



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažkave věci

žalobce: **HYBLER INVEST, s.r.o.**, IČ 46504486
Riegrovo náměstí 15, 513 01 Semily
zastoupen Mgr. Milanem Šikolou, advokátem
advokátní kanceláře Šmíd, s.r.o.
se sídlem v Brně, Jaselská 940/23

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkum rozhodnutí ze dne 28. listopadu 2016, č. j. 52220/16/5200-11434-706502

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Semilech na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od roku 2008.

1. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce konstatoval, že žalovaný svým aktem, proti němuž směřuje tato žaloba, v odvolacím řízení napadený platební výměr zčásti změnil tak, že snížil penále z částky doměřené daňové ztráty z 5% na 1% a upravil údaje o bankovním spojení pro úhradu dluhu a lhůtu splatnosti dlužných částek. V ostatním, tedy zejména v otázce doměření daně, rozhodl tak, že „výrok odvoláním napadeného rozhodnutí zůstává beze změny“. K tomu žalobce poznamenal, že § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) takový způsob vyřízení odvolání nezná a již tato okolnost sama o sobě je závažnou procesní vadou, pro kterou je na místě žalobou napadený správní akt zrušit.
3. Dále uvedl, že dodatečný platební výměr se opírá v podstatném rozsahu o závěr, že žalobce neoprávněně snížil základ své daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období o částku 12 500 000 Kč, kterou zaúčtoval do svých nákladů jako úplatu (odměnu) komisionáře podle komisionářské smlouvy uzavřené dne 5. 10. 2006 mezi žalobcem jakožto komitentem a společností SAFIN LTD. jako komisionářem. V uvedené smlouvě se komisionář zavázal, že zařídí právními úkony činěnými svým jménem na účet komitenta zánik zástavních práv, která tehdy vázla na komitentových nemovitostech v katastrálních územích Benešov u Semil, Hrabačov a Železný Brod, sloužila k zajištění závazků úpadce CZ 92/91, a.s. „v likvidaci“ a byla právním důvodem dříve provedeného zapsání těchto nemovitostí do úpadcovy konkursní podstaty. Stejným postupem mělo být podle smlouvy dosaženo též zániku věcného břemene, které omezovalo žalobcovo vlastnické právo k souboru jeho nemovitostí v katastrálním území Železný Brod. Uvedené věcné břemeno i zástavní práva posléze skutečně zanikla, a žalobce proto vyplatil komisionáři smlouvenou úplatu. Žalobcovy nemovitosti, na nichž uváděná zástavní práva vázla, byly v důsledku zániku zástavních práv soudem vyloučeny z konkurzní podstaty uvedeného úpadce. Tím odpadlo omezení žalobcova vlastnictví k předmětným nemovitostem způsobené zmiňovanými zástavními právy. Toho pak žalobce využil, když část těchto nemovitostí prodal a dosáhl tak v předmětném zdaňovacím období zdanitelného příjmu představovaného kupní cenou. Popsané skutkové okolnosti orgány finanční správy bez výhrad přijaly a vycházely z nich při svém rozhodování. Přesto dospěly z dále uvedených důvodů opakovaně shodně k závěru, že výdaj představovaný předmětnou odměnou komisionáře není daňově uznatelným nákladem.
4. Žalobce uvedl, že postup orgánů finanční správy v této věci byl již jednou přezkoumán ve správním soudnictví, a to na základě předchozí žalobcovy žaloby, již bylo napadeno potvrzující rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o prvním žalobcově odvolání proti výše zmíněnému dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Semilech. Správní orgány obou stupňů tehdy shodně zaujaly stanovisko, že předmětná odměna komisionáře za obstarání zániku zástavních práv nemůže být za žádných okolností uznatelným nákladem snižujícím základ daně, neboť neodpovídá definici nákladu uvedené v § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud v Ústí nad Labem (jenž byl podle dřívějšího znění soudního řádu správního příslušný k projednání žaloby) svým rozsudkem č. j. 15 Af 173/2011-35 ze dne 24. 3. 2014 napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem pro nezákonnost zrušil a vrátil věc žalovanému (jímž se podle zákona o finanční správě České republiky v mezidobí nově stalo Odvolací

finanční ředitelství) k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku přitom uvedl, že předmětná odměna komisionáře co do povahy může být uznatelným nákladem snižujícím základ daně z příjmů, pokud komisionář svou činností skutečně způsobil zánik zástavních práv váznoucích na žalobcových nemovitostech a žalobce následně činil kroky směřující k využití těchto nemovitostí k získání zdanitelných příjmů. V té souvislosti soud uložil orgánům finanční správy, aby v dalším průběhu správního řízení zjistily, zda uvedené podmínky pro uznání daného nákladu byly splněny. Žalovaný v dalším průběhu řízení v souladu s pokyny správního soudu zkoumal, zda jsou splněny zmíněné podmínky pro uznání předmětné odměny komisionáře jako nákladu snižujícího základ daně z příjmů. Na základě již dříve učiněných zjištění přitom konstatoval, že je nepochybně splněna podmínka spočívající v tom, že žalobce nyní z předmětných nemovitostí soustavně získává zdanitelné příjmy, a to zejména z pronajímání a z prodeje tohoto nemovitého majetku. Za této situace se žalovaný zaměřil na druhou z uváděných podmínek, tzn. na otázku, zda a v jaké míře se na zániku zásadních práv váznoucích na žalobcových nemovitostech podílel komisionář SAFIN LTD. Provedl k objasnění této stránky věci rozsáhlá šetření. Na základě zpráv katastrálních pracovišť Jilemnice, Semily a Jablonec nad Nisou přitom dospěl k závěru, že SAFIN LTD. se na zániku předmětných zástavních práv a v jednom případě věcného břemene nijak nepodílela, neboť:

1. Zástavní práva váznoucí na nemovitostech žalobce zapsaných na listu vlastnictví č. 523 pro katastrální území Benešov u Semil zanikla na základě prohlášení společnosti LINMASTER, s.r.o. ze dne 27. 3. 2008 o vzdání se těchto práv. Jmenovaná společnost tak učinila jako věřitel, který předtím nabyt postoupením pohledávky zajištěné uvedenými zástavními právy. Podíl komisionáře SAFIN LTD. na těchto operacích zjištěn nebyl.
2. Zástavní práva váznoucí na nemovitostech žalobce zapsaných na listech vlastnictví č. 1812 pro katastrální území Hřabačov a č. 2491 pro katastrální území Železný Brod zanikla na základě prohlášení společnosti FIRST WEALTHY TRADING LIMITED ze dne 19. 1. 2007 o vzdání se těchto práv. Jmenovaná společnost tak učinila jako věřitel, který předtím nabyt postoupením pohledávky zajištěné uvedenými zástavními právy. Návrh na výmaz zástavních práv přitom podal u katastrálního úřadu sám žalobce. Podíl komisionáře SAFIN LTD. na těchto operacích zjištěn nebyl.
3. Věcné břemeno (zdržení se výkonu vlastnických a užívacích práv bez písemného souhlasu zástavního IPB, a.s.) váznoucí na žalobcových nemovitostech zapsaných na listu vlastnictví č. 2491 pro katastrální území Železný Brod zaniklo na základě smlouvy o zániku tohoto věcného břemene, kterou spolu na počátku roku 2007 uzavřeli žalobce a JUDr. L. D. jako správkyně konkursní podstaty úpadce IP banka, a.s. Návrh na výmaz práva odpovídajícího tomuto věcnému břemeni byl přitom podán žalobcem. Podíl komisionáře SAFIN LTD. na těchto operacích zjištěn nebyl.
5. Žalobce dále uvedl, že na výše uvedená zjištění žalovaného plynoucí ze zpráv katastrálních pracovišť reagoval vyjádřením, ve kterém vysvětlil, že zmíněné společnosti LINMASTER, s.r.o. i FIRST WEALTHY TRADING LIMITED byly partnery komisionáře SAFIN LTD., jejichž prostřednictvím tento komisionář plnil své závazky z předmětné komisionářské smlouvy, k čemuž jej smlouva v článku II. odst. 3 opravňovala. K prokázání těchto tvrzení byly žalobcem žalovanému předloženy následující listiny:

- dopis žalobce společnosti LINMASTER, s.r.o. ze dne 28. 5. 2015 se žádostí o vysvětlení jejího postupu ohledně zástavních práv k odvolatelovým nemovitostem a potvrzení případného podílu SAFIN LTD. na těchto úkonech,

- potvrzení LINMASTER, s.r.o. ze dne 3. 6. 2015 o jejím smluvním vztahu se společností SAFIN LTD.,

- smlouvu v anglickém jazyce mezi SAFIN LTD. a FIRST WEALTHY TRADING LIMITED ze dne 9. 10. 2006 nazvanou Agreement on professional assistance, v níž se druhá ze jmenovaných společností zavazuje jako „the agent“ (zástupce, prostředník) pro smluvního partnera (označeného ve smlouvě jako „the customer“ – zákazník) za úplatu vymazat zástavní práva k nemovitostem odvolatele v katastrálních územích Hrbačov a Železný Brod (článek 1.2 smlouvy). Pokud jde o zmiňované věcné břemeno váznoucí na žalobcových nemovitostech v katastrálním území Železný Brod, uvedl žalobce, že v tomto případě nemohl komisionář sám svými právními úkony způsobit zánik tohoto věcného břemene, a tak uzavření smlouvy o tomto zániku pouze zprostředkoval a její dojednaný text předložil žalobci k podpisu. Vzhledem k tomu, že se korespondence o jednáních mezi komisionářem a druhou smluvní stranou (správkyní konkursní podstaty úpadce IP banky, a.s. jako držitele práva odpovídajícího věcnému břemenu) nedochovala, navrhl žalobce jako důkaz k prokázání tvrzených okolností zániku věcného břemene svědeckou výpověď svého bývalého jednatele ing. P. D., který uvedenou smlouvu žalobcovým jménem podepsal.

6. Dále žalobce konstatoval, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí jeho vysvětlení účasti komisionáře SAFIN LTD. na zániku předmětných zástavních práv a věcného břemene odmítl jako neprůkazné, a to z následujících důvodů:

1. Listinné důkazy, které žalobce předložil, nelze uznat, neboť:

a) Prohlášení (potvrzení) společnosti LINMASTER, s.r.o. o tom, že v dané věci jednala pro společnost SAFIN LTD. na základě komisionářské smlouvy ze dne 3. 12. 2007, nelze uznat za důkaz, neboť tato listina není důkazem ve smyslu ustanovení § 93 daňového řádu, nýbrž čestným prohlášením, které nepatří mezi důkazní prostředky a v daňovém řízení není ani přípustné.

b) Smlouva mezi SAFIN LTD. a FIRST WEALTHY TRADING LIMITED ze dne 9. 1. 2006 nazvaná Agreement on professional Assistance není přesvědčivým důkazem o podílu první ze jmenovaných společností na úkonech druhé vedoucích k zániku zástavních práv na nemovitostech žalobce, neboť:

- ve smlouvě jsou zástavní práva, jejichž zánik měl podle ní „agent“ obstarat, bez bližší specifikace vymezena pouze tak, že zatěžují nemovitosti daňového subjektu v obcích Železný Brod a Hrbačov, Česká republika, což není dostatečně jednoznačné, a nebyly doloženy konkretizující pokyny, o nichž smlouva hovoří a které by tento nedostatek případně odstranily,

- žalobce nedoložil listiny prokazující komunikaci a platby mezi stranami smlouvy, ačkoliv je smlouva předpokládá.

2. Důkaz svědeckou výpovědí bývalého žalobcova jednatele ing. P. D. nelze provést, neboť:

- svědek má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jej samotného, což není přípustné, jak konstatoval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 24/2010 – 126 ze dne 26. 1. 2011,

- podle ustanovení § 126a občanského soudního řádu smí být bývalý člen statutárního orgánu vyslýchán jen jako účastník řízení, nikoli jako svědek, a toto pravidlo je nutné analogicky uplatnit i v daňovém řízení.

3. Sdělení SAFIN LTD. získané žalovaným na vyžádání od britské daňové správy odporují tvrzením žalobce. Konkrétně:

a) V pasáži zmíněného sdělení citované na straně 14 napadeného rozhodnutí pod bodem [46] (a poté opakovaně v dalších částech odůvodnění) se uvádí, že „obchodní transakce na základě komisionářské smlouvy se uskutečnily, resp. byly splněny SAFIN LTD., nikoli jménem třetí strany.

7. Z toho žalovaný dovozuje, že sám komisionář takto popírá a tím vyvrací, že by při plnění svých smluvních závazků využíval služeb dalších partnerů (tedy i LINMASTER, s.r.o. a FIRST WEALTHY TRADING LIMITED).

b) V pasáži zmiňovaného sdělení citované na straně 14 napadeného rozhodnutí pod bodem [47] (a poté opakovaně v dalších částech odůvodnění) se v souvislosti s výmazem zástavních práv v katastrálních územích Železný Brod a Hrabačov uvádí, že „všechny transakce byly uskutečněny ve spolupráci s Cortan Ltd. (LINMASTER), která odkoupila závazky. V řízení bylo přitom prokázáno, že společnost LINMASTER, s.r.o. působila pouze v záležitosti žalobcových nemovitostí v katastrálním území Benešov u Semil.

8. Žalobce s výše uvedeným výkladem důkazní situace ze strany žalovaného vyslovil zásadní nesouhlas, považoval jej za věcně nesprávný a demagogický. Konkrétně namítá:

1. K listinným důkazům, které předložil:

a) Prohlášení (potvrzení) LINMASTER, s.r.o. ze dne 3. 6. 2015:

9. Zjevně nemůže být čestným prohlášením ve smyslu správního řádu, neboť takové prohlášení může učinit pouze účastník řízení (§ 39 zákona č. 71/1967 Sb., obdobně pak § 53 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), jímž jmenovaná společnost není. Ve skutečnosti jde bez nejmenších pochyb o důkaz listinou. Obsah prohlášení přitom potvrzuje skutkovou verzi žalobce.

b) Smlouva v anglickém jazyce označená jako „Agreement on professional Assistance“ je co do vymezení činnosti „agenta“ jednoznačná i bez dalších konkretizujících pokynů, neboť:

- z článku 1.1 smlouvy vyplývá, že má jít o zástavní práva zajišťující pohledávky vzniklé původně věřiteli INVESTIČNÍ A POŠTOVNÍ BANKA, akciová společnost (nyní IP Exit, a.s.) vůči dlužníkovi CZ 92/91, a.s. „v likvidaci“ (později Bavlnářské závody Benešov u Semil, a.s. „v likvidaci“, nyní již vymazána z obchodního rejstříku). Tato formulace vymezuje úkol „agenta“ zcela jednoznačně a určitě.

- zřejmým, výslovně vyjádřeným úmyslem smluvních stran bylo dosáhnout zániku veškerých zástavních práv na všech nemovitostech žalobce v katastrálních územích Železný Brod a Hrabačov. Taková formulace nepřipouští více výkladů, a není tak neurčitá.

- o tom, že „agent“ zadání porozuměl, svědčí ostatně jasně skutečnost, že dosáhl zániku předmětných zástavních práv.

2. K okolnosti, že žalovaný (správně má být uvedeno: „žalobce“) neposkytl žalovanému další podklady prokazující komunikaci a plnění závazků mezi SAFIN LTD. a jejími zmiňovanými smluvními partnery: Žalobci nenáleží žádné pravomoci, jimž by mohl předložení těchto dalších podkladů vynutit. Žalovaný navíc nijak nevysvětlil, proč je dalších důkazů třeba, když předložené podklady prokazují žalobcova tvrzení zcela dostatečně. Absenci dalších podkladů za této situace nelze vykládat v žalobcův neprospěch. Koneckonců pro postup LINMASTER, s.r.o. a FIRST WEALTHY TRADING LIMITED (získání pohledávek zajištěných zástavními právy a následné za jiných okolností pro věřitele zcela nevýhodné vzdání se těchto práv) neexistuje jiný logický doložitelný důvod než ten, že jednaly z popudu SAFIN LTD. Tím spíše, že žádná z těchto společností ani nikdo jiný než zmiňovaný komisionář u žalobce neuplatnil nárok na úplatu či náhradu za to, že předmětná zástavní práva zanikla.

3. K navrhované svědecké výpovědi bývalého žalobcova jednatele ing. P. D., respektive k důkazní situaci ve věci zániku věcného břemene váznoucího dříve na žalobcových nemovitostech v katastrálním území Železný Brod:

a) Žalobce na uvedeném důkazním návrhu trvá. Nelze-li daný důkaz provést ve formě výslechu svědka, nechť je ing. P. D. vyslechnut jako účastník řízení.

b) O zprostředkovatelské roli SAFIN LTD. v dané záležitosti existuje listinný důkaz, a to návrh smlouvy o zániku probíraného věcného břemene předložený komisionářem žalovanému prostřednictvím britské daňové správy a uvedený na straně 14 napadeného rozhodnutí pod číslem [49].

c) Žalobce smlouvu o zániku probíraného věcného břemene rozhodně sám nevyjednal. Byla mu bez jakékoli jeho iniciativy (vyjma pochopitelně komisionářskou smlouvu se SAFIN LTD.) předložena korespondenčně k podpisu. Nikdo z jeho jednatelů ani pracovníků se nikdy nesetkal se správkyní konkursní podstaty IP banky, a.s. (dnes IP Exit, a.s.) JUDr. L. D., která smlouvu podepsala jako druhá smluvní strana (oprávněný z věcného břemene). Přinejmenším tuto skutečnost, ne-li i ostatní podrobnosti, může jmenovaná správkyně přes časový odstup jistě potvrdit. Žalobce proto z důvodu právní jistoty navrhuje, aby byla v tomto řízení jako svědek vyslechnuta ona.

4. K údajným rozporům mezi tvrzeními žalobce a obsahem sdělení SAFIN LTD. získaného žalovaným prostřednictvím britské daňové správy:

10. Žalobce je přesvědčen, že výklad žalovaného je důsledkem nesprávného pochopení či krkolomné úmyslné dezinterpretace toho, co je v daném dokumentu uvedeno. Žalobci sice není známo úplné znění tohoto vyjádření, ale z částí citovaných žalovaným je patrné, že nemohlo být míněno tak, jak je tento orgán vykládá. Konkrétně:

a) Pasáž citovaná na straně 14 napadeného rozhodnutí pod bodem [46] je nepochybně míněna tak, že SAFIN LTD. vystupovala ve všech vztazích svým jménem, nikoli jako zástupce. Neznamená, že by nevyužila při plnění smluvních závazků z předmětné komisionářské smlouvy třetích osob.

b) Pasáž citovaná na straně 14 napadeného rozhodnutí pod bodem [47] je buď dezinterpretována žalovaným nebo obsahuje (zřejmě v důsledku omylu při zpracovávání sdělení) věcnou chybu. Z doložených skutečností je totiž zřejmé, že LINMASTER, s.r.o.,

ve věci zániku zástavních práv váznoucích dříve na žalobcových nemovitostech v katastrálních územích Železný Brod a Hřabačov nijak nepůsobila. Proto nemůže toto sdělení vyvracet tvrzení žalobce.

11. Žalobce vyslovil přesvědčení, že bylo (či v některých aspektech eventuálně může být ještě před soudem dalšími důkazy) dostatečně prokázáno splnění obou výše zmíněných podmínek uznání předmětné odměny komisionáře za náklad snižující základ žalobcovy daně z příjmů za zdaňovací období kalendářního roku 2008, totiž že komisionář svým právním jednáním způsobil zánik zástavních práv a věcného břemene váznoucích na žalobcových nemovitostech a tyto nemovitosti jsou žalobcem soustavně využívány k získávání zdanitelných příjmů. Opačný závěr žalovaného pak vychází z nesprávného hodnocení důkazů a v důsledku toho z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci.

2. Vyjádření žalovaného

12. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný plně odkázal na žalobou napadeného rozhodnutí. Dále konstatoval, s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 210/2014 ze dne 24. 11. 2015, že pro žalobce je oproti původně doměřenému penále dle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. příznivější novější úprava podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu, dle které vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 1 %, je-li snižována daňová ztráta. S odkazem na ust. § 160 odst. 1 daňového řádu pak žalovaný uvedl, že mění-li odvolací orgán napadené rozhodnutí, musí výrokem odvolacího rozhodnutí zcela jednoznačně a konkrétně vyjádřit, v čem napadené rozhodnutí mění. Výrok přezkoumávaného a odvolacího rozhodnutí bude ve výsledku tvořit jeden celek, z něhož musí zcela nepochybně vyplývat, jak bylo v konečném výsledku o právu nebo o uložení povinnosti příjemce rozhodnutí rozhodnuto.
13. K žalobní námitce, dle níž závěr žalovaného vychází z nesprávného hodnocení důkazních prostředků a nesprávně zjištěného skutkového stavu věci, žalovaný odkázal na stranu 6 žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Dále žalovaný odkázal na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v jeho rozsudku sp. zn. 1 Afs 77/2005 ze dne 24. 5. 2006, z něhož vyplývá, že čestné prohlášení zákon č. 337/1992 Sb. nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije. Dále z judikatury tohoto soudu sp.zn. 2 Afs 16/2007 ze dne 14. 3. 2008 žalovaný dovodil, že čestným prohlášením nemůže být nikdy proveden důkaz, skutečnost jím nemůže být prokázána, nýbrž pouze osvědčena. Mlčí-li daňový řád o čestném prohlášení, je to mlčení záměrné, podložené zvláštním významem dokazování v daňovém řízení. Žalovaný konstatoval, že prohlášení, i to, které má charakter čestného prohlášení, je institutem obecného správního řízení, nikoliv řízení daňového, přičemž § 262 daňového řádu použití správního řádu v daňovém řízení vylučuje. Z toho dovodil, že prohlášení společnosti LINMASTER v posuzovaném případě jednoznačně naplňuje charakter čestného prohlášení a nelze je v rámci daňového řízení považovat za důkazní prostředek. Navíc zdůraznil, že tvrzení uvedené v prohlášení této společnosti nebylo žádným způsobem prokázáno.
14. Dále žalovaný uvedl, že shora vzpomínaná dohoda je ve svém předmětu nejednoznačná, neboť konkrétní zástavní práva nespecifikuje a rovněž neurčuje, na kterých konkrétních nemovitostech by měla tato zástavní práva váznout. Tato nejednoznačnost a neurčitost nebyla upřesněna ani konkrétními pokyny zákazníka, když tyto nebyly v průběhu řízení žádným způsobem konkretizovány a prokázány. Dále žalovaný podotkl, že

komisionářská smlouva ve svých jednotlivých člancích identifikuje dotčená zástavní práva a věcné břemeno zcela jedinečně a nezaměnitelně, když specifikuje naprosto určité jednotlivé nemovitosti, které jsou zatíženy zástavními právy, popřípadě věcným břemenem. Nebyly doloženy jakékoliv relevantní důkazní prostředky o aktivitách a jednáních společnosti FW TRADING Ltd. v souvislosti s plněním dohody. Ze spisového materiálu pak dovodil, že uvedená společnost zmocnila k výmazu zástavních práv v katastru nemovitostí žalobce. Dle čl. 4.2 dohody měla společnost FW TRADING Ltd. v případě úspěšného splnění všech úkolů uvedených v předmětu dohody nárok na proplacení všech dohodnutých nákladů ve výši 50 000 GBP. Žalovaný upozornil, že zda a kdy byla dohodnutá cena v uvedené výši 50 000 GBP společností SAFIN LTD. společností FW TRADING Ltd. uhrazen, nebylo v průběhu řízení nikterak prokázáno. Předmětná dohoda byla uzavřena na dobu neurčitou. V rozporu s uvedeným ujednáním žádné důkazní prostředky o vzájemné spolupráci zúčastněných stran nebyly předloženy. Dohoda prokazatelně postrádá jednoznačnou identifikaci předmětných zástavních práv, z toho žalovaný dovodil, že existenci takovýchto důkazních prostředků lze bezesporu očekávat. Žalovaný uzavřel, že toliko na základě skutečností, že došlo k zániku předmětných zástavních práv, nelze najisto dospět k závěru, že tato zástavní práva v posuzovaném případě zanikla přičiněním společnosti SAFIN LTD., pokud nebylo žalobcem prokázáno, že tato společnost vyvíjela činnosti, které k zániku uvedených zástavních práv směřovaly. Žalovaný tak konstatoval, že předmětnou dohodu nelze na základě shora uvedeného posoudit jako relevantní důkazní prostředek ve smyslu § 93 daňového řádu.

15. Žalovaný se dále vyjádřil k základním principům dokazování v daňovém řízení se zdůrazněním, že primární iniciativa přísluší žalobci, který v procesu dokazování musí své břemeno unést. Odkázal přitom na § 92 odst. 5 daňového řádu. Uvedl, že žalovanému vznikly pochybnosti o tom, zda žalobcem deklarovaný výdaj za služby poskytnuté ve spojení s komisionářskou smlouvou byl uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť z důkazních prostředků nebylo zřejmé, zda společnost SAFIN LTD. činila ve smyslu komisionářské smlouvy konkrétní právní úkony směřující k zániku předmětných zástavních práv a k výmazu věcných břemen, případně, že by některé právní úkony ve věci zrušení zástavních práv a výmaz věcných břemen provedla prostřednictvím spolupracujících firmy. Nebylo tak prokázáno naplnění podmínek komisionářské smlouvy, respektive nebylo prokázáno, že částky fakturované žalobci společností SAFIN LTD. byly podloženy fakticky provedenými službami. Vyslovil přesvědčení, že žalovaný svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu unesl. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal soulad deklarovaných výdajů se skutečností, tedy, aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu předmětných výdajů se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal z hlediska unesení důkazního břemene. Za takové situace je pak nerozhodné, jaký počet, či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný, konstatoval, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti žalobce dokazovat vše, co sám tvrdí.
16. Dále žalovaný uvedl, že ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se musí jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, musí se jednat o výdaje skutečně vynaložené, prokazatelně, musí být

uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Z toho dovodil, že daňovou účinnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze prokázat pouze fakturou či dokladem o úhradě, rozhodné je, zda vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývající z určitého právního předpisu.

17. Dále žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudcích sp. zn. 2 Afs 192/2006, 5 Afs 79/2010, 9 Afs 57/2013 zdůraznil, že žalobce si měl být svého důkazního břemene vědom a cíleně shromažďovat důkazní prostředky prokazující, že k naplnění předmětu komisionářské smlouvy skutečně došlo. Především tedy bylo nutné, aby žalobce prokázal, že společnost SAFIN LTD. v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jedná. Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které připadají v úvahu, pak bylo na žalobci, aby si zajistil přiměřené záznamy o jednání komisionáře, o provedených jednáních s konkrétními osobami či subjekty. Bylo na žalobci, aby zdokladoval, s kým a kdy bylo jednáno, či komu, kam a jaké materiály, respektive podklady, byly zasílány, neboť pouze z takovýchto informací lze posoudit, zda komisionář vyvíjel aktivity ve smyslu ujednání komisionářské smlouvy. Žalobce tak byl povinen prokázat, zda uvedená společnost skutečně vyvíjela činnosti a prováděla úkony dle předmětné komisionářské smlouvy, přičemž žádnými důkazními prostředky neprokázal faktické uskutečnění žalobcem deklarovaných služeb, vyplývajících z komisionářské smlouvy. Žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů neunesl, neboť neprokázal, že společnost SAFIN LTD. ve smyslu komisionářské smlouvy činila konkrétní právní úkony směřující k zániku předmětných zástavních práv a k výmazu věcných břemen a neprokázal, že tato společnost některé právní úkony provedla prostřednictvím spolupracujících firmy.
18. K navrhovaným výsledkům žalovaný uvedl, že institut výsledku účastníka řízení není určen k tomu, aby při něm tento účastník uváděl svá tvrzení o rozhodujících skutečnostech, ani aby se tento účastník řízení takovou formou vyjadřoval k provedeným důkazům. Za nadbytečný považoval rovněž výslech JUDR. L. D., neboť dle jeho názoru již byly skutkové okolnosti dosavadním průběhem řízení bez důvodných pochybností postaveny najisto.
19. Žalovaný konstatoval, že považuje argumentaci žalobce brojící proti domnělé dezinterpretaci výše uvedeného textu žalovaným za účelovou a nedůvodnou.

3. Projednání věci před krajským soudem

20. Při nařízeném jednání zástupce žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné z důvodu nesprávného hodnocení důkazů a tudíž i z důvodu nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Uvedl, že mezi účastníky řízení není shoda v tom, zda odměna komisionáře vyplacená na základě komisionářské smlouvy je daňově uznatelným nákladem a zda tedy byly splněny podmínky pro toto uznání. Vyslovil přesvědčení, že na zániku zajišťovacích institutů se podílel komisionář svým jednáním. Nad rámec uvedeného pak konstatoval, že žalovaný neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti, které by vyvracely správnost důkazů předložených žalobcem v daňovém řízení. Měl za to, že žalovaný nepostupoval v souladu s daňovým řádem, když v reakci na předložené důkazy pouze sdělil svoje pochybnosti.

21. Pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že napadené rozhodnutí považuje za řádně odůvodněné a v plném rozsahu na něho odkázala. Dále odkázala na písemné vyjádření žalovaného ze dne 28. 2. 2017. Ve shodě s názory vyslovenými v obou shora zmíněných písemnostech pak se dále zaměřila na konkrétní pochybnosti, které vyvracely dle jejího názoru důkazy předložené žalobcem. Vzpomenula, že další postup žalovaného se rovněž odvíjel od závazného právního názoru vysloveného Krajským soudem v Ústí nad Labem v rozsudku vydaném v této věci. Zmínila obsah komisionářské smlouvy a dále zaměřila pozornost na to, zda tvrzení žalobce odpovídá předloženým důkazům. Připomněla, že žalobce nejprve konstatoval, že veškeré úkony vyplývající z komisionářské smlouvy činil komisionář sám, následně však sdělil, že tak činil i prostřednictvím třetích osob. Dále pověřená pracovnice žalovaného konstatovala jednotlivé důkazy na obhajobu svých tvrzení a současně zpochybňovala a vyvracela důkazy předložené žalobcem. Vyslovila přesvědčení, že žalobcovy důkazy nebyly s to prokázat výmaz zástavních práv na jednotlivých nemovitostech v katastrálních územích Benešov u Semil a Hrabačov a rovněž tak věcných břemen a zástavních práv na nemovitostech v Železném Brodě na základě úkonů komisionáře. Odkázala přitom na str. 17 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V závěru zdůraznila, že správce daně a potažmo žalovaný sami získávali a předkládali důkazy, kterými následně pravdivost důkazů předložených žalobcem vyvrátili.
22. Zástupce žalobce navrhl provést před soudem výslech Ing. P. D. a JUDr. L. D. V případě Ing. P. D. uvedl, že byl statutárním orgánem žalobce v době, kdy společnost SAFIN LTD. měla uzavřít komisionářskou smlouvu. V daném případě se jednalo o zánik věcného břemene váznoucího na nemovitostech v katastrálním území Železný Brod, kdy toto věcné břemeno zaniklo po dohodě IP Banky s žalobcem. Žalobce přitom tvrdí, že dohodu o zániku tohoto věcného břemene zajistila společnost SAFIN LTD. a účastníkům pak byla předložena smlouva, která byla ze strany Ing. D. podepsána korespondenčně. Zástupce žalobce ještě upřesnil, že v daném případě by Ing. D. měl být vyslechnut jako účastník řízení a nikoli jako svědek.
23. K navrhovanému výslechu JUDr. L. D., správkyně konkurzní podstaty IP Banky pak uvedl, že tato svědkyně by měla potvrdit, za jakých podmínek a s kým se jednalo ve věci zániku věcného břemene váznoucího na nemovitostech v Železném Brodě.
24. Krajský soud návrh na provedení svědeckých výpovědí shora vzpomínaných svědků usnesením zamítl.
25. Zástupce žalobce v reakci na ústní projev pověřené pracovnice žalovaného uvedl, že výklad žalovaného považuje za nesprávný a účelový, a proto s ním nemůže souhlasit. Odkázal na podanou žalobu a zareagoval přitom na otázku čestného prohlášení společnosti LINMASTER, s r. o. Toto prohlášení označil jednoznačně za listinný důkaz a jako s takovým mělo být dle jeho názoru i v daňovém řízení naloženo. Dále uvedl, že v komisionářské smlouvě je ujednáno, že společnost SAFIN LTD. může činit úkony i prostřednictvím třetích osob. To také daná společnost učinila a nebylo nic proti smluvnímu ujednání, když některé úkony činily třetí osoby, když záviselo pouze na dosaženém výsledku. Dále uvedl, že v řízení nebylo prokázáno, že by k výmazu zástavních práv došlo bez přičinění společnosti SAFIN LTD. Připomněl rovněž, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezmiňuje, jak vlastně dle jeho názoru k zániku těchto práv došlo, když by se tak nestalo na základě vzpomínané komisionářské smlouvy. Zástupce žalobce trval na tom, že žalobce tvrzené skutečnosti jednoznačně

prokázal a žalovaný je naopak nevyvrátil. Připomněl rovněž, že daňový subjekt je povinen prokázat pouze to, co sám tvrdí. Není proto možné, aby žalobce prokazoval vztahy vzniklé mezi společnostmi SAFIN LTD. a jejími smluvními partnery.

26. V reakci na sdělení zástupce žalobce pověřená pracovnice žalovaného ještě poukázala na to, že samotná společnost SAFIN LTD. se zmiňuje o společnosti LINMASTER s r. o., ale ve vztahu k jinému katastrálnímu území. Nešlo o katastrální území Benešov u Semil, ale o katastrální území Hrabačov a Železný Brod, kde tato společnost nefigurovala. Navíc upozornila, že žalobce dne 2. 12. 2014 žalovanému sdělil, že mu komisionář odmítl uvést údaje vyplývající z jeho činnosti, a to z důvodu mlčenlivosti.
27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
28. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 5. 10. 2006 byla mezi žalobcem jakožto komitentem a společností SAFIN LTD. jako komisionářem uzavřena komisionářská smlouva. V ní bylo konstatováno, že komitent je výlučným vlastníkem nemovitostí v katastrálním území Benešov u Semil, v katastrálním území Hrabačov a v katastrálním území Železný Brod, přičemž vlastnické právo k těmto nemovitostem je zatíženo zástavními právy vzniklými na základě smlouvy o zřízení zástavního práva a věcného břemene ze dne 21. 9. 1993 a 26. 6. 1997. Dále bylo ujednáno, že komisionář se zavazuje libovolnými právními úkony činěnými vlastním jménem zařídit zánik všech zástavních a věcných práv vymezených v této smlouvě. Současně bylo konstatováno, že tento závazek se nepovažuje za splněný, pokud uvedená zástavní práva zaniknou v důsledku jiných okolností, než komisionářových právních úkonů. Současně se komisionář zavázal, že libovolnými právními úkony činěnými vlastním jménem zaštití výmaz všech věcných břemen vymezených v čl. I. této smlouvy z katastru nemovitostí. Komisionáři bylo současně umožněno, aby ke splnění svého závazku vyplývajícího z této smlouvy využil služeb třetích osob. Komisionářské služby byly poskytnuty za úplatu.
29. Dále je z obsahu správního spisu zřejmé, že v dané věci již na základě podané žaloby rozhodoval tehdy místně příslušný Krajský soud v Ústí nad Labem, který původní rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaného zavázal, aby posoudil míru, kterou se na zániku zástavních práv podílel komisionář a zda veškeré jeho úkony, které byly kryty sjednanou odměnou, směřovaly k odstranění zatížení žalobcových nemovitostí. Z průběhu daňového řízení pak vyplynulo, že žalovaný v reakci na závazný právní názor vyslovený uvedeným krajským soudem vyzval dne 14. 10. 2014 žalobce k prokázání skutečností ve výzvě specifikovaných ve lhůtě 15 dnů od jejího doručení. Následně žalobce správce daně vyzval k prodloužení této lhůty o čtyři týdny, přičemž této žádosti bylo správcem daně vyhověno. Reakce žalobce na uvedenou výzvu pak správci daně byla doručena dne 2. 12. 2014. Z průběhu daňového řízení pak vyplynulo, že správce daně vyzval k součinnosti Katastrální úřad pro Liberecký kraj, pracoviště Jilemnice, pracoviště Semily a pracoviště Jablonec nad Nisou, k poskytnutí listin a informací v souvislosti se shora vzpomínanými nemovitostmi, jež byly zatíženy zástavním právem. Současně správce daně dne 21. 7. 2010 (a opakovaně dne 13. 11. 2014) požádal o mezinárodní výměnu informací ve vztahu k společnosti SAFIN LTD., se sídlem ve Velké Británii, a společností a Frenn Trading B.V. Nizozemí, jakožto věřitele. Dále správce daně vyzval v souvislosti s daňovým řízením vedeným u žalobce

k poskytnutí údajů i Komerční banku a.s. Následně dne 5. 5. 2015 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a to rozhodnutím č. j. 10507/15/5200 – 11434 – 706502 a současně jej vyzval k vyjádření se k těmto zjištěním, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení uvedeného rozhodnutí. Dne 21. 5. 2015 požádal žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření o 30 dnů, tedy do 22. 6. 2015. Žalovaný žádosti žalobce plně vyhověl. Stanovená lhůta však uplynula marně. Dne 17. 7. 2015 byla žalovanému doručena žádost žalobce o navrácení lhůty v předešlý stav. K tomuto datu se žalobce současně vyjádřil k uvedenému rozhodnutí ze dne 5. 5. 2015. Následně žalovaný dne 27. 8. 2015 žádost žalobce zamítl jako nedůvodnou. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo k datu 3. 11. 2015 Generálním finančním ředitelstvím zamítnuto a napadené rozhodnutí potvrzeno. Poté dne 12. 5. 2016 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi, a to rozhodnutím č.j. 21301/16/5200 – 11434 – 706502 a současně jej vyzval, aby se ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení k vysloveným závěrům vyjádřil. Toto vyjádření pak žalobce učinil dne 31. 5. 2016.

30. Dále krajský soud z průběhu daňového řízení zjistil, že v reakci na výzvu žalovaného k prokázání skutečností specifikovaných ve výzvě ze dne 14. 10. 2014 žalobce svým podáním doručeným správci daně dne 2. 12. 2014 konstatoval, že *„podle sdělení SAFIN LTD. směřovaly veškeré úkony výhradně k zániku zástavních práv a zániku věcného břemene. SAFIN LTD. ale odmítá doložit konkrétní úkony s ohledem na obchodní tajemství. Z otázky správce daně není zřejmé, k odstranění jakých jiných zatížení nemovitostí mohly tyto úkony ještě směřovat. Daňový subjekt žádných jiných zatížení těchto svých nemovitostí není vědom.... Jednání probíhala s panem M. P., ředitelem/jednatel SAFIN LTD. dle přiloženého výpisu.... Komunikace se SAFIN LTD. probíhala především formou emailové komunikace a osobních setkání. Veškerou komunikaci měl na starost Ing. P. D., jednatel společnosti. Daňový subjekt, bohužel již nedisponuje emailovou komunikací z těchto let. Jednání s jednatelem SAFIN LTD. proběhlo v Praze. Není známo, zda společnost SAFIN LTD. měla v ČR kancelář či pobočku. Ing. P. D. nebyl zaměstnancem daňového subjektu ani nepoužíval jeho automobil. Daňový subjekt nemá k dispozici ani knihu jízd ani žádné vyúčtování jeho pracovních cest vztahujících se k této záležitosti.“*
31. K naznačenému průběhu daňového řízení lze konstatovat, že správce daně a potažmo žalovaný přistoupili k důkaznímu řízení v souladu s ust. § 92 a násl. daňového řádu, tedy s vědomím, že jejich povinností je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž při tomto postupu nejsou vázáni jen návrhy daňového subjektu. Je totiž zřejmé, že žalobce byl k prokázání svého tvrzení řádně vyzván a správce daně a žalovaný přesně vymezili okruh problémů, které bylo nutno podložit řádnými důkazy. Z průběhu důkazního řízení je rovněž zřejmá i vstřícnost daňových orgánů ve vztahu k žádostem žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření.
32. Žalobce ve své reakci na výzvu ze dne 14. 10. 2014 popsal průběh jednání se společností SAFIN LTD. Z jeho tvrzení však nevyplývaly žádné konkrétní důkazy, které by jeho vyjádření mohly potvrdit nebo alespoň podpořit. Jediný písemný důkaz, který zmiňoval, tedy emailová korespondence, nebyla již v době reakce na výzvu v písemné podobě k dispozici.
33. Další návrhy důkazů učinil žalobce dne 17. 7. 2015, tedy 25 dnů po prodloužené lhůtě k vyjádření k rozhodnutí ze dne 5. 5. 2015. Jednalo se o listinné důkazy (dopisy žalobce, potvrzení společností, které byly se společností SAFIN LTD. ve smluvním vztahu,

smlouvy s touto společností, prohlášení těchto společností) a dále o návrhy na výslechy svědků.

34. Krajský soud přistoupil k hodnocení těchto důkazů z pohledu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, dle něhož „*provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Podle odst. 3 téhož ustanovení „*lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání*“. Podle odst. 4 citovaného ustanovení „*po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.*“ Z dané právní úpravy tedy nepochybně vyplývá, a tento názor byl potvrzen i judikaturou Nejvyššího správního soudu vyjádřenou v jeho rozsudku ze dne 25. 1. 2017, č. j. 6 Afs 156/2016-40, že „*Žalovaný je však v průběhu daňového řízení vázán zákonnými procesními pravidly daňového řádu. Ustanovení § 115 daňového řádu nedává správci daně žádný prostor pro toleranci mírného zmeškání lhůty a uvážení, jak se by se toto zmeškání mohlo projevit ve spravedlivém posouzení věci. Naopak z dikce zákona zcela jednoznačně vyplývá, že k návrhům na provedení důkazů po uplynutí stanovené lhůty se nepřihlíží. Jediným prostředkem, kterým lze zmeškání lhůty účinně zvrátit, je institut navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 daňového řádu.*“ V projednávané věci sice žalobce o prodloužení lhůty požádal, jeho žádosti bylo vyhověno a lhůta byla prodloužena o 30 dnů, tedy do 22. 6. 2015, tato lhůta však uplynula marně a žalobce následně až 17. 7. 2015 zaslal žalovanému vyjádření spolu s dalšími důkazy a návrhy na provedení důkazů. Stalo se tak ale po uplynutí prodloužené lhůty, a proto k návrhům na provedení těchto důkazů již žalovaný nemohl přihlížet. V dané věci sice žalobce současně s předloženými důkazy žádal dne 17. 7. 2015 o navrácení lhůty v předešlý stav, jeho žádost však byla zamítnuta jako nedůvodná a odvolání proti tomuto rozhodnutí následně Generální finanční ředitelství zamítlo s odůvodněním, že instrument navrácení lhůty v předešlý stav by měl mít charakter výjimečného nástroje, který má zmírnit dopady některých závažných životních situací a neměl by sloužit k podpoře osob, které bez existence objektivní překážky zmeškají stanovenou lhůtu.
35. V projednávané věci tak při aplikaci ust. § 115 odst. 4 daňového řádu nelze než konstatovat, že návrhy dalších důkazů provedl žalobce po uplynutí shora zmiňované lhůty, takže k nim nelze přihlídnout. Mezi tyto důkaz patří i návrh důkazu výsledkem dvou svědků - Ing. P. D. a JUDr. L. D.. Jak vyplývá ze shora uvedeného, jejich návrh byl proveden po uplynutí lhůty stanovené ust. § 115 daňového řádu. Z těchto důvodů musel krajský soud návrh žalobce na výslech zmiňovaných svědků v průběhu soudního řízení zamítnout.
36. Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž žalovaný nepostupoval při vydání napadeného rozhodnutí v souladu s ust. § 116 odst. 1 daňového řádu. Dané ustanovení obsahuje taxativní výčet způsobů, kterými může být odvolací řízení ukončeno. Vyplývá z něho, že žalovaný jakožto odvolací orgán buď napadené prvoinstanční rozhodnutí změní, nebo zruší a řízení zastaví, anebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný pro ukončení odvolacího řízení zvolil první variantu, tedy že výrok prvoinstanční

rozhodnutí změnil. Změna se týkala, jak ostatně bylo možno z výroku jeho rozhodnutí zjistit, výše vyměřeného penále, které bylo v rámci odvolacího řízení sníženo z 5 % na 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tedy z původní výše 180 917 Kč na 36 183 Kč. Dále se změna týkala i části placení daně v důsledku organizační změny, tedy bankovního spojení. I tato skutečnost byla ve výroku přesně vyspecifikována. Žalovaný závěrem konstatoval, že „v ostatním zůstává výrok odvolání napadeného rozhodnutí beze změny.“ Krajský soud tak považuje za nepochybné, že žalovaný postupoval při vydání napadeného rozhodnutí v souladu s ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když výrok prvoinstančního rozhodnutí napadeného odvoláním změnil a způsob změny přesně ve výroku svého rozhodnutí vyspecifikoval.

37. Ze shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žalobce navrženými důkazy neprokázal, že částka ve výši 12 500 000 Kč, která byla deklarována jako částka vynaložená na zajištění zániku zástavních práv a věcných břemen dle předložené komisionářské smlouvy ze dne 5. 10. 2006, představuje náklad vynaložený na dosažení, zajištění, udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V daňovém řízení totiž nebylo prokázáno, že by k zániku těchto práv došlo v důsledku činnosti komisionáře. Postup žalovaného a potažmo správce daně v důkazním řízení přitom odpovídal požadavkům ust. § 92 daňového řádu. Pokud žalovaný hodnocením předložených důkazů vyvrátil tvrzení žalobce, že společnost SAFIN LTD. poskytla služby vymezené komisionářskou smlouvou, nelze než konstatovat, že svoje důkazní břemeno unesl. Svůj postup v důkazním řízení žalovaný podrobně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 13 až 20). Navzdory tomu, že zde provedl hodnocení důkazů, které byly žalobcem předloženy po lhůtě, jeho závěr tendující k tomu, že žalobce svoje důkazní břemeno neunesl, zůstal nezměněn.
38. Závěrem krajský soud podotýká, že se žalobce mylí, pokud se domnívá, že následnou povinností žalovaného pak bylo osvětlit, jakým způsobem a vlivem jaké činnosti vlastně k zániku zástavních práv a věcných břemen skutečně došlo. Takový požadavek již přesahuje rámec důkazního řízení vedeného v daňovém procesu za účelem prokázání odčitatelných nákladů od základu daně dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
39. Krajský soud tak neshledal žalobu důvodnou, a proto ji s odkazem na § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

4. Náklady řízení

40. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady nad běžnou úřední činnost vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li

poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 4. října 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu