

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **RAMOS, s. r. o. – v likvidaci,** se sídlem v Brně, Mariánské nám. 1, zastoupeného JUDr. Jiřím Ptáčkem, advokátem v Brně, Masarykova 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2004, č. j. 29 Ca 12/2002 – 27,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 24. 2. 2004, č. j. 29 Ca 12/2002 - 27, zamítl Krajský soud v Brně žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 11. 2001, č. j. 110-5319a/2001-0106, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce – obchodní společnosti RAMOS, spol. s r. o. (dále jen „stěžovatel“) proti platebnímu výměru č. j. 5399/01/289934/1864 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, který vydal Finanční úřad Brno II dne 22. 1. 2001 a kterým stěžovateli předepsal k přímému placení za zdaňovací období roku 1998 daň ve výši 238 691 Kč.

Stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení v tom, že soud neoprávněně podřadil příjmy stěžovatele ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmu, ač se v daném případě jednalo o příjmy z podnikání dle ust. § 7 citovaného zákona.

V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že při kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1998, 1999 zjistil kontrolu provádějící správce daně – Finanční úřad Brno II, že jednatelé stěžovatele jako samostatní podnikatelé fakturovali odměny za provedenou práci pro společnost podle uzavřených smluv o dílo. Správce daně posoudil předmětnou fakturaci částek jednatelů společnosti jako zastření skutečného stavu formálně právním ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) a fakturované částky posoudil jako příjem za práci společníků a jednatelů společnosti, a to i když nejsou povinni při výkonu práce dbát příkazů jiné osoby, tj. za příjem podle ustanovení § 6 odst. 1 písm.b) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 1998, a částku nesražených záloh na daň za zdaňovací období roku 1998 předepsal stěžovateli.

V případě stěžovatele se jedná o zdanění příjmů za práce a služby živnostensky provedené pro stěžovatele na základě smluv o dílo a nejedná se tedy o příjmy, na které by se vztahovalo ustanovení § 6 odst. 1 písm.b) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel dále uvádí, že pod režim shora uvedeného ustanovení nepochybně spadají jiné příjmy z pracovně právního, služebního a členského poměru nebo poměru obdobného, které jsou podřaditelné pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z citované právní úpravy, dle názoru stěžovatele, nelze dovodit, že ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona dopadá i na příjmy, které by společník, nebo jednatel společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost vykonával jako živnostník na podkladě smlouvy o dílo, kupní smlouvy či jiné, a to za situace, kdy v zákoně o daních z příjmů je v jeho ustanovení § 7 zakotveno zdaňování příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Stěžovatel se proto domnívá, že ne každá práce, pokud bude vykonávána pro společnost, musí být pro účely daně z příjmů považována za příjem ze závislé činnosti. Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, by měl být zdaněn příjem jednatele nebo společníka společnosti s ručením omezeným, který od společnosti získá příjem za činnost, ke které je povinen podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku, a to i když není povinen při výkonu práce dbát příkazů jiné osoby nebo za činnost, na kterou mu nebylo vystaveno živnostenské oprávnění a nejednalo by se tedy o příjem uvedený v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů by, dle názoru stěžovatele, měly být zdaněny pouze příjmy za práci. Neměly by být tedy zdaněny příjmy, které obsahují náhrady nákladů, které společník musel vynaložit k tomu, aby práci, resp. službu vykonal, např. zaplacenou kupní cenu za použitý materiál, cestovné aj., což se rozhodnutím žalovaného stalo.

Dále stěžovatel uvádí, že krajský soud připouští, že společník může pro společnost vykonávat jako živnostník činnost, ale pouze takovou, která není v souladu s předmětem podnikání společnosti s tím, že odměna by měla být zdaňována podle ustanovení § 7 odst. 1

písm. b) zákona o daních z příjmů. Pro tento názor však nenalezneme, dle názoru stěžovatele, oporu v zákoně a krajský soud tak činí výjimku s jím činěné aplikace.

Podle shora uvedeného názoru by se ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů aplikovalo podle toho, co bude společnosti účtováno. Tak by mohl společník společnosti, jejímž předmětem je „Provádění staveb, jejich změn a odstraňování“ fakturovat společnosti „Zednictví“ nebo „Podlahářství“. Stejně tak by mohl společník společnosti, jejímž předmětem podnikání je „Údržba motorových vozidel a jejich příslušenství“ fakturovat společnosti „Opravy silničních vozidel“. Jednalo by se tedy o ryze formální vymezení předmětu podnikání společnosti a předmětu podnikání živnostníka jako jednatele nebo společníka společnosti s ručením omezeným.

Jestliže bylo úmyslem zákonodárce vymezit rozsah uplatnění zdanění podle shora uvedeného ustanovení a vyloučit z něj příjmy prováděné pro společnost, pokud se předmět podnikání společníka a společnosti neztotožňuje, pak by měl být, dle názoru stěžovatele, tento úmysl vyjádřen v zákoně, a to způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního řádu. Není v souladu s ústavním pořádkem České republiky, aby daňová povinnost byla uložena nikoliv na základě zákona, ale názorem na jeho aplikaci.

Ve své stížnosti stěžovatel dále uvádí, že podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se při uplatňování daňových zákonů bere v daňovém řízení v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. Žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků však neukládá daňovému subjektu povinnost prokazovat, že stavem formálně právním zastírá skutečný obsah právního úkonu.

Bylo, dle názoru stěžovatele, na žalovaném, aby prokázal, který právní úkon by měl být uzavřenou smlouvou o dílo simulován, a to za účelem snížení daňové povinnosti. Pokud se tak nestalo, bylo povinností žalovaného vzít v úvahu skutečný obsah právního úkonu, t. j. že mezi stěžovatelem a jeho společníky, živnostníky, byla uzavřena smlouva o dílo, a že takto získaný příjem bude zdaňován podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel s ohledem na shora uvedené navrhuje napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti vyjádřil dne 19. 4. 2004. S právním názorem stěžovatele se žalovaný neztotožňuje. Z citace ustanovení § 6 odstavců 1 a 2 zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rozhodné období vyvozuje závěr, že jednatel společnosti získává z daňového hlediska status zaměstnance a proto jeho příjem za práci pro společnost, která spočívá ve stejné činnosti, jako je předmět podnikání této společnosti, ať již plyne z právního vztahu jakéhokoliv charakteru (obchodněprávního, občanskoprávního), je pro daňové účely vždy kvalifikován jako příjem ze závislé činnosti a jako takový je také zdaňován.

K námitce stěžovatele, že podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů by, měly být zdaněny pouze příjmy za práci, neměly by být tedy zdaněny příjmy, které obsahují

náhrady nákladů, které společník musel vynaložit k tomu, aby práci, resp. službu vykonal, např. zaplacenou kupní cenu za použitý materiál, cestovné aj., což se rozhodnutím žalovaného stalo Finanční ředitelství v Brně, jakožto účastník předchozího řízení uvádí, že stěžovatel tyto skutečnosti ve svém odvolání nenamítal a nepředložil rovněž žádné důkazy o tom, že by se tak stalo. Proto byly celkové částky posouzeny postupem dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP v souladu s ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP tak, že podléhají režimu zdanění dle ust. § 38h odst. 2 a 3 ZDP.

V podané kasační stížnosti nesouhlasí stěžovatel rovněž s právním názorem Krajského soudu v Brně, vyjádřeným v napadeném rozsudku sp. zn. 29 Ca 12/2002 - 27 ze dne 24. 2. 2004. Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem Krajského soudu v Brně *„že společník může pro společnost vykonávat jako živnostník činnost, ale pouze takovou, která není v souladu s předmětem podnikání společnosti s tím, že odměna by měla být zdaňována podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů“* a domnívá se, že pro tento názor však nenalezneme oporu v zákoně a krajský soud tak činí výjimku s jím činěné aplikace.

K této stižní námitce žalovaný zmiňuje zásadu zákonnosti (legality) v daňovém řízení, podle které platí, že při správě daně jednají správci daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Pro naplnění cíle daňového řízení, jímž je podle ust. § 2 odst. 2 ZSDP stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, má správce daně podle ust. § 1 odst. 2 ZSDP právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Jestliže tedy ZDP stanoví ve svém ust. § 6 odst. 1 písm. b) specifický postup při zdanění příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za jeho práci pro společnost, a to v případě, že se rozsah jeho činnosti pro společnost kryje s předmětem podnikání společnosti, a to bez ohledu na formu konkrétního právního vztahu mezi jednatelem a společností, je povinností správce daně postupovat v souladu s tímto zákonem. Zásada zákonnosti má oporu rovněž v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky (ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů) a v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku), podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Právě zásada zákonnosti je poté konkretizována ve výše uvedeném ust. § 2 odst. 1 ZSDP.

K tvrzení stěžovatele o neexistenci ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jež by ukládalo daňovému subjektu povinnost prokazovat, že stavem formálně právním zastírá skutečný obsah právního úkonu, žalovaný vymezuje podstatu jedné ze zásad daňového řízení zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP a uvádí, že v daném případě správce daně prvního stupně a následně i žalovaný (v původním řízení, tedy Finanční ředitelství v Brně) na základě posouzení všech skutečností a okolností zjištěných v daňovém řízení posoudili v souladu s ust. § 2 odst. 3 a odst. 7 ZSDP výše transakce stěžovatel tak, že z hlediska skutečného obsahu souvisejících právních úkonů představovaly předmětné smlouvy o dílo formálněprávně takové úkony, kterými měl být zastřen skutečný úmysl žalobce, a to výkon práce jednatelů (společníků) společnosti s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby, i s tím, že transakce byly v takto zvolené formální podobě provedeny se záměrem dosáhnout daňového zvýhodnění.

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovateli nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že správce daně na základě výsledků provedené daňové kontroly za zdaňovací období 1998 až 1999 platebním výměrem č. j. 5399/01/289934/1864 ze dne 29. 6. 2000 předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1998 ve výši 238 691 Kč. Provedenou daňovou kontrolou bylo zjištěno, že jednatelé a společníci stěžovatele pan Ing. Josef Štěpáník a pan Ing. Leopold Běluša, kteří neměli se stěžovatelem uzavřeny pracovní smlouvy, fakturovali společnosti stěžovatele částky za provedenou práci pro společnost podle uzavřených smluv o dílo. Za kontrolované období roku 1998 - 1999 nebyly vedeny mzdové listy jednatelů, v uvedeném období jednatelům nebyla vyplácena mzda. Správcem daně bylo na základě předložených smluv o dílo a faktur za kontrolované období zjištěno, že jednatelé vykonávali různé práce pro svou společnost, které byly shodné s předmětem podnikání společnosti uvedeném v obchodním rejstříku. Správce daně posoudil fakturaci částek od jednatelů společnosti jako zastření skutečného stavu stavem formálně právním ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a fakturované částky posoudil jako příjem za práci společníků a jednatelů společnosti, a to i když nejsou povinni při výkonu práce dbát příkazů jiné osoby dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Na základě výsledků provedené daňové kontroly pak správce daně vydal výše uvedený platební výměr, který žalobce napadl odvoláním. Podané odvolání proti tomuto platebnímu výměru Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 15. 11. 2001, č. j. 110-5319a/2001-0106 zamítlo. Věc následně přezkoumal na základě podané žaloby Krajský soud v Brně. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a zdůraznil, že prací pro společnost je třeba rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností společník případně jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, t. j. její podnikání a získává příjem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích stěžovatelem uplatněných stižních námitek ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Právní otázkou, jež měla být dle stěžovatele v řízení před Krajským soudem v Brně posouzena nesprávně, je otázka charakteru příjmů jednatelů a společníků stěžovatele ze smluv o dílo, které uzavírali jednatelé se společností stěžovatele, z pohledu § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů, t. j. zda jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona či o příjem podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona.

Dle ustanovení § 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 jiné osoby

Zákon pro daňové účely stanoví legální fikci, podle níž se na takové příjmy hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjmy z činnosti, jež není závislou. Za absence právě té podmínky, že je posuzován příjem za práce jednatele pro společnost, by se v daném případě jednalo o příjem podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníkem (jednatelem) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost, jsou příjmy plynoucí z ní jednateli vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a to i tehdy, jestliže jednatel vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění.

Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném v době rozhodování žalovaného jsou příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti mimo jiné i příjmy ze živností.

V předmětném sporu uzavřel stěžovatel se svými společníky a zároveň jednateli panem Ing. Josefem Štěpáníkem a panem Ing. Leopoldem Bělušou v rozhodném období smlouvy o dílo. Předmětem podnikání stěžovatele je dle výpisu z obchodního rejstříku poskytování software, projektování elektrických zařízení, výroba a instalace elektronických zařízení. Z předmětu smluv o dílo uzavřených s výše uvedenými jednateli a taktéž z předložených faktur je zřejmé, že se tento shoduje s předmětem podnikání společnosti stěžovatele, případně je obdobný. Tuto skutečnost taktéž jednatel Ing. Leopold Běluša výslovně potvrdil do protokolu ze dne 14. 12. 2000. Za situace, kdy společníci vykonávali pro stěžovatele činnosti, které byly shodné či obdobné s předmětem činnosti stěžovatele zapsané v obchodním rejstříku, tedy vykonávali práce pro společnost, a v rozhodné době vykonávali funkci jednatelů stěžovatele, žalovaný správně podřadil příjmy z výše uvedených prací pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Tato fakta jsou pro posouzení charakteru příjmů jednatelů z pohledu řádného splnění daňové povinnosti stěžovatelem rozhodující, neboť žádná jiná kritéria ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nestanoví.

Shora popsanou fikcí příjmu ze závislé činnosti, která se uplatní pro účely daňové, nejsou ani nijak dotčeny jiné právní předpisy, na základě nichž je smluvní vztah mezi společníkem a společností z pohledu práva obligačního založen.

Námitku stěžovatele obsaženou v kasační stížnosti, že by dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů neměly být zdaněny příjmy, které obsahují náhrady

nákladů, které společník musel vynaložit k tomu, aby práci, resp. službu vykonal, např. zaplacenou kupní cenu za použitý materiál, cestovné aj., shledal Nejvyšší správní soud neopodstatněnou.

Dle ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, nejsou:

a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, jakož i hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; vyplácí-li zaměstnavatel vyšší náhrady, jsou částky, které překračují výši stanovenou zvláštním předpisem, zdanitelným příjmem podle odstavce 1, a to i v případě, že tento zvláštní předpis výplatu vyšších náhrad neomezuje,

c) částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel.

Stěžovatel, jak je patrno z předloženého spisového materiálu, v průběhu daňové kontroly netvrdil, a taktéž z předložených smluv o dílo ani z předmětu činnosti uvedeného na daňových dokladech není patrno, že by ve fakturovaných částkách byly zahrnuty náhrady cestovních výdajů, či částky, jež má na mysli ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel uplatnil předmětnou námitku poprvé až v žalobě. Za takové situace nelze žalovanému vytýkat, že nepřihlédl ke skutečnosti, která mohla být známa pouze stěžovateli. Žalovaný jednal v souladu se zákonem, když v posuzovaném případě do příjmů ze závislé činnosti zahrnul fakturované částky v plné výši.

Tvrzení stěžovatele, že krajský soud připouští, že společník může **pro společnost** vykonávat jako živnostník činnost, ale pouze takovou, která není v souladu s předmětem podnikání společnosti s tím, že odměna by měla být zdaňována podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nemá oporu ve spise. V odůvodnění rozsudku krajský soud pouze obsahově vymezil termín „práce pro společnost“. Jak již bylo výše uvedeno, jedním z předpokladů pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, je klasifikace činnosti společníka či jednatele společnosti jako činnosti (resp. práce) pro společnost, přičemž konkrétní hodnocení charakteru posuzované činnosti bude vždy spočívat v porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti jednatele. Pokud posuzovanou činnost nebude možné klasifikovat jako práci pro společnost, nebudou naplněny předpoklady pro použití výše citovaného ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a jeho aplikace nebude na místě.

Námitku stěžovatele spočívající v nesprávném použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj. Tato zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně

od skutečnosti. Tuto zásadu daňového řízení žalovaný respektoval a v řízení se zaměřil na posouzení charakteru deklarovaných činností jednatelů prováděných na základě uzavřených smluv o dílo. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků nestanoví daňovému subjektu povinnost prokazovat, že stavem formálněprávním zastírá skutečný obsah právního úkonu. Naproti tomu je v zákoně o správě daní a poplatků zakotvena povinnost pro správce vzít v úvahu skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastírán stavem formálně právním. Žalovaný v daném případě došel po zhodnocení v daňovém řízení provedených důkazů k závěru, že stěžovatelem předloženými smlouvami o dílo zastíral tento „závislou činnost“ a v souladu se zákonem přihlížel v daňovém řízení ke stavu skutečnému. Pokud by správce daně předmětné příjmy jednatelů nepodřadil pod režim ustanovení § 6 odst.1 písm. b) zákona o daních z příjmů, byl by to on, který by postupoval nezákonně, v rozporu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a akceptoval by tak nežádoucí stav, kdy skutečný obsah právního úkonu je zastřen stavem formálně právním.

Ze všech shora uvedených skutečností vyplývá, že při řešení otázky charakteru příjmů jednatelů stěžovatele z pohledu § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů, t. j. při řešení otázky, zda jde pro účely stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona či o příjem podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona, se Krajský soud v Brně nedopustil omylu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, neboť tento soud na zjištěný skutkový stav použil správný právní předpis a v rámci tohoto právního předpisu správnou právní normu, přitom se nedopustil ani nesprávnosti při výkladu.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 20. 12. 2004

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu