



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **TERRA POZEMKOVÉ ÚPRAVY, s. r. o.**, se sídlem Nemocniční 1852/53, Šumperk, zastoupeného Mgr. Markem Štenclem, advokátem se sídlem Nový Malín 240, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno-střed, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 7027/10-1102-800630 ze dne 30. 6. 2011, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 6. 2011 č. j. 7027/10-1102-800630, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku ze dne 11. 10. 2010 č. j. 92583/10/398911805172, jímž byla žalobci předepsána za rok 2008 daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 57 624,- Kč a penále ve výši 11. 524,- Kč.

Žalobce namítal, že správní orgány nesprávně překvalifikovaly příjmy společníka žalobce Ing. P. P. z příjmů z podnikání na příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Poukázal na to, že předmětem činnosti je zpracování projektové dokumentace geodetických zaměření, přičemž ač je sám oprávněn k provádění geodetických měření v terénu, tyto nikdy neprováděl, ale získával je od subdodavatelů, mezi něž patřil i jmenovaný společník P. P.. Dle žalobce odpovídá formalistickému přístupu posuzování shody předmětu činnosti podle činností, k nimž je subjekt oprávněn, a nikoli dle předmětu činnosti, jež fakticky vykonává. Žalobce dále zdůraznil, že jmenovaný společník nebyl jeho jednatelem a prováděl měření v terénu za použití vlastního majetku a zaměstnanců a nezpracovával projektovou dokumentaci zaměřených bodů. Správce daně proto nesprávně považoval předměty činnosti žalobce a jeho společníka za shodné. Navíc jmenovaný společník nevykonával uvedenou činnost jen pro žalobce, ale i pro jiné osoby. Správce daně je dle žalobce nekonzistentní ve svých závěrech o povaze činnosti společníka P. P., neboť vyřadil z fakturované částky režijní položky (opotřebování náradí a náklady na mzdy jeho zaměstnanců). Žalobce namítal, že správce daně nepřiléhavě aplikoval judikaturu, která vycházela ze skutkového stavu, kdy osoba v pozici společníka a jednatele fakturovala pouze společnosti, kde zastávala uvedenou pozici. Naopak za situaci obdobnou své viděl situaci, z níž vycházel rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2010-96 ze dne 31. 8. 2010, který sám žalovaný označil sice za průlomový, ale nevyvodil z něj patřičné důsledky. Žalovaný rovněž nezohlednil kritéria uvedená v usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005, kdy tento soud vyloučil paušální podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost pod ustanovení o závislé činnosti a funkčních požitcích. Žalobce pak shledával nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že se nevypořádalo s námitkou, že není pravdou, že by žalobce souhlasil s překvalifikováním příjmů, o čemž svědčí i to, že si podal odvolání do dodatečného platebního výměru.

Žalovaný se žalobou nesouhlasil. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že důvody rekvalifikace příjmů žalobce jsou v napadeném i prvostupňové rozhodnutí dostatečně a přesvědčivě podány. Poukázal na to, že předměty činnosti žalobce a jeho společníka byly shodné, kdy navíc společník P. P. byl v rámci vázané živnosti předmětu podnikání žalobce ustanoven jako odpovědný zástupce a svou činností se fakticky podílel na fungování společnosti. Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou podrobeny i příjmy společníků, i když nejsou vykonávány ve vztahu závislé činnosti vůči společnosti. Aplikaci judikatury rovněž neshledal žalovaný za chybnou či nepřiléhavou.

K 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFS“). Působnost Finančního ředitelství v Ostravě přešla v souladu s ustanoveními § 20 odst. 1 a 2 ve spojení s § 7 písm. a) ZFS na Odvolací finanční ředitelství, které se stalo žalovaným v souladu s § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že na základě zjištění učiněných v daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2008 byl vydán správcem daně platební výměr, který byl následně k odvolání žalobce upraven tak, že správcem daně bylo přihlédnuto k prokázaným mzdovým nákladům spolčnicka žalobce. Toto druhé rozhodnutí správce daně pak bylo napadeno odvoláním, o němž bylo rozhodnuto napadeným druhostupňovým rozhodnutím. Správce daně překvalifikoval příjmy spolčnicka žalobce P. P. z příjmů z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), na příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP vymezuje jako příjem ze závislé činnosti mimo jiné i příjmy za práci spolčníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce. Zákon tak zakládá legální fikci, podle níž příjmy spolčníků a jednatelů společnosti, které jim jsou touto společností vypláceny, prohlašuje za příjmy ze závislé činnosti. Jazykový výklad, který směřuje k absolutnímu uplatnění této fikce, ovšem nelze aplikovat mechanicky. Jak vyplývá z usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005, jehož se žalobce dovolává, při výkladu citovaného ustanovení je třeba *„velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako spolčnicka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda spolčník 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.“* Krajský soud k tomu podotýká, že shora uvedená kritéria Ústavní soud predestinuje správním orgánům a soudům toliko *obiter dictum* jako určitý okruh skutečností ke zvážení, nevyplývá z nich striktní algoritmus přezkumu, kde dosazení určitých proměnných povede ke konkrétnímu výsledku.

V projednávané věci není sporu o tom, že spolčník žalobce nevykonával svou činnost výlučně pro žalobce a též že spornou činnost vykonával vlastními stroji a za využití vlastní materiální i zaměstnanecké základny.

Sporné je, nakolik lze hovořit o překryvu předmětu činnosti žalobce a žalovaného. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že je třeba posuzovat to, co společnost a její společník reálně vykonávají, a nikoli to, k čemu mají podnikatelské oprávnění. Naopak žalovaný správně hodnotil, že společník žalobce vykonával esenciální část činnosti, k níž má sám žalobce podnikatelské oprávnění, a nevykonává ji sám právě proto, že ji pro něho koná společník. K rekvalifikaci právního posouzení příjmů, jak bylo provedeno v napadených rozhodnutích, postačí, jestliže se předmět činnosti společnosti a společníka alespoň částečně překrývá, jestliže vykonávaná činnost společníka spadá právě do oblasti onoho překryvu obou činností. V projednávané věci se činnosti společníka a společnosti vzájemně doplňovaly, navazovaly na sebe a jedna bez druhé neměla samostatný hospodářský význam. Žalovaný tedy správně vycházel ze shody činností společníka a společnosti v rozsahu relevantním pro rekvalifikaci posuzovaných příjmů. Pokud žalobce namítal, že vztah společníka ke společnosti je slabší než postavení osoby, která je zároveň společníkem i jednatelem, pak tato námitka je jistě v obecné rovině pravdivá, nicméně v projednávané věci společník P. P. byl zároveň odpovědným zástupcem žalobce, měl z této pozice vliv na obchodní strategii žalobce srovnatelný s činností jednatele. Dovolával-li se žalobce ve svůj prospěch rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2010-96 31. 8. 2010, pak tak nečinil důvodně. Skutkový stav v této věci se zásadně liší od skutkového stavu v projednávané věci tím, že tamní činnost společnosti spočívala v provozování autobazaru, kdežto činnost společníka spočívala v čištění a údržbě vozidel. Tyto dvě činnosti se nepřekrývají, ani na sebe nutně nenavazují a netvoří úzce propojený hospodářský celek, nýbrž spolu souvisejí jen volně, byť pochopitelně byly oběma subjektům ku prospěchu a mohly zvýšit jejich zisk. Skutkový stav v projednávané věci je spíše podoben skutkovému stavu ve věci, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008-58, kde byla aprobována rekvalifikace příjmů za technickou a projektovou činnost pro společnost zabývající se investiční výstavbou. Krajský soud proto neshledal závady ani v aplikaci judikatorních závěrů ze strany žalovaného.

Přestože tedy na straně společníka žalobce jsou některé skutečnosti, které při posuzování povahy jeho činnosti posouvají kvalifikaci předmětného jednání spíše pod hypotézu § 7 ZDP (práce pro více dodavatelů za použití vlastní hmotné i personální základny), jsou zde i skutečnosti jiné, shora popsané, které naopak svědčí pro provedenou rekvalifikaci (překryv činností obou subjektů a postavení společníka jako odpovědného zástupce), a tyto dle názoru soudu přisvědčujícího žalovanému, v projednávané věci převážily.

K namítané inkonsistenci posouzení předmětné činnosti společníka žalovaného soud podotýká, že dle ustálené judikatury je třeba vyjít z materiálního posouzení závislé činnosti dle § 6 ZDP, podle kterého není pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 410/01 ze dne 6. 12. 2001; rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 57/2008 ze dne 31. 7. 2009). I prostředky

obligačního práva typické pro podnikání tak nejsou překážkou podřazení posuzovaného příjmu pod ustanovení § 6 ZDP. Nic více neznámá postup žalovaného, který zohlednil skutečnost, že společník žalobce nevykonával předmětnou činnost osobně, ale s pomocí svých zaměstnanců.

Rovněž krajský soud nemá za to, že by bylo třeba v rozhodnutí hodnotit postoje žalovaného k řízení, zvláště za situace, kdy z nich nebylo vyvozováno nic, co by bylo pro meritorní úvahu podstatné. Žalovaný konstatuje, že existuje souhlasné písemné vyjádření žalobce ze dne 15. 12. 2009 a pak existují jeho nesouhlasná odvolání. Tyto skutečnosti postačí pouze konstatovat.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 24. dubna 2014

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu