



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Green Ways s.r.o.**, se sídlem Praha 1, Ovocný trh 572/11, zastoupené Mgr. Tomášem Šetinou, advokátem se sídlem Praha 4, Doudlebská 1699/5, doručovací adresa Brno, Orlí 36, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2013, č. j. 21822/13/5000-14101-700366, a č. j. 21823/13/5000-14101-700366,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Zaniklo Finanční ředitelství v Brně a místo něj bylo zřízeno Odvolací finanční ředitelství s působností na celém území České republiky. Jelikož v dosavadním průběhu řízení ve věci rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně i nyní,

žalovaný, označuje výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Platebním výměrem ze dne 15. 3. 2010, č. j. 35742/10/336933709216, předepsal Finanční úřad v Uherském Hradišti (dále též „správce daně“) žalobkyni k přímému placení podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZSDP“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDP“) daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 781 740 Kč za zdaňovací období roku 2006. Dále žalobkyni sdělil penále dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve výši 156 348 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1612/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že předepsanou částku daně zvýšil o částku 172 848 Kč na částku 954 588 Kč a současně zvýšil sdělené penále na 190 917 Kč. Důvodem bylo to, že správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení při stanovení základu daně posoudil celý fakturovaný příjem jednatelů a společníků společnosti V. R. jako jeho příjem ze závislé činnosti - a to včetně daně z přidané hodnoty.

[4] Platebním výměrem ze dne 15. 3. 2010, č. j. 37644/10/336933709216, předepsal správce daně žalobkyni k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 1 272 444 Kč za zdaňovací období roku 2007. Dále žalobkyni sdělil penále dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve výši 251 188 Kč.

[5] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1613/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že předepsanou částku daně zvýšil o částku 258 784 Kč na částku 1 531 228 Kč a současně zvýšil sdělené penále na 306 245 Kč. Důvod byl stejný jako ve zdaňovacím období roku 2006.

[6] Žalobkyně podala proti oběma výše uvedeným rozhodnutím žalovaného samostatné žaloby, které soud z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 29 Af 45/2011. Zdejší soud obě rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nesprávně zahrnuté daně z přidané hodnoty do základu daně a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný o věcech rozhodl znovu rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku. Rozhodnutím ze dne 5. 9. 2013, č. j. 21822/13/5000-14101-700366, žalovaný zvýšil částku předepsané daně za zdaňovací období roku 2006 ze 781 740 Kč na částku 1 166 716 Kč a penále zvýšil na částku 233 343 Kč. Rozhodnutím ze dne 5. 9. 2013, č. j. 21823/13/5000-14101-700366, žalovaný zvýšil částku předepsané daně za zdaňovací období roku 2007 z 1 272 444 Kč na částku 1 877 884 Kč a penále zvýšil na částku 375 576 Kč. Žalovaný stanovil příjem ze závislé činnosti z fakturovaných příjmů bez DPH, avšak na věci aplikoval § 69 odst. 1 větu čtvrtou ZSDP, která stanovila, že „*neprovede-li plátcce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.*“

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[8] Ve včas podané žalobě žalobkyně brojila proti oběma opětovným rozhodnutím žalovaného. Žalobkyně učinila předmětem sporu posouzení příjmů V. R. a vázanost správního orgánu právním názorem soudu. Konkrétně namítala následující.

I. Posouzení příjmů V. R.

[9] Klíčové pro posouzení otázky, zda příjmy V. R., společníka a dřívějšího jednatele žalobkyně, jsou příjmem ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, nebo jsou příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, bylo vyjasnění pojmu *multi level marketing*, na kterém je vybudována celá společnost Green Ways s.r.o.

[10] Úlohou žalobkyně je odebírat od distributorů potravinové doplňky (především *Mladý ječmen* a *Chlorella pyrenoidosa*) a ty pak dál upravovat, tzn. především balit a připravovat tak, aby byly způsobilé pro prodej koncovému zákazníkovi. Žalobkyně však tento prodej koncovému zákazníkovi nezajišťuje. K tomuto slouží tzv. obchodní síť, která je vybudována právě na principu *multi level marketingu* a je tvořena obchodníky, kteří nakupují od žalobkyně potravinové doplňky a tyto produkty dále distribuují až ke koncovému zákazníkovi. Mezi žalobkyní a obchodníky je uzavřena smlouva o obchodní spolupráci. Obchodník si poté vybudovává síť několika dalších obchodníků, kteří mají opět síť dalších obchodníků. Takto se výrobek přes několik pater (*multi level*) dostane až ke koncovému zákazníkovi. Obchodníci vykonávají svoji činnost nezávisle jako osoby samostatně výdělečně činné, a sami si tak určují pracovní dobu a organizují vlastní činnost. Jejich odpovědnost ani odměna se neřídí pracovněprávními předpisy.

[11] Jedním z těchto obchodníků je i V. R., který má se žalobkyní uzavřenou stejnou smlouvu o obchodní spolupráci jako ostatní obchodníci, řídí se stejnými pravidly, a stejně tak vykonává tuto činnost jako osoba samostatně výdělečně činná.

[12] Činnost, kterou V. R. vykonával pro žalobkyni a příjmy mu z ní plynoucí, jsou ve srovnání s činností obchodníka distribuční sítě naprosto marginální. V průběhu řízení u správních orgánů bylo prokázáno, že veškerý běžný chod společnosti zajišťoval prokurista M. D. Pan R. jako jednatel společnosti pouze podepsal několik smluv s nejvýznamnějšími dodavateli, které ale kompletně dojednal prokurista. Podpis jednatele byl čistě formální, stejně jako jeho veškerá činnost.

[13] V usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, lze nalézt výčet podmínek, které je nutné posuzovat, abychom mohli dojít k závěru, že příjem společníka není příjem ze závislé činnosti.

[14] 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 takovouto činnost jako osoba samostatně výdělečně činná.

[15] V. R. jako zakladatel společnosti přišel s myšlenkou vybudovat společnost Green Ways s.r.o. na bázi prodeje potravinových doplňků s pomocí *multi level marketingu*. Z této pozice

vytyčil pouze základní směřování společnosti. Veškeré obchodní vedení společnosti již od počátku ponechal na prokuristovi M. D. Sám začal vykonávat činnost obchodníka a jeho výkon funkce jednatele společnosti začal být v porovnání s činností obchodníka a poradce distribuční sítě zcela okrajový. Stejněmu poměru odpovídají i příjmy, které V. R. plynuly z funkce jednatele a z pozice obchodníka sítě.

[16] Klíčová je i odpovědnost a podnikatelské riziko, které každý obchodník distribuční sítě nese. Obchodníci nejsou odpovědní na základě pracovněprávních předpisů (tedy omezeně do 4,5násobku průměrné mzdy), nýbrž jsou plně odpovědní na základě občanskoprávních a obchodněprávních předpisů. Stejná rizika nese i V. R.

[17] Dalším kritériem, které je dle názoru Ústavního soudu třeba posuzovat, je zda společník vykonává takovouto činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty. Smlouva o obchodní spolupráci, která je uzavírána mezi obchodníkem a žalobkyní nezakazuje obchodníkům vykonávat činnost i pro jiné subjekty. Právě v tomto spočívá výhoda *multi level marketingu*, který vykonává osoba samostatně výdělečně činná. Je ponecháno zcela na vůli obchodníka, a tedy i V. R., zda bude, nebo nebude vykonávat tuto činnost i pro jiné subjekty.

[18] Jako další kritérium je dle Ústavního soudu nutno posuzovat, zda si subjekt hraří veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj osobní majetek. Pan R. uvedl, že k výkonu činnosti obchodníka sítě jakožto samostatně výdělečně činnosti využívá majetek, který si prokazatelně pořídil z vlastních prostředků. Z vlastních prostředků jsou hrazeny veškeré náklady za pohonné hmoty, účty za telefon a jiné náklady vzniklé v souvislosti s výkonem činnosti. Z vlastních prostředků byl pořízen i automobil využívaný k dojíždění za obchodníky distribuční sítě či mobilní telefon.

[19] Posledním kritériem je, zda společníkovi obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti. Výhodou *multi level marketingu* je právě to, že jediné omezení, které obchodníkům sítě plyne, vychází ze smlouvy o obchodní spolupráci a z etického kodexu. Žalobkyně ani jednotliví obchodníci nikdy za žádných okolností neurčují „podřazeným“ obchodníkům (tedy ani V. R.) od kdy do kdy mají činnost vykonávat nebo komu musí prodávat.

[20] Ústavní soud dále ve své konstantní judikatuře vymezuje zásadu *in dubio mitius* (např. sp. zn. III. ÚS 667/02), která ukládá orgánům veřejné správy povinnost v případě, že jsou možné různé výklady téhož ustanovení, šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Tedy v případě pochybností volit výklad, který je pro (daňový) subjekt mírnější.

II. Vázanost správního orgánu právním názorem soudu

[21] Krajský soud v Brně předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu chybně připočtené daně z přidané hodnoty a vyslovil právní názor, kterým je správní orgán vázán: „Bude proto na žalovaném, aby ve smyslu výše uvedeného odstranil vadu nesprávně zahrnuté daně z přidané hodnoty do základu daně a na základě toho posoudil částky daně a sděleného penále.“

[22] Žalovaný přepočítal základ daně a sdělené penále, tentokrát bez daně z přidané hodnoty, avšak současně na základě § 69 odst. 1 věty poslední ZSDP přepočítal celou daň znova (tzv. brutací), dle úplně jiného základu a vyměřil žalobkyni k přímému placení daň vyšší. Tímto krokem překročil rozsah možného přezkumu, kterým byl vázán na základě právního názoru Krajského soudu v Brně, jehož „pokynem“ bylo pouze přepočítat základ daně bez DPH.

[23] V dané věci nedošlo k žádným novým skutkovým zjištěním, správní orgán tak svým jednáním prolomil zásadu vázanosti právním názorem soudu. Pokud by krajský soud považoval za vhodné, aby v daném případě byla daň navýšena za pomoci brutace, neopomněl by tento fakt ve svém právním názoru zmínit.

[24] Daň doměřenou na základě platebních výměrů správce daně, který příjmy V. R. překvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti, žalobkyně ve lhůtě uhradila. Správce daně ani žalovaný se k navýšení daně pomocí brutace neuchýlili. Teleologickým výkladem § 69 odst. 1 ZSDP a § 38s ZDP lze dojít k závěru, že úmyslem zákonodárce bylo „potrestat“ plátce daně, kteří se úmyslně vyhýbají veškerému odvádění daně nebo úhrady na zajištění daně za poplatníky daně. Brutace se tak používá v případech kdy osoba, která obdrží příjem, daň neuhradí. Toto se však nestalo, daň byla řádně vypočtena a uhrazena v termínech pro předložení daňového přiznání a uhrazena ve lhůtě. Navíc pokud by správce daně chtěl doměřenou daň navýšit pomocí brutace, učinil by tak již ve svém platebním výměru, případně by tak učinil žalovaný v rozhodnutích o odvolání. Dalším důvodem pro uplatnění brutace by mohlo být, pokud by se žalobkyně vyhýbala placení i dodatečně doměřené daně. Ani tato skutečnost se však v daném případě nestala.

[25] Pokud správní orgán nesouhlasil s právním názorem Krajského soudu v Brně a hodlal se od něj odchýlit, měl podat proti původnímu rozsudku kasační stížnost.

[26] S ohledem na výše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[27] Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se právním názorem soudu vyjádřeným v rozsudku č. j. 29 Af 45/2011-169 řídil, jelikož daň z přidané hodnoty do základů daně z příjmů pro výpočet měsíčních záloh na daň nezahrnul. Krajský soud se otázkou brutace v předchozím řízení vůbec nezabýval, jelikož rozhodnutí přezkoumával pouze v mezích žalobních bodů. Odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný mohl, resp. musel využít toho, že jeho původní rozhodnutí o odvolání byla zrušena, a během dalšího řízení napravit závažnou chybu, které se dopustil správce daně. Daň nebyla sražena a žalobkyni odvedena, a proto ji správce daně předeepsal v plné výši k přímému placení. Pouze pokud by plátce daně zjistil sám, že srážku zálohy na daň ze závislé činnosti podle § 38h ZDP provedl chybně nebo ji neprovedl vůbec, může zálohu na daň srazit dodatečně podle §38i ZDP a odvést správci daně.

[28] Co se týče podřazení příjmů V. R. pod příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, žalovaný plně odkázal na napadená rozhodnutí a rozsudek zdejšího soudu č. j. 29 Af 45/2011-169.

[29] V procesu realizace předmětu podnikání žalobkyně je zřejmá její rozhodující centrální úloha. Produkty byly prodávány jejím jménem, nikoli jménem jednotlivých prodejců. Organizaci celého procesu od odběru výrobků až po jejich prodej koncovým zákazníkům musel za společnost někdo zajišťovat, což byla právě úloha jediného jednatele a společníka V. R. Ten společnost řídil, zajišťoval filosofii a předmět prodeje, budoval distribuční síť, školil obchodní zástupce, podepisoval smlouvy s významnými obchodními partnery, s klíčovými dodavateli atd. Proto se jeví tvrzení, že jeho činnost jednatele byla ryze formální, jako čistě účelové.

[30] Žalovaný se ztotožnil se závěry Nejvyššího správního soudu v odůvodnění rozsudku ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003-59. Co se týče podmínek, které je nutné ve vztahu k § 6 odst. 1 písm. b) ZDP dle Ústavního soudu posuzovat, žalovaný uvedl, že vzhledem k vazbě uskutečňovaných prodejů na společnost a vzhledem k tomu, že byl V. R. v rozhodné době jediným společníkem a jednatelem, nemohl být jeho výkon funkce jednatele v porovnání s výkonem funkce činnosti obchodníka a poradce distribuční sítě zcela okrajový. V. R. sice měl možnost vykonávat činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, ale skutečností je, že byl navázán pouze na žalobkyni. Veškeré výdaje související s jeho činností rozhodně nehradil samostatně. Výdaje, které mu v souvislosti s touto činností vznikly, byly přefakturovány a následně zaúčtovány do nákladů žalobkyně. Kritérium, zda obchodní společnost určuje způsob provedení či dobu provedení činnosti, je zcela nerozhodné. Ústavní soud si pravděpodobně přezkoumávaný typ příjmů spletl s příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, kde povinnost poplatníka „dbát příkazů plátce“ patří k charakteristice tohoto typu příjmů.

[31] Žalovaný vyslovil přesvědčení o zákonnosti napadených rozhodnutí a navrhl soudu žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

[32] Dle žalobkyně je žalovaný na základě § 78 odst. 5 s. ř. s. povinen provést pouze ty úkony, které popsal soud ve zrušujícím rozsudku. Možnost napravit vadu, které se dle slov žalovaného dopustil správce daně, měl žalovaný již v době, kdy rozhodoval o odvolání proti platebnímu výměru poprvé. Pokud tak neučinil, dopustil se sám chyby, kterou již není možné zhojit v této fázi řízení.

[33] Žalobkyně se nevyhýbala placení daně. Na základě zásady autoaplikace pouze uplatnila jiný postup, přičemž jejím úmyslem nebylo daň neodvádět. Použití § 69 odst. 1 ZSDP je tak v tomto případě zjevně neopodstatněné.

[34] Prokurista organizoval celý proces odběru výrobků od dodavatele, jejich balení, prodej jednotlivým obchodním zástupcům i následnou komunikaci s obchodními zástupci. Na této skutečnosti není nic neobvyklého, smyslem prokury je, aby si podnikatel v případě, že se například z časových důvodů nezvládá plně věnovat společnosti, jmenoval „zástupce“ – prokuristu, který zabezpečí chod společnosti.

[35] Žalovaný je povinen respektovat názor Ústavního soudu, že nelze § 6 odst. 1 písm. b) ZDP vykládat tak extenzivně, jak to učinil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003-59, 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.

[36] Výkon funkce jednatele byl v případě V. R. pouze okrajový, za tímto účelem působil u žalobkyně prokurista. Nejde o to, zda V. R. nějakou další činnost skutečně vykonával, ale zda tu možnost vůbec měl a zda rozhodnutí vykonávat jinou činnost pro jiné subjekty závisela pouze na jeho vůli. U některých výdajů skutečně došlo k následnému přefakturování na žalobkyni, v porovnání s celkovými výdaji se však jednalo pouze o zanedbatelné výdaje.

V. Duplika žalovaného

[37] Žalovaný upozornil na to, že dle § 78 odst. 5 s. ř. s. není povinen provést pouze úkony, které popsal soud ve zrušujícím rozsudku. Soud v rozhodnutí nepředepisuje konkrétní úkony, které by měl žalovaný v dalším řízení provést ani neomezuje odvolací orgán v jeho zákonných pravomocích.

[38] Žalovaný nepopíral smysl institutu prokury. Šlo o to, že tvrzení, že „veškerý běžný chod zajišťoval prokurista,“ neodpovídalo skutkovým zjištěním.

[39] Kritéria, která Ústavní soud formuloval v jiném případě ve formě *obiter dictum*, nelze dogmaticky aplikovat na případy ostatní. Žalovaný nicméně své rozhodnutí „testoval“ těmito kritérii a má za to, že jeho postup s nimi v rozporu není (kromě posledního evidentně neadekvátního kritéria).

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[40] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[41] Je třeba připomenout, že předmětné věci již byly jednou zdejším soudem přezkoumávány pod sp. zn. 29 Af 45/2011. Co se týče stěžejního sporného bodu ohledně charakteru činnosti V. R. a z ní plynoucích příjmů, zdejší soud neshledal v předchozím řízení námitky žalobkyně důvodnými a nyní nenašel důvod, pro nějž by se měl od dřívějšího názoru odchýlit.

[42] Současné má soud za to, že oběma účastníkům řízení je dostatečně známa argumentace soudu z předchozího rozsudku ze dne 22. 1. 2013, č.j. 29Af 45/2011-169, na kterou lze v tomto plně odkázat (viz str. 13–17 uvedeného rozhodnutí):

„Závěry Krajského soudu v Brně

[48] V nyní posuzované věci bylo jednou ze zásadních námitek právní posouzení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, který do výčtu příjmů ze závislé činnosti zahrnuje mj. příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce. Dále bylo mezi účastníky řízení sporným, zda příjem, který obdržel V. R., jednatel a společník žalobkyně a zároveň osoba podnikající na základě živnostenského oprávnění, od žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007, je **příjmem ze živnosti V. R. dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP**, který by měl zdanit sám jako příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, nebo zda se jedná o příjem za práci společníka a jednatele společnosti, tedy o **příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP**, u něhož byl plátce daně (tj. v daném případě žalobkyně) povinen pod vlastní majetkovou odpovědností při výplatě (úhradě faktur) srazit zálohu na DPFO jako ze zdanitelné mzdy (§ 38h ZDP) a odvést správci daně.

[49] Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. b) označuje příjmy společníků a jednatelů společnosti, které mu jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, a tedy zakládá legální fikci, že se o tento druh příjmů jedná. Důvodem nepochybně bylo, aby i činnost společníka pro společnost byla zdaněna tak, jako činnost ostatních jejich pracovníků; tomu napovídá i znění § 6 odst. 2 citovaného zákona, podle něhož je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků dále označen jako „zaměstnanec“ a plátce příjmu jako „zaměstnavatel“.

[50] Neznamená to však, že zdanění podle tohoto ustanovení podléhá každý příjem, který společník či jednatel od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na skutkových okolnostech. Právě pro srovnání skutkových okolností je třeba zmínit přehled stávající judikatury (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[51] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003-59, publikovaného ve sbírce NSS pod č. 889/2006, „Vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež má jinak charakter samostatné výdělečné činnosti, a podléhá tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona považuje příjem z této činnosti pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. Takový příjem – bez ohledu na právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, bez ohledu na smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti z pohledu závazkového zakládá, a bez ohledu na způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni – je příjmem, který podléhá zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona.“ Tento závěr byl zopakován i v rozsudcích ze dne 29. 9. 2004, č. j. 5 Afs 6/2004-96, ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004-52, kde byly řešeny případy společníků vykonávajících pro společnost práce shodné s předmětem činnosti společnosti, a tedy podílejících se na „dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti“. (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz)

[52] Usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. [IV. ÚS 385/04](#), Ústavní soud podanou ústavní stížnost odmítl 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 jednoznačně a všeobecně závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do

určité míry korigoval; konkrétně uvedl, že „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 projednáváný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené [čl. 11 odst. 5](#) Listiny.“

[53] Po tomto rozhodnutí Ústavního soudu byly Nejvyšším správním soudem vydány další rozsudky k dané problematice. Již v duchu výše uvedeného názoru Ústavního soudu vyslovil v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. [5 Afs 5/2005-85](#), 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) ZDP. Věcně se jednalo o tvrzené poskytnutí půjčky (splacení směnky) společníkem společnosti.

[54] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. [2 Afs 4/2005-56](#), označil za příjmy ze závislé činnosti příjmy auditorů, společníků a jednatelů auditorské obchodní společnosti.

[55] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. [7 Afs 120/2005-56](#), řešil případ společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty ve stavebnictví a technickou pomoc při uzavírání smluv. Sřet ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) ZDP označil soud za zdánlivý, neboť při činnosti pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu práce a jeho samostatnost.

[56] Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2006, č. j. [5 Afs 122/2005-70](#), byl 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.

[57] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. [1 Afs 54/2007-50](#), se jednalo o případ obchodního zastoupení společnosti společníkem a jednatelem; soud zde s odkazem na rozsudek č. j. [6 Afs 9/2003-59](#) vyslovil, že se jedná o závislou činnost, a že žalobce neprokázal tvrzené vlastní náklady spojené s touto činností.

[58] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. [8 Afs 57/2008-58](#), rovněž vycházel z rozsudku č. j. [6 Afs 9/2003-59](#), 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.

[59] *Ve všech zmíněných případech Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů pro jejich společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 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 § 2 odst. 7 daňového řádu. Dle současné judikatury tedy nelze vnímat § 6 odst. 1 písm. b) ZDP jako fikci, která dopadá na všechny případy bez dalšího, ale je potřeba vždy přezkoumat okolnosti konkrétního případu.*

[60] *Podle obchodního rejstříku byla žalobkyně, společnost Green Ways s.r.o., založena V. R., který byl v rozhodné době (rok 2006 a 2007) jediným společníkem a jednatelem společnosti. Ve společnosti působil také prokurista M. D. Předmětem podnikání společnosti byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, a dále výroba potravinářských výrobků (potravních doplňků a potravin určených pro zvláštní výživu). Dále bylo v daňovém řízení zjištěno, že hlavní činností žalobkyně je prodej potravinových doplňků, distribuční, reklamní a zprostředkovatelská činnost. Činností V. R. bylo vedení lidí, organizace, budování distribuční sítě, školicí činnost, prodej produktů. Prodej produktů (chlorella pyrenoidosa, mladý ječmen) byl zajišťován obchodní (distribuční) sítí společnosti Green Ways s.r.o., bez níž by společnost neměla zajištěn odbyt produktů. Vybudováním obchodní sítě vznikla skupina, za jejíž činnost společnost vyplácela provize. Obchodní síť je vytvářena pomocí tzv. trojkového modelu, kdy každý nový člen registruje pro spolupráci se společností tři nové partnery, kteří vytvářejí obrat pravidelným odběrem produktů. Každý nový člen následně registruje další tři partnery atd. V. R. je zakladatelem společnosti (čili je na vrcholu této sítě), a proto je jeho síť tvořena nejvyšším počtem obchodníků sítě. Provize vyplácené společnosti jsou vypočítány na základě vlastního (přímého) obratu (co si partner sám nakoupí) a nepřímého obratu sítě (co si nakoupí ostatní partneři, příp. zákazníci, v síti vytvořené partnerem). Všichni členové sítě (partneři) vykonávají svou činnost jako osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ).*

[61] *Jak plyne ze správního spisu, zjištění správních orgánů a napadených rozhodnutí, činnost V. R. se od činnosti ostatních partnerů podstatně lišila. Zásadním rozdílem bylo, že V. R. byl jediným společníkem a jednatelem společnosti a zároveň partnerem sítě na pozici jedna. Charakter činnosti V. R. byl oproti činnosti ostatních členů sítě specifický. V. R. byl autorem celého konceptu a filosofie prodeje, prováděl školení obchodních partnerů, podepisoval smlouvy s obchodními partnery žalobkyně, jednal s dodavateli a budoval od začátku distribuční síť. Svou činností naplňoval podstatu společnosti. Vykonával činnosti, které byly shodné s předmětem činnosti společnosti. Jak vyplývá z vyjádření jeho samého: „bez mé činnosti v roli nezávislého distributora by neexistovala funkce společnosti [...] na mé pozici distributora „číslo 1“ záleží obrat a vztahy veškeré“. V daném případě lze těžko oddělit osobu V. R. od žalobkyně. Nelze posuzovat, zda si sám sobě určoval způsob nebo dobu*

provedení práce. Lze ale říci, že jeho činnost se překrývá s předmětem podnikání společnosti. Bez jeho osobní práce jednatele by společnost neměla zajištěn odbyt.

[62] V. R. mohl vytvořit obchodní síť složenou z nezávislých partnerů sám přímo jako OSVČ nebo jako jednatel za žalobkyni. Uzavření smlouvy o spolupráci sama se sebou je pouhým úkrokem stranou a vytvořením fiktivního mezičláku. V. R. vykonával pro společnost stejný či obdobný druh činnosti, jako byl předmět činnosti společnosti. Svou činností se fakticky podílel na praktickém fungování společnosti, a nešlo tak o vyvíjení jeho podnikatelské činnosti na základě živnostenského listu. Se společností spolupracoval na základě smlouvy o obchodní spolupráci ze dne 2. 1. 2001, avšak správce daně byl při posuzování jednotlivých právních úkonů a jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně mimo jiné povinen vycházet z § 2 odst. 7 ZSDP. 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 uzavřít, že pokud by správce daně předmětné příjmy V. R. nepodřadil pod režim § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, postupoval by v rozporu právě s ustanovením § 2 odst. 7 ZSDP, a akceptoval by tak nežádoucí stav, ve kterém by skutečný obsah právního úkonu byl zastřen stavem formálně právním. Po pečlivém zvážení obsahu vztahu mezi žalobkyní a V. R. se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že činnost V. R. jako společníka a jednatele spadala pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Správce daně v tomto ohledu provedl veškeré potřebné důkazy, zjistil řádně skutkový stav, a nebyl tudíž povinen provádět všechny další důkazy, které navrhovala žalobkyně. Tyto důkazy tak logicky nebylo potřebné provádět ani u soudu.

[63] V tomto kontextu zdejší soud rovněž připomíná, že podle § 136 obchodního zákoníku („Zákaz konkurence“) jednatel společnosti s ručením omezeným nesmí mj. podnikat v oboru stejném nebo obdobném oboru podnikání společnosti ani vstupovat se společností do obchodních vztahů. Rovněž toto ustanovení, představující zákaz konkurence, tak jednoznačně podporuje shora uvedený výklad.

[64] Nelze přistoupit na argumentaci žalobkyně, že byla porušena zásada nediskriminace (tedy, že měli být všichni partneři posuzováni stejně). Ostatní partneři nebyli společníci ani jednatele společnosti, a tudíž se na ně ani § 6 odst. 1 písm. b) ZDP vztahovat nemohl. To samé platí pro úvahu žalobkyně, že pokud by vybudoval jiný obchodník síť svoji síť rozsáhlejší, nežli je ta, kterou vytvořil V. R., mělo by pravděpodobně dojít ke změně režimu zdanění jak u tohoto „nejúspěšnějšího“ obchodníka sítě, tak u V. R. Žalobkyně zde opět ignoruje fakt, že V. R. byl na rozdíl od ostatních jediným společníkem a jednatelem. Nehledě na to, že vzhledem k systému fungování společnosti nikdo ani rozsáhlejší síť vytvořit nemohl.“

[43] Správní orgány tedy v souladu s usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, vážily, co je obsahem vztahu mezi žalobkyní a V. R. Dospěly k závěru, se kterým se soud ztotožnil, že činnost V. R. vycházela sice ze stejného smluvního uspořádání jako u ostatních obchodníků, nicméně jeho postavení a výkon činnosti byl rozdílný.

[44] Z předchozího rozhodnutí lze tedy podtrhnout především to, že zásadním rozdílem bylo, že V. R. byl jediným společníkem a jednatelem společnosti a zároveň partnerem sítě na pozici jedna. Současně byl autorem celého konceptu a filosofie prodeje, prováděl školení obchodních partnerů, podepisoval smlouvy s obchodními partnery žalobkyně, jednal s dodavateli a budoval od začátku distribuční síť. Svou činností naplňoval podstatu společnosti. Vykonával činnosti, které byly shodné s předmětem činnosti společnosti. Bez jeho osobní práce jednatele by společnost neměla zajištěn odbyt. V daňovém řízení se neprokázalo, že by všechny funkce společnosti vykonával prokurista M. D. a že by funkce V. R. jako jednatele byla pouze formální.

[45] Po pečlivém zvážení obsahu vztahu mezi žalobkyní a V. R. se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že činnost V. R. jako společníka a jednatele spadala pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Správce daně v tomto ohledu provedl veškeré potřebné důkazy a zjistil řádně skutkový stav.

[46] Výše uvedené závěry podporuje i rozsudek ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014-44, který vydal Nejvyšší správní soud v době po vydání přechozího rozhodnutí zdejšího soudu v této věci a který se týkal provádění zeměměřických prací společníkem společnosti s ručením omezeným. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*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. Přitom práci pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb vykonávaných samotným společníkem či jednatelem, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (práci) společník (jednatel) objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem.*“

[47] Dále uvedl, že z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, „*že aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musí splňovat následující podmínky: V první řadě musí jít 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. [...] Vždy tedy bude záležet na posouzení konkrétní situace a na tom, co při zohlednění všech rozhodných kritérií převažuje – zda vztah korporálně-právní, anebo dodavatelsko-odběratelský.*“

[48] Ze zjištění správních orgánů v nyní projednávané věci vyplývá, že mezi žalobkyní a V. R. v rozhodném období jednoznačně převažoval vztah korporálně-právní nad vztahem dodavatelsko-odběratelským (viz například str. 13–15 napadených rozhodnutí).

[49] Ve vztahu ke druhé námitce žalobkyně je třeba připomenout, že předchozím rozsudkem sp. zn. 29 Af 45/2011 soud zrušil rozhodnutí žalovaného, protože nesprávně zahrnul do základu daně také daň z přidané hodnoty. Na závěr rozhodnutí soud uvedl, jakým způsobem by měl žalovaný v dalším řízení postupovat: „*Bude proto na žalovaném, aby ve smyslu výše uvedeného odstranil vadu nesprávně zahrnuté daně z přidané hodnoty do základu daně a na základě toho posoudil částky daně a sděleného penále.*“ Tímto právním názorem byl žalovaný v dalším řízení dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. To však neznamená, že správní orgán nemůže učinit žádný další úkon. Řízení se vrací do fáze odvolacího řízení a řídí se ustanoveními o odvolacím řízení. V něm je odvolací orgán oprávněn provádět dokazování, případně dospět k jinému právnímu názoru.

[50] Žalovaný v nyní projednávané věci postupoval v souladu s pokynem zdejšího soudu a v rámci nového rozhodnutí skutečně daň z přidané hodnoty do výpočtu daně nezahrnul. Oproti dřívějším rozhodnutím však nově postupoval podle § 69 odst. 1 *in fine* ZSDP, provedl tzv. brutaci základu daně a částku předepsané daně zvýšil. Žalovaný se tedy držel pokynu soudu. Navíc vázán zásadou správného stanovení daně změnil rozhodnutí správce daně podle svého právního názoru. Takovýto postup nebyl v rozporu s právním názorem soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. Soud se v předchozím řízení předmětným výpočtem podle § 69 odst. 1 ZSDP vůbec nezabýval, jelikož tehdy podle něj žalovaný nepostupoval, a žalobkyně tak proti němu logicky nemohla brojit. Otázka zda bylo provedení tzv. brutace za daného skutkového stavu na místě, bylo další nezávislou otázkou.

[51] Rozhodné ustanovení § 69 odst. 1 ZSDP zní:

„Daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcí daně tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcí daně lhůtu pro odvod sražené daně jinak; proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání. Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.“

[52] Z předmětného ustanovení jasně vyplývá, že neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popř. provede-li ji v nesprávné výši, nebo sraženou daň včas neodvede, správce daně předepíše tyto částky k přímému placení a tato částka daně na něm bude ve smyslu § 38d odst. 5 ZDP vymáhána jako jeho dluh včetně uplatnění příslušných sankcí. Větu druhou ustanovení § 69 odst. 1 ZSDP doplňuje věta čtvrtá, podle které se určuje základ daně. Tato věta se aplikuje v případě, že plátce daně nesplní výše uvedené a to ani dodatečně, což v tomto kontextu znamená podle § 38i ZDP.

[53] V nyní projednávané věci žalobkyně srážku daně neprovedla, a to ani dodatečně, částky daně předepsal na základě daňové kontroly správce daně k přímému placení, a tedy byly naplněny veškeré předpoklady pro aplikaci tzv. brutace.

[54] Žalovanému lze vytknout, že dle § 69 odst. 1 věty čtvrté ZSDP nepostupoval již v předchozím řízení, přestože mu v tom nic nebránilo, a učinil tak až po zrušení předcházejících rozhodnutí. Takovýto postup narušuje právní jistotu žalobkyně a důvěru ve správní orgány. Nejednalo se však o vadu natolik závažnou, aby způsobovala nezákonnost rozhodnutí.

VII. Závěr a náklady řízení

[55] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[56] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 20. října 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu