



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **STAVOKOMP SERVICE, s.r.o.**, se sídlem v Havlíčkově Brodě, Bělohradská 119, právně zast. JUDr. Josefem Košmiderem, advokátem se sídlem v Havlíčkově Brodě, Kalinovo nábreží 605, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 23.7.2010, č.j. 9138/10-1101-701962 a č.j. 9139/10-1101-701962, **s e z a m í t a j í**.

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005 byla žalobci rozhodnutím Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě (dále jen FÚ) předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků dle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen

ZDP) ve výši 42 286 Kč. Rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnutí FÚ změněno tak, že částka 42 286 Kč se zvyšuje na částku 50 693 Kč.

[2] Na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 byla žalobci rozhodnutím Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků dle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 46 347 Kč a současně sděleno penále ve výši 9 269 Kč. Rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnutí FÚ změněno tak, že částka 46 347 Kč se zvyšuje na částku 55 465 Kč a penále se zvyšuje na částku 11 093 Kč.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

[3] U žalobce byla provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Při ní bylo zjištěno, že P. B. jako fyzická osoba fakturoval žalobci, kde byl jediným společníkem a jednatelem, a to na základě smlouvy o technickém poradenství ve stavebnictví. Smlouva byla uzavřena mezi žalobcem jako objednatelem a P. B. jako zhotovitelem, za činnost technických poradců v oblasti stavebnictví. Posouzením předložené smlouvy o technickém poradenství ve stavebnictví bylo zjištěno, že se touto smlouvou P. B. zavázal vykonávat pro žalobce odborně poradenskou technickou činnost ve stavebnictví, spočívající zejména v těchto činnostech: konzultace technických a technologických postupů a řešení na jednotlivých stavbách, dozor nad kvalitou prováděných stavebních prací na jednotlivých stavbách a odbornou technickou pomoc při jednání s úřady a institucemi. Smlouva byla uzavřena v roce 2005 i v roce 2006. Cena prací byla sjednána v částce 300 Kč za hodinu + DPH. Zhotovitel bude tuto činnost vykonávat mimo svou řádnou pracovní dobu ředitele a jednatele žalobce. Rovněž bylo sjednáno, že tyto činnosti nejsou v náplni práce a v pravomoci jednatele a ředitele společnosti. V kontrolovaném období 2005 vystavil P. B., fyzická osoba, fakturu č. 2005085 na částku 34 510 Kč a fakturu č. 2005161 na částku 77 350 Kč za činnost technických poradců v oblasti stavebnictví na akcích: rekonstrukce povrchů ulic v Jaroměřicích n/R, stavba Ústavu sociální péče ve Věži, stavba domova důchodců v Břevnici, stavba mostu ve Slavojově, výstavba kanalizačních sítí v Horních Počernicích, konzultace pro firmu ŠVESTKA s.r.o. Praha a stavba SSŽ Jihlava- Ubytovna vojska č. 3 LZ Náměšť nad Oslavou. V kontrolovaném období 2006 vystavil P. B., fyzická osoba, fakturu č. 2006059 na částku 57 120 Kč a fakturu č. 2006141 na částku 64 224 Kč za činnost technických poradců v oblasti stavebnictví na akcích, a to stavba SSŽ Jihlava - Ubytovna vojska č. 3 LZ Náměšť nad Oslavou, SSZ Jihlava – objekty napojení komunikace na silnici L/38 Průmyslový park Bosch, SSZ Praha, SSZ Praha stř. Kolín - Slavošov, VÚS Brno. Výše uvedené faktury byly zaúčtovány jako daňově účinný náklad žalobce. Dle žalovaného vykonával P. B. na základě smlouvy o technickém poradenství ve stavebnictví, technické poradenství na stavbách realizovaných žalobcem, **ve kterém** byl jediným společníkem a jednatelem. Na základě živnostenského oprávnění s předmětem podnikání činnost technických poradců v oblasti stavebnictví P. B. tedy fakturoval sjednané částky (odměna za činnost technických poradců v oblasti stavebnictví). Předmět činnosti ve smlouvě o technickém poradenství v oblasti stavebnictví byl shodný s předmětem podnikání žalobce. P. B. tedy vykonával pro žalobce činnost, která úzce souvisela s předmětem jeho podnikání. P. B. přitom vykonával technické poradenství na stavbách, které realizoval žalobce. Výkonem činnosti se tak P. B. podílel na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Vyplacené částky byly proto správně posouzeny jako příjmy plynoucí poplatníkovi ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, ze kterých nebyla plátcem

daně sražena ve správné výši záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

[4] Žalovaný neuznal odvolací námitku žalobce, podle níž daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období nebyla vůbec zahájena. V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9.6.2008, č.j. 57614/08/223932/5618, je sice na druhé straně tohoto protokolu uvedeno, že byla zahájena daňová kontrola u daňového subjektu Cor HB, s.r.o., DIČ: CZ25953117, ovšem jednalo se pouze o formální chybu. Ze spisového materiálu vyplývají úkony jak žalobce, tak správce daně, učiněné v průběhu daňové kontroly. Z nich je patrné, že byl žalobce s postupem správce daně srozuměn. Během řízení nevznel námitku proti postupu správce daně, kterou by zahájení daňové kontroly zpochybnil. Navíc správce daně oznámil záměr provést daňovou kontrolu žalobci ještě před podpisem uvedeného protokolu. Úkony správce daně vůči žalobci byly učiněny ve lhůtě pro vyměření daně podle ust. § 47 zákona č. 337/1991 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „d.ř.“). Žalovaný odmítl též námitku nezákonného zahájení daňové kontroly pro absenci sdělení důvodů pro uvedenou kontrolu s poukazem na nález Ústavního soudu, sp. zn. I.ÚS 1835/07. Žalovaný dovodil, že daňová kontrola byla zahájena v době před vyslovením uvedeného právního názoru Ústavním soudem, zcela standardním způsobem podle platné judikatury. Ani samotné údaje z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob v porovnání k vysokým ročním úhrnům čistých obrátů žalobce nebyly víc než vodítkem pro preventivní přezkoumání tvrzených údajů daňovou kontrolou, aniž by správce daně jakkoliv předjímal úmysl žalobce krátit daň.

[5] Žalobce v odvolání namítal, že technické poradenství není závislá činnost, neboť nijak nesouvisela s povinnostmi jednatele. Byla na ni uzavřena smlouva o technickém poradenství a jednalo se o příjem z podnikání dle ust. § 7 ZDP. Mzda za činnost jednatele byla v posuzovaném období řádně zdaněna. K tomu žalovaný uvedl, že P. B. uzavřel s žalobcem smlouvu o technickém poradenství ve stavebnictví. Přitom byl současně jediným jednatelem a společníkem žalobce. Smlouva byla uzavřena na výkon činnosti, která úzce souvisela s předmětem podnikání žalobce. P. B. zabezpečoval dozor nad kvalitou prováděných stavebních prací, konzultace technických a technologických postupů na stavbách realizovaných žalobcem. Dle názoru žalovaného vykonával P. B. činnost jednatele a úpravu zdanění tohoto příjmu pak upravuje ust. § 6 ZDP.

[6] Žalobce v odvolání dále namítal, že platná legislativa nezakazuje podnikateli provozování živnosti pro společnost, kde působí jako jednatel (společník). Žalobce má navíc činnost technických poradců v oblasti stavebnictví pouze zapsanou v obchodním rejstříku. Zde žalobce brojil proti ust. § 136 obchodního rejstříku. Žalovaný k tomu uvedl, že zákaz konkurence umožňuje společnosti kontrolovat, zda její společník (jednatel), nejedná vůči společnosti konkurenčním způsobem, zda svou činností vlastním jménem a na vlastní účet nepřipravuje svou společnost o potencionální zákazníky nebo obchody z titulu své funkce jednatele nebo postavení společníka, resp. zda kromě zájmů společnosti nehájí zájmy i jiných subjektů.

[7] Žalobce dále v odvolání namítal, že technické poradenství poskytoval jako osoba samostatně výdělečně činná i jiným subjektům a hradil si veškeré náklady související s činností technického poradce. Správce daně pak nesprávně překvalifikoval celou sjednanou částku 300 Kč/hod technického poradenství na závislou činnost. Skutečné náklady na provoz vozidla, prostřednictvím kterého byla činnosti vykonávána, a to bez leasingu a odpisů, však přesáhly výši fakturace. Z prostředků za poradenství byly tudíž pokryty pouze náklady

fyzické osoby. Za samotné poradenství nebyla vyplacena žádná částka. Proto nelze fakturované částky za technické poradenství považovat za mzdu. K tomu žalovaný zejména uvedl, že v dané věci rozhodně nelze považovat P. B. za osobu samostatně výdělečně činnou. Správcem daně bylo totiž prokázáno, že P. B. poskytoval technické poradenství ve stavebnictví pouze společnosti, kde byl společníkem a jednatelem. Vykonával činnost technických poradců ve stavebnictví pro společnost, která realizovala zakázky ve stavebnictví. Podílel se tak na faktickém fungování společnosti. Nevytvořil vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského listu. Jsou-li splněny podmínky pro kvalifikaci vyplacených částek jako příjmů ze závislé činnosti dle ust. § 6 ZDP, nelze již aplikovat ust. § 7 ZDP a stejné částky kvalifikovat jako příjmy z podnikání.

[8] Žalobce v odvolání rovněž namítal nestejný přístup ke všem daňovým subjektům. Společnosti, která se zabývá prodejem sportovního vybavení, včetně lyží, nebyla doměřena závislá činnost, ačkoliv jednatel společnosti provozoval živnost servis lyží. K tomu žalovaný uvedl, že se v dané věci zabýval správností posouzení zdanění příjmů u žalobce.

III. Žalobní argumentace

[9] V protokolu o ústním jednání ze dne 9.6.2008, kterým měla být podle tvrzení žalovaného zahájena u žalobce téhož dne daňová kontrola, je jednoznačně uvedeno, že předmětem jednání je zahájení daňové kontroly, přičemž prvostupňový správce daně zahajuje uvedeného dne tuto kontrolu u daňového subjektu Cor HB, s.r.o, DIČ: CZ25953117. V protokole nebylo uvedeno, co je důvodem daňové kontroly a že by měla být daňová kontrola zahájena u žalobce; ten je zde pouze uveden jako účastník jednání a jako takový také protokol o ústním jednání podepsal. Podle ust. § 12 odst. 1 d.ř. je protokol o ústním jednání veřejnou listinou. Podle ust. § 134 zák. č.99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), taková listina potvrzuje pravdivost toho, co je v ní osvědčeno, či potvrzeno. Uvedená listina tedy bez jakýchkoliv pochybností potvrdila, že byla zahájena daňová kontrola u daňového subjektu Cor HB, s.r.o. Nedošlo tak k řádnému zahájení daňové kontroly, proto práva a povinnosti uvedené v ust. § 16 odst. 2 a 4 d.ř. žalobci nevznikly. Úkony, prováděné bez řádného zahájení daňové kontroly u žalobce, nemohou být platné a právně relevantní pro rozhodnutí o dodatečném výměru. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“) lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a způsobem, který stanoví zákon. Podle čl. 4 odst. 1 LZPS mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a podle čl. 11 odst. 5 LZPS lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Bez zahájení daňové kontroly nelze žádné úkony vůči daňovému subjektu provádět a pokud jsou činěny, nemohou být pro svůj rozpor se zákonem platnými a relevantními úkony. Činnost prvostupňového správce daně byla v rozporu s platnými právními předpisy a výsledky kontroly proto nemohou být podkladem pro jakékoliv rozhodnutí vůči žalobci. Uvedená argumentace nabývá na významu v souvislosti se závěry nálezu Ústavního soudu, č. I.ÚS 1835/07, ze dne 18.11.2008, který zdůraznil důležitost řádného zahájení daňové kontroly z hlediska její důvodnosti a z hlediska ochrany práv daňových subjektů. Ústavní soud nezavedl novou právní úpravu, či nezpřísnil požadavky na možnost zahájení daňové kontroly, ale pouze vyložil, jak mělo být při zahájení daňové kontroly postupováno vždy, po celou dobu existence tohoto institutu.

[10] Žalobce již v průběhu daňového řízení namítal, že technické poradenství u malých staveb zajišťoval P. B. jako podnikatel, fyzická osoba, neboť technické poradenství od jiných osob by bylo podstatně dražší a žalobce by si jej nemohl ani dovolit. Takovým

postupem se žalobce snažil dosáhnout zisku. Rovněž i P. B. v pozici podnikatele se snažil dosáhnout zisku pro sebe a nikoliv pro společnost za mzdu. Činnost vykonával dle možností i pro jiné subjekty, byť ne v roce 2005 a 2006.

[11] Žalobce se rovněž neztotožnil s názorem žalovaného, že činnost fyzické osoby P. B. byla shodná s předmětem podnikání společnosti. Činnost P. B. jako samostatného podnikatele a žalobce byla a je diametrálně odlišná. Oba subjekty sice mají mj. formálně právně zapsanou jako živnost technické poradenství, avšak ve skutečnosti se činnosti technické poradenství věnuje částečně pouze P. B. Ani u něj to však není hlavní předmět. Největší část příjmů P. B. plyne z pronájmu nemovitostí. Žalobce se předmětu podnikání technické poradenství věnuje minimálně, v některých letech vůbec. Jeho skutečným předmětem podnikání jsou totiž dodávky staveb na klíč, rekonstrukce a modernizace staveb, nikoliv technické poradenství. Technické poradenství zapsané v obchodním rejstříku pak neznamená, že žalobce tuto činnost aktivně provozuje. V kontrolovaných letech tuto činnost nevykonával. V obchodním rejstříku byla zapsána proto, aby ji mohl v případě obchodní příležitosti vykonávat a nedostal se do rozporu se živnostenským zákonem. V úvahu je třeba brát skutečný obsah výkonu činnosti žalobce.

[12] Žalobce již v daňovém řízení podrobně vysvětlil povinnosti jednatele. Jednatele může ve stavební firmě dělat kdokoli, třeba ekonom nebo lékař, bez odborného vzdělání. K poskytování technického poradenství je však třeba příslušného vzdělání a praxe v oboru. Náplň činnosti jednatele je tedy jiná a nemusí zahrnovat technické záležitosti. P. B. byl za činnost jednatele ve společnosti v kontrolovaných letech odměňován a pobíral mzdu. Tu řádně zdaňoval jako příjem ze závislé činnosti dle ust. § 6 ZDP. Činnost technického poradenství pak nijak nesouvisela s povinnostmi jednatele. Byla na ni uzavřena smlouva o technickém poradenství a jednalo se v tomto konkrétním případě o příjem z podnikání dle ust. § 7 ZDP. V posuzovaném případě bylo nesprávně aplikováno ust. § 2 odst. 7 d.ř.

[13] Žalobce dále namítal, že odměna za technické poradenství byla zdaněna fyzickou osobou. Měla-li by být zdaněna i žalobcem, jednalo by se o nepřipustné dvojí zdanění téhož příjmu. Nápravu dvojího zdanění již nelze ani dosáhnout dodatečným daňovým příznáním P. B. z důvodu promlčení, neboť daňová kontrola byla neúměrně prodlužována.

[14] Finanční orgány také nesprávně označily celou vyplacenou částku za mzdu, ačkoliv prostředky získané fakturací technického poradenství nebyly ve významné míře použity na spotřebu, ale na nákup PHM, leasingové splátky, opravy aut, pojištění vozidel atd. Prostředky takto použité měly být ze mzdy odečteny, neboť nejde o mzdu. P. B. nepoužíval ke své činnosti žádný majetek či výrobní prostředky žalobce. Na tuto skutečnost žalobce v průběhu kontroly i v odvolání opakovaně upozorňoval, dokládal správci daně knihy jízd, doklady o PHM, leasingu, odpisech, opravách auta.

[15] Žalobce závěrem namítal, že pro posouzení věci je nerozhodné ust. § 136 obchodního zákoníku. Žalobce navíc provozoval stavební činnost a kamionovou dopravu, přičemž P. B. jí výkonem činnosti technického poradenství nekonkuroval. Dle názoru žalobce na daný případ není možné aplikovat rozsudek NSS ze dne 8.7.2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003, ale je třeba vycházet z usnesení Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 385/04, ze dne 20.1.2005. Žalobce závěrem namítal, že správce daně postupuje v obdobných věcech rozdílně. Zde upozornil na případ jednatele prodejce lyží v Havlíčkově Brodě, který po pracovní době jako fyzická osoba prováděl servis lyží a nebyl doměřen za závislou činností.

IV. Stanovisko žalovaného

[16] V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na skutkové a právní argumentaci, jak je uvedena v odůvodnění jeho žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

V. Jednání před soudem

[17] Při soudním jednání žalobce zdůraznil nesprávný způsob zahájení a průběh daňové kontroly. Zopakoval i další žalobní argumentaci. A dále doplnil, že do částky, z níž byla vypočtena daň ze závislé činnosti, bylo žalovaným nesprávně zařazeno i DPH. Dle názoru žalobce vyúčtované a poskytnuté DPH není příjmem za práci. Žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou ve vyjádření. Uvedl, že zdanění závislé činnosti nemá souvislost s DPH.

V. Právní hodnocení soudu

[18] V protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly, sepsaném Finančním úřadem v Havlíčkově Brodě pod č.j. 57614/08/223932/5618, dne 9.6.2008 je na straně 2 tohoto protokolu pod nadpisem „průběh jednání“ uvedeno, že byla zahájena daňová kontrola u subjektu Cor HB, s.r.o., DIČ: CZ25953117, ačkoliv podle tvrzení žalovaného mělo dojít k zahájení daňové kontroly u žalobce. K tomu soud uvádí, že podle shora citovaného protokolu došlo k zahájení daňové kontroly u žalobce, o čemž svědčí označení daňového subjektu – žalobce na přední straně protokolu, osoby oprávněné jednat za žalobce (P. B., jednatel společnosti). Protokol je opatřen podpisem zástupce žalobce, otiskem razítka žalobce a přílohou protokolu je též zmocnění třetích osob k jednání s prvostupňovým správcem daně v době provádění daňové kontroly za žalobce, které bylo podepsáno zúčastněným zástupcem žalobce, P. B. – jednatelem společnosti. Rovněž veškeré následující úkony prováděné v rámci daňové kontroly zcela jednoznačně poukazují na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena, vedena i ukončena s žalobcem. Uvedení daňového subjektu Cor HB, s.r.o. na straně 2 protokolu o ústním jednání je proto zjevnou chybou v psaní a vyhodnocení této chyby ve vztahu k relevantnosti zahájení daňové kontroly jako důvodné by bylo vyjádřením přepjatého právního formalismu. Uvedenou chybu v psaní není možno hodnotit jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[19] Soud se dále zabýval námitkou, že při zahájení daňové kontroly nebyly žalobci sděleny její důvody. Soud zde odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu Pl. ÚS-st-33/11 ze dne 8.11.2011, které překonalo žalobcem zmiňovaný nálezný Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. Zde je mj. uvedeno: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 LZPS nelze považovat*

bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Již z citovaného rozhodnutí Ústavního soudu je zřejmé, že námitku žalobce nebylo možné shledat důvodnou.

[20] Soud se dále zabýval věcnou argumentací žalobce. Soud zde vyšel zejména z rozsudku NSS ze dne 31.8.2010, č.j. 2 Afs 24/2010-96, kde je shrnuta i dosavadní judikatura NSS. V něm je mj. uvedeno:

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

Podle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z podnikání příjmy ze živnosti.

Je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že obě ustanovení jsou určena pro zdanění jiných druhů příjmů a neexistuje mezi nimi žádná posloupnost. Vytýká-li však krajskému soudu, že o pravidlu přednosti v rozsudku pojednal, není tomu tak. V části porovnávající příjmy podle ust. § 6 a podle ust. § 7 je pouze uvedeno, že přednostní aplikaci nic nenasvědčuje a ani právní teorie či praxe nenadřazuje fikci jiným pravidlům. Krajský soud na základě obsáhlého rozboru příjmů podléhajících oběma citovaným ustanovením dospěl k závěru, že se o příjem podřazený ust. § 6 zákona o daních z příjmů v daném případě nejedná.

Zákon o daních z příjmů v ust. § 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 jejích pracovníků; tomu napovídá i znění ust. § 6 odst. 2 cit. zákona, podle něhož je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků dále označen jako "zaměstnanec" a plátce příjmu jako "zaměstnavatel".

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. Jak stěžovatel, tak i žalobce a krajský soud při tomto posouzení poukazují na výklad zastávaný v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Právě pro srovnání skutkových okolností je třeba zmínit přehled stávající judikatury (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Rozsudkem ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 (zveřejněno pod č. 889/2006 Sb. NSS), byla činnost vykonávaná společníkem, která by jinak měla znaky samostatné výdělečné činnosti, podřazena režimu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za nerozhodný byl označen právní předpis, podle něhož byla upravena práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, uzavřená smlouva i způsob výkonu práce a výplaty odměny za ni. Řešen byl případ poskytování právní pomoci společníkem společnosti. 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“.

Rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 také prošel testem ústavnosti. 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 jednoznačně a všeobecné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do určité míry korigoval; konkrétně uvedl, že *„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 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.“*

Po tomto rozhodnutí Ústavního soudu byly Nejvyšším správním soudem vydány další rozsudky k dané problematice. Tak v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, již soud v duchu výše uvedeného názoru Ústavního soudu vyslovil, 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 ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Věcně se jednalo o tvrzené poskytnutí půjčky (splacení směnky) společníkem společnosti; rozsudek krajského soudu však byl zrušen pro nepřezkoumatelnost.

Rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56 (zveřejněno pod č. 841/2006 Sb. NSS), označil za příjmy ze závislé činnosti příjmy auditorů, společníků a jednatelů auditorské obchodní společnosti, přičemž vycházel z rozsudku sp. zn. 6 Afs 9/2003.

Rozsudek 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 ust. § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů označil soud za zdánlivý, neboť při činnosti pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu práce a jeho samostatnost. V rozsudku ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005 - 60, byl obdobně a u téhož subjektu řešen případ činnosti společníků vykonávajících stavební dozor na stavbách společnosti.

Rozsudkem 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, jedná se o výkon závislé činnosti, aniž by bylo rozhodné, že mandatář má vlastní živnostenský list.

V rozsudku 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 sp. zn. 6 Afs 9/2003 vyslovil, že se jedná o závislou činnost a že žalobce neprokázal tvrzené vlastní náklady spojené s touto činností.

Rozsudek ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, rovněž vycházel z rozsudku sp. zn. 6 Afs 9/2003 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.

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 ust. § 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 třeba 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 ust. § 2 odst. 7 daňového řádu.“

[21] V posuzovaném řízení není sporu o tom, že P. B. byl jednatelem a jediným společníkem společnosti s ručením omezeným, jíž je žalobce. Rovněž není sporu o tom, že jako společník a jednatel vykonával pro tuto společnost práci. Soud dále zjistil, že předmětem podnikatelské činnosti žalobce byla v předmětné době mj. i činnost technických poradců ve výstavbě. P. B. pak byl v posuzované době držitelem živnostenského listu s předmětem podnikání činnost technických poradců v oblasti stavebnictví. Jeho činnost dle smlouvy o dílo měla spočívat v konzultaci technických a technologických postupů a řešení na jednotlivých stavbách, dozor nad kvalitou prováděných stavebních prací na jednotlivých stavbách a odbornou technickou pomoc při jednání s úřady a institucemi. V nyní projednávané věci spočívá sporná právní otázka v posouzení smlouvy, na jejímž základě došlo k fakturaci. Tu uzavřel žalobce s osobou, jež současně zastávala funkci jednatele a společníka žalobce a je tudíž třeba rozhodnout, zda správce daně byl oprávněn podřadit příjmy vyplacené na základě těchto právních úkonů pod příjmy ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Jedním z předpokladů pro aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP z příjmů je vyhodnocení činnosti jednatele či společníka společnosti jako činnosti pro tuto společnost, a to na základě porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti dotčené osoby. V souladu s ustálenou a jednotnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz) a Ústavního soudu (usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, <http://nalus.usoud.cz>) vychází zdejší soud z materiálního posouzení závislé činnosti dle ust. § 6 ZDP, podle kterého není pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům určit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např.

mandátní smlouvou, smlouvou o dílo, smlouvou o pracovní činnosti nebo o provedení práce), veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Na závislou činnost, tak jak je pojímána ZDP, nelze pohlížet stejně, jako na závislou práci dle norem pracovního práva.

[22] Příjmy ze závislé činnosti se v souladu s ust. § 6 odst. 3 ZDP rozumějí příjmy pravidelné i jednorázové. S odkazem na ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP není rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně. Nerozhoduje ani, na základě jakého právního předpisu byla předmětná činnost následně účtována. Taktéž skutečnost, zda jednatel (společník) tuto činnost provozoval či neprovozoval v rámci výkonu své samostatné podnikatelské aktivity i pro jiné obchodní partnery, není pro posouzení výše uvedeného relevantní. Zde žalobce v posuzovaném období pro jiné partnery ani předmětnou činnost nevykonával. Fakt, že jednatel (společník) uzavřel s žalobcem smlouvy o dílo, nebrání podřazení příjmů na jejich základě vyplacených pod ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, jelikož se jedná o příjmy za činnosti vykonané pro žalobce. Koná-li jednatel (společník) pro společnost činnost na základě živnostenského oprávnění, přičemž předmět činnosti společnosti je shodný, může dojít ke zdánlivému střetu ust. § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) a c) ZDP, neboť na tyto činnosti lze obecně aplikovat obě ustanovení. Ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že dani z příjmů ze závislé činnosti jsou podrobeny příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i pokud nejsou povinni při výkonu práce pro tuto společnost dbát příkazů plátce (společnosti). Příjem z činnosti, vykonané jednatelem či společníkem pro společnost, je příjmem, ohledně něhož je pro daňové účely ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP zavedena legální fikce, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, která má charakter samostatné výdělečné činnosti podléhající zdanění dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) nebo písm. c) téhož předpisu (k tomu srov. např. rozhodnutí ze dne 28. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2003 – 59, nebo ze dne 5. 10. 2006, čj. 7 Afs 164/2005 – 60, dostupné z www.nssoud.cz). Rozhodující je zde prvek práce pro společnost a existence právního postavení společníka nebo jednatele; oba tyto prvky byly v daném případě naplněny. Dle smlouvy o dílo prováděl totiž P. B. konzultaci technických a technologických postupů a řešení na jednotlivých stavbách, dozor nad kvalitou prováděných stavebních prací na jednotlivých stavbách a odbornou technickou pomoc při jednání s úřady a institucemi. Přičemž i předmětem podnikání žalobce bylo nejenom technické poradenství, ale i dodávky staveb na klíč, rekonstrukce a modernizace staveb. Lze dospět k závěru, že výkonem dohodnutých činností jednatel (společník) nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského listu či jiného oprávnění, ale fakticky se podílel na fungování společnosti. Tento závěr je pro posouzení věci rozhodující. V takovém případě pak není rozhodující, že si P. B. jako fyzická osoba hradil veškeré náklady související s činností technického poradce, používal vozidla ve svém obchodním majetku apod., jak namítal žalobce. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný věc posoudil v souladu s výše uvedenou judikaturou NSS. Žalovaný věc posoudil a přezkoumatelným způsobem dospěl k závěru, proč příjem P. B. podřadil pod ust. § 6 odst. 2 ZDP, když v jeho rozhodnutí jsou zmíněna i kritéria uvedená v usnesení Ústavního soudu, č.j. IV. ÚS 385/04. Soud k tomu dodává, že toliko používání vlastního obchodního majetku či hrazení nákladů s činností spojených nemůže vést k závěru, že se jednalo o příjem dle ust. § 7 ZDP. Způsob a doba provedení činnosti P. B., pak vyplývala z potřeb žalobce na jednotlivých stavbách.

[23] Správce daně je při posuzování jednotlivých právních úkonů a jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně mimo jiné povinen vycházet z ust. § 2 odst. 7 d.ř. Při

aplikaci tohoto ustanovení nezkoumá vůli daňového subjektu jednotlivé právní úkony a jimi založené právní vztahy simulovat. 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 dotčených osob nepodřadil pod režim ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, postupoval by v rozporu právě s ust. § 2 odst. 7 d.ř. a akceptoval by tak nežádoucí stav, ve kterém by skutečný obsah právního úkonu byl zastřen stavem formálně právním (srov. rozhodnutí NSS ze dne 31.7.2009, č.j. 8 Afs 57/2008-58).

[24] Smyslem ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP je zdanit příjmy společníků a jednatelů s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Přitom práci pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (prací) společník (jednatel) objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání a získává příjem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 5.10.2006, č.j. 7 Afs 164/2005-60). Z těchto důvodů soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že pro posouzení věci je podstatné, zda žalobce skutečně vykonával technické poradenství.

[25] Dle názoru soudu zdanění dle ust. § 6 odst. 2 ZDP neumožňuje, na rozdíl od zdanění dle ust. § 7 ZDP (podnikající fyzické osoby) stanovit základ daně tak, že příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Nebylo tedy možné odečíst od příjmů ze závislé činnosti vyplacené žalobcem jednateli (společníkovi) P. B. jeho výdaje na nákup PHM, leasingové splátky, opravy aut, pojištění vozidel atd., jak namítal žalobce. Ust. § 6 ZDP pak stanoví, které příjmy vyplacené v režimu závislé činnosti, nejsou předmětem daně, případně jsou od daně osvobozeny (ust. § 6 odst. 7 až 9). Příjem ze závislé činnosti není předmětem DPH, a tudíž v rámci jeho vyplacení nemělo být DPH P. B. hrazeno. V takovém případě lze dospět k závěru, že částka vyplacená žalobcem P. B. a označená jako platba DPH je součástí příjmů ze závislé činnosti, z které byl žalobcem povinen provést srážku. Žalovaný v souladu se zákonem žalobci předepsal daň z celé částky vyplacené P. B.

[26] Žalobce namítal dále dvojí zdanění téhož příjmu. K tomu soud odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 15.2.2007, č.j. 7 Afs 121/2006-67, kde byla řešena obdobná věc. V rozsudku je zejména uvedeno: „Je třeba znovu zdůraznit, že daňové zákony nekonstituuji možnost dvojího zdanění stejného příjmu, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. Naopak, přesně upravují postup, jakým má být v případech, kdy jde o příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, daň hrazena. V daném případě to byl stěžovatel, kdo své zákonné povinnosti nesplnil. Skutečnost, že plátce daně daň z příjmů zákonným způsobem nesrazil, ostatně stěžovatel v soudním řízení nečinil spornou. To, že správní orgány v daňových řízeních dbají na to, aby daňové subjekty plnily své povinnosti stanovené jim právními předpisy, nelze interpretovat jako zatěžování daňových subjektů, jak namítal stěžovatel v kasační stížnosti. Předepsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků nebylo správními orgány, ani městským soudem, chápáno jako speciální daňová povinnost, ale jako právními předpisy stanovený postup, jakým a pouze tímto, je třeba úhradu této daně realizovat. Nelze proto paušálně tvrdit, že cíle daňového řízení bylo dosaženo za situace, kdy totožná daň měla být jiným daňovým subjektem uhrazena a jen z tohoto důvodu na právními předpisy upravený postup odvodu daně v těchto případech rezignovat. Jak již bylo zmíněno, pokud by tomu tak mělo být, popíral by nutně takový přístup celou zákonnou úpravu upravující povinnosti plátce daně v případě odvodů na daň z příjmu ze závislé činnosti a

funkčních požitků včetně procesních důsledků nesplnění těchto povinností upravených v ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků, neboť by v konečném důsledku bylo ponecháno na vůli plátce daně a daňového poplatníka, který z nich a jakým způsobem daňovou povinnost splní.“ S odkazem na citované rozhodnutí neshledal soud důvodnou námitku, že se jednalo v posuzovaném případě o dvojí zdanění jednoho příjmu.

[27] Soud se ztotožnil s žalobcem, že pro posouzení věci není rozhodné posouzení zákazu konkurence dle ust. § 136 obchodního zákoníku. Případné porušení zákazu konkurence totiž nemá žádný dopad do způsobu zdanění příjmu P. B.

[28] Žalobce rovněž namítal rozdílný přístup žalobce k různým daňovým subjektům. Žalobce zde upozornil na přístup správce daně k prodeji lyží, kde jednatel po pracovní době prováděl servis lyží. Správce daně však závislou činnost nedoměřil. K tomu soud uvádí, že předmětem jeho přezkumu je jednání žalobce a nikoliv odlišného daňového subjektu. K tomu ostatně ani nemá dostatek informací, když z žalobní námítky není jasné, zda předmět živnostenské činnosti společníka a jednatele byl shodný s předmětem činnosti společnosti s ručením omezeným, kde byla činnost jednatele (společníka) prováděna, byly-li předměty činnosti odlišné, nepřekrývaly se a ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka (jednatele) byl využitelný pro společnost ještě neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 31.8.2010, č.j. 2 Afs 24/2010-96).

VI. Náklady řízení

[29] Náhrada nákladů řízení před krajským soudem nebyla přiznána žádnému z účastníků. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (ust. § 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo

jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Brně dne 27.2.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu