



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 **TECHNICO Opava, s. r. o.**, se sídlem Hradecká 51, Opava, zastoupeného JUDr. Ilonou Křížkovou, advokátkou se sídlem Sokolská tř. 451/11, Moravská Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno-střed, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 3201/11-1102-800588 ze dne 15. 8. 2011, ve věci daně z příjmů, a č. j. 4673/10-1301-800471 ze dne 16. 8. 2011, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Žaloby se zamítají.

II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení částku 1 881,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanými žalobami domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě

a) č. j. 3201/11-1102-800588 ze dne 15. 8. 2011, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Opavě na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2007 č. j. 79380/10/384912800455 ve výši 398 487,- Kč včetně příslušenství,

b) č. j. 4673/10-1301-800471 ze dne 16. 8. 2011, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období leden až červen a září až listopad 2007 v celkové výši 71 418,- Kč.

Žaloby proti uvedeným rozhodnutím byly žalobcem podány samostatně, proto byly tyto věci vedeny dříve samostatně i zdejším soudem. Krajský soud s ohledem na shodný skutkový základ i právní argumentaci usnesením č. j. 22 Af 151/2011-43 ze dne 30. 1. 2014 spojil obě žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí.

Žalobce v žalobách namítal:

a) že ve věci byla zahájena daňová kontrola bez udání konkrétního důvodu, a to v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; tato daňová kontrola byla tedy dle názoru žalobce nezákonná, stejně jako další daňová kontrola, která byla zahájena na základě zjištění z první daňové kontroly;

b) že správce daně ukončil daňovou kontrolu bez projednání zprávy z důvodu údajného neposkytnutí součinnosti ze strany žalobce; protože daňová kontrola nebyla řádně ukončena, nemohla zpráva o daňové kontrole sloužit jako důkazní prostředek pro vydání platebních výměrů; „doprojednání“ nařízené odvolacím orgánem správci daně nepovažuje žalobce za adekvátní nápravu;

c) že správce daně chybně vyložil ustanovení § 6 a § 7 zákona o dani z příjmů, kdy nesprávně dospěl k závěru, že M. U., který byl zároveň mandatářem, jednatelem a společníkem žalobce, vykonával pro společnost osobní výkon práce a jím vyfakturované částky ve výši 970 470,- Kč za technickou a inženýrskou činnost, jsou ve skutečnosti příjmy ze závislé činnosti; správce daně nevzal v úvahu, že předměty činností žalobce a mandatáře nejsou totožné a dále i skutečnost, že mandatář vykonával svou činnost nejen osobně, ale i prostřednictvím třetích osob;

d) že správce daně při rekvalifikaci skutkového stavu nezohlednil náklady na opotřebení vozidla užívaného mandatářem, při výkonu jeho činnosti za situace, kdy náklady na pohonné hmoty uznány byly;

e) že správce daně nepřihlédl ke stanovisku Generálního finančního ředitelství a nevysvětlil tento svůj postup.

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.“).

Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvedl, že kontrola na dani z příjmů fyzických osob byla zahájena v souladu se zákonem, a to na základě skutečností zjištěných u kontroly na DPH. Při dodatečných výměrech na DPH však správce daně vycházel ze zjištění oddělení daně z příjmů. Pokud se týče důvodů pro zahájení daňové kontroly, odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. 12. 2009. Zpráva o daňové kontrole, která byla žalobci doručena 6. 4. 2010, a na základě níž byly vydány platební výměry, byla se žalobcem projednána 18. 4. 2011, na což nemá vliv odepření podpisu žalobcem z důvodu nesouhlasu se zprávou. Žalovaný poukázal na to, že žaloba místy jen reprodukuje odvolací body, aniž jakkoli reaguje jak na procesní postup odvolacího orgánu, tak i jeho argumentaci. Ve zbytku odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

Žalobce u jednání dne 25. 2. 2014 namítl, že s ohledem na délku řízení byla daň zaplacená dvakrát.

Krajský soud přezkoumal napadená 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 žaloby nejsou důvodné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 26. 9. 2008 byla zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob, DPH a daň silniční za zdaňovací období roku 2007. Na základě zjištění učiněných v této daňové kontrole byla dne 3. 11. 2008 byla zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2007. Při daňových kontrolách správce daně mj. prověřoval fakturace služeb jednatele společnosti M. U. za technickou a inženýrskou činnost, které žalobce účtoval do nákladů. Správce daně dospěl k závěru, že činnost jednatele vykonávaná na základě mandátní smlouvy na výkon technické a inženýrské činnosti je pro daňové účely závislou činností dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). V průběhu daňové kontroly k dani z příjmů fyzických osob byly správcem daně vytvořeny 3 zprávy o daňové kontrole, přičemž v platebním výměru byl odkaz na poslední z nich. Tato poslední zpráva dle odvolacího orgánu nebyla řádně projednána, proto uložil správci daně její projednání, které se uskutečnilo až v rámci odvolacího řízení dne 18. 4. 2011. Platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ve výši 398 487,- Kč byl vydán dne 2. 4. 2010. Proti platebnímu výměru se žalobce dne 5. 5. 2010 odvolal a jeho odvolání bylo rozhodnutím ze dne 15. 8. 2011 zamítnuto a napadené prvostupňové rozhodnutí potvrzeno. Na základě daňové kontroly na DPH byla správcem daně vyměřena dodatečně daňová povinnost na DPH za období leden až červen a září až listopad 2007 v celkové výši 71 418,- Kč, odpovídající výši neuznaného odpočtu. Proti

platebním výměřům se žalobce dne 5. 5. 2010 odvolal a jeho odvolání byla rozhodnutím ze dne 15. 8. 2011 zamítnuta a všechna napadená prvostupňová rozhodnutí potvrzena.

Pokud se týče námitky žalobce, že ve věci byla zahájena daňová kontrola bez udání konkrétního důvodu v rozporu s nálezem Ústavního soudu I. ÚS 1835/07, pak soud konstatuje, že tento žalobcem odkazovaný nález Ústavního soudu byl již překonán samotným Ústavním soudem v jeho stanovisku sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011, v němž se Ústavní soud odchýlil od právních názorů vyslovených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008, když zaujal toto stanovisko: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušující právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Ústavní soud pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. 12. 2009 uzavřel, že daňová kontrola je institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosazení cíle řízení a k omezení daňových úniků. Dále uvedl, že postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu, nelze považovat za postup, který by byl svévolný a bez dalšího odporující principu přiměřenosti omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly. Za této situace žalobní námitka vystavěná na překonaném právním názoru Ústavního soudu neobstojí.

Pokud se týče námitky, že správce daně vydal rozhodnutí, aniž ukončil daňovou kontrolu s projednáním zprávy se žalobcem, soud přisvědčuje žalobci, že takovýto postup je podstatnou vadou řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 118/2005-53 ze dne 20. 3. 2007). Nicméně tuto vadu řízení konstatoval již odvolací orgán a učinil opatření k odstranění této procesní vady tím, že v odvolacím řízení postupem dle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), uložil správci daně „dodatečné“ projednání zprávy o daňové kontrole, což byl jediný způsob, jak v odvolacím řízení vedeném podle DŘ, které je ovládáno principem apelace, uvedený nedostatek napravit. Procesní pochybení správce daně tak bylo v odvolacím řízení zhojeno, a žalobní námitka proti tomuto pochybení nemůže obstát.

K meritorní námitce, že správce daně chybně vyložil ustanovení § 6 a § 7 ZDP, kdy nesprávně dospěl k závěru, že M. U., který byl zároveň mandatářem,

jednatelům a společníkům žalobce, vykonával pro společnost osobní výkon práce, soud uvádí následující: Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP vymezuje jako příjem ze závislé činnosti mimo jiné i příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce. Jak vyplývá z ustálené judikatury, při výkladu citovaného ustanovení pod něj nelze mechanicky podřazovat jakoukoli práci společníka (resp. jednatele) pro společnost, vždy je třeba „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“ (usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005). V návaznosti na principy vytýčené Ústavním soudem pak soudy dospěly k závěru, že 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.) V projednávané věci jednatel žalobce fakturoval své služby na základě mandátní smlouvy, kde byla jeho činnost široce vymezena jako „jednání s potencionálními klienty mandanta o získání zakázek, jednání o uzavření smluv, zpracování nabídek, účast na kontrolních dnech, výkon autorského dozoru, zpracování vyúčtování jednotlivých zakázek, reklamační jednání“. Z uvedeného vymezení je patrné, že jednání jednatele se přímo vázalo k činnosti společnosti, a soud se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného o tom, že jednatel svou činností objektivně naplňoval postatu společnosti, tj. její podnikání. Žalobce namítal, že předměty činnosti M. U. a žalobce nejsou tytéž. Jak vyplývá ze spisové dokumentace předmětem činnosti žalobce je projektová činnost ve výstavbě, kdežto předmětem činnosti jeho jednatele jsou technické a inženýrské činnosti. K tomu soud podotýká, jakkoli je třeba při vyhodnocení činnosti jednatele či společníka společnosti jako činnosti pro tuto společnost vždy porovnávat jejich předměty podnikání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 57/2008 ze dne 31. 7. 2009), k aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) ZDP na činnost jednatele, resp. společníka společnosti s ručením omezeným postačí, jestliže se předmět činnosti společnosti a jednatele alespoň částečně překrývá, jestliže vykonávaná činnost jednatele spadá právě do oblasti onoho překryvu obou činností. Tak tomu bylo i v posuzovaném případě.

Pokud se týče námitky neuznání opotřebení vozidla, k tomu soud podotýká, že uznatelný výdaj musí být uplatněn, event. vyplývat v úplnosti ze spisu, což v projednávaném případě nenastalo s ohledem na to, že jednatel žalobce dané náklady účtoval žalobci jako OSVČ.

Pokud bylo namítáno, že správce daně neuvedl, proč nebylo přihlédnuto ke stanovisku Generálního finančního ředitelství, pak ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně tuto skutečnost žalobci sdělil, jak dokumentuje protokol ze dne 18. 4. 2011 (str. 3).

Námítkou dvojího zdanění uplatněnou až při jednání se soud nezabýval, neboť tato byla uplatněna v rozporu se zásadou koncentrace zakotvenou v § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.

Proto krajský soud obě žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému byla přiznána náhrada nákladů řízení spočívajících v cestovních náhradách za cestu z Brna do Ostravy a zpět v délce 348 km při užití vozidla RZ X s kombinovanou spotřebou 4,2 l / 100 km (dle metodiky nařízení (ES) č. 692/2008 ve znění nařízení (EU) č. 630/2012), vyhláskové ceně nafty ve výši 36,-- Kč / 1 l a sazbě základní náhrady 3,70 Kč / 1 km (dle vyhl. č. 435/2013 Sb.), a ve stravném ve výši 67 Kč dle § 176 odst. 1 písm. a) zákona č. 262/2006 Sb.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalobci povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Krajský soud v Ostravě
dne 25. února 2014

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu