



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka Ph. D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobce: **Jihočeský zemědělský lihovar a.s.**
sídlem Knín 14, Temelín
zastoupeného daňovým poradcem RNDr. Stanislavem Drbalem
sídlem Gorkého 11, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, čj. 7011/19/5200-10421-711070,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**
- III. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Včasnou žalobou doručenu krajskému soudu dne 17. 4. 2019 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, č. j. 7011/19/5200-10421-711070 (dále též „napadené rozhodnutí“), jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2013, vydaném Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) dne 28. 11. 2017 pod č. j. 2223453/17/2201-51524-303353 (dále též „dodatečný platební výměr“). Jím byla žalobci dodatečně stanovena podle pomůcek k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) ze závislé činnosti ve výši 432 403 Kč a současně mu byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 86 480 Kč. Žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), žalobou napadeným rozhodnutím k žalobcovu odvolání změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že namísto daně původně stanovené dle pomůcek stanovil daň dokazováním, přičemž výše stanovené daně včetně penále zůstala nezměněna.
2. Žalobce se vymezuje proti napadenému rozhodnutí s tím, že postupem správce daně došlo ke zkrácení jeho práv, neboť mu byla dodatečně stanovena předmětná DPFO v rozporu se zákonem.
3. Prvním žalobním bodem žalobce vyjadřuje nesouhlas s přehodnocením činnosti prováděné na základě mandátní smlouvy T.V. von S. na odměnu člena statutárního orgánu. Namítá, že žalovaný se nesprávně a nedostatečně vypořádal s jeho argumentací, která toto přehodnocení rozporovala. Zejména nezohlednil, že dle mandátní smlouvy bylo plněno ještě před nástupem T.V. von S. do funkce předsedy představenstva. Dále se žalovaný nevypořádal s tvrzením, že k posouzení částek vyplacených na základě mandátní smlouvy jako odměny člena statutárního orgánu nejsou splněny základní formální předpoklady (§ 66 odst. 3 obchodního zákoníku, resp. § 59 odst. 3 zákona o obchodních korporacích).
4. Napadené rozhodnutí žalobce považuje za nedostatečně odůvodněné a nepřezkoumatelné. Daňové orgány překvalifikovaly charakter příjmů vyplacených žalobcem na příjmy ze závislé činnosti a bylo proto ve smyslu § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu povinností správce daně prokázat, že se skutečně jedná o příjmy vyplacené jako odměna člena statutárního orgánu. Tuto právní domněnku však správce daně ani žalovaný neprokázali, zejména z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný navíc konstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, na straně druhé považoval za nadbytečné provést žalobcem navržený výslech T.V. von S. (viz body 42 a 44 napadeného rozhodnutí). Přitom je to právě žalovaný, jemuž § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu ukládá povinnost prokázat rozhodné skutečnosti. Skutečnosti rozhodné pro překvalifikování částek fakturovaných mandatářem na základě mandátní smlouvy na odměnu statutárního orgánu žalovaný dle žalobce neprokázal.
5. Dále žalobce namítá, že daň mu nebyla dodatečně stanovena zákonem předpokládaným způsobem. Žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26) uvádí, že v jeho případě bylo

prováděno poměrně rozsáhlé dokazování, jehož výsledkem nebylo vyměření daně na základě pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ale byla mu vyměřena daň z moci úřední dokazováním, tj. mimo postupy předpokládané § 143 daňového řádu. Uvedené dokazování bylo provedeno nezákonným způsobem, nebyl jeho pomocí zjištěn skutkový stav a rovněž nebyla šetřena žalobcova práva způsobem v daňovém řádu předvídaným.

Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl podanou žalobu zamítnout. Jelikož žalobní námitky považuje za totožné s odvolacími, odkázal primárně na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
7. Žalovaný je přesvědčen o tom, že příjmy vyplacené T.V. von S. je třeba hodnotit jako příjmy ze závislé činnosti, tj. nikoli jako podnikatelskou činnost, kterou by vykonával pod svým jménem, na svůj účet a zodpovědnost. T.V. von S. vykonával pro žalobce činnosti nezbytně nutné k realizaci účelu, pro který byl coby právnická osoba založen. Tato činnost nebyla vlastní podnikatelskou činností, ale vedla k zajištění účelu a fungování žalobce pro účel, pro který byl založen. Do smluvních vztahů T.V. von S. nevstupoval jako fyzická osoba (podnikatel), ale jednal jménem žalobce. Fakturované činnosti realizované pro žalobce odpovídají charakteru činností podřazených dle obchodního zákoníku pod výkon funkce předsedy představenstva. Žalobce současně neprokázal, že T.V. von S. na základě mandátní smlouvy proplácel příjmy z obchodního vztahu, ač byl k tomu vyzýván. Žalobcovy reakce zůstaly pouze ve formální rovině, nebyly nepodloženy konkrétními fakty a skutečnostmi.
8. Co se týče namítaného stanovení daně mimo postupy dle § 143 daňového řádu, žalovaný odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38, kterým Nejvyšší správní soud dovodil, že doměření daně se provádí primárně, nikoli však výhradně, ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. Daň může být doměřena i v případě, že správce daně např. při vyhledávací činnosti získá takové poznatky, na základě nichž lze doměření daně předpokládat. Právě tak tomu bylo i v projednávané věci.

Průběh řízení před daňovými orgány

9. Ze správního spisu se podává, že žalobce podal dne 3. 3. 2014 řádné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2013 (dále jen „vyúčtování“), kde se uvádí, že na zálohách z DPFO ze závislé činnosti bylo celkem sraženo 25 686 Kč, přičemž počet zaměstnanců činil dva. Z kontroly DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 správce daně zjistil, že žalobce vyplácel T.V. von S. z titulu mandátní smlouvy za činnost mandatáře měsíčně odměny ve výši nad částku 100 000 Kč. Správce daně vyhodnotil vyplacené odměny z deklarovaného obchodněprávního vztahu jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon o daních z příjmů“), ze kterých byl žalobce povinen odvádět zálohy. Jelikož byla u žalobce provedena také kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 4. čtvrtletí 2010 do 2. čtvrtletí 2013, správce daně zjistil, že rovněž v roce 2013 byly T.V. von S. ze stejného titulu propláceny faktury za činnost mandatáře jako v předchozích letech, z nichž nebyla sražena a odvedena daň z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu § 38h zákona o daních z příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

10. Na základě uvedeného zaslal správce daně žalobci dne 3. 2. 2017 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k DPFO ze závislé činnosti, kterou žalobce vyzval k podání dodatečného vyúčtování za zdaňovací období roku 2013. Dne 5. 4. 2017 byla správci daně doručena žalobcová odpověď, již správci daně oznámil, že neshledal důvody pro podání dodatečného vyúčtování za zdaňovací období roku 2013. Správce daně toto podání vyhodnotil jako dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu. K výzvě k odstranění vad podání žalobce správci daně odpověděl, že jím učiněné podání nebylo dodatečným daňovým tvrzením, neboť u žalobce nenastaly okolnosti ve smyslu § 141 daňového řádu, které by zakládaly povinnost podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.
11. Jelikož žalobce požadované dodatečné daňové tvrzení nepodal, přistoupil správce daně po vlastní vyhledávací činnosti k dodatečnému stanovení DPFO ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 podle pomůcek, které si obstaral bez součinnosti žalobce s tím, že neměl k dispozici důkazní prostředky, na základě kterých by mohl stanovit daň dokazováním. Jako pomůcky správce daně použil bankovní výpisy T.V. von S., zprávu o daňové kontrole DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2010-2012, důkazní prostředky ze spisu vedeného správcem daně k DPH a mandátní smlouvu. Na základě toho správce daně dle zákona o daních z příjmů a podle § 98, § 143, § 145 odst. 2, § 147 a § 235 daňového řádu daňovým výměrem žalobci dodatečně stanovil dle pomůcek k přímé úhradě DPFO ze závislé činnosti za zdaňovací období 2013 ve výši 432 403 Kč.
12. Dne 27. 12. 2017 žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný po přezkoumání dodatečného platebního výměru a podaného odvolání uložil správci daně doplnění spisového materiálu tak, aby bylo možné stanovit daňovou povinnost žalobce dokazováním. Správce daně proto v rámci odvolacího řízení vydal dne 30. 8. 2018 výzvu k prokázání skutečností, na kterou žalobce reagoval písemností doručenou dne 1. 10. 2018. V ní uvedl, že T.V. von S. v roce 2013 vykonával pro žalobce činnosti dle mandátní smlouvy uzavřené v roce 2006, k čemuž uvedl výčet činností, které se týkaly výstavby závodu na výrobu bioetanolu, které T.V. von S. pro žalobce vykonával. Pro další upřesnění činností prováděných pro žalobce T.V. von S. žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi této osoby. Žalobce dále uvedl, že jako předseda představenstva T.V. von S. vykonával časově nenáročné úkony (podpisy apod.). Většinu běžných praktických úkolů vykonával Ing. N., jehož výpověď je součástí protokolu. Tuto výpověď žalobce rovněž navrhl provést jako důkaz. Žalobce dále uvedl, že výkon funkce statutárního orgánu prováděl T.V. von S. bezplatně, neboť valná hromada ani smlouva o výkonu funkce mu nárok na odměnu nepřiznaly. Za důkazní prostředky k jednotlivým platbám žalobce označil výpisy z bankovních účtů společnosti, které má správce daně k dispozici. Co se týče prokázání skutečnosti, že uvedené platby se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti, žalobce uvedl, že tato skutečnost není založena na dokazování, ale spíše na právním hodnocení povahy plateb. Dle žalobce je třeba odlišit zdanění odměny člena statutárního orgánu od daňového režimu příjmů jednatelů a společníků za práci pro společnost. U členů orgánů právnických osob na rozdíl od jednatele či společníka nepodléhají dani ze závislé činnosti prosté příjmy za práci, ale toliko odměna člena statutárního orgánu v zákonem definovaném smyslu. Na druhé straně činnost mandatáře vykonával T.V. von S. samostatně a na vlastní zodpovědnost, k čemuž používal vlastní majetek, např. automobil, telefon či počítačové vybavení. To plyne rovněž z výpovědi

Ing. B. V. ze dne 17. 10. 2016, který žalobce navrhl provést jako důkaz. Plnění dle mandátní smlouvy by T.V. von S. žalobci poskytoval za stejných podmínek i v případě, že by se následně nestal členem představenstva společnosti, neboť tato plnění poskytoval také v době, kdy předsedou představenstva nebyl. Jmenování členem statutárního orgánu na charakteru do té doby poskytovaných služeb plynoucích z mandátní smlouvy ničeho nezměnilo.

13. Dne 22. 10. 2018 správce daně provedl v rámci odvolacího řízení místní šetření u účetní paní E.N. zajišťující pro žalobce zpracování účetnictví. Žalovaný poté žalobce písemností ze dne 24. 1. 2019 seznámil s jím zjištěnými skutečnostmi, důkazy a odlišným právním názorem a umožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, případně navrhl provedení dalších důkazních prostředků, což žalobce neučinil. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu.

Právní hodnocení soudu

14. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
15. Žaloba není důvodná.
16. Pro projednávanou věc je zásadní posouzení toho, zda odměna, která byla žalobcem T.V. von S. vyplácena ve zdaňovacím období 2013, byla odměnou za výkon činnosti na základě mandátní smlouvy, tj. za činnost, kterou tato osoba vykonávala jako samostatný podnikatel svým jménem na vlastní účet, nebo zda se fakticky jednalo o odměnu za činnost předsedy představenstva a tedy příjem dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů se všemi svými důsledky. Dle uvedeného ustanovení platí, že příjmem ze závislé činnosti je odměna člena orgánu právnické osoby. Posouzení charakteru činnosti T.V. von S. se správní soudy v minulosti zabývaly opakovaně.
17. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z předchozích rozhodnutí daňových orgánů, které se týkaly téže otázky ve zdaňovacích obdobích 2010 až 2012. Konečná rozhodnutí za toto zdaňovací období byla předmětem přezkumu u Krajského soudu v Brně v rozsudku ze dne 9. 7. 2020, č. j. 62 Af 32/2019-69, a Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 1 Afs 274/2020-45. Závěry Krajského soudu v Brně, se kterými se Nejvyšší správní soud ztotožnil, jsou v rozsudku Nejvyššího správního soudu shrnuty se závěrem, že *„že skutečnost, že daná činnost byla vykonávána již před jmenováním T.V. von S. členem představenstva, neznamena, že se nejedná o činnost odpovídající svou náplní činnosti vykonávané členem představenstva. Pokud jde o splnění požadavků § 66 odst. 3 obchodního zákoníku, uplatnila žalobkyně tuto námitku ve správním řízení pouze podpůrně. Žalovaný ji správně vypořádal poukazem na to, že i když nebyla odměna schválena valnou hromadou, bez dalšího to neznamena, že se nejedná o odměnu člena statutárního orgánu. Pokud jde o posouzení činnosti samotné jako závislé, poukázal krajský soud na skutečnost, že podle mandátní smlouvy vykonával T.V. von S. činnost, která svým charakterem odpovídala činnosti předsedy představenstva, tedy jednalo se o obchodní vedení, tvorbu obchodních strategií, zajišťování vedení účetnictví, výstavbu nového závodu a mnoho dalších. K tomuto závěru dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, který se týkal zdanění příjmu mandátáře žalobkyně, byť v jiném Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.*

zdaňovacím období. Žalovaný tak prokázal právní domněnku, že se jednalo o příjmy ze závislé činnosti“. K tomu Nejvyšší správní soud doplnil, že „[p]odle § 191 odst. 1 obchodního zákoníku [p]ředstavenstvo rozhoduje o všech záležitostech společnosti, pokud nejsou tímto zákonem nebo stanovami vyhrazeny do působnosti valné hromady nebo dozorčí rady. Oblast působnosti valné hromady pak vymezuje § 187 obchodního zákoníku. Do oblasti této působnosti spadá celá řada činností, které však nelze označit za operativní či „projektové“. Právě takové činnosti spadají do působnosti představenstva, resp. jeho předsedy. Z mandátní smlouvy přitom vyplývá, že T.V. von S. se podílel zejména na výstavbě závodu Býšov. Podle přehledu činnosti mandatáře (č. l. 1a spisu o daňové kontrole) však vykonával také další činnosti bezprostředně nesouvisející s tímto projektem, například se účastnil konference Biofuels 2010 v Kodani, dále jednal o projektu Trmice, také o projektu CVEE a o výstavě na turzi Býšov a také jednal se společností E.ON. Právě v případě posledně jmenované společnosti jsou následné smlouvy podepsány T.V. von S. coby předsedou představenstva, nikoliv coby mandatářem jednajícím za společnost na základě plné moci. Ostatně přehled činnosti mandatáře předložila správci daně sama stěžovatelka a nic jí nebránilo provést důsledné odlišení činností mandatáře a předsedy představenstva. Za této situace nelze vytýkat správním orgánům a krajskému soudu, že toto odlišení neprovedly za ni. (...) pokud jde o poukaz stěžovatelky na § 555 odst. 1 občanského zákoníku, podle něž se právní jednání posuzuje podle svého obsahu, ani tato námitka není důvodná. Podle § 3028 odst. 1 občanského zákoníku se tímto zákonem řídí práva a povinnosti vzniklé ode dne nabytí jeho účinnosti. V době uzavření mandátní smlouvy byl účinný § 35 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, podle něhož se rovněž právní úkony posuzovaly podle vůle toho, kdo je učinil. Vůle stěžovatelky a T.V. von S. vyjádřená v mandátní smlouvě byla, aby vykonával činnost jako manažer projektu výstavby nového závodu. Mandátní smlouva obsahuje ustanovení, podle kterého nemá být jednání mandatáře chápáno tak, že je zaměstnancem stěžovatelky. Jak již kasační soud uvedl výše, posuzování příjmů členů představenstva jako příjmu ze závislé činnosti je pouze zákonnou fikcí. Stěžovatelka ve své argumentaci však zjevně nerozlišuje mezi závislou činností (prací) podle předpisů v oblasti pracovního práva a právní fikcí, kterou zakládá zákon o daních z příjmů. Jinými slovy to, že stěžovatelka nepovažovala T.V. von S. za zaměstnance, bez dalšího nevylučuje, že činnost, kterou vykonával podle mandátní smlouvy, se později shodovala s náplní jeho činnosti coby předsedy představenstva, která je dle zákonné fikce zdaněna jako příjem ze závislé činnosti.“

18. Nejvyšší správní soud se charakterem činnosti T.V. von S. zabýval i ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a to poprvé ve svém rozsudku ze dne 21. 6. 2021, č. j. 3 Afs 82/2019-38, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 a 2. čtvrtletí 2015. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud podrobně rozebral otázky týkající se s postavením předsedy představenstva akciové společnosti spolu s tím, zda plnění, které žalobce od T.V. von S. přijal, byla plněními poskytnutými v rámci činnosti předsedy představenstva. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tato plnění byla poskytována v rámci výkonu činnosti předsedy představenstva.
19. Nejvyšší správní soud se charakterem činnosti T.V. von S. zabýval následně i za období 4. čtvrtletí 2010, 1. – 4. čtvrtletí 2011, 2012 a 1. čtvrtletí 2013, pro účely daně z přidané hodnoty, a to v rozsudku ze dne 15. 7. 2021, č. j. 2 Afs 76/2019-33. Nejvyšší správní soud uvedl, že v „posuzované věci nebylo zpochybňováno, že mezi T.V. von S. a stěžovatelkou byla v roce 2006 uzavřena mandátní smlouva a že dne 29. 5. 2007 se T.V. von S. stal předsedou představenstva stěžovatelky. Zároveň nebylo zpochybňováno, že T.V. von S. vyvíjel činnost pro stěžovatelku a přijal za to plnění v podobě vyplacené odměny. Žalovaný (a následně krajský

soud) však toto plnění právně kvalifikoval jako odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, kterou lze z hlediska zákona o daních z příjmů podřadit pod příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) tohoto zákona. ...stěžovatelka argumentovala, že nebyly splněny podmínky § 66 odst. 3 obchodního zákoníku, respektive § 59 odst. 3 zákona o obchodních korporacích, aby bylo možné plnění poskytnuté stěžovatelkou T.V. von S. považovat za odměnu za výkon funkce předsedy představenstva. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný netvrdil, že by právo na odměnu za výkon funkce předsedy představenstva bylo obsaženo ve smlouvě o výkonu funkce. Vyšel z fakticity poměrů, tedy z toho, že T.V. von S. reálně vykonával funkci předsedy představenstva stěžovatelky, což se projevovalo obstaráváním jejích záležitostí, přičemž jednal právě z titulu své funkce a využíval oprávnění jednat za stěžovatelku, přičemž současně za svoji činnost obdržel protiplnění. Žalovaný nečinil závěr, že T.V. von S. měl nárok na odměnu za výkon funkce předsedy představenstva a v jaké výši, nýbrž akceptoval, že v obecné rovině může za výkon funkce náležet odměna.“

20. Zdaňovací období 2014 daně z příjmů fyzických osob bylo předmětem hodnocení zdejšího soudu v rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 62 Af 3/2020-117, se závěrem, že činnost T.V. von S. byla činností předsedy představenstva.
21. S ohledem na obsah nyní předkládané žalobní argumentace, jejíž jádro plně koresponduje s již v minulosti vypořádanými námitkami (srov. citované části rozsudků výše), nemá krajský soud důvod se od uvedených závěrů správních soudů odchýlit a v podrobnostech na ně odkazuje.
22. Není sporu o tom, že T.V. von S. byl v předmětném období předsedou žalobcova představenstva a zároveň mandatářem na základě mandátní smlouvy. Činnost členů orgánů právnických osob je dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů považována za příjem ze závislé činnosti, byť sama o sobě znaky závislé práce nespĺňuje. Jak plyne ze spisového materiálu, mandátní smlouva mezi T.V. von S. a žalobcem byla uzavřena roku 2006, dne 29. 5. 2007 se T.V. von S. stal předsedou žalobcova představenstva. Současně je prokázáno, že T.V. von S. v předmětném období vykonával pro žalobce činnost a přijímal od něj finanční plnění (odměnu).
23. Soud shledal, že žalovaný řádně odůvodnil svůj závěr o tom, že činnost, kterou pan T.V. von S. pro žalobce v předmětném období vykonával, je třeba považovat za výkon funkce předsedy představenstva (viz str. 9 napadeného rozhodnutí an.).
24. Žalovaný předestřel stav tak, jak jej zjistil a posoudil v předchozích zdaňovacích obdobích 2010 až 2012. Zároveň zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností, tedy jej vyzval, aby zejména prokázal, jaké konkrétní skutečnosti T.V. von S. pro žalobce v roce 2013 vykonával. Žalobce na tuto výzvu žalovanému sdělil, že v tomto období poskytoval služby dle mandátní smlouvy - koordinoval činnosti související s plánovanou výstavbou závodu na výrobu bioetanolu v lokalitě Býšov, jehož realizace byla v prodlení, a proto těžiště poskytovaných služeb spočívalo v jednáních s poskytovateli licencí a technické dokumentace. Dále byly poskytovány služby týkající se finančního zajišťování stavby, přípravy podkladů pro jednání s investory a rešerše technických podkladů společnosti General Electric Power + Water v souvislosti, jednání o průběhu linky VVN „V406/407 Kočín – Mírovka“. K tomu vykonával i časově nenáročné činnosti předsedy představenstva (podepisování atd.). Tato tvrzení však žalobce dle hodnocení žalovaného nikterak nedoložil, proto dospěl žalovaný k závěru, že i v roce 2013 T.V. von S. vykonával pro žalobce činnosti jako v letech 2010 – 2012, přičemž obsah vykonávané činnosti nelze

hodnotit jako podnikatelskou činnost, kterou vykonával pod svým jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jak zákon v případě mandátní smlouva předpokládá, ale jednalo se o činnost odpovídající činnosti statutárního orgánu - předsedy představenstva. To dle žalovaného koresponduje i s tvrzením T.V. von S., který v minulosti uváděl, že „koordinoval činnosti související s plánovanou výstavbou závodu na výrobu bioetanolu v lokalitě Býšov“. K tomu žalovaný dodal, že od roku 2003 do roku 2017 byla činnost žalobce (jeho účel) omezena pouze na přípravu výstavby tohoto lihovaru.

25. Žalobce nepředložil soudu argumentaci, kterou by zvrátil závěry žalovaného, a které by odůvodňovaly odchýlení se od právního názoru vysloveného správními soudy ve shora označených rozhodnutích, jakkoli se tento názor týkal jiných zdaňovacích období, resp. nyní je posuzováno zdaňovací období 2013, hodnocení správních soudů se týkala období 2010 – 2012 a 2014, dále první poloviny roku 2013 (primárně DPH). Žalobce toliko poukázal, že nebyly splněny základní formální předpoklady (§ 66 odst. 3 obchodního zákoníku, resp. § 59 odst. 3 zákona o obchodních korporacích), které jsou dle žalobce právního názoru nezbytné k tomu, aby bylo možné plnění poskytnuté žalobcem T.V. von S. považovat za odměnu za výkon funkce předsedy představenstva. K tomu zdejší soud shodně s odkazovanou judikaturou uvádí, že žalovaný vycházel z fakticity poměrů, tedy z toho, že T.V. von S. skutečně vykonával funkci předsedy představenstva, což realizoval obstaráváním žalobcových záležitostí, ve kterých jednal právě z titulu své funkce předsedy představenstva. Za tuto svou činnost obdržel od žalobce protiplnění (odměnu). Žalovaný netvrdil, že T.V. von S. měl na odměnu nárok z titulu své funkce předsedy představenstva, pouze akceptoval skutečnost, že za výkon této funkce může náležet odměna, přičemž to, zda o takové odměně bylo rozhodnuto v souladu se zákonem, není podstatné.
26. Žalovaný neakceptoval žalobcův právní názor ohledně povahy činnosti vykonávané T.V. von S. pro žalobce a své závěry dostatečným a přezkoumatelným způsobem v odůvodnění napadeného rozhodnutí obhájl. Závěry žalovaného mají oporu v provedeném dokazování, byť jsou primárně založeny na skutečnostech zjištěných v předchozích zdaňovacích řízeních. Podoba činnosti žalobce (příprava realizace lihovaru) však takové skutkové závěry žalovaného umožňuje a žalobce tyto skutkové závěry relevantním způsobem nezpochybňuje.
27. Poukaz žalobce na § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu, dle kterého správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, není správný, neboť v tomto případě se o právní domněnku (presumování určitých skutečností) či právní fikci (fingování právní skutečnosti) nejedná. Závěr žalovaného, že plnění poskytované T.V. von S. bylo činěno v rámci výkonu činnosti předsedy představenstva a protiplnění, které tato osoba přijala je tak plněním ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů, není opíráno o domněnku či fikci. To, že odměna člena statutárního orgánu je zákonem považována za odměnu ze závislé činnosti, ačkoli se pojmově o závislou činnost nejedná a zákonodárce zde přistoupil k užití institutu právní fikce, neznamená, že na věc dopadá § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu.
28. Žalobce přes opakované výzvy nikterak neprokázal, že odměny vyplácené T.V. von S. měly povahu příjmů z obchodního vztahu, nikoli příjmů dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů. Žalobcem navržené důkazy žalovaný nepominul, přičemž důvody pro jejich odmítnutí řádně odůvodnil (viz bod 44, 45 napadeného rozhodnutí). Žalobce navrhl vyslechnout T.V. von S., což žalovaný odmítl pro nadbytečnost s tím, že žalobce sám jako

mandant musí mít přehled o činnosti mandatáře a z povahy věci disponuje stejnými informacemi, jako mandatář. Takovému odůvodnění krajský soud s ohledem na shora uvedené akceptuje, neboť mandatář pro mandanta obstará určitou záležitost. Jakkoli tak činí samostatně, s ohledem na předmět mandátní smlouvy a činnosti žalovaného musel být žalovaný plně obeznámen s činností T.V. von S. neboť, v tomto tkví základní „problém“, tato činnost dle mandátní smlouvy měla s ohledem na účel mandátní smlouvy a hlavní činnost žalobce ve své podstatě odpovídat úkolům a činnostem statutárního orgánu společnosti (žalobce). I kdyby snad T.V. von S. prokázal tvrzení žalobce o konkrétní vykonávané činnosti v roce 2013 (služby týkající se finančního zajišťování stavby, přípravy podkladů pro jednání s investory a řešerše technických podkladů společnosti General Electric Power + Water v souvislosti, jednání o průběhu linky VVN „V406/407 Kočín – Mírovka“), tato činnost by se ve své podstatě nikterak nelišila od činnosti, kterou správní soudy již posuzovaly v případě jiných zdaňovacích období se závěrem, že se jedná o činnosti vykonávané z pozice předsedy představenstva. Jinou činnost T.V. von S. žalobce v řízení před daňovými orgány ani netvrdil.

29. Soud nepřijal žalobcovu námitku, že mu daň nebyla dodatečně vyměřena zákonem předpokládaným způsobem. Žalobcem citovaná judikatura (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, sp.zn. 1 Afs 300/2017-26) nemůže být na projednávanou věc beze zbytku aplikována, neboť posuzovala případ od projednávané věci skutkově odlišný. Soud předně v souladu s právním názorem žalovaného poznamenává, že doměření daně nemusí být bezvýhradně provedeno v návaznosti na daňovou kontrolu (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, čj. 6 Afs 323/2018-38). Dále dle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Právě tak tomu bylo v projednávané věci. Přesto nelze skutečnost, že žalobci byla daň prvostupňovým rozhodnutím vyměřena dle pomůcek a v odvolacím řízení následně na základě dokazování, považovat za nesouladnou se zákonem. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly sice dodrženy (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017, čj. 1 Afs 150/2016-35), přesto odvolací orgán dospěl k závěru, že nesouhlas žalobce k podání dodatečného vyúčtování daně příjmů ze závislé činnosti nelze spojovat s oprávněním správce daně doměřit daň podle pomůcek v situaci, kdy žalobce svůj nesouhlas odůvodnil. Stanovení daně na základě dokazování je z hlediska daňového řádu prioritním způsobem stanovení daně, zejména při existenci dostatečných důkazních prostředků. Žalovaný si proto opatřil další důkazní prostředky (zbývající faktury za rok 2013) a rovněž žalobci prostřednictvím výzvy umožnil prokázat a doložit skutečnosti potřebné pro správné stanovení předmětné daně. Účelem tohoto postupu je mj. zabránit situacím, kdy by byl daňový subjekt vyloučen z možnosti svá tvrzení prokázat (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 66/2015). Žalovaný tedy změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování, tedy modifikoval postup správce daně, aniž by zasáhl do žalobcových práv, jak ostatně dokládá judikatura NSS, která konstatuje, že v odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75). Z uvedených důvodů soud namítanou nezákonnost takového postupu neshledal.

Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

30. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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 nejbližší 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.

České Budějovice 31. ledna 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

