

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Green Ways s. r. o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zastoupeného Mgr. Tomášem Šetinou, advokátem se sídlem Doudlebská 1699/5, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2013, čj. 21822/13/5000-14101-700366, a čj. 21823/13/5000-14101-700366, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2015, čj. 29 Af 79/2013 – 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 15. 3. 2010, čj. 35742/10/336933709216 (dále „platební výměr za rok 2006“), předepsal Finanční úřad v Uherském Hradišti (dále „správce daně“) žalobci k přímému placení podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“) daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 781 740 Kč za zdaňovací období roku 2006 a penále ve výši 156 348 Kč.

[2] Platebním výměrem ze dne 15. 3. 2010, čj. 37644/10/336933709216 (dále „platební výměr za rok 2007“), předepsal správce daně žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 1 272 444 Kč za zdaňovací období roku 2007 a penále ve výši 251 188 Kč.

[3] Rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, čj. 1612/11-1101-700366, Finanční ředitelství v Brně změnilo platební výměr za rok 2006 tak, že předepsanou částku daně zvýšilo o částku 172 848 Kč na částku 954 588 Kč a současně zvýšilo sdělené penále na 190 917 Kč.

[4] Rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, čj. 1613/11-1101-700366, Finanční ředitelství v Brně změnilo platební výměr za rok 2007 tak, že předepsanou částku daně zvýšilo o částku 258 784 Kč na částku 1 531 228 Kč a současně zvýšilo sdělené penále na 306 245 Kč.

[5] Žalobce podal proti oběma výše uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně žaloby ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud obě žaloby spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 22. 1. 2013, čj. 29 Af 45/2011 – 169, zrušil obě žalobou napadená rozhodnutí a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud se ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že fakturovaný příjem jednatele a společníka žalobce Václava Rathouského byl příjmem ze závislé činnosti, nikoli příjmem ze samostatné činnosti. Důvodem zrušení bylo, že žalovaný nesprávně zahrnul do žalobcova základu daně z příjmů i daň z přidané hodnoty.

[6] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“).

[7] Rozhodnutím ze dne 5. 9. 2013, čj. 21822/13/5000-14101-700366, žalovaný zvýšil částku předepsané daně za zdaňovací období roku 2006 ze 781 740 Kč na částku 1 166 716 Kč a penále zvýšil na částku 233 343 Kč. Rozhodnutím ze dne 5. 9. 2013, čj. 21823/13/5000-14101-700366, žalovaný zvýšil částku předepsané daně za zdaňovací období roku 2007 z 1 272 244 Kč na částku 1 877 884 Kč a penále zvýšil na částku 375 576 Kč.

II.

[8] Žalobce podal proti oběma rozhodnutím žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud žalobu zamítl. Povahou fakturovaných příjmů pana Václava Rathouského se zabýval již v předchozím rozsudku čj. 29 Af 45/2011 – 169, ve kterém dospěl k jednoznačnému závěru, že tyto příjmy měly povahu příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nikoli povahu příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Václav Rathouský byl autorem žalobcova obchodního konceptu založeného na principu *multi level marketingu*, školil další obchodní partnery, podepisoval smlouvy s obchodními partnery žalobce, jednal s dodavateli a od počátku budoval distribuční síť, byl partnerem obchodní sítě na pozici jedna. Zároveň byl v rozhodné době jediným společníkem a jednatelem žalobce a shora

uvedená činnost, kterou žalobci fakturoval, se překrývala s předmětem činnosti žalobce. Jeho postavení tudíž nebylo srovnatelné s postavením dalších partnerů obchodní sítě, ale bylo neoddělitelné od jeho postavení jakožto jediného společníka a jednatele žalobce. Uzavření smlouvy o spolupráci mezi žalobcem a panem Rathouským pouze vytvořilo fiktivní mezičlánek.

[9] V napadených rozhodnutích se žalovaný řídil pokynem krajského soudu a nezahrnul daň z přidané hodnoty do žalobcova základu daně z příjmů. Oproti dřívějším rozhodnutím však nově postupoval podle § 69 odst. 1 *in fine* zákona o správě daní a poplatků, neboť provedl tzv. brutaci základu daně a částku předepsané daně zvýšil v souladu s citovaným ustanovením. Tento postup nebyl v rozporu s právním názorem krajského soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), neboť v předchozím řízení se jím krajský soud vůbec nezabýval.

[10] Žalobce jako plátce daně přitom splnil podmínky, za kterých je správce daně povinen postupovat podle § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprovedl srážku daně z příjmů, a to ani dodatečně. Podle citovaného ustanovení přitom platí, že neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec či v nesprávné výši, nebo sraženou daň včas nedovede, správce daně předepíše tyto částky k přímému placení; částka daně bude na plátci vymáhána jako dluh včetně sankcí. Věta čtvrtá předmětného ustanovení pak upravuje zvláštní pravidla pro stanovení základu daně v těchto případech (tzv. brutaci). Žalovanému lze vytknout, že brutaci neprovedl již v předchozím řízení, přestože mu v tom nic nebránilo. Nejednalo se však o vadu, která by měla vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.

III.

[11] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil povahu příjmů Václava Rathouského. Krajský soud ani žalovaný nezohlednili kritéria stanovená Ústavním soudem v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04 pro určení, zda je příjem společníka od společnosti příjmem ze závislé činnosti, nebo jiným druhem příjmu, zejména nehodnotili pečlivě obsah vztahu mezi společníkem a obchodní společností. Krajský soud nevysvětlil, proč se blíže nezabýval specifiky obchodního modelu stěžovatele, který spočívá v prodeji potravinových doplňků prostřednictvím sítě obchodních zástupců budované na principu *multi level marketingu*.

[12] Podle stěžovatele dominovalo v jeho vztahu s panem Rathouským postavení pana Rathouského jako obchodního zástupce v obchodní síti, nikoli jeho postavení jakožto stěžovatelova společníka a jednatele. Veškerý denní chod stěžovatele zajišťoval prokurista; pan Rathouský okrajově uzavřel několik obchodů s nejvýznamnějšími dodavateli, přičemž bližší podmínky těchto obchodů vyjednával prokurista. Pan Rathouský převážně pracoval jako obchodník distribuční sítě. Tuto činnost vykonávají jednotliví obchodníci jako osoby samostatně výdělečně činné. Podobně i pan Rathouský vykonával tuto činnost na vlastní riziko a odpovědnost, za využití vlastních prostředků a majetku a bez řízení ze strany stěžovatele; pan Rathouský nebyl ani omezen ve spolupráci s jinými subjekty. Stěžovatel k této námitce uzavřel, že posouzení charakteru příjmů z živnosti a ze závislé činnosti je

velmi problematické, a proto je třeba aplikovat v souladu se zásadou *in dubio mitius* ten výklad, který je pro stěžovatele příznivější.

[13] Dále stěžovatel namítl, že žalovaný se neřídil závazným právním názorem krajského soudu, neboť sice nezahrnul do základu daně daň z přidané hodnoty, ale zároveň provedl i brutaci podle § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, čímž v konečném důsledku navýšil doměřenou částku daně. Žalovaný tak jednal nad rámec závazného právního názoru krajského soudu a zhoršil konečnou situaci stěžovatele. Pokud by stěžovatel nevyužil soudní přezkum, finální situace by pro něj byla výhodnější. Stěžovatel je tudíž penalizován za využití opravných prostředků, které mu zákon umožňuje.

IV.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právními závěry krajského soudu. Tvrzení stěžovatele o činnosti pana Rathouského neodpovídají zjištěním učiněným v průběhu daňového řízení. V daňovém řízení se neprokázalo, že by všechny záležitosti stěžovatele zajišťoval prokurista a funkce pana Rathouského byla pouze formální. Usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 nelze na případ stěžovatele aplikovat, neboť se týkalo odlišných skutkových okolností. Zásadním rozdílem je, že pan Rathouský byl jediným společníkem a jednatelem stěžovatele a zároveň partnerem obchodní sítě na pozici jedna; byl autorem celého konceptu, školil obchodní partnery, podepisoval klíčové smlouvy a od začátku budoval distribuční síť. Vykonával tedy činnosti shodné s předmětem činnosti stěžovatele; specifika této činnosti vzal krajský soud v potaz.

[15] K druhé kasační námitce žalovaný uvedl, že cílem daňového řízení je správně stanovit výši daně. Odvolací orgán může v následném řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu činit i další úkony nad rámec závazného právního názoru krajského soudu, aby dosáhl cíle daňového řízení. Pokud tedy zjistil, že byly naplněny zákonné podmínky pro postup podle § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, bylo jeho povinností předepsat daň k přímé úhradě v souladu s tímto ustanovením. Na povinnost žalovaného stanovit daň ve správné výši nemá vliv, zda již byla věc řešena v řízení před správním soudem.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti zejména brojil proti závěru krajského soudu, že odměna, kterou vyplácel panu Rathouskému v letech 2006 a 2007, měla povahu příjmu ze závislé činnosti. Krajský soud podle stěžovatele dostatečně nezohlednil kritéria stanovená usnesením Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 pro rozlišení, kdy příjem společníka nebo jednatele od obchodní společnosti představuje příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a kdy se jedná o příjem ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Ve vztahu mezi stěžovatelem a panem Rathouským dominovalo postavení pana Rathouského jakožto obchodního zástupce;

veškerý denní chod stěžovatele zajišťoval prokurista. Stěžovatel uzavřel, že posouzení těchto případů z hlediska zákona o daních z příjmů je problematické, a proto by se měla aplikovat zásada *in dubio mitius*.

[19] Nejvyšší správní soud těmto námitkám nepřisvědčil. Krajský soud se v napadeném rozsudku velmi podrobně věnoval rozboru judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a vzal přitom v potaz i stěžovatelem zmíněné usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04. V souladu s touto judikaturou konstatoval, že § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zakládá legální fikci, že příjmy za práci společníků a jednatelů, které jim společnost vyplácí, mají povahu příjmů ze závislé činnosti.

[20] Krajský soud zároveň zdůraznil, že to však neznamená, že by zdanění podle předmětného ustanovení podléhal každý příjem, který společník či jednatel od společnosti obdrží; posouzení každého příjmu závisí na konkrétních skutkových okolnostech. Poukázal v této souvislosti na právní názor Ústavního soudu vyjádřený *obiter dictum* v usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04. Ústavní soud zde rovněž odmítl paušální interpretaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a uvedl, že je vždy třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem daného vztahu mezi společníkem a společností: zda v něm dominuje postavení dané osoby jako společníka obchodní společnosti, nebo postavení, které nasvědčuje, že daná osoba vykonává předmětnou činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná. K tomuto posouzení Ústavní soud nabídl demonstrativní výčet možných kritérií: „*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.*“

[21] Krajský soud v rozsudku uvedl i podrobný přehled navazující judikatury Nejvyššího správního soudu včetně popisu konkrétních skutkových okolností jednotlivých posuzovaných případů. Na základě tohoto přehledu uzavřel, že Nejvyšší správní soud ustáleně posuzuje příjmy společníků a jednatelů za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud společníci a jednatelé vykonávali práci pro společnost osobně a jejich činnost fakticky odpovídala předmětu činnosti společnosti; nebylo rozhodné, zda byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění.

[22] Krajskému soudu lze přisvědčit, že k aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů existuje dlouhodobě ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 27. 8. 2004, čj. 6 Afs 9/2003 – 59, č. 889/2006 Sb. NSS, ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 5/2005 – 85, ze dne 12. 7. 2006, čj. 7 Afs 120/2005 – 56, ze dne 12. 7. 2006, čj. 5 Afs 122/2005 – 70, ze dne 24. 10. 2007, čj. 1 Afs 54/2007 – 50, či ze dne 31. 7. 2009, čj. 8 Afs 57/2008 – 58). Z nedávné doby lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, čj. 5 Afs 102/2013 – 23, který setrvává na závěru, že pokud společník či jednatel vykonává práci pro společnost osobně a povaha jeho činnosti naplňuje předmět činnosti společnosti, je třeba jeho příjmy z této činnosti posuzovat jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[23] Skutkové okolnosti nyní projednávané věci se od výše uvedených případů řešených Nejvyšším správním soudem zásadně neliší. Krajský soud na podkladě správního spisu pečlivě zdůvodnil, že činnost pana Rathouského jakožto společníka a jednatele stěžovatele vykazovala tytéž rysy jako činnost subjektů ve výše uvedených řízeních před Nejvyšším správním soudem. V daňovém řízení bylo prokázáno, že pan Rathouský byl v rozhodné době jediným společníkem a jednatelem stěžovatele a jeho činnost (organizace, budování distribuční sítě, prodej výrobků, školení obchodních zástupců, jednání a uzavírání smluv s klíčovými obchodními partnery), za kterou mu stěžovatel vyplácel odměnu, přímo souvisela s předmětem činnosti stěžovatele (prodej potravinových doplňků, distribuční, reklamní a zprostředkovatelská činnost). V této souvislosti lze poukázat zejména na výpověď jednatele společnosti pana Rathouského zaznamenanou v protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2008, výpověď svědka – prokuristy Michala Daníšky v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2009 a písemné vyjádření zástupce stěžovatele ze dne 9. 10. 2008; při daňové kontrole rovněž vyšlo najevo, že stěžovatel hradil panu Rathouskému cestovní výdaje včetně stravného a kapesného, které rovněž zahrnoval do svých nákladů – jednalo se například o pracovní cesty do Hamburku, Pekingu či na Taiwan (vyjádření k daňové kontrole ze dne 29. 6. 2009, protokol o ústním jednání ze dne 3. 7. 2009). Správce daně zároveň snížil vypočtenou daň o výdaje, které pan Rathouský prokazatelně vynaložil v souvislosti se svou činností (například výdaje na telefonní služby či reklamní tiskoviny).

[24] Stěžovatel přitom věcně nepolemizoval se zjištěným skutkovým stavem; v kasační argumentaci se omezil pouze na obecná tvrzení, že veškerý chod společnosti zajišťoval prokurista a že pan Rathouský vykonával činnost obchodního zástupce stěžovatele na vlastní riziko a odpovědnost, za využití vlastních prostředků a majetku a bez řízení ze strany stěžovatele, a že nebyl omezen ve spolupráci s jinými subjekty. K těmto tvrzením lze jen obecně konstatovat, že stěžovatel přesvědčivě neobjasnil, v čem konkrétně se činnost pana Rathouského natolik odlišovala od předmětu činnosti stěžovatele, že by ve výsledku bylo třeba příjem za tuto činnost posoudit jinak než jako příjem ze závislé činnosti.

[25] Stěžovatel dále namítl, že žalovaný správní orgán nebyl oprávněn v žalobou napadených rozhodnutích navýšit vyměřenou daň postupem podle § 69 odst. 1 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků, neboť krajský soud jej k tomu nezavázal právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani této námitce.

[26] Zrušením rozhodnutí odvolacího orgánu se daňové řízení vrací do stádia odvolacího řízení, ve kterém je odvolací správní orgán povinen postupovat v souladu s platnou právní úpravou a zároveň respektovat právní názor soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Pro žalovaného je přitom závazný ten právní názor soudu, který se stal důvodem zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2007, čj. 8 As 52/2006 – 74, č. 1655/2008 Sb. NSS). To znamená, že pokud krajský soud nevyslovil závazný právní názor ve vztahu k některé skutkové či právní otázce (například proto, že dosud nebyla řešena v řízení před správním orgánem nebo nebyla obsažena v žalobních bodech), pak správnímu orgánu nic nebrání, aby si o ní učinil samostatný úsudek a ten pak zohlednil v novém rozhodnutí ve věci.

[27] V nyní posuzované věci krajský soud nevyjádřil ve zrušujícím rozsudku čj. 29 Af 45/2011 – 169 žádný právní názor, který by se týkal zvýšení daně postupem podle § 69 odst. 1 *in fine* zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný byl tudíž oprávněn učinit si o této otázce vlastní úsudek. Pokud dospěl k závěru, že stěžovatel splnil zákonné podmínky pro zvýšení daně postupem dle citovaného ustanovení, byl v souladu s ním povinen daň zvýšit. V tomto ohledu není rozhodné, že výsledná daň byla vyšší, než daň původně vyměřená. Žalovaný byl ze zákona povinen takto postupovat; jako odvolací orgán nebyl vázán návrhem odvolatele, a to ani tehdy, pokud v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivnily výsledné rozhodnutí v jeho neprospěch (srov. § 114 odst. 2 daňového řádu).

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 14. března 2016

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu