



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zast. Mgr. Romanem Moussawim, advokátem, se sídlem Pařížská 11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 1. 2021, č. j. 25 Af 5/2018 - 97,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 1. 2021, č. j. 25 Af 5/2018 - 97, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V řízení o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 36.798 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Romana Moussawiho.
- IV. Žalobci **se vrací** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám advokáta Mgr. Romana Moussawiho do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě (dále jen „správce daně“), ze dne 10. 6. 2016, č. j. 2253514/16/3216-50523-809746, byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1.100.460 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů zamítl odvolání žalobce a uvedený platební výměr potvrdil.

[3] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 5. 12. 2018, č. j. 25 Af 5/2018 - 40, zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto zrušujícího rozsudku krajský soud uvedl, že žalobce unesl své důkazní břemeno, neboť rozptýlil pochybnosti správce daně spočívající v pouhém zjištění o připsání peněžních částek na jeho soukromý účet prokázáním, že šlo o platby, jimiž třetí osoby plnily své závazky vůči společnosti AVANTI, spol. s r.o. (dále jen „společnost AVANTI“) na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi touto společností a žalobcem. Pokud následně finanční orgány nutily žalobce doložit, jakým způsobem došlo k vypořádání jeho závazků se společností AVANTI, činily tak bez opory v zákoně, neboť tato skutečnost nemá vztah ke zjištění, které založilo původní pochybnost správce daně. Bylo naopak na správci daně, aby prokázal, že došlo k nějaké nové skutečnosti, na základě níž se finanční prostředky, které prokazatelně patřily společnosti AVANTI, staly reálnou součástí majetku žalobce.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 20. 9. 2019, č. j. 4 Afs 16/2019 - 32, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že důkazní povinnost žalobce nemůže být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či uzavřené smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelného plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Nejistota o souladu mezi skutečností a daňovými tvrzeními přitom v dané věci vyplývala z reálné možnosti, že žalobce peněžní částky připsané na jeho účet na základě mandátní smlouvy nepoužil ve prospěch společnosti AVANTI, nýbrž že zůstaly v jeho dispoziční sféře a představovaly tak jeho reálný a zdanitelný příjem. Tato obava z nesouladu mezi stavem faktickým a formálně právním byla umocněna tím, že se žalobce o existenci mandátní smlouvy zmínil až v odvolacím řízení. Za této situace žalovaný nepochybil, když se nespokojil se zjištěním o připsání finančních prostředků na soukromý účet žalobce z titulu nově tvrzené mandátní smlouvy a na daňovém subjektu požadoval prokázání předání, vypořádání a zúčtování těchto peněžních částek ve prospěch společnosti AVANTI. Bez doložení těchto skutečností totiž nemohly být odstraněny důvodné pochybnosti žalovaného o tvrzení žalobce ve vztahu k finančním prostředkům zasláným na jeho osobní účet.

[5] V dalším řízení krajský soud vydal rozsudek ze dne 13. 1. 2020, č. j. 25 Af 5/2018 - 62, jímž žalobu zamítl. V jeho odůvodnění uvedl, že žalobce byl v daňovém řízení povinen řádně prokázat, že peněžní prostředky připsané na jeho osobní účet nepředstavovaly jeho zdanitelný příjem. Vzhledem k tomu, že na základě daňových tvrzení žalobce správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce peněžní prostředky připsané na jeho účet na základě mandátní smlouvy použil k úhradě závazků vůči společnosti AVANTI, nebo zda zůstaly v jeho dispoziční sféře, a představovaly tak reálný a zdanitelný příjem žalobce, žalovaný postupoval správně, když po žalobci požadoval prokázání předání, vypořádání a zúčtování těchto peněžních částek ve prospěch společnosti AVANTI. Prokázání uvedených skutečností bylo zásadní pro odstranění uvedených pochybností žalovaného. Tento postup navíc podpořila i skutečnost, že mandátní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností AVANTI byla žalobcem předložena až v rámci odvolacího řízení. Nelze proto souhlasit s žalobcem, že otázka toho, zda a jak byly vypořádány

pokračování

vztahy mezi žalobcem a společností AVANTI, není relevantní. Žalobce v řízení prokázal obdržení předmětných finančních prostředků na základě mandátní smlouvy. Na základě doplnění dokazování provedeného v odvolacím řízení žalovaným však již nelze mít za to, že by žalobce prokázal předání, vypořádání a zúčtování předmětných peněžních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI, a jak vyplývá z tvrzení žalobce při jednání konaném dne 13. 1. 2020, že „již doložil, co doložit mohl“. Žalobce ani již nebyl schopen žádné další relevantní důkazy k těmto skutečnostem předložit, a tak neunesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda se jednalo o jeho reálné příjmy, či nikoliv.

[6] Ke kasační stížnosti žalobce však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 4 Afs 61/2020 - 37, zrušil i toto druhé rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť se věcně nezabýval podstatou žalobních námitek a pouze převzal závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem ohledně prokázání předání, vypořádání a zúčtování předmětných finančních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI, aniž by jej podrobil jakémukoliv kritickému zkoumání, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud přitom zdůraznil, že se v tomto směru hodnocením provedených důkazů a skutkových zjištění ve svém předchozím zrušujícím rozsudku vůbec nezabýval ani nic nenaznačoval. Byl to totiž právě krajský soud, který měl řádně zhodnotit, zda na základě shromážděných důkazů obstojí závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem ve vztahu k této skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Tento závěr byl následně krajský soud povinen řádně odůvodnit a vypořádat všechny s ním související otázky, což však ani ve svém druhém rozsudku neučinil.

[7] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 13. 1. 2021, č. j. 25 Af 5/2018 - 97, žalobu proti rozhodnutí žalovaného znovu zamítl.

[8] V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud nejprve uvedl, že v projednávané věci žalobce včas namítl jen pochybení žalovaného, které spočívá v nevyločení ze zdanitelných příjmů částky, o nichž byla prokázána úhrada na jeho účet ve prospěch jiného daňového subjektu. Správnost závěru žalovaného o neprokázání předání, vypořádání a zúčtování sporných finančních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI žalobce nenapadl a v tomto směru nejenže žaloba neobsahuje ani náznak, zárodek či předobraz žalobního bodu, nýbrž dokonce sám žalobce považuje tuto otázku za irelevantní. Vyjadřuje-li se tedy žalobce k této problematice v podání ze dne 12. 1. 2021, pojednává o věcech, které nemají absolutně žádný předobraz ve včasné žalobě, a soud k nim proto při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí nemůže ani nesmí přihlížet. I při absenci jakéhokoliv referenčního rámce pro zhodnocení závěru žalovaného, že žalobce neprokázal předání, vypořádání a zúčtování finančních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI, však s ohledem na pokyn Nejvyššího správního soudu ke zhodnocení této otázky krajský soud přezkoumal zjištění a závěry žalovaného v tom směru, zda samy o sobě tvoří ucelený, bezrozporný a logický celek. Při posouzení této otázky uvedl následující skutečnosti:

Žalobce v řízení tvrdil, že finanční prostředky společnosti AVANTI, které byly poukázány na jeho účet, zčásti vynaložil (jak hotovostně, tak bezhotovostně) na úhradu závazků společnosti AVANTI vůči společnosti Masečín a zčásti předal v hotovosti zaměstnanci společnosti AVANTI I. B. na výplatu odměn pracovníků společnosti AVANTI. Za účelem ověření předložených faktur vystavených společností Masečín se správce daně pokusil provést místní šetření u tohoto subjektu, které se však neuskutečnilo, neboť na adrese sídla společnosti se nenacházel zvoněk či poštovní schránka s jejím názvem a jednatel pan Peter Banda nespolupracoval a požadované doklady nepředložil. V průběhu daňové kontroly provedl správce daně výslechy jednatelů společnosti

Masečín pana Petera Bandy a pana Jana Bubely, avšak tyto svědecké výpovědi neosvědčily tvrzení žalobce ohledně spolupráce mezi společnostmi Masečín a AVANTI. Rozpory totiž spočívaly v tom, kdo vlastně za společnost Masečín uzavřel a podepsal předmětnou mandátní smlouvu se společností AVANTI; svědek Bubela vůbec popřel, že by žalobce znal. Dále svědci neznali odběratele, pro které společnost Masečín služby na základě mandátní smlouvy zajišťovala. Svědek Bubela jako jediný jednatel společnosti Masečín tedy nepotvrdil jakékoli převzetí peněz od žalobce a svědek Banda potvrdil za společnost Masečín spolupráci pouze se společností JP Work, nikoli se žalobcem. Opětný výslech svědka Bandy nemohl být podle žalovaného proveden, neboť se k němu svědek nedostavil a následně se ho nepodařilo předvést policejním orgánem. S ohledem na tuto situaci byla využita jeho předchozí svědecká výpověď z 24. 1. 2017, z níž vyplývá, že spolupracoval se žalobcem až v rámci nástupnické společnosti JP Work. Tímto výslechem tak nebyla prokázána spolupráce mezi společnostmi Masečín a AVANTI. Provedení místního šetření u společnosti Masečín je nadbytečné, neboť pánové Banda a Bubela, kteří byly oprávněni za tento subjekt jednat, již byli vyslechnuti, druhý z nich opakovaně. Svědek I. B. sice uvedl, že obdržel peníze na výplaty zaměstnanců společnosti AVANTI, avšak nepotvrdil, kdy a jakým způsobem se tak stalo. Doklady o předání peněz zaměstnancům ani o jejich převzetí od žalobce nemá ani si nepamatuje, o jakou výši se jednalo. Svědek nepotvrdil ani nevyvrátil, že by peníze přijaté ve výši uvedené v jeho dříve sepsaném čestném prohlášení od žalobce obdržel. Toto čestné prohlášení navíc znevěrohodnil, když uvedl, že ho nikdy nepodepsal a vidí ho poprvé. Ani z nového čestného prohlášení, které pan B. sepsal po provedení uvedeného svědeckého výslechu, nevyplývá konkrétní částka, která měla být daňovým subjektem použita k výplatě mezd zaměstnanců společnosti AVANTI. Rovněž tímto důkazním prostředkem nebylo prokázáno vyúčtování finančních prostředků se společností AVANTI, které žalobce obdržel na svůj soukromý účet. Místní šetření u společnosti AVANTI za účelem zjištění, kolik mzdových prostředků bylo jejím zaměstnancům vyplaceno I. B. z peněz převzatých od žalobce, nemohlo být uskutečněno. Jediného jednatele společnosti AVANTI Pavla Daniela totiž nebylo možné předvolat ani předvést, neboť se na adrese trvalého bydliště nezdržoval. Dále ve stejný den, kdy se stal jednatelem společnosti AVANTI, převedl veškeré své pravomoci vůči třetím osobám plnou mocí na žalobce. Navíc společnost AVANTI již byla vymazána z obchodního rejstříku. Z bankovního účtu žalobce nevyplývá, že by z něho odcházely platby na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance společnosti AVANTI. Proto dotazy na příslušné správě sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťovnách nemohlo být zjištěno, kdo tyto platby platil a z jakého titulu. Z výpisů z osobního účtu, na který žalobce obdržel předmětné finanční prostředky, bylo zjištěno, že z něho následně vybíral peníze v různých částkách. Z předložených důkazních prostředků však nevyplývá, že by z takto vybraných finančních prostředků byly dále hrazeny výdaje související s činností společnosti AVANTI a využity na účel tvrzený žalobcem. Z výpisu z osobního účtu žalobce ani z výpisu z běžného účtu společnosti AVANTI nebylo potvrzeno ani provedení vypořádání a zúčtování předmětných finančních prostředků.

[9] Z uvedeného přehledu zjištění a hodnocení věci žalovaným je podle krajského soudu patrné, že skutková zjištění jsou ve vztahu k tvrzením žalobce zčásti torzovitá, zčásti těmito tvrzení neodpovídají. Plyne z nich bezrozporně a jednoznačně, že žalobce neprokázal kdy, komu, v jaké výši a z jakého důvodu částky, které na základě mandátní smlouvy se společností AVANTI přijal, poukázal, a že ve svém souhrnu dosáhly tyto vydané částky výše částek přijatých. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro posouzení, zda se jednalo o jeho reálné příjmy, či nikoliv.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Také proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění sepsaném prostřednictvím zástupce namítl, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, neboť neposoudil argumenty stěžovatele a výslovně ignoroval jeho vyjádření, kterými byly konkretizovány důvody, proč rozhodnutí žalovaného není správné. Nejvyšší správní soud totiž krajskému soudu výslovně uložil, aby se zabýval tím, zda stěžovatel prokázal předání,

pokračování

vypořádání a zúčtování posuzovaných peněžních prostředků ve prospěch svého mandanta společnosti AVANTI. V této souvislosti krajskému soudu vytkl, že se touto stěžovatelovou argumentací vůbec nezabýval. V reakci na zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu stěžovatel podáním ze dne 12. 1. 2021 konkretizoval argumenty, pro které považuje hodnocení žalovaného za nesprávné a nedostatečné. Očekával, že se jimi bude krajský soud zabývat, jak mu bylo uloženo Nejvyšším správním soudem. V napadeném rozsudku však krajský soud uvedl, že k podání ze dne 12. 1. 2021 nesmí přihlížet, a proto jej ignoroval a k v něm obsaženým tvrzením se vůbec nevyjádřil. Přitom stěžovatel v žalobě výslovně zmínil, že považuje veškeré finanční prostředky za vypořádané a po celou dobu řízení před žalovaným tvrdil jejich použití deklarovaným způsobem (vypořádání). Ostatně důvodem podání žaloby byla právě skutečnost, že žalovaný mu uložil zdanit finanční prostředky, které však patřily třetí osobě (společnosti AVANTI) a na úhradu jejich závazků byly také použity. V tomto směru tak nelze v podání ze dne 12. 1. 2021 spatřovat novou podstatu. To, že vypořádání finančních prostředků nepovažoval za skutečnost právně významnou pro posouzení věci, nic nemění na podstatě jeho tvrzení, kterou po celou dobu konstantně uplatňuje, tedy že nenakládal s posuzovanými finančními prostředky jako se svými, ale jen jako s prostředky třetí osoby a k úhradě závazků třetí osoby je také použil. V řízení netvrdil nic jiného, a proto mu nemělo být odňato právo na to, aby se krajský soud zabýval jeho konkrétními argumenty obsaženými v podání ze dne 12. 1. 2021.

[11] S ohledem na tyto skutečnosti navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení, v němž by měla být krajskému soudu uložena povinnost zohlednit argumentaci obsaženou ve zmíněném podání.

[12] V dalším doplnění kasační stížnosti, kterou sepsal samotný stěžovatel, se uvádí, že se správcem daně procházel položky na bankovních výpisech a popsal mu každou z nich, přičemž se jednalo nejen o příchozí, ale i odchozí platby. Přímo z výpisů bylo patrné, že mu částky zasílaly společnosti za odvedenou práci zaměstnanců, což deklarovaly nejen na fakturách, ale i při výslechu. Tyto faktury vystavil jménem společnosti AVANTI na základě mandátní smlouvy. Krajskému soudu předložil k poslednímu jednání nový důkaz, a to prohlášení jednatele společnosti AVANTI s jeho úředně ověřeným podpisem, v němž jednatel prohlásil, že mandátní smlouvu podepsal a přebíral účetní doklady za jednotlivá období. Tento důkaz však krajský soud vůbec nevzal v úvahu. Neví, jak má dále prokázat, že se nejednalo o jeho vlastní příjem, nýbrž společnosti AVANTI, když i ve spisovém materiálu je řada listin prokazujících tuto skutečnost. Navíc je v dané věci posuzován jen zmíněný příjem, avšak nutné výdaje s tím související jsou opomíjeny. Přístup správce daně se mu zdá nestandardní a vůči němu zaujatý. Stěžovatel proto žádá o důkladné posouzení celého případu, a to i s ohledem na likvidační výši vyměřené daně.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti a v jeho doplnění uvedl, že krajský soud nevybočil z mantinelů stanovených postuláty, které vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu pro konkretizaci žalobních bodů a jejich vypořádání v žalobním řízení. Stěžovatel, vyjma svého tvrzení, že vypořádání finančních prostředků nepovažuje za skutečnost významnou pro posouzení věci, ostatně v žalobě ani ve lhůtě pro její podání neuvedl žádné důvody, jež by mu objektivně bránily ve splnění povinnosti unést břemeno tvrzení i důkazní k vyúčtování dotčených částek. Postup krajského soudu nezpůsobuje ani nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť odpovídal absenci referenčního rámce pro posouzení správnosti závěru, že stěžovatel neprokázal předání, vypořádání a zúčtování finančních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI. Navíc v tomto směru krajský soud řádně, srozumitelně a přiléhavě shrnul svá zjištění a hodnocení v odstavci 25 napadeného rozsudku. Stejně jako krajský soud je žalovaný

presvědčen, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, neboť jeho argumentace setrvala toliko v rovině pouhého tvrzení, když vyjma mandátní smlouvy uplatněné až v rámci odvolacího řízení předložil pouze formální důkazní prostředky, jimiž neprokázal uskutečnění deklarovaných transakcí (soudis vydaných a přijatých faktur, součet vyplacených mezd a dokladů za měsíce červenec a listopad 2013). Tyto písemnosti ani provedené svědecké výpovědi nelze považovat za věrohodné důkazní prostředky, jimiž by stěžovatel prokázal tvrzené vypořádání a zúčtování finančních prostředků se společností AVANTI.

[14] Na tomto závěru nemůže nic podle žalovaného změnit ani tvrzení stěžovatele o předložení čestného prohlášení jednatele společnosti AVANTI k poslednímu jednání krajského soudu, který se jím nezabýval. Stěžovatel totiž neuvádí žádné důvody, které by mu objektivně bránily v předložení této listiny v rámci daňového řízení, v němž se nachází těžiště dokazování. Navíc při soudním jednání ze dne 13. 1. 2021 stěžovatel žádný důkazní návrh nevzněl, neboť se k němu stejně jako jeho zástupce nedostavil, byť o něho výslovně požádal. Čestné prohlášení, v němž jednatel společnosti AVANTI prohlásil, že podepsal mandátní smlouvu a přebíral účetní doklady, pak nedisponuje jakoukoliv vypovídací hodnotou, neboť se týká skutečností nesporných a pro danou věc irrelevantních. Pro jeho nedostatečnou konkrétnost, jednoznačnost a relevanci tedy nemuselo být podrobena důkladnému zkoumání jeho pravdivosti, takže krajský soud nepochybil, když na něho nereagoval a vypořádal ho implicitně, což judikatura Nejvyššího správního soudu připouští.

[15] Poukaz stěžovatele na likvidační povahu vyměřené daně nemá podle žalovaného žádný vliv na posouzení dané věci. To samé je možné konstatovat ohledně jeho tvrzení o nestandardnosti a zaujatosti postupu správce daně, neboť bylo formulováno pouze v obecné rovině bez uvedení konkrétních skutečností, které by měly svědčit o takovém nepřípustném jednání orgánu veřejné moci. Navíc tato argumentace nemá předobraz v podané žalobě, a tudíž se jedná o nepřípustnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] S ohledem na tyto skutečnosti navrhl žalovaný zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Z ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. vyplývá, že kasační stížnost proti rozhodnutí soudu vydanému znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je nepřípustná, ledaže je v kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel v opakované kasační stížnosti namítl, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, neboť se s poukazem na nesprávný závěr o neuplatnění příslušné námitky ve lhůtě pro podání žaloby nezabýval podáním ze dne 12. 1. 2021, v němž jsou obsaženy argumenty, které podle jeho názoru svědčí o unesení důkazního břemena ohledně prokázání předání, vypořádání a zúčtování posuzovaných finančních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI. Rovněž tak stěžovatel namítl, že tuto rozhodnou skutečnost, která měla být krajským soudem náležitě posouzena, v daňovém řízení náležitě prokázal. Je tedy zřejmé, že opakovaná kasační stížnost je přípustná, neboť v ní stěžovatel uplatnil námitky, jež v předchozích řízeních před Nejvyšším správním soudem nebyly či ještě nemohly být řešeny.

[18] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal důvodnost v pořadí třetí kasační stížnosti v souladu s ustanoveními § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední

pokračování

povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně neodkázal na žádné důvody uvedené v § 103 s. ř. s., nicméně z jejího obsahu je zřejmé, že tak učinil podle písmena a) a d) tohoto ustanovení.

[19] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[20] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřekoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stížnostní námitkou, podle níž se krajský soud v rozporu se závazným právním názorem vysloveným v předchozím řízení o kasační stížnosti nevypořádal s podáním ze dne 12. 1. 2021, v němž se stěžovatel vyjádřil k prokazování předání, vypořádání a zúčtování peněžních prostředků ve prospěch svého mandanta společnosti AVANTI v rámci daňového řízení. Podle krajského soudu totiž tato otázka nebyla ani v hrubých obrysech předmětem žaloby, dokonce i sám stěžovatel ji v ní považoval za irelevantní, a proto k tvrzením uvedeným v podání ze dne 12. 1. 2021 nelze přihlížet.

[22] S tímto závěrem krajského soudu však nelze souhlasit. Již v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 20. 9. 2019, č. j. 4 Afs 16/2019 - 32, totiž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že stěžovatelova důkazní povinnost nemohla být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu a mandátní smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou podle ustálené soudní judikatury dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelného plnění a všechny rozhodné skutečnosti musí daňový subjekt prokázat tak, aby o souladu mezi stavem faktickým a formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti. Nejistota o souladu mezi skutečností a daňovými tvrzeními v posuzované věci vyplývala z reálné možnosti, že stěžovatel peněžní částky připsané na jeho účet na základě mandátní smlouvy nepoužil k úhradě závazků společnosti AVANTI, nýbrž že zůstaly v jeho dispoziční sféře, a představovaly tak reálný a zdanitelný příjem stěžovatele. Tato obava z nesouladu mezi stavem faktickým a formálně právním byla umocněna tím, že se stěžovatel o existenci mandátní smlouvy vůbec nezmínil v průběhu daňové kontroly. Za této situace žalovaný nepochybil, když se nespokojil se zjištěním o připsání finančních prostředků na soukromý účet stěžovatele z titulu nově tvrzené mandátní smlouvy a na daňovém subjektu požadoval prokázání předání, vypořádání a zúčtování těchto peněžních částek ve prospěch společnosti AVANTI. Bez doložení těchto skutečností totiž nemohly být odstraněny důvodné pochybnosti žalovaného o tvrzení stěžovatele ve vztahu k finančním prostředkům obdržným na jeho osobní účet. Proto podle závěru Nejvyššího správního soudu vysloveného v prvním zrušujícím rozsudku zhodnocení způsobu nakládání s předmětnými peněžními částkami po jejich obdržení na soukromý účet žalobce představovalo klíčovou otázku pro posouzení, zda se jednalo o reálné příjmy žalobce, či nikoliv.

[23] Jestliže tedy stěžovatel v žalobě uvedl, že všechny tyto finanční prostředky zaslané na jeho účet ve skutečnosti nepředstavovaly jeho zdanitelný příjem, nýbrž příjem jiného daňového subjektu, bylo zapotřebí pro patřičné posouzení této námitky zhodnotit, zda se mu v rámci daňového řízení podařilo náležitě prokázat předání, vypořádání a zúčtování předmětných částek ve prospěch společnosti AVANTI. Není přitom rozhodné, že stěžovatel považoval v žalobě tuto skutečnost za irelevantní, protože příjem jiného daňového subjektu nemůže být považován za jeho zdanitelný příjem. Právě jen ze způsobu nakládání s předmětnými finančními prostředky po jejich obdržení totiž bylo možné z uvedených důvodů usuzovat na to, zda se ve skutečnosti jednalo o stěžovatelovy zdanitelné příjmy, nebo příjmy jiného daňového subjektu.

[24] Krajský soud tedy pochybil, když argumentaci týkající se prokazování předání, vypořádání a zúčtování předmětných peněžních částek nepovažoval za součást původní žalobní námitky, nýbrž za nový žalobní bod, a v důsledku toho se nezabýval obsahem podání ze dne 12. 1. 2021, v němž se stěžovatel k této otázce vyjadřoval. Nicméně krajský soud s ohledem na pokyn udělený mu Nejvyšším správním soudem v předchozích zrušujících rozhodnutích problematiku nakládání s příslušnými finančními prostředky po jejich připsání na účet stěžovatele zevrubně řešil ve shora citovaném bodě 25 nového rozsudku a učinil závěr, že stěžovatel v tomto směru neunesl důkazní břemeno. Nevypořádání se s podáním stěžovatele ze dne 12. 1. 2021 tedy představovalo vadu řízení před krajským soudem, která však neměla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

[25] Dále se Nejvyšší správní soud ke stížnostní námitce uplatněné v doplnění kasační stížnosti samotným stěžovatelem zabýval správností závěru krajského soudu a žalovaného, podle něhož stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že částky připsané na jeho soukromý účet nepředstavovaly jeho vlastní zdanitelný příjem, nýbrž je přijal ve prospěch společnosti AVANTI na základě mandátní smlouvy. Jak již přitom bylo zmíněno, je při posouzení této skutečnosti rozhodující zejména způsob následného nakládání s předmětnými peněžními prostředky ze strany stěžovatele.

[26] Nejvyšší správní soud musí nejprve zdůraznit, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení tedy *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmínovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Takto je rozložení důkazního břemena popsáno i v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu představované kupříkladu rozsudky ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[27] Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uveden v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu

pokračování

ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, náleží 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

[28] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že stěžovatel nepodal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, ačkoliv na svůj osobní účet vedený u GE Money bank obdržel platby v celkové výši 8.527.494,58 Kč. Proto správce daně pod č. j. 2913943/14/3216-24803-800636 vydal výzvu k podání daňového tvrzení, která byla daňovému subjektu doručena dne 24. 10. 2014. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval při ústním jednání dne 3. 11. 2014, o němž byl sepsán protokol č. j. 3016889/14/3216-05403-800221. V jeho rámci daňový subjekt uvedl, že byl jediným jednatelem společnosti AVANTI, která měla licenci na provozování zprostředkování práce pro cizince. Po upozornění Ministerstva práce a sociálních věcí, že společnost zabývající se touto činností by neměla mít jiný předmět podnikání, založil novou společnost JP - Work Agency s.r.o. (dále jen „společnost JP-WORK“) a společnost AVANTI prodal. Obchodní společnosti WAGNER METALL CONCEPT, KONSTRUKTPOL s.r.o., 3D-Lasertec s.r.o., Stauner palet s.r.o. a UVEX CZ s.r.o. posílaly peníze na účet společnosti AVANTI a jelikož by z důvodu jejího prodeje nemohl uhradit mzdy a sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, nechával si peníze od těchto podnikatelských subjektů nadále posílat na svůj soukromý účet. Od nového majitele společnosti AVANTI Pavla Daniela měl přitom udělenou plnou moc a veškeré platební převody byly následně proúčtovány společnosti AVANTI. Jednalo se o přechodné období, než byli všichni zaměstnanci převedeni ke společnosti JP-Work. Platby, které přišly na jeho účet, tak byly ve skutečnosti příjmy společnosti AVANTI. K nim existují faktury vydané za dodání pracovníků, které má nový majitel společnosti AVANTI. Z jeho osobního účtu byly placeny faktury přijaté od společnosti FVE Masečín, s.r.o. (dále jen „společnost FVE Masečín“), která prováděla služby pro zaměstnance, například dovoz do práce a ubytování.

[29] Následně při ústním jednání konaném dne 21. 11. 2014 stěžovatel předložil faktury, které vydala společnost AVANTI ve prospěch podnikatelských subjektů WAGNER METALL CONCEPT, KONSTRUKTPOL s.r.o., 3D-Lasertec s.r.o., Stauner palet s.r.o. a UVEX CZ s.r.o. a které měly souviset s přijatými platbami na osobní účet daňového subjektu, jak vyplývá z protokolu č. j. 3125982/14/3216-60563-800221. Správce daně zjistil, že uvedené účetní doklady na částky v celkové výši 7.473.495 Kč vystavil jménem společnosti AVANTI na základě neplatné plné moci stěžovatel, který příslušné platby přijal na svém účtu a nedoložil, že je předal jednatelem Pavlu Danielovi nebo je vyúčtoval jiné oprávněné osobě. Společnost AVANTI faktury do svých daňových přiznání nikdy nezahrnula. Při ústním jednání ze dne 21. 11. 2014 však stěžovatel předložil také faktury vystavené společností FVE Masečín na částky v celkové výši 4.916.290 Kč, na nichž je jako odběratel uvedena společnost AVANTI. Tyto účetní doklady byly částečně hrazeny ze stěžovatelova osobního účtu a částečně hotově. V hotovosti byly uhrazeny faktury ve výši celkem 899.842 Kč.

[30] Úhrada obchodních transakcí mezi podnikatelskými subjekty prostřednictvím soukromého účtu třetí fyzické osoby je při výkonu legálního podnikání značně neobvyklá. Jestliže tedy podle stěžovatelova tvrzení platby připsané na jeho bankovní účet nepředstavovaly jeho příjmy, nýbrž peněžní prostředky určené společnosti AVANTI, musel náležitě prokázat předání, vypořádání a zúčtování těchto peněžních prostředků ve prospěch uvedeného podnikatelského subjektu, jak již bylo několikrát zmíněno. V tomto směru stěžovatel na výzvu správce daně předložil jen účetní doklady vystavené společností FVE Masečín a tvrdil, že na jejich základě uhradil ve prospěch společnosti AVANTI částky v celkové výši 4.916.290 Kč. Z ní přitom mělo být uhrazeno hotově celkem 899.842 Kč, což však stěžovatel ničím nedoložil. Navíc hotovostní

úhrada je ze své podstaty velmi obtížně prokazatelná, neboť lze je stěží spolehlivě zjistit, zda, kdy a v jaké výši se uskutečnila. Způsob nakládání se zbývajících částkami ve výši celkem 2.557.205 Kč, jež stěžovatel také obdržel na svůj osobní účet od obchodních společností WAGNER METALL CONCEPT, KONSTRUKTPOL s.r.o., 3D-Lasertec s.r.o., Stauner palet s.r.o. a UVEEX CZ s.r.o., pak daňový subjekt vůbec neobjasnil. Proto ve vztahu k částkám v celkové výši 3.457.047 Kč bylo náležitě zpochybněno tvrzení stěžovatele, že tyto platby ve skutečnosti nepředstavovaly jeho příjmy, nýbrž výnosy společnosti AVANTI. V tomto směru uvedenými zjištěními správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, a ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak unesl své důkazní břemeno, které s ohledem na jeho zmíněné nerovnoměrné rozvržení přešlo na daňový subjekt.

[31] Stěžovatel však doložil, že po připsání příslušných plateb na jeho osobní bankovní účet bezhotovostně uhradil ve prospěch společnosti AVANTI faktury vystavené společností FVE Masečín na částky v celkové výši 4.016.448 Kč. V nich přitom byly společnosti AVANTI účtované práce spojené právě s těmi obchodními společnostmi, které předtím zaslaly příslušné platby na soukromý účet stěžovatele. Za tohoto stavu věci nebylo možné bezhotovostní úhrady z osobního účtu stěžovatele vysvětlit jinak, než jako způsob vypořádání peněžních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI, které předtím z jím uvedených důvodů obdržel na svůj bankovní účet. Stěžovateli se tak v tomto ohledu podařilo prokázat skutečnosti, které uvedl v podáních učiněných v reakci na výzvu správce daně, a ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tak unesl své důkazní břemeno.

[32] V průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2013, která byla u stěžovatele zahájena dne 27. 1. 2015 pod č. j. 340934/15/3216-60563-800221, jakož i odvolacího řízení byl tedy daňový subjekt povinen prokázat, že příslušné platby přijaté na jeho osobním bankovním účtu, jež neměly souvislost s bezhotovostně uhrazenými fakturami vystavenými společností FVE Masečín, představovaly výnosy společnosti AVANTI, a to takovým způsobem, aby o tom, že se doopravdy nejedná o jeho zdanitelné příjmy, již nebylo žádných pochybností. Naopak ve vztahu k peněžním prostředkům připsaným na stěžovatelův osobní účet, které se vztahovaly k platbám odeslaným stěžovatelem společností FVE Masečín bezhotovostním způsobem, musel správce daně či žalovaný v průběhu daňového řízení účinně zpochybnit tvrzení daňového subjektu, že se nejednalo o jeho zdanitelné příjmy, nýbrž společnosti AVANTI.

[33] Podle závěru správce daně vyjádřeného ve zprávě o daňové kontrole sepsané dne 27. 5. 2016 pod č. j. 2118645/16/3216-60563-800221 se stěžovateli v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat, že faktury vystavené společností FVE Masečín na částky v celkové výši 4.916.290 Kč mají souvislost s peněžními prostředky přijatými na jeho osobním účtu od obchodních společností WAGNER METALL CONCEPT, KONSTRUKTPOL s.r.o., 3D-Lasertec s.r.o., Stauner palet s.r.o. a UVEEX CZ s.r.o., neboť

- a) jednatel společnosti FVE Masečín Peter Banda ve svědecké výpovědi uvedl, že nezná obchodní společnosti Wagner s.r.o., KONSTRUKTPOL s.r.o., 3D-Lasertec s.r.o. a Stauner palet s.r.o., přestože společnosti AVANTI fakturoval služby spojené s obstaráváním a zařizováním potřeb podle mandátní smlouvy právě pro tyto podnikatelské subjekty;
- b) svědek Peter Banda dále uvedl, že jedinou kontaktní osobou byl zaměstnanec společnosti AVANTI Igor Bejenáři;
- c) další jednatel společnosti FVE Masečín Jan Bubela ve svědecké výpovědi potvrdil, že uvedené podnikatelské subjekty ani stěžovatele nezná, peníze nepřebíral, nepodepisoval faktury ani pokladní doklady a neví, zda společnost FVE Masečín má předmětné faktury zahrnuté ve výnosech a uskutečněných zdanitelných plněních;

pokračování

- d) Peter Banda vypověděl, že mandátní smlouvu za společnost FVE Masečín s.r.o. podepisoval Jan Bubela a za společnost AVANTI Pavel Daniel, což je v rozporu s tvrzením stěžovatele, který uvedl, že s Janem Bubelou jednal asi jednou na začátku spolupráce při podpisu smlouvy;
- e) Peter Banda dále uvedl, že mu stěžovatel předával peníze v hotovosti buď v Olomouci, u svědka doma nebo v restauraci, což je v rozporu s vyjádřením stěžovatele, který uvedl, že jednali někde mimo sídlo společnosti, mimo kanceláře, v nějakém městě, přičemž jména měst ani míst si nepamatoval;
- f) tvrzení Jan Bubely, že mandátní smlouvu uzavíral Peter Banda, je v přímém rozporu s tvrzením tohoto svědka, který vypověděl, že ji uzavřel Jan Bubela;
- g) v době uzavření mandátní smlouvy, tedy ke dni 15. 5. 2013, byl podle obchodního rejstříku jediným jednatelem společnosti FVE Masečín Jan Bubela, který však nevěděl, s kým jednal za společnost AVANTI, přičemž jména stěžovatele a obchodních společností Wagner s.r.o., KONSTRUKTIPOL s.r.o., 3D-Lasertec s.r.o. a Stauner palet s.r.o. mu nic neříkala a nebylo mu známo, co bylo obsahem mandátní smlouvy;
- h) cena v celkové výši 4.916.920 Kč, která měla být podle faktur vystavených společnostmi FVE Masečín zaplacená za služby, je nereálná a neodpovídá částce celkem ve výši 9.973.304,20 Kč, již účtovala odběratelům společnost AVANTI;
- i) společnost FVE Masečín fakturuje jiné počty zaměstnanců než společnost AVANTI a než které vykazuje okresní správa sociálního zabezpečení;
- j) existují rozpory ve fakturovaných částkách za služby při vyšším počtu zaměstnanců;
- k) platby za pět faktur, které vystavila společnost FVE Masečín, obdržela na svůj účet společnost AVANTI.

[34] Všechny tyto nesrovnalosti mezi tvrzeními stěžovatele, svědka Petera Bandy a svědka Jana Bubely, jakož i další nejasnosti týkající se předmětných obchodních transakcí však nebyly způsobily zpochybnit samotnou existenci bezhotovostních úhrad daňového subjektu ve prospěch společnosti AVANTI na základě faktur vystavených společnostmi FVE Masečín. Ostatně jednatel společnosti FVE Masečín Peter Banda ve své svědecké výpovědi potvrdil realizaci předmětných obchodních transakcí se společností AVANTI i k nim se vztahujících faktur, jakož i skutečnost, že tento podnikatelský subjekt posílal peníze na účet společnosti FVE Masečín a částečně hradil platby v hotovosti, což realizoval právě stěžovatel, se kterým se zná. Za této situace bylo možné účinně zpochybnit souvislost mezi příslušnými platbami připsanými na soukromý účet stěžovatele a fakturami vystavenými společnostmi FVE Masečín jen v případě, kdyby správce daně prokázal, že tyto účetní doklady nebyly vůbec vydány, že společnost FVE Masečín na jejich základě neobdržela příslušné peněžní prostředky ze stěžovatelova bankovního účtu nebo že tyto finanční prostředky přijala od daňového subjektu na základě jiného právního titulu, například v rámci jejich vzájemného obchodního vztahu. Takové skutečnosti však správce daně v rámci daňové kontroly nezjistil, když toliko konstatoval, že se dožádanému finančnímu úřadu nepodařilo v rámci místního šetření opatřit příslušné faktury vystavené společnostmi FVE Masečín. Proto i nadále bylo nutné vycházet z toho, že stěžovatel část peněžních prostředků připsaných na jeho osobní účet ve výši 4.016.448 Kč následně použil k bezhotovostní úhradě plnění uskutečněných společnostmi FVE Masečín ve prospěch společnosti AVANTI, v důsledku čehož prokázal, že se v tomto směru nejednalo o jeho zdanitelné příjmy. Toto tvrzení daňového subjektu se nepodařilo zpochybnit ani v rámci odvolacího řízení, v němž nebylo provedeno nové místní šetření u společnosti FVE Masečín ani jiné úkony za účelem prověření předmětných účetních dokladů vystavených tímto podnikatelským subjektem a na jejich základě provedených plateb, ačkoliv bez takové důkazní aktivity nemohl žalovaný v uvedeném ohledu unést své důkazní břemeno, jak již bylo zmíněno.

[35] Naopak stěžovateli se nepodařilo v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení prokázat, že z peněžních prostředků připsaných na jeho osobní účet pak ve prospěch společnosti AVANTI uhradil v hotovosti faktury vystavené společností FVE Masečín ve výši celkem 899.842 Kč. Ani ze zmíněné svědecké výpovědi jednatele této obchodní společnosti Petera Bandy totiž nebylo možné spolehlivě zjistit, kdy, kde a v jakých částkách mělo k těmto hotovostním úhradám docházet. Tato skutečnost nemohla být doložena ani pozdějším pouhým čestným prohlášením této osoby, v níž se uvádí, že daňový subjekt uhradil společnosti FVE Masečín platby za služby poskytnuté společnosti AVANTI. Z výpisů z předmětného bankovního účtu sice vyplývá, že stěžovatel po připsání předmětných plateb z tohoto účtu vybíral peněžní prostředky v různých částkách, nicméně nebylo ničím doloženo, že by jimi měl dále hradit výdaje související s činností společnosti AVANTI. Tato skutečnost nebyla ani nemohla být prokázána ani z výpisu z běžného účtu společnosti AVANTI.

[36] Ve vztahu k zbývajícím částem peněžních prostředků, jež stěžovatel obdržel na svůj osobní účet, předložil daňový subjekt v rámci odvolacího řízení jen nepodepsané čestné prohlášení, ve kterém zaměstnanec společnosti AVANTI I. B. uvedl, že od stěžovatele obdržel v hotovosti částku ve výši 2.684.450 Kč, která byla určena a použita na úhradu závazků společnosti AVANTI vůči jejím zaměstnancům. Tato osoba však ve své pozdější svědecké výpovědi nepotvrdila, kolik peněz, kdy a jak obdržela. Doklady o převzetí finančních prostředků od stěžovatele ani o jejich předání zaměstnancům společnosti AVANTI nemá k dispozici, nepamatuje si, o jakou výši se jednalo, a čestné prohlášení nese-psal ani ho nepodepsal. Potvrzení o poskytnutí peněz v hotovosti ve prospěch společnosti AVANTI nepředložil ani samotný stěžovatel.

[37] Lze tedy konstatovat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně částek celkem ve výši 3.457.047 Kč, neboť neprokázal, že je po připsání na svůj soukromý účet následně v hotovosti poskytl společnosti AVANTI, a nejednalo se tak o jeho zdanitelné příjmy.

[38] Naopak z uvedených důvodů se správci daně ani žalovanému v průběhu daňového řízení nepodařilo zpochybnit bezhotovostní úhrady částek v celkové výši 4.016.448 Kč ve prospěch společnosti AVANTI na základě faktur vystavených společností FVE Masečín, jimiž stěžovatel dostatečně prokázal, že v tomto rozsahu platby připsané na jeho bankovní účet nepředstavovaly jeho zdanitelné příjmy. Žalovaný i krajský soud tedy v uvedeném ohledu dospěli k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemena ze strany daňového subjektu, v důsledku čehož je napadený rozsudek nezákonný a byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že krajský soud by v novém žalobním řízení musel rozhodnutí žalovaného s ohledem na jeho nezákonnost zrušit, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že povaha věci umožňuje, aby o žalobě sám rozhodl. Proto podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 věty první a odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je odvolací daňový orgán v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitým přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dalším řízení tedy bude vycházet z toho, že na základě doposud provedeného dokazování stěžovatel unesl důkazní břemeno ve vztahu k částkám v celkové výši 4.016.448 Kč odpovídající bezhotovostním platbám, které poukázal společnosti FVE Masečín na úhradu faktur vystavených odběrateli společnosti AVANTI, a ve vztahu

pokračování

k zbývajícím částkám své důkazní břemeno prozatím neunesl. Žalovaný přitom bude moci v novém odvolacím řízení podle svého uvážení a na základě důkazní aktivity daňového subjektu doposud provedené dokazování doplnit a na jeho základě učinit nová skutková zjištění a z nich vyplývající právní posouzení věci.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 110 odst. 3 věty druhé téhož zákona. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak za jednotlivá řízení před krajským soudem, tak ve všech řízeních o kasačních stížnostech.

[41] Uplatněné náklady stěžovatele tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč. Dále je součástí nákladů stěžovatele odměna jeho zástupce za následující úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif): 1) dva úkony v původním řízení o žalobě (převzetí věci a sepsí žaloby), 2) jeden úkon v prvním řízení o kasační stížnosti (vyjádření ke kasační stížnosti), 3) jeden úkon v řízení o žalobě po prvním zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (účast na jednání soudu dne 13. 1. 2020), 4) jeden úkon ve druhém řízení o kasační stížnosti (podání kasační stížnosti), 5) jeden úkon v řízení o žalobě po druhém zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (vyjádření/doplnění žaloby), 6) jeden úkon ve třetím řízení o kasační stížnosti (podání kasační stížnosti), celkem tedy za 7 úkonů právní služby, přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu částku 3.100 Kč. Zástupci stěžovatele rovněž za každý z těchto úkonů náleží paušální náhrada hotových nákladů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Odměna zástupce stěžovatele včetně náhrady hotových nákladů tak činí celkem 23.800 Kč. Jelikož je právní zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, je podle § 57 odst. 2 s. ř. s. jeho odměna a náhrada hotových výdajů navýšena o částku 4.998 Kč, která odpovídá 21% z částky 23.800 Kč.

[42] Stěžovatel má tedy právo na náhradu nákladů za řízení před správními soudy v celkové výši 36.798 Kč. Ke splnění této povinnosti Nejvyšší správní soud určil žalovanému přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku a uložil mu povinnost zaplatit tuto náhradu k rukám zástupce stěžovatele.

[43] Podle § 10 odst. 1 věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), soud vrátí poplatek z účtu soudu, jestliže jej zaplatil ten, kdo k tomu nebyl povinen. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, přitom dovodil, že účastník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (§ 6a odst. 5 zákona o soudních poplatcích).

[44] K takové situaci došlo i v projednávané věci, v níž stěžovatel dne 18. 2. 2021 zaplatil na základě nesprávné výzvy Nejvyššího správního soudu soudní poplatek ve výši 5.000 Kč, ačkoli k tomu nebyl podle uvedeného judikátu povinen, neboť poplatkovou povinnost splnil již v předchozím řízení o kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl také o vrácení zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč stěžovateli k rukám jeho

zástupce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. ledna 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu