

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **P., s.r.o.,** zastoupené JUDr. Zdeňkem Stejskalem, advokátem se sídlem Praha 2, Jana Masaryka 45, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 800/2002 - 40 ze dne 25. 9. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ-8266/11/02 ze dne 17. 9. 2002. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru č. 79440/99 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1995, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 10 (dále též „správce daně“) pod č. j. 79712/99/010516/5296 ze dne 1. 4. 1999. Tímto platebním výměrem bylo žalobkyni předepsáno k přímému placení 872 465 Kč, a to na základě výsledků kontroly zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Městský soud v Praze rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť po přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů stěžovatelkou tvrzená pochybení žalovaného neshledal. Ve vztahu k námitce porušení zásady součinnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“ či „ZSDP“), ztotožnil se soud se závěrem žalovaného, že správce daně je povinen postupovat tak, aby byl daňový subjekt co nejméně zatěžován a přitom bylo dosaženo cíle daňového řízení. Pokud jde o námitku porušení § 16 odst. 8 ZSDP spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole se zástupcem stěžovatele dne 16. 12. 1998, poukázal soud na to, že tato závada byla k pokynu žalovaného správcem daně napravena dodatečným projednáním daňové kontroly. Soud rovněž přisvědčil žalovanému, že správci daně byly již v průběhu daňové kontroly předloženy písemnosti, na základě kterých bylo možné posoudit v souladu se zákonem příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z příjmů“ či „ZDP“). Právo zakotvené v § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP bylo podle soudu uplatněno podáním vyjádření zástupce stěžovatele ze dne 28. 12. 1998, v němž bylo navrženo předložení důkazních prostředků, které měl daňový subjekt k dispozici. Vlastní daňová kontrola pak byla ukončena až 20. 4. 2001, kdy byla zpráva o daňové kontrole protokolárně projednána s jednatelem stěžovatele. Soud nezjistil ani porušení § 50 odst. 6 a 7 ZSDP (pravidla řízení o odvolání); napadené rozhodnutí je podle soudu velmi podrobné a žalovaný se podle soudu dostatečným způsobem vyrovnal se všemi námitkami žalobce uplatněnými v odvolání. Soud také neshledal rozpor napadeného rozhodnutí s nálezem Ústavního soudu č.j. IV. ÚS 121/01, kterého se stěžovatel dovolával; dodatečný platební výměr byl vydán na základě předtím provedené kontroly a závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a návrhy daňového subjektu jsou přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole. Z uvedených důvodů tedy Městský soud v Praze podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zamítl žalobu jako nedůvodnou.

V kasační stížnosti podané dne 12. 11. 2003 k Městskému soudu v Praze stěžovatelka bez dalšího odkázala na § 103 odst. 1 písm. a) až d) s. ř. s., aniž by toto podání doplnila konkrétními skutkovými a právními tvrzeními, z nichž by vyplynulo, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Posléze stěžovatelka k výzvě soudu doplnila své původní podání o konkrétní skutková a právní tvrzení. Domnívá se, že soud nesprávně posoudil námitku porušení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP. Podle ní platí, že má-li správce daně pochybnosti o úplnosti předložených písemností, bylo jeho povinností stěžovatelku s tím seznámit, aby je mohla odstranit. Nebyla-li s pochybnostmi seznámena, nemohla je odstranit. Navíc právu předkládat či navrhovat důkazní prostředky odpovídá povinnost správce daně takové důkazní prostředky buď provést nebo odmítnutí jejich neprovedení řádně odůvodnit. Dále stěžovatelka namítá, že ze skutečnosti, že se vyjádřila k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jejího zjištění, ještě nevyplývá, že její právo na vyjádření podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP nebylo popřeno. Domnívá se totiž, že tomuto právu daňového subjektu musí odpovídat povinnost správce daně na takové vyjádření reagovat, což se v daném případě nestalo. Tato vada pak nebyla podle stěžovatelky odstraněna ani v odvolacím řízení, když správce daně se ani poté k jejím připomínkám ani k jejím návrhům nijak nevyjádřil, hodnocení důkazů nedoplnil a nedoplnil o své vyjádření ke stanovisku stěžovatelky ani zprávu o daňové kontrole. Zde stěžovatelka poukázala na nález Ústavního soudu č.j. IV. ÚS 121/01. K námitce rozporu postupu správce daně s § 16 odst. 8 ZSDP pak stěžovatelka uvedla, že vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem nelze odstranit postupem podle § 50 odst. 3 ZSDP; tím spíše

ne způsobem, jak to provedl správce daně. Ten totiž neopravil nesprávné skutečnosti, navržené důkazy neprovedl a předložené stanovy jako důkazní prostředek nijak nehodnotil. Stěžovatelka přitom zpochybňuje stanovisko správce daně, že důkazní prostředky jí navržené nemohou nic změnit na kvalifikaci příjmů plynoucích z faktur jednatelům stěžovatelky podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a že tedy není třeba měnit znění zprávy o daňové kontrole, jež je podle ní v rozporu s § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Namítá rovněž, že se soud nedostatečně vypořádal s její námitkou, že převážná část práce jednatelů spočívala v typografických pracích a zprostředkovatelská činnost tvořila menší objem prací a služeb. Porušení § 50 odst. 3, 6 a 7 ZSDP pak spatřuje ve skutečnosti, že jí nebyla zpřístupněna písemnost žalovaného, kterou byla uložena správci daně povinnost odstranit vady předchozího řízení, a proto nemohla posoudit, zda správce daně skutečně podle pokynů žalovaného vady odstranil. Porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod shledává stěžovatelka v tom, že odvolací orgán neprojednal odvolání za její účasti, což v situaci, kdy správce daně vytýkané vady svého postupu neodstranil, učinit měl. Za nelogické pak stěžovatelka považuje stanovisko soudu k podstatě sporu, tj. zda platby vyplacené jednatelům stěžovatele za práci pro společnost jsou příjmem ze závislé činnosti bez ohledu na formu právního vztahu. V případě jeho přijetí by podle něj ztrácel smysl § 136 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obchodní zákoník“ nebo „ObchZ“). Podle původního znění tohoto ustanovení platného a účinného do 1. 7. 1996 mohl jednatel společnosti uzavírat obchody, jež souvisejí s podnikatelskou činností společnosti, vlastním jménem a na vlastní účet, umožňovala-li mu to společenská smlouva, a příjmy z takové činnosti pak mohl a měl zdaňovat jako příjmy ze živnosti. Stěžovatelka upozornila, že fakturované práce nebyli společníci a jednatelé povinni podle společenské smlouvy ani na základě mandátní smlouvy vykonávat, a byli tedy oprávněni předmětné práce fakturovat jako práce vykonávané na základě živnostenského listu, a příjmy, které za provedené práce obdrželi, oprávněně vykázali jako příjmy ze živnosti. Na podporu tohoto svého názoru stěžovatelka poukázala na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové spis. zn. 19 Ca 194/95 ze dne 12. 4. 1996. Stěžovatelka rovněž uvádí, že text § 6 odst. 1 písm. b) ZDP je nejednoznačný a zavádějící. Protože jednatel je statutárním orgánem společnosti a náleží mu obchodní vedení, je zřejmé, že při výkonu práce z titulu své funkce není povinen dbát pokynů společnosti. To samé platí pro výkon práce ze strany společníka, nedošlo-li k uzavření pracovní smlouvy. Stěžovatelka je toho názoru, že chtěl-li zákonodárce pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP zařadit veškeré příjmy společníků a jednatelů, tedy i ty, které by jim společnost vyplatila na základě smluv uzavřených podle obchodního zákoníku, jejichž obsahem by byla činnost pro společnost nad rámec povinností, které jsou společníci či jednatelé povinni pro společnost konat nad rámec pracovní či obdobné smlouvy, společenské smlouvy nebo stanov, vyloučil by tyto příjmy v § 7 odst. 1 písm. b) popř. c) ZDP, stejně jako to učinil v § 7 odst. 2 ZDP u příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti. Podle stěžovatele nelze dovodit ani z obchodního zákoníku, ani ze společenské smlouvy, že by vyhledávání v úvahu přicházejících zákazníků bylo náplní činnosti jednatele či společníků, resp. jejich povinností. Podle názoru stěžovatele jde v případě příjmů jeho jednatelů a společníků o příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout, přičemž rozsáhle rozebral průběh správního řízení a zrekapituloval důvody, které jej vedly k přijetí závěru o tom, že platební výměr správce daně, jakož i jeho vlastní rozhodnutí, byla vydána v souladu se zákonem.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto pro jeho rozhodnutí významné skutečnosti. Dne 17. 9. 1998 byla správcem daně se stěžovatelkou zahájena daňová kontrola, a to mimojiné ohledně daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za roky 1994 - 1997. Ve spise je založena Zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků č.j. 219346/98/010932/5920 datovaná 16. 12. 1998. Podle této zprávy byly v účetnictví stěžovatelky zjištěny proplacené faktury vystavené podle dohody o agenturním zprostředkování ze dne 15. 11. 1992, která se týká zajištění činnosti společnosti. Na základě této dohody si jednatel vyplácel odměny za zprostředkování (služby). Činnost podnikání stěžovatelky se shoduje s předmětem výše uvedené dohody. Odměny, které vyplývají z plnění této dohody, podléhají dani z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Dále bylo správcem daně podle kontrolní zprávy zjištěno, že jednatelé stěžovatelky mají jako fyzické osoby uzavřenu dohodu o sdružení. Na základě této dohody mohli jednatelé při svém společném podnikání používat název „P.“, a vypořádání zisku a výdajů pro daňové účely se provádí v percentuálním poměru 50 % ku 50 %. Podle uvedené zprávy tedy správce daně přistoupil k tomu, že částky vyplacené stěžovatelkou svému jednateli, Ing. V. L., budou rozděleny mezi jednotlivé jednatele v poměru 1:1. Na základě takto provedeného výpočtu pak správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že po rozdělení vyplacených částek na základě předložených faktur bylo v roce 1995 Ing. V. L. uhrazeno 1 230 000 Kč, přičemž daň bude doměřena ve výši 431 700 Kč, a panu J. J. bylo ve stejném období uhrazeno 1 230 000 Kč, a daň bude doměřena ve výši 431 700 Kč. Celkově mělo být podle zprávy za rok 1995 na zálohové dani doměřeno 872 465 Kč, přičemž na doměřenou daň měl být podle správce vystaven platební výměr. Podle záznamu na zprávě o daňové kontrole zástupce stěžovatelky uvedl, že zprávu odmítá podepsat jako projednanou, a to z důvodů uvedených v protokole o ústním jednání ze dne 16. 12. 1998. Tento protokol je ve správním spise rovněž založen; podle něj měla stěžovatelka předložit námitky proti postupu pracovníků správce daně do 30. 12. 1998. Ve stejné lhůtě měla stěžovatelka případně předložit, resp. navrhnout důkazní prostředky na podporu svého stanoviska. Vyjádření ke zprávě o daňové kontrole sepsané stěžovatelkou dne 28. 12. 1998 bylo správci daně doručeno 31. 12. 1998. V rámci tohoto vyjádření navrhla stěžovatelka mj. provedení důkazu předložením společenské smlouvy a zápisu z valné hromady ze dne 15. 11. 1992, jež měly prokázat, že smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a jejími jednateli (společníky) jsou platné a byly uzavřeny v souladu s tehdy platným zněním obchodního zákoníku, živnostenského zákona i společenskou smlouvou, a objednávky a soupisy provedených prací, jež byly podkladem pro jednotlivé faktury. Dne 1. 4. 1999 vydal správce daně platební výměr č. 79712/99, č. j. 79712/99/010516/5296, kterým na základě výsledků daňové kontroly č. j. 219346/98 předepsal stěžovatelce na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1995 k přímému placení částku 872 465 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, jež bylo správci daně doručeno 10. 5. 1999. Přípisem č. j. FŘ-5962/1/99 ze dne 21. 6. 2000 žalovaný správci daně vrátil odvolání proti napadenému platebnímu výměru spolu se spisovým materiálem s tím, že bude třeba se vyrovnat s vyjádřením zástupce stěžovatelky ze dne 28. 12. 1998 a s jeho návrhy na doplnění dokazování uvedenými v tomto vyjádření, projednat zprávu o výsledku kontroly se zástupcem daňového subjektu a zároveň ji doručit; po odstranění procesních vad měl správce daně předložit spisový materiál k rozhodnutí odvolacího orgánu. Dále byl do správního spisu založen protokol o ústním jednání správce daně se zástupcem stěžovatelky, které se uskutečnilo dne 20. 4. 2001. Podle tohoto protokolu, jež je zástupcem stěžovatelky podepsán, správce daně uvedl, že důkazní prostředky navržené ve vyjádření ke zprávě o kontrole ze dne 28. 12. 1998 byly již předloženy v průběhu daňové kontroly a že i nadále trvá na výsledcích projednávané zprávy. Zástupce stěžovatelky pak vypověděl, že typografické práce byly zajišťovány fyzickou osobou – Ing. V. L., a nikoli stěžovatelkou,

protože šlo o práce, jež posléze jmenovaná nebyla schopna zajistit svými zaměstnanci. Navíc tato činnost byla fyzickými osobami prováděna mimo rozsah povinností vůči společnosti v době svého volna a na zařízení, které byly v jejich vlastnictví, nikoli vlastnictví společnosti. Zástupce stěžovatelky rovněž poukázal na to, že správce daně se nevypořádal s tím, že šlo o činnost, jež byla z pohledu obchodního zákoníku, živnostenského zákona i stanov povolená. Správce daně odmítl odpověď na dotaz, na základě jakého ustanovení je jednání vedeno, konkrétně zda se jedná o případ, kdy bylo správci daně odvolacím orgánem uloženo odstranit vady řízení, s tím, že tato otázka nebyla předmětem ústního jednání. Zástupce stěžovatelky pak prohlásil, že za takových okolností odmítá zprávu o daňové kontrole považovat za projednanou. Správce daně naopak uvedl, že on považuje zprávu tímto za projednanou. Dne 7. 5. 2001 byla stěžovatelkou správci daně k jeho výzvě předložena kopie zápisu z valné hromady stěžovatelky ze dne 14. 11. 1992, kde společnost schválila, že oba společníci mohou vlastním jménem a na vlastní účet uzavírat obchody, jež souvisí s podnikatelskou činností společnosti, a mohou zprostředkovávat pro jiné osoby i pro společnost obchody společnosti. Dne 17. 9. 2002 pak žalovaný vydal své žalobou napadené rozhodnutí č. j. FŘ-8266/11/02, kterým odvolání stěžovatelky zamítl. Usoudil totiž mimojiné, že stěžovatelce bylo umožněno předkládat a navrhovat důkazní prostředky k vyvrácení pochybností správce daně. Toto právo bylo uplatněno jejím podáním ze dne 28. 12. 1998, vlastní daňová kontrola pak byla ukončena až 20. 4. 2001. Z toho žalovaný dovodil, že stěžovatelka měla dostatečný prostor pro předložení důkazních prostředků. O průběhu projednání zprávy o daňové kontrole byl se zástupcem stěžovatelky sepsán protokol o ústním jednání ze dne 20. 4. 2001. Z tohoto protokolu navíc žalovaný zjistil, že stěžovatelkou navržené důkazy byly předloženy již v průběhu daňové kontroly. Kromě toho dle zjištění žalovaného společníci a současně jednatelé stěžovatelky ve svých přiznáních k dani z příjmů fyzických osob uvedli, že činností, z níž dosáhli nejvyšších příjmů, bylo agenturní zprostředkování, nikoli typografické práce. Skutečnost, zda typografické práce představovaly větší část prací než zprostředkovatelská činnost, je podle žalovaného pro posouzení odpovídajících příjmů jako příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP nerozhodná. Stejný závěr platí, i pokud jde o otázku souladu jednání s § 136 odst. 1 písm. a) ObchZ, resp. se stanovami společnostmi. Z daňových přiznání obou společníků pak žalovaný zjistil, že tito kromě příjmů od stěžovatelky jiné zdanitelné příjmy ani hmotný majetek, na kterém by zajišťovali předmět činnosti, v příslušném zdaňovacím období neměli.

Ve spise je rovněž založena dohoda o agenturním zprostředkování uzavřená dne 15. 11. 1992 mezi stěžovatelkou, jako zájemcem, a „firmou L. – P.“, jako zprostředkovatelem, podle níž měl zprostředkovatel zajistit zájemci služby: správa počítačové sítě, návrh počítačových sestav, jejich sestavení z dílů a servis, programátorské práce a zajištění zakázek na DTP práce. Zájemce se zavázal zprostředkovateli za uvedené činnosti zaplatit odměnu na základě průběžné fakturace. Tato dohoda byla uzavřena na dobu neurčitou. Dále je ve spise založena smlouva o sdružení dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, uzavřená mezi Ing. V. L. a J. J., jíž se uvedení účastníci mj. dohodli, že majetek získaný při společném podnikání se stává jejich spoluvlastnictvím v procentuálním poměru 50 % : 50 %. Podle výpisu z obchodního rejstříku stěžovatelky byla předmětem jejího podnikání reklamní činnost, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a služby v oboru polygrafie – počítačová sazba. Ve správním spise se rovněž nachází text společenské smlouvy, jíž byla dne 28. 8. 1992 stěžovatelka založena.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze. Učinil tak z pohledu právního a skutkového stavu, který existoval v době vydání rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Přezkoumat

toto rozhodnutí však zároveň mohl pouze v rozsahu stěžovatelkou řádně uplatněných stižních bodů. Ačkoli ve své kasační stížnosti za důvod jejího podání stěžovatelka označila § 103 odst. 1 písm. a) až d) s. ř. s., z obsahu doplnění kasační stížnosti, v němž stěžovatelka tento obecný odkaz doplnila konkrétními tvrzeními, Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka ve skutečnosti uplatnila důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Naopak důvody podle § 103 odst. 1 písm. c) a d) s. ř. s. stěžovatelka ve své kasační stížnosti žádným způsobem nespecifikovala, Nejvyšší správní soud se jimi tedy nemohl zabývat. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud neshledal.

Obdobně jako Městský soud v Praze, považoval Nejvyšší správní soud za klíčové nejprve posoudit existenci procesních pochybení ze strany žalovaného, resp. správce daně. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti stejně jako v žalobě namítá porušení několika ustanovení zákona o správě daní a poplatků a dovozuje, že správní řízení v jejím případě trpělo vadami, jež způsobují nezákonnost správního rozhodnutí, přičemž Městský soud v Praze měl, podle jejího názoru, rozhodnutí žalovaného pro tato důvodně vytýkaná pochybení zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.).

Jestliže stěžovatelka namítá, že jí žalovaný nesdělil své pochybnosti o úplnosti předložených písemností, že neměla možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, resp. že se žalovaný nevyjádřil k jejímu vyjádření se ke zprávě o daňové kontrole, pak takové námitce nelze přisvědčit. Správce daně v dané věci prováděl daňovou kontrolu, jejíž výsledky shrnul ve zprávě o daňové kontrole. V ní popsal své pochybnosti o skutečném účelu uzavíraných smluv a dostatečně jasně naznačil odlišnou právní kvalifikaci částek vyplacených stěžovatelkou jejím jednatelům, resp. společníkům, na které hodlal postavit svůj další postup ve věci. Stěžovatelce tedy bylo známo, jaké pochybnosti má správce daně a co je jejich příčinou, přičemž stěžovatelka měla možnost nejen se s nimi seznámit, nýbrž je též odstranit. K těmto pochybnostem se také stěžovatelka vyjádřila ve svém podání z 28. 12. 1998. Pokud jde o zpětnou vazbu, pak správce daně se obecným způsobem vyjádřil k tomuto podání v rámci ústního jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, jež se konalo 20. 4. 2001, přičemž protokol z tohoto ústního jednání byl stěžovatelčiným zástupcem podepsán. Nejvyšší správní soud neskrývá své výhrady k rozsahu a hloubce tohoto vyjádření správce daně; je přesvědčen, že jeho postup při projednávání zprávy o daňové kontrole byl značně formalistický a hraničil s porušením principu dobré veřejné správy. Tomuto principu by nepochybně více odpovídalo, pokud by se správce daně vypořádal s jednotlivými, resp. alespoň nejdůležitějšími tvrzeními a námitkami stěžovatelky obsaženými v jejím podání z 28. 12. 1998; správci daně rovněž nic nebránilo, aby stěžovatelce sdělil, resp. potvrdil právní důvod opakování ústního jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, který ostatně stěžovatelka správně odhadla. Na straně druhé však Nejvyšší správní soud z protokolu o uvedeném ústním jednání zjistil, že správce daně sdělil stěžovatelce své souhrnné stanovisko, podle něhož stěžovatelčiny argumenty uvedené ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole nic nezměnily na jeho závěrech, resp. závěrech uvedených v této zprávě. Vzhledem k tomu, že výsledky hmotněprávního posouzení případu ze strany správce daně byly Nejvyšším správním soudem shledány, jak bude uvedeno dále, jako správné, je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že výhrady, jež má vůči aplikaci principu součinnosti ve smyslu § 2 odst. 2 ZSDP ze strany správce daně, nejsou natolik intenzivní, aby způsobily nezákonnost rozhodnutí. Potom ovšem nelze shledávat pochybení ani v tom, že správce daně nemodifikoval svou zprávu o daňové kontrole, a to ani ve světle uplatněných argumentů a navržených důkazních prostředků. Navíc, správní řízení, a to i řízení vedené v režimu zákona o správě daní a poplatků, tvoří jeden celek a ve stejném duchu lze uvažovat i ve vztahu k prvoinstančnímu a druhoinstančnímu rozhodnutí. Nejvyšší správní soud,

jak bude dále poukázáno, se se žalovaným shoduje v názoru, že argumentace obchodním právem, resp. tím, že konkrétní jednání bylo v souladu s tehdejším textem obchodního zákoníku a společenské smlouvy, je pro posouzení povahy příjmů fyzických osob z pohledu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP irelevantní. Pokud tomu tak je, pak nebylo třeba provádět důkazy textem společenské smlouvy, stanov, resp. usnesením odpovídající valné hromady, jež měla ve vztahu k jednatelům stěžovatelky, resp. jejím společníkům, prolomit zákaz konkurenčního jednání. Pokud tedy některý z navrhovaných důkazů, jež měly prokázat právě skutečnost, že obchodněprávní úprava jednatelům, resp. společníkům v konkrétním případě konkurenční jednání nezakazovala, nebyl proveden, popř. jestliže se s těmito důkazy správce daně nedostatečně vypořádal, pak tuto skutečnost nelze považovat za pochybení, jež by snad mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí samého. To platí i přesto, že správce daně svou argumentaci postavil chybně mj. na argumentaci zákazem konkurence ve smyslu obchodního práva.

Nejvyšší správní soud neshledal rovněž namítané porušení § 16 odst. 8 ZSDP. Je sice pravda, že správce daně v původním správním řízení zprávu o daňové kontrole se stěžovatelkou, resp. s jejím zástupcem, neprojednal tak, jak mu to předepisuje § 16 odst. 8 věta druhá ZSDP, a zpráva o daňové kontrole tedy ani nebyla řádně doručena ve smyslu věty páté stejného ustanovení. Toto pochybení však bylo, jak správně uvádí Městský soud v Praze, odstraněno v doplněném řízení na pokyn žalovaného ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP, kdy byla podle podepsaného protokolu zpráva projednána se zástupcem stěžovatele. Jestliže cit. ustanovení mimojiné uvádí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán odstraňovat vady řízení nebo toto odstranění vad uložit správci daně spolu se stanovením přiměřené lhůty, pak tento postup může být použit i k odstranění vad řízení spočívajících v neprojednání zprávy o daňové kontrole. To, že správce daně při odstraňování vad podle § 50 odst. 3 ZSDP nepozměnil znění zprávy o daňové kontrole, nelze v situaci, kdy jsou její výsledky považovány za správné, rovněž považovat za pochybení. Nejvyšší správní soud se pak zcela shoduje se žalovaným, že důkazní prostředky, jež stěžovatelka navrhla k doplnění dokazování, nemohly nic změnit na právním hodnocení případu; to platí tím spíše, že stěžovatelka žádným způsobem nezpochybnila tvrzení správce daně v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole a tvrzení žalovaného v jeho žalobou napadeném rozhodnutí, podle nichž část těchto důkazů byla správci daně předložena již v průběhu daňové kontroly a další důkaz byl předložen v doplněném řízení. Tyto důkazy pak byly správcem daně, resp. žalovaným hodnoceny podle zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v § 2 odst. 3 ZSDP.

Nejvyšší správní soud procesní postup správce daně i žalovaného nahlédl rovněž z hlediska jeho ústavnosti, resp. souladu s právními závěry uvedenými v nálezu Ústavního soudu č.j. IV. ÚS 121/01, jehož se stěžovatelka dovolává. V uvedeném nálezu Ústavní soud za hlavní pochybení, jež vedlo ke zrušení rozhodnutí krajského soudu, finančního ředitelství i finančního úřadu, považoval skutečnost, že finanční úřad seznámil daňový subjekt s důkazy shromážděnými v průběhu daňové kontroly až po vydání rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, kdy odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo finančním ředitelstvím zamítnuto jako opožděně podané; další pochybení bylo spatřováno v úplné absenci reakce na vyjádření daňového subjektu k doplněnému dokazování. Jak je však výše uvedeno, svou povahou obdobná pochybení správce daně byla v projednávaném případě odstraněna v odvolacím řízení, kdy žalovaný nejprve uložil správci daně odstranit procesní pochybení, tj. projednat se stěžovatelkou zprávu o daňové kontrole a podat ji své stanovisko k jejímu vyjádření a k jejím návrhům na doplnění dokazování, a teprve poté celý případ sám meritorně přezkoumal. Právě v této okolnosti, tj. ve skutečnosti, že se žalovaný správností doměření daně v plném rozsahu ve svém rozhodnutí zabýval, a to v situaci, kdy byla zpráva o daňové

kontrole se stěžovatelkou projednána a k jejímu vyjádření a návrhům na doplnění dokazování bylo podáno stanovisko, shledává Nejvyšší správní soud odlišnost od případu, jehož se týká výše uvedený nález Ústavního soudu, jež jej opravňuje k závěru, že základní právo stěžovatelky ve smyslu § 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nebylo dotčeno. Procesní pochybení totiž byla, jak již soud několikrát uvedl, odstraněna způsobem k tomu stanoveným v § 50 odst. 3 ZSDP v odvolacím řízení, které tvoří se správním řízení v prvém stupni jeden celek, a neměla tak vliv na zákonnost správního rozhodnutí žalovaného, jehož zrušení se stěžovatelka ve správním soudnictví domáhá. Vzhledem k výše uvedenému postupu žalovaného při odstraňování procesních vad v řízení před správcem daně nelze podle Nejvyššího správního soudu přisvědčit ani námitce, že by v daném případě došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť věc byla projednávána za účasti stěžovatelky, resp. jejího zástupce, o čemž svědčí mimojiné protokol o projednání zprávy o daňové kontrole či podaná vyjádření a návrhy dodatečných důkazů, na něž bylo v odvolacím řízení ze strany správce daně v konečném důsledku reagováno.

Veden těmito úvahami a po zvážení všech okolností týkajících se průběhu správního řízení před správcem daně a žalovaným v projednávaném případě Nejvyšší správní soud neshledal naplnění stižního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nepřisvědčil totiž námitce porušení stěžovatelkou identifikovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků ze strany správce daně a žalovaného (in concreto porušení § 2 odst. 2 a 3, § 16 odst. 4 písm. c/ a f/, § 16 odst. 8, § 31 odst. 4, a 50 odst. 3, 6 a 7 ZSDP), popřípadě dospěl k závěru, že postup správce daně, jež lze z hlediska některých výše uvedených procesních ustanovení považovat za sporný, byl napraven postupem žalovaného, resp. samotného správce daně v doplněném řízení, a z tohoto důvodu, jakož i vzhledem k ostatním okolnostem případu, nemohl mít takový chybný procesní postup vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samotné, resp. neznamenal porušení žádného z ústavně zaručených práv stěžovatelky.

Námitku nesprávného posouzení právní otázky soudem (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), jež mělo spočívat v chybné kvalifikaci částek vyplacených stěžovatelkou jejím jednatelům z pohledu zákona o daních z příjmů, posoudil Nejvyšší správní soud následujícím způsobem. V daném případě byla správcem daně prokázána existence smlouvy o agenturním zprostředkování, kterou mezi sebou uzavřeli stěžovatelka a její jednatel a společník, Ing. V. L., dále existence smlouvy o sdružení mezi Ing. V. L. a J. J., jakož i existence faktur, kterými Ing. V. L. fakturoval stěžovatelce pravidelně každý měsíc částky – smluvní odměnu za agenturní zprostředkování zakázek na sazbu a osvit, typografické práce, správu počítačové sítě a hardwarové práce; prokázána byla i skutečnost jejich proplacení. Tyto okolnosti případu nejsou mezi stranami sporné. Naopak žalovaný a správce daně se se stěžovatelkou zásadně rozcházejí, pokud jde o kvalifikaci těchto vyplacených částek z pohledu zákona o daních z příjmů; zatímco žalovaný ve shodě se správcem daně vyplacené částky považoval za příjmy za práci společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, a to i kdyby tito společníci a jednatelé nebyli povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce, a proto je kvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, stěžovatelka argumentuje v tom smyslu, že se v jejím případě jednalo o příjmy ze živnosti, a tedy o příjmy z podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Městský soud v Praze se v daném případě přiklonil k názoru správce daně a žalovaného, totiž že se jednalo o příjmy ze závislé činnosti, přičemž k tomuto právnímu názoru se přiklání z dále uvedených důvodů i Nejvyšší správní soud.

Nejvyšší správní soud již ve svém dřívějším rozhodnutí (rozsudek č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 ze dne 28. 7. 2004) poukázal na zdánlivý rozpor § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c)

ZDP (to samé se však uplatní i ve vztahu k § 7 odst. 1 písm. b/ ZDP). Zdánlivým je tento rozpor proto, že jej lze snadno odstranit výkladem uvedených ustanovení, a to interpretací šetřící smysl a účel právní úpravy. Nejvyšší správní soud dovodil, že principům právní úpravy, jakož i systematice zákona o daních z příjmů odpovídá takové řešení, podle něhož jsou-li splněny podmínky pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, a tedy pro kvalifikaci vyplacených částek jako příjmů ze závislé činnosti, pak již nelze zároveň aplikovat § 7 odst. 1 písm. b) ZDP a stejné částky kvalifikovat jako příjmy z podnikání, a to i kdyby by jinak byly splněny stanovené v tomto ustanovení. Při aplikaci uvedeného principu na posuzovaný případ dospěl k následujícímu závěru: i když je nepochybné, že Ing. V. L měl oprávnění k podnikatelské činnosti, kterou vykonával, a jejíž výsledky dodával stěžovatelce, skutečnost, že tuto činnost vykonával pro společnost, jejímž byl společníkem a jednatelem, je sama o sobě dostatečná pro závěr, že jde o příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, protože jde o příjem za práci pro tuto společnost. Naopak, vzhledem k dikci § 6 odst. 1 písm. b) ZDP je pro toto právní posouzení zcela nerozhodné, zda Ing. L. tuto činnost (práci) vykonával na základě a podle pokynů společnosti (stěžovatelky) či nikoli. Irelevantní je i to, na základě jaké smlouvy či v jakém právním režimu tak činil. Rozhodující je tu tedy prvek *práce pro společnost* a *existence vztahu společníka nebo jednatele*; oba tyto prvky byly v daném případě naplněny. Jak Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozhodnutí poukázal, již prokázání těchto dvou prvků je dostatečným důvodem pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Jinými slovy, není třeba zkoumat, zda aktuální činnost jednatele či společníka je výkonem povinností jednatele či společníka ve smyslu obchodního práva, resp. příslušných ustanovení společenské smlouvy nebo stanov společnosti. Ve shora uvedeném smyslu je pak rovněž nerozhodné, v jakém poměru byly prováděny na základě smlouvy o agenturním zprostředkování zprostředkovatelská činnost, na straně jedné, a ostatní práce, na straně druhé, neboť § 6 odst. 1 písm. b) ZDP se vztahuje na jakékoli práce jednatelů a společníků.

V daném případě však podle Nejvyššího správního soudu existuje celá řada dalších skutečností, které hovoří ve prospěch právního závěru správce daně, žalovaného, jakož i Městského soudu v Praze o tom, že společníci a jednatelé stěžovatelky ve skutečnosti vykonávali pro společnost práce, které by jinak činili z titulu své funkce nebo členství ve společnosti, popř. na základě pracovní smlouvy, byla-li by tato smlouva uzavřena, a že tedy právní forma obchodněprávní smlouvy byla jejími účastníky zvolena zejména ve snaze dosáhnout příznivějšího daňového režimu pro částky za takovou práci vyplacené. Předně nelze přehlédnout, že na základě smlouvy o agenturním zprostředkování byly Ing. V. L. vykonávány práce, které buď byly předmětem podnikání stěžovatelky, nebo které byly k tomuto výkonu předmětu podnikání užívány. Dále považuje Nejvyšší správní soud za nesporné, že uvedená fyzická osoba stejné služby neposkytovala ve sledovaném období žádnému jinému odběrateli a nepůsobila tak jako podnikatel v pravém slova smyslu; o tom svědčí jednak nepřetržitá číselná řada faktur vystavených na smluvní odměny za činnost poskytnutou pro stěžovatelku, jakož i poznatek žalovaného, jež nebyl stěžovatelkou žádným způsobem v žalobě ani v kasační stížnosti zpochybněn, podle něhož ani Ing. V. L., ani J. J neměli ve sledovaném období žádné jiné příjmy, resp. žádné takové příjmy neuvedli ve svých vlastních daňových přiznáních. Pokud jde o zprostředkovávání obchodů společnosti, neshoduje se Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatelky, že jde o činnost, která obecně, resp. v jejím případě, není předmětem činnosti jejích jednatelů, resp. společníků. Vztahy mezi jednateli jako statutárními orgány stěžovatelky a stěžovatelkou při zařizování záležitostí společnosti se i podle právní úpravy platné a účinné v roce 1995 řídily mandátní smlouvou (srov. § 66 odst. 2 ObchZ); již z této formulace lze dovodit, že běžnou činností jednatele je zařizování záležitostí společnosti, přičemž do této kategorie je třeba zahrnout i zajišťování

obchodů, resp. obchodních příležitostí v rozmezí předmětu podnikání společnosti. V této souvislosti pak Nejvyšší správní soud poukazuje na základní zásadu daňového řízení, podle níž je správce daně povinen při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení a vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj (§ 2 odst. 7 ZSDP). V daném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uzavření obchodněprávní smlouvy o agenturním zprostředkování ve spojení s uzavření dohody o sdružení mělo zastřít skutečnou ekonomickou podstatu vztahu společníků, resp. jednatelů na straně jedné, a stěžovatelky, na straně druhé, jíž byl výkon činností, jež je jinak svou povahou náplní činnosti jednatelů společnosti, popř. jež by jinak byly vykonávány v pracovněprávním poměru, tedy vztahu svou povahou závislém. Takový závěr pak subsidiárně rovněž svědčí ve prospěch správnosti posouzení této právní otázky ze strany Městského soudu v Praze, když podstata problému byla rozebrána výše.

Naopak zcela irelevantní z hlediska posouzení správnosti aplikace § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a naopak vyloučení aplikace § 7 odst. 1 písm. b) ZDP je skutečnost, zda jednatelům, resp. společníkům stěžovatelky bylo ve sledovaném období obchodním zákoníkem a společenskou smlouvou dovoleno podnikat v oboru činnosti, v němž podnikala stěžovatelka, resp. zprostředkovávat obchody stěžovatelky. V tomto ohledu byla do značné míry zavádějící i argumentace správce daně obsažená ve zprávě o daňové kontrole (toto pochybení však bylo, jak je výše uvedeno, odstraněno postupem žalovaného). Právní hodnocení souladu konkrétního jednání společníků nebo jednatelů společnosti z hlediska obchodněprávní úpravy zákazu konkurence obsažené v § 136 ve spojení s § 65 ObchZ může mít vliv na případné soukromoprávní nároky společnosti vůči takovým osobám ve smyslu § 65 odst. 2 ObchZ, nemůže se však dotknout posouzení právní povahy daného jednání z pohledu daňového práva, resp. právní úpravy daně z příjmů. Zákaz konkurence stanovený v uvedených ustanoveních obchodního zákoníku navíc směřuje primárně k tomu, aby umožnil společnosti kontrolu, zda její statutární orgán nebo společník nejedná vůči ní samotné konkurenčním způsobem, tedy zda společnost svou činností vlastním jménem a na vlastní účet „nepřipravuje“ o její potenciální zákazníky nebo obchody, a to případně i s využitím know-how a jiných znalostí získaných z titulu své funkce jednatele společnosti nebo postavení jejího společníka, resp. zda kromě zájmů společnosti nehájí i zájmy jiných subjektů. Zákaz konkurence naopak nesměřuje k tomu, aby jednateli, příp. společníku znemožnil vykonávat činnost pro společnost, což by navíc bylo nelogické i z toho pohledu, že taková situace bývá, zejména v případě menších obchodních společností, spíše běžná.

Ze shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Městský soud v Praze správně dovodil, že sporné částky vyplacené na základě faktur vystavených Ing. V. L., je třeba z pohledu daňového kvalifikovat jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a nikoli jako příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Nejvyšší správní soud tedy neshledal ani naplnění druhého řádně uplatněného stižního bodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud posoudil oba řádně uplatněné stižní body kasační stížnosti jako nedůvodné a ostatními stižními body se nemohl z důvodů výše uvedených zabývat, kasační stížnost s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec

jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. července 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu