



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. L.**
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Dvořákem
sídlem Strojírenská 2269, 591 01 Žďár nad Sázavou

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53712/17/5200-10422-711473,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53712/17/5200-10422-711473, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč k rukám Mgr. Pavla Dvořáka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 7. 4. 2017, č. j. 667537/17/2902-50523-709486, a č. j. 668748/17/2902-50523-709486, kterými správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2017, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 ve výši 548 382 Kč, daňovou ztrátu ve výši -4 000 Kč, daňový bonus ve výši -26 808 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 115 078 Kč; a za zdaňovací období 2013 ve výši 91 002 Kč, daňový bonus ve výši -26 808 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 562 Kč.
2. Správce daně tak učinil na základě výsledků kontrolních zjištění daňové kontroly, dle které žalobce neprokázal původ v přiznání k dani z příjmů nevykázaného příjmu ve výši 4 800 000 Kč, který obdržel od společnosti ADOZ, s.r.o., v níž žalobce v předmětném období působil (a stále působí) jako jednatel a společník, zejména neprokázal, že se jednalo o bezúročnou půjčku, protože byl tento příjem správcem daně vyhodnocen jako ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě namítá, že z jím předložených důkazů je zjevné, že charakter plnění přijatého od společnosti ADOZ, s.r.o. v letech 2012 a 2013 byl prokázán. V roce 2012 žalobce obdržel od společnosti ADOZ, s.r.o. do 15. 11. 2012 částku ve výši 4 000 000, přičemž v této době ani nedisponoval živnostenským oprávněním, a nemohlo se tak jednat o příjmy ze samostatné činnosti, jak dovodili správce daně a žalovaný. Nadto je ze skutkového stavu zjevné, že žalobce celkovou částku, obdrženou od společnosti ADOZ, s.r.o., v období od roku 2013 do roku 2016 postupně celkově splatil. Této skutečnosti žalovaný nevěnoval v napadeném rozhodnutí žádnou pozornost, resp. tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí uvedl, nicméně s ohledem na skutečnost, že žalobce dle žalovaného neprokázal, že přijaté platby jsou bezúročnou půjčkou ani zálohou na dodávku zboží, neprokázal nejen právní důvod získání těchto příjmů, ale ani právní důvod jejich vrácení. Tvrdí-li žalovaný, že v daňovém řízení nebyl prokázán právní důvod nabytí výše uvedených finančních prostředků, muselo dle žalobce v takovém případě dojít získáním předmětných prostředků k bezdůvodnému obohacení žalobce, přičemž je zjevné, že žalobce byl povinen toto bezdůvodné obohacení vrátit. V takovém případě leželo dle žalobce důkazní břemeno na žalovaném, aby za situace, v níž dle žalovaného žalobce neprokázal právní důvod přijetí předmětných finančních prostředků, žalovaný prokázal, že předmětné plnění nebylo bezdůvodným obohacením, nýbrž ostatním příjmem dle § 10 zákona o daních z příjmů.
5. Přesto je však žalobce přesvědčen, že z předložených důkazů lze dospět k přesvědčivému závěru, že se v případě poskytnutí předmětných finančních prostředků žalobci ze strany společnosti ADOZ, s.r.o., jednalo o bezúročnou půjčku, poskytnutou jeho osobě na úhradu soukromých aktivit, spojených s výstavbou jeho rodinného domu, přičemž na tomto závěru nemůže nic změnit ani prvotní chybné zaúčtování na straně společnosti

ADOZ, s.r.o. Pokud žalovaný zhodnotil, že předmětné prostředky byly ostatním příjmem žalobce, muselo dojít ke dvojímu zdanění stejného příjmu, neboť částka 4 800 000 Kč musela být zdaněna jednou jako příjem společnosti ADOZ, s.r.o., a jednou jako příjem žalobce. Dle žalobce tak žalovaný ani správce daně nepostupovali v souladu se zásadami správy daní, když se omezili toliko na konstatování toho, že žalobce nevyvrátil jejich pochybnosti, aniž by vzali v úvahu důkazy, předložené žalobcem v rámci daňového řízení. Otázky žalobce, jakou povahu mělo plnění společnosti ADOZ, s.r.o. vůči žalobci či proč by žalobce vracel předmětné plnění, pokud se mělo jednat o jeho příjem, přitom ze strany žalovaného zůstaly nezodpovězeny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pochybil, neboť nepřihlédl ke skutečné povaze závazkového vztahu mezi společnostmi ADOZ, s.r.o., a žalobcem, a namísto toho se spokojil s formálněprávním zakotvením tohoto stavu do účetnictví společnosti ADOZ, s.r.o., byť byl tento vztah v účetnictví společnosti zakotven chybě.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a správního spisu. Nadto žalovaný dodává, že z napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalobce neprokázal právní důvod přijetí předmětných plateb od společnosti ADOZ, s.r.o., zejména faktury, předložené žalobcem, nijak neprokazují, že by prostředky, získané od společnosti ADOZ, s.r.o., byly využity v souvislosti se službami a zbožím ve fakturách uvedenými. Žalovaný se také v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal s tvrzením žalobce, že předmětné finanční prostředky byly vráceny zpět na účet společnosti ADOZ, s.r.o., když uvedl, že žalobce neprokázal právní důvod přijetí finančních prostředků, a tudíž nebyl prokázán ani právní důvod vrácení těchto přijatých prostředků, a proto k této skutečnosti nemohl správce daně při doměřování daně za zdaňovací období 2012 a 2013 přihlídnout. Tvrzení, že příjem žalobce ve výši 4 800 000 Kč byl správcem daně zdaněn dvakrát, pak žalobce žádným způsobem neprokazuje.
7. K námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobce nepatřičně přenáší důkazní břemeno na správce daně, přičemž dle § 92 odst. 3 daňového řádu je to žalobce, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových podáních. V takové situaci tedy žalovaný, za předpokladu, že žalobce neprokázal právní důvod přijetí částky ve výši 4 800 000 Kč od společnosti ADOZ, s.r.o., neměl povinnost prokazovat, že se jednalo o ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. Správce daně v daňovém řízení tíží pouze důkazní břemeno ohledně prokázání existence vážných a důvodných pochybností v tvrzení daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Této povinnosti přitom správce daně dle žalovaného dostál. Správce daně tak postupoval správně, pokud žalobci vyložil své důvodné pochybnosti a dal žalobci možnost prokázat svá tvrzení, přičemž skutečnost, že správce daně důvodně neosvědčil některé žalobcem navržené důkazní prostředky jako důkaz, nepřenáší důkazní břemeno ohledně prokázání povahy příjmu ve výši 4 800 000 Kč na správce daně.
8. Co se týče námítky porušení zásady daňového řízení dle § 2 až 8 daňového řádu, žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce tuto námitku nijak blíže nespecifikoval. Nadto však má žalovaný za to, že správce daně i žalovaný hodnotili důkazy v daňovém řízení v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dle žalovaného nenastala žádná ze situací, předpokládaných judikaturou správních soudů, v nichž by bylo možno zrušit rozhodnutí správního orgánu pouze pro způsob, jakým provedl dokazování. Pokud pak žalobce zmiňuje zásadu materiální pravdy, uvádí žalovaný, že z rozporných tvrzení žalobce nebylo

možno určit projev vůle žalobce ve vztahu k povaze plnění společnosti ADOZ, s.r.o. vůči žalobci přičemž žalobce tento nedostatek nenapravil. To však nemůže jít k tíži správce daně.

IV. Posouzení věci soudem

9. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
10. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a následně i žalovaný posoudili otázku, jakou povahu mělo mít plnění peněžité částky ve výši 4 800 000 Kč společnosti ADOZ, s.r.o. vůči žalobci, resp. se závěry, že žalobce povahu tohoto příjmu v rámci daňové kontroly jeho osoby neprokázal.
11. Dle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *„[p]ředmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti (§ 6), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9), ostatní příjmy (§ 10).“* Dle § 3 odst. 4 písm. b) platí, že *„[p]ředmětem daně nejsou úvěry nebo zápůjčky s výjimkou příjmu, který věřitel nabyl z vrácené zápůjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této zápůjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení zápůjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena, příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka.“*
12. Žalobce v první řadě namítá, že z provedeného dokazování je povaha částky, přijaté od společnosti ADOZ, s.r.o., zjevná, a že rozporuje-li správce daně tuto povahu, nezabýval se dostatečně v daňovém řízení skutečnou povahou tohoto příjmu, pouze jej kvalifikoval jako ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. K tomu krajský soud uvádí, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
13. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz), založené na základním postulátu, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).“* Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní

doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

14. Prizmatem výše rekapitulovaných závěrů krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a obsah správního spisu, a dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, dostatečně věrohodným způsobem zpochybnili původní tvrzení žalobce, že příjem ve výši 4 800 000 Kč od společnosti ADOZ, s.r.o., byl bezúročnou půjčkou, poskytnutou žalobci pro financování jeho soukromých aktivit. Zástupce žalobce totiž na původní výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 22. 9. 2016, č. j. 1524956/16/2914-60561-707377, vztahující se k předmětnému příjmu, odpověděl prostřednictvím svého zástupce dne 3. 10. 2016 tak, že se jedná o zálohy na dodávky zboží žalobcem, přičemž k realizaci nákupu tohoto zboží následně nedošlo, protože tyto zálohy vráceny zpět na účet společnosti ADOZ, s.r.o. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností (konkrétně tvrzení, že se v případě zmíněného příjmu jednalo o zálohy na zboží) ze dne 21. 10. 2016, č. j. 1612557/16/2914-60561-707377, však přímo žalobce uvedl diametrálně odlišné tvrzení, dle kterého se mělo jednat o bezúročnou půjčku žalobci stran společnosti ADOZ, s.r.o. pro financování soukromých záležitostí žalobce. Dle krajského soudu je přitom nepodstatné tvrzení žalobce, že v roce 2012 nedisponoval živnostenským oprávněním, neboť správce daně nekvalifikoval příjem žalobce jako příjem ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů, ale jako ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů, v jehož získávání živnostenské oprávnění nehraje roli.
15. V takto nastíněné situaci pak krajský soud musí přisvědčit správci daně, potažmo žalovanému také v tom, že důkazní prostředky, předložené žalobcem k prokázání svých tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně, jsou zcela nedostačující. Aniž by žalobce v daňovém řízení přistoupil k vysvětlení rozporu mezi jeho kvalifikací předmětného příjmu a kvalifikací tohoto příjmu jeho zástupcem, své tvrzení o tom, že příjem od společnosti ADOZ, s.r.o. ve výši 4 800 000 Kč měl být bezúročnou půjčkou, prokazoval toliko předložením faktur za práce na rodinném domě, a poukazem na skutečnost, že částka, která byla poukázána společností ADOZ, s.r.o. na účet žalobce byla následně této společnosti zpět vrácena. Krajský soud se však ztotožňuje s tvrzením správce daně, že faktury za práce na rodinném domě nejsou s to jakkoliv prokázat, že by se prostředky, použité žalobcem na úhradu těchto faktur, skládaly z příjmu, poskytnutého mu společností ADOZ, s.r.o. Nadto krajský soud uvádí, že i kdyby tyto faktury takovou skutečnost schopny prokázat byly, stále by tato skutečnost neprokazovala existenci smlouvy o zápůjčce mezi žalobcem a společností ADOZ, s.r.o., ani nevyvracela možnost, že se

v případě předmětného příjmu mohlo jednat o ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů, a to ani s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobce částku v plné výši v průběhu let 2013 až 2016 vrátil na účet společnosti ADOZ, s.r.o. Námitku žalobce, že dostatečně prokázal povahu částky, vyplacené společností ADOZ, s.r.o. žalobci, tak krajský soud shledává nedůvodnou.

16. Při hodnocení tvrzení žalobce, že správce daně v rámci daňové kontroly nedostatečně prokázal povahu částky, vyplacené společností ADOZ, s.r.o. žalobci, a že dle jeho tvrzení se mohlo jednat o bezdůvodné obohacení, přičemž jako bezdůvodné obohacení byla tato částka následně i vrácena, krajský soud reflektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, vztahující se k aplikaci pravidel pro přenos důkazního břemene dle § 92 daňového řádu přímo na případ, kdy daňový subjekt nedostatečně prokázal povahu příjmu ve smyslu zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jedná o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015-38, dle kterého „[v]e vztahu ke stěžovatelem namítané povinnosti správce daně identifikovat povahu (titul) výplaty částky 1 343 940 Kč stěžovateli Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt (stěžovatel), kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Správce daně, žalovaný ani krajský soud nebyli povinni se vypořádat s právní identifikací příjmu ve výši 1 343 940 Kč. V posuzované věci bylo podstatné zjištění správce daně, že stěžovatel v listopadu 2007 přijal od společnosti RM FOREST částku 1 343 940 Kč a dále, že správce daně následně stěžovateli své pochybnosti ohledně zdanění předmětných finančních prostředků patřičně sdělil a osvětlil a daňovému subjektu bylo umožněno, aby jím tvrzené skutečnosti prokázal. Jestliže pak správce daně některý z důkazních prostředků, které stěžovatel na podporu svých tvrzení předložil, důvodně neosvědčil, nepřebírá tím odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci.“ Z uvedeného je tedy zjevné, že správce daně nebyl povinen prokazovat povahu předmětného příjmu žalobce poté, co povahu tohoto příjmu nebyl schopen prokázat sám žalobce, a tato námitka žalobce je proto taktéž nedůvodná.
17. Až doposud proto není v postupu žalovaného a správce daně co vytknout. Krajský soud nicméně považuje za nezbytné poukázat na jednu zásadní odlišnost skutkového stavu nyní projednávané věci od skutkového stavu, na jejichž základě byl vydán výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 15/2015-38, která má dle krajského soudu vliv na posouzení postupu správce daně a žalovaného, a sice na skutečnost, že žalobce celou částku ve výši 4 800 000 Kč vrátil zpět společnosti ADOZ, s.r.o., přičemž většina z této částky byla vrácena ještě před zahájením daňové kontroly u žalobce (4 600 000 Kč před zahájením daňové kontroly a zbylých 200 000 Kč cca měsíc po zahájení daňové kontroly), a to nikoliv jednorázově, ale v postupných splátkách v období od roku 2013 do roku 2016. Ačkoliv správce daně kvalifikoval příjem žalobce jako ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů, což krajský soud ani nerozpорије, nelze dle jeho názoru odhlédnout od faktu, že částku ve stejné výši žalobce poukázal zpět na účet společnosti ADOZ, s.r.o. Podle § 10 odst. 5 *in fine* zákona o daních z příjmů platí, že „[u] příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem vrácená záloha, i když je vrácena v jiném zdaňovacím období.“ Úkolem správce daně je přitom dle § 1 odst. 2 daňového řádu „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ Podle krajského soudu za situace, kdy správce daně s ohledem na skutečnost, že daňový subjekt neprokáže povahu příjmu, tento příjem kvalifikuje jako ostatní příjem, není již správce daně povinen prokazovat, že se skutečně jedná o ostatní příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Nicméně pokud správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí, že příjmy, z nichž by správce daně mohl doměřit daňovému

subjektu daň z příjmů, by mohly být spojeny také s výdaji, které by mohly ovlivnit základ této daně, je pro účely skutečně správného zjištění a stanovení daně povinen zabývat se tím, zda tyto potencionální výdaje mohly daňový základ pro doměření daně z příjmů ovlivnit.

18. Ačkoliv tedy bylo správci daně i žalovanému v nyní projednávané věci zřejmé, že žalobce v průběhu let 2013 až 2016 poukázal na účet společnost ADOZ, s.r.o. částku ve výši 4 800 000 Kč, odmítli se tímto zjištěním dále zabývat s poukazem na skutečnost, že žalobce neprokázal, že by příjem byl bezúročnou půjčkou či zálohami na zboží. V první řadě musí krajský soud odmítnout výklad § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů předestřený žalovaným, neboť z předmětného ustanovení nevyplývá, že by ke snížení příjmů mohlo dojít toliko u příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 či příjmů z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů. Z citovaného ustanovení vyplývá pouze to, že pro aplikaci dispozice § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů musí být splněn mj. předpoklad, že vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví či evidenci poplatníka při zjištění základu daně podle § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů. Akceptací výkladu žalovaného by totiž bylo nutno dospět k závěru, že například v případě vrácení mzdy, tedy příjmu ze závislé činnosti, zaměstnancem zaměstnavateli, by za splnění ostatních předpokladů § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů nebylo možno snížit příjmy tohoto zaměstnance pro účely výpočtu daně z příjmů, což je dle krajského soudu výklad v rozporu se samotným zněním a také účelem tohoto ustanovení, kterým je řádné stanovení základu pro správné zjištění a stanovení daně. Nadto však krajský soud uvádí, že v nyní projednávané věci správce daně autoritativně kvalifikoval příjem žalobce jako ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů, avšak nevyloučil, že by se mohlo jednat o příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž pokud by tomu tak skutečně bylo, musel by správce daně pro správné zjištění a stanovení daně zjišťovat, zda nebylo poukázání částky ve výši 4 800 000 Kč žalobcem na účet společnosti ADOZ, s.r.o. vrácením zálohy ve smyslu § 10 odst. 5 věty předposlední zákona o daních z příjmů. V nyní projednávané věci tak není otázkou to, zda u žalobce mohlo dojít ke snížení příjmů ve smyslu § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, nýbrž to, zda (za situace kdy správce daně autoritativně rozhodl o tom, že příjem žalobce ve výši 4 800 000 Kč byl příjmem dle § 10 zákona o daních z příjmů) nemohlo dojít ke zvýšení výdajů žalobce ve smyslu § 10 odst. 5 věty předposlední zákona o daních z příjmů.
19. Pokud by totiž žalovaný, resp. správce daně, autoritativně rozhodli o tom, že příjem žalobce není ani zálohou na příjem ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, ani zápůjčkou ve smyslu § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, nýbrž příjmem dle § 10 zákona o daních z příjmů, aniž by s ohledem na skutečnost, že žalobce částku ve stejné výši zaslal na účet původce tohoto příjmu, přinejmenším vyloučili možnost, že by se mohlo jednat o příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a tudíž by poukázání částky ve výši 4 800 000 Kč žalobcem na účet společnosti ADOZ, s.r.o. mohlo být vrácením zálohy ve smyslu § 10 odst. 5 *in fine* zákona o daních z příjmů, takový postup by se dle krajského soudu ocitl v rozporu s § 1 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ústící do nesprávného stanovení daně. Jinými slovy, krajský soud nepochybně umožňuje možnost správce daně na základě zjištěného skutkového stavu autoritativně určit povahu příjmu za situace, kdy daňový subjekt není schopen prokázat jím tvrzenou povahu příjmu, v takových případech však správce daně nemůže odhlédnout od všech relevantních skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení, zejména od existence potencionálního výdaje, který by výši základu daně mohl ovlivnit. Jelikož tak správní

orgány v nyní projednávané věci nicméně učinily, zatížily svá rozhodnutí vadou, která měla vliv na jejich zákonnost.

V. Závěr a náklady řízení

20. S ohledem na výše uvedené krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vycílených vad.
21. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
22. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši $2 \times 3 \text{ 100 Kč}$ a tři režijní paušály ve výši $2 \times 300 \text{ Kč}$, tedy celkem 6 800 Kč . Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč .
23. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč . K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 26. listopadu 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu