

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **P., spol. s r. o.**, zast. 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 žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2004, č. j. 38 Ca 799/2002 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2002, č. j. FŘ-7376/11/02 bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 1. 4. 1999, č. j. 79786/99/010516/5296 - platebnímu výměru č. 79786/99 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1997, kterým bylo žalobci předepsáno k přímému placení 387 520 Kč, a to na základě výsledků kontroly zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze; tato byla rozsudkem ze dne 21. 5. 2004, č. j. 38 Ca 799/2002 - 40 jako nedůvodná zamítnuta.

V kasační stížnosti stěžovatel pouze uvedl, že tuto podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) až d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále

jen s. ř. s.), k výzvě soudu doplnil své podání o konkrétní skutková a právní tvrzení, vztahující se k stížnostním důvodům dle písm. a) a písm.b) tohoto zákona.

Stěžovatel za nesprávný považuje právní názor soudu, který zaujal k jeho námitce, týkající se porušení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákona o správě daní). Podle stěžovatele z ustanovení § 2 odst. 2, 9 a § 16 odst. 4 písm. c) tohoto zákona vyplývá, že má-li správce daně pochybnosti o úplnosti, správnosti nebo pravdivosti předložených záznamů, účetních a jiných dokladů a účetních písemností, jež daňový subjekt předložil, bylo jeho povinností s nimi daňový subjekt seznámit, aby je mohl odstranit, a to postupem ve smyslu § 16 odst. 2 písm. e) a odst. 4 písm. c) cit. zákona. Není-li daňový subjekt s pochybnostmi správce daně a jeho zjištěními seznámen, nemůže tyto odstranit. Jiný postup správce daně neodpovídá zásadě úzké součinnosti s daňovým subjektem.

Dále namítá, že ze skutečnosti, že se vyjádřil k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jejího zjištění, ještě nevyplývá nepopření jeho práva na vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávě, jež vyplývá z § 16 odst. 4 písm. f) cit zákona. Dle stěžovatele musí tomuto právu daňového subjektu odpovídat povinnost správce daně na takové vyjádření reagovat, což se v daném případě nestalo. Tato vada řízení nebyla odstraněna ani v odvolacím řízení, když správce daně 1.stupně se ani v tomto řízení k připomínkám stěžovatele ani k jeho návrhům nijak nevyjádřil, nedoplnil hodnocení důkazů a nedoplnil vyjádření ke stanovisku stěžovatele ani zprávu o daňové kontrole. V této souvislosti poukazuje na nález Ústavního soudu č. j. IV. ÚS 121/01.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s právním posouzením žalobní námitky, týkající se postupu správce daně, jež byl v rozporu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní. Tvrdí, že ač odstranění vady, spočívající v neprojednání zprávy o kontrole před vydáním platebního výměru, bylo správci daně 1. stupně uloženo odvolacím orgánem, jde o vadu takové intenzity, že ji nelze odstranit postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona; a již vůbec ne způsobem, jak učinil správce daně 1. stupně. Ten dle stěžovatele v kontrolní zprávě nesprávné skutečnosti neopravil, navržené důkazy neprovedl a předložené stanovy jako důkazní prostředek nijak nehodnotil. Stanovisko správce daně 1. stupně, že důkazní prostředky stěžovatelem navržené nemohou nic změnit na kvalifikaci příjmů plynoucích z faktur jednatelům stěžovatele podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a že tedy není třeba měnit znění zprávy o daňové kontrole, je podle něj v rozporu s § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní. Proto nelze tvrdit, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána a že nedošlo k porušení § 16 odst.8 zákona o správě daní.

Namítá rovněž, že soud nesprávně posoudil jeho námitku, že převážná část práce jednatelů spočívala v typografických pracích a zprostředkovatelská činnost tvořila menší objem prací a služeb. Důkazy k tomuto tvrzení předložil již v řízení před správcem daně 1. stupně – viz předmět plnění, uvedený na předložených fakturách. K této skutečnosti však správce daně 1. stupně nepřihlédl a neučinil tak ani odvolací orgán.

Porušení § 50 odst. 3, 6 a 7 zákona o správě daní spatřuje stěžovatel ve skutečnosti, že mu nebyla zpřístupněna písemnost žalovaného, ve které v rámci odvolacího řízení uložil správci daně 1.stupně povinnost odstranit vady řízení, a proto nemohl posoudit, zda správce daně skutečně podle pokynů žalovaného vady odstranil, když správce daně 1. stupně mu uložení této povinnosti popřel a odstranění vad řízení neprovedl.

Porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod shledává stěžovatel v tom, že odvolací orgán neprojednal odvolání za jeho účasti, což v situaci, kdy správce daně 1. stupně vytýkané vady svého postupu neodstranil, učinit měl. Hodnocení této námitky soudem proto považuje za nesprávné.

Za nelogický považuje pak stěžovatel právní názor 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. Pokud by odměna jednatele za jakoukoliv práci pro společnost podléhala zdanění jako příjem ze závislé činnosti, nikdy by takováto práce nemohla být posuzována jako konkurenční jednání a ustanovení § 136 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále obchodní zákoník) by ztratila smysl. 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. Fakturované práce nebyli společníci a jednatelé stěžovatele povinni podle společenské smlouvy ani na základě mandátní smlouvy pro žalobce 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 stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové spis. zn. 19 Ca 194/95 ze dne 12. 4. 1996. Stěžovatel k této námitce poukazuje na text § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmu. Tvrdí, že v návaznosti na toto ustanovení by měl být termín „výkon práce pro společnost“ chápán jako výkon práce na základě pracovní či obdobné smlouvy či smlouvy mandátní, je-li taková uzavřena na výkon funkce jednatele (tedy plnění úkolů pro společnost z titulu funkce nebo na základě společenské smlouvy či stanov). 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 či obdobné smlouvy. Stěžovatel je toho názoru, že chtěl-li zákonodárce pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů 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) zákona o daních z příjmů, stejně jako to učinil v § 7 odst. 2 tohoto zákona 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 a ani další fakturovaná činnost nebyla v tomto případě povinností společníků a jednatelů, jež by plynula ze zákona či společenské smlouvy. Podle názoru stěžovatele jde proto v případě příjmů jeho jednatelů a společníků o příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. 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 bylo zjištěno, že dne 17. 9. 1998 byla správcem daně u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za roky 1994 - 1997. V rámci ní bylo zjištěno, že stěžovatel uhradil jednateli společnosti Ing. V. L. na základě přijatých faktur č. 1/97 - 10/97 částku 1 960 000 Kč, a to na základě dohody o agenturním zprostředkování uzavřené dne 15. 11. 1992 mezi stěžovatelem (jako zájemcem) a firmou L. – P. (jako zprostředkovatelem). Předmětem této dohody byl závazek zprostředkovatele zajistit pro zájemce služby spočívající ve správě počítačové sítě, návrhu počítačových sestav, jejich sestavení z dílů a servis, programátorské práci a zajištění zakázek na DTP práce.

Správcem daně 1. stupně bylo dále zjištěno, že předmět smlouvy se týká zajištění činnosti společnosti a shoduje se s předmětem činnosti stěžovatele. Dále bylo prokázáno, že jednatelé stěžovatele Ing. L. a pan J. uzavřeli mezi sebou jako fyzické osoby dne 25. 1. 1993 smlouvu o sdružení dle § 829 a násl. občanského zákoníku k zajištění společné činnosti v oboru: koupě zboží za účelem prodeje a prodej, polygrafická činnost, reklamní agentura a dalších dohodnutých komodit, na základě níž mohli jednatelé při svém společném podnikání používat název „P.“. Příjmy a výdaje sdružení byly mezi účastníky sdružení děleny v poměru 50 % : 50 %, přičemž bylo dohodnuto, že příjmy z této činnosti budou poukazovány na společný účet u A., vedený na jméno Ing. L.

Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že vyplacené odměny, které vyplývají z plnění agenturní dohody ze dne 15. 11. 1992, podléhají dani z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a částky vyplacené stěžovatelem zprostředkovateli – tj. svému jednateli, Ing. V. L., budou na základě předložené smlouvy o sdružení rozděleny mezi oba jednatele v poměru 1:1. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně 1. stupně uvedl, že po rozdělení vyplacených částek na základě předložených faktur bylo v roce 1997 Ing. V. L. uhrazeno 700 000 Kč, přičemž daň bude „doměřena“ ve výši 193 760 Kč, a panu Jiřímu Jindrovi bylo ve stejném období uhrazeno rovněž 700 000 Kč, a daň bude „doměřena“ taktéž ve výši 193 760 Kč. Celkově mělo být podle zprávy za rok 1997 na „zálohové dani“ doměřeno 387 520 Kč.

Stěžovatel při projednání výsledků kontroly odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat, s důvody odkázal na obsah protokolu o ústním jednání ze dne 16. 12. 1998, ve kterém uvedl, že v termínu do 30. 12. 1998 sdělí námitky proti postupu pracovníků správce daně a vyjádří se k výsledkům kontroly i ke způsobu jejich zjištění, případně předloží či navrhne důkazní prostředky na podporu svého stanoviska. Vyjádření zaslal stěžovatel správci daně 1. stupně dne 31. 12. 1998 a vyjádřil v něm svůj názor ke kontrolním zjištěním, navrhl provedení důkazu předložením společenské smlouvy a zápisu z valné hromady ze dne 15. 11. 1992, jež měly prokázat, že smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a jeho jednateli (společníky) jsou platné a byly uzavřeny v souladu s tehdy platným zněním obchodního zákoníku, živnostenského zákona i společenskou smlouvou, a dále objednávkami a soupisy provedených prací, jež byly podkladem pro jednotlivé faktury. Součástí vyjádření byly i námitky proti postupu správce daně v daňové kontrole.

Dne 1. 4. 1999 vydal správce daně platební výměr č. 79786/99, č. j. 79786/99/010516/5296, kterým na základě výsledků daňové kontroly předepsal stěžovateli na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1997 k přímému placení částku 387 520 Kč.

Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, jež bylo správci daně doručeno 10. 5. 1999. V rámci odvolacího řízení uložil žalovaný dne 21. 6. 2000 správci daně 1. stupně řízení doplnit s tím, že je nutné se vyrovnat s vyjádřením stěžovatele k výsledkům daňové kontroly a s jeho návrhy na doplnění dokazování, projednat zprávu o výsledku kontroly a tuto doručit. V protokolu o ústním jednání, jež vedl správce daně 1. stupně se stěžovatelem dne 20. 4. 2001, správce daně uvedl, že důkazní prostředky navržené ve vyjádření ke zprávě o kontrole stěžovatelem již byly předloženy v průběhu daňové kontroly a že i nadále trvá na výsledcích projednávané zprávy. Stěžovatel při tomto jednání uvedl, že typografické práce byly zajišťovány fyzickou osobou – Ing. V. L., a nikoli stěžovatelem, neboť se jednalo o práce, které stěžovatel nebyl schopen zajistit svými zaměstnanci. Uvedl, že tato činnost byla fyzickými osobami prováděna mimo rozsah povinností vůči společnosti v době svého volna a na zařízení, které bylo v jejich vlastnictví, nikoli vlastnictví společnosti. 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 při tomto jednání 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. Stěžovatel poté prohlásil, že za takových okolností odmítá zprávu o daňové kontrole považovat za projednanou. Dne 7. 5. 2001 předložil stěžovatel správci daně kopii zápisu z valné hromady stěžovatele 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.

Rozhodnutím ze dne 17. 9. 2002 č. j. FŘ-7376/11/02 žalovaný odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozhodnutí mimo jiné uvedl, že stěžovateli bylo v průběhu daňové kontroly, jež byla ukončena až 20. 4. 2001, umožněno předkládat a navrhovat důkazní prostředky k vyvrácení pochybností správce daně s tím, že stěžovatel tak učinil ve svém vyjádření k výsledkům daňové kontroly, ve kterém navrhl předložení těch důkazních prostředků, jež byly předloženy již v průběhu daňové kontroly (s výjimkou zápisu z valné hromady společnosti). Uvedl, že sami společníci a současně jednatelé stěžovatele 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) obchodního zákoníku, resp. se stanovami společnostmi. Za oprávněnou proto neuznal námitku stěžovatele, že činnost na základě dohody o agenturním zprostředkování nebyla prací pro společnost, ke které by byli jednatelé povinni na základě společenské smlouvy, neboť zprostředkovatelská činnost pro společnost je činností, kterou jednatel vykonává za účelem zajištění předmětu její činnosti z titulu svého postavení jako statutárního orgánu. Z tohoto důvodu je odměna za práci společníků a jednatelů pro společnost, která spočívá v aktivním naplňování předmětu činnosti společnosti, zdaňována jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu k Městskému soudu v Praze, která byla rozsudkem tohoto soudu jako nedůvodná zamítnuta. V odůvodnění rozsudku se soud k námitce porušení zásady součinnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o správě daní ztotožnil 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 tohoto zákona spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole se zástupcem stěžovatele dne 16. 12. 1998, poukázal na to, že tato závada byla k pokynu žalovaného správcem daně napravena dodatečným projednáním zprávy o daňové kontrole. Soud rovněž přisvědčil žalovanému, že správci daně byly již v průběhu daňové kontroly předloženy písemnosti, na základě kterých bylo možné posoudit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů. Právo zakotvené v § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků 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 se zástupcem stěžovatele. Soud nezjistil ani porušení § 50 odst. 6 a 7 ZSDP; napadené rozhodnutí je podle soudu velmi podrobné a žalovaný se 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.

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 s. ř. s.). Přezkoumat toto rozhodnutí však zároveň mohl pouze v rozsahu uplatněných stížnostních důvodů. Ačkoli ve své kasační stížnosti za důvod jejího podání stěžovatel označil § 103 odst. 1 písm. a) až d) s. ř. s., z obsahu doplnění kasační stížnosti, v němž stěžovatel tento obecný odkaz doplnil konkrétními tvrzeními, Nejvyšší správní soud zjistil, že ve skutečnosti jsou uplatněny pouze důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval posouzením namítaných procesních pochybení ze strany žalovaného, resp. správce daně 1. stupně. Stěžovatel stejně jako v žalobě namítá porušení několika ustanovení zákona o správě daní a poplatků a dovozuje, že řízení před správcem daně trpělo vadami, jež způsobují nezákonnost správního rozhodnutí, přičemž Městský soud v Praze měl, podle jeho názoru, rozhodnutí žalovaného pro tato důvodně vytýkaná pochybení zrušit /§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s./.

Nelze přisvědčit námitce, že stěžovateli nebyly ze strany správního orgánu sděleny pochybnosti o úplnosti předložených písemností, že neměl možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, resp. že správní orgán 1. stupně ponechal bez povšimnutí jeho vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Správce daně 1. stupně v dané věci prováděl daňovou kontrolu, jejíž výsledky shrnul ve zprávě o daňové kontrole, popsal své pochybnosti o skutečném účelu uzavíraných smluv a dostatečně jasně naznačil odlišnou právní kvalifikaci částek vyplacených stěžovatelem jeho jednatelům, resp. společníkům. Stěžovatel tedy věděl, jaké pochybnosti vznikly správci daně a co je jejich příčinou, měl možnost se s nimi seznámit a odstranit je, o čemž svědčí i jeho vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Na toto vyjádření správce daně 1. stupně reagoval v rámci ústního jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, jež se konalo 20. 4. 2001, i když tak učinil až poté, co mu odstranění této vady bylo uloženo v rámci doplnění odvolacího řízení. I když lze mít pochybnosti o adekvátnosti reakce správce daně 1.stupně na vyjádření stěžovatele k výsledkům jeho zjištění a postup správce daně lze

hodnotit jako formalistický, především pokud se týká jeho „důsledného“ setrvání v názoru nesdělit stěžovateli, zda mu bylo odvolacím orgánem uloženo doplnění řízení a odstranění jeho vad, spočívající v řádném neprojednání výsledků kontrolního zjištění a podpisu kontrolní zprávy, nelze nevzít v potaz, že stěžovateli při projednání zprávy o kontrole 20. 4. 2001 sdělil, že jeho argumenty uvedené ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole nic nezměnily na jeho kontrolních zjištěních, a to s ohledem na skutečnost, že navržené důkazní prostředky (s výjimkou stanov společnosti) již stěžovatel v předchozím řízení předložil. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným v tom, že argumentace obchodním právem, resp. tím, že konkrétní jednání jednatelů společnosti bylo v souladu s tehdejším textem obchodního zákoníku (resp. s jeho zněním do novely s účinností od 1. 7. 1996) a společenské smlouvy, je pro posouzení povahy příjmů fyzických osob z pohledu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů irelevantní a nebylo zde třeba provádět důkazy textem společenské smlouvy, stanov (resp. usnesením odpovídající valné hromady), jež měla ve vztahu k jednatelům stěžovatele, 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 ani 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. Nelze tak vytýkat správci daně 1. stupně, že na základě uplatněných argumentů a navržených důkazních prostředků neupravil kontrolní zprávu s tím, že je stěžovatel přesvědčen, že výsledky v ní obsažené jsou nesprávné. Podle Nejvyššího správního soudu není namítané porušení zásady součinnosti v daňovém řízení ve smyslu § 2 odst. 2 v návaznosti na ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a písm.f) a zásady volného hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní ze strany správce daně natolik intenzivní, aby způsobilo nezákonnost rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud neshledal rovněž namítané porušení § 16 odst. 8 zákona o správě daní. Je pravdou, že správce daně v původním řízení zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem neprojednal tak, jak mu to předepisuje § 16 odst. 8 věta druhá tohoto zákona a zpráva o daňové kontrole tedy ani nebyla řádně doručena ve smyslu tohoto ustanovení. Toto pochybení však bylo, jak správně uvádí Městský soud v Praze, odstraněno v doplněném řízení na pokyn žalovaného ve smyslu § 50 odst. 3 zákona o správě daní, kdy byla podle podepsaného protokolu zpráva projednána se zástupcem stěžovatele. Jestliže citované ustanovení zákona mimo jiné 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 zákona o správě daní nepozměnil znění zprávy o daňové kontrole, nelze za situace, kdy jsou její výsledky považovány za správné, rovněž považovat za pochybení. Nejvyšší správní soud se pak zcela shoduje se žalovaným, že důkazní prostředky, jež stěžovatel navrhl k doplnění dokazování, nemohly nic změnit na právním hodnocení případu; to platí tím spíše, že stěžovatel žádným způsobem nezpochybnil 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 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud procesní postup správce daně i žalovaného posoudil rovněž z hlediska jeho ústavnosti, resp. jeho souladu s právními závěry uvedenými v nálezu Ústavního soudu č. j. IV. ÚS 121/01, jehož se stěžovatel 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 stěžovatelem zprávu o daňové kontrole a podat mu své stanovisko k jeho vyjádření a k jeho návrhům na doplnění dokazování, a teprve poté celý případ sám meritorně přezkoumal. Právě v této okolnosti, tj. ve skutečnosti, že se žalovaný správností dodatečného vyměření daně v plném rozsahu ve svém rozhodnutí zabýval, a to v situaci, kdy byla zpráva o daňové kontrole se stěžovatelem projednána a k jeho vyjádření a návrhům na doplnění dokazování bylo podáno stanovisko, shledává Nejvyšší správní soud odlišnost od případu, jehož se týká výše uvedený nález Ústavního soudu. Procesní pochybení zde byla odstraněna zákonným postupem v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní 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 stěžovatel 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 stěžovatele, resp. jeho zástupce, o čemž svědčí mimo jiné 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.

V projednávaném případě proto Nejvyšší správní soud neshledal naplnění stížnostního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť nepřisvědčil námitce porušení stěžovatelem citovaných ustanovení zákona o správě daní ze strany správce daně 1. stupně a žalovaného a dospěl k závěru, že postup správce daně, jemuž lze z hlediska výše uvedených procesních ustanovení vytknout některá pochybení, byl napraven žalovaným v intencích zákonných možností 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 stěžovatele.

Stěžovatel jako další důvod podání kasační stížnosti uvádí nesprávné posouzení právní otázky soudem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jež spatřuje v nesprávné kvalifikaci částek vyplacených stěžovatelem jejím jednatelům z pohledu zákona o daních z příjmů.

Jak vyplynulo z výše uvedeného, žalovaný kvalifikoval částky vyplacené jednatelům na základě smlouvy o agenturním zprostředkování jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; stěžovatel naopak argumentuje, že se jednalo o příjmy z podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) tohoto zákona. Městský soud v Praze se v daném případě ztotožnil se závěrem žalovaného, totiž že se jednalo o příjmy ze závislé činnosti. Ke stejnému právnímu posouzení dospěl i Nejvyšší správní soud.

Nejvyšší správní soud již ve svých dřívějších rozhodnutích poukázal na zdánlivý rozpor § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů /to samé se však uplatní i ve vztahu k § 7 odst. 1 písm. b) cit. zákona/. Zdánlivým je tento rozpor proto, že jej lze snadno odstranit výkladem uvedených ustanovení, a to interpretací šetřící smysl a účel právní úpravy. 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) cit. zákona, tedy pro kvalifikaci vyplacených částek jako příjmů ze závislé činnosti, pak již nelze zároveň aplikovat § 7 odst. 1 písm. b) cit. zákona a stejné částky kvalifikovat jako příjmy z podnikání, a to i kdyby jinak byly splněny předpoklady stanovené v tomto ustanovení. Při aplikaci uvedeného principu na posuzovaný případ dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že i když měli jednatelé stěžovatele oprávnění k podnikatelské činnosti, kterou vykonávali, a jejíž výsledky dodávali stěžovateli, skutečnost, že tuto činnost vykonávali pro společnost, jejímž byli společníkem a jednatelem, je sama o sobě dostatečná pro závěr, že jde o příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) cit. zákona, protože jde o příjem za práci pro tuto společnost. Naopak, vzhledem k dikci § 6 odst. 1 písm. b) cit. zákona je pro toto právní posouzení zcela nerozhodné, zda jednatelé tuto činnost vykonávali na základě a podle pokynů společnosti či nikoli. Irelevantní je i to, na základě jaké smlouvy či v jakém právním režimu tak činili. Rozhodující je tu tedy prvek práce pro společnost a existence právního postavení společníka nebo jednatele; oba tyto prvky byly v daném případě naplněny. Již jejich prokázání je dostatečným důvodem pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. 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. Zcela nerozhodnou je pak námitka poměru prací, prováděných na základě smlouvy o agenturním zprostředkování, tedy poměru zprostředkovatelské činnosti na straně jedné a ostatních prací na straně druhé, neboť, jak správně konstatoval Městský soud v Praze, v případě faktur 1 - 10/97 byly tyto vystaveny pouze za zprostředkování zakázek na sazbu a osvit, tedy pouze za činnost zprostředkovatelskou a nikoliv činnost jinou.

V daném případě však podle Nejvyššího správního soudu existuje celá řada dalších skutečností, které hovoří ve prospěch právního závěru žalovaného jakož i Městského soudu v Praze o tom, že společníci a jednatelé stěžovatele 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 stran částky za takovou práci vyplacené. Nelze přehlédnout, že na základě smlouvy o agenturním zprostředkování byly vykonávány práce, které buď byly předmětem podnikání stěžovatele, nebo které byly k tomuto výkonu předmětu podnikání užívány. Dále považuje Nejvyšší správní soud za nesporné, že zprostředkovatel stejné služby neposkytoval ve sledovaném období žádnému jinému odběrateli a nepůsobil tak jako podnikatel v pravém slova smyslu; o tom svědčí jednak nepřetržitá číselná řada faktur vystavených na smluvní odměny za činnost poskytnutou pro stěžovatele, jakož i poznatek žalovaného, jež nebyl stěžovatelem žádným způsobem v žalobě ani v kasační stížnosti zpochybněn, podle něhož oba jednatelé 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 stěžovatelem, že jde o činnost, která obecně, resp. v jeho případě, není předmětem činnosti jeho jednatelů, resp. společníků. Vztahy mezi jednateli jako statutárními orgány stěžovatele a stěžovatelem při zařizování záležitostí společnosti se i podle právní úpravy platné a účinné v roce 1997 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 zákona o správě daní). 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 stěžovatele na straně druhé, tedy výkon činností, jež jsou jinak svou povahou náplní činnosti jednatelů společnosti, popř. jež by jinak byly vykonávány v pracovněprávním poměru, tedy vztahu svou povahou závislém.

Naopak zcela irelevantní, z hlediska posouzení správnosti aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a naopak vyloučení aplikace § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, je skutečnost, zda jednatelům, resp. společníkům stěžovatele bylo ve sledovaném období obchodním zákoníkem a společenskou smlouvou dovoleno podnikat v oboru činnosti, v němž podnikal stěžovatel, resp. zprostředkovávat jeho obchody. V tomto ohledu byla do značné míry zavádějící i argumentace správce daně obsažená ve zprávě o daňové kontrole (toto pochybení však bylo, 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 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 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Městský soud v Praze správně dovodil, že sporné částky vyplacené na základě vystavených faktur, je třeba z pohledu daňového kvalifikovat jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a nikoli jako příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) cit. zákona; neshledal proto ani naplnění druhého stížnostního bodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodné, a proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 7. listopadu 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu