



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové, v právní věci žalobce **VPÚ Plzeň, s.r.o.**, IČ 49194160, se sídlem Plzeň, Koterovská 162, zastoupeného Mgr. Ing. Jiřím Medunou, daňovým poradcem se sídlem Plzeň, Jetelová 254/2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17.12.2009, č.j. 10289/09-1100-401694 a č.j. 10299/09-1100-401694,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2009, č.j. 10289/09-1100-401694 a č.j. 10299/09-1100-401694, se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 13.600 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Ing. Jiřího Meduny, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobami spojenými soudem ke společnému projednání domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2009, č.j. 10289/09-1100-401694 (dále jen „první napadené rozhodnutí“) a č.j. 10299/09-1100-401694 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“).

Prvním napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti žalobce platebnímu výměru Finančního úřadu v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 12.11.2008, č.j. 353173/08/138915/0780 (dále jen „první prvoinstanční rozhodnutí“), kterým byla žalobci

předepsána k přímému placení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2007 částka ve výši 56.434 Kč.

Druhým napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti žalobce platebnímu výměru prvoinstančního orgánu ze dne 12.11.2008, č.j. 353162/08/138915/0780 (dále jen „druhé prvoinstanční rozhodnutí“), kterým byla žalobci předepsána k přímému placení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2005 částka ve výši 20.255 Kč.

Žalobce žalobu odůvodnil dvěma žalobními body.

V prvním žalobním bodu žalobce namítal, že nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně charakteru a způsobu zdaňování činnosti pana Ing. V.K., společníka žalobce, kterou v letech 2005 až 2007 vykonával pro žalobce. V rámci kontroly bylo zjištěno, že žalobce vlastnil živnostenské oprávnění s předmětem podnikání projektová činnost ve výstavbě, inženýrská a investorská činnost, zprostředkování obchodu a služeb, provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování. Společníkem žalobce byl ode dne jeho vzniku mimo jiných osob i pan Ing. V.K., jehož vklad činil v kontrolovaném období let 2005 až 2007 celkem 44.000 Kč, což odpovídalo 10% obchodnímu podílu. Ing. V.K. v letech 2005 až 2007 vedle pozice společníka žalobce rovněž podnikal jako osoba samostatně výdělečně činná. Na základě živnostenských oprávnění vykonával od 22.1.2001 provádění staveb, jejich změn a odstraňování, projektovou činnost ve výstavbě, inženýrskou činnost v investiční výstavbě a poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software. Jako místo podnikání měl v živnostenském rejstříku zapsanou vlastní kancelář v ... Rovněž byl u místně příslušného správce daně registrován jako plátcе daně z přidané hodnoty. Ing. V.K. uzavřel se žalobcem smlouvy o dílo, popř. služby související. Cena za dílo, popř. služby poskytované žalobci, byla stanovena v souladu s ceníkem, na základě kterého Ing. V.K. prováděl dílo, popř. poskytoval služby související rovněž jiným obchodním partnerům. Uvedenou činnost vykonával Ing. K. mimo zaměstnanecký poměr, tj. nebyl zaměstnancem žalobce. Ing. V.K. vystavoval na základě uzavřených smluv faktury-daňové doklady. Celkový příjem Ing. V.K. od žalobce představoval cca. 4-5% ročního příjmu (obratu) Ing. V.K., jakožto individuálního podnikatele, osoby samostatně výdělečně činné. Žalobce konstatoval, že se žalovaný v napadených rozhodnutích ztotožnil se závěry prvoinstančního orgánu a konstatoval, že Ing. V. K. prováděl pro žalobce práce, které bezprostředně souvisely s předmětem jeho činnosti. Příjmy z této činnosti pak měly být podle stanoviska správce daně zdaněny v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a v závislosti na tomto měla být z těchto příjmů v průběhu zdaňovací období odváděna záloha na daň z příjmů fyzických osob dle ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů. Podle právního názoru žalovaného stanoví zákon o daních z příjmů pro daňové účely legální fikci, podle níž se na příjmy společníků a jednatelů společností s ručením omezeným hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných okolností o příjmy z činnosti, jež není závislou. Žádné jiné kritérium § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. nestanoví. V případech, kdy zákon o daních z příjmů stanoví, že se na příjmy společníků a jednatelů hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, není pak rozhodující, zda vykonávaná činnost naplňuje znaky podnikání podle obchodního zákoníku, či nikoliv, či zda těmto společníkům a jednatelům plynou příjmy i od dalších odběratelů služeb. Charakter příjmů plynoucích fyzické osobě od jiných

odběratelů a způsob jejich zdanění nezbavuje plátce daně vyplácejícího fyzické osobě příjmy povinností plátce daně, pokud je shledáno, že tyto povinnosti měl plnit. Žalobce k těmto závěrům žalovaného namítl, že nadále zastává právní názor, že žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu závěru, když posoudil činnost společníka Ing. V.K. pro žalobce jako práce, z níž pobírané příjmy měly být zdaněny postupem podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného. Žalobce již ve svých minulých podáních, tj. vyjádření v rámci daňové kontroly a podaných odvoláních včetně doplnění, předložil vlastní právní stanovisko vycházející z judikatury Ústavního soudu, konkrétně z rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 20.1.2005, sp.zn. IV. ÚS 385/04, v němž se Ústavní soud zabýval interpretací vztahu mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů v návaznosti na relativně konstantní judikaturu a výklad Nejvyššího správního soudu. V předmětné věci rozhodoval Ústavní soud o ústavní stížnosti obchodní společnosti (společnost s ručením omezeným) proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a předchozím rozhodnutím ve věci vyměření a předspsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z titulu vztahu mezi stěžovatelkou (obchodní společností) a advokátkou. Podle Ústavního soudu nelze ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat extenzivně 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 názoru Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu; zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka 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 ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené či 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě). Žalobce konstatoval, že již v průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2005 až 2007 předložil správci daně důkazy dokládající skutečnosti, za nichž by aplikace ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů byla v přímém protikladu s uvedeným rozhodnutím Ústavního soudu. Předně žalobce zdůraznil, že vztah mezi žalobcem a Ing. V.K. byl založen smlouvou o dílo, popř. smlouvou na dodávku služeb souvisejících. Žalobce neurčoval Ing. V. K. způsob provedení či dobu provedení díla, popř. služeb souvisejících. Smlouvy mezi žalobcem a Ing. V.K. byly sjednány ústně jako smlouvy o dílo, popř. smlouvy nepojmenované podle úpravy zákona č. 563/1991 Sb., obchodní zákoník. V souladu s ustanoveními obchodního zákoníku byl sjednán rozsah díla (tedy vymezeno dílo jako takové) a cena za provedení díla. Lze konstatovat, že byly naplněny veškeré podstatné náležitosti pro to, aby daný vztah byl posuzován jako obchodněprávní vztah dvou podnikatelských subjektů v rámci jejich podnikatelské činnosti. Způsob provedení díla byl zcela v souladu s obsahovým pojetím smlouvy o dílo na vůli zhotovitele. Stejně tak nebyla žádným způsobem sjednána doba plnění, která také po celou dobu plnění byla odvislá od vůle zhotovitele. Mezi stranami byl sjednán

pouze termín pro předání hotového díla. Veškeré náklady související s provedením díla, popř. služeb souvisejících, žalobci hradil Ing. V.K. samostatně, tj. vykonával tuto činnost ve vlastní kanceláři, za použití vlastního obchodního majetku apod. Jak vyplývá z citovaného nálezu Ústavního soudu, je třeba pečlivě vážit a zkoumat, co je obsahem daného vztahu. Prvoinstanční orgán a s ním ve shodě žalovaný se s odvoláním na dikci ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů kritérii a podmínkami posouzení konkrétního vztahu jako nezávislé činnosti vůbec nezabýval. Žalobce se domnívá, že takovým postupem došlo k porušení hned několika základních zásad daňového řízení, konkrétně zásad uvedených v ustanovení § 2 odst. 1 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce uzavřel, že u Ing. V.K. dominovalo postavení osoby samostatně výdělečně činné, která provozuje činnost samostatně, soustavně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, a to i pro jiné subjekty, obchodní partnery. V řešeném případě tedy není naplněn požadavek přímé závislosti Ing. V.K. na kontrolovaném daňovém subjektu, který byl pro Ústavní soud určující při rozhodování o správnosti aplikace ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že ve správním řízení došlo k vážným procesním vadám a zmatečnost řízení zakládající nezákonnost napadených i prvoinstančních rozhodnutí. V okamžiku zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2005 až 2007 jednal jménem žalobce v souladu se stavem zapsaným v obchodním rejstříku statutární zástupce, tedy jednatel pan V.P. Dne 18.8.2008 udělil žalobce omezenou plnou moc Mgr. Ing. Jiřímu Medunovi, daňovému poradci, a to k zastupování ve věci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2005 až 2007, zejména aby se tento účastnil ústních jednání se správcem daně, podával vysvětlení, podával opravné prostředky a činil další související úkony. Správce daně byl originál omezené plné moci doručen osobně dne 25.8.2008. Správce daně akceptoval tuto omezenou plnou moc, což potvrdil mimo jiné tím, že na ústním jednání dne 25.8.2008 a u výsledku svědka Ing. V.K. dne 24.9.2008 byl za žalobce přítomen zplnomocněný zástupce, Mgr. Ing. Jiří Meduna. Následně správce daně, Finanční úřad v Plzni, jednal pouze se žalobcem bez účasti zplnomocněného zástupce. Dne 11.11.2008 projednal se statutárním zástupcem žalobce zprávu o daňové kontrole. Dne 12.11.2008 vydal prvoinstanční orgán první a druhé prvoinstanční rozhodnutí, které doručil jen žalobci, a to dne 19.11.2008. Žalobce na základě těchto rozhodnutí uhradil doměřenou částku daně a vyčíslené penále. Žalobce podal dne 25.11.2008 odvolání. Tato podání byla následně dne 18.2.2009 doplněno. V doplnění odvolání byl namítán nezákonný postup prvoinstančního rozhodnutí spočívající v projednání výsledků daňové kontroly přímo se žalobcem, nikoliv jeho zplnomocněným zástupcem. Odvolání tak napadala zejména pochybení v oblasti doručování a v oblasti jednání prvoinstančního orgánu přímo se žalobcem, namísto s jeho zástupcem. Žalovaný konstatoval pochybení správce daně a uložil prvoinstančnímu orgánu postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odstranit vady řízení, tedy sdělit a projednat výsledky kontrolních zjištění se zplnomocněným zástupcem žalobce, Mgr. Ing. Jiřím Medunou. Prvoinstanční orgán vyzval zástupce k jednání a na jednání konaném dne 2.4.2009 seznámil zplnomocněného zástupce žalobce s výsledky kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2005 až 2007 a tyto výsledky s ním projednal. Následně na adresu zplnomocněného zástupce žalobce jakožto adresáta rozhodnutí byly prvoinstančním orgánem doručeny platební výměry. Žalobce

konstatoval, že žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvádí, že daňové řízení bylo správcem daně doplněno, a to projednáním zprávy z daňové kontroly se zplnomocněným zástupcem dne 2.4.2009, ze kterého byl pořízen protokol o ústním jednání, a doručením platebních výměrů zástupci žalobce dne 6.4.2009. Projednáním zprávy o daňové kontrole se zástupcem plátce daně a doručením platebního výměru zástupci tak bylo zhojeno pochybení správce daně, což zákon o správě daní a poplatků nezakazuje a není to ani v rozporu s § 17 odst. 7 tohoto zákona. Nemožnost nápravy nesprávného procesního postupu správce daně v doručování nepochybně nebyla cílem zákonodárce a z § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků zákaz takového postupu nevyplývá. Toto procesní pochybení správce daně ve výsledku nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, tj. platebního výměru čj. 353173/08/138915/0780, nezpůsobilo žalobci žádný negativní právní následek, když po projednání zprávy o daňové kontrole a po následném doručení platebních výměrů zástupci žalobce doplnil žalobce prostřednictvím svého zástupce odvolání proti těmto platebním výměrům podáním doručeným dne 7. května 2009, dne 15. května 2009 a dne 23. listopadu 2009, v nichž shrnul všechny své odvolací námitky vůči prvoinstančním rozhodnutím. Platební výměry, ty doručené žalobci i ty doručené následně zástupci, obsahují základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, stejné číslo jednací, stejný datum vydání platebního výměru (12.11.2008) a na tom nic nemění ani to, že platební výměry byly ještě následně doručovány zástupci žalobce. Na obou platebních výměrech je podle § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků shodně uvedeno přesné označení příjemce rozhodnutí, kterému jsou rozhodnutím ukládána práva a povinnosti, je tedy zřejmé, že příjemcem rozhodnutí, v tomto případě platebních výměrů, byl žalobce. Je-li na platebních výměrech doručovaných zástupci žalobce připojena adresa zástupce, znamená to jen, komu je platební výměr adresován, a nezakládá to pochybnost o tom, že by se jednalo o další rozhodnutí v téže věci. Nejde tedy o dva platební výměry za příslušné zdaňovací období, ale pouze o jeden, který byl následně doručován také zástupci žalobce. K námitce žalobce, že nelze v odvolacím řízení zhojit vadu řízení spočívající v nezákonném doručení rozhodnutí, žalovaný uvádí větu čtvrtou § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, která stanoví, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Správci daně tedy bylo nadřízeným orgánem uloženo napravit jeho procesní pochybení, správce daně toto učinil, a dle názoru žalovaného byl takový postup v souladu se zákonem. K další námitce žalobce žalovaný konstatuje, že doplnění řízení provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřován a akceptován instancí vyšší. Žalovaný dále uvádí, že odvolání ze dne 6.5.2008 podané zástupcem žalobce Mgr. Ing. Jiřím Medunou stejně jako doplnění odvolání ze dne 13.5.2009 byla posouzena jako doplnění odvolání ze dne 25.11.2008 podaného samotným žalobcem. Žalobce k uvedeným závěrům žalovaného konstatoval, že s nimi nesouhlasí. Zastupování daňového subjektu v rámci daňového řízení je upraveno v § 10 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt se v souladu s ustanovením § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. Takový zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Rozsah zmocnění je vymezen v plné moci. Není-li rozsah zmocnění vymezen v plné moci nebo není-li vymezen přesně, je tato

plná moc pro daňové řízení neomezená. V případě plné moci udělené žalobcem Mgr. Ing. Jiřímu Medunovi byl rozsah zmocnění v plné moci zcela jednoznačně formulován. Zástupce byl oprávněn činit veškeré úkony související s probíhající daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období 2005 až 2007 (omezená plná moc). Správce daně rozsah zmocnění nezpochybnil ani nepožadoval jeho upřesnění. Zákon v ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků umožňuje správci daně, aby v nutných případech jednal přímo s daňovým subjektem. Zároveň mu je ale uložena povinnost o tomto současně vyrozumět zástupce daňového subjektu. Podpis zprávy o daňové kontrole vč. jejího projednání a zaplacení doměrku daně nelze považovat s ohledem na konstantní výklady za tzv. nutný případ. I pokud by správce daně byl opačného názoru, nesplnil povinnost o takovém jednání současně vyrozumět zástupce daňového subjektu. Žalobce měl v řešeném případě zástupce s omezenou plnou mocí. V souladu s ustanovením § 10 zákona o správě daní a poplatků měl tedy správce daně o termínu projednání zprávy o daňové kontrole vyrozumět zástupce s omezenou plnou mocí, s tímto projednat zprávu o daňové kontrole a podepsat protokol o projednání zprávy o daňové kontrole. Toto však správce daně v rozporu se zákonem neučinil. Postupem správních orgánů bylo sníženo právo žalobce na právní pomoc tím, že zplnomocněný zástupce nebyl vyzván k účasti na jednání o projednání zprávy o kontrole, nebyl účasten tohoto jednání, nemohl uplatnit námitky a vyjádření žalobce k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a navrhopat doplnění. Podle ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se v případě, kdy příjemce má zástupce s plnou mocí omezenou na určité úkony, doručuje písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Rovněž v případě, kdy má příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci. Z tohoto vyplývá, že prvoinstanční rozhodnutí měla být doručena jak žalobci, tak zástupci s omezenou plnou mocí. Správce daně jednal v rozporu se zákonem, když uvedený platební doručil jen žalobci, nikoliv zástupci s omezenou plnou mocí. Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena. S ohledem na úpravu § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nelze prvoinstanční rozhodnutí považovat za řádně doručené rozhodnutí, které je způsobilé zakládat práva a povinnosti daňového subjektu. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2005 až 2007 u žalobce tedy nebyla ze strany prvoinstančního orgánu vedena v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Tím, že správce daně v úkonech souvisejících s ukončením daňové kontroly jednal přímo se žalobcem a nikoliv s jeho zplnomocněným zástupcem, porušil ustanovení § 10 zákona o správě daní a poplatků. Doručením prvoinstančních rozhodnutí jen na adresu žalobce bez současného doručení zástupci s omezenou plnou mocí bylo porušeno ustanovení § 17 zákona o správě daní a poplatků. Takovéto rozhodnutí pak není s ohledem na dikci § 32 zákona o správě daní a poplatků způsobilé ukládat žalobci povinnosti. Žalobce dále uvedl, že s ohledem na stávající judikaturu, která není jednotná ve věci rozsahu a způsobu doplňování řízení a odstraňování vad řízení postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, lze popsany postup správce správních orgánů považovat za zmatečný, a tedy nezákonný. Jestliže žalobce přijme závěr, že v rámci jednání dne 2.4.2009 byly zhojeny vady řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005 až 2007 se zplnomocněným zástupcem žalobce, pak až tímto okamžikem, resp. doručením prvoinstančních rozhodnutí

zplnomocněnému zástupci, byla platně, rozuměno v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, ukončena kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005 až 2007. Od okamžiku doručení platebních výměrů mu začala plynout a následně plynula lhůta pro podání odvolání. Z tohoto lze ale dovodit, že původní podaná odvolání byla nicotná, neboť rozhodnutí, která jimi byla napadána, nebyla žalobci řádným způsobem doručena a nezakládala jakákoliv práva a povinnosti. Celé odvolací řízení na základě odvolání ze dne 25.11.2008 bylo tedy nicotné, a tím i jednání a úkony učiněné postupem dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ze dne 2.4.2009. Ke zhojení vad řízení tak nedošlo a kontrola tedy není platně, tj. v souladu se zákonem, do dnešního dne ukončena. Zákon o správě daní a poplatků stanoví, že o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Za pomoci jazykového výkladu lze dospět k závěru, že výsledkem daňové kontroly je jedna jediná zpráva o daňové kontrole. Na ústním jednání byla dne 2.4.2009 projednána zpráva o daňové kontrole čj. 216413/08/138933/2491, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání, tedy listiny svým označením (rozuměno číslem jednací) odpovídající listinám projednaným a sepsaným dne 11.11.2008 přímo se žalobcem, nicméně listiny obsahově odlišné, projednané a sepsané v různých fázích řízení. Vztah těchto dvou listin není zákonem ani současnou judikaturou řešen. To zakládá právní nejistotu žalobce. Z pohledu zákona i současné judikatury otázkou, zda postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků lze zhojit veškeré vady daného řízení, tj. projednání výsledků kontroly a doručení platebních výměrů, nebo jen vady týkající se neprojednání zprávy se zplnomocněným zástupcem žalobce. S ohledem na základní zásady daňového řízení vyjmenované v § 2 zákona o správě daní a poplatků se lze spíše přiklonit k závěru, že postupem podle § 50 odst. 3 téhož zákona mohou být zhojeny pouze vady spočívající v neprojednání kontrolních zjištění se zplnomocněným zástupcem žalobce, nikoliv doručení platebních výměrů. Vyjde-li se z předpokladu, že v odvolacím řízení lze zhojit vadu spočívající v nedodržení zákonného postupu pro doručení rozhodnutí, pak je nutno zodpovědět otázku, od kterého okamžiku je započat běh lhůty pro podání řádného opravného prostředku. Zákon jasně stanoví způsob doručení rozhodnutí v situaci, kdy je žalobce zastoupen zástupcem s omezenou plnou mocí a to tak, že rozhodnutí se doručuje příjemci rozhodnutí - žalobci a současně je adresátem rozhodnutí i zástupce s omezenou plnou mocí. Počátek běhu lhůty je odvozen od doručení rozhodnutí, tedy ode dne, kdy nastal ten stav, že rozhodnutí bylo doručeno na obě místa, tj. od skutečnosti, která nastane později (tj. doručení příjemci rozhodnutí nebo adresátovi rozhodnutí a to od toho doručení, které nastane později). Odvolání ze dne 6.5.2009 bylo podáváno v souladu s touto hypotézou, tj. do třiceti dnů ode dne, kdy bylo rozhodnutí doručeno v souladu se zákonem jak žalobci, tak jeho zástupci. Avšak doručení rozhodnutí adresátovi bylo jakožto úkon provedeno v rámci probíhajícího odvolacího řízení, které zahájil příjemce rozhodnutí v okamžiku, kdy na základě pochybení správce daně nebylo rozhodnutí doručeno jeho zástupci. Tedy žalobce podal řádný opravný prostředek ve lhůtě, jejíž počátek nebyl znám, resp. ve lhůtě, jejíž běh nezapočal. Z tohoto důvodu je možno považovat podané odvolání za nicotný úkon a řízení o opravném prostředku za nezahájené. Stejně tak i následné úkony činěné odvolacím orgánem v takovémto nicotném řízení nejsou s to založit vznik či zánik práv a povinností na straně žalobce. Takovýmto úkonem je pak i snaha žalovaného prostřednictvím orgánu prvního stupně zhojit vadu řízení v prvním stupni spočívající v nezákonnosti doručení rozhodnutí. Je-li doručení rozhodnutí, které bylo odvoláním napadáno, nicotné - nezákonné, pak samotné odvolání lze shledávat nicotným. Vychází-li se tak z pravdivosti výše uvedeného výroku, že lze zhojit vadu řízení

spočívající v odstranění pochybení při doručování, tak postupem podle pravidel logiky je nutné dojít k absurdnímu závěru, že jak odvolání ze dne 6.5.2009, tak žalobcem dříve učiněná odvolání jsou nicotná. Tedy nelze přijmout závěr o tom, že pravdivost výroku je možná a pravdou je negace původního výroku, tedy výrok v té podobě, že v odvolacím řízení nelze zhojit vadu řízení spočívající v nezákonném doručení rozhodnutí. Žalobce dále namítl, že připuštěním možnosti zhojení vad řízení, zejména v oblasti doručování, by došlo k významnému zásahu do principu dvojinstančnosti daňového řízení, neboť žalovaný odvolací orgán by postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků mohl neomezeně odstraňovat pochybení prvoinstančních správců daně a tak zcela popřít smysl odvolání jakožto řádného opravného prostředku. Porušení zásady dvojinstančnosti lze demonstrovat na následujícím příkladu. Budiž vycházeno z předpokladu, že by žalobce akceptoval názor žalovaného, potažmo správce daně, že postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků lze zhojit vadu řízení spočívající v předvolání zplnomocněného zástupce žalobce, Mgr. Ing. Jiřího Meduny, k projednání zprávy o kontrole a samotném projednání zprávy o kontrole s Mgr. Ing. Jiřím Medunou. Pak má tento v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a zejména právo navrhnout jeho doplnění, resp. navrhnout další důkazy. Je však otázkou, zda by doplňování řízení a provedení dalších důkazů bylo realizováno v rámci daňové kontroly nebo v rámci odvolacího řízení, a který správce daně, zda prvoinstanční orgán nebo žalovaný, by doplnění řízení a provedení dalších důkazů prováděl. Na základě uvedené argumentace lze v konkrétním případě dospět k závěru, že platební výměry vydané na základě kontrolních zjištění z kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005 až 2007 nebyly do dnešního dne žalobci řádně doručeny. Žalobci tak na základě těchto rozhodnutí neplynou žádná práva ani povinnosti. V závěru žaloby žalobce namítl, že žalovaný rozhodl najednou o odvolání žalobce ze dne 25.11.2008 a jeho doplnění 18.2.2009, o odvolání ze dne 6.5.2009 a jeho doplnění ze dne 13.5.2009, aniž by zodpověděl otázku a vydal rozhodnutí, jak byla jednotlivá podání právně posouzena a která lhůta pro odvolání tedy platila.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádřeních k žalobám k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že posouzení částek fakturovaných společníkem společnosti jako příjmů podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů koresponduje s rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. 5 Afs 35/2004-50, Afs 81/2004-53) a není ani v rozporu se závěry usnesení Ústavního soudu ze dne 20.1.2005, sp.zn. IV.ÚS 385/04. Např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2004, č.j. 5 Afs 35/2004-50, se uvádí, že „*pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníkem (jednatelem) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost, jsou příjmy plynoucí z ní společníkovi (jednatele) vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů,*

a to i tehdy, jestliže společník (jednatel) vlastní k výkonu této činnosti živnostenského oprávnění“.

Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že pochybení správce daně spočívající v projednání zprávy z daňové kontroly nejdříve s žalobcem bez přítomnosti jeho zástupce s omezenou plnou mocí bylo napraveno projednáním této zprávy následně se zástupcem žalobce. Žalobci i jeho zástupci byla při projednávání zprávy z daňové kontroly zachována veškerá práva daná zákonem. Jak žalobce, tak později jeho zástupce, dostali po projednání zprávy o daňové kontrole prostor k vyjádření se k závěrům správce daně, čehož zástupce žalobce využil k vyjádření svého nesouhlasu se závěry jednání. Rovněž v průběhu odvolacího řízení vzal žalovaný v úvahu všechna podání učiněná přímo žalobcem i jeho zástupcem. K námitce žalobce, že prvoinstanční rozhodnutí nebyla dosud řádně doručena, a proto žalobci na základě toho neplynou žádná práva ani povinnosti, odkázal žalovaný např. rozsudek Krajského soudu v Plzni sp.zn. 57 Ca 67/2007 z něhož vyplývá, že obdobné „procesní pochybení v doručování nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, následné doručení platebního výměru zástupci žalobkyně nezpůsobilo žádný negativní právní následek, když po následném doručení platebního výměru zástupci žalobkyně doplnila žalobkyně odvolání proti tomuto platebnímu výměru podáními, v nichž shrnul všechny své odvolací námitky vůči prvoinstančním rozhodnutím. Žalovaný pak podle soudního rozhodnutí správně rozhodoval o odvolání po uplynutí lhůty 30 dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru zástupkyni žalobce“. V daném případě žalobce doplnil odvolání podáními doručeným dne 6.5.2009 a podáními doručenými dne 13.5.2009, v nichž shrnul všechny své odvolací námitky vůči prvoinstančním rozhodnutím. Před vlastním vydáním rozhodnutí, žalovaný dne 9.11.2009 písemně seznámil žalobce se svými závěry, které učinil na základě všech podání žalobce, jak v průběhu daňové kontroly, tak i odvolacího řízení, a dal žalobci prostor k vyjádření se k těmto závěrům žalovaného. Žalobce se vyjádřil písemně podáním doručeným žalovanému dne 23. 11.2009. V tomto podání neuvedl nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit závěry vyplývající z daňového řízení. Žalovaný dále uvádí, že rozhodoval o odvolání až po uplynutí lhůty 30 dnů ode dne doručení prvoinstančních rozhodnutí zástupci žalobce, přičemž vzal v souladu s § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v potaz vše, co bylo do doby vydání napadených rozhodnutí v odvolacím řízení postupně doplněno.

V replikách k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že oba žalovaným zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu byly vydány až po vydání usnesení Ústavního soudu ze dne 20. ledna 2005, sp.zn. IV. ÚS 385/04. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu, mohou se obecné soudy (tedy i Nejvyšší správní soud) ve výjimečných a řádně odůvodněných případech odchýlit od rozhodnutí Ústavního soudu a tato nerespektovat. Od rozhodnutí Ústavního soudu se však nemohou odchýlit správní orgány, tedy ani žalovaný. Žalovaný si nemůže vybírat při svém rozhodování mezi judikaturou pro něj příznivou a nepříznivou, nýbrž má posuzovat všechny skutečnosti, které v daňovém řízení vyšly najevo, včetně skutečností svědčících ve prospěch poplatníka.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních. Žalobce doplnil, že problematika zdanění odměn společníků za jejich práci pro společnost s ručením omezeným je v praxi velmi rozšířená, velmi diskutovaná. Předmětné ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů historicky tak jak vzniklo v počátku devadesátých let, reflektovalo skutečnost a stav,

kdy v počátcích podnikání společníci byli často jedinou a pracovní silou při rozvoji podnikání dané společnosti, ve které zpravidla měli významný kapitálový vliv. S rozvojem podnikání však došlo k odtržení této těsné vazby a skutečný stav věci se posunul v tom směru, že účast společníka ve společnosti s ručením omezeným v naší společnosti opravdu představuje kapitálovou investici těchto fyzických osob ve společnosti s ručením omezeným. Naproti tomu práce společníků pro společnost je již velmi často řešena standartními stavy pracovně právními výsledky. Ústavní soud ve svém rozhodnutí reflektuje proběhlý historický vývoj a zcela jasně stanoví potřebu rozlišovat každý jednotlivý případ a zkoumat všechny okolnosti daného případu za účelem správného stanovení daňové povinnosti. Extenzivní výklad příslušného ustanovení § 6 znamená vznik rizika na straně každé podnikající fyzické osoby, která se rozhodne pro kapitálovou investici do nějaké společnosti s ručením omezeným, když toto riziko nastává v každém obchodním případě, kdyby takováto podnikající fyzická osoba vstoupila do standartního obchodního stavu s nějakou společností s ručením omezeným ve které má tato fyzická osoba účast. Takovýto zásah daňových zákonů do jeho sféry osobního rozhodování je nepřijatelný a nebyl zákonodárcem ani původně zamýšlen.

Žalovaný doplnil, že příjem vycházející z činností jmenovaného společníka musí být podřazen pod příjem ze závislé činnosti. Tento názor pak též neodporuje předmětné usnesení Ústavního soudu. Právní systém České republiky není založen na precedentním chápání jednotlivých judikátů jakožto formálně závazného pramenu práva, jak se snaží žalobce naznačit ve své replice. Každý judikát je automaticky závazný pouze pro případ, který konkrétně řeší, a v dalších obdobných případech jen silou své přesvědčivosti. Pokud se týká procesního pochybení správce daně při doručování žalobou napadených rozhodnutí, pak má žalovaný za to, že toto pochybení bylo plně odstraněno v následném odvolacím řízení při plném respektování práv žalobce. Postup správce daně při odstraňování uvedené vady řízení není nikterak zákonem zakázaný a má svůj odraz i v soudobé judikatuře. Názor, kterým žalobce považuje v důsledku učiněného pochybení následně vydané rozhodnutí jakožto další činěné úkony za nicotné a celé řízení za zmatečné, pak lze označit za nesmysl, neboť podle tohoto názoru by po uvedeném pochybení, které shledává žalovaný z hlediska dotčení práv žalobce v daňovém řízení za zcela okrajové, již nemohl správce daně činit žádné úkony a toto by zcela jistě bylo v rozporu se základní zásadou správy daní spočívající v povinnosti správce daně správně stanovit a vybrat daň.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud shledal důvodným první žalobní bod.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti také 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.

Výkladem citovaného ustanovení se zabýval Ústavní soud v usnesení ze dne 20.1.2005, sp.zn. IV. ÚS 385/04 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Pokud jde o skutkový

základ věci souzené Ústavním soudem, bylo v usnesení uvedeno, že „NSS příslušná ustanovení § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů vyložil v napadeném rozsudku tak, že dospěl k zobecňujícímu závěru o legální fikci obsažené v ust. § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, která se týká všech případů, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na vzájemné postavení těchto subjektů v rámci vztahu, jehož obsahem je výkon takové činnosti, a bez ohledu na právní titul tohoto vztahu. Pokud jde o takový případ, jedná se podle NSS v případě finančního plnění za takovou činnost bez dalšího o příjem ze závislé činnosti. Ústavní soud se s takovým výkladem v obecné rovině neztotožňuje, nicméně má zato, že v projednávaném případě - vzhledem ke zjištěným skutkovým okolnostem, s nimiž se seznámil ze spisu Krajského soudu v Hradci Králové - lze aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů akceptovat, resp. aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nevybočuje z ústavně garantované ochrany vlastnického práva, a to z následujících důvodů. Ústavní soud ze spisu Krajského soudu v Hradci Králové zjistil, že advokátka JUDr. P. uzavřela se stěžovatelkou rámcovou smlouvu o právní pomoci. Podle této smlouvy poskytovala stěžovatelka JUDr. P. prostory k poskytování právní pomoci, telefonní a faxovou linku; rozsah právní pomoci byl určen hodinovým limitem 160 hodin v měsíci, mezi účastníky byla stanovena paušální odměna ve výši 50.000 Kč za každý, byť i započatý měsíc, a v případě služeb spočívajících v zastupování stěžovatelky v řízení před soudy a jinými státními a obdobnými orgány, měla být odměna za tyto služby účtována jako mimosmluvní podle příslušného tarifu. V daňovém řízení pak bylo prokázáno, že JUDr. P. vystavila daňový doklad, kterým účtovala stěžovatelce z titulu smlouvy o poskytování právní pomoci částku 600.000 Kč, kterou stěžovatelka zaúčtovala do svých nákladů, ale podle zjištění správce daně advokátce nezaplatila. Z toho vyplývá, že vztah mezi advokátkou, která je jedním ze dvou společníků stěžovatelky (druhým společníkem je Ing. J. P., CSc.) - jak Ústavní soud zjistil z výpisu z obchodního rejstříku -, a stěžovatelkou, založený smlouvou shora uvedeného obsahu, nebyl vztahem založený mandátní smlouvou, kterou by stěžovatelka zmocňovala advokátku k právnímu zastupování a poskytování právních služeb, nýbrž vztahem, který byl komplexnějším a především sám o sobě zakládal jistou míru přímé závislosti JUDr. P. na stěžovatelce. Jinými slovy, převažujícím a dominantním rysem tohoto vztahu byla skutečnost, že JUDr. P. je společnicí stěžovatelky, a z tohoto titulu pro ni, výhradně v jejích prostorách a s použitím jejích prostředků poskytovala právní služby, resp. právní pomoc. V daném případě proto správce daně daný vztah posoudil nikoliv formálně, nýbrž podle jeho skutečného obsahu (tak, jak stanoví § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) a z hlediska naplnění daňové povinnosti na něj aplikoval ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů lze podle Ústavního soudu v daném případě akceptovat aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) namísto § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů“. Na podkladě zmíněných skutkových okolností případu Ústavní soud dospěl k názoru, že „ačkoliv tedy v projednávaném případě neshledal Ústavní soud porušení základního práva podle čl. 11 Listiny, přesto považuje za nutné - alespoň ve formě obiter dictum - zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tak, jak ji v obecné rovině podal v napadeném rozsudku NSS, není z ústavněprávních hledisek akceptovatelná. Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, 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 NSS by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě).

Rozhodným pro posouzení, zda je příjem společníka společnosti s ručením omezeným příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, sice není existence povinnosti dbát příkazů plátce, avšak pouze z této skutečnosti nelze dovodit, že by jakýkoli příjem plynoucí osobě nacházející se v postavení společníka společnosti s ručením omezeným bylo bez dalšího možné považovat za příjem podle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Zákon o daních z příjmů nestanoví, že by platba za jakoukoli službu, která byla poskytnuta společnosti s ručením omezeným osobou nacházející se v postavení společníka této společnosti, bylo nutné posoudit jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Takto citované ustanovení zákona o daních z příjmů formulováno není. Zákon nepracuje s pojmy „služba“ či „platba“ či jim obdobnými obecnými termíny. Naopak pracuje s velice specifickými termíny, jako je „*příjmy ze závislé činnosti*“, uvedeným v názvu ustanovení § 6 či návětí ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a „*práce*“, uvedeným v textu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Rozhodným kritériem pro posouzení určitého příjmu jako příjmu podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je slovy zákona to, zda se jedná o příjem „*za práci společníka společnosti s ručením omezeným*“, kterou odvedl vůči společnosti s ručením omezeným. Lze tudíž dovodit, že bude vždy potřebné, s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti toho kterého případu, pečlivě zkoumat, zda službu, poskytnutou osobou v postavení společníka společnosti s ručením omezeným této společnosti, bude možné považovat za „*příjem ze závislé činnosti*“, „*práci*“, resp. „*práci společníka*“, nebo zda se bude jednat o službu tato kritéria nenaplnující.

Z těchto důvodů se soud zcela ztotožňuje se závěry, ke kterým dospěl Ústavní soud ve shora citovaném nálezu, tj. především s tím závěrem, že je potřebné vždy velmi pečlivě vážit, zda v konkrétním případě u osoby, která je společníkem společnosti s ručením omezeným a této společnosti poskytla službu, dominovalo postavení jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonávala tuto činnost nezávisle na společnosti.

K odkazu žalovaného na odlišnou judikaturu Nejvyššího správního soudu soud konstatuje, že k závěrům, které zaujal Ústavní soud, se přihlásil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.8.2010, č.j. 2 Afs 24/2010-96 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku shrnul také svoji

dosavadní judikaturu týkající se výkladu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že „zákon o daních z příjmů pro daňové účely stanoví legální fikci, podle níž se na příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjmy z činnosti, jež není závislou. Žádné jiné kritérium ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nestanoví. V případech, kdy zákon o daních z příjmů stanoví, že se na příjmy společníků a jednatelů hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, pak není rozhodující, zda vykonávaná činnost naplňuje znaky podnikání podle obchodního zákoníku, či nikoliv, či zda těmto společníkům a jednatelům plynou příjmy i od dalších odběratelů služeb. Charakter příjmů plynoucích fyzické osobě od jiných odběratelů a způsob jejich zdanění nezbavuje plátce daně vyplácejícího fyzické osobě příjmy povinnosti plátce daně, pokud je shledáno, že tyto povinnosti měl plnit. Ze znění § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyplývá, že společník a jednatel získává z daňového hlediska status zaměstnance, a proto jeho příjem za práci pro společnost, ať již plyne z právního vztahu obchodněprávního nebo občanskoprávního, je pro daňové účely vždy kvalifikován jako příjem ze závislé činnosti a jako takový je také zdaňován“. Žalovaný dále uvedl, že „se ztotožňuje se závěrem správce daně, že Ing. K. prováděl pro plátce daně takové práce, které bezprostředně souvisely s předmětem činnosti plátce daně. Je třeba připomenout, že projektová dokumentace je bezpochyby podmínkou pro uskutečnění každé stavby, případně pro rekonstrukci či změnu stavby. Práce prováděné Ing. K. na projektech a jeho odborné znalosti proto umožňovaly naplnit předmět podnikání plátce daně, tj. investiční a stavební činnost. Tyto činnosti Ing. K. byly nezbytné pro naplnění podstaty činnosti plátce daně jako podnikatelského subjektu. Z tohoto pohledu pak není podstatné, zda shora uvedenou činnost Ing. K. vykonával na základě živnostenského zákona jako osoba samostatně výdělečně činná a zda tak činil i pro jiné subjekty“. K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný například uvedl, že „skutečnost, že Ing. K. vykonával práce jak pro plátce daně, tak pro jiné subjekty, neovlivňuje postup při zdanění příjmů společníka a jednatele společnosti s ručením omezeným za jeho práci pro společnost v případě, že je jeho činnost nezbytná pro naplnění předmětu podnikání společnosti. Pak se na takové příjmy hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjmy z činnosti, která není závislou, a to bez ohledu na formu právního vztahu, na jehož základě byla práce vykonávána“, „povinnost plátce daně srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti neovlivňuje ani četnost a ani rozsah prací prováděných pro společnost, protože příjmy plynoucí společníkovi a jednateři za práci pro společnost jsou vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., a to i tehdy, jestliže společník a jednatel vlastní k výkonu činnosti živnostenské oprávnění, i jestliže jako podnikatel eventuálně pracuje i pro jiné subjekty, rozhodující je skutečnost, že tyto činnosti vykonával pro společnost vlastní“, „k evidenci vydaných faktur a příjmů Ing. K. a vzájemnému porovnání poměru příjmů z činnosti pro plátce daně a činnosti pro ostatní obchodní partnery odvolací orgán uvádí, že není předmětem zkoumání, zda společník vykonával práce pro společnost v dominujícím postavení osoby samostatně výdělečně činné, zda ve stejné době vykonával činnosti, na které vlastní živnostenské oprávnění, pro více společností, ale rozhodující bylo, že tyto činnosti vykonával pro společnost vlastní, a že se jednalo o činnosti bezprostředně související s předmětem činnosti plátce daně“, či že „výslechem svědka Ing. K. a místním šetřením v místě jeho

podnikání, kde správce daně na žádost zástupce ověřoval vlastnictví obchodního majetku, který Ing. K. používal při činnosti pro plátce daně, a zda hradil veškeré náklady související s touto činností samostatně, byly potvrzeny skutečností plátcem daně tvrzené v průběhu daňového řízení, tedy že Ing. K. vykonával pro plátce daně práce na základě běžného obchodního vztahu, za stejných podmínek jako pro jiné subjekty, náklady hradil sám a pracoval na svém obchodním majetku. K tomu odvolací orgán uvádí, že výsledkem svědka ani místním šetřením nebyly zjištěny nové skutečnosti vztahující se k posouzení příjmů Ing. K. za práce pro plátce daně. Odvolací orgán opakovaně uvádí, že zkoumal činnosti, které Ing. K. prováděl pro společnost, jejímž je společníkem a příjmy z těchto činností mu plynoucí a došel k závěru, že těmito činnostmi se Ing. K. přímo podílel na zisku, fungování a prosperitě společnosti, a tudíž měly být zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb.“.

Z provedených citací odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný dospěl ke kategorickému závěru, že pokud společník společnosti s ručením omezeným poskytl této společnosti služby, které jsou totožné s předmětem činnosti této společnosti, jedná se v případě příjmu za tyto služby vždy o příjem podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Soud tento výklad ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nepovažuje za zákonný. Jak již bylo uvedeno shora, je při posuzování konkrétních služeb nezbytné pečlivě vážit, zda v konkrétním případě u osoby, která je společníkem společnosti s ručením omezeným a této společnosti poskytla službu, dominovalo její postavení jako společníka obchodní společnosti nebo naopak postavení, které svědčí o tom, že vykonávala tuto činnost nezávisle na společnosti. Výklad zaujatý žalovaným takové „vážení“ pro svoji kategoričnost znemožňuje. Přitom není vůbec zřejmé, proč by i při totožnosti poskytnutých služeb s předmětem činnosti společnosti s ručením omezeným nemohly být i tyto služby poskytnuty v postavení, ve kterém nedominovalo postavení osoby poskytující služby jako společníka této společnosti. Žalovaný se tak v rozporu s nálezem Ústavního soudu odmítá zabývat skutečnostmi, které Ústavní soud požaduje za nutné zkoumat, tj. „*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.*“.

Z pohledu tohoto nesprávného právního názoru tak žalovaný nijak nepřihlížel ke konkrétním skutkovým okolnostem případu žalobce, které byly způsobilé osvědčit, zda v případě pana Ing. K. dominovalo jeho postavení jako společníka obchodní společnosti nebo naopak postavení, které svědčí o tom, že vykonával tuto činnost nezávisle na společnosti. Zde je nezbytné zmínit především skutková zjištění opřená i o výsledek místního šetření v místě podnikání pana Ing. K., odlišného od místa podnikání žalobce, že „*byly potvrzeny skutečností plátcem daně tvrzené v průběhu daňového řízení, tedy že Ing. K. vykonával pro plátce daně práce na základě běžného obchodního vztahu, za stejných podmínek jako pro jiné subjekty, náklady hradil sám a pracoval na svém obchodním majetku*“. Žalovaný v této souvislosti v odůvodnění napadených rozhodnutí také uvedl, že „*Ing. K. předložil správci daně seznam všech vydaných faktur za roky 2005 až 2007, z nichž podíl faktur pro plátce daně činil 3% až*

5 %“. Bez vyhodnocení těchto v průběhu správního řízení zjištěných skutečností, byl závěr učiněný žalovaným o podřazení předmětných příjmů pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů minimálně předčasný. Dlužno dodat, že tyto skutečnosti spíše svědčí pro závěr o tom, že se v případě pana Ing. K. jednalo o činnost vykonávanou nezávisle na společnosti, než pro závěr opačný.

Soud neshledal důvodným druhý žalobní bod.

Soud vzal za svá shodná skutková tvrzení účastníků řízení o tom, že v průběhu daňové kontroly byla předložena plná moc, kterou žalobce zmocnil svým zastoupením svého současného zástupce, prvoinstanční orgán přesto přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole pouze se statutárním zástupcem žalobce a následně vydané platební výměry doručil pouze přímo k rukám žalobce. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, které následně doplnil. Žalovaný poté postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků uložil prvoinstančnímu orgánu sdělit a projednat výsledky kontrolních zjištění se zástupcem žalobce. Zástupcem žalobce pak byl prvoinstančním orgánem seznámen s výsledky kontrolních zjištění a tyto s ním byly projednány. Následně byly k rukám zástupce žalobce doručeny původní platební výměry. Zástupce žalobce poté podal proti platebním výměrům odvolání.

Soud nepovažuje postup správních orgánů, kterým došlo k odstranění procesních pochybení spočívajících v neprojednání zprávy o daňové kontrole a nedoručení platebních výměrů zástupci žalobce, za nezákonný.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, publikovaném pod č. 1865 v č. 8/2009 Sb.NSS, „rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl“. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozhodnutí dále v bodě 51 uvedl, že „doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. V tom řízení podle pomůcek není nijak omezeno proti řízení důkaznímu, jen vyskytující se vady mohou být odlišné v důsledku jednoduššího procesu (v dokazování určeném § 31 odst. 2, 4, při pomůckách § 31 odst. 5, 6). Spočívala-li vada řízení v tom, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek, ač k tomu nebyly splněny podmínky, pak jejím odstraněním je právě provedení dokazování. Není-li toto dokazování možné v režimu zrušení a vrácení věci správci daně prvního stupně ani v režimu autoremedury, k níž lze věc vrátit, musí být provedeno přímo odvolacím orgánem. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není

absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení“. V bodě 55 rozhodnutí ústavní soud uzavřel, že „vady postupu či rozhodnutí správce daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení cestou autoremedury nebo postupem odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 daňového řádu, který se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně“.

Soud se se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje.

Ve skutečnosti, že postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků došlo k odstranění vad řízení zapříčiněných prvoinstančním orgánem, nelze spatřovat pochybení správních orgánů. Naopak. Tím, že správní orgány při odstranění těchto procesních vad postupovaly podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, postupovaly v souladu se zákonem, když odstranění těchto procesních vad nebylo jiným způsobem možné.

V konečném důsledku byla zpráva o daňové kontrole projednána i se zástupcem žalobce a k jeho rukám byly zaslány první i druhé prvoinstanční rozhodnutí. Žalobci tak byla poskytnuta plná možnost kvalifikovaně brojit jak proti prvoinstančním rozhodnutím, tak proti závěrům prvoinstančního orgánu zaznamenaných ve zprávě o daňové kontrole. Dlužno dodat, že žalobce tohoto práva využil a žalovaný se s jeho odvolacími námitkami vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí. A to jak s odvoláními podanými přímo žalobcem, tak odvoláními podanými prostřednictvím jeho zástupce, které s ohledem na skutečnost již podaných odvolání nebylo možné posoudit jinak, než jako jejich doplnění.

Vzhledem k tomu, že správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem, nemůže tento zákonný postup správních orgánů zavdávat příčinu pro zmatečnost řízení, neukončení daňové kontroly, nicotnost napadených rozhodnutí a nesprávnost postupu podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Jak uvedeno v citované pasáži bodu 51 rozsudku

Nejvyššího správního soudu, nejedná se ani o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadených rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věci vracejí žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 4.000 Kč a v odměně daňového poradce za 4 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného, a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, účast při jednání soudu dne 25.4.2012. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 2.100 Kč, tj. 8.400 Kč za čtyři úkony právní služby. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Daňový poradce ve věci učinil celkem čtyři úkony, a proto soud přiznal žalobci částku ve výši 1.200 Kč. Náklady řízení tak činí celkem 13.600 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s., když žalovaný požádal o poskytnutí delší lhůty k plnění. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 25. dubna 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová