



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. Č.**
bytem X
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Špírkem
sídlem Vysoká 92, 269 01 Rakovník

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/13, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2016, č. j. 51674/16/5200-10421-700366,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2016, č. j. 51674/16/5200-10421-700366, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Michala Špirka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 22. 12. 2016 se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v R. (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2010, č. j. 40745/10/069910204300, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 360 928 Kč a penále ve výši 72 185 Kč, v části týkající se bankovního spojení, které měl žalobce využít pro zaplacení obou částek.

2. Žalobce namítl, že mu byla rozhodnutím správce daně uložena povinnost zaplatit daň z prostředků, které podle pravomocného rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 12. 2010, č. j. 14 Cmo 335/2009-92, nejsou jeho a na které mu jako na příjem nikdy nevnikl nárok. Žalobce s nimi také jako se svým příjmem nikdy fakticky nenakládal. Nikdy neopustily režim účtu úschov, neboť i termínovaný účet je účet úschov. Podle žalobce se tedy nejedná o příjmy ve smyslu ustanovení § 3 a § 6 nebo § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a tudíž je nelze podrobovat daňové povinnosti.
3. Žalobce dále namítl, že je napadené rozhodnutí nezákonné, protože žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí uvedl, že rozhodnutí správce daně podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil, a to v části týkající se bankovního spojení (změnil čísla pro provedení platby doměřené daně), avšak z výroku napadeného rozhodnutí ani z jeho odůvodnění neplyne, jak bylo o odvolání žalobce vlastně rozhodnuto. Podle žalobce by pro takovou vadu bylo možné napadené rozhodnutí považovat za nicotné, neboť pokud nemění zcela, neruší nebo nepotvrzuje z části nebo zcela prvostupňové rozhodnutí, nemůže být s takovým rozhodnutím vůbec spojována právní moc či vykonatelnost rozhodnutí správce daně, a činí jej tak právně neuskutečnitelným.
4. Žalobce také namítl, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí poté, co mu byla věc na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 269/2015-54, vrácena k novému rozhodnutí (a současně zrušeno rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 1. 10. 2015, č. j. 8 Af 16/2011-60). Důvodem pro zrušení původního rozhodnutí odvolacího správního orgánu byla jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, a to ohledně otázky povahy příjmu 800 000 Kč. Podle odůvodnění rozsudku představuje částka 800 000 Kč příjem likvidátora a měla by být zdaněna jako příjem podle § 7 nebo § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce se s tímto závěrem Nejvyššího správního soudu neztotožnil, protože soud nepřihlížel ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil po vydání původního rozhodnutí odvolacího správního orgánu (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Po vrácení věci k novému rozhodnutí žalovaný doplnil důkazy, které byly sice i obsahem spisu Nejvyššího správního soudu, ale ten k nim ze zákona nepřihlížel, a proto žalovaný nebyl právním posouzením částky 800 000 Kč soudem vázán a měl o této otázce nově rozhodovat právě s ohledem na doplněná tvrzení a doplněné důkazy.
5. Žalobce má za to, že předmětnou částku 800 000 Kč nelze vůbec považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Podle žalobce správce daně i žalovaný dospěli ke skutkovým zjištěním, která neodpovídají podkladům rozhodnutí, čímž bylo zapříčiněno i nesprávné právní posouzení předmětné částky 800 000 Kč, která se nacházela na depozitním účtu a termínovaném účtu k tomuto depozitnímu účtu zřízeném žalobcem k dočasnému ukládání a správě finančních prostředků třetích osob a která byla zaslána JUDr. S., správkyní konkurzní podstaty společnosti P. s. r. o., na účet úschov žalobce dne 1. 3. 2007 jako příjem likvidátora v rozporu se zákonem a v rozporu s nálezy Ústavního soudu (pozn. soudu: blíže nespecifikovanými). Žalobce nikdy částku 800 000 Kč jako odměnu likvidátora fakticky nepřijal ani s ní jako se svým příjmem nenakládal, ačkoliv jeho úkony směřovaly k tomu, aby s touto částkou jako se svým příjmem v budoucnu nakládat mohl. Částka nikdy neopustila depozitní účet advokáta a ani k depozitnímu účtu zřízený termínovaný účet tak, aby ji mohl přijmout (nedošlo k jejímu převodu na jeho osobní účet, natož aby mu byla vyplacena v hotovosti). Nadto z rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 12. 2010, č. j. 14 Cmo 335/2009-92, ve spojení s rozsudkem Krajského

soudu v Praze ze dne 20. 4. 2009, č. j. 59 Cm 1/2009-27, plyne, že žalobce neměl jako likvidátor nárok na tuto odměnu. Žalobce byl povinen tuto částku správci konkurzní podstaty společnosti R., spol. s r.o. „v likvidaci“, IČO: X, z depozitního účtu vydat, přičemž tato částka byla na depozitním účtu a k němu následně zřízenému termínovanému účtu uložena do té doby, než bude vydáno rozhodnutí, které bylo podstatné pro to, zda si ji žalobce z depozitního účtu jako svoji odměnu může jako svůj nárok vyplatit či nikoliv. K tomu však nikdy nedošlo a následně byl žalobce povinen tuto částku z účtu úschov vydat správci konkurzní podstaty.

6. Žalobce doplnil, že společnost R., spol. s r.o., vstoupila do likvidace dne 15. 2. 2007 a jmenovala jej likvidátorem (zapsáno v obchodním rejstříku 20. 3. 2007 a vymazáno dne 8. 6. 2009). Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 19. 7. 2007 byl prohlášen na majetek společnosti konkurs a správcem konkursní podstaty byl ustanoven Mgr. K. T.. Z mandátní smlouvy uzavřené dne 15. 2. 2007 a jejich dodatků vyplývá, že se žalobce zavázal pro společnost R., spol. s r.o., provést činnosti spojené s výkonem funkce likvidátora za odměnu ve výši 540 000 Kč a výdajů nezbytně nutných pro fázi likvidace. Podle dodatku č. 2 k mandátní smlouvě měl vést peněžní deník o úkonech souvisejících s likvidací, přičemž ke sjednocení s účetnictvím společnosti mělo dojít ke dni 31. 12. 2007. Podle dodatku č. 3 mandátní smlouvy měl žalobce právo zúčtovat náklady či odměnu na vrub zálohy až ke dni ukončení likvidace, případně vydání rozvrhového rozhodnutí v konkursním řízení. Podle potvrzení K. b., a. s., ze dne 18. 11. 2009 byla dne 1. 3. 2007 na depozitní účet č. X připsána platba 800 000 Kč od společnosti P., s. r. o.
7. Žalobce však považuje skutková zjištění správce daně, jaký zůstatek a kdy byl na termínovaný vklad převeden, za neurčitá a neúplná. Na depozitním účtu, který byl žalobcem jako advokátem zřízen více než rok před 1. 3. 2007, kdy došlo k zaslání částky 800 000 Kč, se nacházely i jiné finanční prostředky klientů žalobce. V zájmu naplnění povinnosti chovat se s péčí řádného hospodáře žalobce vložil finanční prostředky na úročený termínovaný účet k depozitnímu účtu úschov advokáta. Správce daně správně zjistil, že ke dni 26. 5. 2009 bylo evidováno vrácení finančních prostředků z termínovaného účtu, avšak opomněl, že na depozitní účet byly vráceny veškeré na termínovaný účet převedené finanční prostředky, nejen částka 800 000 Kč. Dispozice žalobce s finančními prostředky tedy spočívala pouze v převedení na termínovaný účet k depozitnímu účtu, což bylo jeho povinností. Žalobce jinak s částkou nenakládal, natož aby si ji jako odměnu z depozita vyplatil pro sebe. V opačném případě by takto disponoval i s celým několikamilionovým zůstatkem depozitního účtu uloženým v termínovaném režimu, a proto závěr žalovaného o dispozici s částkou 800 000 Kč je zarážející. Ostatně podle § 121 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „občanský zákoník“) je vlastníkem složených peněžních prostředků i příslušenství - kapitálových úroků společnost R., spol. s r. o., nikoliv žalobce, a proto z převedení částky na termínovaný účet nemohl mít žádný užitek, jak žalovaný mylně tvrdí.
8. Žalobce dále namítl, že závěr správce daně o vyplacení částky 800 000 Kč žalobci je založen na výdajovém pokladním dokladu společnosti R., spol. s r. o., ze dne 18. 7. 2007, v němž byl vymezen účel platby „zápočet ze dne 18. 7. 2007, odměna + náklady“. Podle žalobce se však jedná o fiktivní doklad. Svědčí o tom jednak skutečnost, že částka 800 000 Kč neopustila depozitní účet žalobce, a také jeho korespondence se správcem konkurzní podstaty Mgr. T. o vyplacení odměny a odpovídajícím dokladu. Správce konkursní podstaty Mgr. T. ostatně uvedl, že zápočet nebyl přede dnem 14. 12. 2007 nikomu předán a

že následně vedla společnost R., spol. s r. o. „v konkursu“, částku 800 000 Kč jako pohledávku za žalobcem, se kterým vedla soudní spor o vydání bezdůvodného obohacení, přičemž částka se po celou dobu nacházela na termínovaném účtu úschov. Správce daně tudíž měl dle žalobce záznam v peněžním deníku ze dne 18. 7. 2007 posoudit ve vztahu s ostatními podklady. Podle žalobce nelze dojít k závěru, že skutečně k zápočtu došlo, neboť takovýto záznam nesplňuje ani materiální ani formální předpoklady zápočtu. Je pak zcela zarážející, na základě čeho došel správní orgán k zjištění, že se jedná o jednostranný zápočet sjednané odměny likvidátora vůči plnění ve výši 800 000 Kč, když v záznamu není uvedeno, jaká pohledávka žalobce vůči jaké pohledávce společnosti R., spol. s r. o., by se měla započíst, datum splatnosti ani to, že se jedná o jednostranný zápočet. Nadto žalobci náležela odměna pouze v částce 540 000 Kč až po skončení likvidace či konkursu, a tudíž by se v průběhu likvidace jednalo o započtení nesplatné a neexistující pohledávky. S tím proto nemůže být spojena daňová povinnost, jak několikrát žalobce upozorňoval prostřednictvím odkazu na nález Ústavního soudu ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98.

9. Žalobce dále namítl, že není pravdou, že společnost R., spol. s r. o., neúčtovala o částce 800 000 Kč až do prosince 2007. Platba byla evidována v peněžním deníku vedeném likvidátorem, který měl být podle dodatku č. 2 mandátní smlouvy přenesen do celkového účetnictví (sloučen) ke dni 31. 12. 2007. Jelikož byl s účinky ke dni 19. 7. 2007 na majetek společnosti prohlášen konkurz, ke sloučení nedošlo a následně převzal účetnictví správce konkurzní podstaty Mgr. T., který účetnictví ohledně dosavadního provozu vedl odděleně od účetnictví likvidátora.
10. Žalobce doplnil, že sice měl skutečně snahu uplatnit své nároky dle mandátní smlouvy („za likvidaci společnosti obdrží likvidátor odměnu 540 000 Kč oproti zaplacení“) ještě přede dnem, než mu na plnění vznikl nárok po ukončení likvidace, neboť si uvědomil, že zpeněžením konkurzní podstaty již nebude na čem se uspokojovat, avšak nemohlo se jednat o platný právní úkon pro nesplnění zákonných předpokladů, neboť zde neexistovaly pohledávky způsobilé k započtení (viz § 580 občanského zákoníku), resp. žalobci na zaplacení smlouvené odměny nevznikl nárok a tato se tedy nemohla stát ani splatnou. Částka 800 000 Kč nikdy nebyla převedena či vyplacena jako odměna likvidátora, nýbrž na termínovaném účtu úschov byla stále majetkem společnosti R., spol. s r. o., které byla dle deklaratorního rozsudku soudu následně z depozitního účtu vrácena prostřednictvím správce konkurzní podstaty. K tvrzení žalovaného, že: *„Bylo prokázáno, že daňový subjekt v r. 2007 jednal s úmyslem získat částku 800 000 Kč jako odměnu za výkon funkce likvidátora a na úhradu nákladů, které mu v souvislosti s likvidací společnosti R. vznikly“*, žalobce namítl, že žalovaný vůbec nerozlišuje mezi úmyslem žalobce uplatnit svoje nároky a mezi faktickým stavem, kdy žalobce uplatňoval svůj nárok ještě před jeho splatností. Podotkl také, že mu měla náležet odměna pouze ve výši 540 000 Kč, neboť společnosti R., spol. s r. o., nevyúčtoval k proplacení náklady, které mu měly v souvislosti s likvidací vzniknout. Stěží by proto mohl započíst zbývající částku 260 000 Kč (rozdíl 800 000 Kč – 540 000 Kč). Žalobce proto považuje závěr správce daně a žalovaného, že v roce 2007 přijal částku 800 000 Kč za nepodložený a nezákonný.
11. Žalobce také namítl, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl výčet dokladů, které považuje za důkazy v řízení, aniž by uvedl, jaké doklady, od koho, kdy a při jaké příležitosti správní orgán získal a k jakým skutkovým zjištěním dospěl na základě protokolů z ústního jednání a protokolu o výpovědi JUDr. S. ze dne 2. 6. 2010. Součástí spisu dle žalobce byly i doklady z komunikace mezi ním a správcem konkurzní podstaty

Mgr. T., avšak žalovaný opomněl uvést, proč tyto doklady nepovažoval za podklady pro rozhodnutí, a proto žalobce neshledal odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným. Žalovaný se dále nedostatečně vypořádal s žalobcem předloženým protokolem o jednání před Krajským soudem v Praze ve věci vedené pod sp. zn. 59 Cm 1/2009, znaleckým posudkem Ing. M. č. 60-1024-2015, písemností správce konkurzní podstaty Mgr. T. adresovanou žalobci (pozn. soudu: blíže nespecifikováno), přípisem Nejvyššího správního soudu a nálezy v Daňovém portálu profesionálních daňových poradců ze dne 1. 11. 2010 či Sborníku vybraných případů. Podle žalobce obsah těchto dokladů, na rozdíl od závěru žalovaného, prokazuje jeho tvrzení. Znalecký posudek znalce Ing. M. č. 60-1024-2015 odvolací správní orgán neshledal důkazem, a to proto, že byl zpracován pouze v obecné rovině bez vazby na důkazy předložené v řízení. Podle žalobce však posudek zcela jasně vyjadřuje podmínky zápočtu a uzavírá, že v předmětné věci jde o formálně chybný úkon, který není podložen věcným naplněním, a proto je neplatný a nemůže být podkladem pro zdanění dané operace. Žalobce dodal, že při výpovědi by znalec mohl svůj posudek dovysvětlit, avšak žalovaný k výsledku znalce nepřistoupil, což žalobce považuje za nedostatečně odůvodněné.

12. Žalobce připustil, že předmětnou částku 800 000 Kč zaslala JUDr. S., avšak tvrzení správce daně, že *„částka byla zaslána daňovému subjektu na základě jeho dispozic“*, považuje za zcela nepřesné a nepodložené. Částka nebyla zaslána žalobci, ale společnosti R. spol. s r. o., již byl v té době likvidátorem, a to na účet úschov, který jí (pozn. soudu: zřejmě JUDr. S.) žalobce jako právní zástupce společnosti R., spol. s r. o., ve sporu a později jako likvidátor sdělil.
13. Podle žalobce žalovaný na základě písemností správce konkurzní podstaty Mgr. T. dospěl k nesprávnému skutkovému zjištění, že tyto důkazy nejsou důležité pro rozhodnutí. Žalobce je však předložil na podporu svého tvrzení, že výdajový a příjmový doklad jsou pouze fiktivními doklady. Z korespondence vyplývá, že dne 18. 2. 2008 se správce konkurzní podstaty Mgr. T. obrátil na žalobce s dopisem, ve kterém uvádí: *„tímto Vám vracíme Vámi zaslané pokladní doklady, jelikož je třeba tyto doklady vystavit na den, kdy proběhl zápočet, tj. 18. 7. 2007, a tyto zašlete přímo účetní firmě/SKP“*. Z toho plyne, že v roce 2007 žádné účetní, pokladní či příjmové doklady, kromě formálního zápočtu, neexistovaly, ale vznikly až po konzultaci se správcem konkurzní podstaty Mgr. T.. O formálním zápočtu a fiktivnosti vystavených dokladů svědčí také přípis správce konkurzní podstaty Mgr. T. ze dne 23. 6. 2008, kde je uvedeno: *„ještě jednou si dovoluji požádat o vystavení /ke dni 23. 6. 2008/ účetních dokladů souvisejících se zápočtem ze dne 14. 12. 2007“*. Zápočet přitom měl být proveden v srpnu 2007 a dne 14. 12. 2007 při jednání se správcem konkurzní podstaty Mgr. T. předán a uplatněn do konkurzní podstaty. Ostatně správce konkurzní podstaty Mgr. T. a jeho účetní firma tehdy prohlásili o zápočtu a dalších dokladech z 11. 2. 2008, že jde o doklady neplatné a neúplné. Až na základě tohoto dopisu a pod falešným příslibem správce konkurzní podstaty Mgr. T., že bude o nárocích na odměnu v konkurzním řízení uvažovat, se do spisu dostal formální antedatovaný pokladní doklad, na základě kterého nikdy k výplatě finančních prostředků v hotovosti pro žalobce nedošlo. Na základě uvedených skutečností žalobce považuje závěr žalovaného, že odměna likvidátora byla žalobcem „zadržena“ z finančních prostředků zaslaných na jeho účet depozitní úschovy, za zcela zcestný a nedůvodný. K tomu žalobce zdůraznil, že žalovaný nevysvětluje, co je míněno slovem „zadržena“ ve vztahu k daňové povinnosti. Podle žalobce, jestliže částku 800 000 Kč na účtu úschov zadržoval, neznamená to, že si ji

přivlastnil či že ji přijal, neboť si ji nikdy nevyplatil a nenakládal s ní jako se svojí, nýbrž s ní disponoval jako schovatel.

14. Žalobce dále namítl, že je více než 10 let plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), přičemž již v průběhu dokazování před správcem daně namítal, že pokud by částka 800 000 Kč či 540 000 Kč měla být jeho příjmem, tak by obsahovala DPH a bylo by nutné základ daně z příjmu z této částky snížit (z částky 800 000 Kč na částku Kč 672 269 Kč [zbytek je 19 % DPH], resp. z částky 540 000 Kč na částku 453 782 Kč [zbytek je 19 % DPH]). Správce daně však na tuto námitku vůbec nereagoval, stejně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí, ač ho k tomu žalobce výslovně vyzval. V této souvislosti žalobce podotkl, že postup správce daně je nejednotný a zarážející, neboť ze strany kontroly DPH nejsou u žalobce shledávána žádná pochybení (není mu vytýkáno nepodrobení částky 800 000 Kč či 540 000 Kč DPH), ale zaplacení daně z příjmů je po něm vyžadováno z částky 800 000 Kč včetně případné DPH, což je zcela nesmyslné a odporující zákonu.
15. Žalobce namítl, že závěr žalovaného, že se nejednalo o příjem fiktivní, pocházející z neplatného právního úkonu, který nepodléhá zdanění, je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98, podle kterého je posouzení platnosti právního úkonu předběžnou otázkou, přičemž správní orgán je vázán pravomocným rozhodnutím příslušného správního orgánu či soudu o této otázce. Závěr žalovaného, že rozsudky vrchního a krajského soudu předložené žalobcem správnímu orgánu „nemohly na posouzení daňové povinnosti za zdaňovací období nic změnit, neboť projednávanou věcí je příjem daňového subjektu vztahující se ke zdaňovacímu období 2007, nikoliv období, ve kterém došlo k vrácení finančních prostředků z titulu bezdůvodného obohacení“, je tedy nesprávný. Žalobcem předložené pravomocné rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2009, č. j. 59 Cm 1/2009-27, a Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 12. 2010, č. j. 14 Cmo 335/2009-92, podle kterých byl žalobce povinen vydat správci konkurzní podstaty částku 800 000 Kč z účtu úschov, jsou proto v otázce právního názoru soudů o povaze částky 800 000 Kč a platnosti „zápočtu“ pro žalovaného závazné.
16. Žalobce doplnil, že soudy rozhodly o povinnosti zaplatit částku do konkursní podstaty proto, že ji žalobce obdržel ve prospěch společnosti R., spol. s r. o., na účet advokátní úschovy a nebylo po prohlášení konkursu na majetek společnosti důvodu, aby ji na tomto účtu opatroval (aby se tam nacházela). Z toho vyplývá, že soud nepovažoval částku za plnění pro žalobce, ale za předmět úschovy. Protože se žalobce pokoušel vůči částce v majetku společnosti R., spol. s r. o., na depozitním účtu provést zápočet, zabýval se soud existencí nároku žalobce na odměnu likvidátora, avšak dospěl k závěru, že mu právo na odměnu nevzniklo, a tudíž ani neexistující pohledávku nemohl započíst. Soud tedy posoudil částku 800 000 Kč jako předmět úschovy na depozitním účtu, přičemž vzhledem k absenci titulu uložil žalobci toto bezdůvodné obohacení vrátit. Proto považuje žalobce uvedené rozsudky Vrchního soudu v Praze a Krajského soudu v Praze pro posouzení jeho daňové povinnosti za zásadní. V předmětné věci nešlo o vrácení odměny likvidátora, která by podléhala daňové povinnosti, ale o vrácení opatrovaných finančních prostředků patřících společnosti R., spol. s r. o. Žalovanému přitom nepřislušelo znovu částku 800 000 Kč posuzovat, neboť o povaze této částky již rozhodly soudy jako o předběžné otázce pro daňové řízení, ale měl řízení po zjištění povahy částky 800 000 Kč zastavit.
17. Žalobce na závěr namítl, že je napadené rozhodnutí nezákonné také proto, že žalovaný v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, že příjem žalobce (800 000 Kč) jako likvidátora nemůže být zdaněn podle § 7 zákona o daních z příjmů,

neboť odměna likvidátora je považována pro účely zdanění u fyzické osoby za příjem ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, konstatoval, že částka 800 000 Kč jako příjem likvidátora podléhá zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů jako příjem ze samostatné výdělečné činnosti. Žalovaný se to sice snažil ospravedlnit tím, že postupoval podle příslušné právní úpravy zákona o daních z příjmů platné pro zdaňovací období 2007, avšak řádně a přesvědčivě neodůvodnil, jaké ustanovení zákona ho k takovému postupu opravňuje. Pokud žalovaný navzdory názoru Nejvyššího správního soudu zařadil tvrzenou odměnu likvidátora pod režim ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů proto, že v tomto ustanovení jsou uvedeny příjmy z výkonu nezávislého povolání, pokud nejsou příjmy uvedenými v § 6, postrádá jeho rozhodnutí řádné odůvodnění. Ustanovení § 7 ani § 6 zákona o daních z příjmů výslovně neobsahovala úpravu zdanění odměny likvidátora, a proto je třeba ji podřadit pod konkrétní ustanovení a náležitě odůvodnit ve vztahu k zákonem vymezené skutkové podstatě. To však žalovaný neučinil, nýbrž pouze odkázal na § 7, který, jak sám uvádí, zahrnuje široký okruh příjmů z různých činností, přičemž v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, k jaké konkrétní činnosti a příjmu z toho plynoucího činnosti likvidátora a jeho odměnu v tomto konkrétním případě podřazuje.

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nesouhlasí s právními názory žalobce, nýbrž je přesvědčen, že z napadeného rozhodnutí je patrné, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto, a že napadené rozhodnutí je dostatečně přesvědčivě odůvodněno, přičemž v podrobnostech odkázal na jeho odůvodnění.
19. K námitce žalobce, že v podstatě nebylo rozhodnuto o jeho odvolání, žalovaný konstatoval, že postupoval podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť bylo zapotřebí změnit rozhodnutí správce daně, ačkoliv toliko v části týkající se bankovního spojení z důvodu organizační změny finanční správy. Jde o jeden ze zákonem předvídaných postupů odvolacího orgánu, avšak pokud se mění prvostupňové rozhodnutí jen v části týkající se bankovního spojení, neznamená to, že by se o odvolání nerozhodlo. To ostatně plyne z vypořádání odvolacích námitek (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 21. 10. 2014, č. j. 52 Af 9/2014-140).
20. Žalovaný k nesouhlasu s posouzením částky 800 000 Kč jako odměny likvidátora uvedl, že setrvává na svém názoru a odkazuje v plné šíři na napadené rozhodnutí, ve kterém se podrobně vypořádal s jednotlivými důkazními prostředky, včetně těch doplněných, a zaujal závěrečné stanovisko v dané věci tak, jak bylo uloženo rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud potvrdil závěr žalovaného, že žalobce v roce 2007 jednal s úmyslem získat částku 800 000 Kč jako odměnu za výkon funkce likvidátora a na úhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s prováděnou likvidací. Sám žalobce také uvedl, že měl snahu uplatnit svoje nároky ještě předtím, než mu nárok na plnění vznikl, neboť si uvědomil, že zpeněžením konkursní podstaty již následně nebude z čeho se uspokojovat, proto chtěl svůj nárok na odměnu uplatnit ještě před jeho splatností. Na základě všech důkazů po jejich vzájemném posouzení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu dospěl žalovaný k závěru, že částka 800 000 Kč je odměnou likvidátora, která byla pro žalobce ve zdaňovacím období 2007 příjmem dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů.
21. Žalovaný k tomu doplnil, že ačkoliv se dle Nejvyššího správního soudu má jednat o příjem podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, žalovaný ve svém postupu respektoval příslušnou právní úpravu zákona o daních z příjmů platnou pro rok 2007, v

němž žalobce odměnu likvidátora obdržel. Ve znění ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, platném a účinném v roce 2007, není odměna likvidátora jako příjem ze závislé činnosti uvedena, proto za něj ani nemůže být považována a jako takový příjem zdaněna. Mezi příjmy ze závislé činnosti byla odměna likvidátora zařazena až novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a to pro zdaňovací období 2008 a následující.

22. Žalovaný uzavřel, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem a že napadené rozhodnutí není nezákonné ani nepřezkoumatelné, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.
23. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval některá svá žalobní tvrzení a upozornil na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 29 ICdo 12/2015, týkající se mimo jiné neúčinnosti započtení.

Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

24. Dne 18. 1. 2010 byla podle protokolu o ústním jednání zahájena u žalobce daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 12. 4. 2010.
25. Podle protokolu ze dne 2. 6. 2010 o výpovědi svědkyně JUDr. M. S. byla částka 800 000 Kč nejprve zaplacená společností R., spol. s r. o., společností P. na základě schváleného soudního smíru v řízení vedeném Městským soudem v Praze pod sp. zn. 58 Cm 102/2002. V paralelně vedeném sporu se společností Z. z. P. a. s. však bylo rozhodnuto, že částka nepatří ani společnosti R., spol. s r. o., ani společnosti P., jejíž správkyň konkrétní podstaty byla JUDr. S., a proto vrátila peníze tomu, kdo jí je zaplatil. Částku vyplatila podle dopisu žalobce ze dne 15. 2. 2007, který je přílohou protokolu a v němž je uvedeno: „*Vážená paní doktorko, dnešního dne jsem obdržel Vás přípis ohledně vrácení peněz – vyloučení pohledávky za společností R. s. r. o. ve výši Kč 1,116.862,-. Peníze prosím zašlete na účet č. X K. B. R. – v. s. 16927150. Děkuji a jsem s úctou JUDr. J. Č. – advokát.*“ Rozhodující pro ni byl účet, který jí sdělil žalobce jako likvidátor společnosti. K dotazu správního orgánu uvedla, že podle usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2007, sp. zn. 92 K 47/2000, měla jako správkyň konkurzní podstaty společnosti P. s. r. o. vyloučit pohledávku ve výši 1 116 862 Kč za společností R., spol. s r. o., z konkurzní podstaty, nikoliv zaslat částku v této výši žalobci.
26. Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2010, č. j. 40745/10/069910204300, byla žalobci stanovena daň z příjmů ve výši 360 928 Kč a penále ve výši 72 185 Kč. Žalobce proti němu podal odvolání. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 22. 12. 2010, č. j. 5491/10-110-202289, bylo odvolání žalobce zamítnuto. Žalobce napadl toto rozhodnutí žalobou.
27. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 1. 10. 2015, č. j. 8 Af 16/2011-60, žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalobce v červenci roku 2007 přijal odměnu za činnost likvidátora společnosti R., spol. s r. o., která je jeho příjmem, což bylo dle Městského soudu v Praze potvrzeno doklady předloženými žalobcem. Argumentaci žalobce, že šlo o fiktivní doklady, soud nepřisvědčil a potvrdil správnost argumentace Finančního ředitelství v Praze. Městský soud v Praze dále z hlediska daňového řízení neshledal relevantním rozsudek Vrchního soudu v Praze, který konstatoval, že žalobce ve skutečnosti nárok na odměnu neměl, protože podle Městského soudu v Praze musely správní orgány vycházet

z toho, že ve zdaňovacím období roku 2007 žalobce vykázal příjem 800 000 Kč a že tento příjem dle žalobcem vystavených dokladů skutečně přijal a nepodrobil ho dani z příjmů. Žalobce proti rozsudku podal kasační stížnost.

28. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 269/2015-54, zrušil rozsudek Městského soudu v Praze i rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze pro nepřezkoumatelnost a vrátil věc Finančnímu ředitelství v Praze k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu Finanční ředitelství v Praze nedostatečně odůvodnilo, zda považuje částku 800 000 Kč za odměnu advokáta za poskytnutí právních služeb, která je příjmem ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, nebo za odměnu likvidátora, která je považována za příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V dalším řízení soud uložil správnímu orgánu náležitě posoudit povahu příjmu ve výši 800 000 Kč a odůvodnit svůj závěr.
29. Žalovaný (pozn. soudu: působnost Finančního ředitelství v Praze přešla na Odvolací finanční ředitelství) napadeným rozhodnutím odvolání žalobce opět zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 15. 4. 2010, č. j. 40745/10/069910204300. Žalovaný dospěl k závěru, že částka 800 000 Kč představuje odměnu likvidátora, kterou si žalobce nechal zaslat na účet advokátní úschovy a následně ji převedl na termínovaný účet, a tudíž šlo o zdanitelný příjem žalobce podle § 7 zákona o daních z příjmů. Dodal, že se jednalo o příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, protože činnost likvidátora nevykazuje znaky závislé práce, přičemž pod příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jak tvrdil Nejvyšší správní soud, byla odměna likvidátora zařazena teprve zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1. 1. 2008. Žalobcem akcentovaný rozsudek Vrchního soudu v Praze, že částka 800 000 Kč je bezdůvodným obohacením, neboť žalobci nikdy nevznikl nárok na odměnu, a nemohl tedy pohledávku jednostranně započíst, žalovaný neshledal relevantním pro posouzení částky jako příjmu žalobce. Žalovaný ve shodě s Nejvyšším správním soudem konstatoval, že předmětem napadeného rozhodnutí je nezdaněný příjem ve výši 800 000 Kč v roce 2007, nikoliv vrácení těchto prostředků z titulu bezdůvodného obohacení na základě pravomocného rozsudku v roce 2011.

Soud v předmětné věci vycházel z následně uvedených ustanovení právních předpisů:

30. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s.: „*Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.*“
31. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s.: „*Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*“
32. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu: „*Rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.*“
33. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz § 75 s. ř. s.). Soud v předmětné věci rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení takový postup soudu akceptovali.

34. Soud se předně zabýval námitkami žalobce týkajícími se nesprávnosti závěru žalovaného, že částka 800 000 Kč přijatá dne 1. 3. 2007 žalobcem na depozitní účet, kterou měl žalobce jednostranně započíst dne 18. 7. 2007, je odměnou likvidátora, a tedy příjmem, který byl žalobce povinen zdanit. Soud si je vědom názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nález ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98, na který žalobce poukázal, i názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudcích ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180, a ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, avšak pro zdejší soud je stejně jako pro žalovaného závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 269/2015-54, kterým bylo zrušeno předcházející rozhodnutí žalovaného a věc vrácena k dalšímu řízení. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud explicitně konstatoval, že: *„Finanční orgány byly povinny vycházet ze skutečnosti, že měl stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2007 příjem 800 000 Kč, který nezdanił.“*, přičemž správci daně, žalovanému ani zdejšímu soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. nepřísluší tento závazný právní názor Nejvyššího správního soudu žádným způsobem revidovat, neboť skutkový stav nedoznal od jeho rozhodnutí žádných změn. Takový posun nepředstavuje ani znalecký posudek Ing. L. M., který žalobce předložil v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. odst. [24] rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 269/2015-54). To platí i o dalších argumentech žalobce, které prakticky všechny zazněly v době rozhodování Nejvyššího správního soudu. Soud proto neshledal námitky žalobce důvodné.
35. Soud však přisvědčuje námitce žalobce, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí žádným způsobem nevypořádal s jeho argumentací, že pokud by částka 800 000 Kč představovala příjem žalobce z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, byl by z ní žalobce jako plátce DPH povinen zaplatit DPH, a tudíž by se nestala jeho příjmem v plné výši. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v této otázce však není relevantní, neboť je zapříčiněna posouzením částky 800 000 Kč jako příjmu z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, k čemuž žalovaný nebyl s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu oprávněn.
36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí posoudil žalobcem přijatou částku 800 000 Kč jako příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, ačkoliv podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Afs 269/2015-54, se jedná o příjem ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění žalovaný uvedl, že mezi příjmy ze závislé činnosti byla odměna likvidátora explicitně zařazena až novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a to pro zdaňovací období 2008 a následující. Tento názor žalovaného však v tomto řízení nelze akceptovat, neboť podle jednoznačného závěru Nejvyššího správního soudu představovala odměna likvidátora i před 1. 1. 2008 příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Je tedy možné uzavřít, že částka 800 000 Kč nebyla příjmem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, nýbrž příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí v rozporu § 78 odst. 5 s. ř. s. nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu a posoudil částku 800 000 Kč v rozporu s § 78 odst. 5 s. ř. s. jako příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů, je napadené rozhodnutí nezákonné.
37. Soud pro úplnost k námitce žalobce týkající se nedostatečnosti výroku napadeného rozhodnutí dodává, že žalovaný ve výroku v souladu s požadavky § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu uvedl, že podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu platební výměr změnil v části týkající se bankovního spojení, a tudíž nebyl povinen dále doplňovat, jak naložil

s odvoláním žalobce. Z ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a logiky věci plyne, že pokud odvolací orgán rozhodnutí změnil pouze v určité části, neshledal důvod na základě podaného odvolání provést jiné úpravy rozhodnutí. V takovém případě je odvolací správní orgán pouze povinen vypořádat odvolací námitky. O zamítnutí odvolání lze rozhodnout jen tehdy, nepostupuje-li žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Skutečnost, že s výjimkou platebních údajů výrok dodatečného platebního výměru správce daně obstál, je přitom patrný z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Námitka není důvodná.

38. Soud na základě uvedených skutečností výrokem pod bodem I podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vyjádřeným v tomto rozsudku.
39. Soud výrokem pod bodem II podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení, neboť byl ve věci úspěšný. Účelně vynaložené náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Ty jsou tvořeny odměnou za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky) podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna je dále tvořena třemi paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a částkou 2 142 Kč odpovídající náhradě za daň z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 15 342 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám zástupce žalobce JUDr. Michala Špirka, advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 20. srpna 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu