



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zastoupeného advokátem Mgr. Martinem Petříkem, se sídlem Svobodova 11, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 2. 2009, č. j. 10 Ca 189/2007 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem městský soud zamítl stěžovatelu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 3. 2007, č. j. 4333/07-1100-101163, kterým byl ke stěžovatelově odvolání změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále též „správce daně“) ze dne 20. 5. 2002, č. j. 152903/02/004912/7696, a to tak, že mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 1 545 596 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“),

když namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a další vady, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

[3] Stěžovatel poukazuje na podobnost svého případu s případem řešeným v nálezů Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, v němž Ústavní soud konstatoval protiústavnost postupu obdobného tomu, jenž byl pro stanovení daňové povinnosti použit vůči stěžovateli. Tato protiústavnost spočívala v tom, že daňový subjekt byl pod hrozbou použití již jednou odvolacím orgánem odmítnutých pomůcek nucen předávat správci daně další doklady týkající se jeho ekonomické činnosti.

[4] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že mu jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebyly uznány náklady ve výši 4 583 000 Kč představující úroky z půjčky ve výši 30 000 000 Kč, realizované s podnikatelským záměrem koupě pohledávky za státním podnikem Státní léčebné lázně Třeboň. Stěžovatel poukazuje na to, že rozhodující pro uznání výdajů jako výdajů daňově uznatelných je to, zda splňují definici podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze proto tvrdit, že takovým výdajem nemohou být rezervy neuvedené v § 24 odst. 2 písm. i) tohoto zákona, když celý odst. 2 je uvozen spojením, že za výdaje podle odst. 1 se pokládají také výdaje uvedené v odst. 2. Tudíž pokud nějaký výdaj odpovídá definici odst. 1, jedná se o daňově uznatelný výdaj. Rozhodnutí žalovaného i městského soudu vytýká odtrženost od reality podnikatelských vztahů, neboť jako podnikatel si nemohl dovolit spoléhat se na včasné splacení dluhu; přitom kdyby nedisponoval dostatečnými prostředky v době splatnosti půjčky od Agrobanky, mohl přijít o investici v řádech stamilionů korun.

[5] Dále poukazuje na to, že výzva správce daně č. j. 265773/01/004931/6753 ze dne 26. 10. 2003 neobsahovala správné uvedení zákonných ustanovení a ani co do obsahu neodpovídala úmyslu správce daně, a přestože si toho byl i městský soud vědom, označil to za vadu, která neměla vliv na rozhodnutí ve věci samé. Proti tomu stěžovatel uvádí, že právě na této výzvě bylo rozhodnutí žalovaného založeno, když její vady následně způsobily údajné neunesení důkazního břemene stěžovatelem a založily tak vady celého rozhodnutí.

[6] Stěžovatel městskému soudu rovněž vytýká, že vůbec nepochopil argumenty týkající se ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když od sebe neodlišil lhůtu pro podání daňového přiznání a zdaňovací období. Nevypořádal se ani s námitkami, že daňová kontrola nemusí být vždy úkonem směřujícím k vyměření daně, a pouze z toho, že daňová kontrola probíhala, dovodil, že probíhalo i daňové řízení. Stěžovatel ovšem trvá na tom, že tato kontrola byla vedena mimo daňové řízení, tedy nezákonně a její výsledky nemohly být použity pro daňové řízení v rámci dokazování. Městský soud pak nikdy neuvedl, kdy podle něj bylo zahájeno samotné daňové řízení, když pouze ztotožnil zahájení daňové kontroly se zahájením daňového řízení samotného. Za vnitřně rozporuplné označil stěžovatel i to, že městský soud označil za daňový úkon jak celou daňovou kontrolu, tak i její zahájení. Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, sp. zn. 31 Ca 103/2007, je ovšem celistvým úkonem celá ukončená daňová kontrola. K prekluzi práva daň doměřit poukazuje stěžovatel také na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který ovšem v době rozhodování městského soudu patrně nebyl ještě běžně znám a nebyl znám v době podání žaloby ani stěžovateli, což podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. 8 Afs 48/2006, umožňuje, aby byl tento argument uplatněn zčásti nově až v kasační stížnosti. K daňové prekluzi je přitom třeba přihlížet ex offio. Daňová kontrola za období roku 1998 byla zahájena dne 31. 5. 2001 a ukončena byla až dne 16. 4. 2002. Ke dni 31. 12. 2001, kdy prekluzivní lhůta podle § 47 daňového řádu uplynula, tak nebyl učiněn celistvý úkon, kterým by byl přerušen běh prekluzivní lhůty, nýbrž tento úkon byl pouze zahájen. Stěžovateli také nikdy nebylo sděleno, že je vůči němu činěn úkon, který může mít za následek vyměření daně nebo její dodatečné stanovení. Daň pak byla následně vyměřena až po jejím uplynutí.

[7] Konečně stěžovatel upozorňuje na to, že v daňovém řízení po vydání rozsudku městského soudu ze dne 27. 6. 2006 nebyly pouze doplňovány či odstraňovány vady předchozího řízení, ale byly činěny i závěry převzaté následně žalovaným pro jeho rozhodnutí, což mohlo mít vliv na jeho zákonnost. Žalovaný ve svém rozhodnutí vychází i z ústního jednání konaného dne 24. 6. 2003. Tomuto jednání však nebyl podle protokolu přítomen stěžovatel ani odvolací orgán, nýbrž pouze pracovnice správce daně, přesto žalovaný přepsal, byť ne doslova, do svého rozhodnutí skutečnosti zjištěné při tomto jednání. Ani z nového rozhodnutí žalovaného pak není zřejmé, ze kterých navržených důkazů vycházel a které naopak odmítl, což bylo důvodem zrušení jeho předchozího rozhodnutí.

[8] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby byl napadený rozsudek městského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zároveň požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť rozhodnutí žalovaného bylo vymáháno i exekucí na výplatu důchodu, což pro stěžovatele představuje nenahraditelnou újmu a významný zásah do kvality života.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření toliko trvá na tom, že předmětný platební výměr je v souladu s ustanovením § 32 odst. 12 a 13 daňového řádu.

IV. Relevantní informace plynoucí ze spisového materiálu

[10] V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 1998. V něm uplatnil daňovou ztrátu. Ve dnech 31. 5. 2001 – 16. 4. 2002 u něj byla správcem daně provedena daňová kontrola. Ve zprávě o provedené daňové kontrole je zejména uvedeno, že stěžovatel uzavřel s Českou Kooperativou, družstevní pojišťovnou, a. s., zástavní smlouvu k nemovitostem a na jejím základě mu tato poskytla půjčku ve výši 34 583 000 Kč. Úrok z ní stěžovatel zaúčtoval do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. K výzvě správce daně uvedl, že si peníze zapůjčil na překlenutí problému vzniklého nedodržením smlouvy s Fondem národního majetku. Vzhledem k tomu, že toto tvrzení nijak neprokázal, správce daně úrok ve výši 4 583 000 Kč daňově neuznal. V témže období stěžovatel obdržel na svůj podnikatelský účet částku 32 300 000 Kč od společnosti INVEST PLUS s. r. o., respektive od společnosti TRIA s. r. o. V námitce proti postupu správce daně k tomu stěžovatel uvedl, že šlo o vrácení záloh z roku 1997 a půjčky z roku 1998, tedy prostředků, které poskytl panu D. Brojil také proti tomu, že tyto skutečnosti nebyly projednány s jeho daňovou poradkyní, ing. H., jak navrhoval. Tato námitka však byla správcem daně rozhodnutím ze dne 30. 5. 2002 zamítnuta.

[11] Na tomto základě vydal správce daně dodatečný platební výměr č. 1020001222 ze dne 20. 5. 2002, kterým mu namísto daňové ztráty ve výši 872 121 Kč byla vyměřena daň ve výši 3 885 596 Kč.

[12] Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. V něm brojil proti tomu, že daňové řízení bylo ukončeno dříve, než bylo rozhodnuto o včas podané námitce. Navíc trval na pochybeních, která vytýkal správci daně již v námitce, a na tom, že úrok z půjčky od České Kooperativy, družstevní pojišťovny, a. s., měl být uznán jako daňově uznatelný výdaj. To stěžovatel dokládá poukazem na některé důkazy, které správce daně požadoval výzvou ze dne 26. 10. 2001, přestože některé z nich již měl v době odeslání výzvy k dispozici. Trval také na tom, že dostatečně prokázal, za co obdržel částku 32 300 000 Kč od společnosti INVEST PLUS s. r. o. Ze spisu navíc stěžovatel zjistil, že dne 18. 7. 2001 provedl Finanční úřad pro Prahu 10 na dožádání správce daně jednání, které bylo ve skutečnosti výsledkem svědka

M. D., ovšem výsledkem procesně vadným, neboť stěžovateli nebylo umožněno klást svědkovi otázky.

[13] V rámci odvolacího řízení byl poté vyslechnut za přítomnosti zástupce stěžovatele svědek M. D. Ten vypověděl, že v lednu 1998 obdržela jeho společnost TRIA s. r. o. od stěžovatele bezúročnou půjčku ve výši 26 000 000 Kč na nákup cenných papírů, který se pak nerealizoval, takže peníze byly poukázány přes společnost INVEST PLUS s. r. o., vlastněnou stěžovatelovým synem, zpět stěžovateli. Po tomto jednání podal stěžovatel doplnění odvolání. V něm navrhl jako další důkazní prostředky účetnictví společnosti TRIA s. r. o. a namítal nevěrohodnost výpovědi svědka D. Navrhl také výpověď svědkyně Trojanové, bývalé jednatelky společnosti INVEST PLUS s. r. o.

[14] Na těchto základech vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 16. 4. 2004, č. j. FŘ-2364/11/04, kterým rozhodnutí změnil, a to tak, že mu stanovil základ daně ve výši 4 160 879 Kč a daň vyměřil ve výši 1 545 596 Kč. V něm uvedl, že ze zástavní smlouvy nevyplývá, že by prostředky poskytnuté stěžovateli Českou Kooperativou, družstevní pojišťovnou, a. s., byly určeny pro stěžovatelovy podnikatelské aktivity. Stěžovatel to ani jinak dostatečně nedoložil. Vyhověl nicméně stěžovateli v otázce zvýšení základu daně o 6 300 000 Kč, tedy o rozdíl mezi částkou, která byla stěžovateli vyplacena společností INVEST PLUS s. r. o., a částkou, kterou stěžovatel poskytl společnosti TRIA s. r. o. Z této částky tak byla žalovaným ponechána jako zdanitelný příjem pouze částka 450 000 Kč, na kterou nebyl stěžovatelem předložen žádný doklad. K namítaným procesním pochybením při provádění svědeckých výpovědí žalovaný popřel, že by nebylo stěžovateli umožněno klást svědkům otázky v rámci odvolacího řízení.

[15] Stěžovatel toto rozhodnutí napadl žalobou u Městského soudu v Praze. Ten svým rozsudkem ze dne 27. 6. 2006, sp. zn. 8 Ca 140/2004, toto rozhodnutí žalovaného zrušil. Městský soud shledal, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody uplatněnými v odvolání, a vytkl mu, že neprovedl navržené důkazy, konkrétně účetní doklady, které stěžovatel předložil. Ve svém rozhodnutí se žalovaný vůbec nezmínil o dokladech předložených stěžovatelem dne 24. 6. 2003. Městský soud připomněl, že není povinností žalovaného provádět navržené důkazy, jsou-li však předloženy, musí se s jejich navržením řádně vypořádat.

[16] V reakci na tento zrušující rozsudek vydal žalovaný nové rozhodnutí ze dne 14. 3. 2007, č. j. 4333/07-1100-101163. V něm změnil výrok prvostupňového rozhodnutí stejně jako předtím v rozhodnutí z 16. 4. 2004. Podrobněji ovšem popsal průběh dokazování. Trval i zde na tom, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení ohledně podnikatelské povahy půjčky od České Kooperativy, družstevní pojišťovny, a. s., a nedoložil účel použití peněžních prostředků. Na jednání konaném dne 24. 6. 2003 nepředložil stěžovatel konkrétní doklady prokazující použití této půjčky k podnikání, ale předložil kromě peněžního deníku roku 1998 ještě veškeré prvotní doklady. Žalovaný tyto předložené důkazy odmítl, neboť neprokazovaly použití předmětných půjčených prostředků ke konkrétním podnikatelským účelům. Závěry žalovaného ostatně nepřímo potvrdil i sám stěžovatel, když uvedl, že měl tyto finanční prostředky k dispozici jako rezervu. Žalovaný tedy trval na svém stanovisku, že stěžovatelem navrhované důkazní prostředky, které nebyly akceptovány jako důkazy, neprokazovaly použití předmětných peněz k podnikání. Žalovaný se vyjádřil také k doplnění odvolání podanému po zrušujícím rozsudku. V tomto doplnění stěžovatel namítal porušení § 47 odst. 1 daňového řádu. Podle žalovaného ale stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 1998 dne 30. 6. 1999, bylo ji tedy možno vyměřit či doměřit do 31. 12. 2002. Žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 42/2004, podle nějž je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu i zahájení daňové kontroly. Podle rozsudku sp. zn. 2 Afs 69/2004 je pak tímto úkonem daňová kontrola jako celek. Ve stěžovatelově případě byla daňová kontrola zahájena již dne 31. 5. 2001 a tato jeho námitka je tak nedůvodná.

[17] Stěžovatel toto rozhodnutí opět napadl žalobou k městskému soudu. V ní argumentoval podobně jako následně v kasační stížnosti. Napadal tedy jednak nepřezkoumatelnost a jednak nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Vytkl žalovanému, že nerozlišuje mezi účelem a způsobem použití předmětných půjčených 30 000 000 Kč. Opakoval, že si tyto peníze půjčil jako rezervu pro překlenutí problémů a tak je také použil; bezúročná půjčka společnosti TRIA s. r. o. byla hrazena z jiných prostředků. Půjčka byla navíc realizována v souvislosti s podnikatelským záměrem koupě pohledávky za státním podnikem Státní léčebné lázně Třeboň. Stěžovatel připomněl, že nebyl nikdy vyzván k prokázání způsobu použití peněžních prostředků, neboť výzva ze dne 26. 10. 2001 směřovala toliko k vysvětlení a doložení, k jakému účelu byly tyto prostředky použity. Neměla navíc obsahové náležitosti výzvy podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný se prý také nevypořádal s námitkou, že daňová kontrola byla vedena mimo daňové řízení, neboť o začátku daňového řízení nebyl stěžovatel vyzván. Daňová kontrola tak byla vedena nezákonně a její výsledky nemohly být použity. Stěžovatel také trval na tom, že mu povinnost podat daňové přiznání vznikla již v roce 1998 a skončila tak 31. 12. 2001. Z judikatury zdejšího soudu pak dovodil, že pokud je úkonem ve smyslu daňového řádu daňová kontrola jako celek, pak zahájení daňové kontroly takovým úkonem není, takže v prekluzivní tříleté lhůtě žádný úkon směřující k jejímu přerušení nebyl učiněn. Stěžovatel také brojil proti tomu, že nebyly provedeny jím navržené důkazy, tedy účetní doklady. Vytkl také žalovanému, že doplňoval dokazování, ale že na jednání dne 24. 6. 2003 nebyl vůbec přítomen žalovaný, ale jen pracovnice Finančního úřadu pro Prahu 4 a z tohoto jednání pak žalovaný vycházel. Z rozhodnutí není ani poznat, které konkrétní důkazy žalovaný použil. Stěžovatel brojil i proti tomu, že se marně domáhal účasti své daňové zástupkyně při projednávání rozhodných skutečností.

[18] Tuto žalobu zamítl městský soud rozsudkem ze dne 5. 2. 2009. Odmítl argumentaci nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 705/06, neboť v něm se Ústavní soud zabýval povinností správce daně zjistit rozhodné skutečnosti napoprvé, ovšem zde bylo pokračování v daňovém řízení vyvoláno zrušujícím rozsudkem městského soudu, který nutil žalovaného, aby v řízení pokračoval. K nákladům na úrok z půjčky ve výši 30 000 000 Kč městský soud uvedl, že sám fakt, že stěžovatel zaúčtoval peníze z této půjčky jako příjem v peněžním deníku a nepoužil je následně k žádným investičním záměrům, nemůže sám o sobě znamenat, že tyto úroky jsou daňově uznatelným výdajem. K tvrzení, že šlo o stěžovatelovu rezervu, městský soud uvedl, že nešlo o žádnou z podob rezervy upravených zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Stěžovatel tyto prostředky následně nijak nevyužil a nelze proto dospět k závěru, že částka na úroky byla vynaložena ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Ke stěžovatelovu zdůrazňování slov „účel“ a „způsob“ použití peněžních prostředků ve výzvě ze dne 26. 10. 2001 městský soud připomněl, že z protokolů o následujících ústních jednání plyne, že stěžovatel o obsahu výzvy nepochyboval. Souhlasil však se stěžovatelem v tom, že obsah těchto slov není identický, nicméně v daném případě mu tento rozdíl nemohl znemožnit, aby unesl své důkazní břemeno. Soud sice uvedl, že by bylo vhodnější, kdyby ve výzvě bylo uvedeno i ustanovení § 16 daňového řádu, jeho absence však nezakládá důvod ke zrušení samotného rozhodnutí. Neztotožnil se ani s námitkou o vedení daňové kontroly „mimo daňové řízení“ a připomněl, že daňová kontrola byla řádně zahájena i ukončena. Odmítl i námitku uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel totiž odvozoval počátek jejího běhu od roku 1998, v němž již mohl podat daňové přiznání. Od této lhůty však podle soudu počátek běhu lhůty odvodit nelze a bylo by to i v rozporu s principem předvídatelnosti jejího běhu. Tříletá prekluzivní lhůta tak začala podle městského soudu běžet až dne 31. 12. 1999 a navíc je nepochybné, že 31. 5. 2001 byla zahájena daňová kontrola, tedy úkon způsobilý přerušit běh této lhůty. Za nelogický označil městský soud požadavek stěžovatele, aby bylo podrobněji dokazováno použití předmětných 30 000 000 Kč, když stěžovatel sám uváděl, že je držel jako rezervu, přičemž není sporné jejich zaúčtování do peněžního deníku dne 21. 1. 1998 a jejich výdaj dne 14. 12. 1998. Nebylo tak namístě provádět další dokazování. Ke zrušení původního

rozhodnutí došlo proto, že se žalovaný původně nevypořádal s navrženými důkazy, to však nyní již učinil. Neúčast samotného žalovaného při zjišťování těchto skutečností pak byla plně umožněna ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu. Co se týče zastupování stěžovatele Ing. Evou Hanzlíkovou, k němu soud shledal, že jí byla udělena toliko omezená plná moc ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu. Neomezenou plnou moc udělil stěžovatel až dne 14. 6. 2002 Ing. Ivo Šulcovi, do té doby bylo správné, že správce daně činil své úkony přímo vůči stěžovateli.

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Stěžovatel sice uplatňuje jako zvláštní důvod své kasační stížnosti i tvrzené vady rozsudku městského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ty však ve skutečnosti splývají s tvrzeným důvodem nesprávného posouzení právní otázky, a proto bude pětice důvodů kasační stížnosti posouzena v tom pořadí, v jakém je stěžovatel uvádí.

[21] Se stěžovatelovou argumentací nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06 (www.nalus.usoud.cz), se podle zdejšího soudu již zcela přesvědčivě vypořádal městský soud. Pokud proto stěžovatel trvá na relevantnosti tohoto nálezu pro svou situaci, je vhodné připomenout, že se zde Ústavní soud zabýval využitím důkazů získaných při daňovém řízení (a v jeho rámci prováděné daňové kontrole), které bylo následně zrušeno finančním ředitelstvím. Ústavní soud zde ale vytkl finančnímu ředitelství, že sice zrušilo dodatečný platební výměr, ale „*nevedlo vyčerpávajícím způsobem skutečné důvody kasace platebního výměru. Takový postup správního orgánu je projevem naprosté svévole v rozhodování; nelze totiž akceptovat, aby odvolací orgán do odůvodnění svého rozhodnutí nevedl v podstatě žádné důvody, které jej k rozhodnutí vedly (resp. uvedl pouze obecný důvod citací zákonného ustanovení), a s těmito důvody seznámil toliko orgán prvního stupně. Z toho důvodu je zřejmé, že se daňová kontrola uskutečnila v rozporu se zákonem, resp. přinejmenším některá zjištění učiněná při výsledku osob byla porušena v rozporu se zákonem. Je evidentní, že pokud ne celý výsledek daňové kontroly, tak přinejmenším skutečnosti zjištěné v rámci procesních úkonů, které byly finančním ředitelstvím shledány jako nezákonné, nemohly být v dalším řízení správcem daně použity. Správce daně za takové situace kompenzoval nemožnost použití těchto zjištění a ostatně i samotných pomůcek dalšími procesními kroky, kterými stěžovatele nutil předkládat další doklady, které si správce daně mohl a měl opatřit již v rámci daňové kontroly.*“

[22] Šlo tak v tomto nálezu o situaci, kdy nové daňové řízení bylo založeno na kasačním rozhodnutí finančního ředitelství zamlčujícím podstatné důvody zrušení dodatečného platebního výměru; takové nové daňové řízení pak nesporně bylo nelegitimním opakovaným zásahem do autonomní sféry daňového subjektu. Jak Ústavní soud uvedl: „*Jinak řečeno, uskutečněním daňové kontroly byl stěžovatel již jednou vystaven citelnému omezení ve své autonomní informační sféře a těmito dalšími procesními úkony, zaměřenými k prokázání stejných skutečností, jako byly předmětem daňové kontroly, zasáhl finanční úřad do této sféry opakovaně. Tímto postupem správce daně, kdy došlo k omezení autonomní sféry stěžovatele za tímž účelem opakovaně a navíc byl stěžovatel pod hrozbou opakovaného použití již jednou odvolacím orgánem odmítnutých pomůcek nucen předávat další doklady týkající se jeho ekonomické činnosti, byla narušena shora vymezená proporcionalita mezi zájmem státu na výběru daní na straně jedné a právem na informační sebeurčení na straně druhé. Ústavní soud je proto přesvědčen, že takovým postupem se správce daně - materiálně vzato - ocitl mimo meze stanovené čl. 2 odst. 2 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny.*“ V nyní posuzovaném případě šlo však o situaci zcela odlišnou, neboť došlo ke zrušení rozhodnutí finančního ředitelství městským soudem proto, že se nevypořádalo s některými navrhovanými důkazy. Tyto důvody však městský soud transparentně uvedl ve svém rozsudku a žalovaný podle těchto pokynů postupoval, v čemž nelze spatřovat nelegitimní zásah do stěžovatelovy autonomní sféry. Tato stížnostní námitka je proto nedůvodná.

[23] Druhá námitka směřuje k výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v relevantním znění. Toto ustanovení zní: „(1) Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“

[24] Stěžovatel má jistě pravdu v tom, že následující výčet typů výdajů, které se za výdaje podle odst. 1 „také“ pokládají, je pouze demonstrativní. Jednotlivé položky v odstavci 2 uvedené jsou však již natolik konkrétní, že u nich zjevně nemusí být prováděna příliš komplikovaná úvaha, zda je lze či nelze pokládat za výdaje vynaložené na dosažení příjmů; jejich zahrnutí do tohoto výčtu z nich činí výdaje podle odstavce 1. To bylo potvrzeno i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. 5 Afs 152/2006 (publ. na www.nssoud.cz): „Rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázány s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka.“ U výdajů, které do žádné položky z výčtu v odstavci 2 nezapadají, je však třeba zvažovat, zda mají skutečně vazbu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, či nikoli. To potvrdil i zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 132/2008 (publ. na www.nssoud.cz): „Daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy věnovat, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.“ Zejména přitom musí být zvažováno, zda jediným smyslem takového výdaje nebylo pouze snížení daňového základu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007).

[25] Takto uvažoval správce daně i v nyní posuzované věci. Plně ve stopách rozsudku sp. zn. 5 Afs 152/2006 zvažoval, zda onen směnečný úvěr ve výši 30 000 000 Kč měl či alespoň prokazatelně směřoval k budoucím stěžovatelovým příjmům. Správce daně a po něm žalovaný konstatovali, že nikoli, a zdejší soud jim v tom může jedinečně přitakat. Ani on totiž nevidí vazbu mezi touto půjčkou a jakýmkoli (být jen prokazatelně zamýšleným) budoucím zdaňovaným příjmem. Jediným vydáním, s nímž se nabízí souvislost, je bezúročná půjčka společnosti TRIA s. r. o. poskytnutá bezprostředně po poskytnutí směnečného úvěru a vrácená společností INVEST PLUS s. r. o., vlastněnou stěžovatelovým synem, těsně předtím než stěžovatel splatil svůj směnečný úvěr. Podle výpovědi svědka M. D. šlo o půjčku za účelem nákupu cenných papírů, který se pak nerealizoval. Podle stěžovatele šlo o rezervu k překlenutí dočasných problémů. Ani v jednom případě však není zřejmá vazba k jakémukoliv příjmu v budoucnu, jak je požadována ve zmiňovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 152/2006. Variantě tvrzené stěžovatelem navíc na důvěryhodnosti ubírá jak časová souvislost s převáděním částek na společnost TRIA s. r. o., tak také fakt, že pokud stěžovatel odkazuje na standardní vytváření rezerv pro případ problémů, jak je běžné v podnikatelském prostředí, není podle názoru zdejšího soudu naopak běžné, že by na pouhé krytí takových potenciálních problémů vydal stěžovatel nevratně, jen na úrocích, částku 4 583 000 Kč. Tuto částku jistě nelze označit pro stěžovatele za nepodstatnou, když částka řádově tisíckrát menší, jež je mu srážena ze starobního důchodu, představuje pro něj „významný zásah do kvality života“, jak uvedl v žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[26] Třetí stěžovatelova námitka, tedy výtky, že vada výzvy z 26. 10. 2001, kterou konstatoval i městský soud, založila nezákonnost celého řízení, je založena na dezinterpretaci rozsudku městského soudu. Jediná jeho kritická poznámka k této výzvě totiž zněla (viz stranu 12

rozsudku), že „by bylo vhodné, aby správce daně do této výzvy uvedl i ust. § 16 daňového řádu...“ Jinak ovšem přesvědčivě vysvětluje, že nenaplnění této vhodné zmínky nemohlo nijak ohrozit stěžovatelova procesní, tím méně pak hmotná práva, a přesvědčivě dokazuje na protokolech z následných ústních jednání, že k jakémukoli zmatení a znejistění stěžovatele skutečně nedošlo, s čímž se ztotožňuje i soud zdejší. Rovněž tato námitka je proto nedůvodná.

[27] Co se týče námitky prekluze podle ustanovení § 47 daňového řádu, zdejší soud plně akceptuje rozšíření stěžovatelovy argumentace o nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, neboť skutečně ještě v době vydání rozsudku městského soudu, zejména však v době, kdy stěžovatel podával žalobu, nemusel být znám. Ani poukaz na tento nález však nic nemění na tom, že ve stěžovatelově případě k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu nedošlo. V předmětném nálezu byl posuzován běh lhůty, a to ostatně také ve vztahu k příjmům z roku 1998, takže lze využít i data uvedená v tomto případě poněkud atypicky přímo v právní větě nálezu. Ústavní soud kritizoval dřívější výklad běhu této lhůty takto: „*Zákonný pojem, konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, se v rozporu s racionálním výkladem neodvívá ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou.*“ Ústavní soud zde plédoval za to, že lhůta, která je koncipována jako tříletá, má být takto skutečně vykládána, a proto má běžet (v tomto i v nyní posuzovaném případě), již od 31. 12. 1998. Taková lhůta by tedy skončila dne 31. 12. 2001.

[28] Ve stěžovatelově případě (na rozdíl od stěžovatele v onom nálezu Ústavního soudu, kde byl první úkon způsobilý běh lhůty přerušit učiněn až dne 20. 11. 2002) však byl úkon způsobilý běh této lhůty přerušit, učiněn již dne 31. 5. 2001, kdy u něj byla zahájena daňová kontrola. Stěžovatel sice zpochybňuje, že by zahájení daňové kontroly bylo způsobilé být oním „úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“, činí tak však pouze na základě poněkud krkolomného a značně nepřesvědčivého nakládání s pojmy daňová kontrola, daňové řízení a úkon.

[29] V reakci na jím vytvářené zmatení pojmů je třeba jednoznačně vymezit, že zahájení daňové kontroly je úkonem, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. To potvrdil zdejší soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 (publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS): „*Zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatcích), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.*“ Jedinou výjimkou by bylo, když by toto zahájení daňové kontroly bylo úkonem pouze formálním, tedy takovým, po kterém by nenásledovaly vůči stěžovateli další úkony směřující k vyměření daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS). Tak tomu však v nyní rozhodované věci zjevně není a zdejší soud v tomto směru odkazuje na ústní jednání konaná ve dnech 5. a 7. 6. 2001, na opakovaně zmiňovanou výzvu ze dne 26. 10. 2001 a na ústní jednání konané dne 12. 12. 2001. Každý z těchto úkonů směřoval k vyměření daně a všechny proběhly před 31. 12. 2001. K projasnění pojmů řízení a úkon pak lze v oblasti úpravy daňového procesu odkázat právě na stěžovatelem zmiňovaný nález Ústavního soudu I. ÚS 705/06. V jeho odstavci 30 je vztah mezi daňovým řízením a daňovou kontrolou vymezen takto: „*Jedním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. Ústavní soud soublesí s názorem traktovaným v judikatuře Nejvyššího správního soudu, že daňovou kontrolu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení a že daňová kontrola není ani samostatným řízením, nýbrž toliko důležitým procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení (např. 5 Afs 223/2004, 2 Afs 144/2004). Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím (obdobně nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb. n. a usn., sv. 30, č. 63, str. 129), jedná se o formalizovaný proces opatřování důkazů v rámci daňového řízení. Lze konstatovat, že daňové řízení má, pokud jde o porřizování důkazů, vyšetřovací charakter: správce daně*

je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby zajistil zájem státu na zajištění toho, c, jeho jest, tj. ověření, přezkoumání a vymožení daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že, vyšetřovací, charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto zřejmě představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce (zákon o správě daní a poplatků ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníku správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.).“ Ani tento nálezn Ústavního soudu tak v sobě neobsahuje nic, co by nutilo zdejší soud přehodnotit jeho setrvalý názor, že zahájení daňové kontroly je úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Takovým úkonem tak bylo i zahájení daňové kontroly dne 31. 5. 2001, které nelze považovat za pouze formální úkon a které tedy přerušilo běh prekluzivní lhůty, která začala běžet (v souladu s novou judikaturou Ústavního soudu) dne 31. 12. 1998 a skončila by, pokud by k zahájení daňové kontroly či jinému úkonu nedošlo, dne 31. 12. 2001. Stěžovatelova námitka je tudíž nedůvodná.

[30] Poslední námitka konečně brojí proti tomu, že ve svém novém rozhodnutí vycházel žalovaný i ze závěrů ústního jednání konaného dne 24. 6. 2003. Žalovaný ovšem na stranách 7 a 8 svého rozhodnutí pouze rekapituloval, že na tomto jednání byly předloženy nikoli konkrétní doklady prokazující použití předmětné půjčky k podnikání, ale kromě peněžního deníku roku 1998 ještě veškeré prvotní doklady. Žalovaný však v této části svého rozhodnutí zejména trval na tom, že navrhované důkazní prostředky jím nebyly akceptovány, neboť neprokazovaly použití předmětných peněžních prostředků k podnikání. Právě vypořádání se s navrhovanými důkazy přitom bylo tou operací, kterou po žalovaném požadoval městský soud ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2006. V tomto novém rozhodnutí žalovaný jednoznačně uvedl, proč tyto důkazy nemohly vést ke zjištění nových skutečností, tedy ke zjištění oné výše zmiňované vazby mezi výdajem na úrok za směnečný úvěr poskytnutý Českou Kooperativou, družstevní pojišťovnou, a. s., a příjmy z podnikatelské činnosti. Tato vazba, tedy použití předmětných peněžních prostředků k podnikání, nebyla stěžovatelem prokázána.

[31] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by městský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. či že by byl jeho rozsudek stížen vadou ve smyslu jeho písmene d).

[32] Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Nerozhodoval přitom samostatně o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, když o věci samé rozhodl neprodleně po obdržení spisu a nezbytných procesních úkonech.

[33] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. září 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu