



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery ve věci

žalobce: **K-BART, společnost s ručením omezeným**
sídlem Razov 1253, Vizovice
zastoupený advokátem JUDr. Milanem Bedrošem
sídlem Pekárenská 330/12, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18588/16/5200-10421-709052

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), ze dne 2. 9. 2015, č. j. 1530885/15/3301-52523-706943. Tímto rozhodnutím - platebním výměrem - byla žalobci za zdaňovací období roku 2012 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc

(dále jen „zákon o daních z příjmů“), předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 74 955 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě namítal, že v napadeném rozhodnutí chybí popis důvodů, proč žalovaný hodnotil povahu příjmů ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dle jeho názoru se žalovaný nedostatečně vypořádal s námitkou, že MVDr. T. poskytoval žalobci tzv. kvalifikovanou činnost, kdy využíval své dříve nabyté kontakty a zkušenosti, na základě obchodních programů prováděl analýzy potencionálních obchodů a vytvářel organizační schéma jejich fungování. Toto dle názoru žalobce nebyly schopnosti, kterými v běžných kruzích disponují standardní jednatele obchodních společností. Úkolem jednatele je, a to i dle dikce zákona - konkrétně ustanovení § 134 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“), rozhodovat o obchodním vedení společnosti, a nikoli složitě vyhodnocovat, vytvářet prognózy a navrhovat zabezpečení finančního krytí daných projektů. Tyto činnosti jdou zcela nad rámec výkonu funkce jednatele a jsou naopak prostředkem a podkladem pro obsah jeho činnosti. Správce daně by proto měl dle názoru žalobce tyto situace rozlišovat a posuzovat je skutečně s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu.
3. K tomu žalobce doplnil, že dle ustanovení § 135 obchodního zákoníku je jednatel povinen taktéž zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví. V praxi řada jednatelů nemá potřebnou kvalifikaci, a vedení účetnictví tak bývá zajišťováno prostřednictvím externích třetích osob. Podle ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tudíž pokud je v praxi běžné, že vedení účetnictví zajišťují pro řadu obchodních společností externisté, u nichž se nejedná o příjem ze závislé činnosti, neměl by být dle žalobce ani tento případ posuzován odlišně.
4. Žalobce byl dále přesvědčen, že v posuzované věci se nejedná o shodný předmět podnikání. Předmětem podnikání žalobce je nákup a prodej pohonných hmot; MVDr. T. pro žalobce vykonával činnost poradenství ve velkoobchodní činnosti v oblasti nákupu a prodeje. Skutečnost, že předmět činnosti jednatele byl využitelný pro žalobce, pak ještě neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti. MVDr. T. má živnostenské oprávnění mimo jiné v oboru činnosti podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců. Tuto činnost přitom v letech 2001 - 2012 vykonával pro vícero subjektů, přičemž u těchto jako jednatel nefiguroval. I z toho lze dle žalobce dovodit, že se jeho poradenská činnost s činností obvykle prováděnou jednatelem nekryje, a jedná se proto o poskytování dalších činností ze strany MVDr. T. jako podnikatele.
5. V neposlední řadě žalobce poukázal na závěry, k nimž Ústavní soud dospěl v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, a s ohledem na vše výše uvedené navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření stručně popsal dosavadní průběh řízení a shrnul obsah podané žaloby. Žalovaný nesouhlasil s právním názorem žalobce a měl za to, že skutkový stav, včetně jeho právního posouzení, byly podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Za stěžejní žalovaný považoval, že MVDr. T. vykonával předmětnou činnost pro žalobce opakovaně, průběžně a nepřetržitě po dobu několika let. V posuzovaném období roku 2012 pak vykonával činnost fakticky pouze pro žalobce, neboť činnost pro jiný ekonomický subjekt byla zanedbatelného rozsahu (4 %). Též samotná náplň činnosti MVDr.

T. a skutečnost, že žalobce neměl v daném období žádného zaměstnance, svědčila dle žalovaného jednoznačně tomu, že vlastní činnost žalobce byla prováděna a zajišťována právě prostřednictvím

MVDr. T. Ten se tak jako jediný podílel na faktickém fungování žalobce, výkonu podnikatelské činnosti a zajištění jeho chodu.

7. Dále žalovaný uvedl, že pro posouzení toho, zda se jedná o příjem dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů není rozhodující, zda předmětná činnost přesně odpovídala činnosti jednatele definované v § 134 obchodního zákoníku. Na podporu tohoto závěru odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudky ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, a ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 - 50. Obdobnou otázkou se přitom zabýval i Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 22 Af 23/2013 - 63, kdy za příjem dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů posoudil příjem z činnosti, spočívající v materiálním a personálním zajištění realizace výkopových prací (předmět podnikatelské činnosti předmětné společnosti). V dané věci tedy bylo rozhodné, zda předmětná činnost odpovídala obsahu činnosti samotné společnosti. Stejně tak není dle žalovaného nezbytné, aby předmět podnikatelské činnosti jednatele byl zcela totožný jako předmět podnikatelské činnosti společnosti (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2015, č. j. 8 Afs 203/2014 - 49). Dle žalovaného tedy postačuje, pokud předmět podnikání jednatele koresponduje s předmětem podnikání společnosti.

8. Závěr o tom, že příjem MVDr. T. byl příjmem ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tak byl dle žalovaného zcela v souladu se zákonem; odpovídal též judikatuře Nejvyššího správního soudu a závěrům Ústavního soudu obsaženým v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04. Žalovaný proto závěrem navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalovaný ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za

to, že souhlas je udělen, a žalobce s takovým postupem výslovně souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

10. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Z pohledu důvodnosti podané žaloby bylo v dané věci klíčové posouzení, zda se v případě příjmů jednatele žalobce, MVDr. T., jednalo o příjmy z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti (jak tvrdil žalobce), nebo zda se jednalo o příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů (jak k tomuto závěru dospěly finanční orgány obou stupňů).
12. Zákon o daních z příjmů definuje příjmy ze závislé činnosti pro účely daně z příjmů fyzických osob v § 6 odst. 1 následovně:
 - 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 rozumějí 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 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.
13. Podle písm. b) citovaného ustanovení jsou tedy jedním z příjmů ze závislé činnosti i příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, i když nejsou tito společníci a jednatelé povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů této společnosti.
14. Podle ustálené judikatury se přitom musí jednat o takové příjmy, které jsou v úzké souvislosti s předmětem podnikání společnosti a jimiž se společník či jednatel v podstatě podílí na ekonomickém fungování společnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, dostupném na www.nssoud.cz, „ (...) jedním z předpokladů pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je vyhodnocení činnosti jednatele či společníka společnosti jako činnosti pro tuto společnost, a to na základě porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti dotčené osoby. V souladu s ustálenou a jednotnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz)

a Ústavního soudu (usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, <http://nalus.usoud.cz>) je třeba vyjít z materiálního posouzení závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého není pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům určit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. mandátní smlouvou, smlouvou o dílo, smlouvou o pracovní činnosti nebo o provedení práce), veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Na závislou činnost, tak jak je pojímána zákonem o daních z příjmů, nelze pohlížet stejně jako na závislou práci dle norem pracovního práva.

15. Příjmy ze závislé činnosti se v souladu s § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů rozumějí příjmy pravidelné i jednorázové. S odkazem na § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů není rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně. Nerozhoduje ani, na základě jakého právního předpisu byla předmětná činnost následně účtována. Taktéž skutečnost, zda jednatelé (společníci) tuto činnost provozovali či neprovozovali v rámci výkonu svých samostatných podnikatelských aktivit i pro jiné obchodní partnery, není pro posouzení výše uvedeného relevantní“.
16. Zdejší soud v této souvislosti odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 53, dostupný na www.nssoud.cz, v němž se uvádí, že „[p]od legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníkem (jednatelem) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost, jsou příjmy plynoucí z ní jednatelem vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to i tehdy, jestliže jednatel vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění“.
17. Z výše uvedeného vyplývá, že relevantním není právní titul, na základě kterého získává společník (jednatel) za práci pro společnost příjmy, ale fakticita tohoto stavu, tj. zda při této činnosti dominuje postavení této osoby jako společníka (jednatele) společnosti, nebo postavení, které svědčí o tom, že tuto činnost vykonává nezávisle na společnosti. K závěru o tom, že se jedná o příjmy spadající pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, je pak zásadně třeba, aby osobní výkon prací společníkem (jednatelem) spadal pod předmět podnikání společnosti.

18. Činnost na základě živnostenského oprávnění v takové situaci přitom podle ustálené judikatury nevylučuje, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních

příjmů. Koná-li jednatel (společník) pro společnost činnost na základě živnostenského nebo zvláštního oprávnění k jejímu výkonu, přičemž předmět činnosti společnosti je shodný, může dojít ke zdánlivému střetu § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákona o daních

z příjmů, neboť na tyto činnosti lze obecně aplikovat obě ustanovení zákona. Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů však jednoznačně stanoví, že dani z příjmů ze závislé činnosti jsou podrobeny příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i pokud nejsou povinni při výkonu práce pro tuto společnost dbát příkazů plátce (společnosti). Jak je uvedeno ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne

31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, dostupném na www.nssoud.cz: „*Příjem z činnosti vykonané jednatelem či společníkem pro společnost je příjmem, ohledně něhož je pro daňové účely ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona zavedena legální fikce, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, která má charakter samostatné výdělečné činnosti podléhající zdanění dle § 7 odst. 1 písm. b) nebo písm. c) téhož předpisu*“ (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publikovaný pod č. 889/2006 Sb. NSS nebo ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005 - 60, oba dostupné na www.nssoud.cz). Rozhodující je tak prvek práce pro společnost, která naplňuje předmět podnikání společnosti, a existence právního postavení společníka nebo jednatele.

19. Výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publikovaný pod č. 889/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, následně prošel též testem ústavnosti. Usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, dostupným na <http://nalus.usoud.cz>, Ústavní soud odmítl podanou ústavní stížnost s konstatováním, že v daném případě nebyla aplikace předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů vybočením z ústavní ochrany vlastnického práva. Ústavní soud zde však současně závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do určité míry korigoval, kdy konkrétně uvedl, že „*považuje za nutné - alespoň ve formě obiter dictum - zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanoveními*

§ 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tak, jak ji v obecné rovině podal v napadeném rozsudku NSS, není z ústavněprávních hledisek akceptovatelná. Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost, bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení

či dobu provedení této činnosti, atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny“.

20. Po shora citovaném usnesení Ústavního soudu pak následovaly další rozsudky Nejvyššího správního soudu k dané problematice, kdy již v duchu výše uvedeného názoru Ústavního soudu vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, dostupném na www.nssoud.cz, že plnění, které od obchodní společnosti obdrží její jednatel či společník, je třeba posuzovat podle jeho konkrétní povahy, a že neplatí bez dalšího, že jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Věcně se jednalo o tvrzené poskytnutí půjčky (splacení směnky) společníkem společnosti.
21. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56, dostupný na www.nssoud.cz, pak označil za příjmy ze závislé činnosti příjmy auditorů, společníků a jednatelů auditorské obchodní společnosti.
22. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, dostupný na www.nssoud.cz, dále řešil případ společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty ve stavebnictví a technickou pomoc při uzavírání smluv. Střet ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů označil soud za zdánlivý, neboť při činnosti pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu práce a jeho samostatnost.
23. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005 - 70, dostupným na www.nssoud.cz, byl následně řešen případ výkonu inženýrské činnosti v investiční výstavbě mandátářem společnosti zabývající se stavebními a montážními pracemi. Soud zde vyslovil, že pokud je pro společnost vykonávána činnost obdobná pracovnímu vztahu mandátářem, pak se jedná o výkon závislé činnosti, aniž by bylo rozhodné, že mandátář má vlastní živnostenský list.
24. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 - 50, dostupném na www.nssoud.cz, se dále jednalo o případ obchodního zastoupení společnosti společníkem a jednatelem; soud zde s odkazem na rozsudek ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publikovaný pod č. 889/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil, že se jedná o závislou činnost a že žalobce neprokázal tvrzené vlastní náklady spojené s touto činností.
25. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, rovněž vycházel z rozsudku ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publikovaného pod č. 889/2006 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz, a jednalo se o právní služby společníka a jednatele a o technickou a projektovou činnost pro společnost zabývající se investiční výstavbou, poskytováním právních služeb, provádění stavebních prací apod.

26. Ve všech zmíněných případech přitom Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů pro jejich společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze přehlédnout, že kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy. Zejména se jednalo o osobní výkon prací těmito osobami pro jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společnostmi pak bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu.
27. Od shora uvedených případů pak Nejvyšší správní soud odlišil situaci řešenou v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96, publikovaném pod č. 2296/2011 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, kde předmět činnosti společnosti i předmět živnostenské činnosti společníka nebyl shodný. Žalobce byl provozovatelem autobazaru, jeho společník mimo to vlastnil živnostenské oprávnění, v jehož rámci, nezávisle na společnosti, společník ve vlastní dílně a v jím pronajaté myčce aut prováděl čištění a údržbu vozidel. Předměty činnosti tedy byly odlišné, v této části se nepřekrývaly a ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka byl využitelný pro společnost, ještě bez dalšího nevyplývalo, že se tak dělo v režimu závislé činnosti. Žalobce tyto služby pro své podnikání využil a jistě mu byly ku prospěchu, neboť čištění a údržba vozů určených k prodeji napomáhala jeho zisku. Stejně tak ovšem k jeho zisku mohla přispět služba poskytnutá kýmkoliv jiným. Sám totiž čištění a údržbu vozidel nemohl provádět a bylo třeba, aby si ji zajistil za úplatu od jiného subjektu. Bylo zdůrazněno, že v uvedeném konkrétním případě společník prováděl čištění a údržbu vozidel jako vlastní podnikatelskou činnost i pro jiné subjekty, zajišťoval sám provoz této živnosti, tedy materiální i personální zajištění, sám hradil náklady s tím spojené. Konkrétní práci na vozidlech pak prováděli jeho pracovníci, jimž vyplácel mzdu.
28. Z odlišovacích znaků vytčených naposledy citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu pak krajský soud vycházel také při posouzení nyní rozhodované věci, přičemž zjistil, že aplikace ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů byla v daném případě na místě. Výkonem dohodnutých činností jednatel (společník) nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění (byť jím disponoval), ale fakticky se podílel na ekonomickém fungování společnosti (žalobce).
29. Z protokolu o místním šetření ze dne 26. 3. 2015, č. j. 655119/15/3301-61563-711298, v této souvislosti vyplynulo, že MVDr. R. T. je jediným jednatelem žalobce a zároveň společníkem se 75 % obchodním podílem. Předmětem činnosti žalobce je nákup a prodej zboží - pohonných hmot (nafty, základového oleje a od října 2012 i řepkového oleje).

Žalobce neměl žádné zaměstnance; běžné úkoly související s ekonomickou činností společnosti zajišťoval MVDr. R. T. jako jednatel společnosti (styk s úřady a přebírání pošty) a účetní firma V. M. Ostatní služby spočívající v zajišťování obchodní činnosti v oblasti nákupu a prodeje pohonných hmot zajišťovaly firmy FLATON, s.r.o., Gelur, spol. s r.o. a fyzické osoby L. P. a MVDr. R. T.

30. Při místním šetření předal jednatel žalobce správci daně Mandátní smlouvu ze dne 3. 1. 2011, uzavřenou mezi MVDr. R. T.-Farmavet (mandatářem) a žalobcem, K-BART, společností s ručením omezeným, zastoupeným jednatelem společnosti MVDr. R. T. (mandantem). Předmětem této smlouvy je závazek mandatáře poskytovat mandantovi služby spočívající v zajišťování poradenství, finančních analýz, prognóz vývoje trhu a řešení ekonomicko-organizačních situací v jeho velkoobchodní činnosti. Zejména se jednalo o:
1. vyhledávání, typování a navrhování podnikatelských programů a předkládání podkladů pro jejich realizaci,
 2. vyhledávání a typování vhodných obchodních komodit, poskytování konzultační a poradenské činnosti, posuzování příslušného know-how, zpracování prognóz vývoje podmínek na trhu a návrhy na způsob financování,
 3. zpracování ekonomických a finančních analýz obchodních programů, hodnocení efektivit obchodních programů a postupy řešení nestandardních situací, návrhy organizačních, technických a ekonomických opatření,
 4. prognózy a analýzy vývoje obchodních podmínek na trhu a hodnocení kurzovních rizik,
 5. kontinuální kontakty s alternativními a perspektivními dodavateli zboží.
31. Naproti tomu žalobce se jako mandant zavázal platit za tuto činnost dohodnutou odměnu, která byla odvislá od dosahování obchodní marže a následně vyvářeného zisku nebo ztráty společnosti. Smluvní strany se dále dohodly, že výše uvedené poradenské služby budou poskytovány ústně nebo písemně podle vývoje situace při uskutečňování podnikatelské činnosti v dohodnutých nebo jinak smluvených intervalech.
32. Při ústním jednání dne 15. 4. 2015, jehož předmětem bylo ověření obchodní spolupráce na základě výše popsané mandátní smlouvy, pak MVDr. R. T. k této činnosti uvedl: „Na základě navržených obchodních programů, které byly dodány zprostředkovatelskými firmami, provádí firma Farmavet analýzu navrhovaného zprostředkovatelského obchodu, tím že vytvoří organizační schéma, jak by měl obchod fungovat, ze získaných dostupných obchodních informací navrhne zabezpečení finančního krytí projektu, provede ekonomické vyhodnocení. V případě, že jsou všechny doklady vhodné k realizaci projektu, provede předání návrhu realizaci obchodu realizační firmě, která to provádí. Konkrétně se starám o to, aby ze zprostředkovaného obchodu vznikl zisk pro společnost K-Bart“; a dále: „Projekty byly úspěšné, přeorientovalo se na nové projekty společnost prosperovala, získala mnoho nových potenciálních partnerů pro další realizace obchodů v pozdějších letech.“ Správce daně též zjistil, že MVDr. R. T. vykonával poradenské služby sám, neměl žádné zaměstnance. Činnosti fakturoval čtvrtletně, přičemž písemné podklady týkající se této činnosti MVDr. R. T. nedoložil, neboť je nearchivoval.

33. Zásadní tedy v projednávané věci dle krajského soudu bylo, že MVDr. R. T. byl jednatelem a společníkem žalobce se 75 % obchodním podílem, který jinak neměl žádné zaměstnance, přesto vyvíjel ekonomickou činnost a dosahoval zisku. Ačkoli MVDr. R. T. měl žalobci poskytovat poradenské služby související s velkoobchodní činností společnosti, fakticky svou činností naplňoval vlastní podstatu společnosti. Konkrétně MVDr. R. T. vyhledával, navrhoval a předkládal k realizaci takové obchodní projekty, které by byly úspěšné a přinesly společnosti zisk a prosperitu. Tyto obchody byly následně realizovány, a to za účelem zisku, což MVDr. R. T. sám potvrdil při ústním jednání (viz protokol ze dne 15. 4. 2015, č. j. 878812/15/3301-61563-711298). V daném případě lze navíc jen těžko oddělit osobu MVDr. R. T. od žalobce. Nelze identifikovat osobu, které mělo náležet obchodní vedení žalobce; jež měla rozhodovat o podnikatelských záměrech a činit obchodní rozhodnutí. Je přitom zřejmé, že toto nemohl činit sám žalobce jako právnická osoba, jež není nadána vlastní vůlí, nemůže podle ní jednat, ani ji navenek projevovat. Nelze pak ani posuzovat, zda si MVDr. R. T. sám sobě určoval způsob nebo dobu provedení práce. Lze ale říci, že jeho činnost se překrývá s předmětem podnikání společnosti a že bez jeho osobní práce by společnost žalobce neměla zajištěn odbyt.
34. Svou činností se tedy MVDr. R. T. fakticky podílel na praktickém fungování společnosti, a nešlo tak o vyvíjení jeho vlastní podnikatelské činnosti na základě živnostenského listu. Se společností sice spolupracoval na základě mandátní smlouvy ze dne 3. 1. 2011, avšak správce daně byl při posuzování jednotlivých úkonů a jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně mimo jiné povinen vycházet z ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu. Při aplikaci tohoto ustanovení nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat jednotlivé právní úkony a jimi založené právní vztahy. Podstatné je jednoznačné určení skutečného obsahu nastalého právního vztahu. Z toho pro posuzovanou věc plyne, že jestliže správce daně dospěl na základě shromážděných podkladů k závěru, že skutečný stav je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho, musel vzít v úvahu skutečný obsah právních úkonů, na jejichž základě došlo k fakturaci, a nikoliv stav formálně právní. Lze proto uzavřít, že pokud by správce daně předmětné příjmy MVDr. R. T. nepodřadil pod režim § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, postupoval by v rozporu s ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu. Po pečlivém zvážení obsahu vztahu mezi žalobcem a MVDr. R. T. se přitom též krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že činnost MVDr. R. T. jako jednatele spadala pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
35. Na právě uvedeném pak nemůže nic změnit to, že předmět činnosti žalobce (nákup a prodej pohonných hmot) se zcela neztotožňuje s živnostenským oprávněním, jímž disponuje jednatel žalobce (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obory činnosti: zprostředkování v oblasti obchodu a služeb, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, velkoobchod a maloobchod, skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě, činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců). Stejně tak není potřeba, aby činnost prováděná MVDr. R. T. naplňovala pouze definici činnosti jednatele dle ustanovení § 134 obchodního zákoníku, tj. obchodní vedení společnosti. Rozhodné totiž je, jak krajský soud již několikrát zdůraznil shora v tomto rozsudku, a to v kontextu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, že činnost (práce) jednatele žalobce MVDr. R. T. odpovídala předmětu činnosti

žalobce, fakticky tento předmět v daném případě naplňovala; bez jeho jednání by obchodní činnost žalobce nebyla realizována.

36. Stejně tak na shora uvedeném závěru nemůže nic změnit ani to, pokud MVDr. R. T. na základě svého živnostenského oprávnění vykonával činnost i pro obchodní subjekty, u nichž nefiguroval jako jednatel. MVDr. R. T. poskytoval žalobci předmětnou činnost opakovaně a průběžně po určitou dobu, a to v průběhu několika let. Tato okolnost byla důležitá pro zjištění celkového charakteru práce MVDr. R. T. pro žalobce a podporuje závěr o aplikovatelnosti § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. K tomu lze doplnit, že MVDr. R. T. poskytoval též činnost subjektům odlišným od žalobce, avšak pouze velmi omezenému počtu. Konkrétně v posuzovaném období roku 2012 předložil pouze jednu fakturu, a to na 4 % z celkových ročních příjmů. Ze strany MVDr. R. T. se tedy ve skutečnosti jednalo o nepřetržitě prováděnou práci pro společnost žalobce a nikoli o jednorázový, nahodilý obchodní vztah, či provedení konkrétního díla.
37. Žalobce pak ve své další argumentaci nezohledňuje fakt, že pro užití právní fikce dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je rozhodující postavení MVDr. R. T. jako jednatele žalobce. Smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Na činnosti vykonávané externími subjekty na základě fakturace poskytnutých služeb tak nelze nahlížet shodně jako na činnost jednatele společnosti s ručením omezeným. To právě s ohledem na nemožnost aplikace právní fikce dle uvedeného ustanovení.
38. Nelze přistoupit ani na argumentaci žalobce, že by v tomto případě měla být zohledněna zásada legitimního očekávání (tedy, že by správce daně měl zohlednit běžnou praxi, kdy vedení účetnictví zajišťují externisté, u nichž se o příjem ze závislé činnosti nejedná). Vedle již výše uvedeného krajský soud v této souvislosti konstatuje, že žalobce nepojímá zcela správně smysl ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, v němž je zásada legitimního očekávání zakotvena. Zákon zakazuje rozdílné rozhodování ve skutkově shodných nebo podobných případech. Každý případ má sice v sobě svou jedinečnost a jeho řešení vychází ze zcela konkrétních skutkových okolností, nicméně správce daně rozhoduje značné množství takových případů a mezi nimi lze nalézt mnoho společných rysů. Předvídatelnost tedy znamená, že pokud byla určitá věc rozhodnuta za určitých podmínek určitým způsobem, má být při relevantních skutkových aspektech takto rozhodováno v budoucnu ve všech obdobných případech. Takto přitom správce daně a potažmo žalovaný v případech týkajících se příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků jednatelů společnosti s ručením omezeným dlouhodobě činí, když na jejich rozhodovací činnost navazuje již ustálená rozhodovací praxe správních soudů, kterou krajský soud zevrubně popsal výše. Proto ani tyto námitky krajský soud neshledal důvodnými.
39. Krajský soud tedy uzavírá, že v daném případě byly splněny předpoklady pro zdanění předmětných příjmů podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť jednatel žalobce měl příjmy z práce pro společnost žalobce. Současně se jednalo o činnost v souvislosti

s předmětem podnikání společnosti žalobce (zjednodušeně řečeno nákup a prodej pohonných hmot), a jednatel žalobce se tak touto činností podílel na ekonomickém fungování společnosti. Za této situace správce daně správně uplatnil fikci podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a tyto příjmy považoval za příjmy ze závislé činnosti.

40. Dle krajského soudu zároveň lze z napadeného rozhodnutí seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný stručně popsal dosavadní průběh řízení a obsah odvolání a uvedl skutková zjištění, na jejichž základě následně dospěl k závěru, že byly naplněny předpoklady pro zdanění předmětných příjmů podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Z rozhodnutí jsou dle krajského soudu patrné závěry, které žalovaný zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl, stejně jako je z něj patrné, jak žalovaný rozhodl, o čem rozhodl, a proč tak učinil. Uvedená argumentace se dle názoru soudu dostatečně podrobně vypořádává jednak s požadavky zákona, jednak s tvrzeními a námitkami žalobce uváděnými v rámci podaného odvolání, a nelze shledat, že by rozhodnutí žalovaného v tomto ohledu trpělo vadou nepřezkoumatelnosti.
41. Žalobou napadené rozhodnutí krajský soud neshledal rozporné ani s usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, dostupným na <http://nalus.usoud.cz>. Správní orgány v projednávaném případě neaplikovaly ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů mechanicky, nýbrž důkladně posoudily konkrétní okolnosti daného případu a své závěry také dostatečně odůvodnily.

V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 31. května 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu