



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 Pikola**, 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 155/2008 – 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 155/2008 – 19, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 5. 6. 2008, č. j. 5525/08-1100-602177, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 4. 2007, č. j. 131319/07/228913/4219, o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 107 983 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že ust. § 11 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (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 rozděluje. Pokud stěžovatel namítal, že úpadce jako osoba účtující v soustavě jednoduchého účetnictví byl povinen o těchto příjmech účtovat až ve chvíli, kdy došly na 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 finanční úřad nepochybily, pokud příjmy plynoucí 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. V souvislosti s poučením o důkazní povinnosti a následcích spojených s jejím neunesením krajský soud zjistil z obsahu 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 z 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 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 toho, zda se prokázané výdaje vztahují k příjmům podle ust. § 9 citovaného zákona, 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 dne 23. 4. 2007 a ve vyjádření ze dne 26. 4. 2007 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, které by prokázaly, že výdaje byly vynaloženy k jiným účelům, než tvrdí finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí. Krajský soud k částce 2 100 Kč, která se týkala výdaje za účetnictví, uvedl, že byla zaúčtována do daňových výdajů dvakrát. Správce daně i finanční ředitelství postupovaly v souladu se zákonem, pokud opakovaně zaúčtovanou částku vyloučily. Dalším vyloučeným výdajem byla částka 2000 Kč za zpracování změny znaleckého posudku panem F., neboť byla zaúčtována dvakrát. Stěžovatel ani v tomto případě neuvedl nic, čím by vyloučení této částky z výdajů zpochybnil. Pokud stěžovatel uvedl ohledně uplatněného výdaje ve výši 16 500 Kč za zpracování odhadu obvyklé ceny hotelu Paříž a obytného domu čp. 552, že byl nutný k tomu, aby mohly být nemovitosti v rámci konkurzního řízení zpeněženy, krajský soud nepochybně nutnost zjištění ceny nemovitostí pro účely prodeje v konkurzním řízení, nicméně je shodně s finančním ředitelstvím toho názoru, že tento výdaj je výdajem na dosažení zajištění a udržení příjmů z prodeje nemovitostí ve smyslu ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel může tento výdaj uplatnit jako daňově uznatelný až ve zdaňovacím období, ve kterém dosáhne příjmů z prodeje těchto nemovitostí. K částce 315 Kč uplatněné jako výdaj, který se týkal ověřování, částce 3680 Kč uplatněné jako výdaj, který se týkal ověření listin a k částkám 120 Kč a 40 Kč, které představovaly hotové výdaje notáře za ověřování stěžovatel neuvedl, jaké listiny a k jakému účelu nechal ověřovat. Krajský soud proto vycházel z jeho vyjádření, že tyto výdaje byly nezbytně nutné pro zpeněžení hodnot

úpadce a k činnosti správce konkurzní podstaty a uzavřel, že stejně jako v případě znaleckého posudku se tyto náklady nevztahují k příjmům podle ust. § 9 nebo podle § 10 zákona o daních z příjmů, ale k výdajům pro zajišťování podkladů k prodeji nemovitostí. Podle krajského soudu správce daně ani finanční ředitelství proto nepochybily, pokud je z výdajů k dosažení zajištění a udržení příjmů z pronájmu podle ust. § 9 citovaného zákona vyloučily. K žalobní námitce, že nejde-li v uvedených případech o výdaje spojené se správou majetku, musel by správce daně odpovídajícím způsobem snížit příjmy z pronájmu nemovitosti v následujících zdaňovacích obdobích, krajský soud uvedl, že není oprávněn posuzovat správnost postupu správce daně v jiných zdaňovacích obdobích.

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. Konkrétně poukázal na to, že za daňový základ byly vzaty hrubé příjmy jiného daňového poplatníka (J. S.) a nikoliv faktické příjmy došlé úpadci na účet správce konkurzní podstaty. Přitom však existovala písemná dohoda, že veškeré výdaje vynaložené na dosažení příjmů – nájemného budou odčítány nadpoloviční spoluvlastníci J. S. v jejím účetnictví a čistý výtěžek z nájemného bude převeden stěžovateli jako správci konkurzní podstaty. Tato čistá částka byla vždy řádně zdaněna. Od této částky byly odpočítávány jen opodstatněné výdaje správce konkurzní podstaty v souladu se zákonem č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel dále poukázal na to, že finanční úřad mu nedovolil jakýkoliv odečet, a to ať ze zákona (30 % nákladů) nebo na základě účetních dokladů. Finanční ředitelství 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 účet stěžovatele. Stěžovatel nesouhlasí 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 podvojný 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 daních 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 poukázal i na metodický pokyn D 190 účinný pro rozhodné období, v němž nenalezl oporu pro výklad použitý finančním ředitelstvím v jeho věci. K příjmům z nájemného za rok 2002 stěžovatel uvedl, že do podstaty byly uhrazeny dne 19. 5. 2003. 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 upozornil 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 správce daně a finanční ředitelství učinily závěr, že předložené výdaje nejsou výdaji spojenými se správou majetku. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73. 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 z příjmů. Došlo tedy k porušení zásady zákonnosti a materiální pravdy, neboť finanční ředitelství a finanční úřad jsou povinni využít ustanovení zákona o daních z příjmů a vyhledat i ty skutečnosti, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Podle stěžovatele dodatečný platební výměr byl vydán protiprávně, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Byl vydán dne 24. 4. 2007 a nabyl právní moci až dne 30. 7. 2007, tedy po čtyřech a půl letech. Platební výměr za zdaňovací období roku 2002 musí nabýt právní moci nejpozději do konce roku 2006, což se nestalo. Na tuto skutečnost nemohou mít vliv ani písemnosti týkající se zahájení daňové kontroly. Stěžovatel poukázal na to, že výzva byla vydána v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků a zákonem o daních z příjmů. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nepostačí k zahájení daňového řízení a k zachycení lhůty pouhé doručení, ale že platební výměr musí nabýt právní moci do konce roku 2006.

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 se liší pouze odlišnými zdaňovacími obdobími. V souvislosti se stížní námitkou nesprávného právního posouzení uznatelných příjmů a výdajů za rok 2002 finančním ředitelstvím navrhl provedení důkazu 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 uvedl, že finanční ředitelství vyložilo daňovou povinnost extenzivně, v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, ze dne 2. 12. 2008 a rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 48/2008. Finanční ředitelství nedbalo toho, že z pohledu daňového v případě spoluvlastníků jde o dva odlišné daňové subjekty. Interpretace provedená krajským soudem v jeho věci nemá oporu ani v zákoně, ani v odborné literatuře, neboť ust. § 11 zákona o daních z příjmů dopadá pouze na způsob výpočtu příjmu spoluvlastníka a možnost uplatnit výdaje spojené s vlastnictvím a správou nemovitosti v závislosti buď na smluvním ujednání, které má přednost, nebo v závislosti na výši spoluvlastnického podílu. S ohledem na dispoziční volnost spoluvlastníků, kterou jim dává občanské právo, i zákon o daních z příjmů umožňuje, aby příjmy zdaňoval jen jeden nebo někteří spoluvlastníci. Rovněž 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. 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 ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel

v podané kasační stížnosti, a přitom i sám shledal vady uvedené v odst. 3, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Protože podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není 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 uvedl, že správce daně 1) nepřihlédl k dohodě uzavřené mezi spoluvlastníky a nesprávně stanovil rozsah příjmů a 2) neumožnil stěžovateli jakýkoliv odečet, neboť je 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 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 přezkumnou činnost.

Ze správního spisu vyplývá, že úpadce byl spolumajitelem ideální čtvrtiny nemovitostí – domů č. p. 625 a č. p. 552 na Baťkově 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 fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 až 2004. O výsledku daňové kontroly byla sepsána dne 23. 4. 2007 zpráva č. 638/06, v níž je uvedeno, že úpadce pronajímal v letech 2002, 2003 a do října 2004 v předmětných nemovitostech byty a nebytové prostory. 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 $\frac{1}{4}$ 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. Do příjmů za rok 2002 zahrnul příjmy z pronájmu ve výši 419 387 Kč uhrazené nájemci v tomto roce, které stěžovatel neuvedl v daňovém přiznání, dále příjem ve výši 9000 Kč, který zasílal pan B. na účet úpadce jako dlužné nájemné a úroky na bankovním účtu ve výši 229,63 Kč. Správce daně tak zahrnul do základu daně za rok 2002 příjem v celkové částce 428 387 Kč. Na druhé straně správce daně neuznal stěžovatelem uplatněné výdaje, a to částku 2100 Kč (faktura za účetnictví), částku 2000 Kč (faktura za znalecký posudek), které byly uplatněny dvakrát, částku 315 Kč, jež nebyla doložena žádným dokladem a u níž ani jiným vhodným způsobem nebyla prokázána její oprávněnost, a dále částku 16 500 Kč za zpracování odhadu obvyklé ceny nemovitostí, k níž správce daně uvedl, že „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.“ Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž doměřil daň z příjmů fyzických osob. 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 nebo na základě písemné smlouvy jen určitým spoluvlastníkům, rozdělují se příjmy nebo výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle této smlouvy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.

K okamžiku vzniku daňové povinnosti stěžovatele, která se týkala jeho příjmů za zdaňovací období roku 2002, 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 spoluvlastníky pronajímaných nemovitostí. Stěžovatel nepopřel, že úpadce byl spoluvlastníkem nemovitostí, které byly pronajímány a že nájemné bylo v průběhu roku 2002 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 většinovou spoluvlastnicí pověřenou správou nemovitostí a vedením účetnictví (resp. evidencí příjmů a výdajů potřebnou k vypracování daňového přiznání) se mu náležející část příjmu za rok 2002 dostala do faktické dispozice až v roce 2003, nemá vliv na vznik jeho veřejnoprávní daňové povinnosti týkající se společně dosaženého příjmu z pronájmu za zdaňovací období roku 2002. Stěžovatelova námitka, že v jeho případě by byl zdaněn budoucí příjem, který ještě nenastal, tak není důvodná. Příjem za rok 2002 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 2002, 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 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 nálezn 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 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 stěžovatel ve lhůtě pro podání daňového přiznání za rok 2002 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 tří 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, bylo 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 2002.

Stěžovatel dále namítal, že správce daně neuznal uplatněné výdaje, které se měly týkat výdajů správce konkurzní podstaty v souladu se zákonem č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, aniž by to správce daně náležitě odůvodnil a aniž by v průběhu 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,

kteřé 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 (především v nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí. Ve 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 s příjmy z podnikání, a nikoliv pronájmu. Poukazoval na nutnost jejich vynaložení v souvislosti s průběhem konkurzního řízení a udržení konkurzní podstaty. K neuznání uplatňovaných výdajů, správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nebylo možné jednoznačně stanovit, za jakým účelem byly vynaloženy a zda se tedy jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Finanční ředitelství neuznání výdajů odůvodnilo tak, že nesouvisely s pronájmem budov, ale s budoucími příjmy ze zpeněžování majetku ve správě správce konkurzní podstaty. K souvislosti či možnosti daňově uplatnit výdaje vztahující se k těmto budoucím příjmům však již nic neuvedlo. Takové odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za nepostačující pro jejich neuznání. V této souvislosti pak není zřejmé, proč uznal jedenkrát výdaj 2000 Kč za znalecký posudek znalce F., zatímco ostatní výdaje týkající se znaleckých posudků neuznal. Ze správního spisu také není zřejmé, zda správce daně stěžovateli během daňové kontroly sdělil 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. Nejvyšší správní soud také poukazuje na to, že 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 nesprávný. Úvahy správce daně ve zprávě o výsledku kontroly již představují hodnocení toho, zda stěžovatel unesl či neunesl důkazní břemeno a je nepřípustné, 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. Krajský soud se však touto žalobní námitkou vůbec nezabýval. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že žádný z protokolů o daňové kontrole není součástí správního spisu. Rozsudek krajského soudu je tak v části týkající se dodržení procesních povinností správce daně nepřezkoumatelný, neboť opomenutí přezkoumat jednu ze žalobních námitok způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č.

787/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Není tedy seznatelné, zda správce daně, a posléze finanční ředitelství, posuzovaly pouze souvislost neuznaných výdajů s pronájmem či jejich věcnou a časovou souvislost s budoucím příjmem úpadce z prodeje majetku patřícího do konkurzní podstaty či případnou souvislost se samostatnou činností stěžovatele (k samostatné ekonomické činnosti správce konkurzní podstaty viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2009, č. j. 7 Afs 98/2008 – 112, dostupný na www.nssoud.cz). K argumentaci krajského soudu k těmto výdajům v tom smyslu, že se jedná o výdaje ve smyslu ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a že si je stěžovatel může uplatnit jako daňově uznatelné až ve zdaňovacím období, ve kterém dosáhne příjmů z prodeje nemovitosti, Nejvyšší správní soud 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 je 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 případě výdajů souvisejících s řádným průběhem konkurzu a prodejem nemovitosti se jedná o výdaje úpadce, anebo o výdaje stěžovatele související s jeho samostatnou činností správce konkurzní podstaty. Absence těchto úvah způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu v části vypořádání se s 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 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 č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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 správce daně 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 Nejvyššího správní soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 – 74, www.nssoud.cz).

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 závěrů 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, a rozsudek téhož soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, oba www.nssoud.cz). 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 opodstatněná.

Namítal-li stěžovatel v kasační stížnosti, že k pravomocnému vyměření daně došlo až po čtyřech a půl letech, namítal tak v podstatě prekluzi práva správce daně pravomocně doměřit daň za toto zdaňovací období. Tuto námitku neuplatnil v žalobě, ač by bylo vzhledem k jím uváděnému uplynutí doby a odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu zcela racionální a v souladu se zásadou vigilantibus iura, aby tak učinil. Nejvyšší správní soud proto shledal stížní námitku tak, jak ji formuloval stěžovatel nepřipustnou.

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 správními soudy a nemohl tak z nových náhledů na tuto problematiku ještě vycházet. Poukázat lze zejména na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, 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. Z obou těchto rozhodnutí vyplývá, že k daňové prekluzi přihlížejí soudy ve správním soudnictví ex offio. Musí tedy zkoumat, zda nedošlo k prekluzi práva doměřit daň i bez námítky některého z účastníků řízení. Ústavní soud v citovaném nálezu 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 přehlíží širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada. (...) Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...) Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé 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 jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“ Nejvyšší správní soud pak v 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 nepřihlížely 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 Azs 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 nižších stupňů, které byly vydány za situace, kdy Nejvyšší správní soud jednoznačně pravidlo přezkumu ex offio nevyslovil, právní názory nebyly ustáleny a nebyly soudům 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 však 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 jejich procesních práv.

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