



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **Patrik Ježek s. r. o.**, IČ: 27507246
se sídlem v Lázních Bělohrad, Štefánikova 591
zastoupen JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem
v Hradci Králové, Malé náměstí 124/15

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 42//21

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. dubna 2023, č.j. 14229/23/5200-10421-713255

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2018 ve výši 529 578 Kč. Správce daně v daňovém řízení dospěl k závěru, že částka ve výši 1 815 000 Kč, kterou

žalobci za poskytnutí zásilatelských služeb vyfakturoval pan P. J., DIČ CZ506193233, jednatel a společník žalobce, měla být správně zdaněna jako daň ze závislé činnosti na základě ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona ř. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

II. Obsah žalobního tvrzení

2. Žalobce uvedl, že na činnost, kterou pro žalobce vykonával pan Patrik Ježek, je nutno nahlížet jako na svébytnou podnikatelskou činnost v oboru zásilatelství, jejímž předmětem bylo organizační zajišťování přepravy, kterou žalobce následně fyzicky provedl.
 3. Žalovaný a správce daně dospěli k názoru, že činnost, kterou pan P. J. pro žalobce vykonával, měla povahu práce společníka pro společnost s ručením omezeným a příjmy pana Ježka kvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) pod 2 ZDP, když ve svém rozhodnutí vycházel ze starší judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že vztah mezi společností s ručením omezeným a jejím společníkem sice v obecné rovině může být vztahem dodavatelsko-odběratelským (důsledkem čehož je pak zdanění příjmů daní ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP), avšak v daném případě se dle žalovaného o takový vztah nejednalo.
 4. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce porušil ust. § 38h ZDP, neboť nesrazil P. J. zálohu na daň ve stanovené výši.
 5. Žalobce namítal, že
 - a) žalovaný nesprávně kvalifikoval činnost Patrika Ježka jako činnost společníka pro společnost podléhající dani ze závislé činnosti a
 - b) výše doměřené daně byla správcem daně a žalovaným stanovena nesprávně, neboť daní z příjmu byly zatíženy i částky vyplacené panu Patriku Ježkovi, které nelze považovat za jeho příjem.
- a) Povaha činnosti pana P. J.*
6. Žalovaný dle žalobce v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí sice vychází ze správného předpokladu, že odpovídající právní kvalifikace činnosti společníka pro společnost závisí na vyhodnocení konkrétních okolností projednávané věci, avšak ve skutečnosti tyto okolnosti posuzuje ryze mechanicky s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bez reflexe konkrétních skutkových okolností a specifik případu. Pro správce daně i žalovaného hrála rozhodující roli skutečnost, že předmět podnikání žalobce (přeprava) a pana P. J. (zásilatelství) spolu úzce souvisí, přičemž žalovaný ve svých úvahách výslovně vychází z předmětu podnikání, jak je zapsán v obchodním, resp. živnostenském rejstříku.
 7. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, v bodě 42 žalobou napadeného rozhodnutí argumentuje, že „čím větší míra příbuznosti této činnosti bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti.“ Tato argumentace je dle žalobce zavádějící a v projednávané věci vede k nesprávným závěrům. Míra příbuznosti obou podnikání nemůže hrát tak významnou roli, jak žalovaný tvrdí, a to již proto, že žalobce by patrně nepoptával služby, které s předmětem jeho podnikání nijak nesouvisí. Dle žalobce by proto měla rozhodující roli hrát skutečnost, zda společník podnikající jako fyzická osoba vykonává vlastní činnost, která je oddělitelná od činnosti žalobce nebo zda se jedná o její nedílnou součást.

8. V tomto směru žalovaný dle názoru žalobce dostatečně nezohlednil skutečnost, že pan P. J. poskytoval zásilatelství služby ještě před vznikem žalobce jako právního subjektu. Žalobce přitom nepřevzal podnik pana P. J. jako fyzické osoby, který sice je zakladatelem a jediným společníkem žalobce, nicméně svůj podnik při založení žalobce nevložil do základního kapitálu žalobce ani jej žalobci neprodal. Tato skutečnost (která je mezi účastníky řízení nesporná) bez dalšího implikuje závěr, že vedle sebe existují dva závody (podniky ve starší terminologii), které jsou na sobě nezávislé: starší závod P. J. a vykonávající zásilatelství činnost a později vzniklý závod žalobce vykonávající především činnost v oblasti autodopravy. Dle žalobce přitom neexistují žádné rozumné a ústavně obhajitelné důvody, aby tatáž činnost vykonávaná nezávislým závodem, byla podrobena odlišnému daňovému režimu jen proto, že vlastníkem tohoto závodu je fyzická osoba, která je současně společníkem žalobce. Právě k tomuto závěru ústí konstatování žalovaného uvedené v bodě 59 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí: „K tvrzení daňového subjektu, že pokud by tyto služby neposkytoval pan J., musely by být poskytovány třetí osobou, odvolací orgán uvádí, že nezpochybňuje, že činnost zásilatelství může být zajištěna třetí stranou. Nicméně taková osoba by nebyla v postavení společníka daňového subjektu.“

b) Způsob výpočtu doměřené daně

9. Nad rámec výše uplatněných žalobních bodů žalobce namítal, že i kdyby obstál právní názor žalovaného, rozhodnutí je stiženo vadou nezákonnosti, neboť daň byla žalobci doměřena v rozporu s aplikovatelnými právními předpisy. Výpočtový model, který uplatnil správce daně a který žalovaný svým rozhodnutím aproboval, není, jak žalobce zdůraznil, v souladu se zákonem, neboť daní ze závislé činnosti zatěžuje částku, která se nikdy nestala příjmem pana P. J.. Nesprávně vypočtena je i výše doměřené daně.
10. Dále žalobce uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatuje, že příjem pana P. J. pochází ze tří faktur, které tento subjekt vystavil žalobci, přičemž fakturovány byly částky 726 000 Kč, 544 500 Kč a 544 500 Kč, vše včetně DPH. Celkovou částku 1 815 000 Kč pokládal za příjem pana P. J. podléhající dani ze závislé činnosti. Tento závěr není správný, neboť v uvedených částkách je zahrnuta daň z přidané hodnoty ve výši 315 000 Kč, kterou žalobce sice uhradil panu P. J., nicméně ten ji v souladu s příslušnými právními předpisy odvedl do státního rozpočtu jako daň na výstupu, přičemž žalobce si tutéž daň uplatnil na vstupu. Příjmem podléhající dani ze závislé činnosti tudíž může být nejvýše částka odpovídající základu daně uvedená na předmětných fakturách, tj. částka ve výši 1.450.000 Kč.
11. Správce daně a žalovaný, jak žalobce uvedl, dále nepostupovali správně, pokud předmětnou částku přijatou panem P. J. během celého zdaňovacího období podrobili zdanění odpovídajícímu výši zálohy na daň ze závislé činnosti připadající na každý jednotlivý měsíc, v němž byla, byť jen zčásti, uhrazena faktura vystavená panem P. J.. Pokud již správce daně přistoupil ke změně daňového režimu příjmu tohoto subjektu oproti tvrzením žalobce, pak byl správce daně oprávněn doměřit žalobci nejvýše částku odpovídající rozdílu daně stanovené správcem daně a daně odvedené za činnost pana P. J., ať už žalobcem, nebo tímto subjektem, který svůj příjem zdanil daní z příjmu podle ust. § 7 ZDP. Zejména pak nebyl důvod uplatnit vůči žalobci solidární zvýšení daně 7%, neboť příjem pana P. J. neodůvodňoval, aby se stal osobou povinnou odvést daň zahrnující tuto solidární přírážku.

12. Žalobce shrnul, že i kdyby žalobou napadené rozhodnutí obstálo ve svém základě, neobstojí co do výše doměřené daně, neboť daňová povinnost dodatečně doměřená žalobci neodpovídá skutečné zákonné povinnosti pana P. J. na dani z příjmů.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný odkázal v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Ad a) Charakter příjmů pana P. J.

14. Žalovaný uvedl, že se touto otázkou zabýval v bodech [42] až [55] a dále též bodech [63] a [64] napadeného rozhodnutí. K tomu podotkl, že otázka právního hodnocení příjmů společníka obchodní společnosti za činnost vykonávanou pro tuto společnost se v minulosti opakovaně stala předmětem rozhodování Nejvyššího správního soudu. Přitom odkázal na rozsudek ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, rozsudek ze dne 20. 12. 2004, č. j. 5 Afs 35/2004 - 50, rozsudek ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 -96, rozsudek ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 - 44 a v neposlední řadě i na rozsudek ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59).
15. Žalovaný k tomu uvedl, že k aplikaci ZDP nelze automaticky přistoupit tak, že za příjem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP bude hodnoceno jakékoli plnění, které osoba v postavení společníka obchodní společnosti či člena jejího statutárního orgánu od této společnosti obdrží. Ostatně např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2004, č. j. 5 Afs 35/2004 - 50, váže takový závěr na souvislost s běžnou činností příslušné společnosti vyplývající z předmětu její ekonomické činnosti. Podrobně pak byla daná problematika řešena v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96. V něm Nejvyšší správní soud nejprve shrnul demonstrativní výčet požadavků obiter dictum vyslovených v usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, v jejichž smyslu je nutno, za účelem hodnocení příjmů společníka obchodní společnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP, se pečlivě zabývat relevantními individuálními okolnostmi. Shora postupně předestřený právní názor byl pak výstižně sumarizován v bodě [41] rozsudku ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 - 29. Na tomto podkladu pak Nejvyšší správní soud následně v bodě [41] příslušného rozsudku takto pojatou legální fikci ve vztahu k problematice daní z příjmů výslovně označil za legitimní.
16. Dále žalovaný vzpomenul rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Afs 242/2018 - 40 (bod [25]), v němž byl tento závěr založen primárně na následujících okolnostech: příslušná osoba byla v kontrolovaném období jediným jednatelem společnosti; pro společnost prováděla (a fakturovala) práce pravidelně, opakovaně, dlouhodobě a osobně; pro jiné subjekty práci nevykonávala; svou činností se podílela na zisku, fungování a prosperitě společnosti, svou činností plnila předmět podnikání společnosti.
17. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že shora předestřené judikaturní požadavky jsou v nyní projednávané věci naplněny. Předně, jak bylo žalovaným vysvětleno již v bodě [44] napadeného rozhodnutí, zasílatelství, jež bylo prováděné panem P. J. pro žalobce, v praxi obnáší zajištění přepravy zásilky a provedení úkonů s touto přepravou souvisejících. Zasílatelská činnost v sobě tedy mimo samotné organizace přepravy zahrnuje též zajištění překládání, skladování, proclení, pojištění, balení, třídění a jiné činnosti v individuálním případě nezbytné pro dopravení zásilky do místa určení. Pokud se pomine situace, v níž zasílatelskou činnost realizuje sám přepravce, představují zasílatelství a přeprava (ve smyslu

samotného fyzického transportu) dvě úzce provázené činnosti, které jsou jedna bez druhé jen těžce proveditelné. Žalovaný uvedl, že pokud by odhlédl od samotného faktu, že samo zasílatelství je jednou ze složek žalobcem explicitně deklarovaného předmětu podnikání (viz bod [45] napadeného rozhodnutí a str. 5 zprávy o daňové kontrole), ze shora definované podstaty žalovaný dovodil, že vykonával-li pan P. J. v prověřovaném zdaňovacím období pro žalobce zasílatelskou činnost (ne již samotnou na ni navázanou přepravu; viz bod [37] napadeného rozhodnutí), fakticky se při výkonu této činnosti nacházel v manažerské pozici, z níž byla organizována veškerá praktická každodenní činnost žalobce, spočívající v provádění nákladní silniční motorové dopravy. Funkce, kterou pan P. J. v mechanismu fungování žalobce, jehož byl jediným společníkem a jednatelem, zastával, tak byla bez nadsázky klíčová, neboť bez provedení této činnosti by zaměstnanci žalobce, mající na starost provádění samotných fyzických transportů, ve výsledku jednoduše neměli, co a kam přepravovat.

18. Žalovaný tedy konstatoval, že činnost, kterou pan P. J. pro žalobce vykonával, nelze vnímat jakkoli okrajovou či doplňkovou, ale sehrávající nepostradatelnou roli v procesu naplňování předmětu jeho podnikání a při generování jeho příjmů. Skutečnost, že pozice tohoto subjektu byla v tomto směru pro fungování žalobce a realizaci předmětu jeho podnikání v průběhu zdaňovacího období roku 2018 stěžejní, ostatně ilustruje též konstatování žalobcem učiněné již v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 23. 10. 2020, dle něž je přímou zásluhou této fyzické osoby, že za dané zdaňovací období žalobce vydal celkem 2 244 faktur (viz opět bod [37] napadeného rozhodnutí). V tomto směru nelze přehlédnout, že pan P. J. se v průběhu zdaňovacího období roku 2018 nacházel v organizátorském postavení, typickém pro členy statutárního orgánu právnické osoby (jímž ostatně sám byl), či její zaměstnance na manažerských pozicích. Žalovaný nicméně v nyní projednávané věci neustrnul toliko u vymezení charakteru panem P. J. vykonávané činnosti a jeho porovnáním s předmětem ekonomické činnosti žalobce. V tomto směru dále uvádí, jak bylo v průběhu daňového řízení zjištěno a shrnuto především v bodech [39], [46] a [55] napadeného rozhodnutí, že pan P. J. tuto činnost v prověřovaném zdaňovacím období vykonával výhradně pro žalobce, přičemž v průběhu roku 2018 nevystavil v rámci své ekonomické činnosti žádné daňové doklady pro jiné odběratele (odlišné od žalobce); panu P. J. pak v daném období neplynul jiný příjem než finanční prostředky vyplacené mu ze strany žalobce. Výkon této činnosti, nedělo-li se tak přímo v terénu (na cestách), probíhal v prostorách rodinného domu, v němž současně sídlil žalobce. Bez zajímavosti pak dle žalovaného není ani samotná okolnost, že pan P. J. pronajímal ve svém rodinném domě žalobci prostory, v nichž tento sídlil a dále též dva osobní automobily; přestože pak z podstaty bývá dán mezi obchodními společnostmi a jejich společníky úzký vztah ekonomického provázání, v případě pana P. J. a žalobce byla tato vzájemná vazba ještě hlubší.
19. Žalovaný tedy shrnul, že pan P. J. v prověřovaném zdaňovacím období osobně soustavně vykonával pro žalobce, jehož byl (a to kontinuálně od jeho založení) jediným společníkem a jednatelem, činnost, jež představovala nedílnou součást jeho každodenního fungování a již se zcela zásadně (nepostradatelně) podílel na naplňování předmětu jeho ekonomické činnosti. Jakkoli pak byl pan P. J. držitelem příslušného živnostenského oprávnění, nevykonával v rozhodné době danou činnost pro žádného dalšího odběratele, přičemž jediný jeho příjem v daném období plynul právě od žalobce. Proto byly bezezbytku naplněny podmínky pro materiální posouzení poměru mezi těmito osobami coby práce

společníka pro obchodní společnost a pro aplikaci právní fikce ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP, vymezené shora odkazovanou judikaturou.

20. Na shora rekapitulovaném závěru nemůže dle žalovaného nic změnit ani poukaz na formální samostatnost obchodních závodů pana P. J. a žalobce. V tomto směru žalovaný podotýká, že nikdy netvrdil, že by mělo dojít ke splnutí obou obchodních závodů, či převedení obchodního závodu pana P. J. do majetku žalobce. Pouhou osamocenou skutečností, že uvedený subjekt vykonával předmětnou činnost s pomocí vlastního obchodního závodu – tedy v praxi s pomocí vlastního počítače, telefonu a případně automobilu (viz opět bod [37] napadeného rozhodnutí), a nebyl v tomto směru odkázán na technické zázemí poskytované obchodním závodem žalobce, nelze mít bez dalšího ve vztahu k otázce aplikace § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. ZDP za rozhodnou.. Žalovaný upozornil, že obdobnou situací se v minulosti zabýval Krajský soud v Brně, a to v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 31 Af 91/2016 - 40, jehož závěry byly v plném rozsahu aprobovány shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Afs 242/2018 - 40, (viz bod [14] tohoto vyjádření). V bodě 31. odůvodnění daného rozsudku pak bylo konkrétně konstatováno: „*Uvedené znaky závislé činnosti nemůže vyvrátit zjištění, že Ing. M. vykonával danou činnost doma, na svém osobním počítači a za pomoci svých pracovních pomůcek. Jde jistě o důležitý faktor pro posouzení charakteru činnosti, nicméně rozhodně ne faktor jediný ani rozhodující. Ve prospěch závěru o tom, že se jednalo o činnost závislou, přitom svědčí řada dalších indicií, které při právní kvalifikaci této činnosti převažují nad skutečností, že žalobce pro její výkon Ing. M. nezajistil pracovní prostředí ani pracovní pomůcky.*“ Stejně jako v citovaném případě,
21. Zcela pak dle žalovaného nelze odhlédnout ani od shora zmíněného faktu, že hmotné zázemí obou aktérů nyní projednávané věci v rovině praktické do značné míry splývalo – oba prokazatelně sídlili ve stejné panem P. J. vlastněné budově a užívaly stejných panem P. J. vlastněných osobních automobilů.

Ad b) Výpočet dodatečně k přímé úhradě stanovené daně

22. K této argumentační linii žalovaný předně uvedl, že tato námitka byla vznesena až v rámci nyní projednávané žaloby. K tomu podotkl, že jak popis konkrétní podoby aplikovaného výpočtu daně, tak odůvodnění jeho užití, je vyčerpávajícím způsobem předestřen ve zprávě o daňové kontrole.
23. Námitku žalobce, že správce daně při výpočtu vycházel z celkové panem P. J. fakturované částky, včetně do ní zahrnuté DPH, žalovaný označil za nesprávnou a vystavenou na tvrzení, jež odporuje obsahu daňového spisu. Odkázal přitom na str. 18 zprávy o daňové kontrole, která obsahuje úpravu jejího výpočtu. Žalovaný připustil, že v rámci původního výsledku kontrolního zjištění, uvedeného na str. 6 až 14 zprávy o daňové kontrole, bylo skutečně chybně vycházeno z absolutní výše panem P. J. fakturovaných částek, resp. absolutní výše jemu za tyto fakturované služby žalobcem vyplacených finančních prostředků v příslušných kalendářních měsících roku 2018. Nicméně jak vyplývá ze zmiňované str. 18 zprávy o daňové kontrole, tato dílčí chyba byla ještě v průběhu daňové kontroly bezesbýtku napravena, když správce daně, v intencích ustálené praxe stanovené judikaturou správních soudů (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2016, č. j. 8 Afs 169/2015-29, bod [5], či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2013, č. j. 29 Af 45/2011-169, body [109] a [110]), podrobil částky žalobcem panu P. J. reálně vyplacené (shrnuté v tabulce č. 2 na str. 6 zprávy o daňové kontrole) výpočtu vycházejícímu z § 37

zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období) dále jen „zákon o DPH“), v důsledku čehož byla jejich hodnota pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti snížena o částku odpovídající v nich zahrnuté DPH. Výsledné částky panu P. J. žalobcem vyplacených příjmů byly uvedeny v tabulce č. 3 na str. 18 zprávy o daňové kontrole, přičemž nelze přehlédnout, že takto správce daně paradoxně dospěl k hodnotám ještě nižším (v souhrnu čítajícím 1 499 914 Kč), než jakých by bylo dosaženo prostým snížením částky 1 815 000 Kč o 21 %, které je navrhováno v žalobě. Těmto relevantně sníženým hodnotám pak odpovídají výsledky provedených korekcí výpočtu DPFO ze závislé činnosti za jednotlivé kalendářní měsíce, obsažené na str. 19 až 22 zprávy o daňové kontrole.

24. K námitce žalobce, že předmětná částka byla panem P. J. postupně v průběhu celého prověřovaného zdaňovacího období podrobena zdanění za každý jednotlivý měsíc, v němž docházelo k její výplatě, žalovaný uvedl, že se jedná o námitku formulovanou zcela paušálně, aniž by bylo jakkoliv specifikováno, v čem konkrétně je nesprávnost oné dílčí části provedeného výpočtu spatřována. Takový postup nepovažoval žalovaný za protiprávní. Odkázal přitom na ust. § 38h odst. 1 ZDP, z něhož plyne, že základem pro výpočet zálohy na DPFO ze závislé činnosti je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, zvýšený o povinné pojistné. Podle § 38h odst. 10 ZDP je pak plátcem daně povinen odvést úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. Ustanovení § 38s ZDP dále stanoví, že nebyla-li u daně sražené plátcem daně poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti splněna povinnost srazit daň včetně záloh ve stanovené výši (a to ani dodatečně), je základem pro výpočet této daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena (u poplatníka s příjmy podle § 6 ZDP zvýšená o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 ZDP). Jak bylo zjištěno z listin předložených žalobcem spolu s jeho podáním, zaevidovaným správcem daně dne 25. 6. 2021 pod č. j. 1389680/21, panu P. J. nebyl ze strany žalobce příjem za jím vykonávanou činnost vyplácen jednorázově, nýbrž postupně (v různě vysokých částkách) v průběhu několika kalendářních měsíců (přesněji v rozsahu března až prosince 2018; viz také tabulky obsažené na str. 6 a 18 zprávy o daňové kontrole). Probíhala-li výplata předmětných příjmů pana P. J. v prověřovaném zdaňovacím období separátně v jednotlivých kalendářních měsících, představoval ve smyslu shora odkazované právní úpravy základ pro výpočet záloh na DPFO ze závislé činnosti úhrn oněch příjmů za tyto jednotlivé kalendářní měsíce, přičemž za tyto jednotlivé měsíce měly být ony zálohy žalobcem též sraženy a odváděny. Pokud tak správce daně v nyní projednávané věci vycházel při výpočtu výsledné výše k přímé úhradě stanovované DPFO ze závislé činnosti postupně z dílčích částek, jež byly žalobcem panu P. . reálně vyplaceny za kalendářní měsíce březen až prosinec 2018, postupoval zcela v intencích relevantních ustanovení ZDP.
25. Žalovaný dále upozornil, že v daném případě byl postup správce daně při prováděném výpočtu přezkoumatelně vysvětlen, a to jak v rámci sumarizace původního výsledku kontrolního zjištění na str. 6 až 14 zprávy o daňové kontrole, tak v rámci jeho následné úpravy na str. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole.
26. K námitce žalobce, že při výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v nyní projednávané věci měla být zohledněna daň panem P. J. za stejné zdaňovací období

přiznaná a zaplacená coby daň z příjmů ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, žalovaný uvedl, že i kdyby pan Patrik Ježek skutečně zahrnul od žalobce inkasované finanční prostředky do daňového přiznání za zdaňovací období 2018 a takto přiznanou daň následně zaplatil (ačkoli k takovému počínání v konkrétním případě nebyl právní důvod), nebyla by tímto krokem jakkoli dotčena pro rozhodnutí o stanovení daně v nyní projednávané věci klíčová otázka, a sice, zda žalobce dostal své (výhradní) povinnosti odvést z těchto vyplacených finančních prostředků zálohu na DPFO ze závislé činnosti. Správce daně tak, jak žalovaný zdůraznil, nebyl v proběhlém daňovém řízení povinen ani oprávněn zkoumat, jakým způsobem se k vyplaceným finančním prostředkům s povahou příjmů ze závislé činnosti stavěla osoba, jíž byly tyto prostředky za vykonanou činnost vypláceny.

27. Na okraj pak žalovaný dodal, že pokud by snad ve výsledku nastala situace, v níž by byla žalobcem zaplacená dodatečnými platebními výměry k přímé úhradě předepsaná daň a současně byla nesprávně zaplacená též ze stejných finančních prostředků se týkající daň ze strany pana P. J., nejednalo by se s ohledem na shora uvedené o stav zakládající nepřijatelné dvojí zdanění; už vůbec pak o stav, jehož existenci by bylo možno klást za vinu správci daně. Odkázal přitom na názor, vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, dle něhož „*Konečně měl-li být příjem z činnosti JUDr. P. zdaněn jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona, neměl již být zdaněn jako příjem podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona. Neobstojí tu tedy ani stěžovatelovo tvrzení o dvojitě zdanění. Nejvyšší správní soud plně respektuje zásadu zákazu dvojího zdanění, a to i při posuzování tohoto případu. Nad rámec důvodů tohoto rozhodnutí soud dodává, že český právní řád zná instituty, jichž je možno v případě, kdy osoba zdanila příjem, který zdanění touto osobou nepodléhal, účinně využít.*“
28. K námitce žalobce, dle níž předmětný příjem pana Patrika Ježka neodůvodňoval navýšení daně o „solidární přírůstek“ ve smyslu § 38ha odst. 2 ZDP, žalovaný odkázal na str. 8 až 10, 12 až 14 a 18 zprávy o daňové kontrole. Jak uvádí § 38ha odst. 1 a 2 ZDP, záloha na DPFO ze závislé činnosti se zvýší o solidární zvýšení daně, jež činí 7 % z kladného rozdílu mezi příjmy zahrnovanými do základu pro výpočet zálohy a 4násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. Při určení relevantní hodnoty průměrné mzdy je pak vycházeno z § 23b odst. 4 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění účinném v rozhodném období, dle něž se za ni považuje částka vypočtená coby součin všeobecného vyměřovacího základu za kalendářní rok, který o 2 roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto všeobecného vyměřovacího základu (následně zaokrouhlená na celé koruny nahoru). Jak bylo opakovaně uvedeno ve shora odkazovaných pasážích zprávy o daňové kontrole, touto cestou vypočtená průměrná mzda za rok 2018 činila 29 979 Kč, a tedy její 4násobek se rovnal částce 119 916 Kč. Příjmy, jež byly panu P. J. i v průběhu prověřovaného zdaňovacího období skutečně vyplaceny, přesáhly tuto hodnotu celkem šestkrát, a to v kalendářních měsících duben až srpen a listopad a prosinec. S hledem na uvedené není pravdou, že by příjem pana P. J. aplikaci § 38ha odst. 2 ZDP neodůvodňoval, přičemž za popsané situace naopak správci daně nezbývalo, než do výpočtu výše daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za ony kalendářní měsíce zahrnout rovněž toto solidární zvýšení.

IV. Ústní jednání

29. Při nařízeném jednání zástupce žalobce shrnul, že podaná žaloba je rozdělena na dva segmenty – povaha činnosti pana P. J. a způsob výpočtu doměřené daně. Zdůraznil, že správce daně v daňovém řízení nezohlednil povahu činnosti pana P. J. a znovu zdůraznil, že žalobce vznikl několik let poté, co již tento subjekt úspěšně provozoval zasilatelskou činnost. Dále uvedl, že s ohledem na vyjádření žalovaného k podané žalobě již žalobce netrvá na námitce zdůrazňující, že do vyměřené daně je nesprávně zahrnuta i daň z přidané hodnoty. Dále zdůraznil, že se v projednávané věci nejednalo o pravidelné příjmy pana P. J. a daň tak měla být v souladu s ust. § 38h ZDP vyměřena v souhrnné výši, když zdaňovací období činilo 12 měsíců. Dále s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 667/2002 ze dne 11. 3. 2004 a komentář k daňovému zákonu C.H.Beck z roku 2021, str. 531, zdůraznil, že povinností správce daně bylo zohlednit v projednávané věci již odvedenou daň a doměřit tak částku odpovídající rozdělení daně stanovené správcem daně a odvedené panem P. J.. Pokud správce daně překvalifikoval deklarovaný příjem, měl poplatníkovi uhrazenou částku vrátit a měl tedy doměřit pouhý rozdíl, neboť Ústavní soud v uvedeném nálezu konstatoval, že předmětem zdanění je pouze jeden příjem. Zástupce žalobce rovněž zpochybnil postup správce daně při stanovení solidární přírážky k dani.
30. Žalovaný se z nařízeného jednání omluvil a vyslovil souhlas s projednáním věci v jeho nepřítomnosti.

V. Přezkoumání věci krajským soudem

31. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
32. Dne 8. 9. 2020 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2018, o čemž byl sepsán protokol č. j. 1677046/20/270160562-604894. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že jediným společníkem a jediným jednatelem žalobce v prověřovaném zdaňovacím období byl pan P. J., který v průběhu tohoto zdaňovacího období coby osoba samostatně výdělečně činná vykonával pro žalobce zasilatelské služby v hodnotě 1 815 000 Kč včetně DPH. Na základě provedení dokazování dospěl správce daně k závěru, že se v daném případě nejednalo o běžný dodavatelsko-odběratelský poměr, nýbrž o osobní výkon prací společníka a jednatele, spadajících pod předmět ekonomické činnosti žalobce, jímž je mimo jiné zasilatelství a silniční motorová doprava nákladní vnitrostátní a mezinárodní. Příjmy panem P. J. za výkon těchto prací inkasované tak nebyly dle správce daně příjmy ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, nýbrž příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP, z nichž byl žalobce v souladu s § 38h a § 38ha ZDP povinen odvést úhrn sražených záloh na DPFO ze závislé činnosti v příslušné výši a této povinnosti, jak správce daně zdůraznil, žalobce nedostál. Své závěry vysvětlil správce daně v rámci výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 8. 2021, č. j. 1428319/21/2701-60562-604894, a posléze, včetně korekce původního výpočtu výše k přímé úhradě stanovené daně, nastalé v důsledku snížení jejího základu o hodnotu odpovídající fakturované DPH, ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 11. 2021 č. j. 1687440/21/2701-60562-602891, která byla žalobci doručena dne 4. 11. 2021, spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 3. 11. 2021, č. j. 1791390/21/2701-60562-600891.

Ad a) Charakter příjmů pana P. J.

33. K této otázce krajský soud uvádí, že dle platné právní úpravy, tedy ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP, jsou za příjmy ze závislé činnosti považovány příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným. Dále podle ustanovení § 6 odst. 2 ZDP poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Podle dikce ustanovení § 6 odst. 3 ZDP se za příjmy podle § 6 odst. 1 tohoto zákona rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch.
34. Dále krajský soud vycházel ze závazné soudní judikatury, která označuje dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP příjmy společníků společnosti s ručením omezeným, které jim jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, a tedy zakládá zákonnou fikci, že se o tento druh příjmů jedná. Takový závěr však nelze vykládat absolutně, tedy tak, že zdanění podle tohoto ustanovení podléhá každý příjem, který společník od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na skutkových okolnostech. Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005 vyloučil paušální podřazení veškeré činnosti konané statutárním orgánem/společníkem pro společnost pod závislou a konkrétně uvedl, že ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP nelze vykládat extenzivně, 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. Ústavní soud v tomto usnesení také poukázal na skutečnost, že je třeba velmi pečlivě zvážit, 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. Ústavní soud tak nabídl k posouzení demonstrativní výčet možných kritérií.
35. K otázce právního hodnocení příjmů společníka obchodní společnosti za činnost vykonávanou pro tuto společnost se rovněž vyjádřil, jak zmínil i žalovaný ve svém stanovisku, i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, v němž konstatoval, že „podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dále označován jako „zaměstnanec“ a plátce jako „zaměstnavatel“, přičemž takové označení samo o sobě nikterak nevymezuje právní status zaměstnance. Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoli charakteru – občanskoprávního, obchodněprávního, pracovněprávního, popř. jiného.“ Dále Nejvyšší správní soud k této otázce uvedl v rozsudku ze dne 20. 12. 2004, č. j. 5 Afs 35/2004 - 50, že „pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti.“ A dále v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96, kde

uvedl, že „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.“ Materiální důvody takto nastaveného pojetí pozitivně právní úpravy byly pak vysvětleny v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 - 44, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů totiž je podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se svojí povahou (tedy osobním výkonem určité práce nebo činnosti, čítaje v to případně i řízení činnosti samotné společnosti) ve své podstatě příliš neliší od činnosti zaměstnanců společnosti. Má se tedy jednat o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, jíž se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti.“

36. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného dále uvádí, že daná problematika je řešena v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96, který uvádí, že „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 společností 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 společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu]. Následně Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 - 29, že „Zákon o daních z příjmů tak pro daňové účely zavádí legální fikci, podle níž se na příjmy vymezené v § 6 hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo o příjmy z činnosti, jež závislá není. Příjmy jednatele společnosti s ručením omezeným Nejvyšší správní soud ustáleně posuzuje jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů tehdy, pokud jde o činnost jednatele mající povahu práce pro společnost, vykonávanou osobně a fakticky odpovídající předmětu činnosti společnosti, neboť takovou činností (prací) jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem, a to bez ohledu na to, zda je jednatel držitelem vlastního živnostenského oprávnění.“
37. Dále se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného upozorňujícím na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Afs 242/2018 - 40, v němž byl shora prezentovaný závěr založen primárně na následujících okolnostech: příslušná osoba byla v kontrolovaném období jediným jednatelem společnosti; pro společnost prováděla (a fakturovala) práce pravidelně, opakovaně, dlouhodobě a osobně; pro jiné subjekty práci nevykonávala; svou činností se podílela na zisku, fungování a prosperitě společnosti, svou činností plnila předmět podnikání společnosti.
38. Jak vyplývá ze shora uvedené soudní judikatury, pro určení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP, jsou rozhodující konkrétní skutkové okolnosti daného případu, neboť nelze obecně konstatovat, že by zdanění podle tohoto ustanovení podléhal každý příjem, který společník od společnosti s ručením omezeným obdrží.

39. Žalovaný v odvolacím řízení v souladu s touto zásadou zdůraznil, že primární kritérium v takto nastalém skutkovém stavu věci je porovnání předmětu činnosti společnosti s ručením omezeným s předmětem činnosti společníka, neboť čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti. V posuzovaném případě správce daně zjistil, že předmět podnikání pana P J je shodný s předmětem podnikání žalobce, a jedná se o Výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a Silniční motorovou dopravu-nákladní. Správce daně porovnal obsahově náplně živnostenských oprávnění žalobce a pana J, přičemž zjistil, že téměř všechny obory činnosti žalobce jsou obory činnosti i pana J (shoda ve 9 oborech činnosti). Žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že podnikání fyzické osoby pana P. J bylo zahájeno již v roce 2002, tedy pět let před založením žalobce, a to zejména v oborech činnosti zasílatelství a zastupování v celním řízení. Od roku 2003 pak v malém rozsahu v předmětu činnosti silniční motorová doprava-nákladní. Hlavní činností tedy bylo zasílatelství, tj. zprostředkování přepravy věcí a činnosti s tím spojené a později následně od roku 2003 i vlastní motorová silniční doprava-nákladní.
40. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že služby vykonávané panem P. J. pro žalobce, tedy zprostředkování dopravní činnosti a zasílatelské služby, se shodují s běžnou činností žalobce, jehož hlavním předmětem činnosti je autodoprava-přeprava. Písemný vztah na výše uvedené neexistuje, a tedy má zasílatel právo žádat, aby mu příkazce doručil příkaz k obstarání přepravy (zasílatelský příkaz). Z dokladů předložených v průběhu daňové kontroly vyplynulo, že žalobce vykonával přepravu věcí a přílohou vydaných faktur byla vždy objednávka, dodací list, průvodní list, pokyny k přepravě, přepravní doklad, nákladní list a CMR nákladní list, tedy doklady prokazující uzavření smlouvy o přepravě. Z průběhu daňové kontroly také vyplývá, že zasílatelské práce si odesílatel (příkazce) objednával a specifikoval přímo u žalobce, nikoli u pana P. J.. Tedy žalobce tyto služby nabízel, to správce daně dovodil i ze samotných přiznání k dani z příjmů právnických osob, resp. z příloh k účetním závěrkám, které účetní jednotka zveřejňuje ve sbírce listin. V těchto žalobcem zveřejněných účetních závěrkách až do roku 2017 žalobce jednoznačně uvedl předmět podnikání autodoprava, zasílatelství. Stejná skutečnost vyplývá i z přiznání k dani z příjmů právnických osob podaného žalobcem za rok 2018, resp. z přílohy k účetní závěrce za tento rok.
41. Dále ve smyslu shora uvedených judikatorních závěrů žalovaný posuzoval, a takový postup považuje krajský soud za zákonný, zda společník žalobce prováděl činnost jako vlastní podnikatelskou činnost i pro jiné subjekty a dále zjišťoval i způsob zajištění provozu samostatné výdělečné činnosti společníka, tedy materiální, technické či personální zajištění, hrazení nákladů s tím spojených. V posuzovaném případě správce daně zjistil, že pan P. J. předmětné služby pro jiné subjekty nevykonával, služby prováděl na cestách nebo v prostorách svého rodinného domu, kde má sídlo jak žalobce, tak pan P. J. jako podnikající fyzická osoba. Tyto prostory pronajímal jako fyzická podnikající osoba žalobci a stejně tak mu pronajímal jako fyzická osoba dvě osobní vozidla.
42. Z uvedeného lze dovodit, že pan P. J. nerealizoval vlastní podnikatelskou činnost, nýbrž naplňoval předmět činnosti žalobce a podílel se na jeho dosažení zisku, fungování a prosperitě. Lze tak souhlasit se závěrem, že činnost pana Ježka pro žalobce je možno označit za závislou činnost.

43. Pro posouzení této sporné věci lze považovat za podstatné i to, že správce daně v průběhu daňového řízení nevycházel výlučně z porovnání činností, ale i ze skutečnosti, že společník pan P. J. pronajímal žalobci registrovanému ke stejnému předmětu činnosti vedle osobních automobilů i kancelářské prostory nacházející se v jeho rodinném domě, takže využíval ke své činnosti stejné prostory jako žalobce. Dále bylo zjištěno, že pan J. jako fyzická podnikající osoba nevystavil za zdaňovací období 2018 žádné faktury za své služby pro jiné odběratele, pouze vykonával svoji činnost (zasílatelství) pro žalobce a tuto činnost sám deklaroval ve zveřejněných účetních závěrkách dle ustanovení § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
44. Na základě shora uvedeného krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že žalobce nedoložil důkazy, které by svědčily ve prospěch jeho tvrzení, dle něhož služby vykonávané panem P. J. pro žalobce byly založeny na dodavatelsko-odběratelském vztahu a jednalo se tedy o příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 ZDP. Žalobce nedoložil žádnou smlouvu příkazního typu (zasílatelská), ze které by vyplývalo, že tyto služby u pana P. J. objednával. Z předložených faktur není zřejmé, jakou konkrétní činnost pan J. vykonával nebo vykonávat měl, jelikož na vydaných fakturách je pouze obecně uvedeno „zasílatelské služby“ a dle vyjádření žalobce se jednalo o zprostředkování přepravy, zprostředkování služeb týkajících se autodopravy, pneuservis, autoservis, DKV, EUROWAG, v případě mezinárodní dopravy služby tlumočnické. Nebyly předloženy žádné důkazy o průběhu vzájemné spolupráce, tedy jakým způsobem probíhal výkon těchto činností a v jakém rozsahu. Předmětem činnosti žalobce je mimo jiné i předmětné zasílatelství, tj. zprostředkování přepravy věcí a činnosti s tím spojených, což sám deklaruje i v přílohách k účetní závěrce. Tuto činnost fakticky naplňoval pan J. a podílel se tak na dosažení zisku, fungování a prosperitě žalobce.
45. Lze tak ve shodě s názorem žalovaného uzavřít, že příjmy pana P. J. za činnost uskutečňovanou pro žalobce podléhají zdanění dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP. Z vyplacených příjmů panu P. J. nebyly sraženy zálohy na dani, a žalobce jednal v rozporu s ust. § 38h ZDP, jelikož podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP jsou pod příjmy ze závislé činnosti podřazeny i příjmy za práci společníků společnosti s ručením omezeným, i když nejsou tito společníci povinni při výkonu činnosti dbát příkazů této společnosti.

b) Způsob výpočtu doměřené daně

46. K této otázce žalobce v podané žalobě namítal, že správce daně postupoval nezákonně, když do celkové částky, z níž daň z příjmů ze závislé činnosti vypočítal, zahrnul i daň z přidané hodnoty. Tuto námitku vzal žalobce při nařízeném jednání zpět, když na základě vyjádření žalovaného shledal, že správce daně provedl konečný výpočet daně již ze základu daně sníženého o předmětnou daň z přidané hodnoty.
47. Žalobce rovněž namítal, že pokud již správce daně přistoupil ke změně daňového režimu příjmu tohoto subjektu oproti tvrzením žalobce, pak byl správce daně oprávněn doměřit žalobci nejvýše částku odpovídající rozdílu daně stanovené správcem daně a daně odvedené za činnost pana P. J., ať už žalobcem, nebo tímto subjektem, který svůj příjem zdanil daní z příjmu podle ust. § 7 ZDP. Zejména pak nebyl důvod uplatnit vůči žalobci solidární zvýšení daně 7%, neboť příjem pana P. J. neodůvodňoval, aby se stal osobou povinnou odvést daň zahrnující tuto solidární přírážku.

48. Ani tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. Prvně je třeba konstatovat, že předmětem přezkumného řízení je daňová povinnost žalobce vyplývající z ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Pokud by za stejnou činnost byla odvedena jiným poplatníkem daň z příjmů dle jiného ustanovení ZDP (tedy ust. § 7 ZDP), daňový zákon nepřipouští, aby tyto dvě samostatné daňové povinnosti byly jakkoliv srovnávány či započítávány. Musí být totiž najisto postaveno, dle jakého ustanovení ZDP má být daň vypočtena. V daném případě mělo být v daňovém řízení postupováno ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) a tato skutečnost sama o sobě již vylučuje zdanění příjmu ve smyslu ust. § 7 ZDP. Pokud by navzdory tomu k takovému zdanění došlo, lze spatřovat nápravu pouze v užití opravných prostředků vázících se k nezákonně vyměřené dani (v daném případě vyměřené dle ust. § 7 ZDP). Ostatně takový postup je potvrzen i judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 27. 8. 2004, č.j. 6 Afs 9/2003 – 59, který uvádí, že se vzhledem k okolnostem případu nemůže jednat o stav zakládající nepřípustné dvojí zdanění. Na povinnost respektování zásady zákazu dvojího zdanění poukazuje i nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 667/02, na který upozornil zástupce žalobce při nařízeném jednání. Tento soud konstatoval, že „*Při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smyslu základních práv a svobod, což znamená, že za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat zásadu zákazu dvojího zdanění*“. Ve smyslu shora uvedeného pak lze přisvědčit i názoru obsaženému v komentáři k daňovému zákonu C.H.Beck z roku 2021, str. 531, který byl rovněž připomenut zástupcem žalobce při nařízeném jednání, a který uvádí: „*Pokud by správce daně zjistil, že daňová povinnost plátcem splněna nebyla, má mu být uložena a vymáhána pouze na něm, a poté, co by daňovou povinnost vyrovnal, měla by být částka daně uhrazená poplatníkem tomuto poplatníkovi vrácena*.“ Krajský soud tak uzavírá, že postup správce daně i žalovaného v daňovém řízení odpovídal shora prezentovaným zákonným i judikatorním požadavkům. Měl-li být shora vzpomínaný příjem zdaněn jako příjem dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, je pak zřejmé, že již neměl být zdaněn podle ust. § 7 uvedené zákonné úpravy. Případná náprava pak připadá v úvahu pouze za použití zákonem dovolených opravných prostředků.
49. Krajský soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, dle níž předmětný příjem pana P.J. neodůvodňoval navýšení daně o „solidární přírůstek“ ve smyslu § 38ha odst. 2 ZDP. Lze totiž plně přisvědčit názoru žalovaného, že příjmy, jež byly panu Patriku Ježkovi v průběhu prověřovaného zdaňovacího období skutečně vyplaceny, přesáhly hodnotu čtyřnásobku průměrné mzdy za rok 2018 celkem šestkrát, a to v kalendářních měsících duben až srpen a listopad a prosinec. S hledem na uvedené není pravdou, že by příjem pana Patrika Ježka aplikaci § 38ha odst. 2 ZDP neodůvodňoval, přičemž za popsané situace naopak správci daně nezbyvalo, než do výpočtu výše daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za uvedené kalendářní měsíce zahrnout rovněž toto solidární zvýšení.
50. Na základě shora uvedeného krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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 nejbližze 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.

Hradec Králové 12. června 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu