



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Martina Kopy a Mariana Kokeše ve věci

žalobce: P. N.
zastoupen Mgr. Lukášem Regecem, advokátem
V parku 2316/12, 148 00 Praha 4 - Chodov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2021, č. j. 23338/21/5200-10422-711473,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. Žalobce dostal pokutu, protože nepodal oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob. Získal je za úplatný převod podílu v obchodní korporaci, který nabyt před více než pěti lety. Žalobce má ale za to, že pokuta je nezákonná. Výdaje, které v minulosti vynaložil na nabytí a udržení tohoto obchodního podílu, daleko přesahují příjem, který získal jeho prodejem. Kromě toho namítá, že žalovaný pochybil, pokud své rozhodnutí doručil místo

žalobce jeho zástupci, ačkoli se plná moc nevztahovala na doručení odvolacího rozhodnutí. Soud níže vysvětlí, proč se žalobce mylí.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Správce daně zjistil, že na bankovní účet, jehož je žalobce disponentem, byla dne 10. 7. 2017 připsána částka 2 100 000 USD s označením „úhrada ceny za převod podílu ve společnosti Hotel Galaxie s.r.o.“. Tato částka se skládala z příjmu za převod části obchodního podílu žalobce ve výši 1 395 144 USD, příjmu za převod části obchodního podílu JUDr. P. N. st. (otce žalobce) ve výši 348 786 USD a příjmu za částečnou úhradu žalobcem postoupené pohledávky ve výši 356 070 USD. Jednalo se o převod obchodního podílu žalobce v *Global Inview s.r.o.* (IČO 63493110; dříve Hotel Galaxie s.r.o.) ze žalobce na obchodní korporaci *Global Inview Holding s.r.o.*
3. Přijatá částka následně přešla na český účet ve výši 47 987 100 Kč. Tento příjem správce daně vyhodnotil jako osvobozený ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů. Žalobce proto měl povinnost tento příjem oznámit podle § 38v zákona o daních z příjmů. Tuto povinnost nesplnil. Proto správce daně vydal výzvu k podání oznámení o osvobozených příjmech. Po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2017 obdržel osvobozený příjem ve výši 31 880 436 Kč (příjem za částečnou úhradu postoupené pohledávky z titulu zápůjčky poskytnuté žalobcem ve výši 356 070 USD nebyl předmětem daně). Platebním výměrem ze dne 3. 3. 2021, č. 833898/21/3001-52521-710967, správce daně vyměřil žalobci pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu ve výši 3 188 044 Kč.
4. Po neúspěšně podaném odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 6. 2021, č. j. 23338/21/5200-10422-711473 („rozhodnutí žalovaného“) částečně změnil rozhodnutí správce daně. Upřesnil jeho výrok. Odvolací námitky, kterými se jej žalobce snažil přesvědčit zejména o tom, že neměl povinnost oznamovat příjem, však nepovažoval za důvodné.

III. Žaloba

5. Žalobce uplatňuje dva žalobní body. Podstatou prvního z nich je procesní pochybení žalovaného při doručování jeho rozhodnutí zástupci žalobce. Žalobce namítá, že se plná moc, kterou udělil Ing. Ch., nevztahovala na doručení napadeného rozhodnutí. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem (§ 28 odst. 1 daňového řádu), pokud své rozhodnutí doručil pouze tomuto zástupci. Úmyslem stran bylo rozsah plné moci věcně omezit. Nevztahovala se na celé daňové řízení, jen na taxativní výčet „fází“ odvolacího řízení. Plná moc byla omezená na aktivní úkony – podání a projednání odvolání. Naproti tomu vydání a doručení rozhodnutí o odvolání je jednostranný, resp. pasivní úkon. Nejedná se o projednání. Účelem sjednané plné moci bylo aktivní hájení zájmů žalobce. Doručením napadeného rozhodnutí se mění právní postavení žalobce a jeho práva a povinnosti, proto se na doručení plná moc nevztahovala. Pokud by úmyslem stran bylo neomezené zastupování, plná moc by explicitně neuváděla slova „podáním a projednáním“. Žalobce se s napadeným rozhodnutím seznámil až nahlížením do spisu (18. 8. 2021). To však nemohlo nahradit formální doručení podle daňového řádu. Platební výměr pro chybějící doručení tedy nenabyl právní moci. Dnem 1. 7. 2021 uplynula prekluzivní lhůta k uložení pokuty žalobci.

6. Druhý žalobní bod se týká nesprávného právního posouzení vzniku povinnosti žalobce uhradit pokutu. Žalobce uvádí, že mu v důsledku ztrátového prodeje vznikl úbytek majetku ve výši – 33 967 376,82 Kč. Ještě předtím, než obdržel kupní cenu za převod podílu, totiž žalobce v roce 2013 vynaložil na pořízení obchodního podílu ve společnosti *Global Inview Holding s.r.o.* celkem 69 672 812,36 Kč. U žalobce nedošlo ke skutečnému reálnému navýšení jeho majetku jako „příjmu“. Zákon o daních z příjmů legální definici pojmu *příjem* neobsahuje. Žalobce odkazuje na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu. Dovojuje z nich, že aby bylo možné označit nějakou finanční částku za příjem, musí jít o skutečné reálné navýšení majetku poplatníka, se kterým může tento poplatník disponovat. Musí jít o příjem skutečný, nikoli pouze zdánlivý. U žalobce se ale reálné navýšení majetku neprojevovalo. Přijatou úhradou nedošlo k dosažení příjmu. Tyto transakce neměly zakládat povinnosti podle § 38v zákona o daních z příjmů.
7. Pokuta je nespravedlivá. Ve svém důsledku představuje daň z tohoto příjmu. Napadené rozhodnutí stojí na ryze formalistickém pojetí práva. Žalovaný sankci vnímá jako trest za nesplnění povinnosti bez ohledu na to, zda jde o skutečný či zdánlivý příjem, což nekoresponduje se smyslem a cílem oznamovací povinnosti. Z materiálního pohledu šlo o příjem zdánlivý. Sankce představuje nepřiměřený a neproporcionální zásah do majetkové sféry žalobce. Test „zdanlivosti“ či „skutečnosti“ příjmu se měl provést tak, že se zohlední okamžik inkasa příjmu i výdaj (vstupní kapitál) náležící k příjmu. Celkový výsledek prodeje znamenal pro žalobce reálnou ztrátu majetku. Nevznikl „skutečný příjem“, tudíž nemůže jít ani o „osvobozený příjem“. Skutečný příjem je nutné posuzovat i s ohledem na smysl a cíl § 38v zákona o daních z příjmů, tj. kontrolu příjmů, které by jinak podléhaly zdanění. U žalobce by se příjem z prodeje podílu před uplynutím časového testu nezdaňoval, neboť by žádný zdanitelný příjem při uplatnění výdajů, žalobci nevznikl. Pokuta ve své podstatě vyrovnává zdanitelný a osvobozený příjem.
8. „Příjem“ je neurčitým právním pojmem. Žalovaný jej v rozporu s judikaturou vyložil v neprospěch žalobce. Žalobce namítá, že informace, ze kterých správce daně při uložení pokuty vycházel, byly součástí informací zveřejněných v obchodním rejstříku. Ustanovení § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů vylučuje z povinnosti oznamovat osvobozený příjem případy, u kterých si správce daně může údaje zjistit z úřední povinnosti z rejstříků či evidencí. Zásada dobré správy má podle žalobce vyústit v to, že se povinnost oznamovat osvobozený příjem nebude týkat údajů zapisovaných do veřejně dostupných rejstříků. U žalobce se nejedná o opomenutí ani zlý úmysl. V reakci na výzvu správce daně uvedl, že si povinnosti podle § 38v zákona o daních z příjmů uvědomoval, nicméně podle jeho názoru mu tato povinnost nevznikla.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný nesouhlasí, že by se plná moc, kterou žalobce v odvolacím řízení udělil Ing. Ch., nevztahovala také na doručení odvolacího rozhodnutí. Z vymezení rozsahu zmocnění je zřejmé, že ho zástupce žalobce měl ke všem úkonům týkajícím se podání a projednávání odvolání. Projednávání odvolání, resp. odvolací řízení, se ukončuje rozhodnutím o odvolání a jeho doručením. Podle žalovaného tedy zde nebylo pochybností o tom, že se rozsah zmocnění podle plné moci vztahoval i na závěrečnou fázi řízení o odvolání, kterou je vydání rozhodnutí o odvolání. V souladu s § 41 daňového řádu žalovaný doručil rozhodnutí pouze zmocněnému zástupci.

10. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný odkazuje na 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, podle kterého za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Žalobce obdržel osvobozený příjem podle § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů a k těmto příjmům není možné uznat výdaje. Příjmem od daně osvobozeným se ve smyslu zákona o daních z příjmu myslí vždy pouze příjem v absolutní částce, tj. ve výši obdržené v konkrétním okamžiku jeho realizace bez ohledu na případné výdaje. Příplatky do vlastního kapitálu tedy není možné uznat jako výdaj prokazatelně vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
11. V případě žalobce šlo o příjem reálný. Došlo k připsání peněžní částky na jeho účet, tj. došlo ke zvýšení žalobcova majetku ve zdaňovacím období roku 2017. S tímto příjmem mohl volně disponovat. Nejednalo se o zdánlivý příjem. Žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zákonem. Neměli možnost danou právní úpravu neaplikovat. Nejednalo se z jejich strany o formalistický postup. Pojem „příjem“ sice nemá legální definici v zákoně o daních z příjmu, nicméně v daném případě není možný jeho dvojitý výklad.
12. Ustanovení § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů vylučuje z povinnosti oznamovat osvobozený příjem případy, u kterých si správce daně může údaje zjistit z úřední povinnosti z rejstříků či evidencí. Podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení však případ žalobce nespĺňuje. Správce daně nemohl zjistit všechny údaje podle § 38v odst. 2 zákona o daních z příjmů z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a nezveřejnil je na úřední desce s dálkovým přístupem.

V. Replika žalobce a vyjádření žalovaného k replice

13. V replice žalobce zopakoval své žalobní námitky. Ohledně rozsahu plné moci dodal, že jeho zástupce Ing. Ch. zaslal žalovanému dne 6. 8. 2021 podání, ve kterém potvrdil, že do datové schránky obdržel rozhodnutí žalovaného. Nicméně současně informoval žalovaného, že „[k] doručení tohoto rozhodnutí mojí osobě došlo nesprávně, neboť k takovému úkonu jsem nebyl zplnomocněn.“ Ing. Ch. zdůraznil, že se jednalo o plnou moc s omezeným rozsahem, která měl pouze k úkonům v souvislosti s podáním a projednáváním odvolání a on sám tedy není k doručení dále zmocněný.
14. I ve vztahu ke druhému uplatněnému žalobnímu bodu žalobce setrval na tom, že částka přijatá za převod podílu v jeho případě nepředstavuje příjem. Nedošlo k reálnému zvýšení jeho majetku. Tato skutečnost by vedla k tomu, že by se příjem z prodeje podílu, pokud by proběhl před uplynutím časového testu, nezdaňoval. Žádný zdanitelný příjem žalobci nevznikl. Žalobce neporušil právní předpisy, jelikož příjem byl svou povahou zdánlivý a nepředstavoval pro něj finanční výhodu, natož pak jiný přínos. Žalovaný nedodržel zásadu výkladu neurčitých pojmů ve prospěch daňového subjektu.
15. Žalovaný ve vyjádření k replice zdůraznil, že plná moc udělená Ing. Ch. zahrnovala veškeré úkony prováděné v souvislosti s podáním a projednáváním odvolání. V daném případě tu nebyly pochybnosti, že se rozsah zmocnění podle předmětné plné moci vztahoval i na závěrečnou fázi řízení o odvolání, kterou je vydání rozhodnutí o odvolání a jeho doručení. Napadené rozhodnutí žalovaný v souladu s § 41 daňového řádu řádně a včas doručil tehdejšímu zplnomocněnému zástupci žalobce v rozsahu jeho oprávnění podle plné moci. Ve vztahu k výkladu pojmu příjem žalovaný znovu odkázal na § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Příplatky do vlastního kapitálu není možné uznat jako výdaj prokazatelně

vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V daném případě nebyl možný dvojitý výklad pojmu příjem.

VI. Hodnocení věci soudem

16. Žaloba **není důvodná**.
17. Podstatou této věci je posouzení dvou námitek: (1) zda žalovaný postupoval správně při doručení napadeného rozhodnutí, pokud jej doručil zástupci žalobce, a ne přímo žalobci; a (2) zda žalobci vznikla povinnost oznámit osvobozený příjem podle § 38v zákona o daních z příjmů.

a. Doručení rozhodnutí žalovaného

18. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud má osoba, které se písemnost doručuje, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci v rozsahu jeho zástupčích oprávnění.
19. Daňový subjekt si podle § 27 odst. 1 daňového řádu může zvolit zmocněnce. Toto zmocnění se prokazuje písemnou plnou mocí. Podle § 28 odst. 1 daňového má zmocnitel povinnost vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. První věta druhého odstavce pak dodává, že v případě chybějícího vymezení rozsahu zmocnění (nebo není-li toto vymezení přesně) vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci.
20. Daňový řád ponechává na zmocniteli, aby si v plné moci vymezil konkrétní rozsah zastoupení. Plnou moc tak lze udělit pouze k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jaký úmysl vedl zmocnitele a zmocněnce při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci.
21. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005-86 (ve vztahu k předchozí právní úpravě zákona o správě daní a poplatků) uvedl závěry aplikovatelné i na navazující daňový řád, že „aby mohla být plná moc shledána jako omezená, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnutí do spisu, sepsání odvolání, apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměřů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony.“
22. Obdobně pak i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006-79, uvedl, že „plná moc [...] může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.“ Rozšířený senát v posledně citovaném usnesení také dospěl k závěru, že „vymezí-li daňový subjekt v daňovém řízení rozsah zmocnění zvoleného zástupce ‚zastupováním ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty‘ označeného dále konkrétními údaji o názvu správce daně, datu vydání platebního výměru, číslu jednacím a demonstrativním výčtem předpokládaných úkonů, jde o neomezenou plnou moc“.

23. Dohoda o plné moci, kterou žalobce uzavřel se svým zmocněncem, upravovala rozsah zastoupení takto: „Pan Ing. P. N. ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, uděluje zmocněnci plnou moc *ke všem úkonům prováděným v souvislosti s podáním a projednáním odvolání* ve věci rozhodnutí správce daně: Finanční úřad pro Jihomoravský kraj č. j.: 833898/21/3001-52521-710967“ (důraz doplnil soud). Žalobce namítá, že rozsah plné moci, kterou v daňovém řízení udělil Ing. S. Ch., byl omezený a na doručení rozhodnutí žalovaného se nevztahoval.
24. Z textu dohody o plné moci je zřejmé, že neobsahovala omezení pouze na konkrétní úkony, které zmocněnec může vykonat. Naopak se vztahuje na *veškeré úkony* související s podáním a projednáním odvolání. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že plná moc nevyvolávala pochybnosti, že by se neměla vztahovat na doručení rozhodnutí žalovaného. Podle soudu se totiž jedná o úkon, který je součástí „projednání“ odvolání.
25. Daňový řád ve vztahu k odvolacímu řízení rozeznává dvě jeho fáze: postup správce daně prvního stupně (§ 113) a postup odvolacího orgánu (§ 114 až § 116). Postup odvolacího orgánu zahrnuje přezkum napadeného rozhodnutí, případné dokazování, doplnění podkladů rozhodnutí a související seznámení účastníka se zjištěnými skutečnostmi, a následné vydání rozhodnutí. Projednání odvolání tedy podle soudu není jakousi samostatnou, časově ohraničenou fází odvolacího řízení. Jedná se naopak o postup správce daně prvního stupně i postup odvolacího orgánu, který následuje po řádném podání odvolání a který zakončuje vydání rozhodnutí i jeho následným doručením. Byť doručování upravuje jiná část daňového řádu než odvolací řízení, je tomu tak pouze proto, že se úprava doručení vztahuje na doručování jakýchkoli písemností v daňovém řízení. Samotné doručení rozhodnutí však nepředstavuje jakousi samostatnou „fázi“ řízení. Jedná se o způsob, jakým správní orgán oznamuje své rozhodnutí jeho adresátům, případně jejich zástupcům. Oznámení rozhodnutí adresátovi představuje jednu z procesních náležitostí správního rozhodnutí.
26. Text dohody o plné moci nenaznačuje, že by se zastoupení mělo kromě podání odvolání vztahovat pouze na aktivní působení obou stran v odvolacím řízení a nikoli na jednostranné úkony správního orgánu, jak namítá žalobce. Soudu popravdě ani není jasné, co má žalobce na mysli. Celé odvolací řízení je ze své povahy souborem jednostranných úkonů, které buď činí účastník řízení vůči správnímu orgánu anebo správní orgán vůči účastníkovi řízení. Z výkladu, který nastiňuje žalobce, by plynulo, že se udělené zmocnění vztahovalo na celé odvolací řízení s výjimkou doručení rozhodnutí odvolacího orgánu. Pokud by však toto skutečně bylo úmyslem smluvních stran, dalo by se očekávat, že to výslovně uvedou v dohodě o plné moci. Pokud to tak neudělaly, nelze žalovanému vytýkat, že měl za to, že plná moc dopadá také na doručení odvolacího rozhodnutí.
27. Pochybnosti o rozsahu zmocnění nelze spatřovat ani v podání Ing. Ch., který dne 6. 8. 2021 informoval žalovaného, že neměl zmocnění pro doručení odvolacího rozhodnutí. Vzhledem k výrazné časové prodlevě mezi doručením rozhodnutí žalovaného do datové schránky žalobcova zástupce (21. 6. 2021) a následným zpochybněním tohoto doručení (6. 8. 2021), se toto podání jeví spíše jako účelová snaha žalobce a jeho zástupce zpochybnit správnost doručení než jako projev skutečné vůle plynoucí z dohody o plné moci.
28. Žalobce podpůrně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004-60, ve kterém kasační soud uvedl: „Plná moc zmocňující zástupce daňového subjektu ke všem úkonům týkajícím se daňové kontroly není neomezenou plnou

mocí pro celé daňové řízení [...]. Písemnosti vztahující se k daňové kontrole, resp. i k dodatečnému platebnímu výměru, proto správce daně doručuje daňovému subjektu i jeho zástupci [...].“ Tento závěr však vychází ze staré právní úpravy, která v případě plné moci omezené na určité úkony vyžadovala, aby se písemnosti doručovaly zástupci i zastoupenému (§ 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Současný daňový řád s takovým postupem nepočítá. Pokud se plná moc vztahuje pouze na některé úkony nebo postupy, vyžaduje doručení jen zástupci, nikoliv i zastoupenému.

29. Lze tedy uzavřít, že obsah dohody o plné moci nevyvolával pochybnosti o rozsahu zmocnění. Žalovaný neměl povinnost postupovat v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu a vyzývat žalobce, aby plnou moc upravil. Z textu plné moci neplynulo, že by se neměla vztahovat také na doručení odvolacího rozhodnutí. Žalovaný proto postupoval správně, pokud své rozhodnutí v souladu s § 41 daňového řádu doručil pouze zmocněnci žalobce.

b. Povinnost oznámit osvobozený příjem podle § 38v zákona o daních z příjmů

30. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů osvobozuje příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let. V případě příjmu žalobce z převodu části obchodního podílu ve výši 1 395 144 USD se nepochybně jedná o příjem osvobozený od daně.
31. Podle § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží osvobozený příjem, který je vyšší než 5 mil. Kč, pak má povinnost oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém tento příjem obdržel.
32. Pro případ nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem, stanovuje zákon o daních z příjmů v § 38w odst. 1 pokutu ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co ho k tomu správce daně vyzval. Žalobce svůj příjem v náhradní lhůtě správci daně oznámil.
33. Jádro argumentace, kterou žalobce brojí proti uložené pokutě, spočívá v tom, že žalobci vůbec nevznikla povinnost oznámit správci daně příjem z převodu obchodního podílu, protože částku, kterou za tento převod obdržel, podle něj nelze považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Na pořízení tohoto obchodního totiž původně vynaložil mnohem vyšší částku, než jakou obdržel ze jeho prodej. Důvodem byl zejména peněžitý příplatek do vlastního kapitálu obchodní korporace (více než 69 milionů korun). Prodej podílu tak pro něj ve výsledku představoval ztrátu. Žalobce se v tomto směru opírá o judikaturu správních soudů, ze které dovozuje, že aby se mohlo jednat o příjem, musí dojít k reálnému zvýšení majetku poplatníka v daném daňovém období.
34. Žalobce tedy svou argumentací tvrdí, že příplatek do vlastního kapitálu společnosti spolu s původní nabývací cenou obchodního podílu měl správce daně odečíst od částky, kterou později žalobce obdržel za prodej svého obchodního podílu. V takovém případě by správce daně nemohl dospět k závěru, že žalobce dosáhl příjem, který by měl být předmětem daně z příjmů. Argumentace žalobce však podle soudu ignoruje zákonnou úpravu.
35. Obecně sice platí, že se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (viz § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Z tohoto ustanovení vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2)

vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98). V souladu s § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat (mimo jiné) výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené.

36. Výdaje, jejichž odečtení od částky, kterou inkasoval za prodej obchodního podílu, se žalobce domáhá, tedy nesplňují zákonné podmínky k tomu, aby je správce daně mohl uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto výdaje totiž žalobce nevynaložil ve zdaňovacím období roku 2017, ale v roce 2013. Zákon o daních z příjmů zároveň v případě osvobozených příjmů neumožňuje uznat žádné výdaje vynaložené k jejich dosažení či udržení.
37. Judikatura, na kterou žalobce odkazuje, nemá pro posouzení této věci relevanci. Pokud žalobce opakovaně poukazuje na to, že se příjem rovná zvýšení majetku, vytrhává jednotlivé citace judikatury z kontextu. V rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019-37, Nejvyšší správní soud zdůraznil rozdíl mezi příjmem a nárokem na tento příjem z pohledu zákona o daních z příjmů. Dospěl k závěru, že nárok na příjem, který je svou povahou jen očekávaným příjmem, nelze bez dalšího považovat za daňově relevantní příjem, dokud se reálně neprojeví v majetkové sféře daňového subjektu zvýšením jeho majetku. Obdobně v dalším žalobcem odkazovaném rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 94/2008-55, Nejvyšší správní soud uvedl, že „základní zásadou, kterou se řídí daně z příjmů, je zdanění majetkového přírůstku, který musí skutečně nastat, aby mohl být podroben dani.“ V případě žalobce však nešlo o očekávaný, ale o skutečný příjem. Zdánlivost příjmu nelze hodnotit podle toho, zda byl tento příjem vyšší než náklady vynaložené na jeho dosažení, zajištění nebo udržení. Nezáleží tedy na tom, zda prodej obchodního podílu byl pro žalobce ve výsledku ztrátový nebo ne. Podstatné naopak je, že peněžitá částka, za kterou prodal svůj obchodní podíl, byla reálně připsána na jeho bankovní účet.
38. Soud na rozdíl od žalobce nevidí problém v tom, že zákon o daních z příjmů výslovně nedefinuje pojem „příjem“. Podle soudu se nejedná o neurčitý právní pojem, jak namítá žalobce. Neurčité právní pojmy se ve správním právu používají v situacích, ve kterých norma používá výraz, který blíže obsahově nevymezuje a který blíže obsahově nevymezují ani jiné právní normy. Jejich používání se často spojuje se správním uvážením, od něhož se však svou podstatou a posláním liší. Neurčitým právním pojmem je např. pojem veřejný zájem, veřejný pořádek, občanské soužití, pohoda bydlení apod. Jejich obsah musí případ od případu posuzovat správní orgán. Na základě všestranného posouzení dané situace rozhoduje o (ne)naplnění jeho obsahu v daném případě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 As 13/2007-56). Pojem příjem ale není pojmem, který bylo potřeba tímto způsobem interpretovat. Zákon jasně stanoví, které příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Patří mezi ně také příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným [§ 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů].
39. V případě žalobce tedy nevyvstaly žádné pochybnosti ohledně toho, zda výnos za prodej obchodního podílu byl skutečným příjmem nebo ne. Žalobci jednoznačně vznikla povinnost oznámit obdržení osvobozeného příjmu správci daně. Pokud tak neučinil, resp. jej oznámil až poté, co jej k tomu správce daně vyzval, pak po právu dostal pokutu. Postup správních orgánů, který zcela odpovídá zákonu, nelze považovat za přepjatě formalistický pouze z toho důvodu, že jej žalobce subjektivně vnímá jako nespravedlivý. Byl důsledkem nesplnění žalobcovy zákonné povinnosti.

40. Důvodná není ani námitka, že si správce daně požadované informace mohl zjistit sám. Podle § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů se oznamovací povinnost v souladu s prvním odstavcem nevztahuje na příjem, o němž může příslušné údaje podle odstavce 2 (výši příjmu, popis okolností nabytí příjmu a datum, kdy příjem vznikl) správce daně zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce způsobem umožňujícím dálkový přístup. Tyto podmínky ale v případě žalobce splněny nebyly. Žalovaný ve svém vyjádření poukazuje na to, že správci daně přístupnou evidencí je katastr nemovitostí České republiky. Oznamovací povinnost se tedy nevztahuje na osvobozený příjem, o němž lze získat informace zveřejňované v katastru nemovitostí. Příjem z prodeje obchodního podílu však nepatří mezi příjmy, o kterém by správce daně dokázal zjistit požadované informace z jakéhokoli veřejného rejstříku.
41. Pokud žalobce poukazuje na to, že ho k neoznámení osvobozeného příjmu nevedl žádný zlý úmysl, není to pro posouzení vzniku povinnosti uhradit pokutu podstatné. Důvody, které vedly k tomu, že poplatník nepodal oznámení o osvobozených příjmech, se nezkoumají. Zákonná úprava pouze do jisté míry zvýhodňuje poplatníka, který svou povinnost splní dodatečně poté, co jej k tomu správce daně vyzve. V takovém případě platí nižší pokutu, než by platil, pokud by příslušné oznámení nepodal ani v náhradní lhůtě. Tak tomu bylo i v případě žalobce.

VII. Závěr a náklady řízení

42. Soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl.
43. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 30. října 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu