



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Green Ways s.r.o.**, se sídlem Praha, Ovocný trh 521/11, zastoupené společností BDO Tax s.r.o. se sídlem Praha, Italská 26, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1613/11-1101-700366 a č. j. 1612/11-1101-700366,

**t a k t o :**

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 45/2011 a sp. zn. 29 Af 46/2011 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 45/2011.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1613/11-1101-700366 a č. j. 1612/11-1101-700366, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 250 Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo k 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Zanikl dosavadní žalovaný –

Finanční ředitelství v Brně a místo něj bylo zřízeno Odvolací finanční ředitelství s působností na celém území České republiky, které bude ve věci dále vystupovat místo původního žalovaného. Výraz „žalovaný“ označuje v tomto rozsudku jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, záleží na kontextu dané věty.

## **I. Vymezení věci**

[1] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný změnil dvě rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále též „správce daně“) ze dne 15. 3. 2010.

[2] Rozhodnutím č. j. 37644/10/336933709216 – platebním výměrem – byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2007 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDP“) předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 1 272 444 Kč. Dále bylo žalobkyni sděleno penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZSDP“), ve výši 251 188 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1613/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou částku daně zvýšil o částku 258 784 Kč na částku 1 531 228 Kč a současně zvýšil sdělené penále na 306 245 Kč.

[3] Rozhodnutím č. j. 35742/10/336933709216 – platebním výměrem – byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2006 podle ZDP předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 781 740 Kč. Dále bylo žalobkyni sděleno penále dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve výši 156 348 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1612/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou částku daně zvýšil o částku 172 848 Kč na částku 954 588 Kč a současně zvýšil sdělené penále na 190 917 Kč.

[4] Žalobkyně podala proti oběma výše uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu zvlášť. Protože tato rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisela (lišila se pouze zdaňovacím obdobím – rok 2007, resp. 2006), zdejší soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednání z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení.

[5] V textu žaloby vedené pod sp. zn. 29 Af 45/2011 byly obsaženy chyby ve výčtu částek daně předepsané napadeným rozhodnutím a v čísle jednacím. Vzhledem k celkovému kontextu žaloby, především záhlaví a žalobnímu petitu, však bylo zřejmé, že žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1613/11-1101-700366.

## **II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě**

[6] Ve včas podaných žalobách žalobkyně uvedla, že správní orgány postupovaly v rozporu s právními předpisy, nedbaly ústavně konformního ani logického výkladu zákona a nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Rozhodnutím bylo zasaženo do vlastnického práva v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Žalobní

námítky se týkaly průběhu správního řízení, zejména otázky zahájení řízení, ukončení řízení a náležitostí protokolů, zjišťování skutkového stavu a dokazování. Stěžejní námítky se týkaly charakteru činnosti V. R. a otázky, zda do základu daně měla být započtena DPH. Kvůli velkému rozsahu podaných žalob budou pro lepší přehlednost konkrétní námítky žalobkyně rozebrány v části V. tohoto rozsudku.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[7] Ve vyjádření k žalobám žalovaný zejména uvedl, že žalobkyně v žalobě opakuje dřívější argumentaci, uvedenou již v odvolání a jeho doplněních. Konstatoval, že se v napadených rozhodnutích zabýval všemi odvolacími důvody a na tato rozhodnutí odkázal. Shrnul skutkový stav a hmotně právní problematiku s cílem poukázat na rozhodující zjištěné skutečnosti a jejich právní hodnocení. Citoval z napadených rozhodnutí. Zejména se zabýval charakterem a předmětem činnosti V. R. Pokud jde o činnost, která má povahu osobní práce jednatelů a společníků společnosti pro společnost, pak žalovaný uzavřel, že jsou odměny resp. příjmy za tuto práci společností jednatelem a společníky společnosti vyplácené (zaúčtované do nákladů společnosti), považovány za příjmy ze závislé činnosti, ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, a jako takové musí být zdaňovány. Dále se rovněž zabýval otázkou stanovení základu daně. Zde konstatoval, že rozhodující bylo, jakou konkrétní částku V. R. skutečně přijal. Zde dle jeho názoru správce daně nepostupoval správně, pokud tuto částku, která byla příjmem V. R., snížil o DPH. Žalovaný vyslovil přesvědčení o zákonnosti napadených rozhodnutí a navrhl soudu žaloby jako nedůvodné zamítnout.

### IV. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

[8] Dle žalobkyně se mj. žalovaný ve svém vyjádření nevyjádřil ke všem žalobním důvodům a nedostal tak řádně institutu „vyjádření žalovaného k žalobě“ ve smyslu § 74 odst. 1 s. ř. s. Dále žalobkyně odůvodňovala již v žalobě uplatněné žalobní body a setrvala na svém návrhu napadené rozhodnutí zrušit, alternativně řízení přerušit a položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

### V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[9] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby jsou důvodné**, i když pouze v části žalobních námitek.

[10] Soud shrnul rozsáhlé žalobní námítky do následujících bodů. Námítky po jejich vymezení vyhodnotil. Při přezkumu oprávněnosti jednotlivých námitek soud vycházel ze správního spisu.

## V.A. Průběh řízení a jeho vady

### i.) Zahájení kontroly

#### *Argumentace žalobkyně*

[11] Dne 8. 7. 2008 byla u žalobkyně nedbale vedeným protokolem č. j. 123825/08/336933/7365 údajně zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Místo jednání bylo v protokolu označeno jako „Kancelář Staré Město 1497“ bez upřesnění, že jde o kancelář kontrolovaného subjektu. Přítomní pracovníci správce daně se neprokázali služebními průkazy ani se neidentifikovali v protokolu jejich čísly. Procesní postavení žalobkyně tak bylo ztíženo, jelikož do dnešního dne nemohla spolehlivě ztotožnit pracovníky s jejich jmény uvedenými na protokolu.

[12] Žalobkyni se do dne ukončení daňové kontroly nedostalo řádného poučení o jejích právech, v rozsahu, v jakém se poučuje při jednání o zahájení daňové kontroly. Průběh daňové kontroly je tak stížen nezákonností a závěrečná zpráva o kontrole nemohla být použita jako podklad pro dodatečné stanovení daně.

[13] I kdyby byl zástupce žalobkyně přítomen dne 8. 7. 2008 při jednání o zahájení daňové kontroly, byl by neúplně a nedbale poučen o jeho právech. Správce daně totiž pouze odkázal na § 16 odst. 2 a 4 ZSDP, aniž by žalobkyni poučil o konkrétních právech (viz protokol č. j. 123825/08/336933/7365). Žalobkyni tak tato práva nebyla známa a nemohla se například bránit námitkami nebo například nevěděla, že může navrhnout důkazní prostředky. Naproti tomu o povinnostech a sankcích správce daně žalobkyni poučil. Takový postup je nesprávný a v rozporu s požadavky na zjištění materiální pravdy a spravedlivého řízení.

[14] Nesprávné poučení proběhlo i při ústním jednání dne 18. 8. 2010 (protokol č. j. 127782/10/336933/707365) a při jednání dne 15. 9. 2008. V obou případech bylo opět pouze odkázáno na § 16 odst. 2 a 4 ZSDP, aniž by měli zástupci žalobkyně k dispozici text zákona. Poučení tak fakticky nebylo provedeno, neboť se o svých právech nic nedozvěděli.

[15] Žalobkyně se o údajném zahájení daňové kontroly dozvěděla de facto až v jejím průběhu. Jednání o zahájení daňové kontroly totiž neprobíhalo s V. R., jednatelem, byť je v protokolu o zahájení uveden. Žalobkyni není známo, kdo se správcem daně formálně zahájil daňovou kontrolu, ani kdo protokol podepsal. V. R. to nebyl. V souvislosti s tím žalobkyně navrhla provést důkaz znaleckým posudkem, který by ověřil správnost protokolu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 123825/08/336933/7365, a to, že podpis uvedený na protokolu nepatří V. R. Rovněž navrhla důkaz výsledkem svědka V. R.

[16] Daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, žádné kontrolní úkony nebyly učiněny. Správce daně nepřevzal žádnou dokumentaci nebo podklady a jednání trvalo pouze v době od 8.30 do 8.45 hod. Daňová kontrola byla zahájena nezákonně a v rozporu s ústavním pořádkem. Správce daně totiž při zahájení daňové kontroly nesdělil její důvod v rozporu se

zákonem a judikaturou Ústavního soudu (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I.ÚS 378/10).

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[17] Jak soud zjistil ze správního spisu, v dané věci byla se žalobkyní zahájena daňová kontrola ústním jednáním ze dne 8. 7. 2008, o kterém byl sepsán protokol č. j. 123825/08/336933/7365. Protokol obsahoval veškeré zákonné náležitosti dle § 12 ZSDP. Bylo z něj patrné, kdo (správce daně – FÚ v Uherském Hradišti), kde (kancelář žalobkyně – Staré Město 1497) a kdy (8. 7. 2008) daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vyličení jeho průběhu, udělená poučení (o mlčenlivosti, právu podat námitky atd.), vyjádření poučených osob apod. Protokol tedy obsahoval dostačující poučení o právech a povinnostech žalobkyně. Dostatečné poučení obsahovaly i následující protokoly v daném řízení (např. ze dne 18. 8. 2010, č. j. 127782/10/336933/707365 či ze dne 15. 9. 2008, č. j. 153766/336933/7365). Zúčastněné osoby vždy podpisem potvrdily, že uvedenému poučení rozumí.

[18] Žalobkyně měla v souladu s § 16 odst. 4 písm. a) ZSDP právo na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně, avšak svého práva nevyužila. Rovněž nevyužila práva podat návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu. Co se týče námítky pravosti podpisu V. R. na předmětném protokolu, soud především konstatuje, že ve správním řízení tato námitka nebyla vznesena, ač žalobkyně bezpochyby měla možnost nepravost podpisu tehdejšího jednatele namítat. Zahájení daňové kontroly bylo žalobkyní napadeno jinými námitkami, žalobkyni tedy nic nebránilo v tom, aby uvedenou námitku ve správním řízení rovněž uplatnila. Soud ze správního spisu zjistil, že totožnost zástupce žalobkyně, jednatele pana V. R., byla pracovníkem správce daně ověřena i průkazem totožnosti, v protokole je uvedeno jeho číslo. Uvedenou námitku tedy soud pokládá za účelovou. Provádět důkazy stran podpisu by bylo dle jeho názoru nadbytečné.

[19] Co se týče nezákonného zahájení daňové kontroly pro nedostatek apriorních důvodů, lze odkázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, dle kterého je nutno omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. v případě, na který odkazovala žalobkyně pod sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za porušení tohoto principu a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 ZSDP, bez konkrétních skutečností podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost (dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52). V posuzovaném případě byla u žalobkyně zahájena v souladu s právními předpisy, především § 16 ZSDP, dne 8. 7. 2008 namátková daňová kontrola, jejímž cílem bylo u žalobkyně mj. ověřit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v souladu se ZDP za zdaňovací období r. 2006 a 2007. Kontrola probíhala zákonným postupem a v jejím průběhu byla respektována všechna procesní práva žalobkyně. Z protokolu o zahájení daňové kontroly neplyne, že by žalobkyně považovala zahajovanou kontrolu za nezákonně zahájenou. V dalším řízení již sice toto namítala, avšak zdejší soud neshledal, že by správní orgán postupoval svévolně či v rozporu s principem proporcionality při omezení osobní sféry žalobkyně. Z těchto důvodů nebylo

možno na daný případ bez dalšího vztáhnout závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem a nic nebránilo správním orgánům ji použít jako podklad pro vydání předmětných platebních výměrů, resp. napadených rozhodnutí žalovaného.

[20] Pokud žalobkyně dovozovala nezákonnost zahájení daňové kontroly pro nedostatek důvodů z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, pak soud k tomu zdůrazňuje, že již došlo k překonání závěrů v něm uvedených stran ústavnosti daňové kontroly zahájené bez konkrétních skutečností podloženého podezření, a to právě shora citovaným stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Na toto stanovisko pléna Ústavního soudu zdejší soud v dané věci odkazuje s tím, že se ani v tomto případě nemohlo jednat o nezákonně zahájenou daňovou kontrolu.

## ii.) Vady protokolů

### *Argumentace žalobkyně*

[21] Správce daně uvedl, že místem provedení daňové kontroly je „*kancelář společnosti Staré Město 1497*“. V tomto ohledu vykazuje protokol znaky nedbalosti, jelikož kontrola probíhala i jinde. Uvedené svědčí formálnímu zahájení daňové kontroly. V opačném případě by bylo nutno dospět k závěru, že správce daně skutečně omezil provádění daňové kontroly na úkony uskutečněné v kanceláři společnosti. Úkony prováděné na pracovišti správce daně by pak nebyly stricto sensu součástí postupu daňové kontroly.

[22] Dne 30. 11. 2009 (protokol č. j.179963/09/336933707365) mělo být předmětem jednání i projednání zprávy o kontrole (viz str. 1 protokolu). Zpráva však projednávána nebyla a protokol tak trpí zmatečností.

[23] Správce daně se vyjádřil lakonicky a nepřezkoumatelně k vyjádření V. R. ze dne 27. 1. 2010, ve kterém podrobně odůvodňuje svojí roli ve společnosti a s tím související rozdělení nákladů na zahraniční cesty.

### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[24] Dle § 16 odst. 1 ZSDP daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Pokud bylo v protokolu o zahájení kontroly uvedeno jako místo provedení daňové kontroly „*Kancelář společnosti, Staré Město 1497*“, má se za to, že kontrola byla prováděna u žalobkyně. Pokud to však bylo vhodnější, nebylo v rozporu s právními předpisy provést některé úkony v rámci kontroly na pracovišti žalovaného.

[25] Jelikož během ústního jednání dne 30. 11. 2009 (protokol č. j.179963/09/336933707365) nedošlo ke shodě mezi správcem daně a žalobkyní, byly domluveny další termíny ústních jednání, kde byly námitky žalobkyně probírány. To, že bylo jako předmět jednání uvedeno: „*Seznámení se s výsledky daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků [...]*“, a k projednání finální

zprávy o daňové kontrole nakonec při tomto jednání nedošlo, není v rozporu s právními předpisy a nemá vliv na srozumitelnost protokolu. Námitku zmatečnosti ostatně žalobkyně proti protokolu ve smyslu § 12 ZSDP nepodala.

[26] Správce daně není povinen se podrobně vyjadřovat ke všem podáním daňového subjektu. Je však povinen v souladu se základními zásadami daňového řízení postupovat v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při rozhodování hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom musí přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Ze správního spisu vyplývá, že v dané věci postupovaly správní orgány v souladu s těmito zásadami. Z napadených rozhodnutí je patrné, že správce daně úzce spolupracoval s žalobkyní, a že bylo přihlédnuto ke všemu, co během řízení vyšlo najevo.

### iii.) Ukončení kontroly

#### *Argumentace žalobkyně*

[27] Dne 1. 3. 2010 (protokol č. j. 34741/10/336933707365) při projednání výsledku kontrolního zjištění žalobkyně vysvětlila, proč považuje zprávu za neprojednanou a navrhla vyčkat s kontrolním zjištěním na výsledek kontroly u V. R. Správce daně byl povinen o tomto návrhu rozhodnout, ale neučinil tak. K argumentaci, proč zpráva o kontrole nemůže být považována za projednanou, správce daně uvedl, že „se již k dané věci vyjádřil“ (viz str. 4 protokolu). To však neodpovídá skutečnosti ani obsahu správního spisu. V předchozím řízení zpráva o kontrole projednávána nebyla, a tak se správce daně ani nemohl vyjadřovat k tomu, zda má nebo nemá být považována za projednanou. Správce daně se bez argumentace k námitkám žalobkyně omezil na sdělení, že kontrolu ukončuje. Zpráva o kontrole v důsledku těchto vad nebyla řádně projednána.

[28] Správce daně nesprávně nevyhověl námitkám žalobkyně rozhodnutími ze dne 12. 3. 2010, č. j. 4266710/336933709210, ze dne 12. 3. 2010, č. j. 4289010/336933709210, a ze dne 29. 3. 2010, č. j. 60216/336933709210, podle § 16 ZSDP s tím, že byly podány opožděně. Zpráva o kontrole nebyla projednána a nebyla podepsána zástupci žalobkyně, kteří přesvědčivě vysvětlili, proč ji odmítli podepsat. Toto měl správce daně před vydáním rozhodnutí o námitce prověřit. Neučinil-li tak, jde o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a je sama o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí pro vady řízení. I kdyby správce daně dospěl k závěru, že námitka nesprávnosti postupu správce daně byla podána po ukončení daňové kontroly, měl toto podání posoudit podle obsahu a postupovat dle § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. Jestliže tak neučinil, nezákonně odepřel se věci zabývat, což je vada, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a je sama o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí pro vady řízení.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[29] Jak soud zjistil ze správního spisu, při projednání a předání zpráv o daňové kontrole DPFO za zdaňovací období 2006 a 2007 dne 1. 3. 2010 (protokol č. j. 34741/10/336933707365) žalobkyně nesouhlasila s výsledkem uvedeným ve zprávě. Navrhla, aby správce daně vyčkal na výsledek řízení u V. R. a případně započtl nesprávně uhrazenou

daň. Zprávy nepovažovala za projednané a odmítla je podepsat. Správce daně se k těmto návrhům během projednání zpráv o daňové kontrole vyjádřil a daňovou kontrolu DPFO ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 a 2007 ukončil. Během tohoto ústního jednání zástupci žalobkyně nenavrhli nové důkazní prostředky, které by byl správce daně povinen prověřit, příp. provést. Správce daně rovněž žalobkyni seznámil se všemi výsledky uvedenými ve zprávách a se způsobem jejich zjištění. Nebyl zde tedy dán relevantní důvod odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP. O bezvýznamnosti bezdůvodného odepření podpisu pro platnost ve zprávě uvedených zjištění byla žalobkyně ve zprávě výslovně poučena. Je vhodné upozornit na to, že podpis protokolu o projednání zprávy v žádném případě neznamena, že daňový subjekt se závěry správce daně souhlasí. Potvrzuje tím pouze skutečnost, že s ním byla zpráva projednána. V praxi je velice časté, že daňový subjekt se závěry správce daně nesouhlasí, což však není důvodem pro neukončení daňové kontroly. Pokud by soud přistoupil na argumentaci žalobkyně, bylo by v podstatě nemožné daňovou kontrolu ukončit. Lze tedy uzavřít, že v dané věci byla daňová kontrola ukončena řádně a v souladu s právními předpisy.

[30] Jak bylo řečeno výše, daňová kontrola byla dne 1. 3. 2010 řádně ukončena. Žalobkyně podala dne 2. 3. 2010 námitky proti postupu tří pracovníků správce daně. Rozhodnutími ze dne 12. 3. 2010, č. j. 4266710/336933709210, ze dne 12. 3. 2010, č. j. 4289010/336933709210, a ze dne 29. 3. 2010, č. j. 60216/336933709210, správce daně těmto námitkám nevyhověl z důvodu opožděnosti. Správce daně správně argumentoval tím, že kde neprobíhá daňová kontrola, nelze podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. Námitky žalobkyně nesměřovaly proti nevhodnému chování konkrétních pracovníků, ale spíše proti závěrům správce daně v dané věci. Takové námitky lze uplatnit v rámci řádných opravných prostředků, jak správně ve svých rozhodnutích upozornil správce daně. Žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých procesních právech.

#### iv.) Předvolání

##### *Argumentace žalobkyně*

[31] Správce daně předvolal V. R., P. N. a M. Ž. podle § 29 odst. 1 ZSDP (předvoláními ze dne 24. 9. 2009, č. j. 152761/09/336932700122, ze dne 9. 10. 2009, č. j. 159805/09/336932700122 a č. j. 159993/09/336932700122). Není uvedeno, v jakém řízení je adresát předvolán, zda bude vypovídat jako svědek nebo zda se jedná o předvolání žalobkyně. Tento postup je zmatečný, ze spisu není seznatelné, čeho chtěl správce daně dosáhnout. Daný postup potvrzuje názor žalobkyně, že správní závěr o výsledku daňové kontroly byl správcem daně učiněn již na počátku řízení. Prováděné úkony měly za cíl pouze vytvořit kulisu zjišťování rozhodných skutečností.

[32] Dne 1. 7. 2010 rozhodnutím o předvolání č. j. 110506/10/336933707365, správce daně předvolal osobu oprávněnou jednat za společnost Green Ways s.r.o., tehdy již se sídlem Ovocný Trh 572/11, Praha, k ústnímu jednání v Uherském Hradišti. Žalobkyně tak byla předvolána na místo vzdálené její místní příslušnosti. Správce daně pochybil, pokud neprovedl jednání na pracovišti místně příslušného správce daně, a postupoval tak nesprávně a nepřiměřeně, a rovněž porušil zásady hospodárnosti a součinnosti.



### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[33] Předvolání správce daně ze dne 24. 9. 2009, č. j. 152761/09/336932700122, ze dne 9. 10. 2009, č. j. 159805/09/336932700122 a č. j. 159993/09/336932700122, obsahovala veškeré zákonné náležitosti dle § 29 ZSDP. V předvolání bylo uvedeno, komu je adresováno, místo, doba i předmět jednání. Rovněž byli adresáti poučeni o právních následcích nedostavení se k jednání.

[34] Na základě § 111 odst. 5 daňového řádu, provedl odvolací řízení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal a jemu nejbližší nadřízený správce daně. Bylo tedy logické, že se jednání konala na pracovišti příslušného správce daně. Bylo by nelogické (a v rozporu s právními předpisy), aby jednání probíhala u „místně příslušného správce daně“ v Praze, který s danou věcí neměl nic společného. Postup správce daně nebyl v rozporu se zásadami hospodárnosti a součinnosti.

### **V.B. Neúplně zjištěný skutkový stav a nesprávné dokazování**

#### **i.) Výpověď V. R.**

#### *Argumentace žalobkyně*

[35] Z průběhu jednání dne 15. 9. 2008 bylo zřejmé, že správce daně nekladal otázky tak, aby zjistil pravdu o věci, ale aby dospěl k cíli řízení, který si vytkl na jeho počátku, tj. k daňovému doměrku. Průběh jednání byl nadto velmi nedbale protokolován, a proto je protokol ze dne 15. 9. 2008 jako důkaz nepoužitelný. K dotazu správce daně na činnost společnosti byla zaprotokolována údajná odpověď zástupce žalobkyně: „*distribuční síť, síťový marketing, prodej potravinových výrobků, distribuční, reklamní, zprostředkovatelská činnost*“. Je zřejmé, že takto zástupce žalobkyně neodpověděl, protokolované tvrzení vykazuje nesrozumitelnost a neurčitost. Taková odpověď nemohla být bez dalšího použita jako důkaz o správnosti závěru správce daně. Během jednání správce daně sdělil, že „*z předložených dokladů ke kontrole a metodických podkladů Vaší společnosti, Vašich odpovědí na předešlé otázky správce daně vyplývá, že činnost, kterou jste vykonával pro společnost Green Ways je činností shodnou s předmětem podnikání společnosti*“. Z uváděných podkladů ale takový závěr nevyplyvá. V. R. měl být seznámen s učiněným závěrem o shodě mezi jeho činností a předmětem podnikání společnosti a měla mu být dána možnost se k věci vyjádřit.

[36] V. R. se na místě vyjádřil, že nesouhlasí se zdaněním svých příjmů v kategorii závislá činnost, neboť jeho příjmy nesouvisí s činností jednatele. Správce daně se k tomu nevyjádřil, přestože s přihlédnutím k tomu, že V. R. nepoučil o jeho právech ani o průběhu daňové kontroly, měl jej poučit alespoň o dalším postupu. Ostatně vyjádření V. R. bylo podle svého obsahu námitkou nesprávnosti dokazování a závěru správce daně podle § 16 odst. 4 ZSDP. Správce daně měl námitku podle jejího smyslu a obsahu posoudit a jako o takové o ní rozhodnout. Tím, že tak neučinil, bránil daňovému subjektu v užitečném výkonu procesních práv, která slouží dosažení cíle objektivně správného stanovení daně.

### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[37] V protokolu ze dne 15. 9. 2008, č. j. 153766/336933/7365, bylo zaznamenáno ústní jednání správce daně s V. R. a M. Ž. Odpovědi V. R. byly stručné, ale vypovídající. Nelze bez dalšího tvrdit, že je zřejmé, že takto V. R. neodpovídal. Rovněž měl V. R. možnost se ke všem sdělením správce daně vyjádřit. Pokud osoby zúčastněné na tomto jednání nesouhlasily s obsahem protokolu, mohly podat návrh na jeho doplnění či námitky proti jeho obsahu. Své procesní právo však nevyužily.

[38] I při tomto ústním jednání byl V. R. řádně poučen, mj. o možnosti podávat návrhy nebo námitky proti obsahu protokolu. Nebyly navrženy nové důkazy, pouze panovala neshoda mezi názorem správce daně a V. R. Lze tak znovu poukázat na skutečnost, že podpis protokolu neznamená, že daňový subjekt se závěry správce daně souhlasí. Rozdílné právní názory byly dále posuzovány v průběhu řízení.

## ii.) Skutkový stav

### *Argumentace žalobkyně*

[39] Správce daně řádně nezjistil skutkový stav. Nezjišťoval, zda V. R. nebyl jednatelem společnosti spíše nebo pouze formálně, zda pravý stav věci nebyl odlišný od zápisu v obchodním rejstříku. Stejně postupoval i odvolací orgán, který se navzdory pochybnostem o tom, zda je V. R. činný fakticky jako jednatel, spokojil s konstatací, že „dle výpisu z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze byl jednatelem a společníkem společnosti Green Ways s.r.o. V. R. do 18. 11. 2008, od 19. 11. 2008 Ing. M. Ž.“ (viz napadená rozhodnutí, str. 2). Správce daně měl zjišťovat pravý stav věcí. V. R. byl jednatelem společnosti, avšak ve vztahu ke společnosti výrazně dominovalo jeho postavení jako poradce marketingové sítě společnosti na základě smlouvy o spolupráci, kterou mají všichni ostatní obchodníci sítě, přičemž za výkon nezávislé činnosti je odměňován stejným způsobem vypočtenou provizí jako ostatní obchodníci sítě.

[40] Žalovaný uznal, že není zjištěn skutkový stav, pokud uvedl, že „lze jen spekulovat o tom, zda se a do jaké míry při výkonu své činnosti V. R. řídil instrukcemi, stanovami a předpisy společnosti“.

### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[41] Pro právnické osoby platí v českém právu jako obecný princip (vyjádřený v § 20 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů), že jejich jménem jednají tzv. statutární orgány. Jednání statutárním orgánem je jednáním právnické osoby samé, nejde tedy o zastoupení. Rozsah jednatelské působnosti je upraven kogentně a zahrnuje všechny věci dané právnické osoby. Jednatelská působnost je proto neomezená, statutární orgány ji nemohou překročit, ale též ji nelze nijak omezit. Pokud je jednatel pouze jeden, je sám statutárním orgánem. Omezení jednatelského oprávnění může společnost ve společenské smlouvě upravit, omezení však působí jen uvnitř společnosti. Jeho nedodržení by pro člena statutárního orgánu mělo za následek povinnost k náhradě škody, pokud z nerespektování limitace jednatelské působnosti škoda vznikla. Právní úkony uskutečněné proti tomuto omezení nejsou vůči třetím osobám neplatné a společnost zavazují. V tomto smyslu je proto nutno rozlišovat omezení jednatelského oprávnění a úpravu způsobu, jakým statutární orgán

jménem společnosti navenek jedná. Omezení jednatelské působnosti není vázáno na existenci dobré víry u třetí osoby nebo její vědomosti o tom, že společnost nějaké omezení určila (viz § 133 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů).

[42] V dané věci byl v předmětném období (rok 2006 a 2007) jako jediný jednatel žalobkyně v obchodním rejstříku zapsán V. R. Na základě vnitřních předpisů společnosti či praxe žalobkyně se nelze dovolávat pouhé formálnosti jednání V. R. Nebylo povinností správce daně zjišťovat kdo je „fakticky“ jednatel tak, jak to navrhovala žalobkyně.

[43] Výše zpochybňovanou úvahu žalovaného, že „*lze jen spekulovat o tom, zda se a do jaké míry při výkonu své činnosti V. R. řídil instrukcemi, stanovami a předpisy společnosti*“, je nutné zkoumat v kontextu celého odstavce odůvodnění napadených rozhodnutí na straně 14, resp. 15. Žalovaný zde posuzoval, zda se řídil V. R. instrukcemi společnosti vzhledem k tomu, že je sám vytvořil. Touto úvahou žalovaný potvrdil stanovisko, že v tomto konkrétním případě nebylo možné posuzovat, zda společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení činnosti V. R.

iii.) Charakter činnosti V. R.

#### *Argumentace žalobkyně*

[44] Příjmy za práci jednatele společnosti s ručením omezeným mohou podléhat zdanění dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP pouze tehdy, jestliže tyto příjmy mají charakter závislé činnosti pro společnost, jak napovídá i nadpis § 6. Zdanění tedy nemohou podléhat příjmy plynoucí jednatelům z výkonu samostatně výdělečné činnosti. Systematický výklad zákona tak jde proti závěru správce daně. Proti výkladu správce daně jde i zásada ústavně konformního výkladu zákona, jak vyplývá z usnesení Ústavního soudu IV.ÚS 385/04 nebo z rozsudku Nejvyššího soudu správního, č. j. 2 Af 24/2010-96. Pokud se správce daně domníval, že činnost V. R. má být zdaněna podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, nesl důkazní břemeno tvrzení, že tato činnost je „prací jednatele“ ve smyslu tohoto ustanovení. Toto břemeno však správce daně neunesl.

[45] Navržené důkazy správce daně neprovedl nebo nesprávně hodnotil. Správce daně i žalovaný totiž vycházeli z toho, že prodej zelených produktů je zajišťován obchodní sítí, bez níž by společnost neměla zajištěn odbyt (viz protokol ze dne 15. 9. 2008, č. j. 153766/08/336933/7365 a text napadeného rozhodnutí). To však neříká ničeho o povaze činnosti obchodníků sítě. Dále žalovaný uvedl, že vybudováním obchodní sítě vznikne skupina, za jejíž činnost společnost vyplácí provize. Tyto skutečnosti však nasvědčují tomu, že obchodníci sítě jsou nezávislými ekonomickými operátory. Provize V. R. je odměna za vlastní obrát, určená procentuálním oceněním celkového obrátu sítě, tedy shodně jako u ostatních obchodníků. Za činnost jednatele nemá odměnu, což lze prokázat zápisy z valných hromad. Není důvodu, aby byl jinak zdaněn. Správce daně i žalovaný však tento závěr z konstatovaného nevyvodili a shodně uvedli jako rozhodnou skutečnost, že ve vyjádření daňového subjektu ze dne 9. 11. 2008, č. j. 164394/08, je uvedeno, že síť V. R. je tvořena nejvyšším počtem obchodníků sítě. Z toho ale neplyne, že by jeho činnost měla mít kvalitativně jinou povahu. Podle správce daně tedy, vybudoval-li by jiný obchodník síť svoji

sít' rozsáhlejší, nežli je ta, kterou vytvořil V. R., mělo by pravděpodobně dojít ke změně režimu zdanění jak u tohoto „nejúspěšnějšího“ obchodníka sítě, tak u V. R.

[46] Správce daně nesprávně vycházel z předpokladu, že jakákoliv odměna jednatele za jakoukoliv činnost pro společnost má být zdaněna podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Zkoumal proto postavení V. R. ve společnosti, nikoli však skutečný charakter jeho činnosti pro společnost. Přitom ani v tomto ohledu nezjistil řádně skutkový stav a neprovedl správné hodnocení důkazů. V. R. byl jednatelem pouze formálně. Fakticky vykonával činnost obchodníka sítě. Jednatel faktickým byl tehdejší ředitel společnosti p. D. V souvislosti s tím žalobkyně navrhla provést důkaz výsledkem V. R. a eventuálně jiných obchodníků a poradců sítě spolupracujících se společností ohledně toho, zda žalobkyně jakkoli určuje způsob či dobu výkonu jejich činnosti, dále tzv. učebnicí MLM, pracovními a časovými plány V. R., eventuálně dalších obchodníků sítě.

[47] Z výsledku svědka M. D. dne 31. 8. 2009 (protokol č. j. 143167/09/336933707365) vyplynulo, že V. R. jako jednatel spoléhal na vedoucího zaměstnance (ředitele p. D.) a podepisoval dokumenty, aniž by do nich nahlédl. Z uvedeného lze dovodit, že V. R. činnost jednatele fakticky nevykonával, mohl být jednatelem pouze formálně. Pokud aproboval automaticky rozhodnutí vedoucího zaměstnance, aniž by se s jejich obsahem seznámil, mohl fakticky vykonávat funkci jednatele vedoucí zaměstnanec. Samotný zápis v obchodním rejstříku není nevyvratitelným důkazem jednatelství, neboť není konstitutivní povahy. V. R. chtěl podle svědka pouze „držet filosofii a předmět prodeje“. Správce daně se dosti nepochopitelně netázal na upřesnění tohoto velmi málo srozumitelného protokolovaného sdělení. To svědčí tomu, že měl svůj závěr učiněn ab initio řízení, nešlo mu o to, zjistit v úplnosti skutkový stav, resp. nesnažil se zjistit pravý stav věci. Svědek dále sdělil, že V. R. má stejný závazek a stejnou smlouvu se společností jako ostatní partneři v obchodní síti. Byl odměňován podle stejných pravidel jako ostatní nezávislí partneři. Má stejné povinnosti, práva a odpovědnost. Jeho činnost je ve všech ohledech obdobná a je prováděna za obdobných podmínek. A priori tak dle žalobkyně není důvodu, aby tato shodná (obdobná) činnost byla jinak daněna. Svědek též vypověděl, že V. R. neuděluje příkazy ani pokyny, a že neřídí činnost partnerů v síti. Činnost V. R. jakožto jednatele společnosti byla omezena na úvodní jednání s klíčovými dodavateli, vize společnosti a podpisy dokumentů, které ze zákona musel podepsat jednatel. Svědek dále vypověděl, že jeho činnost obchodníka sítě je shodná a vykonávána za shodných podmínek jako činnost V. R. Za těchto okolností měl správce daně vyslechnout další obchodníky sítě, aby ověřil, zda svědek nekoná fakticky činnost v postavení zaměstnance. Pokud tomu tak nebylo a svědek vykonával činnost stejného charakteru jako obchodníci, kteří žádnou práci pro společnost nekonají v postavení zaměstnance, zjištění ze svědecké výpovědi jde proti závěru správce daně. Svědek vypověděl, že V. R. stejně jako svědek sám má stejný závazek ke společnosti jako ostatní nezávislí obchodníci sítě. Vypověděl též, že společnost nestanoví podmínky, pokud jde o čas, formu a místo činnosti obchodníků sítě. Tyto jsou zvoleny nezávisle. Odměna je stanovena za výsledek, tj. za dosažený obrát. Obchodníci mohou pracovat pouze pro společnost nebo i pro jiné subjekty, dle svého vytížení a své úvahy. Ekonomická úspěšnost obchodníka nezávisí na pořadí v síti (V. R. má číslo jedna), ale na efektivitě jeho činnosti. V. R. nemá postavení odlišné od ostatních obchodníků v síti. Správní orgány se s těmito skutečnostmi nevypořádaly a neprokázaly odlišnost postavení V. R. v síti.

*Závěry Krajského soudu v Brně*

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

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

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

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

[52] Usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, Ústavní soud podanou ústavní stížnost odmítl s konstatováním, že v daném případě nebyla aplikace předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů vybočením z ústavní ochrany vlastnického práva. Ústavní soud zde

však současně jednoznačné a všeobecné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do určité míry korigoval; konkrétně uvedl, že „nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost, bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba **velmi pečlivě vážit**, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny.“

[53] Po tomto rozhodnutí Ústavního soudu byly Nejvyšším správním soudem vydány další rozsudky k dané problematice. Již v duchu výše uvedeného názoru Ústavního soudu vyslovil v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, že plnění, které od obchodní společnosti obdrží její jednatel či společník, je třeba posuzovat podle jeho konkrétní povahy a že neplatí bez dalšího, že jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Věcně se jednalo o tvrzené poskytnutí půjčky (splacení směnky) společníkem společnosti.

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

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

[56] Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005-70, byl řešen případ výkonu inženýrské činnosti v investiční výstavbě mandatářem společnosti zabývající se stavebními a montážními pracemi. Soud zde vyslovil, že pokud je pro společnost vykonávána činnost obdobná pracovnímu vztahu mandatářem, pak se jedná o výkon závislé činnosti, aniž by bylo rozhodné, že mandatář má vlastní živnostenský list.

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

[58] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008-58, rovněž vycházel z rozsudku č. j. 6 Afs 9/2003-59, a jednalo se o právní služby společníka a

jednatele a o technickou a projektovou činnost pro společnost zabývající se investiční výstavbou, poskytováním právních služeb, provádění stavebních prací apod.

[59] Ve všech zmíněných případech Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů pro jejich společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze přehlédnout, že kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy. Zejména se jednalo o osobní výkon prací těmito osobami pro jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společnostmi pak bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společnostmi a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Dle současné judikatury tedy nelze vnímat § 6 odst. 1 písm. b) ZDP jako fikci, která dopadá na všechny případy bez dalšího, ale je potřeba vždy přezkoumat okolnosti konkrétního případu.

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

[61] Jak plyne ze správního spisu, zjištění správních orgánů a napadených rozhodnutí, činnost V. R. se od činnosti ostatních partnerů podstatně lišila. Zásadním rozdílem bylo, že V. R. byl jediným společníkem a jednatelem společnosti a zároveň partnerem sítě na pozici jedna. Charakter činnosti V. R. byl oproti činnosti ostatních členů sítě specifický. V. R. byl autorem celého konceptu a filosofie prodeje, prováděl školení obchodních partnerů, podepisoval smlouvy s obchodními partnery žalobkyně, jednal s dodavateli a budoval od začátku distribuční síť. Svou činností naplňoval podstatu společnosti. Vykonával činnosti, které byly shodné s předmětem činnosti společnosti. Jak vyplývá z vyjádření jeho samého: „bez mé činnosti v roli nezávislého distributora by neexistovala funkční společnost [...] na mé

*pozici distributora „číslo 1“ záleží obrat a vztahy veškeré“.* V daném případě lze těžko oddělit osobu V. R. od žalobkyně. Nelze posuzovat, zda si sám sobě určoval způsob nebo dobu provedení práce. Lze ale říci, že jeho činnost se překrývá s předmětem podnikání společnosti. Bez jeho osobní práce jednatele by společnost neměla zajištěn odbyt.

[62] V. R. mohl vytvořit obchodní síť složenou z nezávislých partnerů sám přímo jako OSVČ nebo jako jednatel za žalobkyni. Uzavření smlouvy o spolupráci sama se sebou je pouhým úkrokem stranou a vytvořením fiktivního mezičlánku. V. R. vykonával pro společnost stejný či obdobný druh činnosti, jako byl předmět činnosti společnosti. Svou činností se fakticky podílel na praktickém fungování společnosti, a nešlo tak o vyvíjení jeho podnikatelské činnosti na základě živnostenského listu. Se společností spolupracoval na základě smlouvy o obchodní spolupráci ze dne 2. 1. 2001, avšak správce daně byl při posuzování jednotlivých právních úkonů a jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně mimo jiné povinen vycházet z § 2 odst. 7 ZSDP. Při aplikaci tohoto ustanovení nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat jednotlivé právní úkony a jimi založené právní vztahy. Podstatné je jednoznačné určení skutečného obsahu nastalého právního vztahu. Z toho pro posuzovanou věc plyne, že jestliže správce daně dospěl na základě shromážděných podkladů k závěru, že skutečný stav je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho, musel vzít v úvahu skutečný obsah právních úkonů, na jejichž základě došlo k fakturaci a nikoliv stav formálně právní. Lze uzavřít, že pokud by správce daně předmětné příjmy V. R. nepodřadil pod režim § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, postupoval by v rozporu právě s ustanovením § 2 odst. 7 ZSDP, a akceptoval by tak nežádoucí stav, ve kterém by skutečný obsah právního úkonu byl zastřen stavem formálně právním. Po pečlivém zvážení obsahu vztahu mezi žalobkyní a V. R. se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že činnost V. R. jako společníka a jednatele spadala pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Správce daně v tomto ohledu provedl veškeré potřebné důkazy, zjistil řádně skutkový stav, a nebyl tudíž povinen provádět všechny další důkazy, které navrhovala žalobkyně. Tyto důkazy tak logicky nebylo potřebné provádět ani u soudu.

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

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

[65] Argument, že za činnost jednatele nemá V. R. odměnu, což lze dle žalobkyně prokázat zápisy z valných hromad, považuje soud vzhledem k § 132 odst. 1 obchodního zákoníku („má-li společnost jediného společníka, nekoná se valná hromada a působnost valné hromady



vykonává tento společník“) za zavádějící. V případě, že má společnost pouze jediného společníka (V. R. je jediným společníkem žalobkyně od 1. 9. 2004 dosud), je z povahy věci vyloučeno, aby v ní bylo rozhodováno pomocí valné hromady.

#### iv.) Dokazování

##### *Argumentace žalobkyně*

[66] Správce daně neprovedl důkazy navrhované žalobkyní. Provedl pouze výslech bývalého ředitele společnosti M. D. a nezjistil tak v potřebné míře skutkový stav. V souvislosti s tím žalobkyně navrhla provést dokazování výslechy svědků pana P. H., paní J. G., paní I. M. a paní J. H. Dále navrhla provést důkazy fakturami a smlouvami V. R. se společností a důkaz účetnictvím žalobkyně.

[67] Správce daně se nevyjádřil k názoru žalobkyně ze dne 12. 10. 2009, že pokud dle názoru správce daně V. R. pobírá od společnosti příjmy ze závislé činnosti, pak je dle § 6 odst. 2 ZDP označen jako zaměstnanec a společnost jako zaměstnavatel. Je tedy zřejmé, že při akceptaci překlasifikace by dle § 6 odst. 7 a 9 ZDP některé částky (příjmy) „zaměstnance“ (tj. V. R.) vůbec neměly být předmětem daně, popř. měly by být od daně osvobozeny. Jelikož ze vztahu mezi společností a V. R. vyplývá, že fakturace (příjmy) V. R. pravděpodobně obsahují rovněž částky (příjmy) dle § 6 odst. 7 a 9 ZDP, je nutno o tyto částky ponížít hodnotu potenciálně překlasifikovaných příjmů.

[68] Aniž by správce daně seznámil zástupce žalobkyně s konceptem zprávy o kontrole, předvolal je za účelem seznámení s výsledky daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole. Ústní jednání se uskutečnilo dne 30. 11. 2009 (protokol č. j. 179963/09/336933707365), na Finančním úřadě v Uherském Hradišti (pozn.: podle striktně pojatého vymezení místa provádění daňové kontroly tedy nebylo úkonem prováděným v jejím rámci, viz výše). Účastníci byli i tentokrát poučeni zejména o svých povinnostech, jejich práva jim správce daně shrnul do lakonického odkazu na § 16 ZSDP. Daňový subjekt nebyl například poučen, zda může v průběhu jednání uplatňovat námitky ve smyslu 16 ZSDP či nikoli. Jednání správce daně uvedl tvrzením, že údajně „*při zjišťování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti u zaměstnanců využil možnosti dané ustanovením § 31 odst. 2 až 4 ZSDP a jako důkazních prostředků bylo využito především dokladů předložených ke kontrole*“ (str. 2 protokolu). Zástupci nepochopili, o jakou možnost by se mělo jednat. Správce daně chtěl zřejmě říci, že má za to, že k výsledku dospěl dokazováním. Zmatečnost jeho tvrzení zapadá do kontextu nesprávného postupu v řízení, které nebylo vedeno profesionálně a způsobem, který by mohl budit důvěru v to, že byla zjištěna pravda o předmětu řízení. Správce daně nadto citované ustanovení interpretoval nesprávně. Žádná možnost, které by mohl využít, mu citovaným ustanovením ponechána není. Naopak je stanoven povinný postup v řízení.

##### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[69] Správní orgány ve svých rozhodnutích ve věci zohlednily důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně není povinen provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem. Pro zjištění fungování

společnosti a činnosti jednotlivých partnerů byly dostatečné předložené materiály a výsledky svědků (tehdejšího prokuristy a ředitele společnosti M. D., příp. V. R.). Vyslýchání jednotlivé obchodní partnery zvláště by bylo nadbytečné. Z celkového průběhu řízení je seznatelné, že se správní orgány důkladně zabývaly doklady předloženými žalobkyní i jejími návrhy. Správní orgány zjistily řádně skutkový stav, tzn. všechny skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a z toho hlediska nebylo ani před soudem nutné dokazování doplňovat.

[70] Správce daně do základu daně správně nezahrnul částky, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, a tudíž nebyly předmětem zdanění (úhrada pohonných hmot a telefonních hovorů).

[71] Protokol č. j. 179963/09/336933707365 splňuje veškeré zákonné náležitosti včetně poučení o právech a povinnostech zúčastněných osob (včetně podpisu zúčastněných osob, že poučení rozumí). Tvzení správce daně není nelogické či zmatečné, postupoval dle § 31 odst. 2 až 4 ZSDP, který mj. uvádí, že *„jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy“*. V souladu s tím využil především dokladů předložených ke kontrole.

#### *Argumentace žalobkyně*

[72] Přes to, že svědectví M. D. nepřineslo podporu závěrům správce daně, tento usoudil, že další navrhované výsledky netřeba provádět, neboť prý *„zjištění z výsledku svědka pana D. a dalších důkazních prostředků má dostačující vypovídající schopnost“* (str. 6 protokolu). Tento závěr je nepřezkoumatelný, neboť není uvedeno, v kontextu jakých důkazů správce daně hodnotil. Pokud měl správce daně na mysli důkazní prostředky dále v protokolu uvedené, jde o závěr nesprávný.

[73] Správce daně uvedl, že údajně *„hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti“* (str. 7 protokolu). Z obsahu správního spisu takové hodnocení není zřejmé. Správce daně ostatně neodkázal na žádnou písemnost nebo její část, ze které by bylo takové hodnocení důkazů seznatelné. Je tedy zřejmé, že se tak stalo mimo správní spis. Dokazování je tak stíženo vadou nepřezkoumatelnosti s následkem nepřezkoumatelnosti, resp. nezákonnosti rozhodnutí.

[74] Správce daně nikterak neuvedl, proč a na základě čeho důkazní prostředky „osvědčoval“. Neuvedl žádné úvahy, které jej k tomuto dílčímu závěru důkazního řízení vedly. Nesprávný rozhodovací proces je tak stížen zřetelnou nepřezkoumatelností, která má za následek nepřezkoumatelnost výsledného rozhodnutí.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[75] Jak již bylo řečeno výše, žalovaný ve svých rozhodnutích řádně zohlednil důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Co se

týče nepřezkoumatelnosti závěru ze strany 6. protokolu č. j. 179963/09/336933707365, správce daně výslovně uvedl, že postupoval na základě výsledku svědka M. D. a dalších důkazních prostředků dříve uvedených. Hodnocení důkazů správcem daně je myšlenkový proces, kdy správce daně vezme v úvahu provedené důkazy. Není nutné o takovém procesu vydávat zvláštní listinu. Jak správce daně důkazy posoudil, musí být odůvodněno v rámci rozhodnutí.

## V.C. Další námitky

### i.) Vadná argumentace správních orgánů

#### *Argumentace žalobkyně*

[76] Správce daně uvedl (str. 5 protokolu č. j. 79963/09/336933707365), že pro stanovení veřejnoprávní (daňové) povinnosti není rozhodné, jaký typ smluvního (obchodně právního) vztahu si účastníci zvolili, s čímž lze souhlasit. Důležitý pro zdanění příjmu je faktický charakter činnosti. Správce daně ale postupoval v rozporu s vlastní úvahou, pokud je na téže straně názoru, že soukromým právem dané postavení smluvní strany tj. postavení jednatele a společníka nevyvratitelně určuje režim uplatnění daňových veřejnoprávních povinností, tj. pokud tvrdí, že toto postavení je rozhodné pro stanovení daňové povinnosti.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[77] Žalobkyně si zde dle názoru soudu nesprávně vyložila úvahu správce daně. Pro určení daňové povinností je důležité, zda osoba je či není jednatelem. Není však podstatné, na základě jaké smlouvy, zda mandátní či jiné.

#### *Argumentace žalobkyně*

[78] Správce daně uvedl, že V. R. nevykonával v rozhodném období stejnou obchodní činnost pro jiné subjekty, neboť mu nezbývala časová kapacita. Tato okolnost nemění charakter vykonávané činnosti a nemůže mít dopad na její daňový režim. Zákon nerozlišuje daňový režim podnikatele podle počtu odběratelů. Počet odběratelů a závislost poskytovatele na nich by mohla mít vliv pouze na posouzení, zda poskytovatel fakticky nevykonává závislou činnost. K takovému závěru však správce daně explicitně nedospěl. Pokud byl správce daně názoru, že V. R. fakticky obdržel od daňového subjektu příjem ze závislé činnosti, měl stanovit daňovou povinnost podle § 6 odst. 1 ZDP, což neučinil. V. R. hodlá vykonávat činnost pro jiné subjekty. Touto skutečností se správce daně nezabýval. Vyjádření V. R. v tomto směru nezaprotokoloval. Také V. R. nepoučil, jak má probíhat protokolace a jak se bránit proti protokolaci nesprávně.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[79] Z kontextu žaloby soud dovodil, že výše uvedená námitka se vztahuje k ústnímu jednání ze dne 30. 11. 2009, č. j. 179963/09/336933707365, kde na straně 5 správce daně rekapituluje zjištění, že V. R. nevykonává stejnou činnost pro jiné subjekty, protože mu nezbývá časová

kapacita. Tato okolnost byla důležitá pro zjištění celkového charakteru práce V. R. pro žalobkyni a podporuje závěr o aplikovatelnosti § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Ze strany V. R. nešlo o jednorázový, nahodilý obchodní vztah, který by měl jako OSVČ i s dalšími subjekty, ale o práci jednatele pro společnost, která vyplňovala jeho časové kapacity. Protokol obsahuje řádné poučení, žádné námitky nebyly opomenuty a v souladu se zásadou součinnosti s daňovým subjektem byl domluven další termín ústního jednání.

#### *Argumentace žalobkyně*

[80] Ze svědecké výpovědi M. D. protokolované pod č. j. 143167/09/336933707365 správce daně usoudil, že za společnost jednal jednatel s klíčovými dodavateli. Správce daně se nezajímal o to, kdy, kolikrát a s kým to bylo. Spokojil se s tím, že jediný svědek vypověděl, že V. R. měl na starosti jednání s klíčovými dodavateli surovin a že s ním svědek údajně vedl neformální rozhovory o chodu společnosti. Správce daně se netázal, co bylo předmětem těchto rozhovorů, kolikrát a s kým byla V. R. vedena ona údajná „jednání s klíčovými dodavateli“. Skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn. Správce daně řádně nehodnotil obsah svědecké výpovědi svědka M. D.

[81] Na základě zjištěného stavu nelze dospět k závěru správce daně, podle kterého má být zřejmé, že „celá síť je vytvořena společností Green Ways“. Nadto je závěr nesrozumitelný. Správce daně uvedl: „celá síť je vytvořena společností Green Ways s.r.o. - pod jménem společnosti“. Není jasné, zda dospěl k závěru, že síť byla vytvořena společností nebo někým jiným (obchodníky) pouze pod jménem Green Ways. Přezkoumatelné hodnocení důkazů s jakýmkoliv z těchto závěrů absentuje (str. 6 protokolu).

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[82] Skutečnost, že V. R. jednal s klíčovými dodavateli je jednou z mnoha okolností, které měly vliv na zdanění žalobkyně dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Bylo nadbytečné zjišťovat konkrétní data či aktéry takových schůzek. Ze správního spisu vyplývá, že V. R. absolvoval mj. zahraniční pracovní cesty, které řadový partneři neabsolvovali. Rovněž výše uvedený závěr správce daně o síti společnosti je jednou z mnoha úvah v rámci projednané zprávy o kontrole. Pokud měla žalobkyně nejasnosti o jejím obsahu, mohla požádat o vysvětlení, případně doplnění protokolu.

#### *Argumentace žalobkyně*

[83] Žalovaný provedl ústavně nekonformní výklad práva, pokud uvedl, že užitím legislativní zkratky „práce společníka“ byl zákonem vymezen okruh subjektů, které jsou pro účely daně z příjmů podrobeny určitému způsobu zdanění. Žádná podobná legislativní zkratka v zákoně není definována. Tím spíše užitím takové údajné „zkratky“ nemohou být příjmy podrobeny zdanění. Takovému výkladu brání čl. 11 odst. 1 Listiny ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[84] K této námitce bylo možné žalobkyni přisvědčit, že „práce jednatele“ není ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP legislativní zkratka, nýbrž právní pojem. To nemění nic na tom, že pro posouzení věci bylo nutné posoudit, zda činnost V. R. je prací pro společnost. Jelikož správní orgány správně dospěly k závěru, že tomu tak je, bylo zcela legitimní, že předešly předmětnou daň.

#### *Argumentace žalobkyně*

[85] Závěr správce daně, že žalobkyně sice neurčuje způsob či dobu výkonu činnosti, ale činnost není prováděna nezávisle, což má vyplývat z předložených metodických podkladů a etického kodexu společnosti Green Ways (str. 6 protokolu), je nesprávný. Kdyby obdobné firemní profesionální standardy a etické kodexy zakládaly závislost vykonávané činnosti, nezávislá činnost by se stala obecně hypotetickou a v obchodní praxi by se nevyskytovala. Učebnice multi-level-marketingu (dále též „MLM“), která byla jedním z podkladů rozhodnutí, výslovně uvádí, že multi-level-marketing je realizován prostřednictvím nezávislých subjektů. Tvrdil-li správce daně, že učebnice MLM svědčí závislosti subjektů, nesl důkazní břemeno svého tvrzení. Žádné důkazy však pro svůj závěr nenabídl.

[86] Výklad práva správce daně je porušením zákazu diskriminace, a z toho důvodu rovněž protiústavním porušením zásady rovnosti před zákonem. Správce daně totiž na více místech opakuje, že svojí obchodní činností v síti se V. R. podílel na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti a podle správce daně tak objektivně naplňoval podstatu společnosti. Identicky se ale na uváděné prosperitě společnosti podíleli i ostatní obchodníci sítě. Za výkon této smluvní činnosti byli odpovědní podle uzavřené smlouvy. Není tedy rozdílu, který by ospravedlňoval rozdílné zdanění. Rozdílné zdanění činnosti obchodníků v síti vykonávajících identickou obchodní činnost je právem zakázanou diskriminací.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[87] V rámci této námitky žalobkyně opět ignoruje fakt, že pro správce daně bylo rozhodující postavení V. R. jako společníka a jednatele společnosti, nikoli jako obchodního partnera. To, že by činnost ostatních partnerů nebyla nezávislá, nebo že učebnice MLM svědčí závislosti subjektů, správní orgány ve svých rozhodnutích netvrdily. Stejně tak nebyla z výše uvedených důvodů porušena zásada zákazu diskriminace (resp. rovnosti před zákonem).

#### *ii.) Dvojitý zdanění*

#### *Argumentace žalobkyně*

[88] Žalobkyně v podání ze dne 11. 2. 2010 upozornila na to, že pokud správce daně setrval na stanovisku, že sporné příjmy mají být zdaněny podle § 6 ZDP, pak byl povinen přihlídnout k tomu, že tyto příjmy přiznal již sám V. R., a to jako příjmy z podnikatelské činnosti. Zákonem upravená brutace vede v daném případě k nepřipustnému uplatnění daně dvakrát na jeden příjem, neboť základem pro výpočet daně je částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena. Toto pravidlo vede k dvojímu zdanění v případě, kdy plátcem vyplácí poplatníkovi sjednanou odměnu s tím, že poplatník z přijaté odměny uhradí daň z příjmů, pojistné na sociální a zdravotní pojištění a všechny své náklady

související s prováděnou samostatnou výdělečnou činností. K eliminaci dvojího zdanění je nutno použít i § 59 odst. 7 ZSDP, podle kterého je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Toto ustanovení musí být analogicky použito i v případech, kdy dojde k překvalifikaci povinnosti zdaňování příjmů, zdaněných poplatníkem podle § 7 ZDP na příjmy podléhající zdanění podle § 6 ZDP, 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 (z důvodu nesprávného právního názoru) namísto plátce daně, pak by bylo zhoła nesmyslné a nelogické a proti základním zásadám daňového řízení a vůbec smyslu ZSDP, aby správce daně předepsal celou nestrženou daň k přímému placení plátcí daně a aby poplatník požádal o vrácení jím uhrazené daně, když v obou případech jde o poplatníkovu daňovou povinnost, jak bylo uvedeno výše. Nehledě na to, že v mnoha případech lhůta pro vrácení daně (lhůta pro dodatečné vyměření daně) již uplynula. Nahlédnutím do tiskopisu 25 5405 MFin 5405 vzor č. 15 *Přiznání k dani z příjmů fyzických osob* lze zjistit, že takovýto postup ani tento tiskopis neumožňuje, neboť po překvalifikaci správcem daně se daňová povinnost poplatníka vždy zvyšuje a poplatník tedy nemůže žádat o vrácení přeplatku. Z těchto podrobně vysvětlených důvodů daňový subjekt žádal, aby v případě, kdy správce daně setrvá na nesprávném názoru a provede překvalifikaci příjmů, zohlednil výdaje V. R. a aby od daně, kterou uvažuje k předepsání daňovému subjektu k přímému placení, odečetl daň, uhrazenou panem R. Správce daně adekvátně nereagoval a věc posoudil nesprávně a v rozporu s ústavním zákazem dvojího zdanění.

[89] Gramatický výklad § 59 odst. 7 ZSDP tak, jak jej učinil správce daně je v rozporu s ústavním zákazem dvojího zdanění. Výklad správce daně nemá oporu ani v zákoně. Povinnost plátce je zákonem aprobovaným přenosem daňové povinnosti. Splnil-li však poplatník tuto povinnost, tedy zaplatil-li daň sám, byť by se zmýlil v titulu platby, povinnost zanikla splněním a nelze ji přenést na jinou osobu.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[90] V nyní posuzované věci je nutno zdůraznit, že se týká daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků u daňového subjektu Green Ways s.r.o., nikoli u pana R. Správce daně byl tedy povinen přihlídnout ke všem skutečnostem, které zjistí ve vazbě na daňový subjekt Green Ways s.r.o. Nebyl tedy povinen zohledňovat částky uhrazené V. R. na jeho daňový účet (popř. slevy na dani atd.). Jak již uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích, ustanovení § 59 odst. 7 ZSDP se vztahuje na případy, kdy na osobní daňový účet dlužníka provede platbu jiná osoba než daňový dlužník. V daných případech však V. R. hradil své vlastní daňové povinnosti na svůj osobní účet a nikoli povinnosti žalobkyně na její osobní daňový účet, a proto nemohl správce daně postupovat podle § 59 odst. 7 ZSDP. Ke zdanění příjmů vyplacených V. R. byla povinna žalobkyně, a proto správce daně předepsal daň k přímému placení, jelikož žalobkyně nesplnila povinnost srážet zálohy na daň z příjmu jako plátce daně. Odlišnou věcí jsou pak daňové povinnosti V. R. jako fyzické osoby. V dané věci tedy nedošlo k porušení zásady zákazu dvojího zdanění.

#### iii.) Odvolací řízení

*Argumentace žalobkyně*

[91] Žalovaný zamítl podaná odvolání, a to ačkoliv předcházející řízení trpělo podstatnými vadami, které žalovaný svým postupem nezhojil a přesto, že odvoláním napadená rozhodnutí (dodatečný platební výměr) bylo nezákonné z důvodů výše uvedených. Odvolací námitky žalovaný vypořádal neúplně a nesprávně.

[92] Závažnějším nedostatkem se jeví, že přes relativní obsáhlost a formální pečlivost odůvodnění napadených rozhodnutí, toto odůvodnění v podstatě pouze opakuje právní názory správce daně. Uvedené nasvědčuje porušení instančnosti řízení, neboť lze soudit, že odvolací orgán fakticky například formálním či neformálním kontaktem mezi pracovníky obou stupňů rozhodoval i pokud jde o platební výměr. Tento dojem budí například přepis části zprávy o kontrole v části rozhodnutí o odvolání, ve kterých odvolací orgán formálně vyjadřuje vlastní právní názor.

[93] Žalovaný řádně nevypořádal odvolací námitky nezákonnosti zahájení daňové kontroly, nesprávného postupu při dokazování, nesprávného vyložení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, nesprávného výpočtu daňového doměrku a nezákonnosti ukončení daňové kontroly.

*Závěry Krajského soudu v Brně*

[94] Žalovaný se pečlivě zabýval odvoláním žalobkyně a ve svém rozhodnutí se vyjádřil ke všem odvolacím námitkám. Na základě některých z nich pak přistoupil i k úpravě a precizaci odůvodnění rozhodnutí správce daně a k úpravě předepsané částky daně.

[95] V této souvislosti soud neshledal, že by došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Tato zásada totiž znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních, tedy že 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 zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Žalovaný vycházel ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn správcem daně. Je tak logické a pochopitelné, že žalovaný využil úvahy a závěry formulované již dříve během řízení. Pokud odvolací orgán se závěry správce daně souhlasí, není v rozporu se zásadou instančnosti řízení, když tyto závěry využije i ve svém rozhodnutí.

*Argumentace žalobkyně*

[96] Výzvou ze dne 10. 5. 2010, č. j. 89703/10, správce daně vyzval V. R. k prokázání rozhodných skutečností. Správce daně neuvedl, kterého subjektu nebo kterých subjektů se probíhající daňová kontrola týká. Žalobkyně tak měla legitimně za to, že správce daně přisvědčil jejímu názoru, že zpráva o kontrole nebyla projednána a že dokazování ve věci pokračuje. Dne 7. 6. 2010 V. R. předložil požadované údaje. Měl za to, že tyto budou použity i v daňovém řízení žalobkyně.

*Závěry Krajského soudu v Brně*

[97] Jak bylo řečeno výše, daňová kontrola u žalobkyně byla dne 1. 3. 2010 řádně ukončena. Na základě zprávy o výsledku kontroly byla žalobkyni platebními výměry ze dne 15. 3. 2010 předepsána DPFO. Proti nim podala dne 15. 4. 2010 žalobkyně odvolání doplněná dne 16. 4. 2010, dne 7. 6. 2010 a dne 14. 9. 2010. Pokud měla žalobkyně nějaké nové důkazy, měla možnost je předložit v rámci odvolacího řízení. Skutečnost, že u V. R. jako fyzické osoby probíhala daňová kontrola, nemělo bezprostřední vliv na průběh daňové kontroly u žalobkyně. Lze rovněž presumovat, že V. R. jako jediný společník žalobkyně a obchodník na pozici jedna věděl o skončení daňové kontroly u žalobkyně a o probíhajícím odvolacím řízení. Nelze proto přisvědčit tomu, že měl legitimně za to, že pokračuje dokazování u orgánu prvního stupně.

#### iv.) Procesní předpis

##### *Argumentace žalobkyně*

[98] Žalovaný dospěl k vadnému závěru, když v dané věci vzhledem k tomu, že dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009, daňový řád, kterým byl zrušen zákon o správě daní a poplatků, postupoval dle § 264 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (daňového řádu) dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. V dané věci bylo na místě postupovat v souladu se zásadou právní jistoty podle předpisu, který umožňuje vyšší garance základních práv, což byl v daném případě zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[99] Není jasné, na základě jakého procesního předpisu prováděl žalovaný v odvolacím řízení hodnocení předložených důkazů a závěrečné hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech. V odůvodnění věc neosvětlil. Jedna část dokazování pravděpodobně probíhala podle zákona č. 337/1992 Sb., další pak podle zákona č. 280/2009 Sb. Aby bylo možno přezkoumat správnost dokazování např. i z hlediska pozměněných zásad správy daní, mělo by být zřejmé, v jaké fázi řízení, nebo lépe v jaké etapě hodnocení důkazních hypotéz, odvolací orgán přistoupil k tomu, že opustil z důvodu časové působnosti postup podle zásad zákona o správě daní a přistoupil k postupu podle nového daňového řádu. Rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná, pokud jde o hodnocení důkazů.

[100] Závažnost uvedeného je zvýšena tím, že výrokem odvolací orgán změnil rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Pochybnost o správnosti výkladu odvolacího orgánu vyplývá i z toho, že dle odůvodnění napadeného rozhodnutí „*odvolací orgán přezkoumal podané odvolání v rámci svého oprávnění daného mu ustanovením § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu*“ (str. 8 napadeného rozhodnutí). Není tak zřejmé, zda odvolací orgán počal přezkumnou činnost až 1. 1. 2011 nebo zda přezkoumával rozhodnutí správce daně již v roce 2010 podle procesního předpisu účinného až od 1. 1. 2011.

##### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[101] Napadená rozhodnutí byla vydána 16. 2. 2011, tedy po nabytí účinnosti daňového řádu. Řízení však bylo zahájeno podle dosavadních právních předpisů – zákona o správě daní a poplatků. Bylo tedy na místě postupovat podle § 264 odst. 1 daňového řádu, který určuje, že



*„řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“* V daných věcech se tedy jednalo o hraniční případ, kdy řízení bylo zahájeno dle ZSDP a rozhodnutí bylo vydáno již podle daňového řádu.

[102]Žalovaný v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu dokončil dokazování ve věci a posoudil práva a povinnosti z toho plynoucí podle ustanovení daňového řádu, která upravují postupy, které jsou svou povahou a účelem nejbližší těm podle ZSDP, tedy především dle § 8 a § 92 daňového řádu. To samé platí pro oprávnění přezkoumávat rozhodnutí dle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalobkyně nebyla změnou procesního předpisu nijak poškozena.

[103]Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu není možné vykládat dvěma způsoby tak, jak to naznačuje žalobkyně. Ze samotného textu předmětného ustanovení i důvodové zprávy k daňovému řádu jednoznačně vyplývá obecné pravidlo, podle něhož se nová procesní úprava použije i na řízení zahájená před nabytím její účinnosti. Opačný přístup by znamenal duální aplikaci původních procesních pravidel vedle pravidel nových, což by např. při doručování vedlo ke zbytečnému a ne hospodárnému dvojímu režimu. Rovněž odvolací řízení, v nichž nebylo o odvolání rozhodnuto do nabytí účinnosti daňového řádu, se dokončí podle ustanovení daňového řádu - § 109 a následující (srov. Důvodová zpráva poslaneckého posměňovacího návrhu k daňovému řádu, odst. 8.).

v.) Daň z přidané hodnoty

#### *Argumentace žalobkyně*

[104]Správce daně nesprávně posoudil námitku protiprávnosti stanovení příjmu za údajnou práci pro společnost z fakturovaného a vyplaceného příjmu **včetně DPH**. Podle žalovaného je předmětem daně z přidané hodnoty (zdanitelným plněním) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, nikoliv příjem jednatel společnosti za jeho práci pro společnost, a to ve výši této společnosti fakturované a společností uhrazené, tj. včetně daně z přidané hodnoty. S výše uvedeným žalobkyně kategoricky nesouhlasila, a to z důvodu, že výklad a postup správce daně byl v rozporu se stanoviskem Ministerstva financí ČR (oddělení 152 — daň z příjmů fyzických osob) o nemožnosti zahrnutí DPH do příjmů ze závislé činnosti: *„DPH, kterou zaměstnavatel jako plátce této daně uhradí, nelze označit za příjem ze závislé činnosti, neboť její úhradou zaměstnanci žádný majetkový prospěch nevzniká.“*

[105]Správce daně ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP potvrdil, že daň z přidané hodnoty vykázal V. R. ve svých daňových přiznáních ve správné výši. To ovšem vylučuje, aby panem R. daňovému subjektu vyfakturovaná a správně přiznaná daň z přidané hodnoty (potvrzeno daňovou kontrolou) mohla být chápána jako něco jiného než daň z přidané hodnoty a být tak předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti. Vyplývá to z § 5 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Zpráva č. j. 44808/10/336931708703 je důkazním prostředkem ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP, ve kterém jsou zprávy o daňových kontrolách výslovně uvedeny jako důkazní prostředky a tuto zprávu měl jako důkazní prostředek žalovaný hodnotit při formulování svých závěrů, což

neučinil. Porušil tak nejenom § 2 odst. 3 ZSDP, když tento důkazní prostředek vůbec nehodnotil, ale postupoval i v rozporu s § 31 odst. 4 ZSDP, když neprovedl důkazní řízení, které by zmíněnou zprávu o kontrole osvědčilo či neosvědčilo jako důkaz.

[106]V oblasti DPH, která je na úrovni Evropského společenství harmonizována, je nutno vykládat zákon o DPH ve smyslu Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). Směrnice ve svém článku 9 a 10 jasně stanoví definici osob povinných k dani a ekonomické činnosti. Článek 10 Směrnice vylučuje z ekonomické činnosti „zaměstnance a další osoby, váže-li jej k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele“. Žalobkyně namítala porušení legitimního očekávání, právní jistoty a neslučitelnost postupu správce daně se závaznými pravidly evropské DPH, nota bene se zásadou daňové neutrality DPH.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[107]Tuto námitku žalobkyně shledal Krajský soud jako **důvodnou**. V daných věcech žalobkyně špatně kvalifikovala činnost V. R. a na základě toho neodváděla zálohy za daň z příjmů fyzických osob, ale platila V. R. jako fyzické podnikající osobě. Pokud žalovaný překvalifikoval a podřadil činnosti V. R. pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, měl rovněž přihlídnout k původně proběhlým platbám a jejich účelu. Jelikož tak neučinil, chybně stanovil základ daně včetně DPH.

[108]Dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je předmětem daně z přidané hodnoty poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností **není** činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu (§ 6 ZDP).

[109]Jak plyne z § 2 a především § 5 odst. 2 zákona o DPH, po zařazení činnosti V. R. pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP jako práce společníka a jednatele pro společnost, se nejednalo o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost, a proto se na ní nemohla vztahovat daň z přidané hodnoty. Žalobkyně uhradila V. R. v roce 2007 částku celkem ve výši 4 974 759,60 Kč a v roce 2006 částku celkem ve výši 3 154 793,80 Kč (včetně DPH). Pro něj však nebyla částka DPH příjem, jak tvrdil žalovaný. V. R. byl povinen následně tuto daň za jím uskutečněné plnění uplatnit na výstupu. Naopak žalobkyně měla nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého plnění.

[110]Hodnota „nakoupené“ práce V. R. pro společnost byla po odečtení prokazatelně vynaložených výdajů 4 138 261 Kč (rok 2007), resp. 2 623 601 Kč (rok 2006). Částka daně z přidané hodnoty navíc se zde z výše uvedených důvodů neuplatnila. Základ daně (základ

pro výpočet zálohy na daň) měl být stanoven jen v hodnotě provedené práce, tedy bez částky daně z přidané hodnoty.

[111]Žalovaný správně vyhodnotil činnost V. R. jako práci společníka a jednatele pro společnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, avšak (na rozdíl od správce daně) tento závěr nezohlednil při stanovení základu daně.

vi.) Dvojí výklad

#### *Argumentace žalobkyně*

[112]Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (či. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Žalovaný však v řízení takto nepostupoval. Výkladem práva jdoucím v neprospěch daňového subjektu mimo text, smysl a účel interpretované normy, zasáhl po nesprávně vedeném řízení do ústavně chráněného vlastnictví.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[113]V dané věci nešlo o situaci, kdy právo umožňuje dvojí výklad, tudíž se nemohla uplatnit ani zásada *in dubio mitius*. Podstatou bylo zjistit správně skutkový stav, a zda splňuje podmínky podřazení pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP (definované Ústavním soudem).

vii.) Právo EU

#### *Argumentace žalobkyně*

[114]Žalobkyně namítala neslučitelnost napadeného rozhodnutí s právem EU, zejména s čl. 56 a násl. Smlouvy o založení Evropského společenství. Nesprávná aplikace daňového předpisu fakticky *in concreto* omezuje možnost společnosti nalézt investory z jiných členských států, neboť její podnikání může být zásahem správce daně kdykoliv ekonomicky destabilizováno, pokud správce daně svůj výklad dovede k závěru, že všichni obchodníci sítě vykonávají závislou činnost, jak se zdá implicitně vyplývat z jeho dílčích posouzení. Takový postup je v rozporu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU.

[115]S ohledem na shora uvedené žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil nebo aby usnesením přerušil řízení a položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, pokud jde o soulad postupu žalovaného s požadavkem eurokonformního výkladu práva DPH a soulad s pravidly přímo účinného práva EU, pokud jde o svobodu volného pohybu kapitálu.

#### *Závěry Krajského soudu v Brně*

[116]Žalovaný ve svých rozhodnutích nezpochybňoval existenci nezávislé činnosti obchodníků, jak žalobkyně ve svých žalobách opakovaně tvrdila. Jednalo se pouze o posouzení daňové povinnosti žalobkyně, která řádně neodváděla zálohy na daň z příjmů

fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za svého společníka a jednatele V. R., který naplnil podmínky § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. O posouzení daňových povinností ostatních obchodních partnerů (kteří nebyli ani společníci, ani jednatele) vůbec nešlo. Zdanění příjmů za práci společníka a jednatele společnosti s ručením omezeným je v rámci Evropské unie běžným jevem a nijak nenarušuje volný pohyb kapitálu ve smyslu nynějšího čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie (dříve čl. 56 Smlouvy o založení Evropského společenství).

[117]Co se týče předběžné otázky, žalobkyně neuvedla konkrétní otázku, kterou by měl zdejší soud Soudnímu dvoru Evropské unie předložit. Soudní dvůr EU má dle čl. 267 písm. a) Smlouvy o fungování Evropské unie pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se výkladu smluv (Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie). Výklad smlouvy však v žalobách zpochybněn nebyl. Soulad postupu správních orgánů s evropským právem posuzuje soud z úřední povinnosti vždy, jelikož evropské právo je závaznou součástí právního řádu České republiky. Z těchto důvodů zdejší soud řízení nepřerušil a nepoložil předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU.

[118]Pokud jde o obecně uplatněné žalobní body v těchto žalobách, soud je neshledal důvodnými. Rozhodnutí správních orgánů jsou po formální stránce v souladu se zákonem, nepostrádají žádnou ze zákonných náležitostí. Rovněž nelze rozhodnutí žalovaného považovat za nepřezkoumatelná.

## **VI. Závěr a náklady řízení**

[119]Z výše uvedených důvodů Krajský soud v Brně žalobám vyhověl a rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.), ve kterém je vázán výše vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude proto na žalovaném, aby ve smyslu výše uvedeného odstranil vadu nesprávně zahrnuté daně z přidané hodnoty do základu daně a na základě toho posoudil částky daně a sděleného penále.

[120]O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobkyně byla v řízení zastoupena obchodní společností, která vykonává daňové poradenství pomocí daňových poradců ve smyslu § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Znění vyhlášky účinné ke dni vyhlášení rozsudku přináší určité změny ve výpočtu odměn advokátů. S ohledem na čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, ale za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší odměna podle advokátního tarifu, ve znění účinném do dne nabytí účinnosti této vyhlášky (1. 1. 2013). V případě jedné

věci byla odměna stanovena za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály, tedy ve výši 3 x 2 100 Kč a 3 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 7 200 Kč. Vzhledem k tomu, že soud v dané věci spojil ke společnému projednání dvě věci, pro něž toto spojení nebylo stanoveno zákonem, zvýšil současně podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění před novelou provedenou vyhláškou č. 486/2012 Sb., přiznanou odměnu o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v druhé spojené věci za tytéž úkony právní služby a odpovídající počet režijních paušálů, tedy dohromady o 4 050 Kč (1x 3x 1 050 Kč + 1 x 3 x 300 Kč). Žalobkyni dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 4 000 Kč. Celkem jí tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 15 250 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 22. ledna 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.  
předsedkyně senátu