



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **Agentura QLT, s.r.o.**, sídlem Praha 4, Medkova 45/497, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem, sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 22.12.2008, č.j. 15048/08-1100-100500,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 22.12.2008, č.j. 15048/08-1100-100500, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7.808,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku a to k rukám JUDr. Jaroslava Kobíka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu-Jižní Město vydal dne 25.6.2008 platební výměr č.j. 113443/08/011511/8099, kterým předepsal žalobci daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a účinných požitků za rok 2005 ve výši 289.374,- Kč.

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti uvedenému platebnímu výměru. Dle zprávy o daňové kontrole ohledně daní z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2005 příjmy společníků, kteří fakturují svou podnikatelskou činnost, musí být zdaněny podle § 6 zákona 586/1992 Sb. (dále jen zákon o daních z příjmů). Žalobce z tohoto příjmu nesrazil a neodvedl zálohu na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a tím porušil § 38h zákona o daních z příjmů. Správce daně tak dle § 69 odst. 1 daňového řádu vyčíslil základ daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti ve funkčním požitku a předepsal za rok 2005 žalobci k přímému placení daň 289 374 Kč. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se správní orgán druhého stupně nevypořádal se všemi důvody

v odvolání uvedenými (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.). Dle odvolání žalobce, nešlo o přenos povinnosti z plátce daně na poplatníka, ale o analogické použití ustanovení § 59 odst. 7 daňového řádu správcem daně a o povinnosti správce daně přihlédnout ke všem zjištěným skutečnostem ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen daňového řádu). Dle žalobce není sporu o tom, že předmětné příjmy poplatníků jsou zdaňovány podle § 6 nebo podle § 7 zákona o daních z příjmu, vždy jde o daňovou povinnost poplatníka. Jestliže poplatníci společně s plátcem daně dojdou k nesprávnému názoru, že vyplacené náhrady nepodléhají zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů, ale zdaňují podle § 7 zákona o daních z příjmů a správce daně při daňové kontrole toto pochybení zjistí, pak je povinen přihlédnout ke všem zjištěným okolnostem, tedy i k tomu, že poplatníci uhradili státu prostřednictvím svého místně příslušného správce daně daň z příjmu fyzických osob, která odpovídá přijaté částce od plátce. Podle § 59 odst. 7 daňového řádu je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem. Dle žalobce toto ustanovení musí být analogicky použito i v případech, kdy dojde k předkvalifikaci povinnosti zdaňování příjmu zdaněných poplatníkem podle § 7 zákona o daních z příjmů na příjmy podléhající zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů, kdy povinnost strhnout příslušnou daň (zálohu na daň) poplatníkovi a odvést ji svému místně příslušnému správci daně má plátce daně. Jestliže část své daňové povinnosti uhradil poplatník namísto plátce daně, pak by dle žalobce bylo nesmyslné a proti základním zásadám daňového řízení a vůbec smyslu daňového řádu, aby správce daně předepsal celou nestrženou daň k přímému zaplacení plátcem daně a aby poplatník požádal o vrácení uhrazené daně. Nehledě k tomu, že v mnoha případech již lhůta pro vrácení daně uplynula. Případný přeplatek by teoreticky poplatníkovi vznikl až poté, co by plátce daně zaplatil daň předepsanou správcem daně k přímému placení, ale správce daně má povinnost s platbou daně, provedenou poplatníkem, zacházet tak, jako by ji provedl plátce daně. Výměr správce daně poplatníka shodný se správcem daně místně příslušným plátcem, převede předmětnou platbu poplatníků správcem daně na účet správce daně na účet místně příslušného plátce daně. Dle žaloby tak správce daně postupoval v rozporu s § 59 odst. 7 a § 16 odst. 8 daňového řádu.

Dle žalobce správce daně postupoval nesprávně i při stanovení výše daně, předepsané žalobci k přímému placení. Ustanovením poslední věty § 69 odst. 1 daňového řádu lze aplikovat, když poplatník obdrží od plátce částky, z nichž již neodvádí žádné daně či poplatky. V dané věci však společníci žalobce jako poplatníci z vyplacených částek uhradili nejen příslušnou daň, ale i zdravotní a sociální pojištění. Nelze tedy vyplacené částky považovat za čistý příjem poplatníků, společníků žalobce, a takzvaná brutace vyplacených částek ve smyslu § 69 odst. 1 věta poslední daňového řádu nemá opodstatnění. Takovýto postup plyne i z obecné zásady § 2 odst. 1 daňového řádu, podle kterého při správě daně jednají správci daně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. „Žalobce dále podotýká, že i v případě postupu správce daně, kdy plátci daně nepředepíše k přímému placení tu část daňové povinnosti, kterou již uhradil poplatník, společník plátce, ale započte ji, stejně tu zůstane část daně, kterou správce daně plátcem daně předepíše k přímému placení a tedy i sankce v podobě příslušenství daně. Je to způsobeno rozdílným zdaněním příjmů podle § 6 a § 7 zákona o dani z příjmů.“

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, při kontrole žalobce bylo zjištěno, že prokurista a společník společnosti PhDr. O.J. fakturovala žalobci akviziční činnost na celkovou částku 299 880 Kč a prokurista společník společnosti Ing. I.J. fakturoval společnosti za ekonomické a marketingové poradenství celkovou částku 335 580 Kč. Tyto příjmy společníků správce daně vyhodnotil jako příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jelikož

daňový subjekt má předmětem své činnosti reklamní činnost a marketing, tj. činnosti shodné s předmětem činnosti živností obou společníků (NSS č.j. 7 Afs 81/2004).

Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti sloučení požitků, které jsou předmětem daně, považují i příjmy vyplácené za práci společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, a to i v případě, kdy při výkonu práce pro společnost nejsou povinni dbát příkazů jiné osoby. Zdaňovány jsou stejně jako mzdy zaměstnanců, vztahují se na ně rovněž předpisy o sociálním a zdravotním pojištění. Jde tedy o případy, kdy společníci společnosti s ručením omezeným obvykle nemají uzavřený pracovně právní vztah ve vlastní společnosti, ale vyplácejí si odměnu za práci. Příjem z činnosti uskutečňované společníkem pro společnost je tedy příjmem, ohledně něhož pro účely daňové ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je stanovena legální fikce, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, jež není závislou. Není tak rozhodné, na základě jakého oprávnění je činnost vykonávána a na základě jakého právního titulu bylo pro spolupráci obou stran využito. Upřesňuje-li § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů in fine, že tento způsob zdanění se vztahuje na příjmy společníků a jednatelů za práci pro společnost, i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce, tak se zcela shodně vztahuje i na případ opačný, kdy jsou povinni dbát příkazů jiné osoby.

Pokud daň nebyla sražena nebo vybrána ve stanovené výši nebo odvedena ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcí daně tyto částky k přímému placení (§ 69 odst. 1 daňového řádu). Zákon o správě daní stanoví v § 6, kdo je daňovým subjektem, poplatníkem a plátcem daně. Povinnosti plátce daně – zaměstnavatele jsou definovány v § 38h zákona o daních z příjmů. Povinnost vybrat a odvézt daň, respektive zálohu na daň má plátce daně tj. žalobce, tuto povinnost nelze přenášet na poplatníka. Ze skutečnosti, že tyto příjmy byly poplatníky přiznány v jejich daňovém přiznání, nelze dovodit, že postup správce daně nebyl správný a že tím byl žalobce své povinnosti zproštěn. Pokud by žalovaný daň srazil, odvedl a daňovým poplatníkům poukázal příjmy ze závislé činnosti až poté, kdy z nich byla daň z příjmu sražena, mohli by poplatníci v daném případě, že jsou povinni podat daňové přiznání, vykázat tyto příjmy s tím, že bude započtena již plátcem odvedená daň na tyto příjmy. Žalobce je ten, kdo nesplnil své zákonné povinnosti, proto vůči němu správce daně postupoval dle § 69 daňového řádu.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Věc posoudil následovně.

Dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, příjmy ze závislé činnosti. Předmětné příjmy společníků žalobce (PhDr. O.J. a Ing. I.J.) tak podléhaly zdanění daní ze závislé činnosti. Na příjem společníků je nutno pohlížet jako na běžnou mzdu, a to jak při srážce měsíční zálohy na daň, tak při ročním zúčtování záloh na daň nebo při podání daňového přiznání. Vzhledem k taxativní úpravě zákona o daních z příjmů žalobce daný závěr správce daně nesporuje.

Žalobce namítá, že žalovaný měl přihlédnout ke skutečnosti, že společníci předmětný příjem již zdanili jako příjem ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních

z příjmů a tedy jako poplatníci daně již daň uhradili (§ 59 odst. 7 daňového řádu). K takové odvolací námitce Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu v rozhodnutí uvedlo, že zákon o daních z příjmu stanoví pravidla pro placení daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 38h zákona o daních z příjmů) a postup pro případ, že podle těchto pravidel postupováno nebude (§ 69 d.ř.). Dále že daňové předpisy neponechávají na vůli plátce daně či poplatníka, který z nich a jakým způsobem daňovou povinnost splní. Z takové úvahy správního orgánu však není zřejmé, na základě čeho odvolací správní orgán považoval žalobcem namítanou aplikaci ust. § 59 odst. 7 d.ř. za vyloučenou. Odvolací správní orgán se tak v rozporu s § 50 odst. 7 d.ř. nevypořádal s námitkou žalobce, že fakticky daň (zde ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmu) byla dle žalobce zaplacená, neboť takovou „daň“ společníci (dle žaloby titíž plátcí) uhradili v rámci uhrazené daně ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmu. Správním orgánem předestřená obecná úvaha o odlišném mechanismu úhrady daně a zákonem stanovenému pravidlu je nedostatečná, neboť z textu ust. § 69 d.ř. nelze bez dalšího dovodit, na základě čeho je odvolací námitka faktického uhrazení „daně“ nedůvodná. Shodně v rozhodnutí uvedené konstatování porušení povinnosti stanovené v § 38h zákona o daních z příjmů a definování poplatníka a plátce daně, neboť námitka, že „daň“ byla fakticky uhrazena, nebyla správním orgánem seznatelně vypořádána tak, aby bylo zřejmé, proč nelze v dané věci aplikovat analogicky ust. § 59 odst. 7 d.ř. Uvedená nepřezkoumatelnost rozhodnutí, absentuje odpovídající úvaha správního orgánu k námitce fakticity, je natolik intenzivní povahy, že je důvodem pro postup dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., tedy zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

Žalobce dále namítá, že nebyla vypořádána jeho námitka vůči výši předepsané daně, při aplikaci ust. § 69 odst. 1 věta poslední d.ř. mělo být dle žalobce přihlédnuto ke skutečnosti, že společníci žalobce uhradili nejen příslušnou daň, ale i zdravotní a sociální pojištění, tedy nelze vyplacené částky považovat za čistý příjem společníků, proto provedená brutace nemá opodstatnění. V doplnění odvolání ze dne 25.8.2008 žalobce uvedl, že z důvodu uhrazení daně poplatníkem (společníkem) nepřipadá v úvahu podstup dle § 69 odst. 1 věta poslední d.ř.. „Správce daně měl tedy vypočítat daň ze skutečně vyplacených částek.“ Jakkoli teprve v žalobě žalobce uvádí konkrétně, že základem pro výpočet daně dle § 69 odst. 1 věta poslední d.ř. má být příjem společníků snížený o uhrazenou daň z příjmu a zdravotní a sociální pojištění, již z odvolání je zřejmé, že žalobce kromě námitky dvojího zdanění, tedy povinnosti žalobce jako takové, namítal také výši uložené povinnosti s ohledem na čistý příjem společníků s přihlédnutím k provedeným zákonným platbám. K této námitce se odvolací správní orgán se v rozporu s § 50 odst. 7 d.ř. nijak nevyjádřil, čím dále založil vadu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalobou napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

Jelikož v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí chybí úvaha správního orgánu o tom, na základě čeho nelze přihlédnout k faktické úhradě daně z příjmu dle § 7 zákona o daních z příjmů a zároveň absentuje úvaha o výši předepsané daně ve smyslu namítané skutečné výše příjmu společníků (§ 69 odst. 1 d.ř.), není soud oprávněn se vyjádřit k věcné správnosti postupu správce daně i Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, neboť by jinak v rozporu s kasačním principem řízení dle s.ř.s. nahradil absentující úvahy správního orgánu.

V dalším řízení bude na žalovaném, aby se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce v celém jejich rozsahu i obsahu.

Soud přiznal dle § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci právo na náhradu nákladů řízení, které se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku 2.000,- Kč a v nákladech souvisejících

s právním zastoupením žalobce daňovým poradcem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za zastoupení žalobce analogicky dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby (převzetí zastoupení a sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 2.100,- Kč dle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31.12.2012. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a částkou 1008,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

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

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

V Praze dne 28.6.2013

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu