



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ERGOTEP, družstvo invalidů**, se sídlem Zábořská 93, Proseč, zast. Mgr. Tomášem Novotným, advokátem se sídlem Havlíčkově náměstí 91, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 4. 2018, č. j. 52 Af 17/2017 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017, č. j. 4872/17/5200-10421-709052, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1256515/16/2804-50523-606541, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2013 dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 405 477 Kč a určena povinnost uhradit penále z takto dodatečně stanovené daně ve výši 81 095 Kč.

[2] Správce daně zahájil dne 11. 11. 2014 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, při které bylo mimo jiné zjištěno, že žalobce daroval smlouvou ze dne 1. 11. 2013 svému zaměstnanci Bc. P. H. a jeho manželce do společného jmění manželů nemovitosti v celkové hodnotě 1 651 000 Kč, konkrétně se jednalo o pozemky v katastrálním území Martinice u Skutče a budovu bývalého kravína.

[3] Správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o dar poskytnutý zaměstnanci stěžovatele v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“),

kteřý byl dle § 3 odst. 1 písm. a) téhož zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob, přičemž stěžovatel z tohoto příjmu svého zaměstnance neodvedl zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, proto zmiňovaným dodatečným platebním výměrem stanovil žalobci uvedenou daňovou povinnost dle § 235 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) k přímé úhradě. Téhož dne vydal správce daně na základě zjištění, k nimž dospěl v rámci téže daňové kontroly, rovněž dodatečný platební výměř č. j. 1256710/16/2804-50523-606541 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu 2013 a dodatečný platební výměř č. j. 1256565/16/2804-50523-606541 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.

[4] Žalobce podal vůči všem třem dodatečným platebním výměřům společné odvolání, v němž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008 – 98 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), namítal, že samotná existence pracovněprávního vztahu mezi dárce (žalobcem) a obdarovaným nezakládá souvislost daru s výkonem závislé činnosti ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Argumentoval tím, že nemovitosti byly darovány do společného jmění manželů H., nikoli výlučně zaměstnanci žalobce a že v ocenění nemovitostí dle znaleckého posudku bylo zahrnuto rovněž jejich technické zhodnocení, jehož hodnota však nebyla předmětem daru a obdarování ji žalobci řádně splácejí.

[5] Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti zamítl a tento dodatečný platební výměř potvrdil. Uvedl, že podstatným pro posouzení věci je pracovněprávní vztah mezi žalobcem jako dárce a obdarovaným jako jeho zaměstnancem (též předsedou družstva). Důležité je též to, zda by na příjem, který byl poskytnut ve formě darované nemovitosti, měla nárok i jiná osoba, která není zaměstnancem. Formální označení soukromoprávního úkonu, na jehož základě k převodu nemovitých věcí došlo, není pro daňové posouzení rozhodující. Žalobce sice v daňovém řízení tvrdil, že k darování nemovitých věcí nedošlo v souvislosti s výkonem závislé činnosti, žádný jiný důvod darování však neuvedl a svá tvrzení nedoložil žádnými důkazy. Rozsudek, na který žalobce odkazuje, se týká darování podniku otcem synovi, tedy skutkově odlišné věci. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, uvedl, že z díkce § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů vyplývá úmysl zákonodárce zahrnout pod předmět daně z příjmů široký okruh plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci. Pro závěr o souvislosti poskytnutí plnění s výkonem závislé činnosti je podstatná sama existence vztahu naplňujícího podmínky § 6 zákona o daních z příjmů mezi dárce a obdarovaným, přičemž je na daňovém subjektu, aby vyvrátil pochybnosti správce daně o účelu poskytnutého plnění, a tedy i prokázal, že neexistuje žádná přímá souvislost mezi darováním a výkonem závislé činnosti. K argumentaci, podle níž byly nemovitosti darovány do společného jmění manželů H., žalovaný uvedl, že právě tato skutečnost potvrzuje, že k darování došlo v souvislosti s pracovněprávním poměrem Bc. H., neboť v daňovém řízení nebyl zjištěn žádný jiný důvod, proč by žalobce tyto nemovitosti daroval rovněž paní H. Splácení technického zhodnocení obdarovanými není pro posouzení věci rozhodné, neboť správce daně o ně hodnotu daru nezvýšil, vycházel pouze z pořizovací ceny nemovitostí.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou však Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Žalobce namítal procesní pochybení žalovaného, který v nynější věci rozhodl toliko o jednom ze tří odvolání napadených dodatečných platebních výměřů. Dále žalobce namítal, že posuzovaný dar nebyl poskytnut v souvislosti s pracovním poměrem obdarovaného, nýbrž jako poděkování a částečné vynahrazení nákladů, úsilí a času, které Bc. H. vynaložil jakožto zakládající člen družstva a současně člen s nejvyšším podílem vyjádřeným jeho dalšími členskými

pokračování

vklady. Žalobce podotkl, že nemovitosti byly darovány do společného jmění manželů H., nikoliv pouze Bc. H. S otázkou technického zhodnocení uvedených nemovitostí se žalovaný vypořádal pouze ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1256515/16/2804-50523-606541, o němž rozhodl, nikoliv však ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1256710/16/2804-50523-606541, o němž žalovaný nerozhodl, byť byl odvoláním rovněž napaden.

[7] Krajský soud se neztotožnil s námitkou, podle níž žalovaný pochybil, když žalobou napadeným rozhodnutím rozhodl pouze o části odvolání žalobce. Správce daně vydal tři dodatečné platební výměry, přičemž každý z nich se týkal jiné daně (být' byly vydány na základě téže daňové kontroly), šlo tedy o tři samostatná rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu. Žalovaný tedy neměl povinnost rozhodnout o odvolání v rozsahu všech tří napadených dodatečných platebních výměrů.

[8] Pokud jde o posouzení otázky, zda posuzovaná transakce podléhala dani z příjmů, či dani darovací, odkázal krajský soud na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Afs 23/2008 – 66, týkající se vztahu mezi oběma uvedenými daněmi, a na rozsudky ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010 – 135, a ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, v nichž se Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud se s ohledem na uvedenou judikaturu nejprve zabýval průběhem daňového řízení a aktivitou žalobce jako daňového subjektu. Dospěl přitom k závěru, že žalobce v daňovém řízení neuvedl, z jakých jiných důvodů než na základě pracovněprávního vztahu mělo k darování dojít. Tvzení, která v tomto směru žalobce uvedl až v žalobě, byla uplatněna opožděně. Rovněž až v řízení před soudem žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem obdarovaného či seznamem členů družstva. Krajský soud proto provedení těchto důkazů odmítl, neboť v opačném případě by fakticky nahrazoval činnost finančních orgánů. Žalobce finančním orgánům pouze osvětlil průběh darování nemovitostí. Na upozornění správce daně, že věc darování bude posuzována dle § 6 zákona o daních z příjmů, však reagoval pouze obecným tvrzením, že nabytí daru není předmětem daně z příjmů a že existence pracovněprávního vztahu není pro tento postup dostatečným podkladem. Fakticky tak namítal, že není dána souvislost mezi darem a zaměstnaneckým poměrem, jiný důvod daru však netvrdil. Finanční orgány přitom neměly povinnost takové důvody samy zjišťovat. Skutečnost, že nemovitosti byly darovány do společného jmění manželů H., na věci nic nemění, ani žalobce neozřejmil, jaký by tato okolnost měla mít vliv. Ani argumentace hrazením technického zhodnocení není pro posouzení věci z hlediska daně z příjmů fyzických osob rozhodná. Argumentace žalobce přefakturací technického zhodnocení byla směřována spíše do oblasti jiných daní. Žalovaný k této skutečnosti přihlédl, když uvedl, že daň byla dodatečně stanovena k přímé úhradě na základě hodnoty nemovitostí bez jejich zhodnocení.

II.

Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[9] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[10] Stěžovatel namítá, že žalovaný porušil dispoziční zásadu tím, že o odvolání rozhodl toliko ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1256515/16/2804-50523-606541, nikoliv proti zbývajícím dvěma platebním výměrům, přičemž ve zbylém rozsahu dle stěžovatele nedošlo k vyloučení odvolání k samostatným řízením. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 – 70, publ. pod č. 888/2006 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 1238/08, přičemž

uvádí, že žalovaný zvoleným postupem porušil právo stěžovatele na respektování autonomie jeho vůle a svobodné individuální jednání, princip procesní ekonomie a právo stěžovatele na spravedlivý proces. Namítá, že postup žalovaného, který nejprve vydal neúplné rozhodnutí o odvolání a následně se po podání žaloby snaží tuto vadu zhojit vydáním dalších rozhodnutí pod samostatnými spisovými značkami, nepřipustně zasahuje do jeho práva na spravedlivý proces.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že svou povinnost tvrzení i povinnost důkazní splnil. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008 – 98 (pozn. NSS: stěžovatel měl patrně spíše na mysli ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91), nelze převzít bez dalšího, neboť vychází ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dané řízení je však vedeno podle daňového řádu, který upravuje postup správce daně v případech, kdy má pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, odlišně od zákona o správě daní a poplatků, a to zejména v § 92 odst. 4 a § 89 daňového řádu. Stěžovatel v průběhu celého řízení tvrdil, že darování nesouvisí se závislou činností obdarovaného. Sama představa, že stěžovatel poskytl svému zaměstnanci jako benefit darem starý kravín, je navíc zcela absurdní. Pokud měl tedy správce daně za to, že je nutné tuto otázku důkladněji prošetřit, měl stěžovatele zákonem předvídaným způsobem vyzvat k odstranění nejasností a doplnění neúplných údajů. Správce daně namísto toho vypořádal námítky stěžovatele tím, že již samotná existence vztahu naplňujícího znaky uvedené v § 6 zákona o daních z příjmů mezi dárce a obdarovaným postačuje k doměření daně, aniž by projevil zájem o to, jaké další vztahy jsou mezi stěžovatelem a obdarovaným. Stěžovateli nelze přičítat k tíži, že po celou dobu vyvracel uvedenou argumentaci, z níž vyplývalo, že další vzájemné vztahy mezi ním a obdarovaným správce daně nezajímají. Finanční orgány poprvé poukázaly na to, že stěžovatel tyto vztahy nerozvedl, až v rozhodnutí o odvolání, proti němu stěžovatel brojil žalobou, v níž tyto skutečnosti vylíčil.

[12] Následně stěžovatel s odkazem na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008 – 98, zopakoval, že samotná existence vztahu mezi dárce a obdarovaným nemůže založit souvislost daru s výkonem závislé činnosti. Vztah mezi stěžovatelem a Bc. H. byl mnohem širší než pouhý pracovní poměr, Bc. H. je především zakládajícím členem stěžovatele a zároveň rovněž členem s nejvyšším podílem vyjádřeným jeho dalšími členskými vklady. V době založení stěžovatele mu Bc. P. H. poskytl značné množství finančních prostředků, svého času a úsilí bez nároku na adekvátní kompenzaci. Darování předmětných nemovitostí mělo představovat poděkování stěžovatele a částečné vynahrazení nákladů a času, které Bc. H. investoval v souvislosti s jeho založením. Dar byl poskytnut bez ohledu na to, že byl obdarovaný shodou okolností současně zaměstnancem stěžovatele. Tuto okolnost si při darování stěžovatel ani obdarovaný vůbec neuvědomili, v opačné případě by při převodu nemovitostí postupovali zcela jinak, jelikož jejich darování za podmínku, že hodnota daru bude zatížena daní z příjmů a pracovněprávními odvody, vůbec nedává smysl.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vzhledem k tomu, že stěžovatel podal společné odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům týkajícím se odlišných daní, rozhodl žalovaný o tomto odvolání třemi samostatnými rozhodnutími. Nesouhlasí s argumentací stěžovatele, podle níž se snažil zhojit vadu spočívající v neúplnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Naopak má za to, že postupoval v souladu s procesními předpisy, neboť každé z odvolání napadených rozhodnutí mělo jiný právní základ. Ze zásady procesní ekonomie nevyplývá nárok daňového subjektu na spojení věcí. Uvedeným postupem nedošlo ani k zásahu do práva stěžovatele na spravedlivý proces, neboť stěžovateli nebyla upřena možnost využít prostředků procesní ochrany, které mu právní řád poskytuje. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 – 70, i nález Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 1238/08, se týkají skutkově i právně zcela odlišných situací, kdy nebyl společný pouze

pokračování

skutkový základ, ale i právní kvalifikace věci, společné řízení tedy bylo možné i vhodné. Citovaný rozsudek se navíc týká vyloučení věci k samostatnému projednání v soudním řízení správním, uvedené závěry tedy nelze aplikovat na daňové řízení. Žalovaný má za to, že krajský soud se s žalobní argumentací uplatněnou v tomto směru dostatečně vypořádal, zdůraznil, že argumentace uplatněná v žalobě byla nepoměrně stručnější, přičemž na uvedenou judikaturu stěžovatel v žalobě neodkázal.

[14] Žalovaný nesouhlasí s tím, že by krajský soud bez dalšího převzal závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008 – 98, naopak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, zdůraznil, že před posouzením souvislosti mezi darováním a pracovněprávním vztahem dárce a obdarovaného je třeba zkoumat, zda stěžovatel tvrdil jiný důvod darování, než je právě souvislost s výkonem závislé činnosti obdarovaného. Žalovaný dodal, že stěžovatel měl v rámci této námítky pravděpodobně spíše na mysli právě rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, z něhož krajský soud vycházel. Ačkoliv se uvedený rozsudek vztahuje k právní úpravě důkazního břemene obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, v něm obsažené závěry jsou příléhavé i na nyní posuzovanou věc, neboť základní principy daňového řízení jsou upraveny shodně – daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván.

[15] K argumentaci stěžovatele ohledně unesení břemene tvrzení a břemene důkazního žalovaný uvedl, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat výši své daňové povinnosti. V tomto případě bylo zřejmé, že Bc. H. byl v rozhodné době zaměstnancem stěžovatele. Stěžovatel ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění na odlišné posouzení příjmů reagoval pouze tvrzením, že k darování nedošlo v souvislosti se zaměstnaneckým poměrem obdarovaného, žádný jiný důvod darování však neuvedl.

[16] Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, 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.

[18] Stěžovatel uplatnil dva okruhy námitek, první směřuje proti postupu žalovaného, který žalobou napadeným rozhodnutím rozhodl o odvolání pouze v rozsahu, v němž směřovalo proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1256515/16/2804-50523-606541, ačkoliv stěžovatel tímž odvoláním brojil rovněž proti dalším dvěma dodatečným platebním výměrům, druhý okruh se týká samotné otázky dodatečného stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k přímé úhradě stěžovateli.

[19] Námítkám stěžovatele vůči postupu žalovaného v odvolacím řízení nelze přisvědčit. Stěžovateli sice lze dát zapravdu v tom, že odvolací daňové řízení je ovládáno dispoziční zásadou,

odvolatel tedy sám rozhoduje o tom, zda vůbec své právo podat odvolání uplatní, formulací odvolacích námitek vymezuje okruh otázek, které mají být v odvolacím řízení primárně posuzovány, a rovněž může v průběhu řízení vzít své odvolání zpět, a řízení tím ukončit, aniž by bylo vydáno meritorní rozhodnutí. Tuto zásadu však nelze interpretovat tak, že by byl odvolací orgán povinen vydat jediné rozhodnutí o odvolání ve vztahu ke všem odvoláním napadeným rozhodnutím správce daně pouze na základě toho, že stěžovatel podal odvolání proti nim na jedné listině.

[20] Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 – 70, je v nyní posuzované věci nepřiléhavý, neboť citovaný rozsudek se týkal situace, kdy žalobce podal jednu žalobu proti sedmdesáti šesti rozhodnutím žalovaného, která se týkala týchž účastníků řízení a měla společný skutkový i právní základ spočívající ve výstavbě bytového domu žalobcem, jeho rozdělení na jednotky prohlášením vlastníka a následném převodu těchto jednotek jednotlivým kupujícím. V posuzovaném případě naproti tomu stěžovatel brojil svým odvoláním proti třem dodatečným platebním výměrům, které sice byly vydány na základě téže daňové kontroly, nicméně každým z nich byla doměřena jiná daň na základě jiných skutkových okolností, napadené platební výměry tedy nepojil společný skutkový, ani právní základ. Obdobně nepřiléhavý je odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 1238/08, v němž se Ústavní soud zabýval situací, kdy krajský soud vyloučil k samostatnému projednání žaloby proti dvěma rozhodnutím týkajícím se týchž účastníků ve věci dvou dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob, které byly vydány na základě téže daňové kontroly, přičemž rovněž právní podstata obou věcí byla v podstatě totožná. Navíc je třeba uvést, že se obě zmiňovaná rozhodnutí týkala vyloučení věci k samostatnému řízení v rámci soudního řízení správního na základě § 39 odst. 2 s. ř. s. Naproti tomu v nynější věci stěžovatel brojí proti vydání samostatného rozhodnutí v rámci daňového řízení. Daňový řád přitom neobsahuje období § 39 odst. 2 s. ř. s., který upravuje možnost vyloučení věci k samostatnému projednání.

[21] Rovněž je třeba zdůraznit, že ačkoliv Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 – 70, shledal postup městského soudu nezákonným, konstatoval, že tato vada z povahy věci neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, a proto ani nemohla být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Námitka týkající se rozsahu žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného jakožto odvolacího orgánu tedy není důvodná.

[22] Pokud jde o druhý okruh námitek stěžovatele, soud vycházel z následující právní úpravy.

[23] Dle § 6 odst. 4 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v relevantním znění, předmětem daně darovací nebyla bezúplatná nabytí majetku, která byla příjmem a byla předmětem daně z příjmů podle zvláštního předpisu (zákona o daních z příjmů) nebo bezúplatná nabytí majetku, která byla předmětem daně dědické.

[24] Dle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, předmětem této daně nebyly mimo jiné příjmy získané 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.

[25] Dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, příjmy ze závislé činnosti byly a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce; těmito příjmy se rozuměly i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku, b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce

pokračování

pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů, c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, d) 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.

[26] Dle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, příjmy podle odstavce 1 se rozumějí 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. Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6.

[27] Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[28] Dle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[29] Dle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

[30] Dle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

[31] Obecně k otázce, co je považováno za příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, včetně toho, která plnění poskytnutá členům obchodních korporací či jejich statutárních orgánů danou korporací lze posoudit jako příjem ze závislé činnosti, existuje ustálená judikatura správních soudů. Např. již v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 – 85, Nejvyšší správní soud konstatoval: „[S]kutečnost, že fyzická osoba je jednatelem, resp. společníkem obchodní společnosti sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které tato od společnosti obdrží je příjmem dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vždy je nutno zkoumat povahu příjmu, především to, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně (§ 3 odst. 4 cit. zákona), anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění (...).“

[32] Ve věci není sporu o tom, že stěžovatel skutečně daroval zmiňované nemovitosti obdarovanému, který byl v době darování jednak jeho zaměstnancem, jednak jeho předsedou.

Sporným však zůstává, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, když dar posoudil jako příjem ze závislé činnosti obdarovaného ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 6 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel v žalobě a v kasační stížnosti uvedl, že dar nesouvisel s pracovněprávním vztahem obdarovaného a stěžovatele, ale představoval poděkování obdarovanému jakožto zakladateli stěžovatele. Krajský soud se však podstatou této argumentace ani dokazováním uvedených tvrzení nezabýval, neboť dospěl k závěru, že byly uplatněny opožděně.

[33] Krajský soud tedy založil napadený rozsudek především na závěru, že stěžovatel neunesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní v daňovém řízení, neboť v něm pouze popíral, že by k darování nemovitostí došlo v souvislosti s výkonem závislé činnosti obdarovaného, jiný důvod daru však netvrdil ani nedoložil. Stěžovatel má tvrzení, která uvedl v průběhu daňového řízení za dostačující, pokud měl správce daně za to, že je nutné tuto otázku důkladněji prošetřit, měl postupovat dle § 92 odst. 4 popřípadě § 89 daňového řádu. Klíčovou otázkou řízení o kasační stížnosti tedy je, zda stěžovatel unesl v daňovém řízení břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

[34] Problematice dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře věnoval již mnohokrát. K rozvržení důkazního břemene a břemene tvrzení mezi daňový subjekt (plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti) a správce daně v obdobné situaci, jako je situace nyní projednávaná, se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005 – 91, na který odkázali již žalovaný i krajský soud: „*Pro souzenou věc je však podstatná skutečnost, že jak daňový subjekt, tak i krajský soud, ve svých argumentacích zcela otáčí základní princip daňového řízení vyjádřený v ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, a to princip existence důkazního břemene. V daném případě to totiž není správce daně, jehož povinností by bylo prokázat souvislost mezi poskytnutým darem a výkonem závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů. Naopak daňový subjekt měl, za situace, kdy správce daně vyjádřil své pochybnosti týkající se zahrnutí, resp. nezahrnutí, daru do záloh na daň z příjmů, v daňovém řízení povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně o účelu poskytnutého peněžitého plnění, tedy prokázat, že zde není žádná přímá souvislost mezi darováním a výkonem závislé činnosti, neboť na něm v daňovém řízení spočívalo důkazní břemeno. Jak je však zřejmé ze správního spisu, jehož stručný přehled byl pro úplnost učiněn výše, daňový subjekt žádné takové námitky nevzněl. Ve svém odvolání proti platebnímu výměru se omezil pouze na zdůraznění odlišností mezi darováním a pracovním vztahem. Nikterak však nedokládá, že by daňový subjekt neposkytl dar svému zaměstnanci právě pro tu skutečnost, že je jeho zaměstnancem. Proto to byl daňový subjekt, kdo v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, a závěr stěžovatele tak byl zcela v souladu s právními předpisy.*“ (důraz doplněn dodatečně)

[35] Citovaný judikát se sice vztahuje k úpravě obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, nicméně ho lze aplikovat i v podmínkách daňového řádu, neboť základní principy rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně zůstaly nezměněny. Správce daně stěžovateli sdělil své pochybnosti o správnosti odvedených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v příslušném zdaňovacím období, včetně jejich důvodů, jímž bylo přijetí daru zaměstnancem stěžovatele, bylo tedy na stěžovateli, aby pochybnosti správce daně rozptýlil.

[36] Nelze přisvědčit názoru stěžovatele, podle něhož měl správce daně postupovat dle § 92 odst. 4 či dokonce podle § 89 daňového řádu. V první řadě je třeba konstatovat, že postup k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 daňového řádu, který nahradil dřívější procesní institut tzv. vytykáčích řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, nepřicházel v tomto případě vůbec do úvahy za situace, kdy byla zahájena a probíhala daňová kontrola. Z daňového spisu je dále zřejmé, že stěžovatel byl na ústním jednání dne 18. 4. 2016 v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu v rámci prováděné daňové kontroly seznámen s výsledkem kontrolního zjištění správce daně, z něhož bylo patrné, že správce daně vycházel vzhledem k existenci pracovněprávního vztahu mezi stěžovatelem a obdarovaným a za situace, kdy ani z obsahu

pokračování

darovací smlouvy ani z žádného jiného důkazu předloženého v rámci daňové kontroly, nevyplýval jiný účel darování, z toho, že dar byl poskytnut právě v souvislosti s výkonem závislé činnosti obdarovaného a že proto podléhá dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Stěžovatel tedy měl povinnost rozptýlit pochybnosti správce daně o tom, zda odvedl zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za dané zdaňovací období správně. Byť stěžovatel v reakci na sdělení výsledku kontrolního zjištění požádal správce daně o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, přičemž správce daně mu v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu vyhověl a stanovil mu lhůtu k vyjádření do 16. 5. 2016, stěžovatel uvedené povinnosti tvrzení ani povinnosti důkazní nedostál, neboť ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění uvedl toliko to, že správce daně netvrdil a neprokázal souvislost mezi darováním a pracovněprávním vztahem stěžovatele a obdarovaného, vyjádřil tedy pouze odlišný právní názor na důkazní situaci, nicméně se ani nepokusil vyvrátit pochyby správce daně objasněním skutečných důvodů darování. Byť se správce daně s jeho argumentací v následné zprávě o daňové kontrole vypořádal, na tyto argumenty správce daně stěžovatel v odvolání v podstatě nereagoval, když pouze zopakoval již uplatněnou polemiku, přičemž opět nezmínil existenci jakéhokoliv jiného důvodu pro poskytnutí daru. Vzhledem k tomu, že stěžovatel netvrdil žádné jiné důvody darování, ale vyjádřil pouhý nesouhlas se skutkovými závěry správce daně, neměli správce daně ani žalovaný důvod k postupu dle § 92 odst. 4 daňového řádu.

[37] Nelze přitom souhlasit ani s tím, že by finanční orgány svou argumentací sváděly stěžovatele k myšlence, že další okolnosti vzájemných vztahů mezi stěžovatelem a obdarovaným nejsou pro věc rozhodné. Finanční orgány pouze vyšly z jim známých skutečností, z nichž nevyplýval jiný důvod darování nemovitostí, než právě pracovněprávní vztah mezi stěžovatelem a obdarovaným.

[38] Odkazuje-li stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008 – 98, je třeba uvést, že v tehdy posuzovaném případě daňový subjekt od počátku konkretizoval jiný důvod poskytnutí daru, než jaký vzal za prokázaný správce daně, šlo tedy o podstatně odlišnou situaci.

[39] Pokud stěžovatel tvrdil jiné důvody poskytnutí daru poprvé až v žalobě, je třeba odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010 – 135, který citoval rovněž krajský soud: *„Žalobce se proto v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě vylučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezbravuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS). Přitom je třeba (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji línost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.“*

[40] Nejvyšší správní soud neshledal žádné okolnosti, které by stěžovateli bránily v uplatnění a prokázání uvedené argumentace již v průběhu daňového řízení. Jak již bylo uvedeno výše, skutečnost, že správce daně dle stěžovatele „nikdy neprojevil zájem o to, jaké další vztahy jsou mezi daňovým subjektem a obdarovaným, či zda vůbec nějaké jsou“, na věci nic nemění, neboť to byl

stěžovatel, kdo měl vyvrátit pochybnosti správce daně o účelu poskytnutého plnění sdělené stěžovateli již, jak bylo konstatováno, v rámci projednání výsledku kontrolního zjištění.

[41] Vzhledem k závěru o opožděném uplatnění uvedených tvrzení se ani Nejvyšší správní soud nemohl zabývat jejich věcným posouzením.

IV.

Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 5. března 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu