Spis 1 Afs 35/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 34/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **MUDr. J. S.,** zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2009, čj. 5072/09-1100 a čj. 5071/09-1100, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 2. 2010, čj. 10 Ca 143/2009 - 29, a ze dne 11. 3. 2010, čj. 10 Ca 142/2009 - 30,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 34/2010 a sp. zn. 1 Afs 35/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 34/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobci byla dne 27. 3. 2009 dvěma dodatečnými platebními výměry dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob, a to za zdaňovací období roku 2005 ve výši 355 296 Kč (po změně žalovaným ve výši 341 696 Kč) a za zdaňovací období roku 2006 ve výši 58 752 Kč. Finanční úřad v Prachaticích (dále jen „správce daně“) svá rozhodnutí odůvodnil tak, že žalobce pro obě tato zdaňovací období neoprávněně uplatnil do daňových výdajů daňový odpis osobního automobilu FORD GALAXY, a to ve výši 240 000 Kč v roce 2005 a ve výši 160 000 Kč pro rok 2006. Proti těmto rozhodnutím se žalobce odvolal s tím, že správce daně nebyl oprávněn použít při daňové kontrole za rok 2005 a 2006 zjištění o tom, že v roce 2004 byla žalobcem jednorázově zahrnuta pořizovací cena osobního automobilu FORD GALAXY ve výši 640 000 Kč do daňových výdajů. Tento svůj názor odůvodnil žalobce tím, že tuto informaci správce daně získal v rámci nezákonně vedené daňové kontroly pro rok 2004, která musela být ukončena z důvodu (již před začátkem daňové kontroly za rok 2004) marného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně za rok 2004. Daňová kontrola za roky 2004 a 2005 byla totiž zahájena dne 7. 10. 2008. Dvě v záhlaví označená rozhodnutí žalovaného hlavním námitkám žalobce nevyhověla. Rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2005 bylo částečně změněno proto, že správce daně nesprávně vyloučil jednu částku z uplatněných daňových výdajů. Rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2006 bylo zamítnuto.

[2] Krajský soud žalobu s námitkami, jež byly obsahově podobné námitkám uplatněným v odvolání, zamítl. Soud své rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobce pochybil, když uplatnil celkový náklad za pořízení osobního automobilu v roce 2004 jako náklad daňový a tohoto pochybení rovněž hodlá využít v následujících zdaňovacích obdobích s odkazem na prekluzi práva vyměřit daň za rok 2004. Přitom soud uzavírá, že dokazování *„bylo provedeno v souladu s § 31 odst. 8 daňového řádu, kdy správce daně splnil svou důkazní povinnost, která správce daně stíhá dle § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť zjistil důkazy o tom, že žalobce uplatnil v roce 2004 jako daňový výdaj celkovou pořizovací cenu 640 000 Kč za osobní auto, což je i žalobcem uváděno.“*

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost.

[4] Stěžovatel především namítá, že rozhodnutí krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Žalovaný i správce daně porušili zákon. Stěžovatel namítá, že daňová kontrola za rok 2004 byla od počátku vedena nezákonně proto, že už v době, kdy byla zahájena, uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření a doměření daně. Zjištění získané v rámci takovéto nezákonné daňové kontroly tak správce daně nebyl oprávněn dle § 31 odst. 4 daňového řádu použít jako důkazního prostředku. Dále stěžovatel upozorňuje na

usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110. Podle tohoto usnesení je za nezákonnou daňovou kontrolu třeba rozumět i kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně. Postup správních orgánů tak nemá oporu v daňovém řádu, konkrétně v jeho § 47 odst. 1. Stěžovatel z tohoto ustanovení dovozuje, že zjišťovat nebo prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně již nelze v době, kdy již správce daně nemůže daň správně doměřit či vyměřit a tedy stanovit.

[5] Dále dle stěžovatele soud zcela chybně aplikoval ustanovení § 24 odst. 1, § 25 odst. 1 písm. a) a § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z těchto ustanovení totiž vyplývá, že zahrnutí celé částky pořizovací ceny automobilu jako daňově uznatelných výdajů pro jediné zdaňovací období je nemožné. Soud tudíž nemohl doměřit daň na základě svého odůvodnění, že pořizovací cena vozidla již byla stěžovatelem dvakrát uplatněna jako výdaj s tím, že dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.
[6] Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný se dle svého vyjádření ze dne 15. 4. 2010 s rozhodnutím krajského soudu zcela ztotožňuje. Setrvává na názoru, že správce daně zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů vyloučil odpisy vozidla za rok 2005 a 2006 z daňově účinných výdajů stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1, neboť v daňových výdajích nelze uplatnit výdaje, které byly uplatněny ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů v předchozích zdaňovacích obdobích. Stěžovatel v daném případě dle žalovaného jen zneužívá vlastního pochybení při uplatnění daňového výdaje v rozporu se zákonem v roce 2004.

IV.
Spojení věcí

[8] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že obě žaloby směřují proti rozhodnutím téhož žalovaného. Rovněž rozhodnutí žalovaného spolu skutkově a právně souvisejí. Obě rozhodnutí žalovaného totiž rozhodují o odvolání proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob (prvé za rok 2005, druhé za rok 2006), jež byla obě vydána na základě daňové kontroly zahájené u stěžovatele dne 7. 10. 2008. Správce daně se rozhodl v obou případech daň doměřit na základě neoprávněně uplatněných daňových odpisů za zdaňovací období 2005 a 2006. Proti těmto rozhodnutím stěžovatel uplatnil srovnatelné námitky, krajský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil, obdobné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech. Jsou proto splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s., a proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

V.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[11] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Argumentuje, že správce daně zjistil uplatnění celé pořizovací ceny vozidla FORD GALAXY do daňových nákladů za rok 2004 v průběhu nezákonné daňové kontroly. Daňová kontrola byla nezákonná, protože proběhla po uplynutí prekluzivní lhůty vyměřit daň z příjmů za rok 2004. Zjištění z této kontroly dle argumentace stěžovatele nemůže proto správce daně uplatňovat co se týče závěrů ohledně daňové povinnosti stěžovatele za roky 2005 a 2006.

[12] Takovýto výklad stěžovatele je neudržitelný.

[13] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se stěžovatelem potud, že daňová kontrola prováděná ve vztahu k dani z příjmů za rok 2004 byla sama o sobě vskutku protizákonná, protože probíhala po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Jak konstatoval rozšířený senát NSS již ve svém usnesení ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 (publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS), nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně. Je pravdou, že nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 ve věci počítání lhůty pro vyměření daně byl vydán teprve po zahájení daňové kontroly daně z příjmů za rok 2004. Ta byla zahájena dnem 7. 10. 2008, a ve smyslu nového nálezu zastavena dne 9. 2. 2009. Tato časová souslednost je však v rozporu s tím, co ve svých rozhodnutích dovozují žalovaný a krajský soud, irelevantní. Daňová kontrola za rok 2004 byla nesporně v rozporu se zákonem od samého počátku, neboť nález Ústavního soudu toliko vyložil správný výklad podústavního práva se zřetelem na ústavní principy. Pro nyní posuzovanou věc je nicméně podstatné, že společně s daňovou kontrolou za rok 2004 probíhala též daňová kontrola za rok 2005. Právo vybrat daň za rok 2005 prekludováno nebylo. V takovémto případě je naprosto korektní, pokud správce daně využil poznatky z daňové kontroly za rok 2005, třebaže se tyto poznatky vztahovaly ke zdaňovacím obdobím, pro která se již právo vyměřit daň prekludovalo. To samozřejmě za podmínky, že tyto poznatky byly relevantní pro vyměření daně, které nebylo prekludováno (viz detailně bod [17] níže).

[14] Stěžovatel nemá pravdu ani v tom, pokud v podstatě dovozuje závěr, že správce daně nesmí již nikdy přihlédnout ke skutečnostem, které zjistil v průběhu nezákonné daňové kontroly. V nyní posuzovaném případě probíhala současně kontrola za roky 2004 a 2005, přičemž kontrola k posléze uvedenému roku rozhodně neprobíhala v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně (to ostatně ani stěžovatel netvrdí). Daňová kontrola za rok 2005 proto nezákonná nebyla. Není nadto vůbec vyloučeno, že správce daně zjistí určitou

skutečnost na základě provedení nového důkazu, který bude získán v souladu se zákonem. Předně je samozřejmě možné, že daňový subjekt určitou skutečnost svým prohlášením nebo jiným podáním potvrdí v jiné, v souladu se zákonem prováděné daňové kontrole. V takovémto případě půjde v podstatě o nový důkaz, získaný řádnou cestou v novém daňovém řízení (srov. § 31 odst. 4 věta druhá daňového řádu). Je představitelné též jiné provedení důkazu osvědčujícího určitou skutečnost v průběhu nové daňové kontroly, to samozřejmě za podmínky zachování všech práv daňového subjektu.

[15] V nyní posuzovaném případě skutečnost, že výdaj spojený s nákupem vozidla byl fakticky uplatněn dvakrát a tím také došlo k neoprávněnému snížení základu daně, byla zjištěna v průběhu zákonné daňové kontroly za rok 2005. Tato skutečnost byla navíc opakovaně potvrzena při ústním jednání se zástupcem stěžovatele v rámci daňové kontroly za rok 2005, 2006 a 2007. V protokolu o ústním jednání, sepsaném dne 9. 2. 2009 a zástupcem stěžovatele pro řízení před správcem daně podepsaném, je mj. zachycena odpověď stěžovatelova zástupce na otázku správce daně: „*V evidenci hmotného majetku pod inventárním číslem 60 je veden osobní automobil FORD GALAXY, který byl zahrnut jednorázově do zdanitelných výdajů v roce 2004* [...] *V roce 2005 byl uplatněn daňový odpis uvedeného vozidla ve výši 240 000 Kč, což je v rozporu s ustanovením § 24 odstavce 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů* [...] *Chcete se k výše uvedenému vyjádřit?*“ Zástupce stěžovatele na tuto otázku odpověděl: „*nic proti tomu nenamítám, výdaj je uplatněn dvakrát*.“ Tímto byla v daňovém řízení prokázána skutečnost významná pro dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007 ze dne 27. 3. 2009 co se týče prokázání této skutečnosti ostatně odkazuje právě na cit. protokol o ústním jednání (s. 4 Zprávy). Na základě takto prokázané skutečnosti nebyl důvod, aby správce daně provedl další dokazování ke zjištění skutečnosti stěžovatelem potvrzené, a současně v rámci daňové kontroly za rok 2005 nepochybně zjištěné, totiž předchozího zahrnutí pořizovací ceny motorového vozidla do výdajů snižujících základ daně z příjmů. Proto správce daně v souladu s § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006 vyměřil. Stěžovatel ostatně ani v odvoláních proti rozhodnutím správce daně nezpochybnil skutečnost, kterou správci daně výslovně potvrdil dne 9. 2. 2009, a pouze opětovně poukázal na to, že tuto skutečnost údajně zjistil správce daně při nezákonné daňové kontrole. V daném případě, kdy relevantní skutečnost byla nepochybně zjištěna zákonnými prostředky, proto nebylo ani na místě, aby žalovaný doplnil dokazování.

[16] Pokud stěžovatel zpochybňuje názor krajského soudu, podle něhož „*ve stejném smyslu se vyjádřil žalobce* [stěžovatel] *sám a okolnost, že konkrétní výdaj je uplatňován dvakrát plyne i z žaloby*“, je evidentní, že krajský soud správně odkazuje na četná podání stěžovatele (k odvolání srov. shora bod [15] *in fine*) včetně obou žalob. I v obou žalobách (srov. s. 1 a 2 žalob) totiž uplatnění pořizovací ceny automobilu do výdajů za rok 2004 připouští, pouze zdůrazňuje nezákonnost pořízení důkazu daňovou kontrolou pro daň za rok 2004, a současně vysvětluje, že způsob, jakým výdaj za rok 2004 uplatnil, byl v rozporu s právními předpisy, a proto nemůže mít dopad na jeho postup pro roky 2005 a 2006, který již v souladu se zákonem byl (srov. k tomu též dále).

[17] Stěžovatel zastává názor, že zjišťovat nebo prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně nelze v době, kdy již správce daně nemůže

daň správně doměřit či vyměřit a tedy stanovit. Nutno ovšem stěžovatele upozornit, že jeho teze platí pouze ve vztahu ke skutečnostem, které se vztahují ke správnosti doměření či vyměření daně, pokud právo takovouto daň doměřit či vyměřit bylo prekludováno. To ale neznamená, že určité skutečnosti ve stejném zdaňovacím období nemohou být zjišťovány v rámci dokazování, pokud jsou podstatné pro správné vyměření takové daně, jejíž vyměření či doměření prekludováno nebylo. Jiný závěr by byl samozřejmě naprosto absurdní, jak správně upozorňuje žalovaný v obou svých rozhodnutích. V daném případě tak například správce daně musí mít možnost ověřit, zda stěžovatelem uplatněný výdaj již nebyl v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněn ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů (viz § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). V takovémto případě se samozřejmě dokazování významné pro daň, jejíž doměření nebylo prekludováno, vztahuje z podstaty věci též ke zdaňovacím obdobím, pro která již z důvodu prekluze nelze daň vyměřit či doměřit. Nic jiného nevyplývá ani z § 40 odst. 12 daňového řádu, kterého se dovolává stěžovatel. I toto ustanovení předpokládá zachování práv a povinností daňového subjektu po dobu stanovenou v § 47 ohledně relevantní daňové povinnosti, na kterou v budoucnosti dopadne § 47.

[18] Stěžovatel konečně připouští, že sice vskutku v roce 2004 nepostupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů, současně však již byl jeho postup v letech 2005 a 2006 v souladu se zákonem. Tak tomu ovšem zjevně není. Stěžovatel má pravdu, že osobní automobil FORD GALAXY určený k podnikání představuje podle § 26 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů hmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jako takový lze ve výdajích uplatnit pouze ve formě odpisů. Stěžovatel tak pro zdaňovací období roku 2004 vskutku porušil zákon o daních z příjmů, když jako výdaj neuplatnil roční odpis osobního vozu za dané zdaňovací období, ale naopak uplatnil celou částku vstupní ceny vozidla. Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, na který se správně odvolává stěžovatel, by takovýto výdaj nebylo lze uznat. Toto porušení však již nemohlo mít pro daňovou povinnost stěžovatele za rok 2004 žádný dopad, neboť právo doměřit daň za rok 2004 bylo, jak uvedeno shora, prekludováno. Stěžovatelův vývod, že proto nemá správce daně k takovémuto uplatnění výdaje v roce 2004 vůbec přihlédnout, a stěžovatel si může výdaj uplatnit znovu, je však logicky chybný. Ignoruje totiž jednoznačnou dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení *ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny*. V roce 2005 a 2006 tedy stěžovatel porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů právě proto, že fakticky uplatnil výdaj, který přitom *uplatnil* již v předchozích zdaňovacích obdobích, a neoprávněně si tak snížil základ daně. Pokud tedy stěžovatel uplatnil v rozporu se zákonem výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v období, pro které je již vyměření daně prekludováno, nemůže tyto výdaje opětovně uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém vyměření daně doposud prekludováno nebylo.

VI.
Závěr a náklady řízení

[19] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti jsou nedůvodné, a proto je dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Dílčí nesprávné závěry

uvedené v obou rozhodnutích krajského soudu byly korigovány odůvodněním tohoto rozsudku.

[20] O náhradě nákladů řízení kasační soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující jeho obvyklou administrativní činnost. Proto Nejvyšší správní soud nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 21. července 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu