



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. Pavel Píkola**, se sídlem Ve Skalách 2597/2, Praha 6, správce konkurzní podstaty úpadce Miroslava Svobody, Zelená 118, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2008, č. j. 31 Ca 155/2008 – 19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2008, č. j. 31 Ca 157/2008 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 24. 11. 2008, č. j. 31 Ca 157/2008 - 19, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 5. 6. 2008, č. j. 5527/08-1100-602177, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2007, č. j. 131397/07/228913/4219, o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 77 554 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že ust. § 11 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2004 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) reaguje na zvláštnosti spoluvlastnického vztahu a upravuje jak se příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují mezi spoluvlastníky. Pokud stěžovatel namítal, že úpadce jako osoba účtující v soustavě jednoduchého účetnictví byl povinen o těchto příjmech účtovat až ve chvíli, kdy došly na jeho účet, nelze s ním souhlasit. Nemůže být sporu o tom, že příjem, který ze spoluvlastnictví obdrží na svůj účet jeden ze spoluvlastníků, je z pohledu citovaného ustanovení ve stejném časovém období příjmem ostatních spoluvlastníků v poměru jejich podílů. Pokud se spoluvlastníci dohodnou, že jeden z nich bude příjmy přebírat a hradit související náklady, jedná za ostatní spoluvlastníky a získané příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení vykazují všichni spoluvlastníci ve stejném zdaňovacím období. Obdobně řeší ust. § 12 zákona o daních

z příjmů i vztah mezi účastníky sdružení. Finanční ředitelství ani správce daně nepochybily, pokud příjmy plynoucí úpadci ze spoluvlastnictví k nemovitostem zařadily do příjmů v roce, kdy byly vykázány v účetnictví J. S., která k přijímání plateb z nájmu a placení výdajů souvisejících s uvedenými nemovitostmi byla spoluvlastníky zmocněna. Tento postup nemůže být ovlivněn tím, jak dlouho trvalo, než spoluvlastníci odsouhlasili opodstatněnost nákladů. Postup, který zvolili, byl založen na jejich vzájemné dohodě. Označil-li stěžovatel úvahu správce daně o neprokázání oprávněnosti výdajů souvisejících se správou majetku za nekonkrétní a tvrzení, že nebyla „vhodným způsobem“ prokázána oprávněnost výdajů za subjektivní, k tomu krajský soud podotkl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevytýká finanční ředitelství stěžovateli, že nebyla „vhodným způsobem“ prokázána oprávněnost výdajů. Proto krajský soud nepokládal za nutné vyjadřovat se k otázce, zda tento termín je, a do jaké míry, ovlivněn subjektivním pohledem. V souvislosti s poučením o důkazní povinnosti a následcích spojených s jejím neunesením krajský soud zjistil ze správního spisu, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil listinné důkazy o vynaložení správcem daně neuznaných nákladů. Správce daně ani finanční ředitelství netvrdí, že výdaje nebyly vynaloženy a mezi účastníky není sporu o tom, o jaké výdaje se konkrétně jednalo. Sporné je, jak vyplývá odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak i z uplatněných žalobních námitek, zda se jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů dosahovaných z pronájmu nemovitostí podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Jde tedy podle krajského soudu jednoznačně o posouzení těchto výdajů z pohledu ust. § 9 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel v tomto případě může vyjádřit pouze svůj názor na posouzení, zda se prokázané výdaje vztahují k příjmům podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, což také učinil. Námitka dovolávající se povinnosti správce daně poučit jej o následcích neunesení důkazního břemene je proto nepatřičná. Stěžovatel o stanovisku správce daně k jednotlivým uplatněným výdajům věděl již při seznámení se zprávou o výsledku daňové kontroly, které proběhlo dne 23. 4. 2007. Vyjádřil se k ní dne 26. 4. 2007 a k nákladům uvedl, že drobné výdaje uváděné ve zprávě jsou výdaji na udržení konkursní podstaty. Netvrdil, a nenamítal to ani v žalobě, že má konkrétní důkazní prostředky prokazující, že výdaje byly vynaloženy k jiným účelům, než tvrdí v napadeném rozhodnutí finanční ředitelství. Pokud se jedná o uplatněné výdaje ve výši 44 798,40 Kč týkající se inzerce, krajský soud nepochybně, že k prodeji nemovitostí v rámci konkurzního řízení jsou nutné i náklady za inzerci, nicméně shodně s finančním ředitelstvím je toho názoru, že tyto jsou výdaji na dosažení zajištění a udržení příjmů z prodeje nemovitostí ve smyslu ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a stěžovatel si je může uplatnit až ve zdaňovacím období, ve kterém dosáhne příjmu z prodeje nemovitosti. V případě výdajů 1000 Kč za kolky krajský soud vyšel z vyjádření stěžovatele, že tyto byly nezbytné k činnosti správce konkursní podstaty a řádnému vedení konkurzního řízení. Stejně jako v případě inzerce se nevztahují k příjmům podle ust. § 9, tj. k příjmům z pronájmu, ale ani k příjmům podle ust. § 10 zákona o daních z prodeje nemovitostí. Proto správce daně ani finanční ředitelství nepochybily, pokud je z výdajů na dosažení příjmu z pronájmu vyloučily. K žalobní námitce, že nejde-li o výdaje spojené se správou majetku, pak by správce daně odpovídajícím způsobem musel snížit příjmy z pronájmu nemovitosti v následujících zdaňovacích obdobích tak, jak to ukládá ust. § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů, krajský soud uvedl, že v tomto řízení není oprávněn posuzovat správnost postupu správce daně v jiných zdaňovacích obdobích. Stejně tak krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že protokol o daňové kontrole je zmatečný a porušuje zásadu zákonnosti a zásadu součinnosti. Stěžovatel neuvedl žádnou konkrétní skutečnost, která ho k vznesení této námítce vedla a krajský soud ve zprávě o daňové kontrole nedostatky neshledal.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Poukázala na to, že za základ daně byly vzaty hrubé příjmy jiného daňového poplatníka (J. S.) a nikoliv faktické příjmy došlé na účet stěžovatele. Přitom však existovala písemná dohoda, že veškeré výdaje vynaložené na dosažení

příjmů z pronájmu budou odčítány nadpoloviční spoluvlastníci J. S. v jejím účetnictví a čistý výtěžek z nájemného (jedna čtvrtina) bude převeden stěžovateli jako správci konkurzní podstaty. Takto přijatá částka pak byla vždy zdaněna. Byly od ní odpočítávány jen opodstatněné výdaje správce konkurzní podstaty v souladu se zákonem č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnání“). K žádnému krácení daně nemohlo dojít, protože příjmy byly v následujících letech vždy zdaněny – konkrétně u nájemného za rok 2004 byla předmětná částka převedena na účet stěžovatele v roce 2005 a byla z ní odvedena daň. Stěžovatel poukázal také na to, že správce daně nevzal vůbec v úvahu dohodu spoluvlastníků a že není možné tyto příjmy zdanit dodatečně ještě jednou a dále na to, že finanční úřad mu nedovolil jakýkoliv odečet, a to ať ze zákona (30 % nákladů) nebo na základě účetních dokladů. Finanční ředitelství podle názoru stěžovatele nerespektovalo právní názor krajského soudu vyslovený v předchozím rozsudku a krajský soud tuto vadu v nyní přezkoumávaném rozsudku akceptoval. Správce daně je povinen daňový subjekt poučit o jeho důkazní povinnosti a následcích spojených s jejím neunesením. Stěžovatel má za to, že protokol o daňové kontrole je zmatečný a porušuje zásadu součinnosti a zákonnosti. Úvaha finančního úřadu, že stěžovatel neprokázal své výdaje související se správou majetku, je nadále nekonkrétní. Stěžovatel upozorňuje na použití termínu „vhodný způsob“, který může být vykládán ve vztahu k jeho důkazní povinnosti velmi subjektivně a který není ani hodnocením důkazů a hodnocením splnění důkazní povinnosti a nesplňuje požadavky ust. § 2 odst. 3 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Protokol neobsahuje zdůvodnění, proč předložené výdaje nejsou výdaji spojenými se správou majetku. Podle stěžovatele znalecké posudky a další výdaje jednoznačně souvisí se správou nemovitosti, která byla následně prodána. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, dostupný na www.nssoud.cz a publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS. Správce daně pak měl, pokud neuznal předložené výdaje jako výdaje spojené se správou majetku, snížit odpovídajícím způsobem příjmy z nájmu nemovitosti v následujících zdaňovacích obdobích ve smyslu ust. § 23 odst. 4 zákona o daních příjmu. Došlo tedy k porušení zásady zákonnosti a materiální pravdy, neboť finanční ředitelství a finanční úřad jsou povinny využít ustanovení zákona o daních z příjmů a vyhledat i ty skutečnosti, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Finanční ředitelství se však v odvolacím řízení v tomto směru postupem finančního úřadu vůbec nezabývalo. Tak vzhledem k výše uvedenému nesprávně posoudilo okamžik, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daňové povinnosti úpadce (připsání na účet spoluvlastnice). Ke vzniku skutečnosti zakládající daňovou povinnost došlo až v okamžiku, kdy stěžovatel měl finanční výnos k dispozici reálně, tedy až když došlo k připsání na jeho účet. Nesouhlas vyjádřil stěžovatel s použitím formulace „správce konkurzní podstaty znal skutečnou výši příjmů a výdajů z pronájmu...“ Samotná znalost budoucího příjmu nemůže být předmětem zdanění, pokud podnikatel vystaví fakturu a nevede podvojně účetnictví, stejně tak nemůže být předmětem daně skutečnost, že fyzická osoba zjistí, že jiný daňový subjekt je povinen mu poukázat na účet jeho výnos ze spoluvlastnického podílu. Princip skutečně obdržených příjmů používají podnikatelé neúčtující v soustavě účetnictví k daňové optimalizaci, která je v souladu se zákonem o dani z příjmů. Je naprosto běžné, že je vystavena faktura koncem jednoho zdaňovacího období a uhrazena v následném zdaňovacím období, jehož příjmem se pak stane. Pokud by zákonodárce mínil tuto možnost vyloučit, učinil by tak zcela určitě výslovně, stejně jako u daně z příjmů ze závislé činnosti. Stěžovatel odkázal na metodické pokyny D 190, D – 300 a také D – 71, v nichž nenalezl žádné vodítko pro výklad finančního ředitelství ohledně časové hranice povinnosti. Finanční ředitelství i finanční úřad svojí interpretací ust. § 11 zákona o daních z příjmů vybočily z mezí zákona, a to účelově, se snahou dosáhnout vyššího výnosu z konkurzu úpadce.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel navrhl spojit ke společnému projednání věci sp. zn. 31 Ca 155/2008 až 31 Ca 157/2008, vzhledem k tomu, že kauzy se liší pouze odlišnými zdaňovacími obdobími. V souvislosti se stížní námitkou nesprávného právního posouzení

uznatelných příjmů a výdajů navrhl provést důkaz spisy Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 14/2008 až 31 Ca 16/2008, z nichž vyplývá, že krajský soud již jednou zrušil rozhodnutí finančního ředitelství pro nesrozumitelnost v části týkající se uplatněných výdajů. Dále stěžovatel uvedl, že finanční ředitelství vyložilo daňovou povinnost extenzivně, v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který na jeho věc dopadá bez ohledu na to, že byl vydán až po rozhodnutí správce daně, což vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 48/2008, publikovaného pod č. 1743/2009 Sb. NSS. Stěžovatel také tvrdí, že odkaz krajského soudu na ust. § 12 zákona o daních z příjmů je nepřipadný a nezákonný, neboť nelze použít analogii legis ve veřejném právu v neprospěch adresáta právní normy. Odkázal na body II. 16, 17 citovaného nálezu a citoval z něj větu “Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.“ Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze navrhlo, aby byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vady uvedené v odst. 3, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Protože podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl, Nejvyšší správní soud nemohl přezkoumat napadený rozsudek v rozsahu stížních námitek, v nichž stěžovatel uvádí, že 1) správce daně nepřihlédl k dohodě uzavřené mezi spoluvlastníky, 2) příjem za rok 2004 byl zdaněn dvakrát a 3) správce daně mu neumožnil žádný odpočet. Stěžovatel totiž tyto námitky neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl.

K návrhu na provedení důkazu spisy souvisejícími s rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 31 Ca 14/2008 až 31 Ca 16/2008, Nejvyšší správní uvádí, že předmětné rozsudky jsou součástí předkládaného spisu. Vzhledem k tomu, že v nich byla vyslovena nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství v části týkající se výdajů a krajský soud se touto otázkou zabýval až v napadeném rozsudku, který je na základě podané kasační stížnosti nyní přezkoumáván, Nejvyšší správní soud tedy neshledal opodstatněným nařizovat jednání, při němž by prováděno dokazování navrženými spisy, neboť obsah soudního a správního spisu je podkladem pro jeho přezkoumnou činnost.

Ze správního spisu vyplývá, že úpadce byl spolumajitelem ideální čtvrtiny nemovitostí – domu č. p. 625 a č. p. 552 na Batkově náměstí v Hradci Králové. Dne 1. 7. 1998 byl na jeho majetek prohlášen konkurz. Následně dne 11. 7. 2006 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů z fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 až 2004. V průběhu daňové kontroly zaslal stěžovatel správci daně podání datované dne 16. 1. 2007 označené jako „Splnění uložené povinnosti“, v němž k výdajům neuznaným za zdaňovací období roku 2004 uvedl, že se jedná o výdaje nezbytně nutné k přípravě zpeněžení majetku úpadce a k řádnému vedení konkurzního řízení. Veškeré výdaje byly ve smyslu ust. § 11 a § 29 odst. 2 a 3 zákona o konkurzu a vyrovnání schváleny zástupcem konkurzních věřitelů v průběhu odvolacího řízení poté, co bylo rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 4. 2007 zrušeno rozsudkem krajského soudu. Dále pod bodem 6) k rozdělení příjmů mezi spoluvlastníky odkázal stěžovatel na odpověď v protokole. O výsledku daňové kontroly byla sepsána dne 23. 4. 2007 zpráva č. 638/06, v níž je uvedeno, že stěžovatel pronajímal v letech 2002, 2003 a do října 2004

v předmětných nemovitostech byty a nebytové prostory. V důsledku převodu byl od listopadu 2004 byl spoluvlastnický podíl ve vlastnictví jiného subjektu. Jelikož správci daně nebyla předložena žádná smlouva ve smyslu ust. § 11 zákona o daních z příjmů, postupoval při zjištění příjmů z pronájmu předmětných nemovitostí v souladu s citovaným ustanovením tak, že na stěžovatele připadá 1/4 z celkových příjmů z pronájmu. Při výpočtu příjmů vycházel z předložených nájemních smluv v návaznosti na evidence vedené J. S. a z dokladů o provedených úhradách předložených jednotlivými nájemníky. Správce daně zahrnul do příjmů za rok 2004 příjmy z pronájmu ve výši 325 568 Kč uhrazené nájemci v tomto roce, které stěžovatel nepřiznal v daňovém přiznání. Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplynulo, že správce daně neuznal za zdaňovací období roku 2004 z výdajů uplatněných stěžovatelem výdaje za inzerci ve výši 44 798,40 Kč a výdaj ve výši 1000 Kč za kolky. K tomu správce daně v citované zprávě o výsledku daňové kontroly uvedl: „Nebylo možné jednoznačně stanovit, za jakým účelem byly tyto výdaje vynaloženy a tedy zda se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. DS vhodným způsobem neprokázal oprávněnost výše uvedených výdajů a jejich souvislost s pronájmem nemovitosti.“ Dne 24. 4. 2007 správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 131397/07/228913/4219, jímž vyměřil stěžovateli za rok 2004 daň z příjmů fyzických osob ve výši 77 554 Kč. Dne 30. 4. 2007 podal stěžovatel proti platebnímu výměru odvolání a následně dne 31. 7. 2007 zaslal správci daně „Doplnění písemného důkazu“, které bylo postoupeno finančnímu ředitelství, v němž poukázal na to, že žádnou dohodu o způsobu rozdělování zisku mezi spoluvlastníky, včetně způsobu jeho vyplácení, správce daně během kontroly nepožadoval, a současně připojil kopie prohlášení spoluvlastnice J. S. o interní dohodě o spravování a účtování týkající se pronajímaných nemovitostí a přijímání a vyplácení příjmů, z níž vyplývá, že na její účet bude zasíláno veškeré nájemné a z něj budou hrazeny bezhotovostní výdaje. Vyúčtování příjmů a výdajů pak bude odsouhlaseno všemi spoluvlastníky a bude o tomto podepsán protokol. Následně po odsouhlasení čistého zisku z pronájmu nemovitostí bude podíl dle výše spoluvlastnického podílu zaslán na účet spoluvlastníků. Na účty bude zasílán čistý příjem, po odečtení veškerých výdajů.

Podle ust. § 11 zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.

K okamžiku vzniku daňové povinnosti stěžovatele, která se týkala jeho příjmů za zdaňovací období roku 2004, Nejvyšší správní soud uvádí, že do těchto příjmů nepochybně náleží i nájemné hrazené jednotlivými nájemníky v průběhu předmětného zdaňovacího období. Toto nájemné bylo společným příjmem dosaženým společně spoluvlastníky pronajímaných nemovitostí. Stěžovatel nepopřel, že úpadce byl spoluvlastníkem nemovitostí, které byly pronajímany a že nájemné bylo v průběhu roku 2004 hrazeno na účet, jež si spoluvlastníci určili. Jeho příjmem se však nájemné stalo v okamžiku, kdy je nájemníci zaslali podle nájemních smluv na příslušný účet a nikoliv v okamžiku, kdy se do jeho faktické dispozice dostal jeho podíl na tomto společném příjmu. Stěžovateli tak z titulu spoluvlastnictví pronajímané nemovitosti náležela určitá část společně dosaženého příjmu a skutečnost, že v důsledku případných problematických jednání s většinou spoluvlastníci pověřenou správou nemovitostí a vedením účetnictví (resp. evidencí příjmů a výdajů, potřebnou k vypracování daňového přiznání)

se mu náležející část příjmu za rok 2004 dostala do jeho faktické dispozice až v roce 2005, nemá vliv na vznik jeho veřejnoprávní daňové povinnosti týkající se společně dosaženého příjmu z pronájmu za zdaňovací období roku 2004. Stěžovatelova námitka, že v jeho případě by byl zdaněn budoucí příjem, který ještě nenastal, tak není důvodná. Příjem za rok 2004 spoluvlastníci skutečně dosáhli a tento příjem byl účtován na správcovském účtu. Lze proto učinit závěr, že stěžovateli část společně dosaženého příjmu náležela i v roce 2004, a měl proto povinnost tento příjem zdanit. Z hlediska daňového práva byl ve stejném postavení jako ostatní spoluvlastníci a v postavení jakéhokoliv vlastníka věci, který je povinen na základě zákona zdanit příjem plynoucí z vlastnictví.

Se zřetelem na výše uvedené není ani opodstatněný požadavek stěžovatele, že je nutné interpretovat ust. § 11 zákona o daních z příjmů „v jeho prospěch“ v tom smyslu, že povinnost přiznat a zaplatit daň za jemu náležející podíl na společně získaných příjmech vznikla až poté, co mu odpovídající část nájemného většinová spoluvlastnice zaslala. Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, na který se stěžovatel odvolával, se týkal situace, kdy by se nesprávnou interpretací a následnou aplikací daňových předpisů stalo „předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.“ Tato úvaha Ústavního soudu se vztahovala k neuplatnění osvobození od daně u převodu bytu stěžovatelky, která jej dlouhodobě po právu užívala. Princip *in dubio pro libertate* aplikovaný Ústavním soudem v citovaném nálezu je jistě základním principem při interpretaci daňového práva, avšak na případ stěžovatele nedopadá. Ust. § 11 zákona o daních z příjmů nevyvolává žádné pochybnosti v tom smyslu, že by z něj nevyplývala daňová povinnost nebo by byla časově posunuta až do zdaňovacího období, v němž získal daňový subjekt možnost svým příjmem disponovat, a proto nebyl důvod pro použití výkladu *in dubio pro libertate*. Poukazuje-li stěžovatel v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 48/2008 (správně č. j. 8 Afs 48/2006 – 155, ze dne 25. 9. 2008) publikovaný pod č. 1743/2009 Sb. NSS, je tento poukaz nepřipadný. Protože citovaný nález Ústavního soudu na jeho věc nedopadá, nedošlo tedy k žádnému zásadnímu či překvapivému obratu v judikatuře, který by odůvodňoval jiné posouzení otázky daňové povinnosti stěžovatele.

Z obsahu dohody o správě nemovitostí, způsobu účtování a přijímání a vyplácení příjmů, vyplývá, že jednotliví spoluvlastníci si sami nevedli evidenci potřebnou pro daňové účely související s tímto příjmem a že správou a vedením účetnictví byla pověřena většinová spoluvlastnice J. S. Byla tedy povinna umožnit ostatním spoluvlastníkům seznámit se včas se všemi příslušnými doklady, které se týkaly správy a které byly nutným podkladem pro podání daňového přiznání spoluvlastníků a bylo na stěžovateli, aby se právními prostředky jejich zpřístupnění domáhal u soudu. Totéž lze konstatovat o tvrzeném zdržování zaslání odsouhlasených podílů na společném příjmu z nájmu, neboť proti situaci, kdy většinová spoluvlastnice „zadržovala“ společně získané prostředky až dva roky na svém účtu, se stěžovatel mohl účinně bránit. Neměl-li ve lhůtě pro podání daňového přiznání za rok 2004 fakticky k dispozici žádné podklady pro vyplnění daňového přiznání, mohl požádat o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání (§ 40 odst. 6 věta první zákona o správě daní a poplatků). Pokud by ani takto vytvořený dodatečný časový prostor až tři měsíců nepostačoval k opatření podkladů pro zpracování daňového přiznání, měl na to správce daně upozornit a podat i přesto, na základě vlastního odhadu pravděpodobné výše daňové povinnosti založeného zejména na znalosti výše příjmů z pronájmu předmětné nemovitosti z předchozích zdaňovacích období, daňové přiznání. V případě, že by následně zjistil, že výše jeho příjmů, a tedy i daňová povinnost, měla být ve skutečnosti jiná, byla by možné využít institut obnovy řízení nebo dodatečného daňového přiznání. Je nepochybné, že uvedené prostředky nápravy lze uplatnit pouze v určitých časových limitech, nicméně tyto jsou natolik široké, že i za velmi neobvyklého běhu věcí by zpravidla měly postačovat. Stěžovatelem namítané problémy s většinovou spoluvlastnicí však nemají vliv

na vznik jeho veřejnoprávní daňové povinnosti týkající se společně dosaženého příjmu z pronájmu za zdaňovací období roku 2004.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud aplikoval v dané věci zákon o daních z příjmů ve znění do účinnosti zákona č. 438/2003 Sb., tedy nikoli ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2004. Problematikou použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „*přezkumný soud (tj. krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. a Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) je povinen k použití nesprávného právního předpisu nebo nesprávného ustanovení právního předpisu přihlídnout, nejde-li o případy, kdy je tak povinen učinit z úřední povinnosti, je-li součástí žalobních bodů (stížních důvodů) výtky nesprávného posouzení takové právní otázky, pro kterou bylo podle právního názoru orgánu, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, použito daného právního předpisu (daného ustanovení právního předpisu) rozhodné.... Použil-li krajský soud při řešení rozhodné právní otázky nesprávný právní předpis, bude tedy nutno zásadně jeho rozhodnutí v řízení o kasační stížnosti zrušit. Výjimkou z tohoto pravidla budou situace, kdy půjde o takovou skutkovou či právní otázku, u níž bude moci kasační instance bez rozsáhlejšího doplňování řízení s jistotou usoudit, že použití nesprávného právního předpisu při jejím posouzení nemohlo mít ze závažných hledisek, která mohou být pro dotčené osoby či orgány významná, vliv na zákonitost přezkoumávaného rozhodnutí, a u níž bude možno rozumně předpokládat, že ani v budoucnu samotný fakt použití nesprávného právního předpisu nebude mít pro tyto osoby resp. orgány nepříznivé právní důsledky. O takové situace se proto zejména nebude jednat, bude-li rozhodnou právní otázkou právní kvalifikace skutku ve správním trestání (i když např. o samotné protiprávnosti přezkoumávaného jednání sporu nebude). Nebude se o ně jednat ani tehdy, bude-li rozhodnou právní otázkou právní důvod určitého opravňujícího aktu či naopak uložení určité povinnosti, může-li mít onen právní důvod význam i v jiných řízeních o právech a povinnostech nebo v jiných právních vztazích dotčených osob či orgánů. O takové situace se rovněž nebude jednat tehdy, bylo-li by v řízení o kasační stížnosti neúměrně komplikované otázky možných aktuálních i budoucích dopadů aplikace nesprávného právního předpisu na dotčené osoby či orgány s dostatečnou mírou jistoty posoudit. (...) Otázka volby správného ustanovení správného zákona je přitom svým způsobem instrumentální – zákon je „nosíčem“ právních norem, na základě nichž jsou právní otázky řešeny. Předmětem posuzování bude tedy správnost posouzení právní otázky (v daném případě správnost posouzení toho, zda stěžovatel splnil podmínky pro vrácení daně z přidané hodnoty ožbrojeným silám cizího státu), nikoli to, zda na věc bylo aplikováno to či ono ustanovení toho či onoho zákona.“ Vzhledem k tomu, že ust. § 11 zákona o daních z příjmů bylo zákonem č. 438/2003 Sb. novelizováno v části, které se týká písemné dohody spoluvlastníků ohledně smluvně dohodnutého podílu na výdajích, tedy v části, která se věcně postavení stěžovatele z hlediska jeho daňové povinnosti vůbec netýkala (smluvně dohodnutý podíl na výdajích nebyl mezi spoluvlastníky sjednán), dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že aplikace nesprávného znění zákona o daních z příjmů neměla vliv na správnost úvah krajského soudu týkajících se okamžiku vzniku daňové povinnosti stěžovatele jako spoluvlastníka.*

Stěžovatel dále namítal, že správce daně neuznal uplatněné výdaje, které se měly týkat výdajů správce konkurzní podstaty, vynaložené na udržení a úspěšnou realizaci zpeněžení majetku náležejícího do konkurzní podstaty, aniž by to správce daně náležitě odůvodnil a aniž by v rámci daňové kontroly splnil veškeré povinnosti součinnosti a povinnost poučovací. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že své důkazní břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správcovi daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí

tento subjekt sám. V dané věci stěžovatel netvrdil, že uplatňované výdaje neuznané správcem daně souvisí s pronájmem budov (příjem podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů), neboť je uplatňoval v daňovém přiznání v souvislosti s příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, tedy z příjmy z podnikání, a nikoliv pronájmu, když poukazoval na nutnost jejich vynaložení v souvislosti s průběhem a ukončením konkurzu. K neuznání určitých výdajů (inzerce a kolky) správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nebylo možné jednoznačně stanovit, za jakým účelem byly tyto výdaje vynaloženy, a zda se tedy jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel podle správce daně vhodným způsobem neprokázal jejich oprávněnost a souvislost s pronájmem nemovitostí. Finanční ředitelství neuznání výdajů v rozhodnutí o odvolání odůvodnilo tak, že nesouvisely s pronájmem budov, ale s budoucími příjmy ze zpeněžování majetku ve správě správce konkurzní podstaty. Podle názoru Nejvyššího správního soudu závěr, že výdaje nesouvisí s příjmy z pronájmu, sám o sobě nepostačuje pro jejich neuznání, neboť byly stěžovatelem uplatňovány v souvislosti s jinými příjmy než příjmy z pronájmu podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Ze správního spisu, jak byl postoupen Nejvyššímu správnímu soudu krajským soudem, není zřejmé, zda správce daně během daňové kontroly sdělil stěžovateli své pochybnosti týkající se všech neuznaných výdajů a vyzval jej k prokázání oprávněnosti výdaje vztahujícího se k příjmu podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů uplatňovaného v daňovém přiznání. Závěr krajského soudu, že o stanovisku správce daně k jednotlivým uplatněným výdajům stěžovatel věděl již při seznámení se se zprávou o výsledku daňové kontroly, je v souvislosti s námitkou porušení principu zákonnosti a součinnosti v průběhu daňové kontrol, nesprávný. Úvahy správce daně ve zprávě o výsledku kontroly již představují hodnocení toho, zda stěžovatel unesl či neunesl důkazní břemeno, a je nepřipustné, aby se daňový subjekt o pochybnostech správce daně dozvěděl poprvé až zároveň s vyslovením hodnocení předkládaných důkazních prostředků, aniž by mu bylo umožněno v průběhu daňové kontroly na pochybnosti správce daně reagovat a aniž by mu vůbec bylo sděleno, že správce daně nemá za prokázané, že by se uvedené výdaje vztahovaly k příjmům z pronájmu podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, a že tedy, mají-li být jako výdaje uznány, musí být prokázána jejich souvislost s jinými dosaženými či očekávanými kategoriemi příjmů (k pojmu očekávaných příjmů viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, www.nssoud.cz).

Ze správního spisu tak není vůbec zřejmé, k čemu byl stěžovatel vyzván a zda byl poučen o následcích spojených s neunesením důkazního břemene. Stěžovatel v této souvislosti jak v žalobě, tak v kasační stížnosti poukazoval na to, že blíže nespecifikovaný protokol o kontrole je zmatečný a porušuje zásadu součinnosti a zákonnosti. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že žádný z protokolů o daňové kontrole není součástí spisu. Krajský soud se však touto žalobní námitkou zabýval jen ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole a neshledal, že by v ní byly stěžovatelem vytýkané nedostatky. Námitka, jež se vztahuje k plnění povinnosti poučovací a povinnosti součinnosti však může být přezkoumána pouze na základě všech podkladů, jež se k daňové kontrole vztahují. Rozsudek krajského soudu je tak v části týkající se dodržení procesních povinností správce daně nepřezkoumatelný, neboť z úvah krajského soudu není zřejmé, z jakých podkladů týkajících se zahájení a průběhu daňové kontroly usoudil, že žalobní námitka není důvodná. Vytýkal-li pak stěžovateli nekonkrétnost této žalobní námitky, měl jej podle ust. § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat k doplnění žalobního bodu, tak aby mohl být soudem přezkoumán (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2004, č. j. 2 Azs 105/2004 - 35, nebo ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Azs 158/2006 - 85, ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42, dostupné na www.nssoud.cz).

Ve věci stěžovatele tedy není seznatelné, zda správce daně, a poté finanční ředitelství, posuzovaly pouze souvislost neuznaných výdajů s pronájmem, či jejich věcnou a časovou souvislost s budoucím příjmem z prodeje majetku patřícího do konkurzní podstaty, či souvislost

se samostatnou činností stěžovatele (blíže viz k samostatné ekonomické činnosti správce konkurzní podstaty rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2009, č. j. 7 Afs 98/2008 – 112, dostupný na www.nssoud.cz). Krajský soud k těmto výdajům navíc uvedl, že se jedná o výdaje ve smyslu ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a že stěžovatel si může tyto uplatnit až ve zdaňovacím období, ve kterém dosáhne příjmů z prodeje nemovitosti. Nejvyšší správní soud k této argumentaci uvádí, že u výdajů vynaložených k zajištění řádného průběhu konkurzního řízení nelze bez analýzy jejich věcné a časové souvislosti s určitým zdaňovacím obdobím a priori dospět k závěru, že je lze uplatnit až ve zdaňovacím období, v němž byla nemovitost zpeněžena. Naopak, jelikož jde o výdaje vynakládané za účelem dosažení budoucích příjmů z prodeje nemovitostí, budou, stejně jako zásadně každý jiný výdaj, daňově uplatnitelné v období, v němž byly vynaloženy. Aby však o tom mohlo být uvažováno v souvislosti s daňovými povinnostmi stěžovatele, je nutné, aby krajský soud nejprve vyřešil otázku, zda v případech výdajů souvisejících s řádným průběhem konkurzu a prodejem nemovitosti se jedná o výdaje úpadce, anebo o výdaje stěžovatele související se jeho samostatnou činností správce konkurzní podstaty. Absence těchto úvah způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu v části vypořádání se se žalobní námitkou nesprávného posouzení oprávněnosti výdajů. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS a dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.“

V souvislosti s neakceptací výdajů stěžovatel namítal, že pokud je správce daně neuznal, měl s ohledem na zásadu zákonnosti a materiální pravdy odpovídajícím způsobem snížit příjmy z pronájmu. Obdobnou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, dostupném na www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že pokud daňový subjekt neunesl důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k výdajům zahrnutým do základu daně, nelze považovat tyto výdaje za prokázané, a proto nemohou být pro účely stanovení základu daně odečteny od příjmů. Z povinnosti správce daně přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 citovaného zákona), nevyplývá, že by měl při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné vyslovil, že „Dle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění do 31. 12. 2000) je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání všechny příjmy. Ke stanovení základu daně se od těchto příjmů odečtou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané daňovým subjektem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Předmětem sporu v daňovém řízení nebyla výše příjmů, ale výše prokázaných výdajů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení vztahujících se k výdajům. Neunesení důkazního břemeno má za následek, že uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané, a tudíž je není možno odečíst od dosažených příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 - 74). Jedná se o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na stanovení výše daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud samozřejmě chápe logiku věci, kterou předestírá stěžovatel v kasační stížnosti... Žalovaný pouze dospěl ke správnému závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že vynaložil výdaje takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. Skutečnost, že žalovaný neuznal stěžovatelem tvrzené výdaje, je pouze nepříznivým důsledkem závěru důkazního řízení. Žalovaného netíží dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008 – 86 a rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Uvedené rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene nelze obcházet aplikací

§ 2 odst. 3 daňového řádu.“ Argumentace stěžovatele, že správce daně má odpovídajícím způsobem snížit příjmy, pokud neuzná některé výdaje, tak není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou prekluze z úřední povinnosti a s tím související otázkou přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť byl vydán na počátku období podstatných judikatorních změn v nahlížení na přezkum této otázky ze strany správních soudů, a nemohl tak z nových náhledů na tuto problematiku ještě vycházet. Poukázat lze zejména na nálezh Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, dostupný na www.nalus.usoud.cz a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, dostupný na www.nssoud.cz. V obou citovaných rozhodnutích byl vysloven závěr, že k prekluzi přihlížejí soudy ve správním soudnictví ex offio. To znamená, že musí zkoumat, zda nedošlo k prekluzi práva doměřit daň i bez námítky některého z účastníků řízení. Ústavní soud v citovaném nálehu obsáhle vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispozitivní zásada. (...) Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...) Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmě obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“ Nejvyšší správní soud pak ve svém výše citovaném rozsudku uvedl, že “Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřiblížily k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům...Právě uvedené nicméně nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (obdobně ve vztahu k nicotnosti viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Afs 12/2003 - 48, Sb. NSS 319/2004). Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“

Krajský soud za situace, kdy žalobce prekluzi nenamítá a poté, co se touto otázkou zabývá ex offio a dospěje k závěru, že k prekluzi nedošlo, nemusí své úvahy týkající se prekluze v odůvodnění rozsudku výslovně uvádět. Vzhledem k zásadním změnám týkajícím se posuzování otázky prekluze nelze však toto pravidlo aplikovat na rozsudky správních soudů, které byly vydány za situace, kdy Nejvyšší správní jednoznačně pravidlo přezkumu ex offio nevyslovil, právní názory na tuto problematiku nebyly ustáleny a nebyly soudu ani účastníkům řízení známy. Jakkoliv byl tedy postup krajského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (listopad 2008), v souladu s tehdejší judikaturou (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64), nelze jej vzhledem k její změně nadále akceptovat a nelze ani dovodit, že se krajský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup krajského soudu, který se prekluzí práva daň vyměřit či doměřit nezabýval, byl tedy z výše uvedených důvodů objektivně nezákonný (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Afs 64/2006 – 128, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud nemůže sám posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň doměřit ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, protože pokud

by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal krajský soud, nahradil by tímto postupem závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v opravném prostředku, a tím by nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele. Takový přezkum je možný teprve poté, kdy bude učiněn závěr, zda k prekluzi došlo či nikoliv. Tuto otázku však musí nejprve posoudit krajský soud.

Proto bude na krajském soudě, aby posoudil i otázku, zda daňová kontrola přerušila běh prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Bude muset v této souvislosti zejména uvážit, zda vzhledem k okolnostem, za nichž byla daňová kontrola zahájena, se jednalo o nezákonnou daňovou kontrolu (např. z důvodu nepřipustné namátkovosti, viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, www.nalus.usud.cz), anebo zda se naopak jednalo o kontrolu přípustnou. V této souvislosti je třeba, aby krajský soud vzal v úvahu, že judikatura Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46) zaujala ke konkrétnímu vyústění závěrů Ústavního soudu ve shora uvedené věci rezervovaný postoj.

Při posuzování prekluze se bude muset krajský soud vypořádat s tím, zda se lhůta podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se počítá v režimu tzv. „3+1“ anebo „3+0“. Bude muset vzít v úvahu, vyhodnotit a procesně naložit se skutečností, že Ústavní soud se v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. vyslovil pro výklad v režimu „3+0“, avšak tento právní názor není částí judikatury Nejvyššího správního soudu akceptován (viz usnesení ze dne 16. 6. 2009, č. j. 5 Afs 15/2009 – 105, kterým byla uvedená právní otázka předložena k řešení rozšířenému senátu).

Navrhoval-li stěžovatel, aby řízení o jeho kasačních stížnostech proti rozsudkům krajského soudu ze dne 24. 11. 2008, sp. zn. 31 Ca 155/2008 až 31 Ca 157/2008 byla spojena ke společnému projednání, Nejvyšší správní soud neshledal racionálním spojit tato řízení, zejména proto, že se týkají různých zdaňovacích období, v nichž je řešena ne zcela identická problematika.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. listopadu 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu