetnictví daňového subjektu zaúčtována"*. Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že předmětem důkazního řízení se staly i příjmy přesahující tříletou prekluzivní lhůtu. Z provedeného dokazování vyplývá, že časové hledisko příjmů v předmětných výzvách správce daně nijak nestanovil, protože nemohl předpokládat, za jaká období požadované důkazní prostředky daňový subjekt předloží. Pokud sám daňový subjekt za zdroj svých vkladů označuje příjmy přesahující tříletou prekluzivní lhůtu, pak tuto skutečnost nelze považovat za nepřípustné rozšíření důkazního břemene. Pokud by tomu tak bylo, jednalo by se o postup, kterým by se daňový subjekt zprostil svého důkazního břemene. Správce daně po daňovém subjektu naopak oprávněně požadoval, aby prokázal skutečnosti, které sám tvrdil. Podle názoru stěžovatele *„na daňový subjekt plně dopadá povinnost stanovená v § 31 odst. 9, popř. v § 43 zákona o správě daní a poplatků, a prokázat na výzvu správce daně pochybnosti o původu finančních prostředků, které byly do podnikání vloženy jako osobní vklady"*. Nestačí reagovat pouhým tvrzením, ale je třeba je prokázat, a pokud daňový subjekt původ peněz neprokáže, neunese důkazní břemeno.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud oba napadené rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se k obsahu kasačních stížností nevyjádřil.

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008 č. j. 9 Afs 20/2008 - 52 byly podle § 39 odst. 1 „s. ř. s."), za použití § 120 s. ř. s., předsedkyní senátu spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 20/2008 a sp. zn. 9 Afs 21/2008. Věci jsou nadále vedeny pod sp. zn. 9 Afs 20/2008.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti jsou podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v obou případech v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadené rozsudky krajského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné.

Předmětem sporu je především otázka, zda požadavek správce daně na odstranění pochybností o původu finančních prostředků evidovaných v účetnictví daňového subjektu jako osobní vklady do podnikání a k doložení případného zdanění těchto prostředků lze vždy a za všech okolností považovat za nepřípustné rozšíření důkazního břemene z ústavněprávního hlediska a zda je takový postup neoprávněným zásahem do vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vzhledem k závěrům, které v předložených věcech učinil krajský soud, je tedy třeba v prvé řadě odpovědět na otázku, zda daňový subjekt povinnost k prokazování zdroje finančních prostředků v souzené věci vůbec stíhala.

Předně je třeba konstatovat, že daňové řízení je obecně postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správce daně na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tedy upravuje důkazní břemeno tak, že v daňovém řízení nese primárně důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Teprve splní–li daňový subjekt své důkazní povinnosti, předkládá či navrhuje důkazní prostředky, nastupuje jejich hodnocení ze strany správce daně, které však není libovolné, ale může se odehrávat jen zákonem stanoveným způsobem. Dospěje-li správce daně k oprávněnému závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, neprokáže-li tedy daňový subjekt svá tvrzení, a daň nelze stanovit dokazováním, je povinností správce daně stanovit daň náhradním způsobem, a přistoupit k vyměření daně pomocí institutu tzv. pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Naproti tomu primární důkazní břemeno má správce daně pouze v zákonem taxativně stanovených případech, v přesně vymezeném rámci určeném v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, tj. prokazování týkající se: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem a d) existence skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud k otázce, zda je v obecné rovině přípustné požadovat po daňovém subjektu - podnikateli - prokázání původu finančních prostředků vložených do podnikání (za situace, kdy příjmy z podnikání jsou jeho jediným zdrojem příjmů), a zda je daňový subjekt v tomto ohledu povinen nést důkazní břemeno, konstatuje, že 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 rozhodnutích 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 usnesení 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 nutno nahlížet na právní názor vyslovený nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, na který se odvolával daňový subjekt ve své žalobě, a o něhož následně opřel své závěry i krajský soud v rámci přezkumu obou rozhodnutí odvolacího orgánu. 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. 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".

Podle Ústavního soudu lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení pouze ve shora uvedeném časově a věcně omezeném rámci. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je pak nepřípustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň dokazováním nebo eventuálně podle pomůcek, poruší tím zároveň i článek 11 odst. 5 Listiny. Jak již bylo výše uvedeno, 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 tak bylo v případě řešeném Ústavním soudem nepřípustným excesem 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.

V souzené věci se však správce daně podle názoru kasačního soudu shora naznačeného excesu nedopustil, pokud po daňovém subjektu požadoval prokázání původu a zdanění finančních prostředků, které vložil on sám v letech 2002 a 2003 do podnikání. Jednalo se totiž o osobu provozující podnikatelskou činnost, která v příslušných obdobích dle svého tvrzení peněžní prostředky do podnikání vložila a zaevidovala je takto ve svém účetnictví. Správce daně byl proto oprávněn po žalobci žádat prokázání, že částky 2 420 001 Kč a 761 000 Kč nebyly příjmem daňového subjektu, který obdržel v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období. Správce daně tedy vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností, které on sám v průběhu dokazování tvrdil. V rozsudku ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že neprokázání původu a zdanění finančních prostředků ještě neznamená, že nelze stanovit daň dokazováním, s přihlédnutím k tomu, zda daňový subjekt prokáže, že vložené prostředky nejsou nepřiznaným skutečně dosaženým příjmem. Správce daně je v souladu s § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků oprávněn činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti. Byl tedy oprávněn žádat, aby daňový subjekt prokázal,

že předmětné finanční prostředky nejsou zdanitelným příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky potvrzena pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. K obdobným závěrům ostatně dospěl Nejvyšší správní soud i v řadě jiných rozhodnutí, poukázat lze např. na rozsudek ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 62, nebo na rozsudek ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 134/2006 - 217, či rozsudek ze dne 15. 5. 2006, č. j. 8 Afs 58/2005 – 54, všechny dostupné na www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn v přezkoumávaném případě vést dokazování ohledně vkladů daňového subjektu do jeho podnikání, a v případě, že v důkazním řízení neosvědčil důkazy předložené v tomto ohledu daňovým subjektem (a daňový subjekt tak dle jeho názoru neunesl důkazní břemeno), byla úvaha správce daně, podle níž předmětné prostředky představují fakticky nepřiznané příjmy, legitimní a nevymyká se logickým principům (obdobný závěr vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Afs 23/2004 – 82, www.nssoud.cz). Spornou tak může být nadále pouze otázka, zda správce daně nepochybil v důkazním řízení a jeho závěry jsou dostatečně podložené.

Ve světle shora nastíněných úvah Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu, o něhož opřel krajský soud výrok napadeného rozsudku, na posuzovanou věc nedopadá, resp. není dostatečně podložený závěr soudu, že se na danou věc vztahuje. Právní názor krajského soudu, že daňový subjekt nebyl povinen v takovém rozsahu (překračujícím věcný a časový rámec daňové povinnosti) prokazovat své majetkové a příjmové poměry a že správce daně stanovením takové povinnosti vlastně konstruoval povinnost k majetkovému přiznání, není opodstatněný. Kasační soud naopak přisvědčil všem námitkám stěžovatele, s výjimkou námitky týkající se časového přesahu dokazování ve vztahu k prekluzivní lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Tato otázka zůstává otevřenou a její objasnění bude předmětem dalšího řízení. 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 prováděl 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.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadené rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové podle § 110 odst. 1 zrušil a věci vrátil soudu k dalšímu řízení,

v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 11. září 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu