



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Ing. O. P.**, advokátem se sídlem Škroupova 796/10, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16363/17/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 7. 2018, č. j. 57 Af 18/2017 - 75,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „rozhodnutí správce daně“) ze dne 15. 6. 2016, č. j. 1231227/16/2301-52522-403415, a toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutím správce daně byla v autoremeduře stěžovatelce vyměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 990 570 Kč, daňová ztráta ve výši 5 863 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sděleno penále v celkové výši 198 172 Kč.

I. Posouzení krajským soudem

[3] Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení daňové povinnosti stěžovatelky ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Předmětem zdanění byly příjmy ve výši 12 867 140 Kč, které stěžovatelka obdržela v průběhu roku 2011 na svůj soukromý účet.

[4] Krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že stěžovatelka své tvrzení, že se jednalo o příjem osvobozený od daně spočívající ve vratce půjčky poskytnuté společnosti AKRADO družstvo (nyní v likvidaci), resp. ve správě prostředků tohoto družstva, kterou prováděla na základě uzavřené příkazní smlouvy, hodnověrným

[5] Výpověď svědkyně V. D., která je dcerou stěžovatelky a která v rozhodném období zastávala funkci místopředsdkyně představenstva AKRADO družstva (dnes v likvidaci), nebyla s to prokázat skutkovou verzi reality tvrzenou stěžovatelkou. Skutečnost, že by stěžovatelka pouze spravovala finanční prostředky AKRADO družstva, jednoznačně vylučuje obsah listin – smluv o postoupení pohledávky, jež předložila v daňovém řízení. Věrohodnost výpovědi svědkyně stran důvodu správy cizích prostředků (obstavený účet), do značné míry relativizuje skutečnost, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že na údajně obstaveném účtu byly v rozhodné době evidovány příchozí i odchozí platby.

[6] Další v žalobě předestřená skutková verze reality (která však vylučuje verzi předchozí), a to sice že peněžní prostředky připsané na soukromý účet v rozhodném období představovaly splátku půjčky, kterou v minulosti stěžovatelka poskytla AKRADO družstvu, zůstala pouze v rovině ničím nepodloženého tvrzení. S ohledem na to, že v žalobě nebyly vzneseny v této souvislosti žádné nové argumenty, odkázal krajský soud v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž na straně 6 dospěl žalovaný k závěru, že „v rámci kontroly zdaňovacího období roku 2010 správce daně zjistil, že daňový subjekt inkasoval na svůj soukromý účet částky v celkové výši přesahující 1,4 mil. Kč. K tomuto zjištění daňový subjekt podal vysvětlení, že zapůjčil korporaci AKRADO družstvo částku 1800 000 Kč a peněžní zdroje na tuto půjčku získal z prodeje rodinného domu v Kladruzech. V roce 2010 měly být daňovému subjektu vráceny částky v celkové výši 994 000 Kč. V roce 2011 pak představovaly prostředky přijaté na soukromý účet celkovou částku přesahující 12 mil. Kč. Z výše uvedeného je zřejmé, že výše finančních prostředků inkasovaných na účet daňového subjektu několikanásobně převyšuje výši částky, která měla být daňovým subjektem korporaci AKRADO družstvo poskytnuta a tato skutečnost činí podané vysvětlení daňového subjektu nevěrohodným. V neprospěch daňového subjektu dále hovoří výše částky získané z prodeje rodinného domu v Kladruzech. Dle kupní smlouvy ze dne 23. 05. 2008 uzavřené mezi daňovým subjektem a korporací ROTNES spol. s r.o. jako kupujícím byla dohodnuta cena za prodej nemovitosti ve výši 4 000 000 Kč. Zdůvodnění daňového subjektu, že se v případě částek ve výši více jak 12 mil Kč jedná o vrácení půjčky, která byla financována prodejem výše uvedené nemovitosti, tedy neobstojí.“

[7] Za situace, kdy zcela chybí účetnictví AKRADO družstva, z něhož by tvrzené poskytnutí půjčky vyplývalo, značný objem finančních prostředků byl poskytnut v hotovosti a správce daně vymezil konkrétní skutečnosti, které poskytnutí půjčky v rozsahu následně postoupených pohledávek jednoznačně zpochybňují (chybějící zdroje stěžovatelky), nemůže být žalobní argumentace úspěšná.

pokračování

[8] Soud neshledal důvodným ani další žalobní bod týkající se otázky posouzení a vyčíslení výdajů vynaložených na dosažení daného příjmu ve výši 5 999 370 Kč.

[9] Základním předpokladem pro to, aby mohla být určitá vynaložená částka považována za daňově uznatelný výdaj, je bezprostřední souvislost výdaje s konkrétním dosaženým příjmem. V projednávané věci získala stěžovatelka příjem z titulu plnění postoupených pohledávek v její prospěch, přičemž z výsledků daňového řízení nevyplývá, že by jí v souvislosti s uplatněním daných pohledávek vznikly jakékoliv výdaje.

[10] Právní vztah vzniklý ze smlouvy o postoupení pohledávky (jeho stranami jsou stěžovatelka a AKRADO družstvo) je třeba důsledně odlišovat od právního vztahu mezi AKRADO družstvem a jednotlivými dlužníky pohledávek, které byly následně družstvem postoupeny stěžovateli. V těchto vztazích jistě muselo AKRADO družstvo vynaložit řadu nákladů, aby mu vzniklo právo na peněžité plnění (jež následně postoupilo), jednalo se však vždy o náklad družstva, nikoliv stěžovatelky.

[11] Soud nemůže žalovanému, resp. správci daně bránit v tom, aby určité výdaje uznal ve prospěch stěžovatelky (konkrétně částku ve výši 6 099 864 Kč, byť je právní názor soudu na jejich uznatelnost odlišný). Na projednávanou věc má argumentace soudu dopad v tom směru, že žalobní námitky týkající se správcem daně neuznaných výdajů nemohl soud uznat důvodnými, neboť, se jednalo o náklady jiného subjektu – družstva AKRADO.

[12] K namítanému porušení zásady rovnosti ve smyslu § 6 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k družstvu AKRADO nedošlo. Ohledně každého daňového subjektu je vedeno daňové řízení, v němž je posuzována jeho daňová povinnost samostatně, přičemž v nyní posuzovaném daňovém řízení stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody svým obsahem spadají pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[14] Namítá, že svoji důkazní povinnost splnila. V rámci daňového řízení uvedla, že příjmy, které obdržela na účet, byly kombinací půjčky a platebního místa. Její procesní obrana tedy nespočívala na dvou vzájemně se vylučujících skutkových verzích, což ostatně v obecné rovině potvrdila výpověď svědkyně D.

[15] Stěžovatelka logicky spoléhala na to, že podrobné numerické vysvětlení poskytne AKRADO družstvo. Běžná fyzická osoba není povinna vést účetnictví, tj. zaznamenávat podrobně jednotlivé finanční operace, tak, aby je bylo možné do posledního haléře následně inventurně prověřovat. Je trestána za neplnění povinností družstva, s jehož kontrolou správce daně neuspěl.

[16] S ohledem na časový odstup a skutečnost, že stěžovatelka je osoba práva neznalá, byl její postup zcela pochopitelný. Stěžovatelka v postavení fyzické osoby spoléhala na to, že její partner veškeré transakce zaznamenal do účetnictví a vedl daňovou evidenci. Soud se vůbec nezabýval

tím, že správce daně má na rozdíl od ní celou řadu prostředků jak družstvo kontrolovat a zabezpečit, aby podnikající osoba účetnictví řádně vedla.

[17] Poskytnout svůj účet jako platební místo je jistě nezákonným jednáním, které znemožňuje provedení exekuce a jako takové má být v této rovině trestáno. Stěžovatelka je však trestána nezákonným zdaněním příjmů, aniž by např. byla provedena rekonstrukce účetnictví družstva.

[18] Soud vycházel nesprávně ze dvou skutkových realit a dopustil se i nesprávného právního posouzení věci. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vlastnila živnostenský list na hostinskou činnost, kterou přerušila k 7. 7. 2011 a do té doby vedla účetnictví.

[20] Stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Jí navrhovaná a správcem daně provedená svědecká výpověď nebyla věrohodná a žádné jiné důkazní prostředky předloženy nebyly. Tvzení, dle kterého představovalo 12 mil. Kč vrácení půjčky, jež byla financována prodejem nemovitosti, správce daně vyvrátil. Dle kupní smlouvy ze dne 23. 5. 2008 činila prodejní cena nemovitosti 4 mil. Kč.

[21] V souladu s rozsudkem NSS ze dne 26. 6. 2018, č. j. 4 Afs 177/2018 – 38, se jednalo o skutečný příjem, který se reálně projevil v majetkové sféře stěžovatelky. Současně však nebylo prokázáno, že příjmy obdržené na soukromý účet byly příjmy osvobozenými či příjmy, které nejsou předmětem daně nebo naopak příjmy, které již byly řádně zdaněny.

[22] Z odpovědí společností, které zasílaly peněžní prostředky na soukromý účet stěžovatelky, vyplynulo, že tyto prostředky byly úhradou za služby poskytnuté družstvem AKRADO. Tyto však neodpovídaly částkám uváděným družstvem v přiznáních k dani z příjmů právnických osob a DPH za zdaňovací období roku 2011.

[23] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Z předloženého spisového materiálu zjistil soud následující skutečnosti.

pokračování

[26] Dne 19. 6. 2013 byla u stěžovatelky jako fyzické osoby podnikající v pohostinství zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 (hostinská činnost byla k 7. 7. 2011 přerušena). V rámci této kontroly bylo mj. jiné zjištěno, že na jméno stěžovatelky je veden u Komerční banky další účet, který nebyl předložen ke kontrole a na který byly ve zdaňovacím období roku 2011 připsány částky přesahující 13 mil. Kč.

[27] K výzvě správce daně stěžovatelka uvedla, že jde o její soukromý účet a finanční prostředky na něm uložené nepodléhají zdanění. Část peněžních prostředků představovala vratku půjček poskytnutých stěžovatelkou společností AKRADO družstvo a GETRIEM družstvo. Tyto bezúročné půjčky byly sjednány vždy ústně a hotovost byla předávána v kanceláři v Perlové ulici v Plzni. Finanční hotovost na poskytnutí půjčky byla získána z prodeje soukromého majetku stěžovatelky (rodinného domu v Kladrubech u Stříbra). Zapůjčená hotovost byla postupně vrácena převodem peněžních prostředků na její soukromý účet; postoupením pohledávek AKRADO družstva na stěžovatelku a rovněž převodem částek od dalších obchodních korporací na základě smluv o postoupení pohledávek. Část prostředků ve výši cca 60 000 Kč se týkala vratky pojištění, přeplatku za nevyčerpané služby a vrácení osobní půjčky její dcery V. D., místopředsedkyně představenstva AKRADO družstvo a členky představenstva GETRIEM družstvo (písemnost je založena na č. l. 40 správního spisu).

[28] V průběhu odvolacího řízení stěžovatelka mj. doložila potvrzení o splnění závazků ze strany GETRIEM družstva ve výši 700 000 Kč ze dne 16. 11. 2015. Uvedla, že tyto prostředky byly zapůjčené z hotovosti, kterou získala z prodeje rodinného domu. Správce daně ověřil, že družstvo o poskytnuté půjčce i jejím vrácení účtovalo, odvolání vyhověl a zdanění těchto prostředků již není předmětem sporu.

[29] Předmětem sporu jsou v nyní projednávané věci finanční prostředky ve výši přesahující 12 mil. Kč, které stěžovatelka obdržela ve zdaňovacím období roku 2011 na svůj soukromý účet. Tyto prostředky měly být zapůjčeny AKRADO družstvu a následně vráceny či zčásti stěžovatelkou pouze spravovány. Správce daně jako výdaje související s těmito příjmy uznal částku ve výši 6 099 864 Kč, která byla ze soukromého účtu vyplacena subjektům za práce provedené pro korporace, od kterých stěžovatelka příjmy inkasovala. Částku ve výši 5 999 370 Kč naopak jak daňově účinné výdaje neuznal, neboť u nich nebyla prokázána souvislost s obdrženými příjmy. Neuznané výdaje již nejsou předmětem kasační stížnosti.

[30] Námitka, dle které krajský soud postavil své závěry nesprávně na tom, že stěžovatelka uplatnila dvě navzájem se vylučující skutkové verze, nemá oporu v napadeném rozhodnutí. Krajský soud sice konstatoval, že se obě předestřené skutkové verze vylučují, samostatně je však obě přezkoumal a ani jednu nepřisvědčil.

[31] Výslovně uvedl, že správu finančních prostředků AKRADO družstva jednoznačně vylučuje obsah smluv o postoupení pohledávky, jež sama stěžovatelka předložila v daňovém řízení. Z daných smluv jasně vyplývá, že pohledávky na peněžní plnění v celkové hodnotě přesahující 12 mil. Kč se staly vlastnictvím stěžovatelky (viz čl. 2 smluv), součástí jejího vlastnictví se tak logicky staly i peněžní prostředky připsané na její účet z titulu daných pohledávek. Druhou argumentační linii, tj. splátku půjčky, označil za ničím nepodložená

tvrzení, která navíc nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu (absence písemných smluv, nedostatek finančních zdrojů na straně stěžovatelky, chybějící účetnictví družstva apod.). V této souvislosti odkázal na podrobné odůvodnění žalovaného, se kterým se zcela ztotožnil (viz bod [6] tohoto rozsudku).

[32] Kasační argumentaci, v rámci které se stěžovatelka staví do role oběti, resp. fyzické nepodnikající osoby neznalé práva, na kterou je nezákonně na místo družstva AKRADO uvalena daňová povinnost, NSS považuje s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti za ryze účelovou. Stěžovatelka nejen, že po určitou část zdaňovacího období roku 2011 byla podnikající fyzickou osobou, která vedla účetnictví, ale současně byla v rozhodné době předsedkyní představenstva AKRADO družstva. Za toto družstvo svým jménem mj. uzavírala smluvní vztahy, nájemní smlouvy, smlouvy o dílo, vystavovala doklady, prováděla výplaty zaměstnanců a obchodních partnerů a zejména podepisovala všechny smlouvy o postoupení pohledávek na svoji osobu. Tuto funkci zastávala až do 14. 3. 2012.

[33] NSS se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného i krajského soudu, dle kterých to byla stěžovatelka, kdo byl povinen prokázat svá tvrzení, že peněžní prostředky připsané na její soukromý účet jsou vratky půjček, které poskytla ze svých soukromých zdrojů, případně že jde o cizí peněžní prostředky, které pouze spravovala. Správce daně ani žalovaný nebyli povinni provádět rekonstrukci účetnictví družstva či jinak vyhledávat důkazní prostředky podporující skutkovou verzi stěžovatelky.

[34] Své důkazní břemeno stěžovatelka neunesla.

[35] Soud má za prokázané, že sporné částky zasílali odběratelé AKRADO družstva jako úhradu za družstvem poskytnutá plnění na soukromý účet stěžovatelky, který byl uveden na dokladech družstva. Družstvo neuvedlo tyto příjmy v přiznání k dani z příjmů právnických osob, ani je nevykázalo v přiznání k DPH. Ve správním spisu založené smlouvy o postoupení pohledávek svědčí závěrům krajského soudu, že se jednalo o prostředky patřící stěžovateli.

[36] Svědeckou výpověď V. D. považuje soud za nevěrohodnou. Svědkyně vypověděla, že v AKRADO družstvu byla personalistkou, která zajišťovala zejména pobyty cizincům, kteří chtěli v ČR pracovat, doprovázela je při jednání s policií apod. Věděla, že družstvo nabízelo zaměstnance na úklidové a pomocné práce, zejména nízko kvalifikovanou pracovní sílu. Ona sama zastávala postavení místopředsedkyně představenstva, za družstvo však jednala stěžovatelka, která také družstvo zastupovala navenek. Svědkyně nebyla obeznámena o účtování družstva či o jeho smluvních vztazích. Existenci příkazních smluv připustila, ale o účelu jejich uzavírání nic konkrétního nevěděla. Naproti tomu ohledně příkazních smluv uzavíraných mezi družstvem a její matkou, nebyla na pochybách, že tyto byly uzavírány v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, ústní formou, protože družstvo mělo obstavený účet, s tím, že aby mohlo fungovat, její matka půjčila družstvu prostředky z vlastních zdrojů. Nedokázala však vysvětlit nic jiného, ani jak byla finanční výpomoc vyrovnána ani rozdíl mezi výnosy družstva a výší půjčených prostředků. Tvrzení o hlavním účelu půjčky, tj. obstavení účtu družstva, navíc nemá oporu v zjištěném skutkovém stavu (viz sdělení Komerční banky č. j. 177414/16).

pokračování

[37] Existenci tvrzené půjčky nebylo možné ověřit, protože žádné konkrétní doklady půjčku prokazující nebyly předloženy. Rodinný dům byl dle kupní smlouvy prodán za cenu cca 4 mil. Kč a z těchto prostředků navíc stěžovatelka dle svého tvrzení poskytla 700 000 Kč družstvu GETRIEM.

[38] Rozhodující ve věci je, že konkrétní důkazní prostředky v daňovém řízení předloženy nebyly, předesťená tvrzení byla hodnověrným způsobem vyvrácena a svědecká výpověď byla správně vyhodnocena jako nedůvěryhodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Z výše uvedených důvodů soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[40] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, byť měl ve věci plný úspěch, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 27. března 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu