



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **DŘEVĚNÉ PODLAHY s. r. o.**, se sídlem Kostelany 200, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2020, č. j. 14908/20/5200-10421-705721, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2022, č. j. 30 Af 40/2020-91,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2022, č. j. 30 Af 40/2020-91, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 4. 2020, č. j. 14908/20/5200-10421-705721, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 35 923 Kč k rukám jejího zástupce, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou sporu je posouzení, zda finanční prostředky, které žalobkyně v roce 2014 převedla na soukromý účet svého jediného jednatele a společníka, představovaly krátkodobou zápůjčku, nebo příjem jednatele ze závislé činnosti.

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014 zjistil, že v dubnu a srpnu 2014 byly z bankovního účtu žalobkyně převedeny finanční prostředky v celkové výši 7 900 000 Kč na soukromý účet jediného jednatele a společníka žalobkyně. Prakticky ve shodné dny bylo účtováno o jejich (podle správních orgánů fiktivním) vkladu do pokladny. U některých transakcí bylo uvedeno, že jde o krátkodobou půjčku jednateli. Podle předloženého účetnictví však žalobkyně v roce 2014 žádné pohledávky vůči svému jednatele nezaúčtovala. Finanční úřad převody finančních prostředků v dubnu 2014 (ve výši 3 700 000 Kč) a srpnu 2014 (ve výši 4 200 000 Kč) z účtu žalobkyně na soukromý bankovní účet jejího jednatele vyhodnotil jako výplatu odměny jednatele obchodní korporace ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dodatečným platebním výměrem proto žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 448 574 Kč a penále ve výši 489 714 Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl. Podle krajského soudu daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav, unesly důkazní břemeno a řádně zpochybnily tvrzení žalobkyně, že výplata finančních prostředků jejímu jednatele představovala půjčku. Krajský soud neshledal důvodnými ani zbývající žalobní námítky, týkající se mj. ukončení dokazování v době karantény tehdejšího zástupce žalobkyně nebo nezahrnutí částek do nákladů v rámci daně z příjmů právnických osob.

II. Kasační stížnost žalobkyně a další vyjádření

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatelky správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že příjem podléhal dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Nabízelo se totiž více možností, čím by platba mohla být. K této žalobní námitce se krajský soud podle stěžovatelky vyjádřil nedostatečně a nepřezkoumatelně. Stěžovatelka nerozumí tomu, na základě jakých důkazů krajský soud příjem považoval za příjem ze závislé činnosti, který je z pohledu daňových zákonů zdaňován nejprísněji, resp. vedle daně z příjmu ze závislé činnosti podléhá také odvodům na sociální a zdravotní pojištění. Odměna sjednaná v pracovní smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a jednatelem je stanovená částkou 10 000 Kč; ze smlouvy neplyne možnost dosáhnout tak vysokých příjmů. V poznámkách k platbám bylo uvedeno, že jde o půjčku. Stěžovatelčina účetní popřela, že se jedná o příjem ze závislé činnosti. Nic na tom nemění ani zmařená kontrola pokladny. Krajský soud měl ozřejmit, proč se podle něj jedná o příjem ze závislé činnosti. Nepřezkoumatelně se podle stěžovatelky soud vyjádřil také k námitce týkající se výsledku účetní.

[5] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytkla, že nezohlednil realitu podnikatelského prostředí. V případě náhlé potřeby cashflow ovládající osoba běžně využívá svého vlivu

pokračování

v jednotlivých ovládaných osobách a může si přeposlat finanční prostředky podle aktuální potřeby. Na takové převody nelze bez dalšího pohlížet jako na příjmy; tím spíše, pokud se finanční prostředky následně vrací zpět ovládaným osobám. V tu chvíli se totiž nejedná o faktický příjem a nejde o situaci zakládající vznik zdanitelného příjmu. Podle stěžovatelky měly správní orgány situaci řešit postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, případně doměřit pouze tržní úrok.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a odmítl tvrzení o jeho nepřezkoumatelnosti. Podotkl, že důkazní břemeno neunesla naopak stěžovatelka. Samotná poznámka na některých bankovních výpisech nemůže prokázat, že šlo o krátkodobou půjčku. Stěžovatelka správci daně nepředložila smlouvu o zápůjčce, neboť byla údajně sjednána pouze ústně, ani pokladní doklady, které měl podle stěžovatelky podepsat dlužník (jednatel stěžovatelky). Tvrzení, že šlo o půjčku, nepotvrdily ani svědecké výpovědi. Provedení důkazu zjištěním stavu hotovosti na pokladně stěžovatelka zmařila. K námitce, že právní povaha příjmu měla být posouzena jinak, žalovaný podotkl, že jde o námitku neuplatněnou v žalobě. Dodal, že předmětem řízení není daň z příjmů právnických osob ani stěžovatelčiny odvody na sociální zabezpečení. Námitku, že daňové orgány chtěly stěžovatelce doměřit co nejvyšší daň, označil za pausalizující a obecnou.

[7] Stěžovatelka v replice konstatovala, že ani prokázání existence příjmu správcem daně nemusí postačovat. Povinností správce daně je jít v dokazování ještě dále a mít dostatek důkazů pro závěr, že jde o příjem ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Pro hodnocení, zda se jednalo o příjem podle § 6, § 7 nebo § 10 zákona o daních z příjmů, musí být řádně zjištěn skutkový základ (např. obsah pracovněprávního poměru či jiného smluvního vztahu nebo existence příčinné souvislosti mezi příjmem a odvedenou závislou prací). Žalovaný nicméně nedisponoval dalšími informacemi nad rámec zjištění o zaměstnaneckém poměru mezi stěžovatelkou a jednatelem. Důkazní řízení se tedy ocitlo ve stavu částečného *non liquet*. Stěžovatelka tvrdí, že pokud není zjištěn skutkový stav, který by umožňoval řádně právně posoudit transakci, ale zároveň je zřejmé, že jde o zdanitelný příjem, je nutno jej v souladu se zásadou *in dubio mitius* posoudit jako příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů.

[8] Podle názoru žalovaného vyjádřeného v duplice spočívá meritum sporu v tom, že stěžovatelka měla prokázat tvrzení, že příjem jejího jednatele byl krátkodobou půjčkou. Tvrzení ale odporuje předloženému účetnictví a příloze k účetní závěrce a stěžovatelka je neprokázala ani jinými důkazy. Svědkyně – účetní pouze uvedla, že účtovala chybně. Z její výpovědi však neplyne, na základě jakého podkladu zaúčtování provedla. Smlouvu o zápůjčce stěžovatelka nepředložila a zjištění stavu hotovosti na pokladně zmařila. Námitku, že žalovaný hodnotil příjem jednatele v přísnějším daňovém režimu, ačkoli měl být zařazen pod § 10 zákona o daních z příjmů, stěžovatelka v žalobě neuplatnila, a proto je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Žalovaný poukázal na skutkové odlišnosti rozsudků citovaných stěžovatelkou. Z procesní opatrnosti se vyjádřil též k námitce nesprávnosti právního hodnocení, že se jednalo o příjem podle § 6 zákona o daních z příjmů.

[9] Stěžovatelka zaslala soudu také tripliku. Opět uvedla, že v žalobě nerozporovala fakticitu příjmu, nýbrž jeho právní hodnocení. Je-li předmětem sporu z podstatné části otázka právního hodnocení, nechápe stěžovatelka obsáhlou polemiku žalovaného ohledně důkazního břemene jako institutu souvisejícího výhradně s otázkami skutkovými. Správné právní hodnocení je povinností správního orgánu, při němž důkazní břemeno nehraje roli. Stěžovatelka podotkla, že v žalobě rozporovala jak neunesení důkazního břemene (otázku skutkovou), tak právní hodnocení příjmu jako příjmu ze závislé činnosti (otázku právní). V kasační stížnosti poukazovala na to, že krajský soud „skutkově-právní“ otázku posoudil nepřezkoumatelně a s nesprávným výsledkem. Právní hodnocení správních orgánů i krajského soudu se zakládá na domněnce, že každý příjem je automaticky příjmem ze závislé činnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[11] Žalovaný posoudil příjmy stěžovatelčina jednatele jako příjmy ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (příjmy ze závislé činnosti, mj. odměny člena orgánu právnické osoby) ve spojení s § 6 odst. 3 téhož zákona. Podle posledně citovaného ustanovení se těmito příjmy rozumí *příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch.*

[12] Nejvyšší správní soud (NSS) v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, uvedl, že skutečnost, že fyzická osoba je jednatelem či společníkem obchodní společnosti, sama o sobě neznamená, že jakékoli plnění, které tato osoba od společnosti obdrží, je příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (příjmem za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným či komanditisty komanditní společnosti). Vždy je nutno zkoumat povahu příjmu – především, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně, anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění. Prokázat, z jakého právního důvodu byly částky vyplaceny, je povinností obchodní společnosti. Právě tu stíhá důkazní břemeno ohledně prokázání charakteru částek vyplacených jednatelem. Ve shodném smyslu – totiž, že k povaze příjmu se váže povinnost tvrzení a břemeno důkazní, které v souladu § 92 odst. 3 daňového řádu stíhají prvotně daňový subjekt – se NSS vyjádřil také v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016-18.

[13] NSS se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že správce daně důvodně zpochybnil stěžovatelčino tvrzení o povaze příjmu jako zápůjčky. Pochybnosti plynou z níže uvedených skutečností, které popsaly daňové orgány i krajský soud v napadeném rozsudku. Stěžovatelka totiž nepředložila smlouvu o zápůjčce a znemožnila kontrolu stavu pokladny při místním šetření. Její jednatel dotčené finanční prostředky ihned využil k nákupu obchodního podílu ve společnosti SEROMED.CZ s. r. o. a k nákupu pohledávky. Svědkyně – účetní neuvedla, na základě jakého podkladu provedla zaúčtování. Transakci prý zaúčtovala podle ústního pokynu jednatele. Setrvale uváděla, že transakci zaúčtovala chybně, přestože v dřívějších případech o půjčce jednatelem účtovala na jiných

pokračování

účtech. Tyto okolnosti ve svém souhrnu vyvolávají relevantní pochybnosti o stěžovatelčině tvrzení, že se ve skutečnosti jednalo o půjčku.

[14] NSS přesto přisvědčil kasační námitce, že není zřejmé, z jakého důvodu správní orgány vyhodnotily sporný příjem právě jako odměnu člena orgánu právnické osoby. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ani žalovaný v napadeném rozhodnutí právní posouzení příjmu blíže nezduvodnili. Sporný příjem bez dalšího označili jako odměnu člena orgánu právnické osoby. Takové posouzení NSS nepovažuje za dostatečné. Správní orgány jsou povinny si učinit úsudek o charakteru příjmů daňového subjektu za účelem jejich podřazení pod jeden z druhů zdanitelných příjmů podle § 6 až 10 zákona o daních z příjmů (k rozlišování mezi jednotlivými kategoriemi viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 277/2020-43). Rozhodující pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka. Žádnou podrobnější úvahu v tomto směru ale správce daně ani žalovaný nepředložili. Příjem ze závislé činnosti v podobě odměny ale není jedinou myslitelnou alternativou k půjčce. Jinak řečeno, nabízí se více možných verzí právního hodnocení tohoto příjmu. Je úkolem správních orgánů, aby jeho povahu přezkoumatelným způsobem kvalifikovaly a své závěry odůvodnily.

[15] Chybějící odůvodnění právní kvalifikace příjmu je přitom vadou působící nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Není proto důvodná argumentace žalovaného, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila již v žalobě.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zároveň NSS v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud by neměl jinou možnost než učinit totéž, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[17] S ohledem na tento procesní postup je NSS povinen rozhodnout o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. užitého ve spojení s § 120 s. ř. s. má stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení, neboť měla ve věci úspěch. Náhrada nákladů řízení naopak nenáleží žalovanému, který v řízení nakonec úspěšný nebyl.

[18] Stěžovatelka uhradila soudní poplatky v celkové výši 9 000 Kč (3 000 Kč za žalobu, 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku v řízení o žalobě a 5 000 Kč za kasační stížnost).

[19] V řízení o žalobě byla stěžovatelka nejprve zastoupena společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. Tento zástupce učinil v řízení před krajským soudem tři úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení, sepsal žalobu a sepsal návrhu na přiznání odkladného účinku [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 177/1996, advokátní tarif]. Za první dva úkony právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč, za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši poloviny sazby, tj. 1 550 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního

tarifu] a za každý úkon paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 8 650 Kč. Tento zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1 817 Kč, která odpovídá této dani. Celkem tedy tato část náhrady nákladů řízení činí 10 457 Kč.

[20] Zastoupení stěžovatelky následně převzal advokát JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský, který v řízení o žalobě učinil jeden úkon právní služby, a to sepis vyjádření [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, celkem tedy 3 400 Kč. Také u tohoto zástupce je třeba zvýšit jeho odměnu o DPH ve výši 714 Kč. Náhrada nákladů řízení JUDr. Ing. Lichnovského za řízení o žalobě tak činí částku 4114 Kč.

[21] V řízení o kasační stížnosti JUDr. Ing. Lichnovský učinil tři úkony právní služby, a to sepis kasační stížnosti, repliky a tripliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. I zde je třeba odměnu zvýšit o DPH ve výši 2 142 Kč. Za řízení o kasační stížnosti tak JUDr. Ing. Lichnovskému náleží částka 12 342 Kč.

[22] Celkem je tak žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 35 923 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího advokáta. NSS upozorňuje, že ve vztahu k náhradě nákladů řízení daňového poradce je advokát pouze platebním místem.

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

V Brně dne 12. června 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu