



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráka, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., v právní věci

žalobce: **HeliNav s.r.o.**
sídlem U Lesa 137, Zvole
zastoupen advokátem Mgr. Ondřejem Mikulášem
sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.11.2021, č. j. 72701/21/7100-10114-702346,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 10.11.2021, č. j. 72701/21/7100-10114-702346, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Ondřeje Mikuláše.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Finanční úřad dodatečnými platebními výměry vydanými v roce 2018 dodatečně stanovil žalobci k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2013 a 2014, neboť při daňové kontrole zjistil, že některé náklady žalobce nesloužily k

dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zároveň dospěl k závěru, že byly použity pro osobní potřebu jednatele žalobce, a mají tak povahu příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

2. Odvolání žalobce bylo rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.10.2019 zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.
3. Na základě podnětu žalobce nařídil žalovaný rozhodnutím ze dne 21.10.2020 přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.10.2019.
4. Odvolací finanční ředitelství vázano právním názorem žalovaného rozhodnutím ze dne 22.4.2021 změnilo svoje rozhodnutí ze dne 22.10.2019 tak, že změnilo dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a doměřenou daň snížilo.
5. Proti tomu podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 10.11.2021 zamítnuto. Toto rozhodnutí napadl žalobce žalobou.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

6. Žalobce má za to, že pořízené služby a zboží, které v žalobě uvádí, nejsou náklady pro osobní potřebu žalobce a jednatele, ale naopak se jedná o daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, případně daňově neúčinné náklady podle § 25 zákona o daních z příjmů. K tomu navrhuje výslech svého jednatele a daňové poradkyně. Podle žalobce ani v případě, že není prokázáno, že určité náklady byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nejedná se automaticky o příjem jednatele ze závislé činnosti podle § 6 citovaného zákona. Podle žalobce v daném případě z ničeho nevyplývá, že by se jednalo o naturální příjem jeho jednatele.
7. Žalobce dále poukazuje na to, že správce daně jednal až do roku 2019 nesprávně jako se zmocněnkyní žalobce s Ing. J., která předložila „zfalšovanou“ generální plnou moc ze dne 14.1.2013. Jednatel žalobce tak nebyl informován o průběhu daňové kontroly ani navazujících řízení.
8. Správce daně navíc porušil § 41 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť výzvy k prokázání skutečností nedoručoval i jednatele žalobce.
9. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za zákonné. Podle žalovaného bylo prokázáno, že se pořízené služby a zboží promítly v majetkové sféře jediného jednatele a že nabyly charakteru příjmu. Navrhuje, aby soud žalobu zamítl. I žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
12. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

13. Žalobce předně namítá, že náklady, které správce daně nevyhodnotil jako náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, buď takovými náklady byly, případně se jednalo o náklady daňově neúčinné podle § 25 zákona o daních z příjmů.
14. V daném případě je předmětem přezkumu rozhodnutí, kterým (v konečném důsledku) byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Správci daně totiž dospěli k závěru, že některé náklady, které žalobce uplatnil jako náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byly použity pro osobní potřebu jednatele žalobce, a mají tak povahu příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
15. Soud tedy v daném řízení neposuzoval, zda jednotlivé náklady vynaložené na zboží a služby byly žalobcem použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (to by činil, pokud by přezkoumával rozhodnutí správce daně, kterým by byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob v důsledku toho, že by správce daně určité náklady nepovažoval za náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), nýbrž to, zda tyto náklady (položky) byly použity pro osobní potřebu jednatele žalobce, a mají tak povahu příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Závěr o tom, že jednotlivé náklady byly skutečně příjmem jednatele žalobce ze závislé činnosti, musí z napadeného rozhodnutí, resp. ze zprávy o daňové kontrole a spisové dokumentace, vyplývat. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo.
16. Podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.
17. Podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů jsou příjmy podle odstavce 1 příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti.
18. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že se od základu daně odečtou náklady (výdaje) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši kterou poplatník prokáže a zákony stanoví.
19. Ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí příklady nákladů, které nelze za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat.
20. Předně je třeba se žalobcem souhlasit, že nelze automaticky dovozovat, že každý náklad žalobce, který není nákladem k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je automaticky příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů (a to ani v případě, že by měl daňový subjekt jediného zaměstnance či jediného jednatele). Jistě tomu tak v některých případech může být, nicméně nelze takový závěr dovozovat jen z toho, že daňový subjekt neprokáže, že se o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná. Vždy je třeba řádně odůvodnit, proč se jedná o příjem ze závislé činnosti zaměstnanců či statutárních zástupců daňového subjektu a nikoli jen o náklady daňového subjektu, které nejsou tzv. daňově uznatelné (tj. ty které nejsou vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebo ty, které za takové náklady nelze uznat dle § 25 citovaného zákona). Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

21. Tak ale správce daně nepostupoval. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, u řady nákladových položek, u nichž dospěl správce daně k pochybnostem, zda se jedná o náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je uvedeno, že správce daně žalobce vyzval, aby prokázal účel vynaložených prostředků. Žalobce na výzvu zpravidla nereagoval a správce daně uzavřel, že se o náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nejedná. Až potud je úvaha správce daně správná a zákonná. Pak ale správce daně bez dalšího uvedl, že „z pohledu daně z příjmů ze závislé činnosti vyhodnotil správce daně tyto výdaje jako náklady soukromého charakteru mající povahu naturálního příjmu“. Tak je tomu takřka u všech položek; např. zdaňovací období 2013: náklady na letenky (č. 2), příslušenství k zahradnímu jezírku (č. 3), pronájem sálu (č. 4), foukač Gardena (č. 5), samolepící dekorace Strom štěstí (č. 16); zdaňovací období 2014: náhradní díly k vozítkům Segway (č. 3), ubytování v penzionu Spokojený host (č. 4). Z uvedeného je zřejmé, že správce daně skutečně postavil rovnítko mezi náklady, které podle jeho názoru nesloužily k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, a naturálními příjmy žalobcova jednatele. Ze zprávy o daňové kontrole totiž vůbec neplyne, že tyto náklady žalobce vynaložil skutečně ve prospěch svého jednatele a že se tedy jedná o naturální plnění a jednatelův příjem ze závislé činnosti. Ze zprávy tak vůbec není zřejmé, že se tyto náklady opravdu promítly v majetkové sféře jednatele žalobce, jak nesprávně uvádí napadené rozhodnutí.
22. U některých položek si sice skutečně lze velice obtížně představit, že by se mohlo jednat o náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Současně se „vysloveně nabízí“, aby byly považovány za naturální příjem jednatele žalobce. K tomu je ale nezbytné, aby takový závěr správce daně nejen předpokládal, ale také na podkladě provedených důkazů řádně odůvodnil. Tak tomu v daném případě nebylo. Nelze přitom vyloučit, že by se mohlo jednat o náklady žalobce daňově neúčinné. Zpráva o daňové kontrole tak v daném případě neobsahuje dostatečně podložený závěr o tom, že se jednotlivé náklady skutečně promítly v majetkové sféře žalobcova jednatele a jedná se tak o jednatelovy příjmy ze závislé činnosti.
23. Vzhledem k tomu, že tuto vadu neodstranilo Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání ani žalovaný v napadeném rozhodnutí, je třeba napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné zrušit.
24. Nebylo přitom třeba k jednotlivým nákladům dokazovat výsledky žalobcova jednatele a jeho daňové poradkyně.
25. Žalobce dále namítal, že správce daně pochybil, pokud jednal s Ing. J. jako se zmocněnkyní žalobce.
26. Z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.4.2021 plyne, že dle znaleckého posudku není podpis na generální plné moci ze dne 14.1.2013 udělené Ing. J. podpisem žalobcova jednatele. Nebylo tedy k této otázce třeba dokazovat znaleckým posudkem. Odvolací finanční ředitelství však dospělo k závěru, že Ing. J. žalobce od roku 2013 zastupovala (podávala za žalobce daňová přiznání) a jednatel žalobce si toho byl vědom a opakovaně na Ing. J. jako na svoji zástupkyni poukazoval. Podle Odvolacího finančního ředitelství jednatel žalobce o daňové kontrole věděl a během ní nezpochybnil zastoupení Ing. J. Naopak platnost plné moci potvrdil.
27. S tímto závěrem souhlasí i soud. Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce skutečně o Ing. J. hovořil jako o svoji zástupkyni a platnost plné moci ze dne 14.1.2013 mnoho let nezpochybňoval, naopak na ni odkazoval. Pokud by Ing. J. nebyla zástupkyní žalobce v Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

daňovém řízení, jistě by jednatel žalobce správci daně nesdělil, že Ing. J. měla od roku 2013 podepsanou generální plnou moc, na základě níž žalobce zastupovala. Také by jednatel žalobce v dalším podání správci daně neoznamoval, že tuto plnou moc musel vypovědět a neuváděl by důvody výpovědi (podání ze dne 23.12.2019). V daném případě tak mezi žalobcem a Ing. J. existovala materiální dohoda o plné moci.

28. Nelze se přitom ztotožnit s tím, že si jednatel žalobce teprve dodatečně uvědomil, že Ing. J. nikdy nezmocnil a že jeho podpis na plné moci musí být falešný. I kdyby jednatel žalobce ještě neměl k dispozici znalecký posudek, jistě by poznal, že se o jeho podpis nejedná. Zvláště za situace, kdy uvádí, že je to na první pohled seznatelné, a nerozpoznání falešného podpisu vyčítá správci daně. Navíc si jistě byl vědom toho, komu udělil či neudělil tak zásadní oprávnění, jako je zastupování žalobce ve všech daňových věcech.
29. Soud tak má za to, že i v případě, že plnou moc ze dne 14.1.2013 nepodepsal jednatel žalobce, je třeba považovat žalobce za řádně zastoupeného Ing. J., neboť zmocnění bylo materiálně uděleno (tj. byla uzavřena dohoda o plné moci).
30. Ke shodnému závěru ve vztahu k totožné plné moci ostatně dospěl i Krajský soud v Praze v usnesení ze dne 5.5.2021, č.j. 43 Af 29/2020-146, které bylo potvrzeno i Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8.2.2022, č.j. 10 Afs 205/2021-44.
31. Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že správce daně porušil § 41 daňového řádu, neboť výzvy k prokázání skutečností nedoručoval i jednateři žalobce.
32. Podle citovaného ustanovení se písemnosti určené zastoupené osobě doručují pouze zástupci. Toliko v případě, že má zastoupená osoba vykonat něco osobně, doručuje se i této osobě. Výzvy k prokázání skutečností však neukládají žalobci nic, co by měl vykonat osobně. Stanovují mu povinnost prokázat svoje daňové tvrzení. To však může učinit nejen žalobce ale též jeho zástupce. Ostatně právě proto se daňové subjekty zpravidla nechávají zastupovat. Správce daně tedy nepochybil, pokud výzvy nedoručoval i přímo žalobci.
33. Soud tak rozhodnutí žalovaného bez jednání zrušil jako nepřezkoumatelné podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.). Nezbytnost zrušení i prvostupňového rozhodnutí, nechť posoudí žalovaný.

V. Náklady řízení

34. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 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.
35. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce jsou tvořeny odměnou jeho zástupce za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby činí částku 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Dále žalobci náleží náhrada hotových výdajů jeho zástupce v paušální výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). K tomu soud připočetl náhradu za daň z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce povinen odvést z odměny a náhrad (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy žalobci na náhradě nákladů řízení náleží

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

částka ve výši 15 342 Kč. Soud žalovanému uložil zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobce v přiměřené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). 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 § 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.

Brno 20. března 2024

Petr Šebek v. r.
předseda senátu