



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Petra Pospíšila, v právní věci žalobce: **B. P.**, zast. JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem, se sídlem v Brně, Pražská 675/10, 642 00, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 24. 5. 2011, č.j. 5646/11-1100-709857, č.j. 5647/11-1100-709857, č.j. 5648/11-1100-709857,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu Brno I (dále též „správce daně“) ze dne 31. 5. 2007, č.j. 165370/07/288513/1440, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 828 544,- Kč. Dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 31. 5. 2007, č.j. 165378/07/288513/1440, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1 416 416,-

Kč. Dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 31. 5. 2007, č.j. 165394/07/288513/1440, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 120 000,- Kč.

[2] K odvolání žalobce byla tato rozhodnutí potvrzena rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 8. 2008, č.j. 14327/08-1100-709857, č.j. 14348/08-1100-709857 a č.j. 14369/08-1100-709857.

[3] Žalobce napadl označená rozhodnutí žalobou. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21. 6. 2010, č.j. 29 Ca 228/2008-147, žalobě vyhověl a označená rozhodnutí zrušil a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení.

[4] Ke kasační stížnosti Finančního ředitelství v Brně označený rozsudek potvrdil Nejvyšší správní soud (rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, č.j. 9 Afs 81/2010-180), přičemž částečně korigoval závěry krajského soudu, podrobněji viz dále.

[5] Dne 24. 5. 2011 vydalo Finančního ředitelství v Brně v záhlaví označená rozhodnutí č.j. 5646/11-1100-709857, č.j. 5647/11-1100-709857, č.j. 5648/11-1100-709857, kterými opětovně zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo výše uvedené platební výměry.

[6] Tato rozhodnutí napadl žalobce opětovně žalobou u zdejšího soudu.

II.

Shrnutí základních žalobních námitek

[7] Žalobní námitky lze rozdělit do tří základních skupin. V první skupině námitek žalobce dovozoval aplikaci nesprávné procesní úpravy. Podle žalobce správní orgány vedly řízení v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), který pozbyl účinnosti dnem 31. 12. 2010. Od 1. 1. 2011 tento zákon nahradil zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Podle žalobce mělo být od označeného data postupováno pouze dle daňového řádu. Finanční ředitelství v Brně (dále též „odvolací orgán“) však postupoval nesprávně i podle ZSDP. Žalobce výslovně doplnil, že povinností odvolacího orgánu bylo přiřadit všem úkonům, řízením a postupům (realizovaným do 31. 12. 2010) ty úkony, řízení a postupy obsažené v daňovém řádu, které jsou svojí povahou nejbližší úkonům, řízením a postupům v ZSDP. Tyto pak měl ve svém rozhodnutí jednoznačně identifikovat odkazem na daňový řád a posoudit, zda vyhovují pravidlům obsaženým v daňovém řádu. Svě závěry měl v rozhodnutí uvést a přesvědčivě odůvodnit, což se nestalo. Tento rozpor lze zhojit jen zrušením předmětných rozhodnutí. Z důvodu absence odůvodněného závěru ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu považuje pak rozhodnutí i za nepřezkoumatelná. Žalobce dále polemizoval se závěry odvolacího orgánu, který nesprávně uvedl, že jeho povinností je „chránit“ práva státu, přičemž práv žalobce je povinen pouze „dbát“. Je názoru, že pro výše uvedené vady by měly být rozhodnutí odvolacího orgánu zrušeny podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[8] V další množině námitek žalobce brojil proti závěrům správních orgánů stran zdanění předmětných příjmů. Podle žalobce se správní orgány nevypořádaly se všemi okolnostmi daného případu. Žalobce výslovně poukázal na to, že minoritní spoluvlastník předmětného domu (Česká 6, Brno), ze kterého měly plynout předmětné příjmy z pronájmu, od počátku bránil jakémukoliv jeho využití s cílem dům výhodně prodat (pouze na jeho návrh byla konstatována absolutní neplatnost nájemních smluv). Právě z tohoto důvodu žalobce (jako majoritní spoluvlastník předmětného domu) preventivně pro účely budoucího vypořádání uzavřel s dotčenými smluvními partnery smlouvy o úschově prostředků. Na základě těchto smluv vykonával obdobně jako každý jiný schovatel (např. notář, advokát, banka apod.) toliko úschovu složených prostředků. S přihlédnutím k této skutečnosti nebyly prostředky, které žalobce v příslušném kalendářním roce přijal do úschovy, příjmem ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“). Po dobu účinnosti smluv o úschově nemohl žalobce se složenými prostředky nakládat, byl povinen je pouze opatrovat. Překážka bránící žalobci v uzavírání platných nájemních smluv odpadla až v průběhu roku 2006, když došlo pravomocně ke zrušení podílového spoluvlastnictví k předmětnému domu. Dům byl přikázán do výlučného vlastnictví žalobce a tento mohl přistoupit k postupnému zjednání nápravy. V roce 2006 se tedy složené prostředky staly příjmem, který žalobce zdanil. Žalobce dále brojil proti závěrům správních orgánů ve vztahu k předmětným prostředkům uschovaným u žalobce. Podle žalobce se odvolací orgán ve svých rozhodnutích nepřípadně dovolává odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č.j. 9 Afs 81/2010-180. Argumentace soudu jej nezabavila povinnosti vlastní úvahy a náležitého zdůvodnění; soudy jsou povolány k tomu, aby rozhodnutí odvolacího orgánu pouze přezkoumaly. Žalobce dále výslovně uvedl, že je nerozhodné, jaký závěr by byl ze strany správního orgánu o povaze prostředků uschovaných u žalobce učiněn. Rozhodné je, že takový závěr vůbec učiněn nebyl. Se svým závěrem ohledně povahy složených prostředků byl správce daně povinen žalobce seznámit a svoji úvahu řádně odůvodnit. Žalobce měl pak právo se k tomuto závěru vyjádřit, což se nestalo. Odvolací orgán nemůže absenci těchto skutečností s odkazem na odůvodnění rozsudků zhojit. Žalobce rovněž výslovně uvedl, že pokud soud postavil najisto skutečnost, že smlouvy jsou neplatné, vrátila se celá věc nazpět před okamžik, ve kterém správce daně svůj podmíněný závěr učinil. Rozhodnutí správních orgánů tedy ztratila oporu, v důsledku čehož by měla být i soudem zrušena.

[9] V poslední skupině námitek žalobce dovozoval prekluzi práva. I pokud by zahájení daňové kontroly mělo za následek obnovení původní prekluzivní lhůty, pak z důvodu jejího zahájení dne 16. 8. 2005, měl běh této lhůty skončit běžet u všech zdaňovacích období nejpozději dne 31. 12. 2008. Na uplynutí prekluzivní lhůty nemůže ničeho změnit to, že probíhalo řízení u Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu. Podle žalobce bylo přitom povinností odvolacího orgánu řádně zdůvodnit, zda nedošlo k prekluzi. Pokud by odvolací orgán dospěl k závěru, že za doby účinnosti ZSDP k prekluzi nedošlo, byl povinen posoudit, zda účinky prekluze nenastaly za účinnosti daňového řádu. Přitom měl podle § 5 odst. 3 daňového řádu přihlídnout i ke skutečnostem žalobcem nenamítaným, což se nestalo. Odvolací orgán se nezabýval ani otázkou, zda řízení a postupy obsažené v daňovém řádu netvoří překážku toho, aby úkony správce daně vůči žalobci mohly zakládat běh obnovené prekluzivní lhůty.

[10] Závěrem žaloby žalobce uvedl, že trvá i na všech ostatních námitkách a argumentaci, kterou přednesl v rámci svých předchozích podání. Navrhl zrušení označených rozhodnutí odvolacího orgánu, jakož i předcházejících rozhodnutí správce daně.

III.

Vyjádření k žalobě

[11] Odvolací orgán podal k žalobě písemné vyjádření, ve kterém primárně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Podle odvolacího orgánu absolutní neplatnost jedné ze smluv způsobil žalobce, který sice ve smlouvě deklaroval dohodu o pronájmu s menšinovým spoluvlastníkem, ale tohoto ve skutečnosti o souhlas nepožádal. Menšinový spoluvlastník se nejprve domáhal příslušného podílu z vybraného nájemného (v rozsahu 2/20) a teprve poté hledal cestu vyslovením neplatnosti smlouvy. Neplatnosti smlouvy se pak začal v daňovém řízení dovolávat účelově i žalobce, ačkoliv ji sám způsobil. Cílem smluv o úschově bylo uchránit veškeré příjmy před nároky spoluvlastníků, resp. před zdaněním. Odvolací orgán souhlasí s tím, že dispozice s předmětnými příjmy je věcí svobodné vůle žalobce, to však nemůže ovlivnit zdanitelnost těchto příjmů. O faktickém užívání nebytových prostor nájemci a přijímání nájemného žalobcem nebylo sporu. Správce daně i odvolací orgán vycházel přímo z písemností předložených žalobcem, které jsou součástí předkládaného spisového materiálu. Také místním šetřením dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 30. 1. 2007 bylo prokázáno, že nájemci prostory řádně užívali a za užívání hradili stanovený nájem. Nenastal ani případ, kdy by došlo ke vzájemnému vrácení poskytnutého plnění. Odvolací orgán dále uvedl, že aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 81/2010-180 považuje za nutnou, neboť v něm Nejvyšší správní soud korigoval tvrzení krajského soudu, že příjmy dosažené na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy nemohou být z daňového hlediska posouzeny jako příjmy z pronájmu. K námitce o aplikaci nesprávné procesní úpravy odvolací orgán uvedl, že řízení na úrovni správce daně prvního stupně byla ukončena vydáním dodatečných platebních výměrů; krajský soud dodatečné platební výměry nezrušil. Podle § 264 odst. 2 daňového řádu zůstávají právní úkony (rozhodnutí vydaná správcem daně) a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti daňového řádu, zachovány. Stran prekluze odvolací orgán uvedl, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu neuplynula. S odkazem na výše uvedené navrhl zamítnutí žaloby.

IV.

Doplňující podání žalobce

[12] **Dne 17. 1. 2012** žalobce doručil krajskému soudu podání, ve kterém polemizoval se závěry uvedenými ve vyjádření k žalobě. Zopakoval, že právní názor soudu nemůže nahradit to, co neučinily správní orgány. Poukázal na nedostatečné závěry správce daně ve vztahu k povaze částek složených do úschovy, jakož i odvolacího orgánu. Doplnil, že na danou věc je nutno hledět optikou toho, že rozhodnutí správních orgánů ztratilo rozhodnutím civilního soudu svoji oporu. Odvolací orgán měl dostát své povinnosti uvedené v § 264 odst. 1 daňového řádu. K prekluzi práva žalobce uvedl, že je povinností správních orgánů prokázat, že svá rozhodnutí vydaly v době, kdy ještě měly právo tak učinit, což se nestalo. Žalobce dále

uvedl, že v průběhu řízení došlo ke vzniku nových skutečností. Dne 1. 12. 2011 byl totiž žalobci doručen platební výměr Finančního úřadu Brno I ze dne 29. 11. 2011, č.j. 392282/11/288512709941, kterým mu bylo doměřeno penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Tento platební výměr napadl odvoláním. Podle žalobce právní předpis jednoznačně stanoví, jak se má s daňovým přeplatkem nakládat, což se nestalo. Žalobce uhradil doměřené částky na dani z příjmů fyzických osob (mj. za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003 a 2004). Z důvodu zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2010, č.j. 29 Ca 228/2008-147, se žalobcem zaplacené částky, staly daňovým přeplatkem a správce daně s nimi měl jako s přeplatky nakládat, což se nestalo. Podle žalobce neexistuje důvod k vydání výměru penále za rok 2002.

[13] **Dne 29. 3. 2012** doručil žalobce soudu další podání, ve kterém uvedl, že sděluje novou skutečnost, a sice že dne 28. 2. 2012 mu bylo doručeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 24. 2. 2012, č.j. 22592/12/288512709941, kterým nebylo vyhověno jeho žádosti požadující vrácení přeplatku na dani, neboť vzhledem k vydanému platebnímu výměru na daňové penále ze dne 29. 11. 2011, č.j. 392282/11/288512709941, není evidován vratitelný přeplatek. Toto rozhodnutí je podle žalobce nepřezkoumatelné a podá proti němu opravný prostředek. Navíc celý spis se nachází u Finančního ředitelství v Brně a žalobci není zřejmé, na základě čeho správce daně rozhoduje. Žalobce pochybuje o nepodjatosti orgánů v předmětných věcech. Poukázal na údajně klientelistický přístup odvolacího orgánu vůči minoritnímu spoluvlastníkovi předmětného domu. Podle žalobce tento spoluvlastník za odvolací orgán dokonce vypracovával celé odstavce vyjádření k žalobě.

[14] **Dne 10. 10. 2012** doručil žalobce soudu další podání, ve kterém zejména uvedl, že dne 24. 9. 2012 obdržel rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 11305/12-1100-709857, kterým bylo zrušeno výše označené rozhodnutí správce daně ze dne 29. 11. 2011, č.j. 392282/11/288512709941, mj. z důvodu, že správce daně vydal rozhodnutí po uplynutí zákonné lhůty. Dne 8. 10. 2012 žalobce obdržel rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 13451-12-1100-709857, kterým bylo zrušeno výše označené rozhodnutí správce daně ze dne 24. 2. 2012, č.j. 22592/12/288512709941, s pokynem, aby správce daně žalobci protiprávně zadržovaný přeplatek na dani vydal.

V.

Soudní jednání

[15] Krajský soud nařídil na den 27. 8. 2013 soudní jednání. V rámci tohoto jednání zástupce žalobce zejména poukázal na to, že z důvodu, že předmětné finanční prostředky převzal do úschovy, nemohlo se jednat o příjmy ve smyslu daňových předpisů. Dále poukázal na to, že povaha předmětných prostředků nebyla do dnešního dne ze strany správních orgánů určena a jejich rozhodnutí tak nelze přezkoumat. Opakovaně poukázal i na prekluzi práva. Žalobou napadená rozhodnutí byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty. Po uplynutí prekluzivní lhůty byla provedena i daňová kontrola. Podle názoru žalobce by navíc závěry z daňové kontroly měly být doplněny o povahu předmětných prostředků a žalobci mělo být umožněno vyjádřit se k těmto doplněným závěrům. Je názoru, že nebyla šetřena práva žalobce. Dále poukázal na to, že v roce 2012 správní orgán žalobci konečně vrátil částku, která se vztahovala ke

zdaňovacímu období roku 2001, což ovlivňuje i žalobou napadená rozhodnutí. Doplnil, že na daňovém účtu žalobce vznikaly i další přeplatky, přičemž žalobce se k zůstatku svého daňového účtu nikdy pořádně nedostal. Žalobce si nemohl na daňovém účtu ověřit, že částky, které správní orgán účtoval, jsou vyměřeny správně. Dovojuje, že výměry nemají oporu v částkách zaevidovaných na daňovém účtu. V rámci svého vyjádření předložil i Vyjádření Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno I ze dne 28. 3. 2013. Poukázal i na nesprávný procesní postup odvolacího orgánu po nabytí účinnosti daňového řádu, jakož i na nerespektování názoru soudu. Navrhl zrušení předmětných rozhodnutí.

[16] Zástupkyně žalovaného při soudním jednání zejména uvedla, že správní orgány se řádně zabývaly charakterem příjmů, jakož i otázkou, zda úschova prostředků mění něčeho na předmětu zdanění. K námitce žalobce o nemožnosti ověřit si stav svého daňového účtu uvedla, že daňový subjekt má právo zjišťovat stav svého osobního daňového účtu kdykoliv v průběhu daňového řízení. Pokud by vznikl přeplatek, je tento použit na úhradu pozdějšího nedoplatku. Přeplatky nemají vliv na rozhodnutí o stanovení daně. Podle názoru zástupkyně žalovaného nedošlo ani k prekluzi práva. Daňová kontrola byla provedena v rámci zákonné lhůty. S ohledem na výše uvedené zástupkyně žalovaného navrhla zamítnutí žaloby, náhradu nákladů řízení nepožaduje.

VI.

Podmínky řízení a další procesní otázky

[17] Před tím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s. ř. s.).

[18] Žalobce v žalobě označil jako žalovaného Finanční ředitelství v Brně. Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

[19] V souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s. přezkoumal Krajský soud v Brně žalobou napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejících jejich vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

VII.

Posouzení věci krajským soudem

[20] Předmětem soudního přezkumu jsou tři rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 24. 5. 2011, kterými byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce

daně, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004.

[21] Před posouzením jednotlivých námitek je třeba uvést, že krajský soud již v dané věci rozhodoval. Rozsudkem ze dne 21. 6. 2010, č.j. 29 Ca 228/2008-147, zrušil původní rozhodnutí odvolacího orgánu, kterými byly potvrzeny shora označené platební výměry, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004 (krajský soud z důvodu prekluze zrušil i rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl potvrzen platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001). Proti tomuto rozsudku podal odvolací orgán kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č.j. 9 Afs 81/2010-180, č. 2415/2011 Sb. NSS).

[22] Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku nejprve vyslovil souhlas se závěry krajského soudu stran neuplynutí prekluzivní lhůty. Následně se zabýval podstatou souzené věci, tedy otázkou zdanění předmětných příjmů. Zejména uvedl, že: „*S postupem krajského soudu, který právě s ohledem na pravomocný rozsudek krajského civilního soudu rozhodnutí stěžovatele zrušil, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, považuje však za vhodné korigovat tvrzení krajského soudu, že příjmy dosažené na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy nemohou být v žádném případě z daňového hlediska posouzeny jako příjmy z pronájmu ve smyslu ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů. V souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č.j. 7 Afs 13/2009 - 69) se nájemné, uhrazené na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, posuzuje na výdajové straně dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli dle § 24 odst. 2 písm. h) uvedeného zákona. Výše uvedené pojetí má svoji logiku, protože daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu nelze opřít pouze o právní hodnocení platnosti nájemní smlouvy, ale je nutné hodnotit jeho skutečnou materiální podstatu a všechny okolnosti daného případu. Obdobně ani u posouzení zdanitelných příjmů nelze bez dalšího opřít způsob jejich zdaňování pouze o právní hodnocení platnosti smlouvy. Zákon o daních z příjmů přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje a omezuje se toliko na popis jednotlivých forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990 - 1992) vyplývá, že „předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.).“ Otázku, kterou je nutné zodpovědět, je, zda příjmy inkasované na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy mohou být považovány z daňového hlediska za příjmy z pronájmu nebo zda má absolutní neplatnost nájemní smlouvy za následek změnu charakteru původně dosažených příjmů a z pohledu zákona o daních z příjmů již nemůže nikdy jít o příjmy z pronájmu ve smyslu ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů (tj. o příjmy fyzické osoby, které nespadají pod příjmy uvedené v § 6 až 8 zákona o*

daních z příjmů), ale musí jít o tzv. ostatní příjem dle § 10 uvedeného zákona. Při posuzování nájemného uhrazeného na základě absolutně neplatné smlouvy na straně příjmové je nutné si uvědomit, že příjmy podřaditelné pod ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů mají z hlediska způsobu jejich zdaňování jiný režim než tzv. ostatní příjmy spadající pod ustanovení § 10 uvedeného zákona, kam se podřazují např. příjmy z příležitostného pronájmu movité věci. Dle názoru kasačního soudu ze zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by za příjmy z pronájmu uvedené v ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů bylo možné považovat striktně jen příjmy dosažené daňovým subjektem na základě platné nájemní smlouvy. Předmětem zdanění dle § 9 citovaného zákona není totiž nájemní vztah jako takový, ustanovení § 9 cit. zákona se platností či neplatností nájemní smlouvy z hlediska vymezení příjmů z pronájmu vůbec nezabývá, tj. příjmy z pronájmu (nemovitostí, bytů či věcí movitých) nepodmiňuje platností nájemní smlouvy. Dalším podstatným důvodem pro podřazení těchto příjmů pod příjmy z pronájmu je skutečnost, že i na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy může docházet k faktickému výkonu práva nájmu, tj. úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem. Příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu nebytových prostor lze proto pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protihodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Půjde-li o případ, kdy příjemce takto dosažených příjmů neměl k příslušným prostorům žádné dispoziční oprávnění, tj. nebyl v postavení potencionálního pronajímatele, není možné na takové příjmy hledět jako na příjmy z pronájmu dle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů a nezbyvá, než takto dosažené příjmy považovat za ostatní příjem dle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů se všemi jeho důsledky. Naproti tomu za situace, kdy byl příjemce nájemného v postavení potencionálního pronajímatele a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájemné, byť na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, by přeřazení těchto příjmů do kategorie „ostatní příjem“ s jeho odlišným režimem a dalšími z toho vyplývajícími důsledky nemělo žádné opodstatnění. Kasační námitky stěžovatele shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl.“

[23] Výše uvedené lze tedy shrnout tak, že Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně, kterými byla zrušena původní rozhodnutí odvolacího orgánu a věc mu vrácena k dalšímu řízení se závazným právním názorem. Závazný právní názor krajského soudu však Nejvyšší správní soud částečně korigoval a odvolací orgán jím byl v dalším řízení vázán. Z žalobou napadených rozhodnutí podle krajského soudu vyplývá, že odvolací orgán této povinnosti dostál, když na základě dostatečně odůvodněného závěru o faktickém výkonu práva nájmu dovodil realizaci příjmů za faktický pronájem, které podléhaly zdanění. Odvolací orgán dospěl k závěru, že daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu, jakož i zdanitelnost dosažených příjmů, nelze opírat pouze o soukromoprávní hodnocení platnosti smlouvy. Za příjmy z pronájmu nebytových prostor podle ust. § 9 ZDP lze pro daňové účely považovat veškeré příjmy, které byly za užívání nebytových prostor obdrženy, pokud objektivně mohly být přijaty jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předmětné prostory. Pokud daňový subjekt, který na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy na jedné straně dosáhl příjmů, jež lze pro daňové účely podřadit pod příjmy z pronájmu a na druhé straně uplatnil daňově uznatelné náklady, jednal tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, pak neplatnost smlouvy nemá na zdanitelnost dosažených příjmů a daňovou uznatelnost uplatněných nákladů žádný vliv. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt (příjemce nájemného) byl v postavení potencionálního pronajímatele,

jakožto spoluvlastník pronajímané nemovitosti a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájemné, byť na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, podřadil správce daně tyto příjmy správně pod § 9 ZDP. Správce daně měl na základě místního šetření požádaného Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 30. 1. 2007 prokázáno, že nájemci prostory řádně užívali a za užívání hradili stanovený nájem. Docházelo zde zcela jednoznačně k faktickému výkonu práva nájmu - úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem. Podrobněji odkazuje krajský soud na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

[24] Ostatně žalobce proti těmto konkrétním závěrům odvolacího orgánu ani *stricto sensu* nebrojí. Jak již bylo výše uvedeno, žalobce v první části žaloby brojí proti aplikaci nesprávné procesní úpravy, v druhé proti posouzení úschovy prostředků ze strany správních orgánů a konečně ve třetí namítá prekluzi práva.

[25] Krajský soud se nejprve zabýval **první skupinou námitek**, ve kterých žalobce brojil proti procesnímu postupu odvolacího orgánu. Podle žalobce měl odvolací orgán postupovat pouze podle daňového řádu a nikoliv podle ZSDP.

[26] Ze správních spisů, které si krajský soud vyžádal od správních orgánů, vyplývá, že řízení v dané věci probíhalo nejen podle ZSDP (do 31. 12. 2010), ale i podle daňového řádu (po 31. 12. 2010). Předmětné řízení bylo totiž zahájeno za účinnosti ZSDP, finálně však skončilo až po nabytí účinnosti nové procesní úpravy – daňového řádu. V dané věci se tedy jednalo o klasický vztah původního a nového právního předpisu. Vztah původního a nového právního předpisu bývá upraven v tzv. přechodných ustanovení nového právního předpisu. Nejinak je tomu i v souzené věci. Vztah původního předpisu (ZSDP) a nového předpisu (daňového řádu) je upraven v přechodných ustanoveních daňového řádu (§ 264 odst. 1 až 17).

[27] Podle § 264 odst. 1 daňového řádu, na který poukazoval v žalobě i žalobce, platí, že *„Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“*

[28] Smyslem, resp. cílem § 264 odst. 1 daňového řádu je tedy dokončit řízení zahájená a neskončená do 31. 12. 2010 podle nového procesního předpisu - daňového řádu. Toto řízení se dokončí buď podle pravidel, která nový procesní předpis (daňový řád) stanoví pro obdobná řízení, jež byla vedena podle dřívějšího procesního předpisu (daňového řádu), nebo, jsou-li podle nové právní úpravy stanovená řízení odlišná, postupuje se podle nových procesních pravidel stanovených pro řízení, jež jsou nedokončeným řízením svou povahou a postupem nejbližší. K tomu srv. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M.; Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1523.

[29] Stejně tak lze odkázat i na další komentářovou literaturu k daňovému řádu, např. Lichnovský, O., Ondříšek, R.: Daňový řád – komentář, C.H. Beck, Praha 2010, s. 501 a násl., kde se k § 264 odst. 1 daňového řádu uvádí, že *„Přechodné ustanovení normované tímto odstavcem se týká situace, kdy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byly zahájeny*

určité úkony, které by bylo možné podle terminologie daňového řádu kvalifikovat jako řízení či postup, avšak tyto úkony nebyly dokončeny do nabytí účinnosti daňového řádu. Například dne 30. 11. 2010 bylo zahájeno vytýkácí řízení podle § 43 SpDP, které však do 1. 1. 2011 nebylo skončeno. V takové situaci odstavec 1 přechodných ustanovení určuje, že správce daně je povinen dokončit toto řízení podle pravidel stanovených v daňovém řádu. Vzhledem k okolnosti, že daňový řád nezná institut vytýkácího řízení, je správce daně povinen si učinit úvahu, které z nově definovaných řízení či postupů je vytýkácímu řízení svou povahou nejblíže. Jistě dospěje k závěru, že je to postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl.). Tudíž se od 1. 1. 2011 „překlopí“ původní vytýkácí řízení do postupu k odstranění pochybností a podle ustanovení ho regulujících se postup dokončí. Správce daně je tedy mj. povinen v případě, že podle jeho názoru nedošlo k odstranění pochybností, sdělit daňovému subjektu výsledek tohoto postupu a umožnit mu podat návrh na pokračování v dokazování; tuto možnost daňový subjekt v zákoně o správě daní a poplatků zakotvenu neměl.“

[30] Výše uvedené lze shrnout tak, že pokud nebylo řízení skončeno do 31. 12. 2010, dokončí se podle daňového řádu; v případě, že v daňovém řádu absentuje postup (řízení) obsažený v ZSDP, postupuje se podle ustanovení daňového řádu, které je mu svou povahou a účelem nejblíže. V souzené věci byla původní řízení skončena podle ZSDP. Žalobce však napadl původní rozhodnutí odvolacího orgánu žalobou, ke které krajský soud rozhodnutí zrušil a vrátil mu je k dalšímu řízení (se závazným právním názorem stran posuzování předmětných příjmů, který částečně modifikoval Nejvyšší správní soud), které bylo vedeno již za účinnosti daňového řádu. Úkolem odvolacího orgánu tedy bylo napravit jedno konkrétní pochybení (při posouzení právní otázky). Daňový řád přitom nestanoví, že by měl odvolací orgán při takové nápravě postupovat nějakým speciálním způsobem (odlišným od ZSDP). Cíl obou procesních postupů (po zrušení původního rozhodnutí správním soudem) je u daňového řádu, jakož i ZSDP shodný, tj. napravit soudem vytčenou vadu. Podle krajského soudu odvolací orgán vytčenou vadu napravit (viz výše), přičemž postupoval zcela v souladu s platnou a účinnou procesní úpravou – daňovým řádem [např. v souladu s § 114, který upravuje postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení a § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. V této souvislosti je třeba doplnit, že rozhodnutí odvolacího orgánu obsahují i všechny další zákonné náležitosti a jsou řádně odůvodněna; odvolací orgán se vypořádává s podstatou dané věci a uplatněnými námitkami.

[31] Výklad zastávaný žalobcem by podle krajského soudu vedl k tomu, že žádnou argumentaci, která byla uvedena v původním rozhodnutí (vydaném před 1. 1. 2011), by nemohl správní orgán v novém rozhodnutí (které bylo vydáno po zrušujícím rozsudku správního soudu) použít a musel by tvořit argumentaci novou ve smyslu daňového řádu. S tímto nelze souhlasit. Jak již bylo výše naznačeno, smyslem § 264 odst. 1 daňového řádu je zajistit kontinuitu mezi starou a novou právní úpravou. Postup, kdy správní orgán napravit soudem (jedno) vytčené pochybení a v dalším převzal původní závěry (které shledal za dostatečné jak krajský soud tak i Nejvyšší správní soud), považuje zdejší soud za správný a dostačující. Ostatně žalobce ani konkrétně neuvádí, která konkrétní část odůvodnění má být v rozporu s daňovým řádem a bylo nutno je pozměnit, neboť nemůže obstát. K tomu je nutno doplnit, že základní procesní instituty daňového řádu jsou obdobné těm, které byly obsaženy v ZSDP. Daňový řád obsahuje podrobnější právní úpravu, která povětšinou rozvádí a doplňuje dřívější právní úpravu (mj. v důsledku konstantní judikatury správních soudů).

Podstata jednotlivých institutů a základní pravidla daňového procesu se však zásadním způsobem neliší.

[32] Pokud pak žalobce namítal, že odvolací orgán se měl v odůvodnění vypořádat s tím, že neshledal nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, konstatuje krajský soud, že právní úprava (§ 114 daňového řádu) zakotvuje povinnost nesprávnosti, resp. nezákonnosti mající vliv na výrok rozhodnutí o odvolání zkoumat (prověřit). Pokud takové vady odvolací správní orgán neshledá, není povinen toto explicitně uvádět v odůvodnění. Ostatně ani ZSDP neukládá odvolacímu orgánu výslovně uvádět v rozhodnutí, že neshledal nepravosti či nezákonnosti odvolatelem nenamítané. Povinností odvolacího orgánu v odůvodnění bylo řádně se vypořádat s uplatněnými námitkami (ve kterých žalobce mohl namítat nesprávnosti či nezákonnosti), což se i stalo. Ostatně krajský soud není názoru, že by v daném řízení došlo k nesprávnosti či nezákonnosti, pro kterou by bylo nutno rozhodnutí zrušit. Pokud žalobce výslovně doplnil, že výše uvedené povinnosti nejsou formální, ale zaručují žalobci, aby jeho ústavně garantované právo na nedotknutelnost majetku bylo za všech okolností respektováno, konstatuje krajský soud (a to i v souvislosti s ostatními obecnými námitkami žalobce, např. v souvislosti s obecnými námitkami, že skutkový stav, o který bylo vydání rozhodnutí opřeno, je neurčitě vymezen, údaje uváděné odvolací orgánem jsou dílem nesprávné a dílem neověřitelné, právní posouzení věci, o které se rozhodnutí opírají jsou nesprávná atp.), že líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Podrobněji srv. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, přístupný na www.nssoud.cz. Ostatně porušením „práva na nedotknutelnost majetku“ není podle krajského soudu vyměření (doměření) daně v souladu se zákonem, jak se stalo i v souzené věci. K tomu viz dále.

[33] Jestliže pak žalobce výslovně poukazoval na to, že odvolací orgán v odůvodnění nesprávně uvedl, že správce daně zájmy státu „chrání“, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze „dbá“ a dovozoval, že mělo být aplikováno ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, konstatuje krajský soud, že toto tvrzení odvolací orgán uvedl k odvolací námitce žalobce poukazující na porušení § 2 odst. 1 ZSDP. Povinností odvolacího orgánu bylo se s touto námitkou vypořádat, což učinil, když uvedl, že „*Ust. § 2 odst. 1 ZSDP stanoví zásadu zákonnosti, a to konkrétně - při správě daně jednají správci daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Z tohoto zákonného ustanovení vyplývá, že správce daně zájmy státu chrání, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze dbá. Ochrana práv daňových subjektů je pouze jejich vlastní věcí a v tom je nemůže správce daně nahrazovat. V souladu s platnou judikaturou je účelem činnosti správce daně dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Volba prostředků správcem daně je k tomuto cíli zaměřena tak, aby*

byla naplněna ochrana zájmů státu. Správce daně tedy není povinen dbát všech oprávněných zájmů daňového subjektu, ale jen těch, které jsou výslovně chráněny zákonem, když priorita státu předstihuje respektování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.“ S těmito závěry se krajský soud ztotožňuje. Označené ustanovení skutečně ukládá správnímu orgánu „dbát“ na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Ostatně podobnou povinnost ukládá správním orgánům i § 5 odst. 3 daňového řádu, která jim přikazuje „šetřit“ práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob. Krajský soud neshledal, že by správní orgány nedbaly, resp. nešetřily práv žalobce. Jak vyplývá ze správního spisu, správní orgány respektovaly všechna práva žalobce a postupovaly zcela v souladu s právní úpravou. S ohledem na výše uvedené není krajský soud názoru, že by bylo nutno rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit pro nesprávný procesní postup.

[34] Krajský soud se dále zabýval námitkami stran **zdanění předmětných příjmů**. Krajský soud předně odkazuje na výše uvedené, kde již shrnul argumentaci odvolacího orgánu, se kterou se s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu plně ztotožňuje. V řízení bylo prokázáno, že nájemci prostory řádně užívali a za užívání hradili stanovený nájem. Docházelo tedy k faktickému výkonu práva nájmu - úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem, kteréžto bylo nutno zdanit. Podrobněji viz výše. Žalobce v žalobě uváděl, že přijaté prostředky nebylo nutno zdanit, neboť je toliko uschovával na základě smlouvy o úschově. K této námitce je třeba primárně uvést, že žalobce v žalobě neuvedl, které konkrétní prostředky, resp. kterou konkrétní smlouvu o úschově má na mysli. Ve správním spisu se nachází celá řada smluv o úschově, které upravují úschovu různých částek. Stejně tak žalobce neuvedl, ke kterému zdaňovacímu období se mají tyto smlouvy o úschově vztahovat. Všem smlouvám o úschově je nicméně společné, že byly uzavřeny v návaznosti na pronájem (užívání) předmětných prostor. Ostatně žalobce to ani nezpochybňuje. Je pouze názoru, že pokud uzavřel smlouvu o úschově, neměly být předmětné částky předmětem daně. S tímto nelze souhlasit. Smlouvy o úschově byly odvislé od primárního ujednání mezi žalobcem jako pronajímatelem a nájemci, za které tito poskytovali žalobci finanční plnění. Bez existence nájemního vztahu mezi pronajímatelem a nájemcem by totiž nemělo ani smyslu smlouvy o úschově uzavírat, neboť by žalobci neplynuly žádné náhrady za užívání předmětných nemovitostí. Nebylo by tedy co uchovávat. Ostatně i ve smlouvách o úschově je uvedeno, že složitel (nájemce) užívá prostory dle nájemní smlouvy, za jejichž užívání má platit náhradu. K vyplácení finančního plnění za výkon práva nájmu (nájemného) tedy i podle krajského soudu docházelo. Příjmy z pronájmu nemovitostí byly přitom podle tehdy účinné právní úpravy jednoznačně předmětem daně [srv. § 3 odst. 1 písm. d) ZDP a § 9 odst. 1 ZDP]. Podrobněji viz závěry správních orgánů, jakož i Nejvyššího správního soudu, který mj. uvedl, že příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu lze pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protihodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Uváděl-li pak žalobce, že se choval obdobně jako každý jiný schovatel – notář, advokát, banka atp., je třeba konstatovat, že postavení žalobce bylo od těchto subjektů zcela odlišné. Žalobce umožňoval jiným subjektům užívání předmětných prostor, za což ti mu poskytovaly finanční plnění (nájem). Tato plnění teprve následně uschovával na základě předmětných smluv. Pokud by k užívání předmětných prostor a vyplácení finančního plnění nedocházelo, nebylo by co uschovávat. Podrobněji viz výše. Připustil-li by soud argumentaci žalobce, vedlo by to ad absurdum k tomu, že pokud by jakýkoliv spoluvlastník nemovitosti

(jsoucí ve při s jiným spoluvlastníkem nemovitosti) uzavřel s nájemcem vedle smlouvy o nájmu i smlouvu o úschově finančních prostředků, vyhnul by se placení daně z příjmů.

[35] Za zcela irelevantní pro souzenou věc považuje krajský soud tvrzení žalobce, že se odvolací orgán měl zabývat úmysly minoritního spoluvlastníka předmětného domu a důvody, pro které byly uzavřeny předmětné smlouvy o úschově. Tyto okolnosti ničeho nemění na tom, že k faktickému výkonu práva nájmu a vyplácení finančního plnění (nájemného) docházelo, podrobněji viz výše. Na věci ničeho nemění ani to, že počínaje rokem 2006 plnil svou daňovou povinnost. Žalobce si podle platné a účinné právní úpravy nemohl sám určovat okamžik zdanění příjmů. Příjmy vzniklé za jednotlivé zdaňovací období (2002, 2003 a 2004) bylo nutno zdaňovat postupně. Pokud žalobce uváděl, že správce daně měl žalobce seznámit se závěry ohledně povahy složených prostředků a žalobce měl právo se k tomuto novému závěru vyjádřit, konstatuje krajský soud, že soud zrušil pouze rozhodnutí odvolacího orgánu (nikoliv správce daně), kterému i uložil vytčené nedostatky napravit. Odvolací orgán předmětné nedostatky v souladu s procesní úpravou, k tomu viz výše, napravit. Se svými závěry by odvolací orgán musel žalobce seznámit pouze tehdy, pokud by prováděl dokazování, resp. pokud by dospěl k odlišnému právnímu názoru, který by byl v neprospěch odvolatele (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Ostatně závěry správních orgánů na povahu předmětných příjmů jsou konstantní, měnil se pouze pohled na platnost, resp. nesplatnost nájemní smlouvy. Žalobce se rovněž mylí, pokud tvrdí, že absence určení povahy prostředků složených do úschovy se stala jedním z důvodů zrušení předchozích rozhodnutí odvolacího orgánu soudem. Krajský soud nezrušil rozhodnutí odvolacího orgánu z důvodu nesprávného posouzení předmětných smluv o úschově, ale z důvodu neplatnosti nájemní smlouvy. Nejvyšší správní soud pak závěry Krajského soudu v Brně částečně korigoval (v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č.j. 9 Afs 81/2010-180) a odvolací orgán se pohyboval v jejich mezích, podrobněji viz výše.

[36] Nelze souhlasit ani s výslovným žalobním tvrzením, že pokud soud postavil najisto skutečnost, že smlouvy jsou neplatné, vrátila se de facto celá věc nazpět před okamžik, ve kterém správce daně svůj podmíněný závěr učinil. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku, ze ZDP nelze dovodit, že by za příjmy z pronájmu bylo možné považovat striktně jen příjmy dosažené daňovým subjektem na základě platné nájemní smlouvy. Předmětem zdanění dle § 9 ZDP není totiž nájemní vztah jako takový; ustanovení § 9 ZDP se platností či neplatností nájemní smlouvy z hlediska vymezení příjmů z pronájmu vůbec nezabývá, tj. příjmy z pronájmu (nemovitostí, bytů či věcí movitých) nepodmiňuje platností nájemní smlouvy. Dalším podstatným důvodem pro podřazení těchto příjmů pod příjmy z pronájmu je skutečnost, že i na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy může docházet k faktickému výkonu práva nájmu, tj. úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem. Příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu nebytových prostor lze proto pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protihodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Odvolací orgán pak z těchto závěrů vyšel a na základě fakticity výkonu práva nájmu správně dovodil nutnost zdanění předmětných příjmů.

[37] Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že by odvolací orgán nebyl oprávněn vycházet ze závěrů Nejvyššího správního soudu v označeném rozsudku. Nejvyšší správní soud (jako

vrcholný soud ve věcech správního soudnictví) ke kasační stížnosti odvolacího orgánu závazné závěry krajského soudu částečně upravil a nelze proto vytýkat odvolacímu orgánu, který je povinen postupovat v souladu se závazným právním názorem soudu, že takto postupoval (tyto závěry byly publikovány i ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu - srv. č. 2415/2011, jejímž cílem je mj. sjednocování rozhodovací činnosti). Stejně tak je nedůvodná námitka, že odvolací orgán nemohl převzít závěry soudů, ale měl činit pouze závěry vlastní. Za situace, kdy závěry odvolacího orgánu byly korigovány závaznými názory soudů, k tomu viz výše, odvolacímu orgánu nezbyvalo než tyto závěry převzít, resp. postupovat podle nich. Pokud by postupoval jinak, vystavoval by se riziku opětovného zrušení rozhodnutí.

[38] Konečně se krajský soud zabýval námitkami poukazujícími na **prekluzi práva**. Žalobce tvrdil, že prekluzivní lhůta u všech zdaňovacích období skončila běžet dne 31. 12. 2008.

[39] Krajský soud ze správního spisu zjistil, že dne 16. 8. 2005 byla správcem daně (protokolem o ústním jednání č.j. 176252/05/288935/3523) u žalobce zahájena daňová kontrola stran daně z příjmů fyzických osob mj. za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. Výzvou správce daně ze dne 5. 10. 2005, č.j. 222789/05/288935/3523, byl žalobce vyzván k předložení záznamů o veškerých příjmech přijatých v souvislosti s pronájmem předmětného domu mj. za roky 2002, 2003 a 2004 a k předložení evidence pohledávek vzniklých v souvislosti s pronájmem, jakož i veškerých smluv o nájmu nebytových prostor, včetně dodatků, a to do 15 dnů od jejího doručení. Tato výzva mu byla doručena dne 11. 10. 2005. Rozhodnutím správce daně ze dne 21. 11. 2005, č.j. 255144/05/288935/3523, byla žalobci k jeho žádosti ze dne 12. 10. 2005 prodloužena lhůta k předložení shora požadovaných dokladů do 30. 12. 2005. Protokolem o ústním jednání ze dne 21. 12. 2005, č.j. 269198/05/288935/3523, bylo se zástupcem žalobce dohodnuto předání požadovaných dokladů dne 3. 1. 2006. Ze správního spisu dále vyplývá, že na základě provedené daňové kontroly byly dne 31. 5. 2007 vydány předmětné platební výměry (jimiž byla žalobci doměřena daňová povinnost za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004), které byly k odvolání žalobce potvrzeny rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 8. 2008, č.j. 14327/08-1100-709857, č.j. 14348/08-1100-709857, č.j. 14369/08-1100-709857. Dne 23. 10. 2008 doručil žalobce soudu žalobu, ve které se mj. domáhal zrušení označených rozhodnutí. O této žalobě rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 21. 6. 2010 č.j. 29 Ca 228/2008-147, kterým označená rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil. Proti tomuto rozsudku podal odvolací orgán kasační stížnost doručenou krajskému soudu dne 2. 7. 2010, kterou doplnil podáním doručeným krajskému soudu dne 13. 9. 2010. O této kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud zamítavým rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, č.j. 9 Afs 81/2010-180. Odvolací orgán následně dne 24. 5. 2011 vydal žalobou napadená rozhodnutí č.j. 5646/11-1100-709857, č.j. 5647/11-1100-709857, č.j. 5648/11-1100-709857.

[40] Podle § 47 odst. 1 ZSDP platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[41] Podle § 47 odst. 2 ZSDP pak platilo, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[42] Výklad označených ustanovení byl proveden v řadě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Z konstantní judikatury mj. vyplývá, že na ustanovení § 47 ZSDP je třeba nahlížet tak, že k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). Daň je přitom nutno v této lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně (srv. např. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č.j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, nebo i rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č.j. 9 Afs 86/2007-161). Z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, či rozsudku téhož soudu ze dne 15. 7. 2008, č.j. 8 Afs 71/2005-207, pak vyplývá, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

[43] Výše uvedené lze shrnout tak, že daň nelze vyměřit (doměřit) po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Byl-li před uplynutím této tříleté lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

[44] V souvislosti s tímto je třeba doplnit, že podle § 41 s. ř. s. (tedy procesního předpisu, který upravuje řízení před správními soudy) platí, že „*Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.*“

[45] Je nutno doplnit, že k zahájení soudního řízení dojde dnem, kdy žalobní návrh došel k soudu (§ 32 s. ř. s.). Ke skončení soudního řízení pak dojde právní mocí rozsudku správního soudu. Právní moci nabývá rozsudek doručením účastníkům řízení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

[46] Zahájením soudního řízení se tedy tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení řízení před soudem. Jelikož se jedná o stavění lhůty (nikoliv o její přerušení, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží od začátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po

něm, se počítají. Ostatně to potvrzuje i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, srv. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č.j. 1 Afs 9/2008 - 59.

[47] Optikou výše uvedeného nahlížel krajský soud na námitky stran prekluze v dané věci. Krajský soud připomíná, že předmětem soudního přezkumu jsou tři rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 24. 5. 2011, kterými byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jimiž byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004.

[48] Krajský soud se nejprve zabýval během prekluzivní lhůty u zdaňovacího období roku 2002. Podle § 47 odst. 1 ZSDP by běh tříleté prekluzivní lhůty skončil dne 31. 12. 2005. Tak by tomu však bylo jen tehdy, pokud by nebyl učiněn žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Jak plyne z výše rekapitulovaného obsahu správního spisu, např. zahájením daňové kontroly, resp. navazující výzvou správce daně ze dne 5. 10. 2005, č.j. 222789/05/288935/3523, kterou byl žalobce vyzván k předložení relevantních materiálů za účelem doložení skutečností uvedených v daňovém přiznání, došlo k prodloužení běhu lhůty, a to až do 31. 12. 2008. Do tohoto data tedy bylo povinností správních orgánů vydat pravomocná rozhodnutí.

[49] Krajský soud k tomu ze správního spisu ověřil, že rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 8. 2008, č.j. 14327/08-1100-709857 (které nabylo právní moci dne 27. 8. 2008) odvolací orgán zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2002. Původní rozhodnutí odvolacího orgánu ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2002 bylo tedy učiněno v rámci stanovené lhůty. Ostatně to, že původní rozhodnutí (ze dne 15. 8. 2008) bylo vydáno v rámci zákonné lhůty, shledal i Krajský soud v Brně v původním rozsudku a Nejvyšší správní soud toto následně aproboval.

[50] Označené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně však bylo (pro jiné nedostatky) zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 21. 6. 2010. Toto soudní řízení bylo zahájeno dne 23. 10. 2008, kdy žalobce doručil zdejšímu soudu správní žalobu a pravomocně bylo skončeno dne 28. 6. 2010, kdy nabyl označený rozsudek krajského soudu právní moci. Tento rozsudek byl následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011 (řízení o kasační stížnosti bylo zahájeno dne 2. 7. 2010, kdy byla doručena krajskému soudu kasační stížnost a pravomocně skončeno dne 11. 4. 2011). Odvolací orgán pak znovu rozhodl o daňové povinnosti žalobce (za zdaňovací období roku 2002) rozhodnutím ze dne 14. 5. 2011, které nabylo právní moci dne 27. 5. 2011.

[51] Výše uvedené lze shrnout tak, že prekluzivní lhůta měla v daném případě skončit dne 31. 12. 2008. Z důvodu podání správní žaloby tato lhůta dne 23. 10. 2008 přestala běžet. Bžet začala znovu až dne 29. 6. 2010 (po pravomocném skončení řízení u krajského soudu) a běžela až do 2. 7. 2010, kdy odvolací orgán podal kasační stížnost, čímž došlo k opětovnému zastavení běhu lhůty z důvodu zahájení soudního řízení. Znovu pak začala lhůta běžet dne 12. 4. 2011 (po právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu), přičemž dne 24. 5. 2011 vydal odvolací orgán žalobou napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 27. 5. 2011.

[52] Jinak řečeno, z prekluzivní tříleté lhůty do zahájení soudního řízení uplynuly necelé 2 roky a 10 měsíců. Odvolací orgán tedy měl na vydání nového rozhodnutí více než 60 dnů

(rozdíl mezi 23. 10. 2008 a 31. 12. 2008). Zbývá posoudit, zda v této lhůtě rozhodnutí vydal. S ohledem na obsah správních a soudních spisů je krajský soud názoru, že tato podmínka byla splněna. Od právní moci rozsudku krajského soudu ze dne 21. 6. 2010 (který nabyl právní moci dne 28. 6. 2010) do zahájení řízení o kasační stížnosti, po které rovněž prekluzivní lhůta neběžela (řízení o kasační stížnosti bylo zahájeno dne 2. 7. 2010) uplynuly 3 dny. Od právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011 (který nabyl právní moci dne 11. 4. 2011) do doby právní moci finálního rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 14. 5. 2011 (který nabyl právní moci dne 27. 5. 2011) pak uplynulo 46 dnů. Z toho tedy jednoznačně vyplývá, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty.

[53] Na neuplynutí prekluzivní lhůty nemůže ničeho změnit ani to, že v průběhu řízení před odvolacím orgánem nabyla (k 1. 1. 2011) účinnosti nová procesní úprava - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento zákon totiž v § 264 odst. 4 mj. stanovil, že *„běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*

[54] Z daňového řádu tedy vyplývá, že pokud lhůta započala běžet podle ZSDP a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje se od 1. 1. 2011 podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle ZSDP zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede 1. 1. 2011, se posuzují podle ZSDP. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu, které započaly před 1. 1. 2011, staví běh lhůty až od 1. 1. 2011.

[55] Lhůty pro stanovení daně jsou upraveny v § 148 odst. 1 až 7 daňového řádu, kde se uvádí následující: (1) Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. (2) Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. (3) Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. (4) Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem, b)

řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně, c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení. (5) Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

[56] Daňový řád tedy nestanoví kratší prekluzivní lhůtu než ZSDP, naopak na rozdíl od původní právní úpravy prodlužuje subjektivní prekluzivní lhůtu i např. z důvodu vydání rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b), § 147 a § 101 odst. 6 daňového řádu], z důvodu podání řádného opravného prostředku - odvolání [§ 148 odst. 2 písm. c), § 109 daňového řádu]. Stejně tak daňový řád zakotvuje institut přerušení prekluzivní lhůty (např. v důsledku zahájení daňové kontroly), které nemá za následek pouhé stavění jejího běhu, ale vyvolání běhu lhůty zcela od počátku.

[57] Pokud žalobce tvrdil, že se má do běhu lhůty započítat i časový úsek mezi podáním kasační stížnosti a jejím doplněním, konstatuje krajský soud, že právní úprava takto nestanovila. Právní úprava stanovila, že soudní řízení je zahájeno dnem, kdy návrh došel soudu

(§ 32 s. ř. s.). Jak bylo výše uvedeno, kasační stížnost byla soudu doručena dne 2. 7. 2010. Tento návrh splňoval obecné náležitosti podání a bylo jím tedy zahájeno kasační řízení. K výzvě soudu byl návrh doplněn ve smyslu právních důvodů, pro které považoval stěžovatel rozsudek krajského soudu za nezákonný. Takový postup je obvyklý a vychází z § 106 odst. 3 s. ř. s., který stanoví, že nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Cílem tohoto ustanovení je umožnit stěžovateli doplnění, resp. rozvedení argumentace v kasační stížnosti. Lhůta pro podání kasační stížnosti je totiž velmi krátká (činí na rozdíl od lhůty pro podání správní žaloby pouhé dva týdny).

[58] Výše uvedené lze plně vztáhnout i na běh prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2003 a 2004. Běh lhůty ve smyslu § 47 odst. 1 ZSDP měl u těchto zdaňovacích období skončit dne 31. 12. 2006, resp. 31. 12. 2007. Tak by tomu však i zde bylo jen tehdy, pokud by nebyl učiněn žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Za takový úkon lze považovat např. zahájení daňové kontroly, resp. na jejím základě vydanou výzvu správce daně ze dne 5. 10. 2005, č.j. 222789/05/288935/3523, kterou byl žalobce vyzván k předložení relevantních materiálů za účelem doložení skutečností uvedených v daňovém přiznání. V důsledku takové výzvy jednoznačně došlo k prodloužení běhu lhůty, a to v obou případech do 31. 12. 2008. V této lhůtě tedy byl nutno pravomocně doměřit daň. Ze správního spisu plyne, že rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 8. 2008, č.j. 14348/08-1100-709857 a č.j. 14369/08-1100-709857 (které nabyly právní moci dne 27. 8. 2008) odvolací orgán zamítl odvolání žalobce proti předmětným platebním výměrům za zdaňovací období roku 2003 a 2004. Obě původní rozhodnutí odvolacího orgánu tedy byla vydána v rámci zákonné lhůty, což shledal i Krajský soud v Brně v původním rozsudku a Nejvyšší správní soud toto následně aproboval. Původní rozhodnutí odvolacího orgánu však byla zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 21. 6. 2010 (řízení v této věci bylo zahájeno dne 23. 10. 2008, kdy žalobce doručil zdejšímu soudu žalobu a pravomocně skončeno dne 28. 6. 2010, kdy nabyl

rozsudek krajského soudu právní moci). Tento rozsudek byl následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011 (řízení o kasační stížnosti bylo zahájeno dne 2. 7. 2010, kdy byla doručena krajskému soudu kasační stížnost a pravomocně skončeno dne 11. 4. 2011). Odvolací orgán pak znovu rozhodl o daňové povinnosti žalobce (za zdaňovací období roku 2003 a 2004) rozhodnutími ze dne 14. 5. 2011 (č.j. 5647/11-1100-709857, č.j. 5648/11-1100-709857), která nabyla právní moci dne 27. 5. 2011, tedy ve stejný den jako rozhodnutí ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002, u kterého nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty. I ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2003 a 2004 lze tedy uvést, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty. Podrobněji srv. výše uvedené ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2002.

[59] K tvrzení žalobce, že správní orgán je povinen explicitně zdůvodňovat prekluzi práva v rozhodnutí, konstatuje krajský soud v obecné rovině, že taková povinnost z právní úpravy neplyne (a to ani ze ZSDP a ani z daňového řádu). Je přitom logické, že by se měl správní orgán prekluzi zabývat v rozhodnutí zejména tehdy, když prekluzi shledal. Pokud uplynutí prekluzivní lhůty neshledal, nemusí toto v rozhodnutí explicitně uvádět. Tento závěr potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (srv. např. rozsudek ze dne 15. 7. 2010, č.j. 5 Afs 33/2010-55), z něhož vyplývá, že jestliže v daňovém řízení nebyla otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti účastníkem řízení vznesena a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, nemusí ve svých rozhodnutích uvádět, že prekluze nenastala. Především je však třeba uvést, že odvolací orgán se otázkou prekluze v žalobou napadených rozhodnutích (k námitce žalobce) zabýval a neshledal, že by došlo k uplynutí prekluzivní lhůty, s čímž se ztotožňuje i zdejší soud. K prekluzi došlo pouze ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2001 (pro což krajský soud původní rozhodnutí správního orgánu zrušil). Toto zdaňovací období však není předmětem nyní souzené věci. Žalobce brojí proti stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. Pokud žalobce s odkazem na § 5 odst. 3 daňového řádu dovozoval, že odvolací orgán měl při posuzování prekluze přihlídnout i ke skutečnostem žalobcem nenamítaným, konstatuje krajský soud, že v tomto ustanovení je upravena zásada přiměřenosti, resp. ochrany práv a minimalizace zásahů orgánů veřejné správy. Tato zásada ukládá správním orgánům šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Krajskému soudu není přitom zřejmé, co by toto ustanovení mohlo změnit na neuplynutí prekluzivní lhůty v dané věci. Jak plyne z výše uvedeného, k prekluzi v dané věci nedošlo. Tvrdil-li konečně žalobce, že předmětná rozhodnutí se z hlediska prekluze opírají výlučně o zrušený ZSDP a nikoliv o daňový řád, odkazuje krajský soud na výše uvedené, kde vysvětlil vztah těchto předpisů. Ke zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení by mělo docházet jen tehdy, pokud má smysl opakované řízení vést. Za situace, kdy soud neshledal prekluzi práva a správní orgán by tak neměl co napravit, se takový smysl vytrácí.

[60] Krajský soud v Brně se dále zabýval důvodností tvrzení žalobce uplatněných **v doplňujících podáních**. Pokud žalobce v podání, které bylo krajskému soudu doručeno dne 17. 1. 2012, správním orgánům opakovaně vytýkal nedostatečné závěry ve vztahu k prostředkům uloženým do úschovy, odkazuje ho krajský soud na výše uvedené, kde se tím již zabýval. To samé platí i pro tvrzení stran prekluze, tvrzení stran porušení § 264 odst. 1

daňového řádu, jakož i pro další opakované námitky. Žalobce dále v označeném doplňujícím podání brojil proti postupu při nakládání s daňovým přeplatkem. Uváděl, že dne 1. 12. 2011 mu byl doručen platební výměr vydaný Finančním úřadem Brno I dne 29. 11. 2011, č.j. 392282/11/288512709941, kterým mu bylo doměřeno penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 v celkové výši 1.924.995,- Kč. Žalobce uhradil doměřené částky na dani z příjmů fyzických osob. Z důvodu zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně se označené částky od data, kdy je zaplatil, staly daňovým přeplatkem. Povinností správce daně bylo tyto částky převést na účet daňových přeplatků. Správce daně nebyl podle žalobce oprávněn reagovat na tuto žádost retroaktivním vydáním výměru penále.

[61] Těmito námitkami se krajský soud nemohl zabývat. Předmětem soudního přezkumu v dané věci není penále na dani z příjmů, ale daň z příjmů. Rozhodnutí ve věcech daňového penále lze napadnout samostatnou žalobou. K tomu srv. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č.j. 1 Afs 1/2011-18, či rozsudek ze dne 28. 5. 2008, č.j. 9 Afs 112/2007-72. Žalobce však původní žalobu, směřující proti rozhodnutím ve věcech doměření daně z příjmů za roky 2002, 2003 a 2004, pouze (doplňujícím podáním doručeným soudu dne 17. 1. 2012) rozšířil o námitky ve vztahu k penále. Z tohoto podání nevyplývá, že by žalobce podával žalobu proti rozhodnutí ve věci penále. Podání se vztahuje jednoznačně k věci sp. zn. 29 Af 97/2011 (žalobce tuto spisovou značku uvedl na první stranu podání, které nezval: „Stanovisko žalobce k podání odvolacího orgánu ze dne 14. 1. 2011“ a „Další argumentace žalobce založená na nových skutečnostech, které nastaly v průběhu řízení“), přičemž i z obsahu tohoto podání je zřejmé, že má mít relevanci k uplatněným žalobním námitkám ve věci sp. zn. 29 Af 97/2011. Nejedná se tedy o samostatnou žalobu. Pokud by soud v tomto řízení přezkoumával zákonnost penále, porušil by zákon, neboť podle s. ř. s. může přezkoumávat pouze zákonnost napadeného rozhodnutí, kterým jsou v dané věci rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 24. 5. 2011. Z tohoto důvodu se krajský soud nemohl zabývat relevancí námitek ve vztahu k rozhodnutí, kterým bylo žalobci doměřeno penále. Krajský soud proto neobstarával ani požadované spisy a další listiny mající relevanci k penále.

[62] Výše uvedené platí i pro doplňující podání doručené krajskému soudu dne **29. 3. 2012**. Žalobce v něm totiž poukazoval na rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 24. 2. 2012, č.j. 22592/12/288512709941, kterým správce daně rozhodl o žádosti doručené dne 21. 11. 2011 tak, že požadavku na vrácení přeplatku na dani se nevyhovuje. Toto rozhodnutí se tedy nedotýká žalobou napadených rozhodnutí. Pokud žalobce v označeném podání obecně uváděl, že pochybuje o nepodjatosti správních orgánů (odvolací orgán se dal do služeb spoluvlastníka žalobce, spoluvlastník za odvolací orgán vypracovával celé odstavce stanoviska odvolacího orgánu k soudu atp.), a zamýšlel-li žalobce tato tvrzení vztáhnout k nyní souzené věci, konstatuje krajský soud, že žalobce tyto námitky nikterak nerozvedl ani nedoložil. Není tak zřejmé, z čeho žalobce dovozuje podjatost při vydávání žalobou napadených rozhodnutí. Ostatně jako pravděpodobnější se jeví, že žalobce tyto námitky uplatnil ve vztahu k rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 24. 2. 2012, č.j. 22592/12/288512709941, které není předmětem tohoto soudního přezkumu. V dalším odkazuje krajský soud na výše uvedené.

[63] Na zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí podle krajského soudu ničeho nemění ani podání, které bylo zdejšímu soudu doručeno dne **10. 10. 2012**. Žalobce v něm poukazoval

na rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 11305/12-1100-709857 (kterým bylo z důvodu uplynutí zákonné lhůty zrušeno rozhodnutí správce daně ze dne 29. 11. 2011, č.j. 392282/11/288512709941) a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 13451-12-1100-709857 (kterým bylo zrušeno rozhodnutí správce daně ze dne 24. 2. 2012, č.j. 22592/12288512709941). Ani tato rozhodnutí nejsou předmětem soudního přezkumu v dané věci, přičemž krajskému soudu není zřejmé, co by závěry v nich obsažené měly měnit na zákonnosti doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004.

[64] Pokud žalobce závěrem doplňujících podání (jakož i závěrem žaloby) uváděl, že trvá i na všech ostatních námitkách a argumentaci, kterou přednesl v rámci svých předchozích podání v této věci, jakož i v jiných věcech, odkazuje krajský soud na výše uvedené, kde již uvedl, že je povinností žalobce konkretizovat žalobní námitky. Za takovou konkretizaci nelze považovat obecné tvrzení, že se odvolací orgán nevypořádal s „námitkami a argumentací“ aniž by žalobce upřesnil, o které námitky či argumentaci se má jednat (v případě žalobce se vedla řada daňových řízení), či odkaz na neurčitě označená podání. Povinností krajského soudu není za žalobce dovozovat či dohledávat tvrzení. K tomu viz judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, rozsudek ze dne 16. 2. 2012, č.j. 9 As 65/2011-104, či rozsudek ze dne 20. 10. 2010, č.j. 8 As 4/2010-94.

[65] Krajský soud se dále zabýval tvrzeními žalobce vznesenými při **soudním jednání** dne 27. 8. 2013. Pokud žalobce výslovně uváděl, že z důvodu úschovy předmětných prostředků se nemohlo jednat o příjmy ve smyslu daňových předpisů, konstatuje krajský soud opakovaně, že uzavírání smluv o úschově ničeho neměnilo na nutnosti zdanění předmětných příjmů. Smlouvy o úschově byly odvislé od primárního ujednání mezi žalobcem a nájemci, za něž tito poskytovali žalobci finanční plnění (nájemné), které bylo podle tehdy platné a účinné právní úpravy nutno zdanit. Podrobněji viz výše. Pokud žalobce výslovně poukazoval na to, že povaha předmětných prostředků nebyla dosud ze strany správních orgánů určena a jejich rozhodnutí tak nelze přezkoumat, nelze s ním souhlasit. Z žalobou napadených rozhodnutí plyne, že odvolací orgán (na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu) dospěl k závěru, že v dané věci docházelo k faktickému výkonu práva nájmu - úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem. Z odůvodnění rozhodnutí tedy jednoznačně plyne povaha předmětných prostředků. Na výše uvedené je třeba žalobce odkázat i ohledně námitek stran uplynutí prekluzivní lhůty pro vydání žalobou napadených rozhodnutí. Krajský soud podrobně zdůvodnil, z jakých důvodů nemohlo dojít k uplynutí prekluzivní lhůty za jednotlivá zdaňovací období. To samé platí pro námitky poukazující na nesprávný procesní postup odvolacího orgánu po zrušení rozhodnutí soudem a na údajné nerespektování názoru soudu správními orgány. I tímto se krajský soud výše zabýval.

[66] K novému tvrzení žalobce vznesenému při jednání, že daňová kontrola byla provedena po uplynutí prekluzivní lhůty, je třeba s ohledem na obsah správního spisu konstatovat, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004 byla zahájena dne 16. 8. 2005 protokolem č.j. 176252/05/288935/3523. Prekluzivní lhůta ve smyslu § 47 odst. 1 ZSDP pro zdaňovací období roku 2002 přitom měla uplynout až dne 31. 12. 2005, pro zdaňovací období roku 2003 až dne 31. 12. 2006 a pro zdaňovací období roku

2004 až dne 31. 12. 2007. Daňová kontrola tedy byla zahájena v rámci zákonné lhůty. Jejím zahájením, resp. následujícími úkony správce daně (srv. např. výzvu Finančního úřadu Brno I ze dne 5. 10. 2005, č.j. 222789/05/288935/3523) podle krajského soudu došlo k prodloužení běhu prekluzivní lhůty. Všechny navazující úkony vč. pravomocného doměření daně pak byly učiněny rovněž v rámci prekluzivní lhůty. Podrobněji viz výše. Krajský soud není ani názoru, že by bylo nutno uložit správnímu orgánu doplnění závěrů z daňové kontroly. Z těchto závěrů (doplněných následně odvolacím orgánem v rámci nového řízení po zrušení soudem) lze jednoznačně dovodit nutnost zdanění předmětných příjmů. V rámci daňového řízení byla přitom respektována všechna zákonná práva žalobce ve smyslu ZSDP, podle něhož tato kontrola probíhala. Nelze proto ani dospět k závěru, že by došlo k porušení práv žalobce, jak tvrdil žalobce obecně při soudním jednání.

[67] Pokud žalobce poukazoval na opožděné vrácení částek vztahujících se k zdaňovacímu období roku 2001, konstatuje krajský soud, že předmětem soudního přezkumu není otázka včasnosti vrácení přeplatku za zdaňovací období roku 2001. Stejně tak nepovažuje krajský soud za relevantní odkaz na Vyjádření Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno I ze dne 28. 3. 2013. V tomto vyjádření správce daně žalobci toliko sdělil, že rozhodnutím Finančního ředitelství ze dne 18. 9. 2012, č.j. 11305/12-1100-709857, byl zrušen platební výměr na daňové penále, v důsledku čehož vznikl přeplatek na osobním daňovém účtu žalobce, který byl poukázán žalobci na účet z moci úřední. Žalobce byl tedy (na základě vlastní žádosti) vyrozuměn o zrušení platebního výměru na daňové penále a o následném vrácení přeplatku. Z vyjádření nevyplývá nic, co by měnilo výši příjmů žalobce stran zdaňovacího období roku 2002, 2003 a 2004. Stejně tak jsou bez významu tvrzení žalobce o tom, že se nemohl řádně seznámit se stavem svého daňového účtu. Odhlédne-li krajský soud od faktu, že z procesní úpravy (a to jak ze ZSDP, tak i z daňového řádu) vyplývá jednoznačné právo daňového subjektu na informace o stavu svého daňového účtů a žalobce nikterak nedokládal, kdy a čím konkrétně mělo k porušení tohoto práva ze strany správních orgánů docházet, je třeba i zde uvést, že předmětem soudního přezkumu je zákonnost doměření daně za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004, a nikoliv otázka přístupu k osobnímu daňovému účtu. Krajský soud uzavírá, že mu není zřejmé, jak by výše uvedená tvrzení žalobce mohla ovlivňovat zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Těmito rozhodnutími byla doměřena daňová povinnost z příjmů, které žalobce přijal v roce 2002, v roce 2003 a v roce 2004. Ze správního spisu přitom podle krajského soudu vyplývá dostatečná opora pro vydání platebních výměrů za označená zdaňovací období v předmětných částkách. Správní orgány vyšly z náležitě zjištěného skutkového stavu věci a doměřily daň podle skutečně přijatých příjmů. Ostatně žalobce konkrétní výši příjmů ani nerozporoval. Lze tedy souhlasit se žalovaným, že příp. přeplatky nemohly mít vliv na rozhodnutí o stanovení daně za předmětná zdaňovací období. Zástupce žalobce při jednání zaměřoval dodatečné doměření daně s evidencí daní. Přisvědčil-li by soud jeho argumentaci vznesené při jednání, znamenalo by to (*reductio ad absurdum*), že pokud by byla shledána nezákonnost platebního výměru na daňové penále za určité zdaňovací období, musely by být všechny platební výměry, kterými byla doměřena daňová povinnost za následující zdaňovací období, bez dalšího zrušeny.

[68] Závěrem krajský soud vyrozumívá žalobce o tom, že nemohl nikterak přihlížet k podání, které žalobce doručil na podatelnu Krajského soudu v Brně dne 27. 8. 2013 v 9:34 hod. Toto

podání bylo krajskému soudu doručeno až po skončení soudního jednání. Předmětné podání bylo proto pouze založeno do spisu sp. zn. 29 Af 97/2011.

VIII.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[69] S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[70] 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (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, ostatně přiznání náhrady nákladů řízení ani nepožadoval. Krajský soud mu proto nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u ě 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.

V Brně dne 27. srpna 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu