



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **C-firmy Europe S.E.**, IČO 29236053
sídlem Bieblova 166/26, 613 00 Brno – Černá Pole
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26356/18/5200-11434-703000,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26356/18/5200-11434-703000, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 20 800,75 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný částečně změnil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 2. 3. 2016, č. j. 347246/16/3303-50523-700880, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 486 590 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 97 318 Kč. Rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnutí správce daně změněno tak, že doměřená daň z příjmů se mění z částky 486 590 Kč na částku ve výši 565 060 Kč a penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 97 318 Kč na částku 113 012 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že spornou otázkou v řešeném případě je, zda byl žalobce oprávněn účtovat o výdajích, které vynaložil v souvislosti se založením ready made společností a zda jsou, spolu s výdaji vynaloženými v souvislosti s prodejem ready made společností, daňově účinnými výdaji. Ze spisového materiálu a z veřejně dostupných rejstříků podle žalovaného vyplývá, že žalobce podniká v oblasti zakládání ready made společností a následného prodeje jejich obchodních podílů zájemcům, kteří chtějí získat firmu bez historie. Předmětné podíly a držené akcie lze proto považovat za krátkodobý finanční majetek určený k dosažení zisku v krátkodobém horizontu, nejvýše 12 měsíců. Žalovaný uvedl, že žalobce nevedl své účetnictví podle účetních zásad a o obchodních podílech na ready made společnostech, o výdajích souvisejících s jejich založením a prodejem účtoval přímo do nákladů (MD 501, 518, 561). Žalobce podle něj nesplnil svou zákonnou povinnost podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví uvést odchylku od standardů a její důvody v příloze účetní závěrky, což vyvolává pochybnosti, zda takový záměr měl již při zaúčtování účetních případů o nákupu a prodeji obchodních podílů a výdajů s nimi souvisejících. Žalobce nesplnil ani další podmínku dle § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), že se může od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Účetnictví žalobce tuto podmínku nesplňovalo, jelikož na základě provedené inventury žalobce snížil své náklady pouze o cenu pořízení akcií a podílů, nikoli o jejich pořizovací cenu (cenu pořízení zvýšenou o související náklady). I v případě, že by žalobce přistupoval k akciím a obchodním podílům jako ke zboží, byl by povinen je ocenit rovněž pořizovacími cenami, což nesplnil. Žalovaný uvedl, že o výdajích souvisejících s pořízením (či prodejem) obchodních podílů a akcií žalobce neúčtoval na účtech pohledávek a nedošlo k jejich přeúčtování. Z tohoto důvodu nelze na předmětné náklady aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalovaný se dále vyjádřil ke všem námitkám uplatněným v odvolání. Po přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí a po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěl k závěru o zvýšení základu daně z důvodu nezahrnutí částek za vyfakturované služby do zdanitelných výnosů, případně z důvodu změny právního názoru odvolacího orgánu oproti právnímu názoru prvostupňového správce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalobci byla přiznána náhrada nákladů řízení.

4. Žalobce úvodem konstatoval, že v minulosti zakládal tzv. ready made společnosti, které následně prodával zájemcům o jejich koupi, a to za cenu nákladů spojených s pořízením a držbou společně se svou provizí. O těchto transakcích účtoval způsobem, který dle jeho názoru nejvíce zachovával věrný a poctivý obraz. K založeným společnostem se nechoval jako k cenným papírům, ale jako ke zboží. Namítal, že žalovaný s jeho přístupem nesouhlasil a přísně formalisticky se držel účetních standardů vydávaných Ministerstvem financí. Na základě postupu žalovaného došlo k tomu, že žalobci byly paušálně vyloučeny všechny náklady spojené se založením ready made společností (kolky za prvozápis, odměny za sepsí zakladatelských listin, výpisy z živnostenského rejstříku, poplatky za zřízení bankovního účtu). Tyto náklady přitom žalobce musel vynaložit k tomu, aby společnosti vůbec vznikly, jakož i aby tyto byly v „jakosti“ požadované kupujícím, tj. použitelné k okamžitému podnikání.
5. Žalobce má za to, že ačkoliv není pochyb o příčinné souvislosti uvedených nákladů s dosažením výnosů za prodej ready made společností, skrze formalistický přístup a nevhodnou aplikaci zákona o daních z příjmů (viz bod 71 napadeného rozhodnutí) došlo k tomu, že zřizovací náklady byly vyloučeny. Ačkoli zákon o účetnictví předmětné náklady zohledňuje, zákon o daních z příjmů nikoliv, jelikož nepředpokládá, že by se společnostmi někdo takto obchodoval. Ačkoli v ojedinělých případech nemožnost uplatnit si do nákladů několik (desítek) tisíc nikoho nezruinuje, v případě žalobce se jen za jeden rok jednalo o náklady ve výši 1 788 084 Kč.
6. Žalobce namítal, že k založeným společnostem po celou dobu přistupoval jako ke zboží, které vzniklo za účelem prodeje koncovým uživatelům. Za této situace by žalobci z logiky věci mělo být umožněno uplatnit si veškeré náklady, které platil a bez nichž by neměl co prodávat. Má za to, že mu nemůže být kladena k tíži mezera v zákoně o daních z příjmů, který tento druh podnikatelské činnosti nepředpokládal. Citovaný zákon se na zakládané společnosti dívá toliko prizmatem dceřiných společností, tento charakter však společnosti žalobce nikdy neměly. Proto je v zájmu zachování základních principů zákona o daních z příjmů požadavek, aby žalobci bylo umožněno uplatnit veškeré náklady spojené se založením společností, čehož lze dosáhnout toliko neaplikací § 25 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobce namítal, že ačkoliv zákon o daních z příjmů je založen na tom, že u podnikajícího daňového subjektu je zdaňován pouze jeho zisk, žalobci nebylo umožněno očistit výnosy o náklady jako ostatní, ale byl nucen platit daň z obrátu. Formalistickou aplikací prostého textu zákona došlo nejen k nezákonnosti, ale i zjevné nespravedlnosti.
7. Pochybení žalobce spatřoval i v tom, že byl v rámci odvolacího řízení vyzván dle § 115 odst. 2 daňového řádu k vyjádření se ke zjištění v rámci odvolacího řízení, a to ve lhůtě 15 dnů, přičemž nebylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení této lhůty. Postup žalovaného byl podle názoru žalobce v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz) a důvodovou zprávou k zákonu č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony (dále jen „zákon č. 30/2011 Sb.“), dle které lze předmětnou lhůtu prodlužovat. Žalobce namítal, že kvůli svévoli žalovaného byl objektivně zbaven možnosti navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení, jelikož lhůta 15 dnů pro něj byla absolutně nesplnitelná. Žalobce na výzvu reagoval po lhůtě, s ohledem na § 115 odst. 4 daňového řádu však již nemělo smysl v rámci reakce přikládat důkazy, jelikož by se jimi žalovaný nezabýval.

Žalobci z uvedených důvodů nelze přičítat k tíži, že neprokázal svá tvrzení, jak konstatoval žalovaný na mnoha místech napadeného rozhodnutí. Naopak pochybení žalovaného lze považovat za podstatné porušení ustanovení o řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

8. Žalobce dále namítal, že ani věcně nelze názor žalovaného považovat za správný, neboť oprávněnost nákladů doložil. Konkrétně ve vztahu k výtkám uvedeným v bodech 71 a 83 výzvy žalovaného směřující k neuskutečnění založení společnosti FOMALHAUT, s.r.o., žalobce uvedl, že se jednalo o zmařenou investici, to však nebrání tomu, aby náklady s tím spojené byly považovány za oprávněné. Ve vztahu k bodu 84 napadeného rozhodnutí žalobci není zřejmé, jak jinak než tvrzením prokázat, že určité kolky byly vynaloženy na založení určitých společností.
9. Žalobce nesouhlasí ani s postupem, kdy mu v bodě 96 napadeného rozhodnutí byly kráceny o 5 % účelně vynaložené náklady z důvodu, že se jednalo o náklady spojené s valnou hromadou u společnosti, kde byl žalobce toliko 95% společníkem. Žalobce pro účely dotažení investice potřeboval valnou hromadu uskutečnit, přičemž neměl možnost druhého společníka přinutit, aby nesl část nákladů s tím spojených. Jediným řešením proto bylo uskutečnit valnou hromadu na náklady žalobce, protože veškeré náklady je třeba považovat za účelně vynaložené.
10. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje i v tom, že žalovaný žalobci navýšil zdanitelné výnosy o 356 000 Kč na základě faktur, které žalobce ke dni 31. 12. 2012 neevidoval v účetnictví. S ohledem na důkazní břemeno v daňovém řízení namítal, že důkaz daňovým dokladem je toliko dokladem formálním, v praxi zpravidla nedostačujícím. Žalovaného přitom ohledně jím tvrzených skutečností (výnosů) tíží důkazní břemeno. Jedná se totiž o výnosy, které žalobce neevidoval a ohledně nichž ho tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tížit nemůže. Pokud žalovaný existenci výnosů prokazoval pouhým daňovým dokladem, jehož existenci nelze nalézt v účetnictví žalobce, své povinnosti unést důkazní břemeno nedostál.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

11. Ve vyjádření k žalobě žalovaný především setrval na své argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že jediným důvodem zakládání ready made společností je převod těchto společností, resp. převod podílů na nich na nového společníka, a že z účetního pohledu lze charakter obchodních podílů v těchto společnostech vnímat jako krátkodobý finanční majetek. Žalobce nevedl své účetnictví podle účetních zásad, neboť o obchodních podílech společností a výdajích souvisejících s jejich založením a prodejem účtoval přímo do nákladů na stranu MD účtů 501, 518 a 561. Zdůraznil, že žalobce nesplnil zákonnou povinnost vyplývající z § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. uvést odchylku od standardů a její důvody v příloze účetní závěrky. Žalovaný nepřisvědčil tvrzení žalobce, že o transakcích účtoval způsobem zachovávajícím věrný a poctivý obraz účetnictví, neboť žalobce na základě provedené inventury snížil náklady pouze o cenu pořízení akcií a podílů, nikoli o jejich pořizovací cenu (cenu pořízení zvýšenou o související náklady), jak mu ukládá § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví. Žalobce tedy nesplnil ani podmínku spočívající v tom, že od standardů se lze odchýlit, pokud tím zajistí věrný obraz předmětu účetnictví. V příloze účetní závěrky navíc žalobce uvedl, že zásoby oceňoval pořizovacími cenami (jako související výdaje uvedl dopravné, clo, pojistné, provize), ale o těchto výdajích v souvislosti s pořízením

obchodních podílů neúčtoval. Pokud by žalobce přistupoval k obchodním podílům a akciím jako ke zboží, byl by povinen tyto ocenit rovněž pořizovacími cenami. Žalovaný odmítá tvrzení žalobce, že jeho přístup je ryze formalistický, neboť posuzovaná věc byla s ohledem ke všem okolnostem hodnocena po právní stránce přílehavě a v souladu nejen se zákonem o dani z příjmů, ale i se zákonem o účetnictví. Přestože žalobce tvrdí, že na ready made společnosti nahlížel jako na zboží, z hlediska účetních zásad o obchodních podílech (akciích) v dotčených společnostech jako o zboží neúčtoval, a odchylku od účetních standardů neuvedl v příloze účetní závěrky. Tvrzení žalobce, že účtoval o obchodních podílech (akciích) jako o zboží, přitom nemá žádný vliv na jeho povinnost transformovat účetní výsledek hospodaření na základ daně a současně povinnost zvýšit výsledek hospodaření o částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů (nákladů). Žalobce neúčtoval o výdajích souvisejících s pořízením (prodejem) obchodních podílů a akcií na účtech pohledávek, a nedošlo k jejich přeúčtování. Proto nelze na tyto náklady aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

12. K námitce, že žalobce byl zbaven možnosti navrhnout důkazy prokazující jeho tvrzení, žalovaný uvedl, že právo žalobce na vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, resp. na předložení důkazů prokazujících jeho tvrzení, nebylo žádným způsobem zkráceno. Uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí o odvolání bylo vydáno 13. 6. 2018, tedy 4 měsíce po doručení písemnosti ze dne 9. 2. 2018, přičemž žalobci nic nebránilo, aby žalovanému v tomto období předložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. S námitkami žalobce uplatněnými v jeho podání ze dne 27. 3. 2018 se žalovaný vypořádal v bodech 121 až 130 napadeného rozhodnutí. Analogicky je třeba dospět k závěru o nedůvodnosti námitek týkajících se založení společnosti FOMALHAUT, s.r.o. Závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu žalovaný považuje za nepřiléhavé, neboť v dané věci nešlo o situaci, kdy by bylo rozhodnuto o odvolání, aniž by odvolací orgán vyčkal do konce lhůty pro vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného není důvodná ani námitka týkající se nákladů žalobce spojených s valnou hromadou společnosti, v níž byl žalobce 95% společníkem. K námitce, že žalovaný žalobci nezákonně navýšil zdanitelné výnosy o 356 000 Kč, žalovaný odkázal na body 110 až 114 napadeného rozhodnutí. Žalovaný je přesvědčen, že pokud s odkazem na § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně o částku 356 000 Kč, je třeba tento postup shledat souladným se zákonem, neboť předmětné výnosy prokazatelně pochází z nakládání s majetkem žalobce a jejich zdanění pak plně odpovídá koncepci daně z příjmů zdaňovat hospodářskou aktivitu či majetkový prospěch z nich vzešlý. Závěry žalobce považuje žalovaný za „nepřístojné“, neboť dle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady.
13. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
14. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž žalobce v zásadě setrval na argumentaci vyjádřené v žalobě. Zdůraznil, že s ohledem na postup v účtování nemůže být pochyb o tom, že žalobce ke svým společnostem v rámci účtování přistupoval jako ke zboží. Žalobce nepopírá, že jeho postup se může zdát jako odporující některým ustanovením zákona o daních z příjmů, to je však způsobeno tím, že žalovaný vycházel pouze z prostého textu zákonných ustanovení, aniž se pokusil zohlednit jejich smysl a účel. Ustanovení, která se vztahují k otázce dceřiných společností nelze na věc aplikovat, byť prostý text by mohl naznačovat opak. Žalobce má za to, že aplikace § 24

odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů umožňovala napravit zjevně nespravedlivý stav, který vznikl v důsledku necitlivé aplikace ustanovení vztahujících se na dceřiné společnosti. K tvrzení žalovaného, že žalobce měl na doplnění odvolacího řízení 4 měsíce od doručení písemnosti ze dne 9. 2. 2018, žalobce uvedl, že žalovaný klade žalobci k tíži, že nekonzumoval již prekludované právo. Žalobce byl navíc po celou dobu v domněnání, že rozhodnutí o odvolání bude vydáno záhy po uplynutí lhůty dané žalobci k reakci. Žalobce v té době nemohl tušit, že ze strany žalovaného dojde k těmto průtahům.

IV. Ústní jednání

15. Při ústním jednání konaném dne 22. 9. 2020 účastníci řízení odkázali na svá dosavadní písemná podání ve věci. Nad jejich rámec žalobce doplnil svou argumentaci k bodu IV. žaloby, kterou soud reprodukoval v odstavci 9. tohoto rozsudku. Žalobce tak odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2018, č. j. 1 Afs 420/2017-33, v němž se Nejvyšší správní soud měl zabývat obdobnou problematikou a dospět k závěru, že výdaje, které nejsou společné s jiným daňovým subjektem, může příslušný poplatník uplatnit v prokázané výši, přičemž daňově uznatelné výdaje se nekrátí s ohledem na spoluvlastnické podíly. Dle žalobce tak je důvodná jeho námitka týkající se nákladů žalobce spojených s valnou hromadou společnosti, v níž byl žalobce 95% společníkem.

V. Posouzení věci soudem

16. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba je důvodná (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), byť jen ve vztahu k jedné z žalobcem uváděných námitek.
17. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným byla otázka, zda výdaje vynaložené v souvislosti se založením ready made společností, spolu s výdaji vynaloženými v souvislosti s prodejem těchto společností, jsou daňově účinnými výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
18. Žalobce předně namítal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě formalistického přístupu a nevhodné aplikace zákona o daních z příjmů, protože správní orgány nepřihlédly ke smyslu a účelu zákona. Namítal, že k ready made společností přistupoval jako ke zboží, nikoli jako k cenným papírům, v důsledku čehož mu mělo být umožněno uplatnit veškeré výdaje související se založením těchto společností. Těmto argumentům soud nepřisvědčil. Se všemi stěžejními námitkami se vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž soud se s těmito závěry ztotožnil.
19. Vzhledem k tomu, že jediným důvodem zakládání ready made společností byl převod těchto společností, resp. převod obchodního podílu na společnostech (či akcií) na nového společníka, z účetního pohledu lze charakter obchodních podílů vnímat jako krátkodobý finanční majetek. Podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví se podíly, cenné papíry a deriváty oceňují pořizovacími cenami, čímž se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Jak uvedl žalovaný, žalobce mohl účtovat o výdajích souvisejících se založením ready made společností tak, že výdaje související s pořízením podílů ve společnostech účtuje na stranu MD účtové skupiny 25 (Krátkodobý finanční majetek). V tom případě se výdaje stávají součástí pořizovací ceny obchodního podílu, a teprve při prodeji obchodního podílu je tato cena vyúčtována do nákladů, na stranu MD účtové skupiny 56 (Finanční náklady). Tyto výdaje mohl žalobce rovněž

vyúčtovat jako pohledávku za založenou ready made společností (příp. budoucím vlastníkem obchodního podílu či akcií) na MD účtové skupiny 37 (Jiné pohledávky a závazky). V takovém případě zakladatel ready made společnosti přeúčtuje tyto výdaje této společnosti (nebo novému společníkovi), aniž ovlivní jeho náklady či výnosy.

20. Výdaje související s prodejem obchodních podílů v ready made společnostech pak bylo třeba zaúčtovat spolu s pořizovací cenou obchodního podílu na účet účtové skupiny 56 (Finanční náklady), úbytek cenných papírů a podílů souvztažně se zápisy na příslušném účtu účtové skupiny 25 (Krátkodobý finanční majetek). Pokud jsou však výdaje související s prodejem obchodních podílů účtovány přímo do nákladů, musí dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotka dbát věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v daném období. V případech, kdy dojde k uplatnění těchto výdajů v daňově účinných nákladech, aniž by bylo z důvodu nerealizování prodeje obchodního podílu v daném období účtováno o zdanitelných výnosech, je třeba o tyto výdaje snížit daňově účinné náklady, a tyto vyúčtovat na vrub účtové skupiny 25 (Krátkodobý finanční majetek). Pakliže však účtuje účetní jednotka výdaje související s pořízením obchodního podílu jako pohledávku za ready made společností, účtuje výdaje související s prodejem obchodního podílu rovněž jako pohledávku na vrub účtové skupiny 37 (Jiné pohledávky a závazky). Prodejní cenu obchodního podílu na ready made společnosti její zakladatel zaúčtuje (v obou případech) tak, že ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 (Finanční výnosy) účtuje prodej cenných papírů a podílů účtovaných v účtových skupinách 06 (Dlouhodobý finanční majetek) a 25 (Krátkodobý finanční majetek) a současně zaúčtuje cenu obchodního podílu evidovanou v účtové skupině 25 (Krátkodobý finanční majetek) na vrub účtové skupiny 56 (Finanční náklady).
21. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nevedl své účetnictví podle shora popsanych účetních zásad. K argumentaci, že k ready made společností žalobce přistupoval jako ke zboží, žalovaný uvedl, že žalobce nesplnil zákonnou povinnost vyplývající z § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. nevedl odchylku od standardů a její důvody v příloze účetní závěrky. Tímto postupem vyvolal důvodné pochybnosti o tom, zda nyní deklarovaný záměr žalobce měl již při zaúčtování účetních případů o nákupu a prodeji obchodních podílů (resp. akcií) a výdajů s nimi souvisejících. Žalovaný nepřisvědčil ani argumentaci, že žalobce o předmětných transakcích účtoval způsobem nejvíce zachovávajícím věrný a poctivý obraz účetnictví, jelikož žalobce na základě provedené inventury snížil náklady pouze o cenu pořízení akcií a podílů, nikoli o jejich pořizovací cenu, jak mu ukládal § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví. Žalobce tedy nesplnil podmínku vyplývající z § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, že od standardů se lze odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Žalobce kromě toho v příloze účetní závěrky uvedl, že zásoby oceňoval pořizovacími cenami, avšak o výdajích souvisejících s pořízením obchodních podílů neúčtoval. Žalobce tak při zaúčtování posuzovaných případů postupoval v rozporu se svými vlastními tvrzeními. Jak žalovaný správně zdůraznil, prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví jasně rozlišuje zboží, krátkodobý a dlouhodobý finanční majetek, a záměnu jednotlivých aktiv nepřipouští.
22. Ačkoli tedy žalobce namítal, že na ready made společnosti nahlížel jako na zboží, nebo že o transakcích účtoval způsobem, který zachovával věrný a poctivý obraz účetnictví, toto tvrzení neobstojí, neboť z hlediska účetních zásad o obchodních podílech a akciích jako o zboží neúčtoval, a odchylku od účetních standardů nevedl v příloze účetní závěrky.

23. Namítal-li žalobce, že na zakládané společnosti nelze nazírat prizmatem dceřiných společností, jelikož tento charakter zakládané společnosti nikdy neměly, z napadeného rozhodnutí vyplývá, že ustanovení týkající se dceřiných společností na věc aplikována nebyla. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný dospěl oproti prvostupňovému správci daně k závěru, že na výdaje spojené s prodejem ready made společností nelze aplikovat § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, jelikož toto ustanovení lze použít výhradně na výdaje mateřské společnosti, přičemž v případě žalobce nebyla definice mateřské společnosti splněna. Žalobce byl s předmětnou změnou právního názoru seznámen jak před vydáním napadeného rozhodnutí, tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 71 a 122).
24. Ačkoli žalobce označil přístup žalovaného za formalistický, má soud ve shodě se žalovaným za to, že věc byla posouzena nejen v souladu se zákonem o účetnictví, ale i se zákonem o daních z příjmů. Žalobce sice namítal, že žalovaný nezohlednil smysl a účel zákona, omezil se však v zásadě pouze na obecné konstatování, že v zájmu zachování principů zákona o daních z příjmů by bylo takové řešení, kdy by žalobci bylo umožněno uplatnit veškeré náklady spojené se založením společností. Soud má za to, že smysl a účel zákona o daních z příjmů takto jednoduše paušalizovat nelze. Zákon o daních z příjmů obsahuje rozsáhlý katalog výdajů, které nelze uznat jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (§ 25), nelze tedy obecně říci, že podnikající osoby mají vždy možnost očistit výnosy o náklady a jsou povinny platit jen daň ze zisku. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně a smysluplně popsal, z jakých důvodů postupoval podle těch kterých ustanovení zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů, s těmito závěry se soud ztotožnil. Žalobce ostatně kromě obecného konstatování, že na posuzovanou věc nemělo být aplikováno ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, žádnou podrobnou argumentaci, podle jakých zákonných ustanovení mělo být postupováno, nepředložil.
25. Neobstojí ani argumentace žalobce, že nespravedlivý stav, který vznikl v důsledku necitlivé aplikace zákona, mohl být napraven aplikací § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. K této otázce se vyjádřil žalovaný v napadeném rozhodnutí, když uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce neúčtoval o výdajích souvisejících s pořízením (prodejem) obchodních podílů a akcií na účtech pohledávek a nedošlo k jejich přeúčtování, nelze na tyto náklady aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, dle kterého jsou výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014-73 a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007-99, publikovaný pod č. 2226/2011 Sb. NSS). Žalovaný uvedl, že výdaje, které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze daňově uplatnit pouze v případě, jsou-li tyto poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě, nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo na základě jiného právního předpisu, a to jen do výše souvisejících příjmů (výnosů). V daném případě žalobce předmětné náklady nepřefakturoval, a nebyly mu tudíž ani proplaceny vynaložené náklady na založení ready made společností, ale byla mu proplacena pouze prodejní cena obchodních podílů či akcií. Je také možné dodat, že zákon dával k dispozici, jak vyplývá i ze stanoviska žalovaného, předmětné náklady

„daňově uplatnit“; při daném modelu podnikání tak mohl a měl žalobce přizpůsobit svou činnost a účtování platné právní úpravě.

26. Dále se soud zabýval námitkou, že žalobce byl zbaven možnosti navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení, neboť mu byla poskytnuta lhůta k vyjádření v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu v délce 15 dnů, což pro něj bylo nesplnitelné, a lhůta nebyla k jeho žádosti prodloužena, ač podle judikatury Nejvyššího správního soudu a důvodové zprávy k zákonu č. 30/2011 Sb. tuto lhůtu prodloužit lze.
27. Ze správního spisu soud zjistil, že žalovaný vydal dne 9. 2. 2018 písemnost označenou jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ (dále jen „seznámení“), která byla doručena žalobci dne 12. 2. 2018. Výzvou stanovil žalovaný žalobci lhůtu k vyjádření do 15 dnů od jejího doručení. Podáním ze dne 20. 2. 2018 požádal žalobce o prodloužení stanovené lhůty o 1 měsíc. Dne 21. 2. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí, kterým bylo zastaveno řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty s tím, že žádost o prodloužení lhůty je zjevně právně nepřipustná. Dne 27. 3. 2018 byla žalovanému doručena písemnost „Reakce na výzvu OFŘ – doplnění odvolání“ obsahující relativně obsáhlé vyjádření včetně příloh. Dne 13. 6. 2018 bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí, v němž se žalovaný vypořádal mimo jiné s argumenty žalobce uplatněnými v podání ze dne 27. 3. 2018.
28. Z rozhodnutí žalovaného o žádosti žalobce ze dne 20. 2. 2018 vyplývá, že důvodem zastavení řízení byla zjevná právní nepřipustnost žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného s uplynutím lhůty zaniká právo daňového subjektu vyjádřit se a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, a proto jde o lhůtu podřaditelnou pod § 36 odst. 5 daňového řádu, kterou prodloužit nelze, což činí žádost o prodloužení lhůty zjevně právně nepřipustnou. S těmito závěry se soud neztotožnil.
29. Otázkou, zda lze lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu na žádost daňového subjektu prodloužit, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Dospěl k závěru, že „[v]e znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. [...] Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamena, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“
30. Na názor, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu je možné prodloužit, navázal Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, kde odkázal na další judikaturu správních soudů, v níž byl shora uvedený názor (implicitně) akceptován. Konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016-84 (konkrétně bod 48 odůvodnění), kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „[l]hůtu k vyjádření se a k návrhům na doplnění dokazování považuje Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, za dostatečnou. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být tato lhůta delší než 15 dní. V projednávané věci byla původně stěžovateli stanovena lhůta 10 dní, následně byla

prodloužena o 5 dní, a poté ještě o dalších 10 dní.“ To navíc dokládá nejednotnost praxe žalovaného v otázce možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť právě v odkazované věci byla tato lhůta opakovaně prodloužena, a to i nad patnáctidenní limit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkázal rovněž na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 - 51, podle kterého *„pro případy, kdy existuje pro nedodržení lhůty závažný důvod, daňový řád poskytuje daňovému subjektu možnost žádat o prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), nebo o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). Pokud tedy za situace, kdy žalovaný poskytl žalobci k navržení důkazních prostředků lhůtu v maximální možné délce, avšak žalobce lhůtu zmeškal, aniž využil právních prostředků, které daňový řád k ochraně jeho práv poskytuje, postupoval žalovaný v souladu se zákonem, pokud k opožděně navrženým důkazním prostředkům nepřihlédl.*“ Také v rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015-53, rozhodoval Nejvyšší správní soud na základě věci, v níž žalovaný vyhověl žádosti tehdejšího žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem (srov. bod 39 odkazovaného rozsudku).

31. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, zdůraznil, že výklad Odvolacího finančního ředitelství svévolně rezignuje na nepochybný úmysl zákonodárce umožnit zákonnou novelizací (provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. s účinností od 1. 3. 2011, kterou došlo k vypuštění formulace *„a nelze ji prodloužit“* z § 115 odst. 3 daňového řádu) prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že v důvodové zprávě bylo deklarováno, že Poslanecké sněmovně se předkládaným zákonem navrhuje *„vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě.*“
32. Z uvedených důvodů soud konstatuje, že právní názor žalovaného vyjádřený v rozhodnutí o žádosti o prodloužení 15denní lhůty týkající se výkladu § 115 odst. 2, 3, 4 a § 36 odst. 5 daňového řádu v projednávané věci byl nesprávný. V této souvislosti neobstojí ani tvrzení žalovaného prezentované ve vyjádření k žalobě, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až 4 měsíce po doručení písemnosti ze dne 9. 2. 2018, přičemž žalobci nic nebránilo, aby v tomto období předložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Žalovaný tímto opomíjí podstatnou okolnost, že po čas běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, z čehož může daňový subjekt čerpat jistotu o tom, v jakém čase může ještě účinně uplatnit své vyjádření a návrhy na provedení důkazů. Po uplynutí této lhůty však daňový subjekt již v podstatě neví „dne ani hodiny“ vydání rozhodnutí o odvolání. Soud nespatřuje důvod k tomu, aby daňový subjekt byl odkázán na „benevolenci“ odvolacího orgánu, pakliže je zde intuitivní a důvodovou zprávou podepřená výkladová alternativa ústící v připuštění možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126).
33. S ohledem na shora předestřené názory je zřejmé, že žalovaný pochybil, pokud řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo možné považovat za zjevně právně nepřipustné.

34. Soud nicméně dospěl k závěru, že zjištěné pochybení žalovaného nelze v posuzované věci kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobce přesto, že nebylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu, resp. přestože řízení o žádosti bylo zastaveno, zaslal žalovanému (po uplynutí této lhůty) relativně obsáhlé a konkrétní vyjádření, které reagovalo na skutková i právní zjištění žalovaného, toto vyjádření obsahovalo rovněž návrhy na provedení dokazování, které byly připojeny v příloze. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se se všemi body vyjádření podrobně vypořádal (v bodech [121] až [130]) a vyjádřil se rovněž k předloženým důkazním prostředkům. Soud zdůrazňuje, že stěžejní argumentace žalobce (uplatněná jak v odvolání, v doplnění odvolání ze dne 27. 3. 2018, tak v žalobě) spočívala v posouzení právní otázky týkající se formalistické aplikace ustanovení zákona o daních z příjmů, nikoli v prokazování skutkových tvrzení (byť i těchto se argumentace žalobce týkala). Žalobce ostatně v žalobě neuvádí, předložení jakých konkrétních důkazů k prokázání tvrzení mu bylo neprodloužením lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu znemožněno, resp. jaké další důkazní návrhy by nad rámec zaslaného vyjádření uplatnil. Z uvedených důvodů má soud za to, že i přes neprodloužení lhůty měl žalobce s ohledem na okolnosti případu dostatečný časový prostor k vyjádření a předložení důkazních prostředků. Tento závěr ostatně potvrdil i sám žalobce svým tvrzením obsaženým v žalobě, že oprávněnost uplatněných nákladů doložil. Soud tedy dospěl k závěru, že neprodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo v daném případě vadou, která však neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.
35. Pokud žalobce namítal, že mu měly být jako oprávněné uznány náklady spojené se zmařenou investicí (viz bod 71 a 83 výzvy žalovaného), soud konstatuje, že tuto námitku žalobce uplatnil již v doplnění odvolání ze dne 27. 3. 2018, přičemž žalovaný se s ní vypořádal v napadeném rozhodnutí (bod 126).
36. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že žalobci nic nebrání v tom, aby v rámci žalobních bodů zopakoval své argumenty vyjádřené v průběhu řízení před správními orgány, musí však vzít v úvahu, že žalobou napadá rozhodnutí o odvolání, které jeho ve správním řízení uplatněné argumenty vypořádává (nebo nevypořádává) a žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případě k postupu žalovaného správního orgánu při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). V této souvislosti lze odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, z něhož vyplývá, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán.
37. Žalobce tím, že do žaloby v zásadě pouze přebral námitku uplatněnou ve správním řízení, aniž by reagoval na argumentaci žalovaného uvedenou v napadeném rozhodnutí, snížil svou šanci na úspěch, neboť soudu nepřísluší za žalobce domýšlet jednotlivé skutkové a právní důvody, které by argumentaci žalovaného zpochybnil. V tom případě by se totiž ocitl v pozici „advokáta žalobce“ a ignoroval by dispoziční zásadu, na níž je správní soudnictví postaveno. Jelikož předmětná námitka byla vypořádána žalovaným v bodě 126 napadeného rozhodnutí, soud plně odkazuje na toto odůvodnění. Žalovaný k předmětné

námitce uvedl, že žalobce k bodům [71] a [83] seznámení (tj. zjištění 4.7. a 6.8. zprávy o daňové kontrole) předložil jako důkazní prostředek první stranu notářského zápisu, čímž nijak neprokázal své tvrzení, že došlo ke zmaření podnikatelského záměru založit společnost FOMALHAUT, s.r.o., ale ani skutečnost, že předmětné výdaje ve skutečnosti vynaložil tak, jak tvrdí, tedy za živnostenská oprávnění a zřízení bankovního účtu této společnosti. Z uvedených důvodů žalovaný neměl důvod na předmětné náklady nahlížet jako na daňově účinné.

38. Co se týče námitky směřující k bodu 84 napadeného rozhodnutí, soud konstatuje, že tento bod se týkal nákupů kolkových známek popsanych v několika různých zjištěních (5.6., 5.7., 5.8., 5.9., 5.17 zprávy o daňové kontrole), k nimž se žalovaný jednotlivě vyjádřil. Jelikož žalobce v žalobě neupřesnil, k jakým konkrétním nákupům kolkových známek se žalobní námitka vztahuje, není možné takto obecně formulovanou námitku vypořádat.
39. Soud se neztotožnil ani s argumentací žalobce, že navýšení zdanitelných výnosů o 356 000 Kč na základě faktur, které nebyly evidovány v účetnictví, bylo nezákonné, protože žalovaný ohledně výnosů neunesl důkazní břemeno.
40. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nad rámec zjištění popsanych správcem daně ve zprávě o daňové kontrole zjistil, že žalobce vystavil faktury související s prodejem akcií, resp. obchodního podílu ready made společností, a to na základě smluv o úplatném převodu listinných cenných papírů, resp. smlouvy o převodu obchodního podílu. Prodejní cenu těchto akcií/obchodního podílu žalobce zaúčtoval a zahrnul do základu daně a dále vystavil faktury související s těmito prodeji, jejichž předmětem plnění byla administrativní činnost spojená s přípravou a vyhotovením dokladů při prodeji akcií/obchodního podílu. Poskytnuté administrativní služby tedy žalobce vyfakturoval, ale faktury nezahrnul do účetnictví a částky nezahrnul do zdanitelných výnosů. Soud má za to, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že vzniklý výnos prokazatelně pochází z nakládání s majetkem žalobce, nepochybil, pokud s odkazem na § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů o tyto fakturované částky (celkem 356 000 Kč) zvýšil žalobci základ daně, jelikož tento postup odpovídá koncepci daně z příjmů – zdaňovat hospodářskou aktivitu či majetkový prospěch z ní vzešlý. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že pokud správce daně, resp. žalovaný zjistí takové skutečnosti, které mají vliv na výši daně, nelze takové skutečnosti ignorovat. Ponechal-li by totiž vědomě daň stanovenou nesprávně, zjevně by nedostal základním zásadám správy daní stanoveným v § 5 daňového řádu.
41. Argumentace žalobce vycházející z rozložení důkazního břemeno v daňovém řízení není na projednávanou situaci přílehlavá. Závěry vyplývající z judikatury (zmíněné mj. v bodech 64 až 67 napadeného rozhodnutí), dle nichž důkaz daňovým dokladem je toliko formálním důkazem, se týkají prokazování skutečného vynaložení daňově uznatelných výdajů daňového subjektu a není možné je vztahovat k povinnosti správce daně prokazovat uskutečnění výnosů. Kromě toho z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný ke zvýšení základu daně dospěl „*po přezkoumání veškerých souvisejících podkladů*“ (především na základě uzavřených smluv o převodu listinných cenných papírů, resp. obchodních podílů), není tedy pravda, že by existence výnosů vyplývala pouze z vystavených daňových dokladů.
42. Soud ovšem, při zohlednění níže uvedeného, přisvědčil námitce, že za daného stavu žalobci měly být jako účelně vynaložené uznány náklady spojené s valnou hromadou, kde byl žalobce 95% společníkem, tedy vlastnil 95 % akcií dotčených společností (bod 96

napadeného rozhodnutí). Soud se domnívá, že výdaje za sepis notářského zápisu – rozhodnutí mimořádné valné hromady a poplatky za změnový zápis v obchodním rejstříku – žalobce vynaložil za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, i když v těchto případech vlastnil „pouze“ 95% podíl na společnostech AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s. Žalobce přitom uplatnil výdaje za notářský zápis a za změnový zápis v plné výši, ačkoliv se tyto úkony týkaly i druhého vlastníka akcií, který se měl na uvedených výdajích podílet. I za takové situace je však třeba uplatnit závěry, které zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2018, č. j. 1 Afs 420/2017-29, jímž zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 11. 2017, č. j. 29 Af 102/2015-54; v tomto rozsudku Krajský soud v Brně v obdobné situaci dospěl k závěru, že „bylo třeba aplikovat větu třetí citovaného ustanovení [§ 11 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013]. Ta stejně jako nyní účinná úprava dle § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, obsahově navazující na posuzovanou úpravu dle § 11 zákona o daních z příjmů, umožňovala dělit výdaje týkající se věci ve spoluvlastnictví i jinak než dle spoluvlastnických podílů; i dřívější právní úprava, která je rozhodná pro posuzovanou věc, umožňovala uplatňovat výdaje nikoliv jen dle spoluvlastnických podílů a ve stejném poměru jako příjmy, nýbrž také v prokázané výši. Výdaje, které nejsou společné, byl poplatník i podle § 11 zákona o daních z příjmů oprávněn uplatnit v prokázané výši a tak se i stalo v posuzovaném případě. Žalovaný taktéž žádným způsobem neuvedl, čím by postup žalobce (resp. i pana B., jakožto druhého spoluvlastníka zcizované nemovitosti) představoval např. obcházení zákona směřující k nepřipustné daňové optimalizaci.“ Jak již bylo naznačeno, s těmito závěry Krajského soudu v Brně se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Pro nynější případ to znamená, že v zásadě je třeba uznat jako účelně vynaložené všechny náklady spojené s předmětnou valnou hromadou, pakliže není prokázáno, že takový postup byl, zejména s přihlédnutím k jednání druhého spoluvlastníka, případem nepřipustné daňové optimalizace (v podrobnostech viz citované rozsudky Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu). Pokud by v dalším řízení žalovaný trval na daňové neuplatnitelnosti nákladů v hodnotě 5 % nákladů spojených s danou valnou hromadou, musel by unést své důkazní břemeno týkající se např. nepřipustné daňové optimalizace ve smyslu odkazované judikatury.

VI. Závěr a náklady řízení

43. Byť se Krajský soud v Brně z většiny ztotožnil se závěry žalovaného, zčásti hodnocení věci žalovaným neaproboval (účelně vynaložené náklady v souvislosti s valnou hromadou – bod 42. tohoto rozsudku). Zdejší soud proto z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 ruší, a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude-li žalovaný trvat na závěrech, které uvedl v bodě [96] svého rozhodnutí, je třeba, by unesl své důkazní břemeno týkající se např. nepřipustné daňové optimalizace (v podrobnostech opět bod 42. tohoto rozsudku).
44. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.
45. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu (rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta

a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé, účast na jednání) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

46. Dále Krajský soud v Brně přiznal zástupci žalobce náhradu cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu a náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu za cestu osobním vozem dne 22. 9. 2020 z Prostějova do Brna a zpět (120 km) za účelem účasti na jednání před soudem. Pokud jde o náhradu cestovních výdajů, základní náhrada za použití vozidla podle § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce činí 504 Kč (tj. $120 \text{ km} \times 4,20 \text{ Kč/km}$) a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 158 odst. 2 a 4 zákoníku práce a § 4 písm. a) vyhlášky č. 358/2019 Sb. činí 207,36 Kč (tj. $120 \text{ km} \times 5,4 \text{ l/100 km} \times 32,00 \text{ Kč/l}$). Náhrada za promeškaný čas strávený cestou v délce 4 započatých půlhodin podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu činí 400 Kč (i v tomto odstavci uvedené částky se zvyšují o částku odpovídající dani z přidané hodnoty).
47. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 20 800,75 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. září 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu