



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **JUDr. J. P.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2005, č. j. FŘ-8113/11/03, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2007, č. j. 10 Ca 228/2005 - 58,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2007, č. j. 10 Ca 228/2005 - 58, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 4. 2003, č. j. 116165/03/009911/6763, kterým mu byla na základě daňové

kontroly za zdaňovací období roku 1998 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 37 500 Kč.

Městský soud shledal žalobu stěžovatele nedůvodnou, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal skutečné vynaložení finančních prostředků ve výši 162 969,60 Kč, které uplatnil jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na nákup vybavení advokátní kanceláře (drobného hmotného majetku). Soud dále uvedl, že tvrzení stěžovatele, dle kterého snížil v souladu s ustanovením § 12 zákona o daních z příjmů poměrnou výši výdajů vztahující se ke sdružení, není na místě, neboť stěžovatel společně s panem JUDr. S. činili pouze přípravné kroky ke společnému výkonu advokátní praxe, avšak v důsledku neshod mezi nimi písemnou smlouvu o sdružení (§ 829 a násl. občanského zákoníku), která je v případě společného výkonu advokacie nezbytná (§ 14 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii), neuzavřeli. Stejně tak nebylo prokázáno, že by vykonávali advokátní praxi ve formě veřejné obchodní společnosti. Městský soud vzal za prokázané, že výše uvedené výdaje nebyly výdaji stěžovatele, nýbrž výdaji JUDr. S., který finanční prostředky, z nichž bylo hrazeno vybavení kanceláře, složil na účet vedený stěžovatelem u Komerční banky, a. s. (dále jen „Komerční banka“). Pokud tyto finanční prostředky nepatřily stěžovateli, nelze je uznat za jím vynaložené náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Městský soud žalobou jako nedůvodnou dle § 78 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Stěžovatel označil jako důvody své kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., s tím, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se daňové uznatelnosti výdajů vynaložených na vybavení advokátní kanceláře. Stěžovatel zejména namítá, že prostřednictvím řádně vedeného účetnictví prokázal všechny relevantní výdaje a příjmy. Jeho účetnictví nikdy nebylo označeno za nesprávné a dokládá, že všechny jeho výdaje byly hrazeny buď z běžného účtu, vedeného u Komerční banky, nebo z pokladny. Se závěrem, že vynaložení sporných nákladů neprokázal, nesouhlasí. Dokazování, které prováděl soud v rámci občanskoprávního řízení, nemůže nahradit dokazování v řízení daňovém. Stěžovatel je přesvědčen, že tento rozsudek mohl správce daně použít pouze ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků, ale protože civilní soud uzavřel věc s tím, že skutečnosti tvrzené stěžovatelem v žalobě nebyly prokázány a nezabýval se vlastnictvím finančních prostředků ani vlastnictvím movitých věcí, je hodnota tohoto rozsudku ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků velmi nízká. Použití tohoto rozsudku jako důkazu je v rozporu s vedením veřejnoprávního řízení, správce daně i žalovaný navíc zcela ignorují závěry soudu, že se stěžovatel s JUDr. S. dohodli na společném podnikání. Pokud tedy z tohoto rozsudku správní orgány i přes výše uvedené vycházely, musí vzít za prokázané, že stěžovatel spolu s JUDr. S. podnikali na základě vztahu, který

odpovídá smlouvě o sdružení a v tomto smyslu také posuzovat daňové dopady. Jedná se zejména o § 12 zákona o daních z příjmů, dle kterého se výdaje na dosažení a udržení příjmů rozdělují rovným dílem, není-li ve smlouvě stanoveno jinak, jakož i o ustanovení zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví a směrnici Ministerstva financí pro vedení jednoduchého účetnictví. Stěžovatel v duchu těchto předpisů postupoval.

Bylo-li prokázáno, že stěžovatel hradil ze svého běžného účtu výdaje související s příjmy z podnikání, které bylo provozováno v prostorách, jež byly vybaveny zařízením a nábytkem uvedeným v účetnictví, nemůže mít vlastnictví těchto peněžních prostředků dle stěžovatele žádné daňové konsekvence. Opačný výklad by znemožnil jakékoliv smlouvy o úvěru či půjčce. Správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů pouze prostředky vynaložené na drobný hmotný majetek, ostatní výdaje hrazené z tohoto účtu uznal.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhoval stěžovatel napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Rozsudkem ze dne 5. 11. 2008, č. j. 9 Afs 34/2008 - 95, Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Dle názoru kasačního soudu tvrzení stěžovatele, že bylo prokázáno společné podnikání s JUDr. S. odpovídající smlouvě o sdružení, nemá oporu ve spisovém materiálu. Obvodní soud pro Prahu 5 vzal za prokázané pouze to, že se účastníci sporu dohodli na zřízení společné advokátní kanceláře, a nikoliv skutečnost, že ke společnému výkonu advokacie ve skutečnosti došlo. Z celého spisového materiálu naopak vyplývá, že díky vzájemným neshodám, které vyvrcholily uzamčením kanceláře, výměnou zámku a žalobou na vydání věci, zůstalo skutečně pouze u přípravných kroků, směřujících ke společnému výkonu advokacie. Jakkoliv stěžovatel tvrdí, že ke společnému výkonu advokacie došlo, nedoložil ani smlouvu o sdružení, která by upravovala vzájemný vztah mezi jím a JUDr. S., týkající se společného výkonu advokacie, ani nenavrhл jediný důkaz, který by i přes absenci povinné písemné smlouvy jeho tvrzení o společném výkonu advokacie potvrzoval. Naopak v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení sám tvrdil, že ke společnému podnikání s JUDr. S. nikdy nedošlo.

Neprokázal-li stěžovatel společný výkon advokacie odpovídající vztahu založenému smlouvou o sdružení, nebylo možné vycházet ze závěru, že by si stěžovatel a JUDr. S. jako účastníci sdružení mezi sebou rozdělili příjmy a výdaje za sdružení rovným dílem a aplikovat ustanovení § 12 zákona o daních z příjmů. V souzené věci bylo proto nutné posuzovat stěžovatele jako osobu ve sdružení nepodnikající a jím v daňovém přiznání uplatněné výdaje posoudit pouze dle podmínek stanovených v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ústavní stížností ze dne 19. ledna 2009 napadl stěžovatel shora uvedený zamítavý rozsudek Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel namítl, že oba soudy nedostatečně posoudily jeho ústavní právo na spravedlivý proces, právní otázky a

žalobní body, které uvedl v odvolání, v žalobě a v kasační stížnosti. Dle jeho názoru měly oba soudy při svém rozhodování postupovat podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a to z důvodu prekluze práva vyměřit daň. Poukázal na speciální ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů, dle kterého vzniká povinnost podat daňové přiznání fyzickým osobám, jestliže jejich roční příjmy přesáhly 10 000 Kč. Stěžovatel přesáhl tuto hranici v prvním čtvrtletí roku 1998 a okamžik vzniku povinnosti podat daňové přiznání za rok 1998 nastal právě ve chvíli, kdy tyto příjmy obdržel. Ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nestanoví dle jeho názoru okamžik vzniku povinnosti podat daňové přiznání, ale určuje pouze lhůtu do které se musí daňové přiznání podat. Dle názoru stěžovatele povinnost podat daňové přiznání vznikla v prvním čtvrtletí roku 1998 a poslední den lhůty pro podání tohoto přiznání uplynul dne 31. 3. 1999, lhůta pro vyměření daně tak ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků uplynula již 31. 12. 2001. Zahájení daňové kontroly provedené v roce 2002 již proto nemohlo prekluzivní lhůtu žádným způsobem prodloužit.

Nálezem ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 154/09, doručeném kasačnímu soudu dne 17. 2. 2011, Ústavní soud rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 9 Afs 34/2008 - 95, zrušil. Za klíčovou otázku považoval to, zda daňová kontrola zahájená dne 12. 8. 2002 byla způsobilá přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998.

Podle dlouholeté soudní i správní praxe se u daňových povinností spojených s povinností předkládat daňové přiznání odvozoval běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo 3+1). Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), byla shora uvedená praxe shledána protiústavní s odůvodněním, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků, je nepřiměřeně extenzivní, neboť lhůtu v zákoně stanovenou na 3 roky fakticky prodlužuje na 4 roky. Běh tříleté prekluzivní lhůty je proto nutno odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souladu s hmotněprávními předpisy (pravidlo „3+0“), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání. Tímto nálezem byl při svém rozhodování vázán i IV. senát Ústavního soudu rozhodující nyní projednávanou věc.

V nálezu je konstatováno, že IV. senát Ústavního soudu sice dne 18. 11. 2010 podal plénu Ústavního soudu návrh na přijetí stanoviska, kterým by byl shora citovaný nálezn prvního senátu Ústavního soudu překonán, avšak tento návrh vzal posléze zpět s ohledem na to, že rozhodovací praxe správních soudů se již ustálila,

právě na výkladu zaujatém v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, což potvrzuje i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122 (všechna zde uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Ve zrušujícím nálezu Ústavní soud dále uvedl, že uznává, že Nejvyšší správní soud postupoval při posuzování dané otázky v souladu s ustáleným a obecně přijímaným výkladem ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, a že v době vydání napadeného rozsudku mu shora uvedený nález prvního senátu Ústavního soudu ještě nemohl být znám. To však nemění nic na tom, že možnost doměřit stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 zanikla již 31. 12. 2001 a žádné další úkony správce daně (a tedy ani daňová kontrola zahájena dne 9. 9. 2002, pozn. NSS) proto nemohly mít na běh prekluzivní lhůty vliv. K doměření daně platebním výměrem ze dne 11. 4. 2003 tak došlo po uplynutí prekluzivní lhůty, k čemuž měl Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti. Tímto postupem tak porušil základní právo stěžovatele chráněné ustanovením čl. 11 odst. 1 Listiny.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátit k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 3. března 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu