



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **HORST, s. r. o.**, se sídlem Praha 4, U Chodovského hřbitova 2141, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, č. j. 11 Ca 196/2003 - 169, č. j. 11 Ca 278/2004 - 162, č. j. 11 Ca 279/2004 - 162 a č. j. 11 Ca 280/2004 - 162,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, č. j. 11 Ca 279/2004 - 162, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnosti proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, č. j. 11 Ca 196/2003 - 169, č. j. 11 Ca 278/2004 - 162, a č. j. 11 Ca 280/2004 - 162, **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech uvedených ve výroku II. tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech uvedených ve výroku II. tohoto rozsudku **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2003, č. j. FŘ-4538/12/2001, č. j. FŘ-4537/12/2001,

č. j. FŘ-4539/12/2001 a č. j. FŘ-4540/12/2001. Těmito rozhodnutími, ve spojení s předcházejícími dodatečnými platebními výměry správce daně, bylo rozhodnuto o daňové povinnosti žalobce k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 1995, 1996, 1997 a 1998. Městský soud v Praze, poté co rozhodl o vyloučení žalob proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného k samostatným řízením, všechny žaloby jako nedůvodné zamítl.

Pokud jde o daň za zdaňovací období roku 1995 (vyměřenou ve výši 218 120 Kč), městský soud v odůvodnění svého rozsudku (č. j. 11 Ca 279/2004 - 162) odmítl argumentaci žalobce vystavěnou na tvrzení o prekluzi práva tuto daň doměřit s ohledem na subjektivní lhůtu stanovenou v § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce přitom tvrdil, že tato lhůta počala v daném případě běžet dne 1. 1. 1997 a skončila dne 31. 12. 1999; v jejím rámci však nebyl učiněn úkon směřující k doměření daně. Protokol ze dne 21. 12. 1999, jímž byla ze strany správce daně zahájena daňová kontrola, nemohl vést k přetržení této lhůty, neboť z něj pouze vyplývá, že budou předloženy požadované doklady a bude podáno vysvětlení ze strany hlavní účetní žalobce. Ta se nicméně jednání neúčastnila a k vlastnímu zahájení kontroly došlo až jejím fyzickým prováděním, stalo se tak ale již po uplynutí zákonem stanovené lhůty. K této argumentaci městský soud uvedl, že daňový řád nestanoví výslovně, jakým způsobem má být daňová kontrola zahajována. Vzhledem k absenci výslovného ustanovení o tom, kterým okamžikem došlo k zahájení daňové kontroly, je třeba vycházet z okamžiku, kdy byl daňovému subjektu doručen projev vůle správce daně o tom, že zahajuje daňovou kontrolu. Za tímto účelem může být použito rovněž ústní jednání ve věci, jehož předmětem je zpravení daňového subjektu o tom, že daňová kontrola je tímto zahajována; tak tomu bylo v posuzované věci. Jestliže je toto oznámení učiněno ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 2 daňového řádu, lze, dle názoru městského soudu, daňovou kontrolu považovat za zahájenou (§ 21 odst. 1 daňového řádu). Zahájení daňové kontroly je přitom nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a není zákonnou podmínkou, aby byly současně činěny též další úkony či požadovány doklady. Teprve až vlastní provádění daňové kontroly se řídí ustanovením § 16 daňového řádu, nikoli však její samotné zahájení. Jelikož byl tedy v předmětné věci vůči žalobci zahájen v otevřené lhůtě vyplývající z § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu úkon směřující k doměření daně, právo daň dodatečně doměřit prekludováno nebylo.

Pokud jde dále o zdaňovací období roku 1996 (dodatečně doměřena daň ve výši 328 380 Kč), 1997 (dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši 4 145 646,38 Kč) a 1998 (dodatečně vyměřená daň ve výši 186 750 Kč), rozsudky městského soudu (č. j. 11Ca 196/2003 - 169, č. j. 11 Ca 278/2004 - 162 a č. j. 11 Ca 280/2004 - 162) jsou prakticky identické, neboť vycházejí ze stejné žaloby.

Městský soud se tak především vypořádal s argumentací žalobce, kterou rozporoval závěr daňových orgánů, dle kterých postupoval ve všech zdaňovacích obdobích v rozporu s ustanovením § 28 odst. 3 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve zněních platných pro projednávané věci (dále jen „zákon o daních z příjmu“), a to v souvislosti s účtováním nákladů a výnosů souvisejících s koupí části podniku od společnosti HOGAS, s. r. o. Dle názoru městského soudu daňové orgány správně dovodily, že žalobce

neprokázal, že hodnota prodávané části podniku činila 2 668 412,16 Kč a prodejní cena 2 718 412,16 Kč a nikoli jen 50 000 Kč (na tuto částku byla prodávajícím vystavena faktura). Tato částka, která měla být (dle tvrzení žalobce) výsledkem započtení aktiv a pasiv souvisejících s předmětem koupě, byla jediným dokladem o úhradě kupní ceny (v tvrzené výši 2 718 412,16 Kč). Správci daně nebyla ostatně dostatečně doložena ani samotná koupě, neboť žalobce postupně předložil dvě prakticky identické smlouvy (lišící se pouze v části týkající se kupní ceny); nelze proto učinit jednoznačný závěr, že byla uzavřena pouze jedna kupní smlouva, a to na částku 2 718 412,16 Kč. Dle názoru městského soudu měl přitom žalobce dostatek prostoru pro to, aby prokázal jak samotnou existenci tvrzeného obchodního případu, včetně tvrzené výše kupní ceny, tak i převzetí jednotlivých položek pasiv a aktiv spojených s předmětem koupě, kdy o rozdílu mezi tímto saldem a deklarovanou kupní cenou (rozdíl ve výši 50.000 Kč) žalobce účtoval jako o opravné položce. V této souvislosti městský soud zdůraznil, že způsob, jakým bylo o prodeji účtováno na straně prodávající společnosti (HOGAS, s. r. o.) není pro posouzení účtování stěžovatele podstatný, neboť na straně kupujícího a prodávajícího je účtováno rozdílně. Dle názoru městského soudu tedy žalobce v tomto směru neunesl své důkazní břemeno, neboť tvrzený obchodní případ dokládal pouze formálními doklady bez prokázání, že k předmětné koupi deklarovaným způsobem skutečně došlo.

Městský soud dále aproboval postup daňových orgánů, které v jednotlivých zdaňovacích obdobích neuznaly jako nákladovou položku odpisy z pořizovací ceny masážního bazénu „Hot Tub Beachcomber“ (dále jen „HTB“). Zde městský soud uvedl, že žalobce, kterého tížilo při prokázání oprávněnosti této nákladové položky, důkazní břemeno, nedoložil, že by HTB v roce 1996 uvedl do provozu (včetně nákladů s tímto uvedením spojených). Žalobce především správci daně nedoložil podmínky pro montáž tohoto zařízení (měly být nedílnou součástí kupní smlouvy) a nedoložil též jiný důkaz o uvedení HTB do provozu a jeho následném užívání v letech 1996-1999 ubytovanými hosty (dle tvrzení žalobce byl tento bazén součástí posilovny, jejíž užívání bylo pro uživatele zahrnuto již v ceně za ubytování). Z hlediska daňového tedy žalobce neprokázal, že šlo o hmotný investiční majetek (jakkoli o něm takto účtoval), jehož odpisy (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmu) by mohl zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud jde o námitky žalobce, který posuzoval zákonnost postupu pracovníků správce daně při místním šetření provedeném v jeho provozovně dne 19. 4. 2001 (o výsledky tohoto šetření se opírají shora uvedené závěry), ani těmito výhradám městský soud nepřisvědčil. Uvedl, že postup správce daně proběhl v intencích § 15 daňového řádu; u místního šetření nebyla žádná osoba vyslýchána a nemohlo tedy dojít k namítanému porušení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Obdobně městský soud neshledal nezákonnost v postupu správce daně při místním šetření u dodavatele HTB společnosti Scroll, s. r. o. Zde sice konstatoval, že žalobci byla skutečně odepřena možnost zúčastnit se toho procesního úkonu, nicméně s ohledem na všechny okolnosti věci, tato skutečnost neměla vliv na věcnou správnost konečných rozhodnutí. Městský soud uvedl, že vytčené pochybení bylo zhojeno tím, že žalobci byla dána možnost se k obsahu protokolu pořízeného při místním šetření vyjádřit v rámci seznámení se se spisovým materiálem v odvolacím řízení. V rámci této skupiny žalobních námitek městský soud konečně odmítl argumentaci žalobce, dle které řízení nebylo doplněno o výslechy svědků a nebyla vyvrácena tvrzení žalobce týkající se nákupu a užívání HTB. K tomu uvedl, že daňové orgány nikterak nezpochybnilly samotný nákup tohoto zařízení, zpochybněna

zůstala pouze jeho instalace a další užívání. S ohledem na důkazní břemeno vyplývající pro žalobce z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu bylo naopak jeho povinností tato tvrzení prokázat.

Poslední skupina žalobních námitek se týkala otázky uznatelnosti žalobcem uplatněné nákladové položky ve výši 394 800 Kč, která měla být vynaložena v souvislosti s opravou a montáží stravovacího komplexu Česká hospoda, opatřeného v roce 1996 od prodávajícího M. M. Městský soud odmítl názor žalobce, že o tuto částku měla být navýšena pořizovací cena hmotného investičního majetku pořízeného za 800 000 Kč; žalobce tento majetek účetně odepisoval, byť připustil že z nesprávně stanovené pořizovací ceny. K tomu městský soud uvedl, že kupní smlouvou ze dne 29. 10. 1996 žalobce zakoupil předmětný stravovací komplex za částku 800 000 Kč, s tím, že (dle kupní smlouvy) měla být jeho případná oprava v souvislosti s první instalací v režii prodávajícího. Žalobce částku ve výši 800 000 Kč (hodnotu pořizovaného komplexu) a částku 394 800 Kč (za jeho montáž a dopravu) zaúčtoval na vrub účtu „Ostatní opravy a udržování“, nikoli však ve prospěch účtu „Dodavatelé“. Tento postup vysvětlit tím, že částka 394 800 Kč nepředstavovala výdaje na nutnou opravu, nýbrž úpravu komplexu před jeho uvedením do provozu. Dle názoru městského soudu správce daně posoudil tato zjištění správně tak, že částku 46 200 Kč označil za dopravné a montáž (tedy výdaje spojené s pořízením investice), zbývající částku 348 600 Kč pak označil za technické zhodnocení. O těchto nákladech měl žalobce účtovat na vrub účtu „Pořízení hmotných investic“ a (po uvedení komplexu do užívání) provést jeho přeúčtování na účet hmotného investičního majetku. Za této situace by pro potřeby odpisů mohl (v souladu s § 30 až § 32 zákona o daních z příjmů) vycházet z částky 1 194 800 Kč, to ovšem pouze za situace, pokud by předmětný stravovací komplex měl takto zahrnutý v evidenci svého majetku. Žalobce však měl hmotný investiční majetek zaevidován toliko v částce 800 000 Kč a z této částky také provedl odpisy. Je přitom výlučně na rozhodnutí žalobce zda odpisy uplatní v plné výši či nikoli; dle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmu není poplatník povinen odpisy uplatnit a jeho rozhodnutí tak nemůže být nahrazeno vůlí správce daně. Městský soud tedy konstatoval, že daňové orgány neporušily ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu tím, že při dodatečném stanovení daně z příjmu právních osob nevzaly v potaz možnou výši odpisů stravovacího zařízení Česká hospoda, kterou si žalobce mohl uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V tomto směru tedy nemohl přisvědčit názoru žalobce, že částku 394 800 Kč mohl uplatňovat jako nákladovou položku za dopravu, montáž a údajnou opravu stravovacího komplexu. I v rámci této skupiny žalobních námitek žalobce rozporoval procesní postup správce daně, který, dle jeho názoru, porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e), f) daňového řádu, kdy žalobce nebyl informován o ústním jednání prováděném s dodavatelem předmětného komplexu, společností SVR, v. o. s. a nebyl též v rámci projednání správy o daňové kontrole s obsahem příslušného protokolu seznámen. I v tomto případě městský soud akceptoval existenci vytýkaných procesních pochybení, uvedl však, že tato pochybení nemohla mít vliv na zákonnost konečných rozhodnutí žalovaného.

Rozsudky krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanými kasačními stížnostmi, opírajícími se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především vyjádřil nesouhlas s názorem městského soudu, že v řízení před správcem daně neprokázal svá tvrzení týkající se hodnoty prodávané části podniku od společnosti HOGAS, s. r. o. a prodejní ceny, za kterou jím byla zakoupena. Uvedl, že způsob, jakým byla určena cena pořízené části podniku (respektive z ní vypočtená opravná položka), je zjistitelný z jeho účetnictví. Pokud by se městský soud s jeho účetními podklady předloženými v daňovém řízení seznámil, nemohl by například aprobovat závěr žalovaného o neuznatelnosti závazku vůči V. S. (společníku HOGAS, s. r. o. – pozn. NSS) z titulu jeho podílu na zisku. Dle názoru stěžovatele šlo prokazatelně o závazek soukromoprávní povahy, který souvisel s prodávanou částí podniku a snižoval její hodnotu. Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že na podporu svých tvrzení předložil městskému soudu znalecký posudek (jímž chtěl podpořit správnost provedeného zaúčtování opravné položky), avšak soud se k němu v rozsudku vůbec nevyjádřil. K otázce (ne)návaznosti účetnictví prodávajícího (společnosti HOGAS, s. r. o.) a kupujícího (stěžovatele) stěžovatel uvedl, že souhlasí s názorem městského soudu, že prodávající nevytváří ve svém účetnictví opravnou položku jako kupující; jiná rozdílnost v účtování o tomto obchodním případě však není. O prodeji podniku je v účetnictví obou smluvních stran účtováno zrcadlově, kdy kupní cena je u prodávajícího pohledávkou a u kupujícího závazkem. Z účetnictví prodávajícího tak mohl správce daně zjistit, jaká byla kupní (prodejní) cena podniku, které závazky a pohledávky přešly na kupujícího jakož i další skutečnosti. Uvádí-li dále městský soud, že existenci obchodního případu nepostačí doložit pouze účetnictvím a jinými listinnými doklady, nelze s tímto názorem souhlasit; tento závěr je neudržitelný za situace, kdy průkaznost účetnictví dokládajícího tento případ nebyla daňovými orgány nikterak zpochybněna.

Kasační stížností je dále polemizováno s názorem městského soudu o neuznatelnosti odpisů z pořizovací ceny HTB jako nákladové položky. Daňovými orgány i městským soudem vyžadovaný důkaz o tom, že předmětné zařízení bylo uvedeno do provozu je, dle názoru stěžovatele, irrelevantní. HTB je totiž mobilním zařízením, které k vlastnímu provozu vyžaduje toliko napojení na přívod vody; odtok odpadní vody je zajištěn samospádem. Důkaz o „uvedení do provozu“ tohoto zařízení tedy nelze požadovat jako důkaz samotného následného provozování. Tyto skutečnosti si ostatně správce daně i žalovaný mohli ověřit, a to jak u dodavatele zařízení, tak i výsledkem zaměstnanců stěžovatele a hostů hotelu ve kterém bylo zařízení umístěno. Jestliže daňové orgány tyto důkazy neprovedly, postupovaly v rozporu s požadavky § 31 odst. 2 daňového řádu.

Pokud jde o uznatelnost stěžovatelem uplatněné nákladové položky vynaložené na opravu a montáž stravovacího komplexu Česká hospoda, zde stěžovatel uvedl, že nepopírá názor městského soudu, dle kterého uplatnění odpisů je věcí úvahy daňového subjektu a že tedy daňový subjekt odpisy uplatňovat vůbec nemusí. Stěžovatel nicméně jasně a srozumitelně projevil vůli stravovací komplex Česká hospoda odepisovat, vycházel jen z chybně stanovené částky, z níž odpisy prováděl. Pokud tedy daňové orgány vyloučily částku 394 800 Kč z pořizovací ceny komplexu a neuznaly ji tak jako daňový náklad, měly stěžovateli umožnit její odpis. Nešlo by zde o nějaké nahrazování vůle stěžovatele jako daňového subjektu, ale naopak o naplnění požadavků plynoucích z § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 daňového řádu, která daňovým orgánům ukládají rozhodovat na základě všech skutečností, které vyšly v průběhu řízení najevo. Nelze též přehlédnout, že přijetí logiky

úvahy městského soudu by ve svých důsledcích znamenalo i nemožnost upravit případně nesprávně stanovenou výši odpisů směrem dolů.

S výjimkou kasační stížnosti směřující proti rozsudku č. j. 11 Ca 196/2003 - 169 (zdaňovací období roku 1996) je kasačními stížnostmi rozporována správnost závěrů městského soudu týkajících se interpretace ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. K tomu stěžovatel uvedl, že souhlasí s názorem městského soudu, že daňový řád skutečně nestanoví okamžik zahájení daňové kontroly; § 16 daňového řádu však stanoví obsah daňové kontroly (coby daňového úkonu) a za použití jeho § 21 odst. 1 tak lze dovodit, že daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ a tento úkon činí tedy pouze za situace, začne-li zjišťovat nebo prověřovat daňový základ. Jakékoli pouhé oznámení či konstatování (v jakékoliv formě) o tom, že daňová kontrola je zahájena, tak nemůže být logicky úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. V projednávané věci bylo zcela evidentní, že vlastní kontrola (t j. předkládání dokladů a poskytování vysvětlení) měla proběhnout až v budoucnosti, což se i stalo. Stalo se tak však až po marném uplynutí prekluzivní lhůty určené posledně zmiňovaným ustanovením daňového řádu a právo daň dodatečně doměřit tedy zaniklo.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasačním stížnostem v zásadě odkázal na svá vyjádření podaná již k žalobám. Nad tento rámec k otázce (ne)prokázání rozhodných skutečností pro posouzení daňové uznatelnosti nákladů spojených s koupí části podniku od společnosti HOGAS, s. r. o., žalovaný zdůraznil, že stěžovatel správci daně ani přes výzvu neprokázal, jakým způsobem byla vypočtena opravná položka ve výši 50 000 Kč, o které v této souvislosti účtoval. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole vycházel z kupní ceny uvedené v přijaté faktuře a z položek aktiv a pasiv, o kterých stěžovatel účtoval ve svém účetnictví. Postupoval přitom v souladu s účetními předpisy a ve zprávě popsal veškeré položky převzatých závazků, které se nevztahují k prodávané části podniku. Mezi nimi byl i převzatý závazek společnosti HOGAS, s. r. o., vůči jejímu společníkovi V. S. z titulu jeho podílu na zisku za rok 1994. Tento závazek se totiž vztahuje ke společnosti HOGAS, s. r. o., nikoli k jí odprodávané části podniku. Pokud měl tedy stěžovatel zato, že správce daně nedostatečně zdůvodnil tuto skutečnost ve zprávě o daňové kontrole, mohl v odvolací lhůtě požádat o sdělení důvodů dle § 32 odst. 9 daňového řádu. Dovolává-li se stěžovatel na podporu svých tvrzení též účetnictví společnosti HOGAS, s. r. o., žalovaný zdůraznil, že o opravné položce k úplatně nabytému majetku tato společnost – jako prodávající, neúčtovala. Pokud jde o výši kupní ceny části podniku, správce daně vycházel z příslušné přijaté faktury od této společnosti. V případě převzatých pasiv a aktiv správce daně vycházel z účetnictví stěžovatele; nebyl proto důvod zjišťovat tyto skutečnosti z účetnictví prodávající společnosti. Stěžovateli byla dána možnost svá tvrzení důkazně podepřít, ten však důkazní břemeno neunesl. Konečně pokud jde o kasační stížnost směřující proti rozsudku č. j. 11 Ca 279/2004 - 162, zde žalovaný uvedl, že i nadále setrvává na svém názoru, dle kterého právo doměřit daň za zdaňovací období roku 1995 nepřekludovalo. I v tomto případě pak blíže odkázal na své vyjádření k žalobě. Ze všech uvedených důvodů žalovaný uzavřel, že kasační stížnosti nepovažuje za důvodné.

Před vlastním posouzením důvodnosti jednotlivých kasačních námitek se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve tím, zda jsou splněny všechny podmínky řízení. Jednou z podmínek řízení o kasační stížnosti je její přípustnost. Z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

vyplývá, že kasační stížnost není přípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Toto zákonné ustanovení tedy brání (mimo jiné) tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

Porovnáním žalobních a stížních námitek Nejvyšší správní soud zjistil, že v žalobě (respektive její části) týkající se zdaňovacího období roku 1995 (rozsudek městského soudu č. j. 11 Ca 279/2004 – 162) byla stěžovatelem uplatněna toliko námitka týkající se prekluze práva dodatečně daň doměřit; kasační stížností však stěžovatel (kromě tohoto tvrzeného důvodu nezákonnosti napadeného rozsudku) uplatňuje též všechny tři zbývající skupiny stížních námitek, jak byly popsány shora. Tyto posledně zmiňované námitky tedy Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti proti shora zmiňovanému rozsudku k meritornímu jednání nepřipustil.

Pokud jde o zdaňovací období roku 1996 (rozsudek městského soudu č. j. 11 Ca 196/2003 - 169), zde všechny stížní námitky odpovídají důvodům uplatněným již v řízení před městským soudem a tato kasační stížnost byla tedy projednána věcně v plném rozsahu.

V případě kasačních stížností směřujících proti rozsudkům městského soudu č. j. 11 Ca 278/2004 – 162 a 11 Ca 280/2004- 162 (zdaňovací období roku 1997 a 1998) Nejvyšší správní soud zjistil, že námitka namítající prekluzi práva daň dodatečně doměřit nebyla ani v jednom případě v žalobních řízeních uplatněna; z tohoto důvodu proto tento stížní bod nebyl připuštěn v obou případech k meritornímu projednání.

Pokud se týká zbývajících stížních námitek, Nejvyšší správní soud v jejich rozsahu a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) jednotlivé rozsudky městského soudu přezkoumal. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva dodatečně doměřit daň, přičemž (z důvodů výše popsaných) tak učinil pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1995 (rozsudek č. j. 11 Ca 279/2004 – 162). Z obsahu napadeného rozsudku i obsahu kasační stížnosti přitom zcela jednoznačně vyplývá, že mezi účastníky není sporu o otázkách skutkových, ale o způsob interpretace ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu na daný případ. Z tohoto důvodu lze mít tedy za prokázané, že prvním úkonem správce daně ve vztahu ke stěžovateli byl protokol ze dne 21. 12. 1999, č. j. 120184/99/011 932/3261, kterým byl zástupce stěžovatele vyrozuměn o zahájení daňové kontroly. Jak Nejvyšší správní soud z originálu této listiny (příloha č. 6 správního spisu) ověřil, tento protokol obsahuje vymezení předmětu daňové kontroly (mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995) a poučení o právech daňového subjektu. Předmět vlastního jednání se při tomto úkonu omezil toliko na dojednání, která osoba bude zajišťovat v průběhu daňové kontroly předávání potřebných dokladů správci daně (hlavní účetní stěžovatele paní A.). Z obsahu správního spisu dále nevyplývá, že by jakékoli další úkony správce daně (výzvy, šetření apod.) započaly dříve než v roce

2000. Prvostupňové rozhodnutí – dodatečný platební výměr byl vydán dne 19. 1. 2001; druhostupňové (zamítavé) rozhodnutí vydal žalovaný dne 27. 5. 2003.

Otázka počátku běhu prekluzivní lhůty pro (dodatečné) vyměření daně byla Nejvyšším správním soudem již v minulosti opakovaně judikována tak, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů vzniká v roce následujícím po uplynutí zdaňovacího období (kalendářního roku), k němuž se daňové přiznání vztahuje (viz např. rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaný pod číslem 1304/2007 Sb. NSS). V případě daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995 se tedy počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu odvíjel od konce roku 1996 a lhůta by tedy uplynula dnem 31. 12. 1999. O tom mezi účastníky ostatně není sporu. Z dikce ustanovení § 47 odst. 2, věty první daňového řádu přitom vyplývá, že *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*. Jde tedy o posouzení, zda úkon správce daně ze dne 21. 12. 1999 může být považován za „úkon směřující k vyměření daně“, tedy za úkon způsobilý vyvolat přetržení lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu a její nový běh. Nejvyšší správní soud zde již konstantně judikuje, že úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu je v řízení před správcem daně především daňová kontrola jako jeden celek a tříletá prekluzivní lhůta tedy běží znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt zpraven o jejím zahájení; kontrola je pak zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně (srov. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Jak patrně, daňová kontrola může vést k přetržení lhůty k vyměření (doměření) daně, avšak za rozhodný okamžik kdy se tak stane je nutno považovat až faktické prověřování rozhodných okolností. Tato podmínka je výslovně uvedena např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96 (publikován pod č. 1480/2008 Sb. NSS), dle kterého „*formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 citovaného zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně*“. Tento závěr ostatně plně koresponduje s obecným pravidlem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (publikován pod č. 953/2006 Sb. NSS), dle kterého úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu „*musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné vyměření daně a musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření*“.

Jak patrně, v projednávané věci došlo v rámci otevřené lhůty k doměření daně pouze k sepsu protokolu o zahájení daňové kontroly, bez toho, že by tímto úkonem (či jakýmkoli jiným úkonem učiněným do 31. 12. 1999) došlo k faktickému prověřování okolností rozhodných pro stanovení daně. Samotné šetření, ve smyslu pořízení úředních záznamů, provedení ústních jednání, apod., se odvíjí až od měsíce srpna, či spíše října roku 2000 (viz přílohy č. 7 an správního spisu). Tento procesní úkon správce daně lze tedy, ve shodě s názorem stěžovatele, považovat za pouze formální, učiněný pouze za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty. Nejde proto o úkon, který by mohl vyvolat účinky

předpokládané v ustanovení § 47 odst. 2, věte první daňového řádu a lhůta pro dodatečné doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995 tedy v případě stěžovatele uplynula dnem 31. 12. 1999 marně. Došlo-li tedy k doměření daně po uvedeném datu, je na příslušný platební výměr (včetně na něj navazující rozhodnutí odvolacího orgánu) nutno bez dalšího pohlížet jako na rozhodnutí nezákonné (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS).

Dospěl-li městský soud k závěru opačnému, jeho rozsudek nemůže z hlediska zákona obstát a Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než jej rozsudkem zrušit (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

V případě dalších skupin stížních námitek se následně vyslovené závěry vztahují ke všem dalším zdaňovacím obdobím (1996-1998) a mají stejné důsledky ve vztahu k jednotlivým rozsudkům, které zákonnost dodatečného doměření daně přezkoumávaly.

Pokud jde konkrétně o otázku (ne)prokázání hodnoty stěžovatelem pořízené části podniku od společnosti HOGAS, s. r. o., zde je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že argumentace stěžovatele do značné míry nereflektuje závěry k této otázce vyslovené městským soudem. Městský soud totiž konstatoval, že při posouzení daňové uznatelnosti této nákladové položky vycházel z účetnictví a dalších dokladů (především faktury a kupních smluv) předložených stěžovatelem. Nezpochybnil přitom jejich průkaznost, pouze z nich dovodil, že ke stěžovatelem deklarovanému obchodnímu případu skutečně došlo (byť poukázal na existenci dvou kupních smluv s tím, že stěžovatel daňovým orgánům tento rozpor nikterak nevysvětlil) a dále považoval za prokázané, že stěžovatel na úhradu kupní ceny uhradil částku 50 000 Kč. Městský soud tedy, ve shodě s daňovými orgány, pouze na základě shodných vstupních informací dospěl k jiným závěrům než stěžovatel. Jelikož nebylo zpochybněno účetnictví stěžovatele, nebyl logicky dán ani důvod pro provádění dokazování účetnictvím prodávajícího subjektu; je proto bezpředmětné zabývat se mezi stěžovatelem a městským soudem spornou návazností účetnictví na straně prodávajícího a kupujícího subjektu. V této souvislosti je nutno odmítnout též názor stěžovatele, že za situace, kdy průkaznost účetnictví daňového subjektu není zpochybněna, postačí k doložení jimi deklarovaných skutečností pouze samotné účetnictví a další daňové doklady. K otázce obsahu a rozsahu důkazního břemene daňového subjektu existuje již bohatá a ustálená judikatura krajských soudů i Nejvyššího správního soudu. Sluší zde poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, dle kterého „*prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“. V rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125 (publikovaným pod č. 1022/2007 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*daňové řízení, respektive dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí* (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nebylo proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy. Z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002- 25 (publikovaném pod č. 94/2004 Sb. NSS) se dále podává, že „*daňový subjekt je (...) odpovědný*

za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení“. Tato interpretace ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu je zcela ústavně konformní, jak lze dovodit například z nálezu pléna Ústavního soudu ČR ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (dostupný na www.judikatura.cz). Ústavní soud zde výslovně uvedl, že zmiňované ustanovení „nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami“. V rámci této vyslovené ústavní kautely judikatura obecných soudů dovodila jistá omezení tohoto důkazního břemene. Po daňovém subjektu tak především nelze požadovat předložení důkazů týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu (byť by tento subjekt byl na prokazované skutečnosti účasten (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 -45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS); důkazní břemeno nesmí být též postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale pouze na tom, co sám uvádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Všechny citované rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz.

Výše konstatovaná neurčitost argumentace stěžovatele týkající se konkrétních výhrad k hodnocení jeho účetnictví a jím předložených dokladů městským soudem je v kasační stížnosti prolomena pouze v případě otázky uznatelnosti závazku vůči V. S., váznoucího (dle názoru stěžovatele) na převáděné části podniku. Tato námitka však nebyla v žádné podobě uplatněna již v řízení před městským soudem a to ani v žalobě, ani v doplňujícím podání ze dne 16. 3. 2004 (č. l. 148 soudního spisu). Jelikož současně šlo o argumentaci, která mohla být uplatněna již v rámci žalobního řízení, je v tomto rozsahu nezbytné aplikovat ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., dle kterého ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Z těch to důvodů se tedy Nejvyšší správní soud k této konkrétní části argumentace stěžovatele meritorně vyjadřovat nebude.

Stěžovatel konečně v rámci této první skupiny stížních námitek namítal, že se městský soud vůbec nevyjádřil k obsahu znaleckého posudku, který stěžovatel v žalobním řízení na podporu své argumentace předložil. Z obsahu předložených soudních spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že žádný znalecký posudek nebyl k žalobě připojen (viz č. l. 1 soudního spisu sp. zn. 11 Ca 196/2003, ze kterého byly před vydáním rozsudků jednotlivé části žaloby vyloučeny k samostatným řízením), s tím koresponduje i rubrikovaný obsah přílohové obálky na č. l. 35 zmiňovaného soudního spisu. Předložení znaleckého posudku bylo městskému soudu avizováno právním zástupcem stěžovatele až přípisem ze dne 29. 12. 2004 na č. l. 160 soudního spisu. Na následujících listech (č. l. 161-165) je pak zařazena fotokopie listin uvozených jako „Znalecký posudek č.“; tyto listiny však již *prima vista* nesplňují elementární požadavky kladené na znalecký posudek zvláštními předpisy (vyhláška č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů). Je tedy zcela zřejmé, že nelze stěžovateli přisvědčit v tvrzení, že městskému soudu byl předložen znalecký posudek, coby navrhovaný důkaz *sui generis*. Za situace, kdy by stěžovatel městskému soudu skutečně předložil znalecký posudek, by nepochybně nezohlednění jeho existence (ať již ve smyslu jeho provedení jako důkazu či naopak jeho zdůvodnění neprovedení) mohlo být důvodem pro úvahy o existenci procesní vady implikující nezákonnost následně vydaných rozsudků; to vše pochopitelně

za situace, kdy by obsah tohoto znaleckého posudku mohl mít na právní posouzení věci vliv. V posuzovaném případě se však o takovou situaci nejedná, neboť nejen že nejde o znalecký posudek, nýbrž se jedná o soubor zcela neautorizovaných listin eklekticky se vyjadřujících (bez bližší argumentace a odkazu na konkrétní podklady) k některým aspektům kupní ceny blíže nespecifikované „části podniku“ společnosti HOGAS, s. r. o. I za této situace lze pochopitelně městskému soudu vytknout, že existenci tohoto stěžovatelem navrhovaného důkazu v odůvodnění svých rozsudků ani nezmínil; s ohledem na popsany charakter a obsah těchto listin však toto pochybení nelze považovat za natolik zásadní, aby bez dalšího mohlo vést až ke zrušení jednotlivých rozsudků.

Nic na tom nemění ani skutečnost, že v těchto listinách je zmiňována výše již konstatovaná pohledávka V. S. Sluší na tomto místě upozornit, že řízení vedené dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. je ovládáno dispoziční zásadou [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.], jejímž výrazem je skutečnost, že soud není povinen ale ani oprávněn vyhledávat jakékoli důvody nezákonnosti za žalobce. Z tohoto důvodu tedy soudní judikatura konstantně judikuje povinnost žalobce uvést tvrzené důvody nezákonnosti v žalobě explicitně, tedy nikoli např. jako odkazy na jiná podání, skutečnosti vyplývající z jiných řízení, či (bez bližší argumentace) na přílohy. Nejvyšší správní soud se již opakovaně vyjádřil v tom smyslu, že v důsledku přísné dispoziční zásady v řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu nepřísluší správním soudům jakkoli vyhledávat skutečnosti, které by argumentaci žalobce mohly podpořit, avšak žalobou na ně nebylo poukazováno. Zde lze odkázat např. na rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54 (dostupný na www.nssoud.cz), dle kterého *„obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Neuvedla-li žalobkyně skutečnosti, kterými by zpochybňovala dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení základu daně a daně, musel hodnotit krajský soud napadené správní rozhodnutí komplexně a nelze mu tedy vytýkat, že se k takovým skutečnostem nijak nevyjádřil“*. Je tedy zcela zřejmé, že nebyla-li otázka pohledávky V. S., spojované s převáženou částí podniku, formulována jako součást některého z žalobních bodů a byla zmíněna pouze (bez jakéhokoli výslovného odkazu v uvozujícím přípisu žalobce) v listinách označených jako příloha žaloby, nelze než uzavřít, že tato argumentace nebyla součástí předmětu řízení vymezeného žalobou. I z tohoto pohledu tedy výše uvedený závěr Nejvyššího správního soudu o věcné neprojednatelnosti této dílčí kasační námitky ob stojí.

Nejvyšší správní soud tedy k této první skupině žalobních námitek konstatuje, že je neshledává důvodnými v rozsahu, který by mohl vést ke zrušení napadených rozsudků městského soudu.

Za důvodné neshledává Nejvyšší správní soud ani stížní námitky vztahující se k uznatelnosti stěžovatelem uplatňovaných odpisů z pořizovací ceny HTB coby nákladové položky. Zde je především nutno uvést, že mezi stěžovatelem a městským soudem (potažmo daňovými orgány) není sporu v tom, že stěžovatel v roce 1995 HTB skutečně pořídil, a to za cenu 236 095,24 Kč. Sporné též není, že stěžovatel tento pořízený majetek účetně vedl jako hmotný investiční majetek. Stěžovatel taktéž nerozporuje závěr městského soudu, dle kterého může být pořízený majetek považován za hmotný investiční majetek (s možností následného odpočtu jeho pořizovací ceny) pouze za situace, je-li současně fakticky uveden do provozu. Spornou je pouze otázka, zda byly daňové orgány

oprávněny požadovat jako důkaz splnění této podmínky listiny prokazující splnění „speciálních podmínek“, či stačilo-li by jen prokázání faktického užívání (provozování) tohoto zařízení, jak navrhoval stěžovatel.

S touto otázkou se nicméně vypořádal žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí, kde odkázal na Opatření Federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, konkrétně přílohu 2, Účtová třída 0 – Investiční majetek, článek II odst. 2 (odkaz uvedený na str. 15 rozhodnutí nicméně neuvádí zdrojový odkaz zcela jednoznačně). Tento předpis prováděl § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro posuzovaná období, dle kterého *účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví Federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jeho vydání ve Sbírce zákonů. Zmíněné opatření Ministerstva financí pak vymezuje některé pojmy pro účely postupů pro vedení účetnictví, kde mimo jiné stanoví, že uvedením investičního majetku do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k (jeho) užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, například stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.*

Jakkoli tedy nelze vyloučit možnost namítanou stěžovatelem, tedy že samotné zprovoznění a následné užívání HTB nevyžadovalo žádné stavební úpravy a stačilo jen jeho napojení na přívod vody, zdroj elektrické energie a zajištění odvodu odpadních vod samospádem (daňové orgány, potažmo městský soud toto tvrzení výslovně nerozpoučují), lze souhlasit s názorem městského soudu, že tyto úkony ještě nelze považovat za „vedení do užívání“ majetku, coby podmínky, za niž může být považován za hmotný investiční majetek. Městský soud zcela správně poukázal na existenci podmínek pro montáž bazénu (HTB), které byly nedílnou součástí kupní smlouvy, s tím, že tyto podmínky implikovaly nutnost provedení dalších technických nebo technologických opatření, které musely být před samotným spuštěním zařízení splněny. Správce daně si tyto podmínky (ve spolupráci s dodavatelem HTB) opatřil poté, co mu nebyly (ani přes opakované výzvy) stěžovatelem předloženy; vyžádal si též vyjádření dodavatele k otázkám uvedení tohoto zařízení do provozu (viz příloha č. 12 správního spisu). Z obsahu těchto dokladů (jejichž použitelnost městský soud k žalobním námitkám přezkoumal a následně aproboval; v kasační stížnosti tyto závěry zpochybňovány nejsou) je zřejmé, že technickým opatřením nutným k uvedení HTB do užívání (ve smyslu shora citovaného opatření Ministerstva financí) byla minimálně revize elektrického zařízení (zdroje elektrické energie). Z obsahu správního spisu je zřejmé (a stěžovatel to ani nepopírá), že minimálně příslušná revizní správa nebyla správci daně předložena; již z tohoto důvodu lze tedy závěr daňových orgánů (aprobovaný městským soudem) o neprokázání uvedení předmětného zařízení do užívání, ve smyslu shora popsaném, považovat za udržitelný. Za této situace městský soud správně dovodil, že i v tomto případě stěžovatel neunesl své důkazní břemeno vyplývající pro něj z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť prokázání předmětné podmínky je imanentně spojeno s jím uplatňovanými nákladovými položkami.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani třetí skupinu stížných námitek nepovažuje za důvodnou.

Pro posouzení důvodnosti stěžovatelových námitek týkajících se uplatnění odpisů v souvislosti s pořízením stravovacího komplexu Česká hospoda považuje Nejvyšší správní soud za podstatné, že stěžovatel nerozporuje závěr daňových orgánů (akceptovaný v rozsudcích městského soudu), že při odpisování předmětného majetku pochybil, tedy že odpisy prováděl jen z nižší částky (800 000 Kč), než ve skutečnosti mohl (1 194 800 Kč). Stěžovatel má pouze za to, že za situace, kdy daňové orgány vyloučily částku 394 800 Kč z pořizovací ceny tohoto komplexu a neuznaly ji tak jako daňový náklad, měly stěžovateli umožnit její odpisování.

Tato argumentace je zcela lichá. Stěžovateli totiž nic nebránilo uplatnit tyto odpisy cestou dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 41 daňového řádu; mohl tak učinit v mezidobí od vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů správcem daně (§ 41 odst. 2, věta první a druhá daňového řádu) do doby nabytí právní moci jednotlivých odvolacích rozhodnutí žalovaného (§ 41 odst. 4, věta druhá, písm. b) daňového řádu); srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 11/2005 - 106 a ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60 (publikovaná pod č. 1264/2007 a č. 1438/2008 Sb. NSS). Zákonné lhůty pro tento postup (§ 41 odst. 4, věta první daňového řádu) by přitom byly zachovány pro všechna zdaňovací období (včetně roku 1996), a to s ohledem na přetržení prekluzivní lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu zahájením daňové kontroly v roce 2000 (o této otázce bylo podrobněji pojednáno výše). Lze tedy konstatovat, že správce daně ani žalovaný svým postupem stěžovateli provedení odpisů z částky vyloučené z pořizovací ceny komplexu nebránili; byl to naopak stěžovatel, kdo nevyužil pro tento postup možnosti, které mu právní úprava nabízela.

Zcela nepřipadná je též argumentace stěžovatele, dle které by zahrnutí částky 394 800 Kč do majetku určeného k odpisování nebylo nahrazováním vůle daňového subjektu, jak uvedl žalovaný. Argumentuje-li totiž stěžovatel tím, že by tento názor vedl k situacím, kdy by správce daně nemohl upravit ani nesprávně stanovenou výši odpisů směrem dolů (neboť takový postup právní úprava explicitně nezmiňuje), jde o nepochopení rozdílnosti obou situací. Pokud totiž správce daně vyloučí z odpisů částku, která byla do hodnoty odpisovaného majetku zahrnuta neoprávněně, nejde o nahrazování vůle daňového subjektu. Daňový subjekt totiž svou vůli provádět odpisy v určitém rozsahu projevil, avšak učinil tak mimo limity stanovené zákonem; správce daně v těchto případech část „vůle daňového subjektu“ pouze neakceptuje. Jinak je tomu ovšem za situace, kdy daňový subjekt o své vůli nevyužije prostor daný mu zákonnou úpravou pokud jde o rozsah možného provádění odpisů (§ 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů); pokud by správce daně pro potřeby odpisů zahrnul větší část majetku, než jak to učinil daňový subjekt, skutečně by v tomto rozsahu nahrazoval jeho vůli. I z tohoto pohledu tedy závěry městského soudu zcela obstojí.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvodná je pouze kasační stížnost směřující proti rozsudku městského soudu ze dne 31. 3. 2005, č. j. 11 Ca 279/2004-162. Z tohoto důvodu proto (výrokem I.) tento rozsudek zrušil a věc městskému soudu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). Zbýlé kasační stížnosti pak (výrokem II.) jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

Pokud jde o náklady řízení před Nejvyšším správním soudem, zde bylo rozhodnuto pouze o nákladech spojených s kasačními stížnostmi, které byly tímto rozsudkem zamítnuty. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti na jejímž základě došlo ke zrušení rozsudku městského soudu (výrok I. tohoto rozsudku) bude totiž rozhodnuto městským soudem v novém rozhodnutí ve věci, v souladu s ustanovením § 110 odst. 2, větou první s. ř. s.

Zbývající kasační stížnosti byly zamítnuty – v těchto případech tedy přezkumné soudní řízení rozsudkem Nejvyššího správního soudu skončilo. Nejvyšší správní soud proto (výroky III. a IV.) rozhodl o náhradě nákladů těchto řízení, jak mu to ukládá ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle věty první prvně zmiňovaného ustanovení nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o shora uvedených kasačních stížnostech procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 15. července 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu