



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **JUDr. K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 102/2012-282,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8641/12-1102-708855, č. j. 8642/12-1102-708855, a č. j. 8643/12-1102-708855 byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Ivančice ze dne 1. 6. 2011, č. j. 41511/11/294971700870, č. j. 41533/11/294971700870, a č. j. 41534/11/294971700870. V odvolacích řízeních byla žalobkyni za zdaňovací období let 2005, 2006 a 2007 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob v celkové výši 13 961 232 Kč, dodatečně vyměřena daňová ztráta v celkové výši – 4 370 071 Kč, stanoven nárok na daňový bonus dle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v celkové výši 0 Kč, a žalobkyni bylo předepsáno penále z doměřené daně v celkové výši 1 760 267 Kč a penále z doměřené daňové ztráty v celkové výši 143 926 Kč.

[2] S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo ke dni 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního úřadu v Ivančicích se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj a nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení proto v dalším textu tohoto rozsudku výraz „žalovaný“ označuje jak Finanční ředitelství v Brně, tak Odvolací finanční ředitelství a výraz „správce daně“ Finanční úřad v Ivančicích i Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

II. Žaloba a průběh řízení před krajským soudem

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně žalobou; krajský soud ji rozsudkem ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 102/2012-282, zamítl.

[4] Krajský soud předně neshledal důvodnou námitku porušení práva žalobkyně na zákonného soudce. Uvedl, že předmětná věc byla senátu 29 Af přidělena v souladu s platným rozvrhem práce Krajského soudu v Brně pro rok 2012; není přitom v rozporu se zákonem, pokud je nápad na soudě rozdělován vedoucí soudní kanceláře, neboť tato osoba tak činí v souladu s rozvrhem práce a přidělování napadlých věcí konkrétním soudním oddělením zároveň musí někdo fyzicky dělat.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou místní nepřislusnosti Finančního úřadu Brno III, jakožto správce daně provádějícího daňovou kontrolu. Konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobkyně měla dříve sídlo v obvodu jeho působnosti a tento správce daně v okamžiku vydání pověření k provedení daňové kontroly ji už nějakou dobu prováděl, bylo odůvodnění tohoto pověření, dle kterého tento správce daně provede daňovou kontrolu rychleji a hospodárněji, zcela legitimní a dostatečné. Žalobkyně byla nadto o existenci pověření opakovaně informována a bylo jí sděleno, že do něj může nahlédnout. Krajský soud dále poukázal na to, že žalobkyně měla možnost brojit proti způsobu provádění daňové kontroly zásahovou žalobou podle § 82 a násl. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tento způsob ochrany ovšem nevyužila. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, krajský soud rovněž zdůraznil, že žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. není procesním nástrojem k přezkumu zákonnosti daňové kontroly jako takové; v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola zkoumána toliko z hlediska, zda jsou zjištěny z ní plynoucí zákonným a dostatečně vypovídajícím a spolehlivým podkladem pro doměření daně. Krajský soud proto uzavřel, že daňová kontrola předmětných zdaňovacích období byla u žalobkyně provedena správcem daně, který k ní byl pověřen obsahově dostatečným aktem žalovaného.

[6] Podle krajského soudu neobstojí ani námitka prekluze práva správce daně stanovit daň. Daňová kontrola byla zahájena dne 10. 12. 2008, z ničeho přitom neplyne, že by správce daně tento úkon učinil pouze za účelem prodloužení běhu prekluzivní lhůty. Při zahájení daňové kontroly správce daně kladl zástupci žalobkyně cílené otázky a vyzval ji k předložení účetních a daňových podkladů a evidencí. V souladu s tehdy účinným § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), měla prekluzivní lhůta uplynout dne 31. 12. 2011. Vzhledem k tomu, že do tohoto data správce daně vydal dodatečné platební výměry, prodloužila se prekluzivní lhůta o další rok, tedy do 31. 12. 2012, a to v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Do posledně uvedeného data žalovaný rozhodl o odvoláních žalobou napadenými rozhodnutími; daňová povinnost žalobkyně tak byla v rámci prekluzivní lhůty stanovena pravomocně. Krajský soud dále uvedl, že je vázán nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, ve kterém nebyl shledán rozpor § 264 odst. 4 daňového řádu s ústavním pořádkem. Důvodem, pro který by soud neměl aplikovat

pokračování

§ 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 daňového řádu, není ani žalobkyně odkazovaný rozsudek Soudního dvora EU ze dne 23. 2. 2006, ve věci C-201/04, *Belgický stát proti Molenbergnatie NV* (dále jen „rozsudek ve věci *Molenbergnatie*“), neboť se jedná o rozhodnutí dřívější a závěry Ústavního soudu se s ním implicitně vypořádávají. Z citovaného nálezu ani neplyne, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a ani krajský soud pro takový závěr žádné důvody nenalezl. Na závěru, že v projednávané věci žalovanému před vydáním napadených rozhodnutí neuplynula prekluzivní lhůta, ničeho nemění ani trvání daňového řízení; případným průtahům se ostatně žalobkyně mohla bránit i soudně. V tomto ohledu je však třeba přihlídnout k rozsáhlosti a komplikovanosti celého případu.

[7] Pokud jde o posouzení (ne)uznatelnosti daňových výdajů, krajský soud se ztotožnil s žalovaným, který neuznal za daňově uznatelné výdaje na pořízení obrazů ve zdaňovacím období roku 2005 v celkové výši 1 398 000 Kč. Dle jeho názoru žalovaný správně vyšel z § 25 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a nepochybil ani tím, že aplikoval předpisy upravující autorské právo účinné v době projednávané věci, tj. § 2 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon). Na tom nic nemění skutečnost, že citované ustanovení zákona o daních z příjmů odkazuje v poznámce pod čarou na již neúčinný zákon č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon; dále jen „autorský zákon z roku 1965“).

[8] Žalobkyně podle krajského soudu neunesla důkazní břemeno ani ve vztahu k výdajům zdaňovacího období roku 2005 ve výši 800 000 Kč. Tuto částku deklarovala jako platby společnosti G&C Pacific, a. s., za služby ekonomického poradenství ve věci prodeje cenných papírů. Krajský soud uvedl, že žalovaný se zabýval obsahem, časovými a věcnými souvislostmi předmětných fakturovaných plnění, a to i ve vztahu k možným výnosům budoucích zdaňovacích období; akceptoval přitom jeho názor, že podmínky daňové uznatelnosti těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů naplněny nebyly, neboť nebylo prokázáno, že by tyto výdaje měly jakoukoli souvislost s příjmy žalobkyně.

[9] Jako výdaje vynaložené na zajištění, dosažení a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) nebylo možné uznat ani výdaje ve výši 280 000 Kč, uhrazené ve zdaňovacím období roku 2005 za zprostředkovatelské služby při služební cestě v Japonsku a v Bruneji. Žalobkyně neprokázala, jak se deklarovaný zprostředkovatel, společnost ANDORRA ASSOCIATES LIMITED, měla podílet na zprostředkování činností konaných žalobkyní při předmětné služební cestě. Povinností daňového subjektu je přitom prokázat nejen existenci uzavření předmětné smlouvy, ale i faktické naplnění jejího obsahu.

[10] Krajský soud dal za pravdu žalovanému rovněž v tom, že příjmy žalobkyně z prodeje akcií společnosti G&C Pacific, a. s., nebyly osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu neosvědčil listiny doložené později žalobkyní jako důkaz, že došlo k prodeji předmětných akcií či k cesi na společnost PALMER ASSOCIATES CORP. Krajský soud uvedl, že z předložených listin by sice bylo možné formálně dovodit splnění podmínky pro daňové osvobození prodeje akcií ve smyslu citovaného ustanovení, žalobkyní nastíněné prodeje akcií však neodpovídají jednání subjektů při běžných obchodních transakcích. Žalobkyně tedy neprokázala reálnou obchodní podstatu daných transakcí, a to včetně stránky účetní.

[11] Žalovaným nemohl být uznán ani odečet zaplacených úroků z poskytnutého hypotečního úvěru ve zdaňovacích obdobích let 2005 a 2007. Jelikož žalobkyně celou nemovitost, na kterou

čerpala hypoteční úvěr, vložila v roce 1999 do obchodního majetku, nebylo možné na odečet zaplacených úroků aplikovat § 15 odst. 3, respektive odst. 7 zákona o daních z příjmů. Námitka žalobkyně, že objekt částečně užívala pro vlastní bydlení, je proto irrelevantní. Krajský soud poznamenal, že jakkoli žalovaný v rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období roku 2007 nesprávně odkázal na ustanovení § 15 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tato nepřesnost na zákonnosti tohoto rozhodnutí ničeho nemění. V roce 2005 byla totiž příslušná odčitatelná položka uvedena v § 15 odst. 7 zákona o daních z příjmů, v roce 2007 byl totožný text tohoto ustanovení přesunut do § 15 odst. 3 téhož zákona. Na správnost jeho aplikace tudíž tato nepřesnost nemohla mít vliv.

[12] Obdobně jako v případě výdajů na pořízení obrazů (viz bod [7]) odůvodnil krajský soud i závěr, že jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nebylo možné uznat výdaje na nákup dekoračních map ve zdaňovacím období roku 2006.

[13] Krajský soud dále shledal jako nedůvodnou námitku, dle které žalovaný rezignoval na svou povinnost zjistit, jakou část kupní ceny hmotného majetku (komoda, hodiny, sekretář) v celkové výši 325 000 Kč, zakoupeného ve zdaňovacím období roku 2006, mohla žalobkyně uplatnit jako nákladovou položku dle účetního odpisu. Aproboval názor žalovaného, že tyto výdaje nemohly být uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť žalobkyně nejen v daňové kontrole neprojevila vůli odpisy uplatňovat, ale zejména v průběhu celého daňového řízení nepředložila důkazní prostředky, ze kterých by bylo patrné, jakým způsobem a z jaké pořizovací ceny by chtěla odpisy provádět. Vůli daňového subjektu v tomto směru nemůže orgán finanční správy nahradit.

[14] Krajský soud se také ztotožnil se žalovaným v otázce posouzení výdajů spojených s opravami „objektu Třebíč“ (zdaňovací období let 2006 a 2007). Uvedl, že žalovaný své závěry vystavěl na komplexním zhodnocení všech zjištěných informací (obsah předložených listin, výslechy, znalecké posudky), z nichž vyplynuly vážné pochybnosti o faktické realizaci činností uvedených v předložených fakturách. Žalobkyně naopak nebyla schopna k prokázání faktického provedení předmětných prací doložit ničeho (stavební dokumentaci apod.). Ačkoli znalecký posudek Ing. Ch. byl pořízen pro účely exekučního řízení, není důvodu, proč by jej žalovaný nemohl použít k důkazu. Podstatné je, že tento posudek, stejně jako (druhý použitý) posudek Ing. F., vypovídají dostatečným způsobem o stavu předmětných nemovitostí, a dosud provedených rekonstrukčních a stavebních pracích. Obstojí též důvody, pro něž žalovaný odmítl svědecký výslech J. V. (nájemce a správce objektu), i provedení místního šetření, popřípadě ustanovení znalce. Taktéž smlouva o postoupení pohledávky za insolvenčním správcem Ing. B., respektive žaloba podaná u Městského soudu v Brně, které žalobkyně navrhovala provést jako důkazy, jsou pouze formálním důkazem o hodnotě předmětné nemovitosti a hodnotě provedených prací.

[15] Jako nezdanitelný nemohl být uznán ani příjem žalobkyně ve výši 1 135 000 Kč od společnosti EDHESSA, s. r. o., ve zdaňovacím období roku 2007. Správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru, že variabilní symbol platby korespondoval s číslem faktury za poskytnutí právních služeb. Žalobkyně přitom neprokázala, že se v případě dané platby nejednalo právě o příjem na základě faktury za poskytnuté právní služby, respektive že se jednalo o příjem osvobozený nebo o příjem, který není předmětem daně. Skutečnost, že se žalovaný výslovně nevyjádřil k návrhu na provedení výslechu účetní L. Š., nečiní napadené rozhodnutí nezákonným, neboť tento důkazní návrh zamítl již správce daně. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je patrné, že se žalovaný s tímto postupem ztotožnil, neboť žalobkyně v odvolacím řízení ničeho dalšího nedoložila.

pokračování

[16] Konečně se krajský soud vyjádřil i k příjmu ve výši 2 000 000 Kč z prodeje domu v ulici X, v k. ú. Černá Pole, který žalobkyně nezahrnula do zdanitelných příjmů. Žalobkyně žalovanému vytýkala, že neuznal jako výdaj vstupní cenu 2 900 000 Kč, která je uvedena v nabývacích dokladech; dům přitom prodala za 2 000 000 Kč, a to zápočtem proti pohledávce kupujícího. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně ani na výzvu nedoložila důkazní prostředky prokazující vstupní cenu nemovitosti. Mezi vstupní cenou 2 566 252,30 Kč, uvedenou v odpisové kartě, a kupní cenou 2 900 000 Kč totiž existoval rozdíl, který žalobkyně nevysvětlila. Žalovaný tedy jen na základě inventární karty a kupních smluv nemohl uznat zůstatkovou cenu, neboť tato nebyla žalobkyní prokázána. Bez prokázání vstupní ceny předmětného majetku a uplatněných odpisů nelze jako výdaj uplatněný v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů uznat zůstatkovou cenu dané nemovitosti. Následné vrácení kupní ceny v roce 2008 pak nemělo na daňovou povinnost roku 2007 žádný vliv.

III. Kasační stížnost

[17] Proti tomuto rozsudku brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s.

[18] Stěžovatelka předně nesouhlasí s krajským soudem v otázce posouzení námitky porušení práva na zákonného soudce. Poukazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 2769/15, z něhož plyne, že rozhodnutí o přidělení či přerozdělení věci nelze přenechat na soudním funkcionáři, neboť takové opatření ohrožuje nezávislost soudců a zbavuje účastníky účinné ochrany proti účelové manipulaci a zneužití diskrece. Odůvodnění krajského soudu, že přidělování věcí v konkrétním soudním oddělení musí někdo fyzicky dělat, nepovažuje za přesvědčivé vysvětlení toho, proč posledně uvedený náleze Ústavního soudu nelze na věc aplikovat, a to tím spíše proto, že Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 9. 2017, sp. zn. IV. ÚS 955/17 považuje otázku zákonnosti přidělování věcí senátu 29 Krajského soudu v Brně za stále otevřenou a přenechává ji obecnému soudu. Stěžovatelka dále poukazuje na skutečnost, že členem senátu 29 Af, který rozhodoval všechny žaloby podané stěžovatelkou proti rozhodnutím žalovaného, je Mgr. P. P., bývalý pracovník Finančního ředitelství.

[19] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se nedostatečně vypořádal s jejím podáním ze dne 27. 11. 2015 obsahujícím rozbor závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 a jeho dopadů na danou věc. Podstatou tohoto podání byla polemika s citovaným nálezem; tato argumentace je stručně shrnuta v bodech [20] až [23] a [25] až [26] tohoto rozsudku).

[20] Stěžovatelka má za to, že shora citovaný náleze s konečnou platností neřeší právní otázku prekluze práva stanovit daň a ústavně konformní interpretace § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu. Tvrdí, že s ohledem na absenci interpretativního výroku tohoto nálezu je obecným soudům otevřen široký prostor pro uvážení o konkrétních okolnostech případu, tedy i k posouzení materiální správnosti citovaných ustanovení daňového řádu. Dále stěžovatelka zpochybnila dodržení zásady legitimního očekávání, o něž Ústavní soud opřel shora uvedený náleze. Podle jejího názoru je zdaňovací období nutno interpretovat i v širším smyslu jako období, v němž ještě může dojít ke změně daňové povinnosti, lhotejně zda z vůle daňového subjektu či správce daně. Tato úvaha by měla být pro obecné soudy vodítkem k posouzení legitimního očekávání daňového subjektu. Nadto ještě dlouho po zveřejnění nové právní úpravy utvrzovala rozhodnutí nejvyšších soudních instancí – jako pramen práva – daňové subjekty v přesvědčení, že na běh hmotněprávních prekluzivních lhůt pro stanovení daně započatých před účinností daňového řádu nelze novou právní úpravu aplikovat (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218); na tomto přesvědčení daňové

subjekty stavěly i svůj postup v daňovém řízení i v řízeních ve správním soudnictví. Z tohoto pohledu by měly být posuzovány intertemporální účinky nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 *pro futuro*, a nikoliv ve věcech již „rozběhých“. Stěžovatelka tomuto nálezu dále vytkla, že se nezabýval principem proporcionality a že je v rozporu s principy rovnosti a zákazu diskriminace, neboť zasahuje pouze vybranou skupinu daňových subjektů, které měly tu „smůlu“, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně nestačila v jejich případě doběhnout do 31. 12. 2010. Z kontextu tohoto nálezu plyne, že § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu má dát správci daně prostor pro odstranění důsledků jeho liknavosti. Takový výklad však nelze připustit. Je nutné v každém případě posoudit, zda správce daně dostal své povinnosti rozhodnout v přiměřené lhůtě; to je úkolem obecných soudů. Stěžovatelka se v této souvislosti dovolává právního názoru uplatněného v disentním stanovisku k citovanému nálezu. Nálezu dále vytyká inklinování k legalistickému pojetí práva a odklon od pojetí práva jako prostředku ochrany obecné spravedlnosti v duchu teorie zdání spravedlnosti (ve smyslu rozsudků Evropského soudu pro lidská práva ze dne ze dne 30. 10. 1991, *Borgers proti Belgii*, č. stížnosti 12005/86, odst. 24, či ze dne 12. 5. 2005, *Öcalan proti Turecku*, č. stížnosti 46221/99). Závěrem stěžovatelka zdůrazňuje přednost zásady materiální správnosti daňového řízení před fiskálními zájmy státu a zásady zákonnosti a přiměřenosti. Trvá na tom, že náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 otevřel obecným soudům široký prostor pro nalézání práva ve věci aplikace shora uvedených ustanovení daňového řádu.

[21] Stěžovatelka je přesvědčena, že meze aplikace a interpretace nové právní úpravy jsou dány zákazem retroaktivity, o který se opírá i důvodová zpráva k pozměňovacímu návrhu § 264 odst. 4 daňového řádu. Smysl a účel sporných § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 daňového řádu, tj. vyhnout se výkladovým problémům při přechodu ze staré úpravy na novou, je tedy omezen zákazem retroaktivity a obecné soudy jsou povinny posoudit, zda byl správce daně oprávněn použít novou právní úpravu. Porušil-li správce daně v průběhu daňového řízení základní zásady daňového řízení stanovené v § 2 ZSDP nebo v části první hlavě II daňového řádu tak, že to mohlo mít za následek uplynutí prekluzivní lhůty, nelze jeho postup klást k tíži daňového subjektu, a tím spíše to nelze brát jako důvod pro použití nové právní úpravy. Takový postup by byl v rozporu se zásadou *ex iniuria ius non oritur*, jelikož v jeho důsledku by byl daňový subjekt sankcionován za neschopnost správce daně vést řádně daňovou kontrolu.

[22] Jak konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08, výkon veřejné moci nesmí být bezúčelný a bezobsažný; pokud orgán veřejné moci svým jednáním nesleduje určitý předvídatelný a racionálně zdůvodnitelný účel, pro který mu byla určitá pravomoc a kompetence svěřena, vykonává je *ultra vires*. Jelikož Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 při abstraktním posuzování ústavnosti napadeného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu neprovedl test proporcionality, zavázal obecné soudy ke zkoumání, zda v konkrétním případě nedošlo k porušení základních zásad daňového řízení či zákazu diskriminace konkrétního daňového subjektu. Stěžovatelka k tomu cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11-2, č. 220/2012 Sb., z něhož se podává, že soudy jsou povinny „udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité“. Dále odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004, podle něhož je soud povinen se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu zákona, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s jeho účelem a smyslem. Závěr o zákonnosti rozhodnutí správce daně o použití § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu lze tudíž podle stěžovatelky postavit pouze na předpokladu, že jeho postup odpovídal účelu citovaných ustanovení, a nikoliv na tom, že jej správce daně použil k nápravě následků své vlastní liknavosti a chyb v řízení tomuto rozhodnutí předcházejícím.

pokračování

[23] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry důvodové zprávy k § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, že prodloužením prekluzivní lhůty není neúměrně zasahováno do práv daňových subjektů. Tvrdí, že aplikace § 148 odst. 2 daňového řádu na lhůty, jež započaly před účinností daňového řádu, se ocitá *ultra vires*, a to bez ohledu na znění § 264 odst. 4 daňového řádu.

[24] Krajský soud se podle stěžovatelky fakticky nevypořádal ani s námitkou neodůvodněných průtahů daňového řízení, pouze zcela nepodloženě argumentoval složitostí věci. Stěžovatelka tvrdí, že pověřený správce daně u ní faktickou kontrolní činnost prováděl jen v roce 2009, poté se zabýval toliko námitkami podjatosti vůči řediteli pověřeného správce daně (Ing. M. K.) a jeho podřízeným a námitkami nezákonnosti jeho postupů. Průtahy v řízení stěžovatelce nelze přičítat tím spíše proto, že Ing. M. K. byl trestně stíhán pro nezákonné ovlivňování daňových řízení. Postup správce daně při daňové kontrole tudíž zjevně nesměřoval ke smyslu a účelu nové právní úpravy. K nesprávnému úřednímu postupu spočívajícímu v nepřiměřeně délce řízení stěžovatelka odkázala na četnou judikaturu Nejvyššího soudu (stanovisko ze dne 13. 4. 2011, Cpjn 206/2010, rozhodnutí ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 30 Cdo 656/13) a Ústavního soudu (mimo jiné nález ze dne 7. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 391/07, nález ze dne 5. 10. 2011, sp. zn. I. ÚS 1531/11, nebo nález ze dne 6. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1572/11).

[25] Stěžovatelka zdůrazňuje, že povinnost postupovat bez zbytečných průtahů a rozhodovat v přiměřených lhůtách je zakotvena v § 7 a § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu; ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu je pak třeba vnímat daňové řízení jako celek. Dobu obvyklou pro rozhodnutí pak upravují například pokyny řady D (např. D-144 či D-125), jakož i ustálená správní praxe. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správce daně tuto dobu několikanásobně překročil, aniž by k tomu měl jakýkoliv relevantní důvod a zároveň i obligatorní povolení nadřízeného orgánu. Stěžovatelka podotýká, že správce daně u ní od roku 1996 do roku 2010 prakticky nepřetržitě prováděl kontrolní činnost, stejně jako u společnosti G & C Pacific, a. s., jež je obchodním partnerem téměř všech obchodních transakcí, jež jsou předmětem napadených rozhodnutí. Správce daně tak byl průběžně informován o komplexním stavu jejího hospodaření, a neměl proto nejmenší důvod k tomu, aby s vydáním prvoinstančních rozhodnutí otálel celých 32 měsíců. Nepřiměřenou délkou daňového řízení byla stěžovatelka diskriminována oproti daňovým subjektům, u nichž proběhla kontrolní činnost v přiměřených lhůtách.

[26] Stěžovatelka má také za to, že daňová povinnost, která jí byla stanovena má tzv. „*redoucí efekt*“; soud by tedy při posouzení možnosti aplikace nové právní úpravy měl přihlédnout ke komplexní majetkové situaci daňového subjektu.

[27] Další námitkou stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že zahájení daňové kontroly nebylo samoučelné, tj. nesledovalo toliko prodloužení prekluzivní lhůty. Cílené dotazy správce daně při zahájení daňové kontroly totiž směřovaly do okolností, které již znal ze své předchozí kontrolní činnosti, kterou u stěžovatelky prováděl již od roku 1996. Stěžovatelka tak trvá na tom, že tento postup byl jednáním „*na oko*“. V průběhu daňové kontroly činil správce daně úkony s několikaměsíčními prodlevami. V důsledku déle než pět let trvajícího soudního řízení před krajským soudem bylo soudní rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky vydáno až po uplynutí objektivně nepřekročitelné lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, čímž se stal soudní přezkum rozhodnutí daňových orgánů pouze formálním, nikoli však materiálním výkonem spravedlnosti ve smyslu čl. 90 Ústavy (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109).

[28] Stěžovatelka spatřuje pochybení krajského soudu dále v tom, že se nedostatečně vypořádal s jejím odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Molenbergnatie*. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009-63, podle

něhož jsou daňové orgány povinny správně interpretovat unijní (stěžovatelka terminologicky nesprávně hovoří o *komunitárním* – pozn. NSS) právo, které je nadřazeno právu vnitrostátnímu. Nesouhlasí se závěry krajského soudu, že se Ústavní soud ve svém nálezu s předmětným rozsudkem ve věci *Molenbergnatie* implicitně vypořádal a cituje z judikatury Ústavního soudu a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2013, č. j. 9 Afs 80/2012-48, který citovaný rozsudek Soudního dvora EU reflektuje. Závěrem této námitky navrhuje soudu položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku tohoto znění: „*Vede opožděné sdělení částky daně dlužníkovi, tj po uplynutí lhůty pro stanovení daně podle právní úpravy platné v době vzniku daňové povinnosti, k nemožnosti vybrat příslušný dluh nebo k zániku tohoto dluhu nebo k jinému právnímu důsledku, třebaže daňové orgány byly schopny stanovit během této lhůty přesnou částku dlužné daně podle platných právních předpisů?*“ Opodstatněnost tohoto návrhu opírá o nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2010, sp. zn. II. ÚS 2504/10, z něhož se podává, že nepoložení předběžné otázky soudem poslední instance může vést k porušení práva na zákonného soudce. K této námitce doložila také svou Stížnost k Evropské komisi na porušení práva Evropské unie.

[29] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ani v otázce posouzení daňové uznatelnosti výdajů souvisejících s pořízením obrazů a nástěnných dekoračních map jako výdajů, které nebylo možné podřadit pod § 25 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (body 54-56 a 74-77 napadeného rozsudku). S ohledem na ústavní zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a zásadu předvídatelnosti práva nelze klást stěžovatelce k tíži, že se řídila neplatnou právní normou, tj. autorským zákonem z roku 1965. O tom, že výdaje vynaložené na tato díla použila na dosažení, zajištění a udržení příjmů z jejich pronájmu, nepochyboval ani žalovaný ani krajský soud.

[30] Podle názoru stěžovatelky neobstojí také závěr krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno ve vztahu k výdajům zdaňovacího období roku 2005 ve výši 800 000 Kč. Stěžovatelka poskytovala komplexní právní poradenství panu R. V., členu dozorčí rady společnosti ELVO, a. s., ohledně dispozic s akciemi v jeho vlastnictví. Tyto služby vedly právě k dispozicím s těmito akciemi, což stěžovatelka dokládá projektem vnitřní fúze společnosti ELVO, a. s., a společností REXEL CZ, s. r. o. Bližší charakter tohoto poradenství však stěžovatelka s ohledem na povinnost mlčenlivosti advokáta nemůže sdělit.

[31] Pokud jde o posouzení zprostředkovatelské smlouvy se společností ANDORRA ASSOCIATES LIMITED, trvá stěžovatelka na tom, že tato společnost skutečně zprostředkovala uzavření kontraktu v objemu 10 milionů dolarů. K tomu dokládá smlouvu o spolupráci s touto společností ze dne 24. 9. 2005, uzavřenou v Tokiu. Tato smlouva byla správci daně známa i z kontrolní činnosti u společnosti G&C Pacific, a. s.; žalovaný ani správní soud k ní však nepřihlédli.

[32] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěry krajského soudu, že při prodeji akcií společnosti G&C Pacific, a. s., nenaplnila podmínky pro osvobození od daně z příjmů, neboť tyto dispozice neodpovídaly jednání subjektů při běžných obchodních transakcích. V této souvislosti se odvolává na články zpravodajského serveru iDNES.cz týkající se obchodování s akciemi bývalého premiéra Grosse, jež popisují podle ní běžné obchodní transakce subjektů při prodeji akcií v rozhodné době. Dodala, že se cítí být osobně dotčena tím, že některé obchodní praktiky jsou tolerovány osobám ve vysokém postavení, kdežto ostatním jsou zapovězeny. Argumentuje rovněž rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 13. 12. 2005, C-446/03, ve věci *Marks & Spencer*, podle něhož neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Daňové subjekty si mohou uspořádat své podnikání tak, aby optimalizovaly svou daňovou povinnost. Stěžovatelka tvrdí, že postupem žalovaného a krajského došlo k zásahu do její autonomní sféry ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 7. 2017,

pokračování

sp. zn. IV. ÚS 3168/16, a stanoviska téhož soudu ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS – 33/11. Odkazuje též na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001-79, ze kterého se podává, že existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a správnost zaúčtování sjednané ceny vzhledem k objektivně existujícím cenám na trhu prokazuje správce daně.

[33] Stěžovatelka spatřuje vadu napadeného rozsudku i v tom, že krajský soud přešel pochybení žalovaného v odkazu na ustanovení zákona, podle kterého jí nebyl uznán odečet zaplacených úroků z hypotečního úvěru. Nesouhlasí s tím, že uvedení § 15 odst. 7 zákona o daních z příjmů namísto § 15 odst. 3 téhož zákona ve zdaňovacím období 2007 je pouhá nepřesnost, která nemá vliv na správnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud tak *de facto* aprobuje nesprávný postup žalovaného.

[34] Stěžovatelka dále nesouhlasí s žalovaným, že pořizovací cena hmotného majetku (komoda, hodiny, sekretář) nemusí korespondovat s kupní cenou pořízení uvedenou na fakturách přijatých od dodavatele. Stěžovatelka byla nucena tento majetek odepsat jednorázově, neboť účinnost jeho převodu byla zpochybněna nezákonně vedenou exekucí na majetek dodavatele, společnosti G&C Pacific, a. s. Na nezákonnost této exekuce stěžovatelka žalovaného upozorňovala, avšak bezvýsledně. Správnost svého postupu stěžovatelka opírá o rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2005, sp. zn. 31 Ca 79/2005. Postrádalo by totiž jakoukoliv logiku, kdyby stěžovatelka nadále účtovala o majetku, za nějž prokazatelně zaplatila celou kupní cenu, avšak jeho vlastnictví bylo (i dle žalovaného) nejisté. Všechny tyto okolnosti byly žalovanému v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí známy a byl povinen je zohlednit z úřední povinnosti nikoli na základě důkazní iniciativy stěžovatelky.

[35] K další námitce, týkající se neuznání výdajů souvisejících s opravami bývalého lihovaru Třebíč, stěžovatelka obsáhle cituje z judikatury správních i civilních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, rozhodnutí ze dne 20. 3. 1925, (SJS) 5394/25, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 136/2003-58, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 12. 2005, sp. zn. Ca 429/2001, a rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2011, sp. zn. 22 Cdo 1561/2010, a ze dne 23. 10. 2012, sp. zn. 22 Cdo 170/2011) a z komentářové literatury. Tvrdí, že krajský soud přehlédl, že znalecké posudky Ing. C. a Ing. F. nemohou svědčit o tom, že investice stěžovatelky do předmětné nemovitosti nebyly fakticky provedeny. Mezi způsoby a postupy, jimiž se zjišťuje cena zjištěná, a postupy, jimiž se zjišťuje, zda v souvislosti s rekonstrukcí nemovitostí byly provedeny zcela určité a konkrétně popsané práce, včetně s tím související inženýrské činnosti, je rozdíl, a znalec se při jejich zjišťování již ze samé podstaty věci musí vypořádat se zcela odlišnými okruhy znaleckých otázek. Stěžovatelka nabízela způsob určení, zda v souvislosti s rekonstrukcí nemovitostí byly provedeny zcela určité a konkrétně popsané práce, včetně s tím související inženýrské činnosti. Její návrh na vypracování znaleckého posudku, jehož úkolem mělo být ověření reálnosti vyfakturovaných investic, však žalovaný i krajský soud odmítli jako nepotřebný, stejně jako ostatní předložené listiny s tím, že jsou obsaženy ve správním spise, z jehož obsahu krajský soud dokonce dovozuje, že k prokázání faktického provedení prací nebyla stěžovatelka schopna ničeho doložit (stavební dokumentaci apod.). Žalovaný i soud pominuli svou povinnost k úplnému zjištění skutkového stavu; žalovaný dokonce odmítl provést místní šetření s tím, že po pěti letech toto šetření nemůže přispět k osvětlení skutkového stavu. Objekt byl však prodán v dražbě až v roce 2010, daňová kontrola přitom probíhala od prosince roku 2008.

[36] Ohledně příjmů za právní služby vyplacených společnostmi EDHESSA, s. r. o., stěžovatelka namítá, že žalovaný se nijak nezabýval jejím návrhem na výslech její účetní L. Š. ani se neztotožnil s postupem správce daně. Z toho, že stěžovatelka ve věci nic dalšího nedoložila,

nelze dovozovat, že žalovaný řádně přezkoumal její odvolací argumentaci. Pokud krajský soud tuto argumentaci akceptoval, připustil porušení § 116 odst. 2 daňového řádu.

[37] Konečně stěžovatelka tvrdí, že krajský soud pochybil, pokud shledal, že stěžovatelka nedoložila důkazní prostředky prokazující vstupní cenu nemovitosti „X“. Ke skutečně zaplacené ceně za tuto nemovitost stěžovatelka doložila nabývací doklady i odpisovou kartu s odpisovou cenou poníženou o cenu pozemku (jehož hodnota se neodepisuje). Trvá na tom, že vstupní cena k odpisu byla stanovena v souladu s právními předpisy a výzva správce daně k prokázání výpočtu ceny tak byla ryze účelová. Nelze také přehlédnout, že žalovaný zpochybňuje rozdíl mezi vstupní cenou a cenou zůstatkovou, nikoli cenu pořizovací (kupní), která byla za nemovitost zaplacená – tj. vstupní cena ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[38] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se zcela ztotožnil. K námitce porušení práva na zákonného soudce uvedl, že stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní poznatky o tom, že by rozvrh práce na krajském soudu neměl být v jejím případě dodržen. Pokud pak stěžovatelka napadá samotné složení senátu 29 Af, tedy skutečnost, že jeho členem byl bývalý pracovník žalovaného, je třeba uvést, že samotné předchozí zaměstnání samo o sobě nezakládá důvod k pochybnostem o nestrannosti tohoto soudce. Měla-li stěžovatelka pochybnosti o nepodjatosti Mgr. Petra Pospíšila, mohla je uplatnit k výzvě krajského soudu, již byla seznámena se složením senátu. S odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 370/04 žalovaný podotkl, že reálné pochybnosti o nepodjatosti soudce může vyvolat pouze konkrétní tvrzení účastníka řízení týkající se vztahu soudce k projednávané věci, jejím účastníkům a zástupcům. Toliko obecné či subjektivní přesvědčení stěžovatelky není dostačující.

[39] Žalovaný dále odmítá názor stěžovatelky, že daň jí byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle § 47 ZSDP, účinného do 31. 12. 2010, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt zpraven o tomto úkonu. Daňový řád pak v § 264 odst. 4 stanoví přesná pravidla, kdy a jak je nová právní úprava aplikovatelná. Podle žalovaného není v právním řádu obecně vyloučeno, aby nová právní úprava zasáhla do již existujících vztahů. Pokud by měl každý subjekt zabezpečeno, že nedojde ke změně pravidel v jeho věci, vedlo by to ke zkosnatění právního řádu, což by bylo v rozporu s pojetím práva jako dynamického společenského systému. Žalovaný připomíná, že v této souvislosti je třeba rozlišovat mezi retroaktivitou pravou a nepravou. Zatímco pravá retroaktivita je přípustná pouze ve prospěch adresátů normy, nepravá retroaktivita není považována za retroaktivitu v pravém slova smyslu, a zákaz *lex retro non agit* se na ni tudíž nevztahuje. Žalovaný dále souhlasí s názorem krajského soudu, že z tohoto nálezu nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2 daňového řádu), a že ani ze žalobních námitek takové závěry nebylo možné dovodit. Stěžovatelka v žalobě nenamítala konkrétní porušení základních zásad daňového řízení, učinila tak teprve v kasační stížnosti. Žalovaný však jakékoli porušení těchto zásad odmítá. Pokud jde o délku daňového řízení, mohla se jí stěžovatelka bránit soudně, to ovšem neučinila.

[40] Dále žalovaný zrekapituloval skutečnosti, které měly vliv na běh prekluzivních lhůt pro předmětná zdaňovací období let 2005, 2006 a 2007. Běh každé z tříletých prekluzivních lhůt

pokračování

byl přerušen zahájením daňové kontroly dne 10. 12. 2008 (viz protokol o ústním jednání). Každá lhůta tak běžela znovu od 31. 12. 2008 a měla skončit dne 31. 12. 2011. Tyto skutečnosti zůstaly zachovány i po účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011. Nové skutečnosti bylo třeba posuzovat již podle daňového řádu. Podle § 148 odst. 2 písm. b) tohoto zákona, pokud bylo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně daňovému subjektu oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, prodlužuje se lhůta pro stanovení daně o 1 rok. Rozhodnutím o stanovení daně podle § 147 odst. 1 se rozumí i dodatečný platební výměr. Jelikož dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny 13. 6. 2011, byly naplněny podmínky stanovené v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a prekluzivní lhůta se prodloužila do 31. 12. 2012. Před uplynutím této lhůty vydal žalovaný žalobou napadená rozhodnutí, stěžovatelčina daňová povinnost tudíž byla pravomocně stanovena v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě.

[41] Žalovaný nevidí rovněž žádný důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU; plně se ztotožnil s krajským soudem, že závěry rozsudku ve věci *Molenbergnatie* byly shora citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. 18/14 překonány.

[42] Co se týče námítky účelovosti daňové kontroly, žalovaný odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 10. 12. 2008, z něhož plyne, že daňová kontrola byla fakticky zahájena. Ve zbytku cituje z odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž zcela souhlasí.

[43] K námitkám týkajícím se konkrétních částek, o něž byla stěžovatelčina daňová povinnost upravena, se žalovaný ztotožnil s odůvodněním krajského soudu a odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí i na svá vyjádření k žalobě.

[44] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou. Doplnila, že ve vztahu k námitce porušení práva na zákonného soudce uvedla, že rozvrh práce Krajského soudu v Brně neobsahoval pravidlo pro určení vícečlenných senátů. Tuto námitku uplatnila též v řízení u Nejvyššího správního soudu vedeném pod sp. zn. 6 Afs 300/2017 a následně podala i ústavní stížnost (sp. zn. IV. ÚS 1499/18). Ohledně běhu prekluzivní lhůty se stěžovatelka obrátila se stížností na Evropskou komisi, kterou doložila k replice. Trvá také na stanovisku, že daňová kontrola byla zahájena účelově.

[45] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 6. 2018 stěžovatelka cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85. Závěr tam vyslovený je podle jejího názoru zcela nepochybně aplikovatelný i na její případ, neboť subjektivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní, stejně jako objektivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 tohoto zákona, k níž se vyjadřuje citovaný rozsudek v tom smyslu, že pokud započala běžet ještě před účinností daňového řádu, je třeba ji posuzovat podle dosavadních právních předpisů. Stěžovatelka tak očekává, že se Nejvyšší správní soud s její argumentací ve světle shora citovaného rozsudku náležitě vypořádá, neboť má za to, že právě uvedený názor a názor krajského soudu v napadeném rozsudku nemohou vedle sebe obstát.

V. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[46] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených

(§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[47] Kasační stížnost není důvodná.

V.1. Námitka porušení práva na zákonného soudce

[48] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou porušení práva na zákonného soudce. Shledal-li by totiž, že soud byl nesprávně obsazen, nebo že ve věci rozhodoval vyloučený soudce, pozbylo by smyslu zabývat se dalšími kasačními námitkami a rozsudek krajského soudu by musel být bez dalšího zrušen pro naplnění kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) respektive d) s. ř. s.

[49] Stěžovatelka prvně namítala, že ve věci rozhodoval Mgr. Petr Pospíšil, jenž byl dříve zaměstnancem žalovaného. K tomu postačí uvést, že stěžovatelka byla krajským soudem připsím ze dne 5. 12. 2012 (*Poučení o složení senátu a o možnosti namítat podjatost*), doručeným na její adresu dne 11. 12. 2012, poučena o složení senátu a byla vyrozuměna o tom, že jedním z členů soudního oddělení, který se může podílet na rozhodování v její věci, je Mgr. Petr Pospíšil. Měla-li stěžovatelka pochybnosti o nestrannosti tohoto soudce, nic jí nebránilo uplatnit námitku podjatosti ve lhůtě vyplývající z ustanovení § 8 odst. 5 věty druhé s. ř. s. Jelikož této možnosti nevyužila, je nyní již zcela bezpředmětné se touto námitkou zabývat (viz důsledky plynoucí z § 8 odst. 5 věty třetí s. ř. s.)

[50] Stěžovatelka dále spatřovala vadu řízení před krajským soudem v tom, že rozdělováním věcí na úseku správního soudnictví byla pověřena vedoucí soudní kanceláře a že rozvrh práce neobsahoval výslovné pravidlo pro určení tříčlenného senátu pro rozhodování jednotlivých věcí. Nejvyšší správní soud si je vědom závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 2769/15, po zhodnocení všech podstatných okolností však ani tuto námitku shledal nedůvodnou.

[51] Se stěžovatelkou lze souhlasit potud, že rozvrh práce nesplňoval standardy formulované ve shora citovaném nálezu. To ovšem neznamená, že způsob sestavení konkrétního senátu byl *a priori* nezákonný. Je především třeba mít na paměti, že náleze sp. zn. I. ÚS 2769/15, byl vydán teprve tři roky po zahájení řízení před krajským soudem v projednávané věci. Na způsob sestavování tříčlenného panelu z vícečlenného soudního oddělení je tudíž nutno nahlížet optikou tehdejší zavedené praxe, která byla v rozhodné době soudy běžně praktikována a nevyvolávala žádné apriorní pochybnosti o vhodnosti takto nastavených pravidel. Je zcela pochopitelné, jestliže dlouhodobě praktikovaný postup, na němž není obecně shledáváno nic problematického, který není nijak relevantně zpochybňován a jenž je činěn v dobré víře v to, že je správný, je obecně vnímán jako zákonný. Jelikož současně stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, v nichž by bylo možné spatřovat účelovost praktikovaného postupu, indikující možnost ovlivňovat osoby zákonných soudců v jednotlivých věcech, lze ve světle výše uvedeného konstatovat, že postup přidělování věcí na správním úseku krajského soudu byl sice nevhodný, nikoli však bez dalšího nezákonný.

[52] Krom toho je pro posouzení této námítky třeba zohlednit také specifické okolnosti, které v rozhodné době panovaly v soudním oddělení 29 A, Af a Na Krajského soudu v Brně. Ke dni zahájení řízení o žalobě, tj. 4. 12. 2012, se uvedené oddělení skládalo z pěti soudců, a to z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystrické a členů senátu JUDr. Evy Lukotkové, JUDr. Kateřiny Mrázové, Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Tomáše Foltase. Z předmětného rozvrhu práce ve znění jeho pozdějších změn dále mimo jiné plyne, že ke uvedenému dni byly

pokračování

dvě soudkyně - JUDr. Eva Lukotková a JUDr. Zuzana Bystrická též samosoudkyněmi ve specializované agendě Ad a Az a JUDr. Tomáš Foltas místopředsedou krajského soudu. Je tedy zřejmé, že početnější obsazení předmětného senátu nebylo výsledkem libovůle vedení soudu, ale šlo o racionální opatření, sledující zajištění chodu tohoto senátu v situaci, kdy dvě jeho soudkyně současně vykonávaly též jinou, specializovanou agendu (což vylučovalo jejich plné vytížení v rámci senátního rozhodování) a jeden soudce zastával funkci místopředsedy soudu, s čímž je spojen snížený podíl na vlastní rozhodovací činnosti. Nejvyšší správní soud má za to, že tyto skutečnosti významně odlišují nyní projednávanou věc od případu, kterým se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 2769/15 ve věci rozvrhu práce na Krajském soudě v Ostravě. Zatímco existence sedmičlenného soudního oddělení na Krajském soudě v Ostravě nebyla podložena dostatečnými důvody a fakticky umožňovala vytvoření alespoň dvou tříčlenných senátů v podstatě v libovolné kombinaci, rozvrh práce na Krajském soudě v Brně tak vysoké intenzity nepředvídatelnosti nedosahuje; současně platí, že pro vytvoření vícečlenného oddělení na Krajském soudě v Brně byly dány racionální důvody. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že porušení práva na zákonného soudce v projednávané věci neshledal.

V.2. Námitka daňové prekluze a návrh na položené předběžné otázky Soudnímu dvoru EU

[53] Další okruh námitek se týká polemiky stěžovatelky se způsobem, jakým se krajský soud vypořádal s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14; zpochybňuje též závěry přijaté v tomto nálezu a dovolává se toho, aby na její případ nebylo aplikováno přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, které ve spojení s § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona má za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daně o jeden rok, tj. do 31. 12. 2012.

[54] Stěžovatelka předně tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s jejím podáním ze dne 27. 11. 2015, obsahujícím rozbor citovaného nálezu; krajský soud především neuvážil o konkrétních okolnostech jejího případu, které podle ní zakládají důvod k nepoužití nové právní úpravy na její případ, a to s ohledem na to, že Ústavní soud v bodu 46 nálezu otevřel soudům v tomto směru široký prostor pro uvážení v každém jednotlivém případě. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí potud, že shora citovaný nálezu Ústavního soudu skutečně ponechal na soudech, aby v konkrétních případech posoudily, zda aplikací § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 2 písm. b) tohoto zákona nedojde k nepřipustnému zásahu do ústavně zaručených práv daňového subjektu. Není však pravdou, že by se s touto argumentací krajský soud nevypořádal. Krajský soud v bodu [52] napadeného rozsudku výslovně uvedl, že ze stěžovatelkou odkazované části předmětného nálezu zřetelně nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně, a dodal, že neshledal žádný konkrétní důvod, na základě něhož by bylo možné konstatovat rozpor § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem. Zabýval se přitom v této souvislosti i tvrzenými průtahy v daňovém řízení, v nichž stěžovatelka spatřovala důvod pro neuplatnění § 264 odst. 4 daňového řádu. Jakkoli může stěžovatelce připadat odůvodnění krajského soudu v tomto bodě stručné, je z něj stále zcela zřejmé, jakými úvahami byl při rozhodování veden a z jakého důvodu nepovažoval stěžovatelčinu argumentaci za důvodnou.

[55] Nejvyšší správní soud se s těmito závěry krajského soudu ztotožňuje a má za to, že je nevyvrací ani argumentace kasační stížnosti. Především nelze souhlasit se stěžovatelkou v otázce porušení jejího legitimního očekávání, pokud jde o dobu, v jejímž rámci může být daňová povinnost ještě stanovena. Stěžovatelka v tomto bodě kasační stížnosti interpretuje závěry judikatury zdejšího soudu reprezentované rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, tak, že na běh prekluzivních lhůt započatých za účinnosti ZSPD nelze daňový řád vůbec užít, a dovolává se toho, aby nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, nebyl

aplikován na již rozběhlá řízení. Tato argumentace je však lichá. Odkazovaný rozsudek se totiž vyjadřuje ke vztahu ustanovení § 41 s. ř. s., a § 148 odst. 5 daňového řádu; šlo tedy o posouzení, zda nová právní úprava délky objektivní prekluzivní lhůty nevyklučuje stavení jejího běhu po dobu soudního řízení. Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že pokud jde o běh objektivní prekluzivní lhůty, úprava daňového řádu (z důvodů blíže vyložených) vylučuje, užití citovaného ustanovení s. ř. s. Současně konstatoval, že v případech, kdy bylo řízení před správními soudy zahájeno před účinností daňového řádu, se uvedené pravidlo neuplatní a ke stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty dojde. Vycházel přitom z premisy, že pokud (i) daňové subjekty (ii) před účinností daňového řádu zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá (na základě tehdy účinné právní úpravy) na jejich postavení žádný vliv, nelze připustit, aby toto jejich legitimní očekávání bylo novou právní úpravou zpětně negováno. Je tedy evidentní, že otázka řešená ve zmiňovaném rozsudku neřeší ani typově situaci stěžovatelky, neboť k prodloužení subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně došlo v jejím případě (i) z důvodu na vůli stěžovatelky nezávislém, který (ii) nastal až za účinnosti nové úpravy – daňového řádu.

[56] Pokud jde o otázku aplikovatelnosti právního názoru vysloveného Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004-44, uvedl, že obecné soudy jsou povinny nejen podávat ústavně konformní výklad právních předpisů, ale rovněž respektovat závaznou judikaturu Ústavního soudu. Nálezy ústavního soudu působí *erga omnes* a jejich nerespektování by bylo výrazem jurisdikční libovůle (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2008, č. j. 6 Ads 62/2003-111). Odchýlit se od takto vyslovených právních názorů je možné pouze ve výjimečných případech, jako je změna právní úpravy či zásadní změna společenských či ekonomických poměrů, anebo za situace, kdy by tato judikatura byla vnitřně nesourodá, a nepředstavovala by proto tzv. konstantní judikaturu, případně pokud by se dostatečně nevypořádávala se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí. Zmiňovanými deficity shora citovaný nálezh rozhodně netrpí a nejsou naplněny ani jiné podmínky, které by zdejší soud opravňovaly právní názor zde vyslovený zpochybňovat. Je proto bezpředmětné podrobně reagovat na jednotlivé výtky stěžovatelky, jimiž s názorem Ústavního soudu polemizuje.

[57] Co se týče stěžovatelkou nadnesené otázky retrospektivního působení judikatury (zde závěrů plynoucích z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14), je třeba připomenout, že vrcholným soudům přísluší krom rozhodování konkrétních sporů též funkce sjednocování judikatury. Platí přitom, že tyto sjednocující judikaturní závěry mají ze své podstaty účinky incidenční retrospektivy, k nimž se vyjádřil i rozšířený senát tohoto soudu v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005-97. Dovodil v něm, že „[u]stálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednané věci účinky: 1) Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba [...]; 2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“ (zvýraznění doplněno). Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí bezpochyby plně dopadají i na účinky judikatury Ústavního soudu, neboť „právní názor (tj. zobecnitelné pravidlo chování) vyjádřený v určitém rozhodnutí Ústavního soudu je autoritativním (a v tomto smyslu závazným) vodítkem pro budoucí posuzování jiných obdobných případů“ (rozsudek tohoto soudu ze dne 2. 6. 2005 č. j. 2 Afs 37/2005-82). Tyto účinky se uplatňují především

pokračování

při posouzení otázek hmotného práva, kam spadá i úprava běhu prekluzivní lhůty. Naopak v otázkách procesních musí být tento princip uplatňován obezřetně, aby nedošlo k odeprání práva na spravedlivý proces (například zkrácení či uplynutí lhůty k podání žaloby; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 2 As 41/2008-77).

[58] Jestliže tedy platí, že nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, vykazoval znaky incidenční retrospektivy, přičemž Nejvyšší správní soud nenalézá žádný z důvodů uváděných v odstavci [59], které by odůvodňovaly nerespektování právních názorů v něm vyslovených, je evidentní, že krajský soud nepochybil, pokud v napadeném rozsudku z těchto právních názorů vycházel.

[59] V kontextu výtek vůči nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 stěžovatelka znovu namítá nepřiměřenou délku daňového řízení a trvá na tom, že v jejím důsledku byla diskriminována oproti jiným daňovým subjektům, u nichž prekluzivní lhůta stačila doběhnout dříve, než vstoupil v účinnost daňový řád. Má za to, že je v každém konkrétním případě třeba uvážit, zda správce daně postupoval řádně a bez průtahů a zda jen nezneužil § 148 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 tohoto zákona ke zhojení důsledků své vlastní liknavosti. Ani s těmito výhradami nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud zde odkazuje na to, co je uvedeno dále pod body [66] až [68] tohoto odůvodnění a znovu připomíná, že projednávaná věc svým rozsahem a komplikovaností přesahuje obvyklou míru. Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že na délce daňového řízení se významně podepsala i stěžovatelka sama. K průtahům v daňovém řízení se vyjádřil správce daně na straně 3 až 5 zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 5. 2011, č. j. 104769/11/290540706824; z ní se podává, že stěžovatelka daňové řízení po celou dobu komplikovala opakovaným podáváním námitek proti postupu pracovníků správce daně či námitek podjatosti vůči pracovníkům správce daně i nadřízeného orgánu, čímž omezila výkon správy daní pouze na neodkladné úkony, přičemž jí nic nebránilo, aby dbala o svá práva a plnila své povinnosti v rámci dokazování; obsah daňového spisu tomu odpovídá. Namítá-li tedy stěžovatelka až v řízení před soudem nepřiměřenou délku daňového řízení, lze její tvrzení označit za účelová. Tomu svědčí i fakt, že stěžovatelka v rámci daňové kontroly ani průtahy nebo nečinnost správce daně nenamítala.

[60] Tvrdí-li dále stěžovatelka, že při posouzení aplikovatelnosti nové právní úpravy by mělo být zohledněno, zda její dopad nebude mít na daňový subjekt „*rdousící efekt*“, zde je třeba upozornit, že toto své tvrzení stěžovatelka nejen blíže argumentačně nepodložila (například odkazem na ustanovení zákona, z něhož takový imperativ dovozuje), ale především je neuplatnila již v řízení před krajským soudem, jakkoli jí v tom evidentně nic nebránilo. Jde proto o novou námitku, jejíž uplatnění v řízení o kasační stížnosti není přípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[61] Stěžovatelka se v rámci této skupiny kasačních námitek též dovolává zohlednění závěrů plynoucích z rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Molenbergnatie*; má především za to, že Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, právní názor zde vyslovený vůbec nerefletoval, stejně jako následně krajský soud. Pro vypořádání této námitek je podstatné shrnout, jaké právní názory Soudní dvůr v odkazované věci skutečně vyslovil. Především konstatoval, že ustanovení právních předpisů upravujících prekluzivní lhůtu (zde pro vybrání celního dluhu) jsou povahy hmotně právní. V návaznosti na to dovodil, že při změně právní úpravy je u (fiskálních) pohledávek vzniklých před její účinností nutné vycházet ze stávající právní úpravy; novou právní úpravou se budou řídit až pohledávky vzniklé za její účinnosti. Podstatné přitom je, že se Soudní dvůr nikterak nevyslovil k situaci, kdy po nabytí účinnosti nové právní úpravy dosud dobíhala prekluzivní lhůta založená předchozí úpravou, přičemž nová právní úprava tuto (dosud běžící) lhůtu modifikovala. Nejde přitom o argumentační deficit předmětného rozsudku, protože věc

projednávaná Soudním dvorem neměla toto skutkové pozadí (jako je tomu ve věci nyní projednávané).

[62] Výše uvedené závěry Soudního dvora daňové orgány ani krajský soud nezpochybnily (a to ani tacitně); jde ostatně o obecně akceptovaný přístup, o kterém nepanují v praxi žádné pochybnosti. Rovněž Ústavní soud z této premisy při svých úvahách vycházel a potvrdil jejich správnost (bez toho, že by výslovně odkazoval na rozsudek Soudního dvora). Je nutno upozornit, že výslovně označil za nepřijatelné, aby nová právní úprava jakkoli zasahovala do prekluzivních lhůt, jejichž běh skončil ještě za trvání předchozí úpravy; takové „obživení“ lhůty či obdobné důsledky by představovaly přímou retroaktivitu nové úpravy, která je zásadně vyloučena. Není tedy pochyb o tom, že tento závěr Ústavního soudu je plně konformní s tím, co k uvedené problematice vyslovil Soudní dvůr. Ústavní soud ovšem principiálně nevyločil možnost nepravé retroaktivity zákona, kdy by nová právní úprava modifikovala běh prekluzivních lhůt založených dosavadní úpravou, pokud tyto lhůty dosud nedoběhly; o takový případ se jedná ve věci nyní projednávané, kdy prekluzivní lhůta k doměření daně stěžovatelce měla doběhnout v roce 2011, tedy již za účinnosti daňového řádu, včetně ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 daňového řádu. Pro takový postup ovšem musí být podle Ústavního soudu splněny jasné podmínky – ty v odůvodnění nálezu vymezil (body [40] až [42]). Po posouzení existence těchto podmínek pak Ústavní soud uzavřel, že shora zmiňovaná ustanovení daňového řádu neporušují princip zákazu pravé retroaktivity a jejich působení ve smyslu retroaktivity nepřímé lze považovat za zdůvodnitelné (body [43] až [45] odůvodnění).

[63] Je tedy evidentní, že závěry vyslovené Ústavním soudem nejsou v žádném rozporu se závěry Soudního dvora EU, vyslovenými ve věci *Molenbergnatie*. Soudní dvůr se k (ne)možnosti nepravé retroaktivity zákona, modifikující původní (tzn. předchozí úpravou založené), dosud běžící prekluzivní lhůty vůbec nevyjádřil, neboť taková otázka nebyla v jím projednávané věci nastolena. Ústavní soud pak neměl žádný důvod své závěry konfrontovat se závěry zmiňovaného rozsudku.

[64] Stěžovatelka rovněž s odkazem na rozsudek ve věci *Molenbergnatie* a na něj navazující rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 5. 2013, č. j. 9 Afs 80/2012-48, žádala, aby zdejší soud položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku uvedenou pod bodem [28] tohoto odůvodnění. Předně je třeba uvést, že odkazovaný rozsudek tohoto soudu zmiňovaný rozsudek Soudního dvora sice reflektuje, avšak činí tak pouze podpůrně, ve zcela jiném kontextu a ve vztahu k odlišným námítkám; proto pro posouzení nyní projednávané věci není relevantní. Pokud jde o samotný návrh na položení předběžné otázky, Nejvyšší správní soud považuje za nutné připomenout, že tento institut slouží k výkladu unijního práva a rozhodování o jeho platnosti (viz čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské Unie). Soudnímu dvoru naopak nepřísluší rozhodovat o skutkových otázkách vznesených v řízení před vnitrostátním soudem, ani aplikovat unijní právo na skutkový stav ve sporu v původním řízení či podávat výklad norem vnitrostátního práva. Je věcí vnitrostátního soudu, aby případný výklad aktů Unie podaný Soudním dvorem aplikoval na skutkový stav v projednávané věci a případně rozhodl o tom, zda určitou vnitrostátní normu užije. Stěžovatelkou zformulovaná otázka se netýká výkladu práva Evropské Unie a ani nenaznačuje, jaký evropský předpis či jeho ustanovení by měl Soudní dvůr vyložit, potažmo se kterým ustanovením takového předpisu by měla ustanovení daňového řádu kolidovat. Tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatelku domýšlet. Vzhledem k tomu, že spor v této věci se týká výkladu konkrétních ustanovení vnitrostátního práva - daňového řádu [§ 264 odst. 4 a § 148 odst. 2 písm. b) tohoto zákona], pravomoc Soudního dvora zde není dána. Z toho důvodu se zdejší soud rozhodl předběžnou otázku Soudnímu dvoru nepoložit.

pokračování

[65] Zbývá dodat, že na pozadí skutkově prakticky totožného případu jako v nyní projednávané věci (kdy prekluzivní lhůta pro doměření daně započala svůj běh ještě před nabytím účinnosti daňového řádu a měla skončit v roce 2012, přičemž v témže roce byly vydány platební výměry) rozhodoval zdejší soud rozsudkem ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014-101. Zde Nejvyšší správní soud zohlednil právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, přičemž se dále zabýval tím, zda existují konkrétní důvody, pro které by bylo možné dojít k závěru o rozporu aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem. V této souvislosti uvedl, že „*účelem § 148 odst. 2 daňového řádu je (...) nastolení stavu právní jistoty o běhu prekluzivní lhůty a umožnění řádného výkonu správy daní při respektu k daňovým subjektům, do jejichž práv není prodloužením prekluzivní lhůty pro stanovení daně započaté po účinnosti daňového řádu o jeden rok neúměrně zasahováno. Tímto prodloužením prekluzivní lhůty by se měly eliminovat situace známé z právní úpravy předchozí, kdy správce daně druhého stupně měl minimální časový prostor pro provedení odvolacího řízení, což se negativně odráželo na kvalitě jeho rozhodovací činnosti. Stanovení úkonů prodloužujících běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jež započala po účinnosti daňového řádu, tedy představuje legitimní úpravu, vůči níž nelze mít žádné výhrady.*“ Tyto důvody vedly čtvrtý senát k závěru, že použití § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je ústavně konformní. S tímto názorem se třetí senát Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a nevidí žádný důvod, pro který by se od něj měl odchýlit. Ke stejnému závěru ostatně dospěl zdejší soud i v rozsudku ze dne 15. 4. 2016 č. j. 4 Afs 251/2015-74, v němž rozhodoval ve sporu nynější stěžovatelky se žalovaným, týkajícím se uložení pokuty za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období roku 2008, a to ve vztahu k aplikaci § 148 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu. Názor vyslovený v rozsudku č. j. 4 Afs 105/2014-101 následovala i další judikatura tohoto soudu (srov. rozsudky ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017-39, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016-68, ze dne 20. 10. 2016, č. j. 5 Afs 13/2016-76, a ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017-33).

V.3. Námitka proti způsobu provádění daňové kontroly

[66] Stěžovatelka dále trvá na tom, že daňová kontrola byla zahájena účelově, a to s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Tvrdí, že správce daně při zahájení daňové kontroly kladl jejímu zástupci dotazy, k nimž měl k dispozici podklady ze své předchozí činnosti. S touto námitkou se však již vypořádal krajský soud v bodu [46] na straně 9 napadeného rozsudku. Konstatoval, že stěžovatelka neuvedla ničeho bližšího ve vztahu ke svému tvrzení, že daňová kontrola byla zahájena pouze s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu. Vzhledem k tomu, že správce daně na ústním jednání při zahájení daňové kontroly začal klást zástupci stěžovatelky cílené otázky a vyzval jej k předložení účetních a daňových podkladů a evidencí, dospěl krajský soud k závěru, že zahájení daňové kontroly nebylo pouhým úkonem „*na oko*“. Nyní, v kasační stížnosti, stěžovatelka pouze parafrázuje své žalobní námítky a nepřichází s ničím konkrétním, co by závěry krajského soudu mělo vyvracet. Její argumentace se tak omezuje na prostý nesouhlas s názorem krajského soudu. Důvody kasační stížnosti ovšem musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí. S ohledem na to, že stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní skutečnosti a důvody zpochybňující závěry krajského soudu, není zde námitek, které by mohl kasační soud vypořádat.

[67] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že je mu z úřední činnosti známo, že stěžovatelka před krajským soudem brojila proti daňové kontrole zásahovou žalobou, která byla rozsudkem ze dne 21. 10. 2009, č. j. 29 Ca 68/2009-71, zamítnuta. Závěry krajského soudu posléze aproboval i zdejší soud v rozsudku ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010-156, v němž konstatoval, že „*nic nenasvědčuje tomu, že daňová kontrola v předmětné věci byla zahájena v úmyslu nepřiměřeně zatížit daňový subjekt a že by byla účelová. Ze spisu vyplynulo, že k jejímu zahájení došlo dne 10. 12. 2008, tedy před koncem prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 [zákona o správě daní a poplatků].*“

Již při zabíjení daňové kontroly byl zástupce stěžovatelky vyzván k předložení daňové evidence v elektronické podobě dle § 16 odst. 2 a § 15 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Další kroky následovaly v rychlém sledu – ve dnech 9. 2. 2009 a 23. 2. 2009 se konala další ústní jednání, přičemž během posléze uvedeného byl zástupce stěžovatelky seznámen s konkrétními žalovanými zjištěnými nesrovnalostmi.“

[68] Stěžovatelka v dané souvislosti krajskému soud též vytýká, že se nevypořádal s námitkou neodůvodněných průtahů v daňovém řízení a pouze zcela nepodloženě argumentoval složitostí věci. Daňová kontrola u ní přitom fakticky probíhala jen v roce 2009, během roku 2010 se pak správce daně zabýval již jen jejími námitkami podjatosti. Ani tato námitka není důvodná. Nejprve je vhodné uvést, že jednotlivé úkony daňové kontroly probíhaly i v roce 2010. Z obsahu daňového spisu lze zejména zmínit, že správce daně přípisem ze dne 12. 1. 2010 předvolal stěžovatelku a jejího zástupce k účasti na ústním jednání nařízeném na den 28. 1. 2010; z úředního záznamu ze dne 1. 3. 2010 pak plyne, že se zabýval znaleckým posudkem Ing. T. Ch., dne 13. 12. 2010 pak zástupci stěžovatelky doručil v mezidobí vyhotovené „*Seznámení s výsledky kontrolního zjištění*“. Průběžně pak správce daně a žalovaný řešili opakované námitky stěžovatelky proti postupu v daňové kontrole a námitky podjatosti. Není tedy pravdou, že v roce 2010 docházelo ze strany správce daně již jen k bezdůvodnému protahování daňové kontroly. Dále je třeba uvést, že se krajský soud s uvedenou námitkou vypořádal (byť velmi stručně) na straně 11, v bodě [52] odůvodnění, kde uvedl, že měla-li stěžovatelka za to, že ve věci došlo k nedůvodným průtahům, mohla se bránit žalobou na ochranu proti nečinnosti. Podotkl také, že nelze pominout ani rozsáhlost a komplikovanost celého případu. Tomuto posouzení nemá Nejvyšší správní soud principiálně čeho vytknout. Skutečnost, že projednávaná věc je především co do obsáhlosti prováděného dokazování a množství prováděných procesních úkonů značně rozsáhlá, je na první pohled zjevná již jen z velikosti správního i soudního spisu. Měla-li stěžovatelka výhrady k délce daňového řízení, lze souhlasit s krajským soudem, že právní řád jí k ochraně před nečinností daňových orgánů skýtal dostatečné prostředky. Nejvyšší správní soud proto shledal uvedené závěry krajského soudu přezkoumatelnými i věcně správnými.

V.4. Námitky proti důvodům zvýšení základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2005–2007

[69] Stěžovatelka v dalším okruhu námitek zpochybňuje skutková zjištění daňových orgánů a jejich právní kvalifikaci v daňovém a následném soudním řízení.

V.4.a. Neuznání výdajů na pořízení uměleckých děl (zdaňovací období roku 2005 a 2006)

[70] Nejvyšší správní soud se nemohl ztotožnit s námitkami týkajícími se uplatnění výdajů na pořízení uměleckých děl, zakoupených od společnosti G&C Pacific, a. s., a to celkem 35 ks obrazů ve zdaňovacím období roku 2005 v celkové výši 1 398 000 Kč a 5 ks nástěnných dekoračních map ve zdaňovacím období roku 2006 v celkové výši 45 000 Kč. Námitka stěžovatelky týkající se účinné právní úpravy, podle níž správce daně a žalovaný kvalifikovali obrazy respektive dekorační mapy jako umělecká díla, je totiž zcela irelevantní, neboť ani daňové orgány ani krajský soud nepochybnily, že se v těchto případech o umělecká díla jedná. Podstatná rovněž nebyla ani otázka, za jakým účelem stěžovatelka předmětná díla zakoupila. Určujícím kritériem pro neuznání těchto výdajů zde bylo naplnění kvantitativní podmínky § 25 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů, tedy to, že výdaje na umělecká díla nepřesáhla v jednotlivých případech částku 40 000 Kč. Podle § 25 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc, nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména „*u poplatníků, kteří nevedou účetnictví výdaje na pořízení uměleckých děl, která nejsou součástí staveb a budov a v jednotlivém případě nepřesáhnou částku 40 000 Kč*“. Nesplnění této podmínky přitom stěžovatelka žádným způsobem

pokračování

nezpochybnila, respektive netvrdila, že by při pořízení předmětných děl v jednotlivém případě přesáhla částku 40 000 Kč.

V.4.b. Neuuznání výdajů na služby ekonomického poradenství (zdaňovací období roku 2005)

[71] Stěžovatelka také nesouhlasila s krajským soudem v otázce hodnocení výdajů zdaňovacího období roku 2005 ve výši 800 000 Kč souvisejících s ekonomickým poradenstvím, které jí poskytla společnost G&C Pacific, a. s. Kasační argumentace stěžovatelky však pouze opakuje žalobní námitky. S těmito námitkami se přitom krajský soud srozumitelně vypořádal na straně 12 napadeného rozsudku, a stěžovatelka proti jeho závěrům žádnou novou argumentaci nepostavila. Za této situace tu není námitek, které by mohl kasační soud vypořádat (viz § 103 odst. 1 s. ř. s.).

V.4.c. Neuuznání výdajů na zprostředkovatelské služby (zdaňovací období roku 2005)

[72] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se závěry krajského soudu ohledně výdajů na zprostředkovatelské služby ve výši 280 000 Kč, uplatněných ve zdaňovacím období roku 2005. Není pravdou, že by se žalovaný a krajský soud nezabývali předloženou smlouvou o spolupráci se společností ANDORRA ASSOCIATES LIMITED; naopak, z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i z napadeného rozsudku plyne, že žalovaný i krajský soud stěžovatelkou doložené podklady pečlivě hodnotili. Podstata sporu však nadále tkví v tom, zda stěžovatelka prokázala, jaké konkrétní služby od této společnosti přijala, a současně, že tyto služby objektivně sloužily k zajištění příležitosti k uzavření tvrzených kontraktů a že v příčinné souvislosti s poskytnutými zprostředkovatelskými službami společnosti ANDORRA ASSOCIATES LIMITED stěžovatelka konkrétní smlouvy skutečně uzavřela. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že stěžovatelka tento řetězec transakcí, jejich povahu a kauzalitu mezi nimi neprokázala tak, aby to mohlo vést k uznání předmětných výdajů jako daňově účinných.

V.4.d. Zdanění příjmů z prodeje akcií (zdaňovací období let 2005, 2006, 2007)

[73] Vytýká-li stěžovatelka krajskému soudu a žalovanému nesprávné právní posouzení příjmů z prodeje akcií společnosti G&C Pacific, a. s., ani v tomto tvrzení jí nelze přisvědčit. Nejvyšší správní soud nijak nepopírá stěžovatelkou odkazovaný princip ochrany autonomní sféry jednotlivce, vyplývající z rozsudku Soudního dvora ve věci *Marks & Spencer*, tedy že daňový subjekt je v zásadě svobodný v tom, jakým způsobem bude podnikat a jak bude generovat svůj zisk se zřetelem na optimalizaci své daňové povinnosti; v této rovině však postupem daňových orgánů k zásahu do práv stěžovatelky dojít nemohlo. Pro tuto konkrétní transakci mezi stěžovatelkou a společností G&C Pacific, Ltd. Niue, respektive PALMER ASSOCIATES CORP platí, že stěžovatelka před žalovaným ani před krajským soudem neosvětlila logiku celého obchodu a dokonce neprokázala ani jeho reálnou existenci v jí předestřené podobě. Nejvyšší správní soud zde souhlasí s žalovaným i krajským soudem, že se tvrzená transakce zcela vymyká běžnému obchodování s cennými papíry; není totiž podnikatelsky racionální chování prodávajícího, který v průběhu jednoho čtvrtletí prodá 310 kusů akcií za 4 miliony korun a následně 50 kusů odkoupí zpět za 50 milionů korun. Za této situace je zcela legitimní, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k doložení obchodní podstaty takového případu. Stěžovatelka však nebyla schopná racio této transakce konzistentně vysvětlit před daňovými orgány ani před krajským soudem (zejména tím, že by prokázala rapidní nárůst ceny obchodovaných akcií během několika měsíců, jak přílehavě konstatoval krajský soud).

[74] Pro úplnost lze ve stručnosti zrekapitulovat, že stěžovatelka před správcem daně tvrdila, že dne 29. 7. 2004 prodala 310 ks akcií společnosti PALMER ASSOCIATES CORP; tato tvrzení

však správce daně vyvrátil důkazy – notářskými zápisy, které opatřil od Městského soudu v Praze, jako soudu rejstříkového. Stěžovatelka nato v odvolacím řízení tvrdila, že uvedené akcie prodala společnosti G&C Pacific, Ltd. Niue; k tomu doložila listiny (mimo jiné smlouvy o převodu cenných papírů ze dne 13. 12. 2001 a ze dne 16. 4. 2004, potvrzení o převzetí cenných papírů a potvrzení o přijetí platby - obojí ze dne 13. 12. 2001, prohlášení o souhlasu s plněním třetí osobou ze dne 30. 5. 2005, notářský zápis NZ 251/2008 ze dne 26. 3. 2008). Tyto listiny však dle žalovaného nebyly s to vyvrátit skutečnosti zjištěné správcem daně, a to především proto, že (i) předložený notářský zápis nedokládá převod akcií ani na jednu z výše zmíněných společností, ale na společnost ANDORRA ASSOCIATES LIMITED a (ii) smlouvy a potvrzení o převzetí cenných papírů byly podepsány Ing. J. T., manželem stěžovatelky (tj. osobou blízkou), jenž byl osobou oprávněnou jednat za zúčastněné společnosti G&C Pacific, a. s. a G&C Pacific, Ltd. Niue. Nadto stěžovatelka v odvolání tvrdila, že předmětný obchod se nikdy nerealizoval, neboť kupující nezaplátil celou kupní cenu. Ani toto své tvrzení však žalovanému nedoložila; neosvětlila také, jakým způsobem byl daný obchodní případ vyúčtován, jelikož v této souvislosti nepředložila daňovým orgánům žádné účetní doklady.

[75] Nejvyšší správní soud tak souhlasí se žalovaným i krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala, že se uvedený obchodní případ skutečně odehrál tak, jak tvrdila posledně – tj. v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Z toho důvodu je správný závěr, že z obsahu v odvolání předložených listin lze sice dovodit formální splnění časového testu pro osvobození prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, skutečnosti v nich uvedené však zůstaly v rovině nedoložených tvrzení; proto bylo namístež podřadit předmětné příjmy pod § 10 citovaného zákona, jako příjmy ostatní (od daně neosvobozené). Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani srovnání s údajně obdobnými transakcemi jiných subjektů, na které stěžovatelka poukazuje, neboť kasační soud nezná detailní skutkové pozadí těchto případů a nelze tak spekulovat o tom, zda bylo s jinými daňovými subjekty v obdobné situaci orgány daňové správy zacházeno odlišně, jak tvrdí stěžovatelka.

V.4.e. Neuznání zaplacených úroků z hypotečního úvěru (zdaňovací období roku 2005 a 2007)

[76] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud toleroval chybné označení aplikovaného právního předpisu v odůvodnění napadeného rozhodnutí; to, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2007 na straně 22, v bodě ad 7) uvedl nesprávně § 15 odst. 7 zákona o daních z příjmů namísto § 15 odst. 3 téhož zákona, nepovažuje za pouhou nepřesnost.

[77] K tomu (obdobně jako u bodu V. 4. b.) Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že s uvedenou námitkou se již přezkoumatelným způsobem vypořádal krajský soud na straně 15 napadeného rozsudku. Omezuje-li se stěžovatelka v kasační stížnosti na prostý nesouhlas s názorem krajského soudu, aniž by s ním jakkoli věcně polemizovala, nejde věcně o kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

V.4.f. Neuznání výdajů na pořízení hmotného majetku (zdaňovací období roku 2006)

[78] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatelka zpochybnila vyloučení výdajů spojených s pořízením hmotného majetku z daňově účinných výdajů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů z důvodu neuvedení pořizovací ceny tohoto majetku a způsobu provádění odpisů. Dodala, že pořízený majetek musela odepsat jednorázově, neboť na majetek dodavatele byla vedena exekuce.

pokračování

[79] Dílčí námitku týkající se stanovení pořizovací ceny stěžovatelka uplatnila již v řízení před krajským soudem; ten se s ní vypořádal na straně 16, v bodě [80] odůvodnění. Krajský soud zde aproboval názor žalovaného, že pro uplatnění odpisů bylo zapotřebí, aby stěžovatelka relevantním způsobem projevila vůli majetek odpisovat, což se v posuzovaném případě nestalo. Stěžovatelka by musela hmotný majetek zařadit do svého obchodního majetku, stanovit jeho vstupní cenu a zvolit způsob odpisování, ať už rovnoměrný (§ 31 zákona o daních z příjmů), nebo zrychlený (§ 32 téhož zákona). To ovšem stěžovatelka neučinila. Pokud jde o stanovení vstupní ceny odepisovaného majetku, nepostačovaly automaticky stěžovatelkou předložené faktury od dodavatele, neboť cena pořizovací, z níž se odpisy provádějí, se může lišit od ceny kupní například o náklady související s pořízením předmětného majetku. Nebylo přitom na daňových orgánech, aby za stěžovatelku domýšlely možnosti, jakými snížit její daňovou povinnost, a simulovaly tak její rozhodnutí, zda a jakým způsobem bude odpisy uplatňovat. Na této argumentaci neshledává kasační soud nic nepřipadného; je evidentní, že pořízený nábytek bylo (s ohledem na deklarovanou cenu jeho pořízení) možné promítnout do nákladů stěžovatelky pouze cestou odpisů a bylo pouze na stěžovatelce, zda tak právně relevantním způsobem učiní. V kasační stížnosti stěžovatelka nepostavila proti těmto závěrům žádnou konkurující argumentaci, a není tedy zřejmé, co by měl Nejvyšší správní soud vypořádat.

[80] Argumentaci, dle které stěžovatelka uplatnila „jednorázový“ odpis proto, že vlastnictví k nabytému majetku bylo v důsledku exekuce zpochybněno, stěžovatelka v řízení před krajským soudem neuplatnila (ač jí v tom nic nebránilo) a krajský soud se jí tedy logicky nemohl zabývat. Z pohledu přezkumu kasačním soudem jde tedy o tvrzení nové, které stěžovatelka uplatnila až poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí; k takové skutečnosti Nejvyšší správní soud nepřihlíží (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V.4.g. Neuznání výdajů souvisejících s opravami bývalého lihovaru Třebíč (zdaňovací období let 2006 a 2007)

[81] Nejvyšší správní soud dále posoudil námitky týkající se neuznání řady výdajů, které měly souviset s pracemi na opravách bývalého lihovaru Třebíč ve zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007. Stěžovatelka trvá na tom, že investovala do oprav předmětné nemovitosti a že o tomto znalecké posudky, které žalovaný provedl k důkazu, nemohou nic vypovědět. Její důkazní návrhy žalovaný odmítl a uzavřel, že faktické provedení převážné části fakturovaných prací nikterak nedoložila.

[82] I zde je třeba konstatovat, že podstata veškerých výše uvedených námitek byla krajským soudem srozumitelně a dostatečně vypořádána. Krajský soud na straně 17 podrobně rozvedl, že žalovaný se zabýval obsahem předložených faktur a otázkou, zda stěžovatelka prokázala existenci tam uvedených plnění; k tomu daňové orgány provedly řadu důkazů, především šlo o výsledky dodavatelů uvedených na fakturách a znalecké posudky (k tomu viz bod [14] tohoto rozsudku). Obsahem kasačních námitek stěžovatelky k této části napadeného rozsudku přitom znovu není prakticky nic jiného, než pouhý nesouhlas s názorem krajského soudu. Stěžovatelka nepředestírá žádnou argumentaci opřenou o konkrétní důkazní prostředky, kterou by vyvracela konkrétní závěry krajského soudu.

[83] Pokud jde o problematiku znaleckých posudků, Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že provedené znalecké posudky neprokazují, že do objektu bývalého lihovaru Třebíč neinvestovala žádné prostředky. Tato otázka však předmětem provedeného dokazování nebyla. Jádrem sporu byla primárně otázka, zda byly v předmětných obdobích na objektu skutečně provedeny práce, které stěžovatelka deklaruje předloženými fakturami, případně (pokud jde o bourací práce provedené D. S.) jaká byla povaha těchto prací (oprava respektive technické zhodnocení objektu). Tuto otázku znalecké posudky v nezbytném rozsahu zodpověděly. Nutno

podotknout, že správce daně za účelem zjištění, zda byly na předmětné nemovitosti provedeny stěžovatelkou fakturované práce, porovnal stav této nemovitosti v období předcházejícím shora uvedeným zdaňovacím obdobím, během zdaňovacího období roku 2006, jakož i po něm, a to znaleckými posudky ke dni 14. 5. 2003 Ing. E. Ř., CSc., ke dni 1. 10. 2006 Ing. A. F., a ke dni 3. 6. 2009 Ing. T. Ch. (viz str. 137 zprávy o daňové kontrole). Z nich vyplývá, že poslední rekonstrukce budovy proběhla v roce 2002. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem netvrdila žádné konkrétní skutečnosti, které by zpochybňovaly závěry znaleckých posudků, a nepředložila žádné důkazy vyvracející zjištění uvedených znalců. Z logiky věci plyne, že takovými důkazy by byly především projektová dokumentace, stavební deník, zápisy z kontrolních dnů, rozpis prací apod. Ty však stěžovatelka ani na výzvu správce daně nedoložila (ač v kasační stížnosti tvrdí opak). Teprve od takovýchto tvrzení a důkazů se může odvíjet úvaha, zda výdaje vynaložené v souvislosti s výše uvedeným objektem (byly-li vůbec vynaloženy) mohly být daňově účinné. Požadavek stěžovatelky na vypracování dalšího znaleckého posudku, který by se vyjádřil k tomu, zda v předmětných zdaňovacích obdobích byly provedeny konkrétní práce, lze ve shodě s krajským soudem označit nejen za nadbytečný (neboť stav nemovitosti v tomto období je zřejmý z výše zmiňovaných znaleckých posudků), ale též nerealizovatelný, neboť není zřejmé, jak by se znalec mohl *ex post*, s odstupem několika let, kvalifikovaně vyjádřit, zda byly v konkrétním období provedeny konkrétní práce.

V.4.b. Zdanění příjmů za poskytnuté právní služby (zdaňovací období roku 2007)

[84] V neposlední řadě se zdejší soud zabýval otázkou zahrnutí příjmů v celkové výši 1 135 000 Kč do zdanitelných příjmů stěžovatelky za zdaňovací období roku 2007. Tuto částku poukázala na její bankovní účet společnost EDHESSA, s. r. o., ve třech splátkách, přičemž podstatnou část těchto příjmů stěžovatelka označila za příjem „*nezdanitelný*“. Stěžovatelka namítla, že k vyjasnění rozdílů v účetnictví navrhovala výslech své účetní, tímto návrhem se však žalovaný vůbec nezabýval ani se neztotožnil s postupem správce daně. Z toho, že ve věci nic dalšího nedoložila, nelze dovozovat, že žalovaný řádně přezkoumal její odvolací argumentaci.

[85] Stěžovatelce je třeba přisvědčit v tom, že se žalovaný se k jejímu návrhu na výslech svědkyně výslovně nevyjádřil; z odůvodnění jeho rozhodnutí lze usuzovat, že vycházel pouze z toho, jak stěžovatelka zareagovala na výzvu správce daně k prokázání tvrzených skutečností (stěžovatelce doručené dne 10. 5. 2012), kde již stěžovatelka svůj důkazní návrh nezopakovala. Na tomto postupu neshledává Nejvyšší správní soud principiálně nic vadného; byla-li stěžovatelka výslovně vyzvána k prokázání svých tvrzení, přičemž svůj původní důkazní návrh nezopakovala, není nelogické předpokládat, že na jeho provedení již netrvá. Rozhodující ovšem je, že se stěžovatelka omezila jen na označení důkazu, aniž by uvedla, jaká skutečnost jím má být osvědčena. Stěžovatelka totiž před správcem daně i před žalovaným pouze tvrdila, že předmětné platby nejsou plněním za poskytnuté právní služby, nikdy však neuvedla, za co tedy tyto platby byly poskytnuty. Argumentace založená na tom, že samotná svědecká výpověď vyvrátí závěry podávající se z listinných důkazů, aniž by ovšem stěžovatelka současně nabídla jiné, plausibilní vysvětlení právního důvodu poskytnutého plnění, je vskutku absurdní a není třeba jí podrobněji rozebírat.

[86] Pokud jde o věc samu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se s problematikou zahrnutí shora uvedených příjmů do základu daně dostatečně vypořádal. Krajský soud aproboval úvahy žalovaného a správce daně, že bylo možné přijaté platby posoudit jako zdanitelný příjem, jestliže jejich variabilní symbol odpovídal číslu faktur vystavených této společnosti a tyto platby byly zároveň pod stejným variabilním symbolem zaevidovány v daňové evidenci stěžovatelky s popisem „*právníkové služby*“ (viz str. 97 zprávy o daňové kontrole). Na posouzení těchto skutečností přitom nemohl mít vliv ani výslech třetí osoby (viz výše). Toto

pokračování

hodnocení skutkového stavu považuje Nejvyšší správní soud za zcela logické, přičemž lze zcela souhlasit s krajským soudem, že stěžovatelka nikterak neprokázala, že by se u předmětných plateb jednalo o příjem od daně osvobozený nebo o příjem, který není předmětem daně. Současně není zřejmé, kam stěžovatelka míří svojí argumentací, uvádí-li: „Z tobo, že jsem ve věci nic dalšího nedoložila, nelze dovozovat, že žalovaný řádně přezkoumal v odvolacím řízení moji argumentaci.“ Má-li stěžovatelka za to, že její příjmy neměly být zdaněny, bylo na ní, aby tvrdila, že se v daném případě jednalo o platbu z jiného právního důvodu, a označila k tomu konkrétní důkaz (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Stěžovatelka se i v tomto kasačním bodě omezila pouze na nesouhlas s úvahou daňových orgánů, avšak neuvádí ničeho k tomu, proč by měl být postup správce daně vycházející ze spárování výše uvedených plateb s předmětnými fakturami chybný.

V.4.i. Zabrnutí příjmů z prodeje nemovitosti „B.L. 52“ do příjmů za zdaňovací období roku 2007

[87] Konečně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení posledního okruhu námitek směřujících proti neuznání vstupní ceny nemovitosti – domu v ulici X v k. ú. Černá Pole pro potřeby odpisů.

[88] Stěžovatelka předně trvá na tom, že výzva správce daně k prokázání výpočtu vstupní ceny k odpisu byla neoprávněná, jelikož kupní smlouvou doložila cenu skutečně zaplacenou; předložila rovněž i odpisovou kartu, v níž ponížila vstupní cenu nemovitosti o cenu pozemku. Tím vysvětluje rozdíl mezi oběma cenami. Zde je ovšem nutné upozornit, že takové tvrzení stěžovatelka v řízení před krajským soudem neuplatnila, ač jí v tom nepochybně nic nebránilo. Z argumentace na straně 17, bodě 10 žaloby je zřejmé, že stěžovatelka při výpočtu ceny odpisované nemovitosti vycházela z částky 2 900 000 Kč, odpovídající zaplacené kupní ceně za nemovitost jako celek. Stěžovatelka také v žalobě kalkulovala s celkovou dobou odpisování domu v délce 30 let, přičemž sama mínila majetek odpisovat po 10 let, kdy byl v jejím vlastnictví. Jako hodnotu odpisu pak určila částku 96 667 Kč; tato částka je rovna právě jedné třicetině z kupní ceny 2 900 000 Kč. Namítá-li tedy teprve v kasační stížnosti, že vstupní cena nemovitosti (a z ní se odvíjející hodnota odpisů) spočívala v odečtení ceny pozemku, uplatňuje důvody, které neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač jí nic nebránilo tak učinit. Z toho důvodu jde o námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[89] Ve vztahu k určení vstupní ceny shora uvedené nemovitosti stěžovatelka dále namítala, že žalovaný zpochybnil rozdíl mezi cenou vstupní a zůstatkovou, ne však cenu pořizovací (kupní), která je dle stěžovatelky cenou vstupní. Toto tvrzení ovšem není pravdivé. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí se na straně 11, bodě ad 3) podává, že žalovaný ve shodě se správcem daně zpochybnil toliko cenu vstupní, protože nebylo zřejmé, z čeho stěžovatelka vycházela při jejím určení. Uspokojivé vysvětlení rozdílu oproti ceně kupní, vyplývající z předložených kupních smluv, stěžovatelka ani na výzvu správce daně ze dne 20. 10. 2009 neposkytla. Neuznání deklarované ceny zůstatkové bylo jen nutným důsledkem pochybností o ceně vstupní. Je třeba rovněž podotknout, že v této části kasační stížnosti si stěžovatelka prakticky protiče, pokud na jedné straně (bod 79 kasační stížnosti) tvrdí, že vstupní cena se od ceny kupní liší o cenu pozemku, a na straně druhé (bod 80 kasační stížnosti) uvádí, že cena kupní se rovná ceně vstupní.

[90] Pro úplnost je vhodné doplnit, že Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem daňových orgánů, že vzájemný zápočet pohledávek a závazků, ke kterému došlo při podpisu kupní smlouvy, je formou úhrady čili příjmem ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Uvedené podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí i pro situaci, kdy daňový subjekt nabytý majetek prodá se ztrátou. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 64/2016-29, „i příjem z prodeje věci, který nepřesahuje výdaje na pořízení této věci, je třeba považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Od pojmu ‘příjem‘ (s jehož existencí je spojena

povinnost podání daňového přiznání) je tedy nutno odlišovat pojem 'základ daně'. Fakt, že po odečtení výdajů od příjmů bude základ daně nulový, má důsledek, že poplatníka daně nestíhá žádná daňová povinnost, neznamená to však, že by poplatník žádný příjem nezískal.“ Lze tedy uzavřít, že daňové orgány postupovaly správně, zahrnuly-li příjem ve výši 2 000 000 Kč za prodej výše označeného domu do zdanitelných příjmů stěžovatelky.

VI. Závěr a náklady řízení

[91] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jí proto rozsudkem zamítl.

[92] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu