



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8641/12-1102-708855, č. j. 8642/12-1102-708855, a č. j. 8643/12-1102-708855,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje.**
- II. Žaloba **se zamítá.**
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označenými rozhodnutími Finanční ředitelství v Brně rozhodlo o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Ivančicích (dále též „správce daně“) ze dne 1. 6. 2011, č. j. 41511/11/294971700870, č. j.

41533/11/294971700870, a č. j. 41534/11/294971700870. Po proběhlých odvolacích řízeních byla žalobkyni za zdaňovací období let 2005, 2006 a 2007 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob v celkové výši 13 961 232 Kč, dodatečně vyměřena daňová ztráta v celkové výši –4 370 071 Kč, stanoven nárok na daňový bonus dle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v celkové výši 0 Kč, a současně byla žalobkyně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 1 760 267 Kč a penále z doměřené daňové ztráty v celkové výši 143 926 Kč.

[2] K uvedenému shrnutí nutno dodat, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy dnem 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu v Ivančicích se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[3] Pokud jde o označení osoby žalovaného, je třeba konstatovat, že žalobkyně v žalobě žalovaného určila takto: „Česká republika, Finanční ředitelství v Brně, Finanční úřad v Ivančicích“. Podle § 33 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), je žalovaným ten, o němž to stanoví zákon. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je osoba žalovaného určována ustanovením § 69 s. ř. s., podle něhož je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V řízení o podané žalobě tak bylo jediným žalovaným Finanční ředitelství v Brně, a posléze Odvolací finanční ředitelství.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Ve včas podané žalobě žalobkyně uvedla, že napadená rozhodnutí správních orgánů byla vydána na základě téže daňové kontroly, kterou provedl místně nepřislušný správce daně, a to Finanční úřad Brno III. Námitku místní nepřislušnosti tohoto správce daně přitom žalobkyně uplatnila již v průběhu daňového řízení a následně ji precizovala v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Pověření kontrolujícího správce daně nebylo učiněno zákonným způsobem. Meritem věci je to, že v rozporu s judikaturou správních soudů žalobkyně nebyla včas a přiměřeně k době provádění daňové kontroly seznámena s důvody pověření (v této souvislosti žalobkyně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106). Daňová kontrola coby podklad napadených rozhodnutí tak byla nezákonná, což je důvodem pro jejich zrušení.

[5] Žalobkyně dále uvedla, že před vydáním napadených rozhodnutí žalovaného došlo k prekluzi práva správce daně na stanovení daně. Tuto námitku ostatně uplatnila již v daňovém řízení, a to podáním (stížností) ze dne 1. 1. 2012, jež žalovaný posoudil jako součást odvolání. Daňová kontrola byla zahájena dne 10. 12. 2008. Ve smyslu tehdy účinného § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tak prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem 1. 1. 2009 a marně uplynula dnem 31. 12. 2011. Lhůty pro vyměření předmětných daňových povinností počaly běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Jsou nepochybně lhůtami hmotněprávními. K jejich uplynutí přihlíží z úřední povinnosti jak správní orgány, tak soudy.

[6] Ani po meritorní stránce nemohou napadená rozhodnutí obstát. U každé výtky žalobkyně specifikovala, vůči kterému článku zprávy o daňové kontrole a za jaké zdaňovací období daná výtka směřuje. U čl. 8 za rok 2005 žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) dle § 72 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je nutno z hlediska daně z příjmů posuzovat bez ohledu na to, že předmět plnění (obrazy) byl použit k zajištění příjmů žalobkyně. Obrazy byly pronajaty D. P. spolu s jiným zařízením klubu Lihovar Třebíč. Pořízení obrazů použitých k jejich dalšímu pronájmu je tedy nutno podřadit pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bez ohledu na to, zda se jedná o originály či kopie. Žalovaným namítané porušení § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů přitom není v daném případě aplikovatelné. Žalovaný tedy nesprávně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů a nesprávně zvýšil žalobkyni základ daně za rok 2005 o částku 1 398 000 Kč.

[7] K čl. 9 za rok 2005 žalobkyně uvedla, že teprve na základě zdanitelných plnění plynoucích z faktury č. 364/2005 ze dne 24. 10. 2005 byla schopna posoudit další investiční záměry R. V. v návaznosti na podmínky plateb za akcie. Na základě těchto znalostí pak žalobkyně pro R. V. prováděla právní služby. Výnosy z těchto služeb byly řádně zdaněny. Z logiky věci vyplývá, že obchodní vztahy mezi partnery se vyvíjejí a nelze předpokládat, že každá investice bude zákazníkovi ihned fakturována. Žalovaný se spokojil s mechanickým výčtem faktur a nehodnotil je v jejich logické souvislosti, jen k nim zaujal stanovisko, že nelze dovodit žádnou časovou a věcnou souvislost mezi zdanitelnými plněními. Toto stanovisko neopřel o žádné důkazy. Tím řízení zatížil nepřezkoumatelností. Žalovaný tedy nesprávně zvýšil základ daně za rok 2005 o částku 800 000 Kč.

[8] K čl. 10 za rok 2005 žalobkyně uvedla, že doložila zápis ze služební cesty ze dne 21. 9. 2005 – 6. 10. 2005 včetně přiložených dokladů. Tyto náklady sloužily výnosům účtovaným společnosti G&C Pacific, a. s., v souvislosti s pravidelným paušálním měsíčním vyúčtováním ve výši 50 000 Kč bez DPH. Předmětem jednání na služební cestě bylo uzavření kontraktů, které byly žalovanému předloženy. Žalovaný se s nimi (na rozdíl od svého tvrzení) nevypořádal, a ani neuvedl, proč je jako důkaz neuznal. Žalovaný tedy nesprávně zvýšil základ daně za rok 2005 o částku 280 000 Kč.

[9] K čl. 11 a 12 za rok 2005, k čl. 13 za rok 2006 a k čl. 13 za rok 2007 žalobkyně v souvislosti s transakcemi s akciemi namítla, že žalovaný nesprávně zvýšil základ daně za rok 2005 o 7 760 000 Kč a o 6 980 000 Kč, za rok 2006 o 18 795 000 Kč a za rok 2007 o 245 000 Kč. V případě prodeje akcií byl dodržen časový test 6 měsíců nutný k aplikaci § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

[10] K čl. 13 za rok 2005 a k čl. 13 a 14 za rok 2007 žalobkyně namítla odečet úroků od základu daně v nesprávné výši. Předmětnou nemovitost žalobkyně ze $\frac{3}{4}$ užívala pro vlastní bydlení, náležel jí tedy nárok na uznání $\frac{3}{4}$ zaplacených úroků. Znění § 15 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2007, navíc tuto otázku vůbec neřeší.

[11] U čl. 7 za rok 2006 obdobně jako v první meritorní námitce týkající se obrazů žalobkyně nesouhlasila se zvýšením základu daně za rok 2006 o 45 000 Kč, tentokrát ve vztahu k mapám použitým jako dekorace advokátní kanceláře.

[12] K čl. 3 za rok 2006 uvedla, že žalovaný rovněž nesprávně zvýšil základ daně za uvedené zdaňovací období o částku 325 000 Kč. Bylo úřední povinností žalovaného zjistit skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, tedy to, jakou část kupní ceny zdanitelného plnění mohl daňový subjekt uplatnit jako nákladovou položku dle účetního odpisu. O tuto částku pak byl žalovaný povinen snížit částku 325 000 Kč, o níž zvýšil žalobkyni základ daně. Na věci nic nemění ani ta skutečnost, že žalobkyně nepředložila doklad o zařazení předmětu zdanitelného plnění do obchodního majetku a o způsobu jeho odpisu.

[13] K čl. 9, 10, 11 a 12 za rok 2006 a k čl. 11 a 15 za rok 2007 žalobkyně namítla, že žalovaný nijak nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění dle přijatých faktur a souvisejících výkazů prací. Jednalo se o zhodnocení objektu v Třebíči. Žalobkyně naplnila podmínky pro odečet těchto výdajů od základu daně. Jí navržené důkazy však nebyly provedeny. Žalovaný nesprávně zvýšil základ daně o 3 609 166 Kč za rok 2006 a o 3 293 061 Kč za rok 2007.

[14] K čl. 1 za rok 2007 žalobkyně namítla nesprávné zvýšení základu daně o 673 781,50 Kč za rok 2007. Žalovaný bez zdůvodnění neprovedl navržený důkaz posouzení zpochybňovaných dokladů v přítomnosti účetní L. Š. Rozhodnutí žalovaného je navíc vnitřně rozporné.

[15] Konečně k čl. 9 za rok 2007 pak žalobkyně namítla nesprávné zvýšení základu daně za rok 2007 o částku 2 000 000 Kč. Vstupní cena objektu L. 52 byla 2 900 000 Kč. Minimální doba odepisování činila 30 let s roční hodnotou odpisu 96 667 Kč. Vzhledem k tomu, že nemovitost byla ve vlastnictví žalobkyně od poloviny roku 1996 a odpisy započaly až v roce 1997, mělo by být do konce roku 2006 (v roce 2007 byla nemovitost prodána) z kupní ceny odepsáno 966 670 Kč a zůstatková cena by tak činila 1 993 330 Kč a nikoliv 0 Kč, jak dovodil žalovaný.

[16] Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud shora citovaná rozhodnutí žalovaného, stejně jako dodatečné platební výměry, zrušil.

III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného k žalobě

[17] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a setrval na své předchozí argumentaci. Zásadně odmítl námitku, že daňovou kontrolu provedl nepřislušný orgán. Daňovou kontrolu provedl pověřený správce daně – Finanční úřad Brno III. S pověřením ze dne 5. 10. 2010 byla žalobkyně včas seznámena, a to ve dnech 15. 12. 2010, 29. 12. 2010 a 7. 1. 2011. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly změnila bydliště, čímž byl dán důvod ke změně místní příslušnosti správce daně. V té době Finanční úřad Brno III již dva roky vedl daňovou kontrolu. Bylo by tudíž nevhodné, aby tuto kontrolu dokončoval jiný správce daně.

[18] K prekluzi práva správce daně stanovit daň nedošlo. Běh této lhůty odvíjející se od zahájení daňové kontroly sice měl skončit dnem 31. 12. 2011, v posledních 12 měsících této lhůty však došlo k oznámení rozhodnutí správce daně o stanovení daně, čímž se běh této lhůty

dle § 148 odst. 2 ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu prodloužil o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012. V této lhůtě pak rozhodnutí nabylo právní moci. Rozhodnutí žalovaného byla řádně doručena zástupci žalobkyně Ing. J. T. dne 8. 10. 2012, o čemž svědčí řádně vyplněné doručky. Zásilky byly doručeny posledním dnem desetidenní úložní lhůty.

[19] Stejně tak nepřisvědčil žalovaný ani výtkám ohledně způsobu výpočtu doměřované daně za jednotlivá zdaňovací období.

[20] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

[21] V podání ze dne 23. 5. 2014 označeném jako *Doplnění žaloby o judikatorní rozhodnutí* dále žalobkyně k zákazu retroaktivního působení pozdější právní úpravy poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11 (bod I.). Pod body II.–IV. podání argumentovala judikatorními závěry k otázce hmotněprávního posouzení, důkazních povinností správce daně [zejména ve vztahu k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], rozložení důkazního břemene při stanovení daně a použití předmětu přijatého zdanitelného plnění k další ekonomické činnosti.

[22] K uvedenému se žalovaný vyjádřil podáním ze dne 26. 6. 2014. Opětovně odmítl uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. K bodu II. konstatoval, že chybí konkretizace porušení povinností správce daně. K bodům III. a V. podání žalobkyně ze dne 23. 5. 2014 žalovaný uvedl, že se jedná o žalobní body, které nebyly uplatněny v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby. Co se týče neuznaných výdajů, žalovaný postupoval v souladu se zákonem.

[23] V podání ze dne 5. 8. 2014 žalobkyně opětovně polemizovala se žalovaným ohledně otázky retroaktivity ustanovení daňového řádu. Dodala, že žalovaný mohl o odvoláních rozhodnout do 31. 12. 2011, měl na to minimálně 5 měsíců. Konkrétní porušení povinností žalovaného žalobkyně uvedla v odvolání i v žalobě. Žalobkyně též uvedla, že argumentace judikaturou nepodléhá koncentrační a dispoziční zásadě.

[24] V podání ze dne 9. 3. 2015 žalovaný vesměs zopakoval svá tvrzení uvedená v předchozím podání ze dne 26. 6. 2014.

[25] V podání ze dne 27. 11. 2015 žalobkyně uplatněnou argumentaci rozhojnila o obsáhlý právní rozbor nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. S řadou judikatorních odkazů zdůraznila, že nálezy by neměly sloužit ke krytí liknavosti správce daně. V daňovém řízení přitom docházelo ke zcela neodůvodněným průtahům. Pod bodem IV. podání pak žalobkyně uvedla, že správce daně byl v daňovém řízení povinen ustanovit znalce.

[26] Podáním ze dne 15. 1. 2016 pak žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného ze dne 9. 3. 2015. Odmítla, že by uvedla nové žalobní body po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Pod bodem IV. pak s odkazem na judikaturu uvedla, že čistě formální úkony správce daně

směřující toliko k prodloužení lhůty pro stanovení daně nejsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty, ani tuto lhůtu prodloužit.

[27] Podáním ze dne 31. 3. 2016 pak *žalobkyně* poukázala na pokyny Ministerstva financí, podle nichž měl žalovaný o odvoláních rozhodnout ve lhůtě 6 měsíců. Pod bodem II. pak namítla, že veškeré její daňové žaloby byly Krajským soudem v Brně přiděleny k projednání a rozhodnutí senátu 29 Af, je tak pochybnost, jestli žalobkyně nebyla odňata zákonnému soudci.

[28] V podání ze dne 18. 10. 2016 *žalobkyně* uvedla, že k prekluzi práva na stanovení daně soud přihlíží z úřední povinnosti. Dle rozvrhu práce krajského soudu na rok 2012 byla rozdělováním agendy na úseku správního soudnictví pověřena vedoucí soudní kanceláře. Takto určení soudci jsou nezákonní. Řízení vedené nezákonným soudcem pak nemůže působit stavění lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Došlo tak k definitivní prekluzi práva na stanovení daně odlišně od podaných daňových tvrzení žalobkyně.

[29] V podání ze dne 30. 12. 2016 pak *žalobkyně* namítla, že soud musí respektovat rozhodnutí mezinárodních a unijních soudů. Odkázala na rozsudek Evropského soudního dvora (dále též „SDEU“) ze dne 23. 2. 2006, C-201/04, *Belgische Staat v. Molenbergnatie NV*, v němž soud judikoval nepřipustnost užití nové právní úpravy pro přerušování lhůty pro vyměření (cla) v řízeních, jež byla započata podle předchozích právních předpisů. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 je tedy ve zjevném rozporu s unijním právem, jeho aplikaci tak brání komunitární právo.

[30] K podání žalobkyně ze dne 18. 10. 2016 se žalovaný vyjádřil podáním ze dne 14. 2. 2017.

[31] *Žalobkyně* posléze v podání ze dne 27. 2. 2017 zopakovala, že již uplynuly veškeré lhůty ke stanovení daně. Navrhla tedy správci daně, aby sám předmětná rozhodnutí zrušil. Soud by měl přesto napadená rozhodnutí zrušit a řízení zastavit dle § 47 písm. c) s. ř. s.

V. Posouzení věci soudem

[32] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[33] Zde je nutno v první řadě uvést, že soud usnesením ze dne 12. 9. 2014, č. j. 29 Af 102/2012-221, řízení o žalobě přerušil, neboť Ústavnímu soudu byl Nejvyšším správním soudem předložen návrh na zrušení prvních dvou vět § 264 odst. 4 daňového řádu (sp. zn. Pl. ÚS 18/2014). Vzhledem k tomu, že předmětná překážka řízení odpadla, rozhodl zdejší soud výrokem I. tohoto rozsudku dle § 48 odst. 6 s. ř. s. o pokračování v řízení.

[34] Soud se dále zabýval námitkou porušení práva na zákonného soudce. Zde je třeba konstatovat, že obdobnou námitku žalobkyně vůči krajskému soudu uplatnila již v jiných

svých věcech v rámci řízení o kasačních či ústavních stížnostech. Nejvyšší správní soud ani Ústavní soud jí však za pravdu nedaly (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 8 Afs 76/2016-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. IV. ÚS 2432/16), a zdejší soud nevidí důvodu, pro nějž by se měl od jejich závěrů odchylovat. Předmětná věc byla senátu 29 Af přidělena v souladu s rozvrhem práce Krajského soudu v Brně pro rok 2012 (ve znění k datu nápadu žaloby). Byla dodržena pravidla rozvrhem práce stanovená pro úsek správního soudnictví, mimo jiné pravidlo, že věci, v nichž je dána totožnost účastníků řízení nebo totožnost napadeného rozhodnutí, se přidělují témuž senátu. Žalobkyně neuvádí žádný konkrétní poznatek, že by rozvrh práce neměl být v jejím případě dodržen. Pokud pak poukazuje na to, že nápad je rozdělován vedoucí soudních kanceláří, nutno konstatovat, že na uvedeném nelze shledat cokoli rozporného se zákonem. Z logiky věci je zřejmé, že přidělování napadlých věcí konkrétním soudním oddělením musí někdo fyzicky dělat. Podstatné je toliko to, zda tak oprávněná osoba činí v souladu s rozvrhem práce. V nyní projednávané věci tomu tak bylo. Právo žalobkyně na zákonného soudce dle čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod tak nebylo dotčeno.

[35] Žalobkyně dále navrhovala, aby soud zastavil řízení pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V tomto ohledu je ovšem její argumentace lichá. Pro stanovení daně je podstatné, aby daň byla orgány finanční správy pravomocně stanovena v průběhu prekluzivní lhůty. Tuto otázku soud zkoumá, přičemž běh prekluzivní lhůty na něj logicky nikterak nedopadá. Dopady soudního řízení na běh prekluzivní lhůty (ať již subjektivní i objektivní) se mohou projevit zejména v případě zrušení rozhodnutí správce daně soudem. V nyní projednávané věci však soud dospěl k závěru, že předmětné daně byly pravomocně stanoveny v rámci prekluzivních lhůt (viz níže).

[36] Dále se soud zabýval jednotlivými žalobními body.

– ***místní nepřislušnost správce daně provádějícího daňovou kontrolu***

[37] Co se týče námítky místní nepřislušnosti správce daně provádějícího daňovou kontrolu, nutno v prvé řadě uvést, že určení konkrétního správce daně oprávněného a zároveň povinného k provedení určitého daňového řízení či postupu vyplývá z pravidel o příslušnosti (věcné, místní, funkční). Pravidla místní příslušnosti pak k provedení řízení konkretizují některého z věcně příslušných správců daně ve vztahu k jejich územní působnosti. Pouze daňové řízení vedené či postupy a úkony vykonané příslušným správcem daně odpovídají zásadě zákonnosti. Existují však i zákonné výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i obecně místně nepřislušný správce daně. Tedy, okolnost provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně sama o sobě nevyvolává její automatickou nezákonnost. V takovém případě je však nutno pečlivě zkoumat splnění zákonných podmínek.

[38] Taková výjimka plynula i z § 8 odst. 4 zákona o územních finančních orgánech (ve znění účinném do 31. 12. 2012), podle něhož finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný finanční úřad. Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že pověřený správce daně může

ve věci konat pouze v rozsahu pověření, ostatní úkony tedy vykonává obecně místně příslušný správce daně.

[39] Problematikou aplikace § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2005, se komplexním způsobem zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb. NSS (věc *FAIR PLAY TREND*). Konstatoval zde mimo jiné, že toto pověření „je vnitřním konkrétním aktem správy vydávaným v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti [...] nikoli dle předpisu procesního, ale na základě předpisu organizačního“. Jeho smyslem je „naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, přičemž spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídicí pravomoci společně jim nadřízeného správce daně“. Vzhledem k procesnímu dopadu tohoto aktu na jednotlivě určené daňové řízení musí být součástí daňového spisu.

[40] Co se týče obsahu, musí pověření dle Nejvyššího správního soudu „bez pochyby obsahovat označení pověřujícího, místně příslušného a pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít“. Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou důvodů, na jejichž základě může finanční ředitelství přikročit k realizaci své intervenční pravomoci, a též formou pověření, přičemž shledal, že se nejedná o rozhodnutí dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ani o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[41] V nyní projednávaném případě plyne z pověření ze dne 5. 10. 2010, č. j. 14165/10-1500-703157, že žalovaný pověřil Finanční úřad Brno III, aby u žalobkyně provedl daňovou kontrolu dle § 16 zákona o správě daní a poplatků, včetně úkonů procesně souvisejících, ve věci daní a zdaňovacích období, jež jsou předmětem rozhodnutí nyní žalobou napadených. Ze spisu dále plyne, že o existenci tohoto pověření byla žalobkyně opakovaně informována a bylo jí sděleno, že do něj může nahlédnout (viz např. sdělení ze dne 22. 12. 2010 k námitce místní nepříslušnosti). Pověření pak bylo odůvodněno mimo jiné tím, že pověřený správce daně provede daňovou kontrolu rychleji a hospodárněji. Takové odůvodnění je vzhledem k rozsahu věci, jakož i k tomu, že pověřený správce daně již daňovou kontrolu po určitou dobu prováděl, zcela legitimní a dostatečné.

[42] K věci lze ještě uvést, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, dospěl v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (věc *ALGON PLUS*), k obecnému závěru, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. Zároveň však, se současným připomenutím vzájemných přesahů, odlišil předměty řízení u předmětných žalobních typů. Uvedl, že předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není „výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“ Předmětem doměřovacího řízení pak je „daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je ‚rozhodnutí‘ správce daně (resp. odvolacího

orgánu) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu“.

[43] Dle rozšířeného senátu je proto nutno „důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“, což ovšem neznamená, že by „daňová kontrola nemohla být v určitých ohledech zkoumána i v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. V řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřikajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřipustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá.“

[44] Rozšířený senát uzavřel, že „[z] odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, týkají-li se obě řízení v určitém ohledu daňové kontroly, je patrné, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (v praxi však z časového hlediska bude obvykle zásahová žaloba předcházet žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s.), neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu.“

[45] Přestože v dané věci žalobkyně možnost podat zásahovou žalobu nevyužila, lze na základě uvedeného uzavřít, že daňová kontrola předmětných zdaňovacích období daně z příjmů fyzických osob byla u žalobkyně provedena správcem daně, který k ní byl pověřen obsahově dostatečným aktem žalovaného.

– **prekluze práva správce daně stanovit daň**

[46] Žalobkyně dále poukázala na prekluzi práva správce daně stanovit předmětné daně. Zde je nutno uvést, že u všech předmětných daňových povinností bylo jednotčím momentem zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2008. V této souvislosti je třeba podotknout, že ani u „nejstarší“ daňové povinnosti, daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 (u níž mělo právo správce daně prekludovat dnem 31. 12. 2008), z ničeho neplyne, že by tento úkon byl správcem daně činěn toliko za účelem prodloužení běhu lhůty pro vyměření daně. V tomto ohledu žalobkyně neuvedla ničeho bližšího. Naopak z protokolu o zahájení daňové kontroly jednoznačně plyne, že se nejednalo o úkon provedený „naoko“, neboť správce daně v rámci ústního jednání ihned začal klást daňovému subjektu (jeho zástupci) cílené otázky a vyzval ho k předložení účetních a daňových podkladů a evidencí. Na žádost daňového subjektu byla pro předložení požadovaných podkladů stanovena lhůta do 15. 1. 2009.

[47] Na základě zahájení daňové kontroly byla prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků prodloužena do 31. 12. 2011. V tomto termínu sice nebyly předmětné daňové povinnosti pravomocně stanoveny, ale došlo k vydání dodatečných platebních výměrů. Bylo tak naplněno ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jež se na věc vztahovalo dle § 264 odst. 4 daňového řádu. Na jeho základě došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012. V jejím rámci vydal žalovaný nyní napadená rozhodnutí o odvolání, a předmětné daňové povinnosti tak byly stanoveny pravomocně.

[48] Žalobkyně v této souvislosti poukazovala na nemožnost aplikace § 148 daňového řádu ve vztahu k prekluzivní lhůtě, která započala běžet před účinností daňového řádu. Tuto otázku však komplexním způsobem zodpověděl Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, č. 299/2015 Sb. [N 165/78 SbNU 469, <http://nalus.usoud.cz>]. Zde nutno uvést, že tímto nálezem je zdejší soud vázán, přičemž navíc ani neshledal důvodu, pro něž by v něm uvedené závěry neměl aplikovat. Takovým důvodem není ani žalobkyní poukazovaná judikatura, a to ani rozhodnutí SDEU z roku 2006, neboť se jedná o rozhodnutí dřívější, závěry Ústavního soudu se s ním tedy implicitně vypořádávají.

[49] V odůvodnění nálezu uvedl Ústavní soud mimo jiné následující:

[50] „44. Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jímž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1 rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly ji přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze shledat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení. Desetiletou objektivní lhůtu stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[51] 45. Navrhovatel zpochybnil ústavnost napadeného ustanovení i poukazem na absenci dostatečně silného důvodu pro zákonodárcem stanovené řešení vztahu staré a nové právní úpravy. Ústavní soud v této souvislosti poznamenává, že účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty

nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřipustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat, nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu a činil tak napadené ustanovení protiústavním.“

[52] V závěru nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 pak Ústavní soud sice dodal, že se v něm nezabýval případným jiným zásahem do ústavně zaručených práv a svobod daňových subjektů, k nimž by mohlo dojít v důsledku samotné aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nicméně z této části citovaného rozhodnutí zřetelně nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Žádný konkrétní důvod, na základě něhož by bylo možné učinit závěr o rozporu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem, přitom zdejší soud v nyní posuzovaném případě neshledal. Na uvedeném ničeho nemění ani skutečnost trvání daňového řízení, této se ostatně žalobkyně mohla bránit i soudně. V tomto ohledu zároveň nelze pominout rozsáhlost a komplikovanost jednotlivých daňových skutečností, jimiž se musely orgány finanční správy v daných případech zabývat.

[53] Pokud jde dále o žalobní body směřující proti okolnostem vztahujícím se k neuznání jednotlivých výdajů či dodanění příjmů žalobkyně, nutno v prvé řadě uvést, že soud neshledal nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí (to navíc ve spojení s obsahem zprávy o daňové kontrole tvořící odůvodnění dodatečných platebních výměrů). V některých případech sice odůvodnění napadených rozhodnutí trpěla drobnými nepřesnostmi, ty však byly marginálního charakteru a nemohly tak mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

– **výdaje na pořízení uměleckých děl – obrazů (zdaňovací období roku 2005)**

[54] V daném případě žalovaný neuznal výdaje spojené s pořízením obrazů (30 ks „*Japonský motiv originál*“ a 5 ks „*Motiv Comics originál*“) v celkové výši 1 398 000 Kč. Obrazy byly zakoupeny od společnosti G&C Pacific, a. s., na základě faktury č. 425/2005.

[55] Žalovaný správně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů, podle něhož *za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat u poplatníků, kteří nevedou účetnictví výdaje na pořízení uměleckých děl,³⁰⁾ která nejsou součástí staveb a budov a v jednotlivém případě nepřesáhnou částku 40 000 Kč.* Přitom logicky vycházel z aktuálních předpisů upravujících autorské právo [§ 2 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon)], a nikoli z již neúčinného zákona č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon), na nějž dosud odkazovala nezávazná poznámka pod čarou ³⁰⁾ v textu daňového zákona. V tomto ohledu je tedy argumentace žalobkyně lichá.

[56] Žalovaný též řádně zjištěný skutkový stav subsumoval pod podmínky citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů a zabýval se tedy skutečností, zda předmětné obrazy jsou součástí staveb a budov, a výši výdajů v jednotlivých případech. K případnému nesplnění těchto podmínek žalobkyně neuvedla ničeho. Její argumentace, že tyto obrazy byly pronajaty společně s jiným zařízením klubu „Lihovar“ Třebíč D. P., je vskutku irelevantní. Skutečnost, že nemovitost, v níž jsou předmětné obrazy umístěny, je pronajímána, totiž nemá na splnění podmínek, za nichž nelze výdaje na dané obrazy daňově uznat, žádný vliv. Nutno dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rozvedl situaci, kdy žalobkyně bude moci předmětné výdaje uplatnit.

– ***výdaje na služby ekonomického poradenství od společnosti G&C Pacific, a. s. (zdaňovací období roku 2005)***

[57] V daném případě žalovaný neuznal výdaje uhrazené žalobkyní společnosti G&C Pacific, a. s., ve výši 800 000 Kč na základě faktury č. 364/2005. Mělo se jednat o výdaj související se službami ekonomického poradenství spojenými s prodejem cenných papírů (ELVO) a následnými investičními záměry do 30. 10. 2005.

[58] Lze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že se jedná o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy o prokázaný výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V tomto ohledu není pravdivé tvrzení žalobkyně, že žalovaný toliko mechanicky seřadil jednotlivé faktury a nehodnotil je v jejich logické souvislosti. Žalovaný se naopak zabýval obsahem a časovými a věcnými souvislostmi jednotlivých plnění fakturovaných jednak společností G&C Pacific, a. s., žalobkyní, jednak žalobkyní odběrateli R. V.. Přitom toliko fakturu č. 364/2005 vyhodnotil tak, že mezi ní a fakturami vystavenými na odběratele R. V. neexistuje žádná patrná časová návaznost ani věcná souvislost.

[59] Uvedenému ostatně odpovídají i zjištění, že společnosti ELVO a. s. a REXEL CZ s. r. o. se žalobkyní v letech 2005 – 2007 nespolupracovaly, a ani R. V. nepřijal v letech 2005 až 2007 v souvislosti se šetřeným fakturovaným plněním žádnou fakturu či jiný daňový doklad. Tento odběratel navíc prováděl paušální platby již od počátku roku 2005, ani při výsledku pak nedokázal uvést, jaké služby nebo činnosti mu měla žalobkyně poskytnout v souvislosti s předmětným plněním přijatým jí od společnosti G&C Pacific, a. s.

[60] Nutno dodat, že žalobkyně poukazuje na uznatelnost výdajů na tzv. přípravné úkony, jež mohou přinést příjem až v následujících zdaňovacích obdobích. Tato její argumentace však zůstala toliko obecná a neurčitá. Ostatně žalovaný se zabýval případnými výnosy až v roce 2007, nenalezl však ani náznak souvislosti s příjmy žalobkyně.

– ***výdaje na zprostředkovatelské služby poskytnuté společností ANDORRA ASSOCIATES LIMITED (zdaňovací období roku 2005)***

[61] V daném případě se jednalo o výdaj ve výši 280 000 Kč uplatněný žalobkyní za zprostředkovatelské služby při služební cestě v Japonsku a Brunei. Tyto náklady měly dle žalobkyně sloužit k jejím výnosům účtovaným společnosti G&C Pacific, a. s., ve výši 50 000 Kč měsíčně (bez DPH). Žalobkyně v této souvislosti uvedla, že žalovaný se nijak nevypořádal

s jí předloženými podklady. Toto tvrzení ovšem není pravdivé [viz bod Ad 4) na stranách 12, 13 rozhodnutí č. j. 8641/12-1102-708855]. Co je ovšem ve věci podstatné, ve věci nebylo nijak prokázáno, jak konkrétně se společnost ANDORRA ASSOCIATES LIMITED měla podílet na zprostředkování činností konaných žalobkyní při předmětné služební cestě. Přitom samotnou cestu zprostředkovala a zajistila cestovní kancelář Dušek Tours spol. s r. o., cestovní kancelář.

[62] Vzhledem k povaze právního vztahu mezi žalobkyní a společností ANDORRA ASSOCIATES LIMITED je na věc plně aplikovatelná judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování vynaložení nákladů na zprostředkovatelské/obstaratelské služby (bez ohledu na to, zda se jednalo o zdanění přímé či nepřímé).

[63] Např. v rozsudku ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, č. 1251/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činnostmi komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami.

[64] Obdobně v rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245 (věc *EGÚ Brno*), Nejvyšší správní soud shledal, že daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami. Konkrétně Nejvyšší správní soud v této věci uvedl, že povinností správce daně je proto „zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“.

[65] Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že je především nutné, aby daňový subjekt „prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či

(ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

[66] *Není vyloučeno, že samotná osoba zprostředkovatele (jeho autorita v určitém podnikatelském prostředí či oboru činnosti, důvěra, kterou k němu mají určití klíčoví lidé působící u oslovovaných třetích osob, apod.) výrazně napomáhá tomu, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy. Pokud zájemce jako daňový subjekt něco takového tvrdí, tj. tvrdí, že právě proto uzavřel smlouvu o zprostředkování s určitou osobou, musí jednak prokázat její specifické či výjimečné znalosti, schopnosti, kontakty či jiná „aktiva“, jednak musí prokázat, že tyto kontakty byly také ve prospěch daňového subjektu jako zájemce reálně „nasazeny“, tj. že zprostředkovatel vskutku ve prospěch zájemce působil. Je zřejmé, že v některých případech bude obtížné takový důkaz podat, neboť působení zprostředkovatele bude natolik „intimní“ (a možná se pohybuje natolik blízko mezi zákonem dovoleného), že zprostředkovatel nebude ochoten poskytnout zájemci potřebnou součinnost k osvětlení toho, že a jakým způsobem ve prospěch zájemce působil. Na důkazním břemenu zájemce jako daňového subjektu to však nic nemění; ostatně ne všechny výdaje, které daňový subjekt vynaloží, budou daňově uznatelné – takovými budou jen ty z nich, u nichž daňový subjekt jejich z hlediska zákona relevantní vlastnosti prokáže. Je pak na daňovém subjektu, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda se mu určité specificky vynaložené výdaje na získání nových zakázek podaří daňově uplatnit, anebo zda v určité míře musí počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.“*

[67] Z citovaného je zřejmé, že podklady doložené žalobkyní byly pro uznání předmětného výdaje za zprostředkovatelské služby zcela nedostatečné.

– ***příjmy přijaté na bankovní účet od společností G&C Pacific, Ltd., a PALMER ASSOCIATES CORP. (zdaňovací období let 2005, 2006, 2007)***

[68] V daném případě byly dodaněny příjmy přijaté v předmětných zdaňovacích obdobích na bankovní účet žalobkyně od společností G&C Pacific, Ltd., a PALMER ASSOCIATES CORP. Žalobkyně tvrdila, že se jedná o příjmy z prodeje akcií společnosti G&C Pacific, a. s., hrazené ve splátkách a osvobozené dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Žalovaný se danou problematikou obsáhle zabýval ve všech napadených rozhodnutích a soud se s jeho závěry ztotožnil. Na přesvědčivosti jeho závěrů přitom nijak neubírají drobné nepřesnosti (např. záměna dodatku „s. r. o.“ za „a. s.“ v přehledu chronologie obchodních případů doložených žalobkyní v odvolacím řízení).

[69] Ve věci je podstatné, že žalovaný osvětlil, z jakého důvodu neosvědčil listiny doložené později žalobkyní jako důkaz, že došlo k prodeji předmětných akcií společnosti G&C Pacific, Ltd., či k cesi na společnost PALMER ASSOCIATES CORP. Žalovaný shledal, že z předložených listin by bylo možné formálně dovodit splnění podmínky pro osvobození prodeje akcií ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Dospěl nicméně k závěru, že takto žalobkyní a společnostmi, za niž jednal její manžel, nastíněné prodeje akcií neodpovídají jednání subjektů při běžných obchodních transakcích. K tomu ovšem žalobkyně uvedla toliko, že rapidní nárůst ceny daných akcií v průběhu čtyř měsíců odpovídal ekonomické hodnotě společnosti, což ovšem nijak nedokázala. Ostatně sama žalobkyně

tvrdila, že k prodeji akcií vůbec nedošlo, neboť nebyly naplněny translační účinky smlouvy. Neprokázala však reálnou obchodní podstatu daných transakcí, a to včetně stránky účetní.

[70] Žalovaný postupoval správně, pokud neuznal důkazní prostředky vystavené osobou žalobkyni blízkou. Žalobkyně tudíž neprokázala, z jakého faktického titulu jí plynuly příjmy od společností G&C Pacific, Ltd., a PALMER ASSOCIATES CORP.

– ***odečet zaplacených úroků z poskytnutého hypotečního úvěru (zdaňovací období let 2005 a 2007)***

[71] V daném případě se jednalo o žalobkyní uplatněnou odčitatelnou položku ve výši rovnající se úrokům zaplaceným v daných zdaňovacích obdobích z hypotečního úvěru. Tento žalobkyně čerpala na odkoupení spoluvlastnického podílu k bytovému domu č. p. 819 s pozemkem parc. č. 107 a pozemku parc. č. 108 v katastrálním území Černá Pole. Žalobkyně tvrdila, že tato odpočitatelná položka měla být uznána ve výši $\frac{3}{4}$, neboť předmětnou nemovitost používala pro vlastní bydlení.

[72] Zde je nutno v první řadě uvést, že žalovaný v rozhodnutí č. j. 8643/12-1102-708855 (týkajícím se zdaňovacího období roku 2007), nesprávně odkázal na ustanovení § 15 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tato nepřesnost ovšem na zákonnosti tohoto rozhodnutí ničeho nemění. V roce 2005 byla příslušná odčitatelná položka regulována odstavcem 7 paragraphu 15 zákona o daních z příjmů. V roce 2007 však byl totožný text tohoto ustanovení přesunut do § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Na správnost jeho aplikace tudíž tato nepřesnost nemohla mít vliv.

[73] Pro posouzení právního sporu nastoleného žalobkyní je podstatné, že jak plyne z inventurní karty HIM č. 1, celou dotčenou nemovitost žalobkyně v roce 1999 vložila do obchodního majetku. Předmětný úvěr tedy nebyl čerpán na bytovou potřebu ve smyslu § 15 odst. 7 (či posléze 3) zákona o daních z příjmů. Zařazení předmětné nemovitosti do obchodního majetku znemožňuje přiznání nároku na odečet zaplacených úroků, jeho případné částečné užívání pro osobní potřebu je tak v tomto ohledu irelevantní.

– ***výdaje na pořízení uměleckých děl – dekoračních map (zdaňovací období roku 2006)***

[74] V daném případě žalovaný neuznal výdaje spojené s pořízením obrazů (5 ks „Dekorační obraz mapa originál“) v celkové výši 45 000 Kč. Obrazy byly zakoupeny od společnosti G&C Pacific, a. s., na základě faktury č. 089/2006.

[75] I zde žalovaný správně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů, podle něhož *za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat u poplatníků, kteří nevedou účetnictví výdaje na pořízení uměleckých děl,³⁰⁾ která nejsou součástí staveb a budov a v jednotlivém případě nepřesáhnou částku 40 000 Kč.* Přitom logicky vycházel z aktuálních předpisů upravujících autorské právo [§ 2 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon)], a nikoli z již neúčinného zákona č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon), na nějž dosud odkazovala

nezávazná poznámka pod čarou ³⁰⁾ v textu daňového zákona. V tomto ohledu je tedy argumentace žalobkyně lichá.

[76] Žalovaný též řádně zjištěný skutkový stav subsumoval pod podmínky citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů a zabýval se tedy skutečností, zda předmětné obrazy jsou součástí staveb a budov, a výší výdajů v jednotlivých případech. K případnému nesplnění těchto podmínek žalobkyně neuvedla ničeho. Její argumentace, že tyto obrazy byly použity jako dekorace její advokátní kanceláře, je irelevantní. Tato skutečnost totiž nemá na splnění podmínek, za nichž nelze výdaje na dané obrazy daňově uznat, žádný vliv. Nutno dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rozvedl situaci, kdy žalobkyně bude moci předmětné výdaje uplatnit.

[77] K žalobní námitce lze současně doplnit, že skutečnost, že se v daném případě jedná o umělecká díla ve formě obrazů, plyne již ze samotné faktury. Ostatně i sama žalobkyně uvedla, že je používá jako dekoraci. Její zmínka, že žalovaný o předmětných dílech hovoří výhradně jako o „obrazech“ a nikoli o „mapách“, je tudíž nepatřičná. Lichá je též argumentace žalobkyně, že v autorském zákoně není o mapách zmínky, aplikace tohoto zákona je tak v rozporu se zásadou zákazu analogie v daňovém řízení. Žalovaný se zabýval otázkou, zda předmětné dekorační mapy spadají pod obecné vymezení uměleckého díla ve smyslu § 2 odst. 1 autorského zákona, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak je. Žalobkyně v tomto ohledu nepředložila ničeho.

– ***výdaje na pořízení hmotného majetku a neuplatnění odpisů z úřední povinnosti (zdaňovací období roku 2006)***

[78] V daném případě správce daně vyloučil z uplatněných výdajů prostředky vynaložené na pořízení hmotného majetku (komoda, hodiny, sekretář) v celkové výši 325 000 od společnosti G&C Pacific, a. s., a to s ohledem na § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[79] Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný rezignoval na svou povinnost zjistit, jakou část kupní ceny uvedených předmětů mohla žalobkyně uplatnit jako nákladovou položku dle účetního odpisu.

[80] S touto argumentací se ovšem žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal [viz bod Ad 3) na stranách 12, 13 rozhodnutí č. j. 8642/12-1102-708855] a soud se s jeho závěry ztotožnil. Zde je podstatné, že sama žalobkyně nejen, že v daňové kontrole neprojevila vůli odpisy uplatňovat, ale zejména v průběhu celého daňového řízení nepředložila důkazní prostředky, ze kterých by bylo patrné, jakým způsobem a z jaké pořizovací ceny by chtěla odpisy provádět. Uvedení a doložení těchto skutečností je pro uplatnění odpisů podstatné. Vůli daňového subjektu v tomto směru nemůže orgán finanční správy nahradit. Tvrzení žalobkyně, že tak měl žalovaný učinit sám v rámci předběžné otázky je tak nepřipadné.

– ***výdaje spojené s opravami nemovitosti Třebíč (zdaňovací období let 2006 a 2007)***

[81] V daném případě se jednalo o neuznání řady výdajů souvisejících s pracemi vztahujícími se k nemovitosti Třebíč. Žalovaný se těmito výdaji obsáhle zabýval

v rozhodnutích týkajících se předmětných zdaňovacích období a soud se s jeho závěry ztotožnil.

[82] K žalobním námitkám nutno v první řadě konstatovat, že žalovaný se zabýval obsahem jednotlivých faktur a otázkou, zda žalobkyně prokázala tam uvedená plnění. Závěry žalovaného přitom nejsou postaveny na pouhém popření obsahu předložených listin, ale na komplexním zhodnocení všech zjištěných informací, z nichž vyplývaly vážné pochybnosti o faktickém plnění činností uvedených v předložených fakturách. Jednalo se zejména o výsledky D. S. a Ing. I. S., a znalecké posudky A. F. a Ing. T. Ch. Naopak žalobkyně nebyla schopna k prokázání faktického provedení předmětných prací doložit ničeho (stavební dokumentaci apod.).

[83] Brojí-li žalobkyně proti obsahu znaleckého posudku Ing. Ch., není dostatečně zřejmé, proč by jej žalovaný nemohl použít k důkazu, přestože tento byl pořízen pro účely exekučního řízení. Podstatný je jeho obsah. Je zjevné, že tento posudek, stejně jako posudek A. F. vypovídají dostatečným způsobem o stavu předmětných nemovitostí, a dosud provedených rekonstrukčních a stavebních pracích.

[84] Obstojí též důvody, pro něž žalovaný odmítl provést místní šetření, popř. ustanovit znalce k posouzení provedených prací. Z žádného žalobkyní předloženého důkazu totiž nevyplynul původní stav předmětné nemovitosti. Na uvedeném ničeho nemění ani námitka žalobkyně, že tak měl žalovaný učinit v momentě, kdy ještě žalobkyně byla vlastníkem objektu.

[85] Stejně tak je zřejmé, proč žalovaný neprovedl svědecký výslech J. V., nájemce a správce objektu. Vypovídali-li ve věci svědecky sami tvrzení dodavatelé, jeví se tento důkazní návrh nadbytečným. Nutno dodat, že žalovaný uznal za prokázané uskutečnění bouracích prací D. S., zde však učinil sporným, zda tyto práce nebyly provedeny v rámci rekonstrukce nemovitosti, k čemuž opět žalobkyně nedoložila ničeho konkrétního.

[86] Taktéž pouze formálním důkazem o hodnotě předmětné nemovitosti a hodnotě provedených prací pak je i smlouva o postoupení pohledávky za insolvenčním správcem Ing. B., resp. žaloba podaná u Městského soudu v Brně.

– ***příjmy přijaté na bankovní účet od společnosti EDHESSA, s. r. o. (zdaňovací období roku 2007)***

[87] V daném případě se jednalo příjem přijatý žalobkyní na bankovní účet od společnosti EDHESSA, s. r. o., přičemž jeho podstatnou část žalobkyně označila za příjem „nezdanitelný“. Správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o platbu faktury vydané č. 093/2007 a zahrnul ji do příjmů v plné výši. Žalobkyně posléze navrhla, aby správce daně k platbám od společnosti EDHESSA, s. r. o., přijatým pod variabilním symbolem 932007, zpochybňované doklady posoudil za přítomnosti účetní L. Š. Tento návrh však správce daně zamítl, neboť v případě platby označené předmětným variabilním symbolem se jednoznačně jednalo o platbu faktury č. 093/2007 (na celkovou částku 1 135 000 Kč). V rámci doplněného odvolacího řízení již žalobkyně v tomto ohledu nenavrhovala ničeho. Neprokázala tedy, že se v případě dané platby nejednalo o příjem na základě dané faktury za poskytnuté právní

služby, resp. že se jednalo o příjem osvobozený nebo o příjem, který není předmětem daně. V tomto ohledu není zároveň zcela patrné, v čem žalobkyně spatřuje vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný stejně jako správce daně dospěl k závěru, že se v daném případě jednalo o platbu předmětné faktury. Pokud se pak žalovaný výslovně nevyjádřil k navrhovanému důkazu, nečiní tato okolnost rozhodnutí nezákonným. Důkazní návrh zamítl již správce daně, z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se s tímto postupem ztotožnil, neboť žalobkyně ničeho dalšího nedoložila.

– ***neuznání vstupní ceny objektu L. 52 z úřední povinnosti (zdaňovací období roku 2007)***

[88] V daném případě správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně do zdanitelných příjmů nezahrnula příjem ve výši 2 000 000 Kč plynoucí jí z prodeje domu L. 52 z jejího obchodního majetku R. V.

[89] Žalobkyně namítla, že žalovaný se měl z úřední povinnosti zabývat vstupní cenou objektu L. 52, neboť z předložených nabývacích dokladů bylo patrné, že žalobkyně za tento objekt dříve zaplatila částku 2 900 000 Kč. Není možné, aby žalovaný neuznal jako výdaj nic z pořizovací ceny nemovitosti.

[90] I zde se soud ztotožnil se závěry žalovaného. Žalobkyně ani na výzvu nedoložila důkazní prostředky prokazující vstupní cenu nemovitosti. Mezi vstupní cenou a kupní cenou přitom existoval rozdíl, který žalobkyně nevysvětlila. Žalovaný tedy na základě inventární skarty a kupních smluv nemohl uznat zůstatkovou cenu, neboť tato nebyla žalobkyní prokázána. Bez prokázání vstupní ceny předmětného majetku a uplatněných odpisů přitom nelze jako výdaj uplatněný v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů uznat zůstatkovou cenu dané nemovitosti. Následné vrácení kupní ceny v roce 2008 nemělo na daňovou povinnost roku 2007 žádný vliv.

VI. Závěr a náklady řízení

[91] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[92] 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : 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.

Nabytím právní moci tohoto rozsudku pozbývá účinků usnesení ze dne 3. 1. 2013, č. j. 29 Af 102/2012-188, jímž Krajský soud v Brně přiznal žalobě odkladný účinek.

V Brně dne 30. listopadu 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu