



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **K. P.**, zastoupeného BD Consult, s.r.o., právnickou osobou vykonávající daňové poradenství se sídlem Praha 5, Geologická 991/1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2.12.2010, č.j. 15668/10-1102-702407,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 26.1.2011 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2010, č.j. 15668/10-1102-702407, a rozhodnutí Finančního úřadu Veselí nad Moravou ze dne 29.4.2010, č.j. 30374/10/311921703419. Žalovaný svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou – dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce napadl rozhodnutí obou správních orgánů z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Mezi žalobcem a žalovaným není spor o existenci duplicitních úhrad faktur č. 2006742 a 2007848, avšak žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, dle kterého jsou tyto

duplicitní úhrady zahrnuty do základu daně z příjmů fyzických osob. Navíc je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, neboť neobjasňuje důvody své argumentace odlišné od finančního úřadu.

[3] Žalobce dále namítl, že jestliže odběratelé plnili žalobci bez právního důvodu, nemohl žalobci vzniknout příjem z podnikání ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Úmyslem zákonodárce nebylo zdaňovat příjmy z chybně provedených úhrad, které žalobce přirovnal k dočasným příjmům obdobně jako např. úvěry a půjčky, neboť u všech těchto příjmů nedochází k reálnému zvýšení hodnoty majetku žalobce. Žalobce považoval za nepřipadnou argumentaci ustanovením § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, neboť duplicitní úhrada nemůže být vůbec zahrnována do základu daně.

[4] Dle žalobce nemusí úhrady bez právního důvodu nutně souviset s podnikatelskou činností, navíc zákon o daních z příjmů nehovoří o příjmech v souvislosti s provozováním podnikatelské činnosti a, i dle názoru žalovaného, nešlo o příjem z podnikání, ale o příjem v souvislosti s podnikáním. Za účelovou označil žalobce argumentaci žalovaného, kterou se vypořádal s odvolací námitkou žalobce, dle které by stejná logika vedla u odběratele k možnosti legálního snižování základu daně duplicitními platbami.

[5] Závěrem žaloby žalobce namítl s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, že v souzené věci mohlo dojít ze strany finančních orgánů ke zneužití práva.

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 27.4.2011, odkázal na žalobou napadeného rozhodnutí a na závěry, že se v souzené věci jedná o příjem ve smyslu ustanovení § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů a že nejsou splněny podmínky aplikace ustanovení § 4 téhož zákona. Dále žalovaný poukázal na to, že na obdobné situace dopadá ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného zákon o daních z příjmů je vystaven na principu, dle kterého není možno v rámci jednoho zdaňovacího období presumovat, zda dojde v některém z následujících zdaňovacích období k vrácení příjmu, který se v danou chvíli jeví jako dosažený bez právního důvodu. Žalovaný taktéž odmítl námitku zneužití práva, případně jeho nezákonného výkonu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[7] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[8] Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že skutkovým základem souzené věci jsou dvě duplicitně uhrazené faktury. Z pohledu soukromého práva jsou předmětné platby, žalobcem označené jako duplicitní, tzv. bezdůvodným obohacením ve smyslu ustanovení § 451 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, neboť se jedná o majetkový prospěch získaný

plněním bez právního důvodu. Plnění, které žalobce přijal, bylo poskytnuto subjektu (žalobci), který k jeho přijetí nebyl oprávněn, protože od samého počátku pro toto plnění neexistoval právní důvod. S existencí bezdůvodného obohacení, jako soukromoprávního závazku, je spojena povinnost soukromoprávní povinnost toto obohacení, neoprávněný majetkový prospěch, vydat. Ne nutně musí mít bezdůvodné obohacení odraz v normách trestního práva, jak se snad domnívá žalobce. Z hlediska daňového je třeba se nejprve zabývat tím, zda lze duplicitní platby považovat za příjem zahrnovaný do základu daně.

[9] Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období) jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6), b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8), d) příjmy z pronájmu (§ 9), e) ostatní příjmy (§ 10).

[10] Naopak podle ustanovení § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období) předmětem daně nejsou:

a) příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního právního předpisu, který upravuje podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, zděděním, vydáním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností; předmětem daně u fyzických osob, provozujících školy a školská zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat, nebo ohrožených druhů zvířat, a u fyzických osob, které jsou poskytovateli zdravotních služeb, není příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním těchto činností,

b) úvěry a půjčky s výjimkou

1. příjmu, který věřitel nabyl z vrácené půjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této půjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení půjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena,

2. příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka,

c) příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů,

d) příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučnění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit,

e) příjem plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí, nebo poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 3, který vypomáhá s domácími pracemi v České republice, a to za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb.

[11] Z uvedeného taxativního výčtu, který je obsažen v ustanovení § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů je patrné, že majetkový prospěch, resp. příjmy získané bez právního důvodu, nejsou zahrnuty do příjmů, které obecně nejsou předmětem daně.

[12] Dále je třeba uvážit, zda se nejedná o příjem, který by se nezahrnoval do základu daně. Podle ustanovení § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období) se do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu daně, pokud § 36 odst. 7 nebo 8 nestanoví jinak. Do základu daně se nezahrnují příjmy zahrnuté do samostatného základu daně. Do základu daně se dále nezahrnují příjmy, z nichž je daň vybírána ze samostatného základu daně sazbou daně podle § 16 odst. 2. Soud neshledal, stejně jako žalovaný, že by byly příjmy získané bez právního důvodu osvobozeny od daně z příjmů podle ustanovení § 4 zákona o daních z příjmů, ani že by byly osvobozeny z jiných důvodů uvedených v ustanovení § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[13] Soud má tak za to, že se i v případě duplicitních úhrad faktur jedná o příjem, který je základem daně a který není od daně osvobozen nebo se nezahrnuje do základu daně. Z pohledu daňového je třeba poukázat především na skutečnost, že v případě, kdy by žalobce vydal příjem z bezdůvodného obohacení zpět svému odběrateli ve stejném roce, ve kterém ho přijal, byl by tento příjem daňově neutrální, neboť by k němu existoval řádný výdaj. V případě, že tak neučinil v předmětném zdaňovacím období, mohl využít žalobce, jak byl o tom řádně poučen žalovaný, ustanovení § 5 odst. 6 věta první zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (*O příjem zahrnutý do základu daně (dílčího základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, se sníží příjmy (výnosy) anebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (dílčího základu daně) podle § 7 a 9*). Konečně stejný režim by se uplatnil i v žalobcem namítaném případě zdanění zaměstnance (srov. ustanovení § 5 odst. 6 věta poslední zákona o daních z příjmů). Stejně jako v případě, že by byla vratka zahrnuta do výdajů v předmětném zdaňovacím období, tak i za použití ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů je výsledek daňově neutrální (s výjimkou meziroční změny sazby daně).

[14] Žalobcem namítaná podobnost s půjčkou, případně úvěrem není v souzené věci relevantní. K tomu, aby nebyl příjem předmětem daně, je nutné pozitivněprávní vymezení a jakákoliv dovozovaná podobnost nemůže nahradit jeho absenci. Nad to je třeba zásadně odlišovat půjčku, popř. úvěr, tedy závazek vzniklý na základě právního úkonu, ze smlouvy, u něhož existuje relevantní právní důvod jeho vzniku, a závazky vzniklé z bezdůvodného obohacení. Je totiž zřejmé, že oproti půjčkám úvěrům jsou závazky z bezdůvodného obohacení obecně jevem nežádoucím.

[15] Ve shora uvedených souvislostech neshledal soud námitky žalobce důvodnými

[16] Dále je namístě zabývat se tím, zda žalovaný a správce daně správně podřadili příjem žalobce pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období) jsou příjmy z podnikání a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjmy ze živnosti, c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku. Žalobcova snaha vyvozovat negativní důsledky z formulace napadeného rozhodnutí, dle které má jít dle názoru žalovaného o příjem v souvislosti s podnikáním, nikoliv o příjem z podnikání, je dezinterpretací textu napadeného rozhodnutí. Žalovaný jasně uvádí, že „se (jedná) tedy jednoznačně o příjem plynoucí v souvislosti s provozováním podnikatelské činnosti a jeho

přijetím (i když ze strany daňového subjektu neovlivnitelným) se tento příjem stal předmětem daně dle § 3 ZDP", když zároveň uvádí, že „Podle ust. § 7 odst. 3 ZDP jsou dílčím základem příjmy plynoucí ze živnosti snížené o výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení. Částka byla daňovým subjektem přijata, měla souvislost s příjmy dle § 7 ZDP a v předmětném období nebyla dle ust. 4 ZDP osvobozena.“ Z uvedeného odůvodnění je zcela jednoznačné, že žalovaný považoval příjem plynoucí z duplicitní úhrady faktur za příjem, který získal žalobce v souvislosti s provozováním podnikatelské činnosti a tudíž nemůže být tento příjem zahrnut pod jiné ustanovení než § 7 zákona o daních z příjmů. Dle soudu lze zcela bez dalšího v souvislostech souzené věci položit rovnítko mezi formulací zvolenou žalovaným, tedy „*příjem plynoucí v souvislosti s provozováním podnikatelské činnosti*“ a příjem z podnikání, byť by se mohla formulace zvolená žalovaným jevit širší. V souzené věci sám žalobce tvrdí, že sporné příjmy pocházejí z duplicitní úhrady faktur od jeho odběratelů. Nezpochybňuje-li tedy žalobce tu skutečnost, že první úhrada faktur byla příjmem z podnikání, pak ani jejich druhá úhrada nemůže být ničím jiným než příjmem z podnikání. Námitka žalobce opírající se o mylnou platbu, uhrazenou osobě, které nenáleží, je spekulativní a nemá žádnou relevanci ani vztah k souzené věci, kde jsou skutkové okolnosti zcela jiné. Tedy ani tato námitka směřující ke zpochybnění napadeného rozhodnutí není důvodná.

[17] Taktéž není důvodná námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného v souvislosti se změnou argumentace. Z textu žaloby napadeného rozhodnutí žalovaného soud nezjistil, že by žalovaný jakkoliv měnil argumentaci prvostupňového správce daně. Naopak z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že se ztotožňuje se závěry prvostupňového správce daně. Jak argumentace žalovaného tak prvostupňového správce daně uvedená ve zprávě o daňové kontrole ze dne 31.3.2010 vychází ze stejného základu, tedy že se v případě duplicitních plateb jedná o příjem z podnikání ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů prvostupňovým správcem daně byla odvozena od záměru správce daně upravit daňový základ žalobce. V souzené věci se tedy nejedná o změnu argumentace žalovaným, když tento posoudil správnost podřazení příjmů žalobce pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, přičemž po aprobování rozhodnutí prvostupňového správce daně je aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů pouze zákonnou konsekvencí, kterou se již žalovaný nemusel zabývat.

[18] Nelze souhlasit ani s tím, jakým způsobem hodnotil žalobce vypořádání námitky možného vícenásobného uplatnění totožného výdaje, resp. uplatnění duplicitních plateb jako výdajů u odběratele. Není pravdou, že argumentace žalovaného vede k sankcionování příjemce platby, kterou nemohl ovlivnit a narušení logického neutrálního dopadu ve vztahu k státu. Soud setrvává na názoru, že zákon o daních z příjmů vytváří pro případ duplicitních plateb podmínky pro zachování daňové neutrality, jak uvedl výše. U daňových výdajů platí, že lze uplatnit ustanovení § 5 odst. 6 věty druhé zákona o daních z příjmů (*obdobným způsobem se postupuje v případě výdajů (nákladů) uplatněných jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, při nedodržení stanovených podmínek pro jejich uplatnění jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná-li se o částky uplatněné jako výdaj (náklad) v předchozích zdaňovacích obdobích, u kterých existuje právní důvod k jejich vrácení příjemcem, zvyšují se o tyto částky příjmy (výnosy) nebo se sníží výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, kdy odpadl právní důvod k jejich uplatnění, za předpokladu, že vrácení nebylo zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjišťování základu daně (dílčího základu daně) podle § 7 a 9.*), a to za podmínek naznačených žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí. Tuto námitku soud taktéž neshledal důvodnou.

[19] Zároveň neshledal soud důvodnou ani námitku možného zneužití práva ze strany správce daně ani žalovaného. Jakkoliv žalobce uvádí rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, zůstává, ostatně jako v celé své žalobě, nekonkrétní a bez obsažnější právní argumentace. Postup orgánu daňové správy posoudil soud jako v souladu se zákonem, zároveň nikterak nejde proti duchu zákona ani neutralitě zdanění v souzené věci. Žalobce opakovaně poukazuje na úmysl zákonodárce, kterým by mělo být vyloučeno zdanění předmětné situace, aniž by argumentačně podpořil svůj závěr o úmyslu zákonodárce. Naopak rozhodnutí obou orgánů státní správy jsou vystavěna na logických souvislostech podepřených aplikací právních norem. Žalovaný i prvostupňový správce daně postupovali tak, jak jim zákon ukládá, neodchýlili se od textu zákona a konečně žalovaný i poučil žalobce, jakým způsobem dosáhnout daňové neutrality zdaněného příjmu. Tedy, jestliže úmyslem zákonodárce bylo vyloučit zdanění duplicitně provedených úhrad, lze na základě závěrů, ke kterým dospěl žalovaný na základě nejenom jazykového výkladu právní normy, dospět k daňové neutralitě duplicitně provedených úhrad. Žalobce oproti žalovanému však žádnou logickou aplikaci právní normy ani její výklad, který by podpořil jeho závěry o úmyslu zákonodárce zcela vyloučit zdanění duplicitních úhrad nepředkládá. Za těchto okolností neshledal soud ze strany žalovaného ani prvostupňového správce daně jakékoliv důvody k závěru o zneužití práva.

V. Shrnutí a náklady řízení

[20] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

[21] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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.

V Brně dne 27.4.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu