



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce: **PV Stav cz s.r.o.**, se sídlem Žižkova 519, Vrchlabí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2015, č. j. 40760/15/5300-22443-711917,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 21. 12. 2015 žalobce napadl v záhlaví specifikované rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce daně“) ze dne 20. 4. 2015, č. j. 753296/15/2714-50524-605228, č. j. 753967/15/2714-50524-605228 a č. j. 754060/15/2714-50524-605228. Správce daně uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012, září 2012 a prosinec 2012 ve výši 7200 Kč, 0 Kč a 40 000 Kč.

Krajský soud v Brně usnesením ze dne 22. 12. 2015 věc postoupil Krajskému soudu v Hradci Králové coby soudu místně příslušnému k jejímu projednání.

[2] Správce daně zdůvodnil doměření DPH žalobci tím, že pan R. V., který je společníkem a jednatelem žalobce a současně osobou samostatně výdělečně činnou, poskytl žalobci na základě smluvního ujednání v průběhu roku 2012 služby v oblasti stavebnictví. Na základě obdržení těchto služeb, které deklaroval jako obdržené od třetí osoby, žalobce uplatňoval nárok na odpočet v celkové výši 96 800 Kč. Správce daně však po provedení daňové kontroly u žalobce neuznal deklarovaný nárok, neboť dospěl k závěru, že v rámci předmětných plnění dominovalo postavení R. V. jako společníka žalobce ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a nejednalo se tak o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[3] Žalobce v žalobě předně uvedl, že napadené rozhodnutí má „*nepřiměřený dopad do jeho soukromého a rodinného života*“. Přímou a citelnou se dotýká i nezletilých dětí žalobce, k nimž má žalobce vyživovací povinnost, kterou by nebyl v případě výkonu rozhodnutí schopen plnit. Žalobce není dobře sociálně situovaný a ocitl se v tíživých osobních poměrech.

[4] Žalobce dále namítl, že správní orgán prvního stupně mu opakovaně doručoval předvolání nevhodným způsobem, ať už telefonicky nebo pomocí sms zpráv, a činil protiprávní závěry o jeho nesoučinnosti. Proti tomuto postupu se bránil námitkou podjatosti úřední osoby, kterou nadřízený orgán shledal důvodnou.

[5] Dále žalobce uvedl, že jsou na jeho straně dány důvody hodné zvláštního zřetele a že by mu mohla být lhůta pro opožděné podání odvolání prominuta.

[6] Žalobce konečně také namítl, že z judikatury Nejvyššího správního soudu citované v napadeném rozhodnutí je zřejmé, že námitky vznesené žalobcem nebyly dostatečně posouzeny s ohledem na specifika činnosti v oblasti stavebnictví. Tato činnost je v silném konkurenčním boji o zakázky a již jen fakt vyhotovení nabídky potencionálnímu objednateli poukazuje na chybný závěr žalovaného.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatoval, že ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně či žalovaný při kontaktu s žalobcem jakkoli vybočili z mezí stanovených zákonem. V některých situacích předvídaných zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem (dále jen „daňový řád“), je naopak zcela v souladu se zásadou procesní ekonomie, případně se zásadou vstřícnosti, pokud správce daně neformálním způsobem (telefonicky, pomocí sms zpráv) kontaktuje daňový subjekt například za účelem sjednání termínu jednání.

[8] K namítanému nesprávnému posouzení činnosti jednatele žalobce žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Má za to, že se dostatečně zabýval skutkovými

okolnostmi dané věci, provedl její řádné zhodnocení a že jeho závěry se opírají o relevantní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[9] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s takovým postupem souhlasili (žalovaný výslovně, u žalobce se má za to, že souhlas udělil, v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Žalobu shledal nedůvodnou.

[10] Krajský soud shrnuje, že správce daně neuznal žalobcem deklarovaný nárok na odpočet s odůvodněním, že v rámci posuzovaných plnění dominovalo postavení R. V. jako společníka žalobce ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a nejednalo se tak o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.

[11] Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani „*fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak (...)*“. Podle § 5 odst. 2 téhož zákona (ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období) se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 rozumí „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu (...)*“.

[12] Příjmy ze závislé činnosti ve smyslu citovaného ustanovení jsou – kromě jiného – příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným [§ 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů].

[13] Žalovaný při hodnocení povahy posuzovaného plnění odkázal jednak na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, jednak na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 – 44.

[14] Ústavní soud ve zmíněném usnesení uvedl, že § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nelze vykládat 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.“

[15] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 116/2014 – 44 shrnul svou dosavadní judikaturu zabývající se otázkou, za jakých okolností lze příjmy společníka či jednatele vyplacené mu společností považovat za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podle Nejvyššího správního soudu musí jít v první řadě o „*příjmy pocházející z „práce pro společnost“, tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám, tj. osobně, činnost obdobné povahy, jakou by vykonával například zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů totiž je podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se svojí povahou (tedy osobním výkonem určité práce nebo činnosti, čítaje v to případně i řízení činnosti samotné společnosti) ve své podstatě příliš neliší od činnosti zaměstnanců společnosti. Má se tedy jednat o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, již se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti.*

[16] *Naopak uvedenému režimu zdanění nemají být podrobeny takové příjmy společníka od společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco jiného než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl. Půjde typicky o plnění spočívající v tom, že společník společnosti poskytuje v rámci své samostatné výdělečné činnosti služby, zboží či jiná podobná plnění, která vedle toho, že je poskytuje společnosti, poskytuje též jiným osobám za obdobných podmínek. Půjde tedy typicky o situace, kdy daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěrá z korporálně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu. Je velmi dobře představitelné a v praxi často se objevující, že určitá fyzická osoba je společníkem určité společnosti a vedle toho jako osoba samostatně výdělečně činná podniká. Nic nebrání tomu, aby pro společnost, již je společníkem, na jedné straně prováděla činnost z titulu svého korporálně-právního vztahu ke společnosti, a pak tato činnost má být zdaněna podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, avšak vedle toho v jiném rozměru své ekonomické existence může s toutéž společností navázat i klasický dodavatelsko-odběratelský vztah, v němž korporálně-právní poměr ke společnosti nebude hrát určující roli, a pak není důvodu příjmy z takového vztahu podrobovat zdanění podle výše uvedeného ustanovení.“*

[17] Žalovaný dále konstatoval, že podnikatelské oprávnění žalobce i společníka odpovídalo inženýrské činnosti v investiční výstavbě a předmětné činnosti byly provedeny osobně společníkem, který jinou činnost fakticky nerealizoval (v posuzovaném časovém období nevykonával činnosti pro jiné osoby, pouze pro žalobce). Žalobce v daném období neměl žádné zaměstnance a společník nebyl coby jednatel za svou činnost ve společnosti odměňován. Společník při výkonu příslušné činnosti užíval telefon a počítač žalobce. Podle žalovaného tak je nutno žalobcem přijatá plnění materiálně posuzovat jako „práci pro společnost“.

[18] Pokud jde o námitky uplatněné v žalobě proti uvedeným závěrům a proti postupu finančních orgánů v daňovém řízení, krajský soud považuje za vhodné nejprve zdůraznit, že

podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují rozsah odůvodnění soudního rozhodnutí (k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42).

[19] Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud rovněž jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalované rozhodnutí za nesrozumitelné a nedostatečně odůvodněné, apod. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, v němž je mimo jiné uvedeno: „*Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným, vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat (...) míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“

[20] Žaloba podaná v nynější věci byla odůvodněna poměrně stručně, některé z námitek, které žalobce vznesl, jsou navíc formulovány značně obecně. Ve vztahu k hmotněprávnímu závěru žalovaného, podle něž je nutno na posuzovanou plnění nahlížet jako na „práci pro společnost“ a na předmětné příjmy jako na příjmy ze závislé činnosti, žalobce pouze uvedl, že z judikatury Nejvyššího správního soudu citované v napadeném rozhodnutí je zřejmé, že jím vznesené námitky nebyly dostatečně posouzeny s ohledem na specifika činnosti v oblasti stavebnictví. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí odkazoval na (výše citovaný) rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 116/2014 – 44, kritérii vyjmenovanými v tomto rozsudku se blíže zabýval a jasně a srozumitelně vyložil, k jakým závěrům jejich aplikace na danou věc vede. Krajský soud přitom souhlasí s žalovaným, že pokud podnikatelské oprávnění žalobce i společníka odpovídalo inženýrské činnosti v investiční výstavbě, předmětné činnosti byly provedeny osobně společníkem, který jinou činnost fakticky nerealizoval, žalobce v daném období neměl žádné zaměstnance, společník nebyl coby jednatel za svou činnost ve společnosti odměňován a společník při výkonu příslušné činnosti užíval telefon a počítač žalobce, pak byl mezi žalobcem a jeho společníkem naplněn korporačně-právní vztah, tak jak jej pojímá judikatura Nejvyššího správního soudu.

[21] Žalobce žádnou z těchto skutečností v žalobě nezpochybňuje. Krajskému soudu tak není zřejmé, kterými námitkami se žalovaný dle názoru žalobce nedostatečně zabýval a jaká specifika činnosti v oblasti stavebnictví má žalobce na mysli. Samotná skutečnost, že společník žalobce, pan V., vyhotovoval nabídky i jiným odběratelům než žalobci, nemůže zvrátit uvedený závěr o povaze posuzovaného vztahu. Silný konkurenční boj o zakázky není

ničím specifickým pro stavebnictví, ale týká se i jiných oblastí činnosti, jimiž se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č. j. 6 Afs 116/2014 – 44 a v dalších rozhodnutích v tomto rozsudku citovaných.

[22] Také žalobní námitka, podle níž správní orgán prvního stupně opakovaně doručoval žalobci předvolání nevhodným způsobem a činil protiprávní závěry o jeho nesoučinnosti, je značně obecná. Ze správního spisu je zřejmé, že pracovníci správce daně v průběhu daňového řízení komunikovali s jednatelem žalobce, panem R. V., rovněž telefonicky (např. podle úředního záznamu ze dne 8. 4. 2015 byl s panem V. telefonicky dohodnut termín převzetí zprávy o daňové kontrole). Jak však příhodně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, obecně není v rozporu se zákonem, pokud správce daně komunikuje v některých případech s daňovým subjektem neformálně, takový postup může být naopak v souladu se zásadou vstřícnosti. Vždy samozřejmě záleží na okolnostech posuzované situace. Krajskému soudu ale není zřejmé, co konkrétně mělo být žalobci dle jeho názoru doručeno „nevhodným způsobem“ a jak měl být žalobce tímto postupem poškozen na svých právech.

[23] K tvrzení žalobce, podle nějž se proti postupu správce daně bránil námitkou podjatosti úřední osoby, kterou nadřízený orgán shledal důvodnou, krajský soud uvádí, že ze správního spisu vedeného k posuzované věci nic takového nevyplývá. Ve správním spise je pouze zachyceno, že žalobce v podání ze dne 22. 5. 2015, kterým se odvolal proti dodatečným platebním výměrům vydaným správcem daně dne 20. 4. 2015, uvedl také, že dává podnět k prošetření porušení mlčenlivosti dle § 52 daňového řádu týkající se paní H. R. (pracovnice správce daně). Porušení mlčenlivosti spatřoval v tom, že ve zprávě o daňové kontrole byly uvedeny údaje týkající se podnikatelských aktivit a poměrů pana V., tedy odlišného daňového subjektu, než je žalobce. Žalobce požadoval, aby ve věci porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost bylo zahájeno přestupkové řízení s uvedenou pracovnící správce daně. Jak dále vyplývá z vyznění správce daně ze dne 9. 10. 2015 o vyřízení žalobcovy stížnosti podané dne 27. 8. 2015, které bylo přiloženo k žalobě, správce daně s uvedeným podnětem nejprve nakládal jako se stížností dle § 261 daňového řádu. Následně však, v reakci na žalobcovu stížnost podanou dne 27. 8. 2015, konstatoval, že předmětný podnět měl být postoupen správnímu orgánu příslušnému k projednání daného přestupku, tj. žalovanému. Přijal proto opatření k nápravě a žalovanému jej postoupil. Jak následně naložil žalovaný s předmětným podnětem již ze správního spisu, ani z příloh žaloby není zřejmé.

[24] Žalobce v žalobě dále uvedl, že napadené rozhodnutí má nepřiměřený dopad do jeho soukromého a rodinného života. K tomu krajský soud konstatuje, že mu není zřejmé, jaký soukromý a rodinný život může žalobce, který je právnickou osobou, vést. I kdyby však žalobce byl fyzickou osobou, stejně by se nejednalo o relevantní kritérium pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty.

[25] Konečně k námitce, podle níž jsou u žalobce dány důvody hodné zvláštního zřetele, a tak by mu mohla být prominuta lhůta pro opožděné podání odvolání, krajský soud uvádí, že mu není jasné, jakou lhůtu měl žalobce zmeškat. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebním výměrům správce daně meritorně, neposoudil dané odvolání jako opožděné.

V. Závěr a náklady řízení

[26] Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[27] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 27. červenec 2017

JUDr. Magdalena Ježková v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
L. P.