



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízдила a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: M. I., spol. s r. o.**, zastoupen JUDr. Vladimírem Bekem, advokátem, se sídlem Úzká 72, Rychnov nad Kněžnou, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 158/2002 – 21 ze dne 10. 4. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 158/2002 - 21 ze dne 10. 4. 2003, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ/4956/110/2002 - Va ze dne 4. 11. 2002, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce č. j. 19912/02/254970/8571 ze dne 19. 6. 2002, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2000 ve výši 154 860 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané k poštovní přepravě dne 27. 5. 2003 uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když tvrdí nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného

posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení, které měly vliv na řízení a rozhodnutí žalovaného a zákonnost jeho rozhodnutí, neboť při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, přitom Krajský soud v Hradci Králové, ač měl toto rozhodnutí zrušit, tak neučinil. Soud se dle stěžovatele přiklonil k právnímu názoru žalovaného a nevypořádal se s objektivním výkladem zákona o dani z příjmu s přihlédnutím k zákonu o advokacii a písemnému stanovisku České advokátní komory ze dne 4. 7. 2002. Pokud zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), v § 6 odst. 1 písm. b) zahrnuje pod příjmy ze závislé činnosti i práce společníků společnosti s ručením omezeným, pak se jedná o práce společníků, kteří práce vykonávají nikoli podle zvláštních předpisů, ale obecně bez podobného určení. JUDr. P. však pro stěžovatele, jenž je společností s ručením omezeným, vykonávala práce podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o advokacii“), které nenesou znaky závislé činnosti. Správně měl krajský soud přihlédnout k § 22 odst. 1 zákona, podle něhož v písm. b) jsou uvedeny příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) a v písm. f) mimo jiné příjmy právníka. Zákon tak používá slovo „zaměstnání“ a v § 38j zákona jsou rozvedeny povinnosti plátců daně z příjmů osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, které předpokládají, že od samého počátku bude upraven vztah zaměstnavatele a zaměstnance smluvně. Podle stěžovatele je nesprávné, když byly jako důkaz použity údaje z mandátní smlouvy, avšak byla opomenuta skutečnost, že za příjem podle § 6 zákona se považuje pouze příjem fakticky vyplacený. Učinil-li krajský soud závěr, podle něhož odměny JUDr. P. splňují podmínky § 6 odst. 1 písm. b) zákona a měly být zdaněny jako příjem ze závislé činnosti podle § 38h zákona, jde o závěr nesprávný a rozhodnutí je tak nezákonným. JUDr. P. nepřijala jako zaměstnanec zdanitelnou mzdu ani jiné obdobné plnění. Stěžovatel na podporu svých tvrzení předkládá stanovisko České advokátní komory ze dne 26. 5. 2003, v němž se uvádí, že paušální odměna není funkčním požitkem, ale je příjmem z výkonu advokacie za právní služby, přitom závislá činnost je s výkonem advokacie neslučitelná. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby byl napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušen a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

V podání doručeném dne 30. 5. 2003 pak stěžovatel navrhl přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a svoji kasační stížnost doplnil o tvrzení, že JUDr. P. vykonávala pro stěžovatele pouze činnost podle zákona o advokacii, tu také podle tohoto zákona vyúčtovala, řádně pak odvedla daň a po vydání platebního výměru, jenž byl stěžovatelem napaden, došlo ke dvojímu zdanění poplatníka JUDr. P. Dne 2. 6. 2004 byl pak u Nejvyššího správního soudu faxem podán další návrh na přiznání odkladného účinku, jenž byl následující den doplněn písemně.

Žalovaný ve svém vyjádření pouze odkázal na své rozhodnutí a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel uzavřel s JUDr. P. dne 23. 10. 1995 s účinností od 1. 11. 1995 smlouvu o poskytnutí právní pomoci, podle níž byla JUDr. P. za činnost mimo zastupování stěžovatele před soudy a jinými státními a obdobnými orgány vyplácena měsíční odměna ve výši 50 000 Kč, přitom JUDr. P. měla podle této smlouvy ve znění účinném v roce 2000 nárok na užívání telefonní a faxové linky stěžovatele a jeho služebního vozidla. Tuto odměnu za rok 2000, kdy byla společnicem stěžovatele, JUDr. P. stěžovateli vyúčtovala dne 11. 12. 2000. Žalovaný ve správním řízení zohlednil skutečnosti vyplývající z uzavřené smlouvy o poskytnutí právní pomoci, dále skutečnost, že JUDr. P. byla v roce 2000 společnicem stěžovatele, pracovala výhradně pro něj

a využívala jeho kancelářských prostor a zařízení, a dne 4. 11. 2002 vydal rozhodnutí č. j. FR/4956/110/2002 - Va, jímž zamítl stěžovatelovo odvolání proti předchozímu rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2000 předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 154 860 Kč, neboť shodně s tímto správním orgánem I. stupně dospěl k závěru, že příjmy JUDr. P. jako společníka stěžovatele ze shora uvedené smlouvy měly být posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti, jež měly být takto zdaněny, tj. stěžovatel měl srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, přitom nesrazil-li tuto daň, byla mu oprávněně předepsána k zaplacení částka 154 860 Kč. Z obsahu soudního spisu pak Nejvyšší správní soud zjistil, že rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. V ní namítl, že žalovaný nesprávně vyložil § 6 a § 7 zákona a vycházel tak z nesprávného právního názoru, že z odměn za služby, které byly JUDr. P. vyplaceny, měl stěžovatel odvést zálohově daň z příjmů ze závislé činnosti. V případě JUDr. P. se nejednalo o příjem společníka za vykonanou práci, ale o zdanitelný příjem advokáta z jeho samostatné výdělečné činnosti, která je upravena zvláštním zákonem, stejně jako její samotné odměňování. Krajský soud však dospěl k závěru, že v daném případě skutečně byly splněny podmínky pro hodnocení takové činnosti podle § 6 zákona, tj. jako závislé, a žalobu zamítl. Rozsudek poté stěžovatel napadl kasační stížností.

Kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je přípustná, neboť je jí uplatněn kasační důvod podávaný z § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tak napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), 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 Hradci Králové posouzena nesprávně, je otázka charakteru příjmů JUDr. P., jež jí pramenily ze smlouvy o poskytnutí právní pomoci, kterou uzavřela se stěžovatelem, z pohledu § 6 a § 7 zákona, tj. zda jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona či o příjem podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona ve znění účinném v době rozhodování žalovaného 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. Podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ve znění účinném v době rozhodování žalovaného jsou příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti mimo jiné příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. Takovým zvláštním předpisem je v daném případě zákon o advokacii.

Vykonává-li společník, jímž je v tomto případě JUDr. P., pro společnost, jíž je v tomto případě stěžovatel, činnost na základě zvláštního oprávnění k jejímu výkonu, jíž je v daném případě poskytování právních služeb advokátem, pak může dojít ke zdánlivému střetu obou zmiňovaných ustanovení. Činnost takového společníka lze totiž z obecného pohledu pokrýt oběma ustanoveními. Zákon tu nestanoví, které z obou ustanovení má přednost (obdobně jako například u § 10 zákona, podle něhož jde o příjem podle § 10 zákona tehdy, pokud jej nelze podřadit pod žádný z příjmů podle § 6 až § 9 zákona), přitom ani soudy tuto otázku neřešily v minulosti zcela konstantně. Tento zdánlivý střet však není neřešitelným a obě uvedená ustanovení tu dokonce obstojí vedle sebe. Interpretuje-li totiž Nejvyšší správní soud souběh obou ustanovení způsobem, jenž šetří jejich podstaty a smyslu, pak aniž by polemizoval s tvrzeními stěžovatele, podle nichž obecně příjmy z výkonu advokacie jsou příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti a s výkonem činnosti advokáta není slučitelný výkon činnosti závislé, dospívá k závěru, že taková činnost, jež je činností charakteru samostatně výdělečného a jež by za absence zvláštní okolnosti (jíž je právě ta skutečnost, že jde o činnost vykonávanou osobou, jež je společníkem ve společnosti s ručením omezeným, pro tuto společnost) byla posuzována jako činnost, na niž dopadá § 7 odst. 1 písm. c) zákona, splňuje za podmínky výkonu práce osoby pro společnost, v níž je taková osoba společníkem, podmínky podávané z § 6 odst. 1 písm. b) zákona. Příjem z činnosti uskutečňované společníkem pro společnost je tedy příjmem, ohledně něhož je pro účely daňové ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona vystavěna legální fikce, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, jež není závislou. Za absence právě té podmínky, že je posuzován příjem z práce společníka pro společnost, by se totiž jednalo o příjem podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona.

V daném případě tedy není mezi účastníky řízení sporu o tom, že JUDr. P. byla společníkem ve společnosti, jež je stěžovatelem. Není tu mezi těmiž účastníky ani sporu o tom, že jako společník vykonávala pro tuto společnost práci. Tyto skutečnosti jsou pro posouzení charakteru příjmů JUDr. P. z pohledu řádného splnění daňové povinnosti žalobcem rozhodující, neboť žádná jiná kritéria ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona nestanoví. Není tu tedy rozhodné, na základě jakého oprávnění tuto činnost vykonávala, ani jakého právního titulu bylo pro spolupráci obou stran využito, ani na základě jakého oprávnění byla tato činnost provozována a na základě jakého právního předpisu byla následně účtována. Upřesňuje-li § 6 odst. 1 písm. b) zákona in fine, že se tento způsob zdanění vztahuje na příjmy společníků z práce pro společnost „... i když nejsou povinni ... dbát příkazů jiné osoby“, pak se zcela shodně vztahuje i na případ opačný, tj. „i když jsou povinni dbát příkazů jiné osoby“. Není tak ani rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně. Tuto otázku tedy žalovaný zkoumal ve vztahu k použití § 6 odst. 1 písm. b) zákona nadbytečně. 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. Ani argument stěžovatele podepřený stanoviskem České advokátní komory, podle něhož paušální odměna není funkčním požitkem, ale je příjmem z výkonu advokacie za právní služby, přitom závislá činnost je s výkonem advokacie neslučitelná, jenž je sám o sobě argumentem správným, na shora uvedeném závěru soudu ničeho nemění. Paušální odměna je jistě obecně příjmem z výkonu advokacie, vykonává-li ji však advokát pro společnost, v níž je společníkem, a sice za podmínek shora popsanych, posuzuje se taková činnost pro účely daňové (jiných účelů se takové posouzení ani zčásti nedotýká) jako činnost spadající pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona. Stejně tak platí, že závislá činnost je s výkonem advokacie

neslučitelná, avšak za shora uvedených podmínek je příjem za výkon advokacie ve prospěch společnosti, v níž je advokát společníkem, pro daňové účely třeba považovat za příjem ze závislé činnosti, jak předvídá § 6 odst. 1 písm. b) zákona. Výkon advokacie, byť je upraven zvláštním zákonem, jímž je zákon o advokacii, totiž není pro účely daňové z činnosti, jak je podána v § 6 odst. 1 písm. b) zákona, ani zčásti vyňat. 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 dvojím 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.

Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že při řešení otázky charakteru příjmů JUDr. P., jež jí pramenily ze smlouvy o poskytnutí právní pomoci, kterou uzavřela se stěžovatelem, z pohledu § 6 a § 7 zákona, tj. při řešení otázky, zda jde toliko pro účely stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona či o příjem podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona, se Krajský soud v Hradci Králové nedopustil omylu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, neboť tento soud na zjištěný skutkový stav, ohledně něhož ostatně nebylo mezi stěžovatelem a žalovaným ani dílčího sporu, použil správný právní předpis a v rámci tohoto právního předpisu správnou právní normu, přitom se nedopustil ani nesprávnosti při výkladu.

Pokud jde o námitku vad řízení před žalovaným, pro něž by Krajský soud v Hradci Králové měl rozhodnutí žalovaného zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), ani ta tedy není s ohledem na shora uvedené námitkou důvodnou. Vytýkal-li stěžovatel v řízení před krajským soudem žalovanému, že nesprávně vyložil § 6 a § 7 zákona, a ztotožňuje-li se Nejvyšší správní soud ve svém právním hodnocení se závěrem krajského soudu, jenž vychází ze stejného právního názoru, k jakému dospěl ve správním řízení i žalovaný, nebylo důvodu, aby Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí žalovaného ze stěžovatelem uplatněných žalobních důvodů rušil.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Za této procesní situace se již Nejvyšší správní soud nezabýval stěžovatelovým návrhem na přiznání odkladného účinku jím podané kasační stížnosti.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Protože Nejvyšší správní soud nezjistil žádné náklady, jež by v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly žalovanému a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2004

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu