



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **UNIBLOK s.r.o. Milevsko**, Petrovická 674, zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem, sídlem Písek, tř. Národní svobody 33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 7. 2014 čj. 17180/14/5000-14101-800588 a ze dne 2. 7. 2014 čj. 17181/14/5000-14101-800588, **t a k t o :**

Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 7. 2014 čj. 17180/14/5000-14101-800588 a ze dne 2. 7. 2014 čj. 17181/14/5000-14101-800588 se zrušují pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Františka Mejty.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Žalobou doručenou dne 3. 9. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2014 čj. 17180/14/5000-14101-800588 a ze dne 2. 7. 2014 čj. 17181/14/5000-14101-800588, kterými došlo ke změně rozhodnutí vydaných Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště Milevsko, kterými byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 na částku 232.942 Kč a sdělena

povinnost platit penále ve výši 46.589 Kč a za rok 2010 daň ve výši 232.942 Kč a penále ve výši 46.589 Kč.

(2) Žalobce uvedl, že předmětem sporu za oba posuzované roky bylo daňové posouzení dopadu mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem na jedné straně a panem M. M. na straně druhé. Žalobce náklad spojený s uzavřenou smlouvou podřadil do nákladů vynaložených na externí služby. Správce daně se přiklonil k závěru, že M. M. vykonával pro daňový subjekt činnost závislou, která podléhala dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

(3) Žalobce v první řadě poukázal na to, že správce daně věděl, že obdobná smlouva byla uzavřena již v předcházejících obdobích mezi stejnými subjekty, byla tudíž opakovaně uzavírána a k tomuto postupu neměl správce daně v rámci kontrolní činnosti žádné připomínky. Žalobce neakceptoval vysvětlení správce daně, že posuzuje jen ty skutečnosti, které mohou mít přímý vliv na dodatečné doměření kontrolované daňové povinnosti. Správa daní není prováděna s cílem „nachytat daňový subjekt na švestkách“, ale probíhá ve vzájemné spolupráci. Skutečné a správné posouzení uvedeného vztahu má přímý vliv na doměřovanou daňovou povinnost.

(4) Pokud správce daně, který je věcně a místně příslušným správcem daně výše uvedené fyzické osoby, měl podezření, že žalobce postupuje nesprávně, bylo jeho povinností provést odpovídající kroky vedoucí k nápravě nesprávných údajů, jak je fyzická osoba vykazala ve svém daňovém přiznání. Podle žalobce není v souladu se zákonem, aby správce daně současně dospěl k závěrům, které se logicky vylučují a z toho důvodu byla daň vybrána dvakrát. Jako stěžejní námitku žalobce uvedl, že se o žádný pracovní právní vztah nejednalo. Odmítl i naplnění tří znaků, které uváděl žalovaný, a to, že činnost nebyla vykonávána zcela nezávisle pod vlastním jménem a na vlastní účet, že se jednalo o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, že vztah mezi plátcem a fyzickou osobou byl dlouhodobý a soustavný.

(5) Žalobce poukázal na to, že posouzení závislé činnosti doznalo v průběhu času mnoha změn a judikatura není zcela jednoznačná. Závisí vždy na vyhodnocení individuálního případu. K tomu zároveň poukázal stejně jako ve správním řízení na to, že se stejnou argumentací by bylo možno tvrdit, že služby poskytnuté daňovým poradcem byly taktéž realizovány v režimu závislé činnosti. Závěr žalovaného neobstojí ani s ohledem na to, že smluvně nebyla sjednána škodní sankce. To právní norma nestanoví. Žalobce dále uvedl, že prokázal uzavření obchodního stavu a pokud správce daně dospěl k závěru, že stav formálně právní neodpovídá stavu skutkovému, byl povinen tento jiný stav prokázat. Rozhodnutí žalovaného jsou v tomto směru nepřesvědčivá a působí dojmem poplatkového pokusu státní správy na vybraném daňovém subjektu. Žalobce dále uvedl, že správce daně žádné řízení k prokázání závislého vztahu nevedl (nevyslechl OSVČ jako svědka, nezjistil konkrétní podmínky, za nichž je, či byla mandátní smlouva naplňována, a proto není možná argumentace, že daňový subjekt své tvrzení neprokázal. Bylo proto navrženo zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

(6) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Popsal dosavadní průběh řízení. Shrnul, že předmětem sporu za obě zdaňovací období bylo posouzení dopadu mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem na straně jedné a panem M. M. na straně druhé. Zatímco žalobce náklad spojený s uzavřenou smlouvou podřadil do nákladů vynaložených na externí služby, správce daně se přiklonil k závěru, že pan M. vykonával pro žalobce činnost závislou, přičemž odměna z této činnosti podléhala dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

(7) Důvody, které vedly správce daně k závěru, že pan M. vykonával pro žalobce činnost závislou, přičemž odměna z této činnosti podléhala dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, jsou popsány v žalobou napadených rozhodnutích, na které žalovaný primárně odkázal.

(8) J. M. v pozici jednatelky žalobce a současně jako mandant uzavřela s mandatářem M. M. mandátní smlouvu pro rok 2009 a 2010. Z obsahu obou smluv vyplynulo, že M. M. se zavázal realizovat pro mandanta a na jeho účet činnosti související s jeho podnikatelskou činností a byla dohodnuta odměna ve výši 1.320.000 Kč ročně + DPH. Z živnostenského rejstříku bylo zjištěno, že M. M. vlastnil v roce 2009 a 2010 dvě živnostenská oprávnění, a to na živnost malířství, lakýrnictví a natěračství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 – 3 živnostenského zákona.

(9) Správce daně v rámci kontrolního šetření zjistil, že M. M. vykonával práce, které jsou uvedeny v mandátní smlouvě. Daňový subjekt zastupoval, jednal v souladu s obsahem mandátní smlouvy, tj. plnil příkazy daňového subjektu. Správce daně se přiklonil k závěru, že pan M. vykonával pro daňový subjekt činnost závislou a odměny podléhaly dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Z toho vyplývá, že pokud se nejednalo o příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o dani z příjmů, potom se mohlo obecně jednat o příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle ustanovení § 6 zákona o dani z příjmů.

(10) Žalovaný uvedl, že jedná se o vztah, kdy M. M. pobíral od žalobce odměnu za výkon funkce mandatáře a tato odměna měla charakter příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů. Definiční prvek byl dán povahou vykonávané činnosti a poplatník naplňoval svou činností ekonomickou, administrativní a personální činnost daňového subjektu. Jednalo se o činnost dlouhodobou. I v minulosti se jednalo o činnost, která byla vykonávána dle pokynů daňového subjektu upravených v mandátní smlouvě a za úplatu. Činnost nebyla vykonávána zcela nezávisle, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonávanou práci vyplácí. Žalovaný uvedl, že správce daně v daňovém řízení, tj. v oblasti veřejného práva, vychází vždy ze skutkového vztahu k projednávané věci jakkoliv si účastníci smluvního vztahu věc upravili. V případě činnosti M. M. tato činnost nesla tři znaky závislé činnosti. Za prvé nebyla vykonávána zcela nezávisle, pod vlastním jménem, na vlastní účet a pod vlastní odpovědností poplatníka, ale podle pokynů toho, kdo odměnu za práci vyplácel. M. M. byl povinen plnit povinnosti běžně a soustavně a činnost vykonával dlouhodobě. Při jednáních vystupoval jménem daňového subjektu, sjednával pracovní podmínky, uzavíral pracovní smlouvy, obchodní smlouvy, vedl zaměstnance daňového subjektu a dbal pokynů jednatelky. Nejednalo se pouze o činnost vykonávanou podle jednotlivých pokynů a příkazů, ale o činnost, která byla svou podstatou, obsahem a rozsahem závislá na osobě plátce. Za druhé se jednalo o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, neboť žalobce vyplácel panu M. příjmy pravidelně každý rok. Za třetí vztah mezi žalobcem a fyzickou osobou byl dlouhodobý a

soustavný a M. M. vykonával činnost pro daňový subjekt dlouhodobě a jako pro jediného plátce daně, kterým byl daňový subjekt.

III. Obsah správních spisů

(11) Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

(12) Daňová kontrola u žalobce byla zahájena dne 31. 10. 2012 na základě protokolu o zahájení daňové kontroly. Správci daně byly předloženy mandátní smlouvy za rok 2009 a 2010 uzavřené podle § 566 a násl. obchodního zákoníku mezi mandatářem M. M. a žalobcem, na jejichž základě se mandatář zavázal realizovat pro mandanta marketing, zakázkovou náplň, koordinační činnost na stavbách, finanční hospodaření, uzavírání obchodních, úvěrových, nájemních, pracovních smluv, nákup materiálu, nákup DKP, ZT, zastupování na úřadech, vystavování cestovních příkazů, kontrola montážních prací, běžnou administrativní práci, vedení obchodních a technických jednání, vyřizování reklamací, předávání zakázek, přejímání pracoviště, provádění revizí VZT, návrhy technických řešení. Za uskutečňování této činnosti byla dohodnuta úplata ve výši 1.320.000 Kč, přičemž úhrada měla být realizována k 31. 12. konkrétního roku. Pro případ prodlení byla sjednána smluvní pokuta.

(13) V rámci daňové kontroly správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 3. 2013, kterou žalobce vyzval, aby prokázal, že se při spolupráci s M. M. na základě mandátní smlouvy jednalo o vztahy obchodní a z jeho strany o výkon živnostenského podnikání provozovaný samostatně vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Dále měl žalobce prokázat, zda částka fakturovaná panem M. za práci na základě mandátní smlouvy zahrnovala i vedlejší náklady, které nejsou ve smyslu § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Žalobce se po obdržení výzvy dostavil ke správci daně a uvedl, že obsahu výzvy nerozumí. K výzvě byla žalobcem zaslána správci daně dne 23. 4. 2013 odpověď. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl, že výzva je dílem nezákonná, dílem nesrozumitelná a dílem nesplnitelná. Požadavek ze strany správce daně označil žalobce jako překvapující, nepochopitelný a absurdní, navíc za situace, kdy správce daně nebyl schopen odůvodnit změnu postoje a uvést na základě jakých znaků má podezření o tom, že se v případě práce provedené na základě mandátní smlouvy jedná o závislou činnost, navíc za situace, kdy v předchozích letech 2007 a 2008 správce daně k situaci téměř totožné, žádné výhrady nevzněl.

(14) Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo na základě protokolu sepsaného dne 31. 7. 2013. O výsledku daňové kontroly byla sepsána zpráva o daňové kontrole, která byla projednána se zástupcem žalobce dne 10. 9. 2013. V dané věci bylo uzavřeno, že výkon činností provedených pro žalobce M. M. nelze hodnotit jako podnikatelskou činnost, kterou vykonával nezávisle, ale jednalo se o výkon závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Z toho důvodu správce daně uzavřel, že bylo povinností žalobce srazit a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle ustanovení § 38h téhož zákona. Žalobce neprokázal, ani na výzvu správce daně, že existovaly vedlejší náklady, které by nebyly ve smyslu § 6 odst. 7 téhož zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

(15) Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Milevsku vydal platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2009 dne 13. 9. 2013 a

žalobci předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 255.675 Kč a sdělil penále ve výši 51.135 Kč. Za rok 2010 platebním výměrem z téhož data předepsal daň ve výši 265.000, 320.000 Kč a penále ve výši 53.064 Kč. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání.

(16) O odvolání bylo rozhodnuto žalobou napadenými rozhodnutími tak, jak jsou specifikovány pod bodem 1 tohoto rozsudku. Rozhodnutí byla odůvodněna tím, že pro celkové zdokumentování postavení M. M. vůči daňovému subjektu bylo třeba zdůraznit, že vykonával činnosti pro daňový subjekt již v letech 2007 a 2008. Z důkazních prostředků, které správce daně získal z daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010 vyplynulo, že M. M. daňový subjekt zastupoval, jeho podpis byl uveden na zjišťovacích protokolech, vystavených fakturách, nájemních smlouvách o nájmu nebytových prostor, smlouvách o dílo, schvaloval pokladní doklady, podepisoval pracovní smlouvy, mzdové a platové výměry, cestovní příkazy. Lze uzavřít, že jednal v souladu s obsahem mandátní smlouvy a plnil příkazy žalobce. Zástupce žalobce uvedl, že jednatelka daňového subjektu vykonávala činnosti pro žalobce velmi sporadicky, podepsala pouze některé listiny. Správce daně se přiklonil k závěru, že M. M. vykonával pro daňový subjekt činnost závislou a odměna podléhala dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Závěr, že M. M. vykonával pro žalobce ekonomické činnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, nemohl být učiněn, neboť nevlastnil živnostenské oprávnění na ekonomickou činnost. Pro posouzení věci byl rozhodný skutečný obsah vztahu žalobce a pana M. M. Ten se podílel na plnění úkolů daňového subjektu, které patří k jeho běžným činnostem. Žalovaný odkázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které čerpal při vyslovení svého závěru. Zdůraznil, že bylo vycházeno ze skutkového stavu, kdy činnost M. M., kterou vykonával pro daňový subjekt, nesla znaky závislé činnosti, a to nebyla vykonávána zcela nezávisle, jednalo se o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný a vztah mezi plátcem příjmů a fyzickou osobou byl dlouhodobý a soustavný. Žalovaný neakceptoval námitku žalobce, že nebyly z jeho strany výhrady při proběhlých kontrolách, k tomu způsobu spolupráce. Na výzvu správce daně nebyly ze strany žalobce předloženy žádné důkazy. Byla vznesena pouze neoprávněná kritika a daňový subjekt tudíž na výzvu správce daně neodstranil pochybnosti správce daně o charakteru vyplácených příjmů za provedenou práci. Zásada stanovená v § 8 odst. 2 daňového řádu byla dodržena.

IV. Právní názor soudu

(17) Krajský soud v Českých Budějovicích přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen s.ř.s.).

(18) Žaloba byla důvodná.

(19) Žalobce v žalobě shodně s žalovaným označil jako předmět sporu daňové posouzení dopadu mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a M. M. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný správní orgán zjistil, že M. M. byl odpovědným zástupcem daňového subjektu pro živnostenská oprávnění zámečnictví, nástrojářství a izolaterství a jednatelka daňového subjektu jako mandant uzavřela s ním mandátní smlouvu pro rok 2009 a 2010, kde se M. M. zavázal realizovat pro mandanta na jeho účet služby *marketing, zakázková náplň, koordinační činnost na stavbách, finanční hospodaření,*

uzavírání obchodních, úvěrových, nájemních, pracovních smluv, nákup materiálu, nákup DKP, ZP, zastupování na úřadech, vystavování cestovních příkazů, kontrolu montážních prací, běžnou administrativní práci, obchodní a technická jednání, vyřizování reklamací, předávání zakázek, přejímání pracoviště, provádění revizí VZT, návrhy technických řešení. Dále daňový orgán zjistil, že M. M. měl v živnostenském rejstříku pro rok 2009 a 2010 dvě živnostenské oprávnění, a to malířství, lakýrnictví a natěračství a výroba, obchod a služby, kdy na základě zjištění jaké činnosti M. M. pro daňový subjekt vykonával správce daně, uvedl, že se přiklonil k závěru, že M. M. vykonával pro daňový subjekt činnost závislou. Jiný závěr, jak je uvedeno na straně 4 rozhodnutí, být učiněn dle žalovaného nemohl, neboť M. M. živnostenské oprávnění na ekonomickou činnost nevlastnil. Dále je v rozhodnutí uvedeno, že M. M. daňový subjekt osobně zastupoval i v předchozích letech, kdy byla uzavřena mandátní smlouva, a to pro rok 2007 a 2008, která měla shodný obsah jako smlouva pro roky 2009 a 2010. Žalovaný sice připustil, že je na subjektech, aby si vždy zvolily vhodnou formu kooperace, nicméně v dané věci dle žalovaného se v případě konkrétní mandátní smlouvy jednalo o závislou činnost § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vysvětlení poskytnuté žalovaným na straně 5 rozhodnutí pro projednávaný případ, že se skutečně jednalo o závislou činnost, bylo podáno spíše v obecné poloze.

(20) Pro závěr žalovaného, že M. M. plnil příkazy daňového subjektu, není ve spise opora, stejně tak pro závěr, že M. M. nevykonával práce nezávisle, ale dle pokynů toho, kdo příjem vyplácí. Zjednodušené je i hodnocení, že činnost M. M. měla charakter ekonomický, administrativní a personální, neboť tento závěr nemá oporu v provedeném dokazování ani ve zjištěních správce daně, kdy žalovaný uzavřel, že nemohl být učiněn závěr, že M. M. vykonával ekonomické činnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, neboť k tomu neměl živnostenské oprávnění.

(21) Soud zjistil, že žalobce měl zapsána dvě živnostenské oprávnění malířství, lakýrnictví a natěračství jako živnost ohlašovací řemeslnou od 18. 11. 1992 na dobu neurčitou a výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách číslo 1 až 3 živnostenského zákona jako ohlašovací volná živnost od 18. 11. 1992. Správce daně však neuvedl obory činností, které byly pod druhé živnostenské oprávnění zahrnuty, a to poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost, případné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti, zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod, poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků, příprava a vypracování technických návrhů a grafické a kresličské práce, testování, měření, analýzy a kontroly a služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy.

(22) Daňovým orgánům lze sice přisvědčit, že se vždy vychází ze skutečného stavu věci, jakkoliv si účastníci smluvili něco jiného. V dané věci není však vypořádáno, v jakém konkrétním směru neakceptoval správce daně činnosti M. M. a které konkrétní činnosti dle provedeného dokazování správce daně vykazovaly znaky závislé činnosti. Žalovaný ve svém výčtu označil, co M. M. měl vykonávat, ale nevypořádal se se skutečností ve vztahu k oborům činnosti spadajícím pod druhé živnostenské oprávnění, že i na konkrétní služby v administrativní správě a v oblasti služeb organizačně hospodářské povahy M. M. živnostenské oprávnění vydáno měl. Zůstalo tudíž nevypořádáno, které konkrétní činnosti nemohl jako samostatnou výdělečnou činnost M. M. správce daně akceptovat.

(23) V žalobou napadeném rozhodnutí je na straně 7 zmiňováno, že správce daně vyzýval daňový subjekt k prokázání skutečností, že se při jeho spolupráci s M. M. jednalo o

vztahy obchodní, tedy o výkon živnostenského podnikání, nikoliv o závislou činnost. V rozhodnutí je uvedeno, že daňový subjekt na výzvy správce daně opakovaně uváděl, že obsahu výzvy nerozumí (poprvé v odpovědi na výzvu, podruhé při ústním jednání dne 9. 4. 2013, stejně tak při seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění dne 31. 7. 2013). Správce daně podal vysvětlení, že ve výzvě podrobně vyjádřil všechny skutečnosti, o nichž mu vznikly pochybnosti, nevysvětlil ani k námitce žalobce, z jakých důvodů neměl pochybnosti o těchž činnostech probíhajících od roku 2004 na základě obdobných mandátních smluv. Žalobcem bylo poukazováno i na zásadu předvídatelnosti rozhodnutí, kdy daňový subjekt tvrdil, že bylo porušeno ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu a dožadoval se, aby při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tuto námitku správní orgán konkrétně nevypořádal. V obecné rovině vysvětlil aplikace této zásady, kdy zákon zakazuje rozdílné rozhodování ve skutkově shodných nebo podobných případech. Každý případ má svou jedinečnost, a proto se musí vycházet z konkrétních skutkových okolností. Z jakých důvodů se však žalovaný správní orgán i správce daně při hodnocení mandátní smlouvy v letech 2009 a 2010 odchýlily od hodnocení těchž smluv, za předcházející daňová období, vysvětleno nebylo.

(24) V nyní projednávaném případě soud pro názornost připomíná, že pro posouzení závislosti poskytované činnosti je rozhodný vzájemný vztah plátce a poplatníka. Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nemůže být redukována pouze na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti proto bude dán zejména povahou vykonávané práce.

(25) I při splnění některých znaků závislé činnosti je totiž třeba zkoumat postavení stran, konkrétně uzavřeného závazku na konkrétních skutkových okolnostech, kdy je třeba vzít na zřetel situaci, že se strany rozhodnou v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svobody, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do takového smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci. Jak judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 6Afs 85/2004 „*při respektování obecných principů smluvního práva mohou mezi sebou strany založit právní vztah dle svého uvážení a tím i podrobit svůj vztah výhodnějšímu daňovému režimu. V nejednoznačných případech nelze aplikovat výklad, jenž je nevýhodný a nechtěný pro smluvní strany (zásada in dubio pro mitius, resp. in dubio contra fiscum)*“. Jiná by byla situace v případě ekonomického nátlaku silnějšího zaměstnavatele, což v dané věci nepřicházelo v úvahu. Jak judikoval Nejvyšší správní soud i s odkazem na jeho předchozí judikaturu, že je třeba respektovat smluvní svobodu stran závazku, tedy i skutečnost, že strany podrobí svůj vztah výhodnějšímu daňovému režimu. Posuzování toho, zda je daný smluvní vztah či není pouze k zastření vztahu, z něž plynoucí příjmy by následně podléhaly zdanění ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je proto nutné posuzovat obezřetně a individuálně. V pochybnostech je třeba rozhodovat ve prospěch smluvních stran, respektive v neprospěch státního rozpočtu. Vždy je nutno posuzovat nejen to, zda je činnost vykonávána na základě pokynů, nýbrž i to, zda se jedná o činnost skutečně závislou na osobě plátce. V tomto směru nejsou k dispozici ze strany správce daně konkrétní zjištění, z nichž by mohl být závěr, který vyslovily daňové orgány, aprobevován jako správný. Ze spisu nevyplývá, že se daňové orgány kupříkladu zabývaly tím, zda činnosti vykonávané M. M. pro žalobce vykonával M. M. i pro jinou osobu. Pokud správce daně zjistil, že M. M. vykonával činnosti jako uzavírání obchodů, vystavení faktur, uzavírání smluv, o nájmu, o dílo, podepisování pracovních smluv, pak na základě učiněných zjištění nelze jednoznačně uzavřít, že M. M. vykonával činnost skutečně závisle, naopak lze usuzovat, že činnosti mohl vykonávat z velké míry samostatně, tedy

převážně nikoliv podle pokynů žalobce. Při provádění daňové kontroly správce daně totéž konkrétně nezjišťoval, zda se M. M. sám rozhodoval, za kterými zákazníky pojedí, či zda bude získávat zákazníky nové, zda dostával rámcové úkoly ohledně získávání zákazníků, zda práci vykonával v kanceláři, která k tomu byla žalobcem určena a vybavena, či zda vykonával práci ze svého bydliště apod. Jak vyplývá i z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně nezjišťoval, zda byl či nebyl vázán na jedno konkrétní místo, a tudíž nelze uzavřít, že příjmy, které v konkrétních případech plynuly z činnosti M. M. pro žalobce, jsou příjmy zdanitelnými ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

(26) Výklad, který použily v konkrétní záležitosti daňové orgány je dle názoru soudu zužující a nebyly pro něj opatřeny v průběhu daňové kontroly jednoznačné podklady. Je třeba vzít na zřetel, že mandátní smlouva vyjadřuje poměr mandanta a mandátáře, který je sice obdobný poměru pracovnímu, ale je dáno smluvní volností a vůli stran, zda uzavřou pracovní poměr či dohodu o provedení práce nebo mandátní smlouvu. Zpochybněním formy vzájemného vztahu bez konkrétních zjištění totiž došlo k potření existence mandátní smlouvy jako takové a vztah byl daňovými orgány subsumován do sféry pracovního práva. Tímto postupem bez náležitých zjištění došlo k zásahu do práv stěžovatelky i jejího smluvního partnera na smluvní volnost plynoucí z článku 2 odst. 3 Listiny a článku 2 odst. 4 Ústavy ČR. Soud postrádá ze strany daňových orgánů identifikaci skutečné vůle spolupracujících osob, stejně tak i identifikaci všech okolností, které by dokreslily vztah mezi žalobcem a spolupracující osobou.

(27) Soud v dané věci nepřehlédl, že žalobce opakovaně poukazoval na to, že nerozumí obsahu výzvy, ve které správce daně vyjádřil své pochybnosti o charakteru konkrétního vztahu. Správce daně jen k tomu opakoval, že výzva i další jeho informace jsou natolik podrobné a konkrétní, že již není co dodat. Je však třeba vzít na zřetel, že velká podrobnost výzvy může mít někdy za následek její nesrozumitelnost, kdy právě v konkrétní věci správce daně na tuto námitku nesrozumitelnosti výzvy vždy opakoval obdobné zdůvodnění, a to ať již při ústním jednání, či při seznámení se s kontrolním zjištěním. Pro objasnění skutkového stavu by totiž bylo ze strany správce daně vhodné kladení konkrétních dotazů kupříkladu, zda plátce příjmu ukládal konkrétní úkoly, zda konkrétně řídil mandátáře, zda jeho činnost kontroloval, jak byla vypočítána odměna, zda v závislosti na délce pracovní doby či jiných výsledcích jeho činnosti, zda mu byly poskytnuty pomůcky pro výkon činnosti apod. Požadavek na prokázání toho, že se při spolupráci s M. M. jednalo vždy o vztahy obchodní a z jeho strany o výkon živnostenského oprávnění, je požadavek rámcový, byť je součástí výzvy i odůvodnění, které však pouze popisným způsobem shrnuje zjištění správce daně v daňové kontrole. Navíc na dotazy daňového subjektu, zda předložené doklady postačují k prokázání skutečností, zda má společnost vyhledat další doklady, správce daně sdělil, že další doklady zatím nepožaduje. Rovněž konstatoval, že mandátní smlouvy uzavřené v letech 2007 a 2008 byly uzavřeny na zcela shodný obsah činnost jako pro rok 2009 a 2010, přičemž není dále vysvětleno, z jakých důvodů tehdy pochybnosti správci daně nevznikly a v současné době tyto pochybnosti jsou. Proto jak již soud výše uvedl, mělo dojít k jednoznačnému vytknutí konkrétních požadavků, které správce daně požadoval po žalobci vysvětlit. Ostatně lze poukázat i na odpověď žalobce na výzvu správce daně ze dne 20. 3. 2013, která byla doručena správci daně dne 23. 4. 2013. V této odpovědi žalobce uvedl, že přes značné úsilí nedošlo ke smysluplnému pochopení obsahu výzvy, žalobce poukazoval na nezákonnost, nesrozumitelnost a nesplnitelnost výzvy. Žalobce zdůraznil, že pan M. M., je osobou samostatně výdělečně činnou a má celou řadu podnikatelských oprávnění, kdy součinnost se společností je správci daně známa dlouhou řadu let a nikdy při proběhlých daňových kontrolách nedošlo ke vznesení jakýkoliv připomínek. Na tyto výhrady správce

daně ve svém dalším postupu nereagoval a žalobci své požadavky neupřesnil. Soud proto uzavřel, že v dané věci nevysledoval procesní pasivitu žalobce takového rázu, která by sama o sobě opravňovala správní orgán k závěru, který byl vysloven. Rozhodnutí ve spojení s rozhodnutím správce daně neobsahuje přezkoumatelnou úvahu ve vztahu k provedeným zjištěním správce daně, která by umožňovala uzavřít, zda se v posuzovaném případě skutečně jednalo o závislou činnost. Závěr, který vyslovil správce daně a žalovaný, že v případě nákladu žalobce spojeného s uzavřenou mandátní smlouvou se přiklonili k závěru, že se jedná o činnost závislou, nemá oporu v provedených důkazech. Proto bylo rozhodnutí žalovaného správního orgánu podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí nemá oporu ve spise a vyžaduje doplnění.

V. Závěr, náklady řízení

(28) S ohledem na to, co bylo shora řečeno, soud uzavřel, že žaloba byla důvodná, a proto rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. rozhodnutí zrušil bez nařízeného jednání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

(29) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že žalobce měl v řízení úspěch. Náklady zastoupení spočívají v odměně za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) celkem v částce 6.200 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu ve znění pozdějších předpisů) a v náhradě hotových výdajů za dva úkony právní služby v částce 600 Kč § 13 odst. 3 téže vyhlášky, celkem náklady řízení 9.800 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 16. prosince 2015

Předsedkyně senátu:
JUDr. Marie Trnková v. r.

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka