



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **V., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Vlastimilem Roubalem, advokátem se sídlem v Přerově, Žerotínovo nám. 15, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 2. 2005, č. j. 22 Ca 44/2004 – 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 2. 2005, č. j. 22 Ca 44/2004 – 29, byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 1. 12. 2003, č. j. 13627/130/2003 a č. j. 13627/130/2003-1 až č. j. 13627/130/2003-11, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 26. 2. 2003, č. j. 17486/03/374910/4414 až č. j. 17497/03/374910/4414, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2000. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že od 1. 12. 1998 byly společníky, a zároveň jednateli, stěžovatelé Ing. P. H. a K. Š. Stěžovatel má od svého vzniku jako předmět podnikání zapsáno mj. provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Ing. P. H. je držitelem živnostenského oprávnění pro provádění staveb, jejich změn a odstraňování a dne 28. 12. 1999 uzavřel se stěžovatelem smlouvu o dílo, ve které se zavázal, že bude provádět pro stěžovatele stavební dozor na jeho zakázkách v době od 1. 1. do 31. 12. 2000 s tím, že cena díla bude stanovena vždy dohodou před zahájením prací na jednotlivých

zakázkách. Dále Ing. P. H. a K. Š. uzavřeli se stěžovatelem smlouvy o zprostředkování, ve kterých se zavázali, že pro něj budou zajišťovat obchodní kontakty ve stavebnictví včetně technické pomoci při uzavírání smluv o zhotovení stavebních prací a stěžovatel se zavázal uhradit za všechny zajištěné obchodní kontakty provizi v dohodnuté pevné výši. Oba jednatele následně vystavili faktury na dohodnuté částky spolu s DPH a stěžovatel na základě těchto vystavených dokladů uplatnil v příslušných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH. Podle názoru krajského soudu z ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném v roce 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jednoznačně vyplývá, že pro právní kvalifikaci příjmů společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za činnost vykonávanou pro tuto společnost není ve smyslu citovaného ustanovení rozhodující, na základě jakého právního vztahu z hlediska soukromého práva společníkovi nebo jednatele tyto příjmy plynou. Pro stanovení daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale je rozhodné, jak je obsah úkonu definován v právu veřejném. Předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, ale veřejnoprávní daňové předpisy již nedávají těmto subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Pro posouzení věci není podstatné, podle jakých právních předpisů o činnostech vykonávaných pro společnost, o způsobu jejich výkonu a o jejich odměňování byly předmětné smlouvy uzavřeny a rovněž není podstatné, zda byly při výkonu těchto činnostech povinni dbát příkazů stěžovatele či jiné osoby. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost s ručením omezeným, jsou příjmy z ní plynoucí příjmy ze závislé činnosti podle citovaného ustanovení, a to i tehdy, jestliže společníci a jednatele jsou zároveň držiteli živnostenských oprávnění k výkonu této činnosti v rámci svého vlastního podnikání. Protože příjmy, které jednatelům za práci pro stěžovatele plynuly, je třeba považovat za příjmy ze závislé činnosti, nejednalo se z pohledu zákona č. 588/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) o zdanitelná plnění formou poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) citovaného zákona. Vzhledem k těmto skutečnostem byl nárok na odpočet DPH uplatněný stěžovatelem jednoznačně v rozporu s ust. § 19 odst. 1 citovaného zákona.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Za rozhodující moment označil určení, zda konkrétní situace pobírání příjmů společníka s. r. o. odpovídá příjmu uvedenému právě v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za zásadní problém označil stanovení, co se zde rozumí pod pojmem „za práci“. Definice tohoto pojmu není v zákoně o daních z příjmů nikde uvedena a ani obchodní zákoník s takovým pojmem neoperuje. Na druhé straně tento pojem zcela běžně používají pracovněprávní předpisy. Z dikce ust. § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů plyne důležitý závěr, že zákon o zaměstnanosti v případě společníků neukládá povinnost uzavírat s nimi pracovně právní vztah ani v případě plnění úkolů přímo souvisejících se zajištěním výroby nebo poskytováním služeb. Vzhledem k výše uvedenému, a protože v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů použité legislativní zkratky „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ s sebou již svým názvem nesou zcela nepopiratelné pracovněprávní obsah, lze dovodit, že zákonodárce měl v případě § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů na mysli pokrytí právě těch případů, které mají svůj nepopiratelný pracovněprávní obsah, ale z různých důvodů, většinou spíše formálních, nejsou identifikovatelná v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z uvedeného vymezení aplikovatelnosti § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů lze dovodit, že nic nebrání tomu, aby společník dodával společnosti zboží či služby též v rámci podnikatelské činnosti, aniž by u něj docházelo k příjmům ze závislé činnosti ve smyslu citovaného ustanovení. Rozhodujícím kritériem je především míra samostatnosti při dodávkách zboží či služeb

ze strany podnikajícího společníka, dále míra samostatnosti při obstarávání potřebných materiálů, energií a jiných potřebných subdodávek, či obchodně závazková forma uzavření vztahu se společností. Všechny atributy pro možnost fakturace společníkem byly v případě stěžovatele splněny. I v případě, že by docházelo k porušení § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nelze z toho automaticky dovozovat souvislost na zdanění takových příjmů podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť z hlediska zákona o daních z příjmů je porušení tohoto zákona nevýznamné. Podle názoru stěžovatele nic nebrání tomu, aby společník vykonával ostatní činnosti pro s. r. o. jako svoji podnikatelskou činnost a jako takovou ji též zdaňoval podle § 7 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že společníci při poskytování služeb stěžovateli používali prostředky, které měli v obchodním majetku, kdy nesli veškeré náklady s uvedenou činností související, má stěžovatel za to, že aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je lichá a není v souladu s literou zákona. Proto je fakturace služeb stěžovateli bezesporu zdanitelným plněním ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b), resp. § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, a splňuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že podle jeho názoru je nutné § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy klasifikaci, a tím i zákonem stanovený způsob zdanění příjmů společníků společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost, vykládat striktně, tedy způsobem, že vzhledem ke skutečnosti, že toto ustanovení žádným způsobem neurčuje či nerozlišuje, jak způsob dosažení příjmů za práci společníků pro společnost (zda bez či za použití vlastního majetku společníků, míru samostatnosti a jiné), tak jakkoliv konkrétně či vůči obecnému jazykovému pojmu „práce“ definovaný obsahový rámec tohoto pojmu, je nutno jako na příjem ze závislé činnosti dle tohoto ustanovení pohlížet na jakýkoliv příjem společníků za jakýmkoliv způsobem a za jakýchkoliv podmínek vykonávanou činností pro společnost, jejímiž jsou společníky. Ať bude výkon činnosti společníků z formálního hlediska upraven mezi nimi a společností z pohledu občanskoprávního či obchodně právního, způsob zdanění příjmů z této činnosti je upraven v právním předpise upravujícím právo veřejné, které je uplatňování pravidel občansko a obchodně právních předpisů nadřazeno, a tudíž takový příjem může být vždy zdaněn pouze způsobem stanoveným ve veřejnoprávním předpise. Z tohoto důvodu je tedy obecně poskytování služeb živnostníkem, který je současně společníkem a jednatelům příjemce těchto služeb, pojmově vyloučeno. Práci pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné poskytování služeb, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (obecně prací) společnost a jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem. Ze spisového materiálu navíc nelze ani vysledovat, že by možností provádění činností Ing. P. H. a K. Š. specifikovaných ve smlouvách o dílo a smlouvách o zprostředkování přímo a nikoliv oklikou přes jejich živnostenské podnikání bránila jakákoliv nepřekonatelná objektivní překážka. Jestliže společníci a jednatele stěžovatele pro něj vykonávali činnost představující jeho předmět, pak výdaj stěžovatele za takovou činnost mohl být jedině odměnou společníka za práci pro stěžovatele a nemohlo se tak jednat o službu. V závěru stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2005, sp. zn. 4 Afs 24/2003, v němž byla posuzována analogická věc.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, 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 správně použitého právního 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 krajským soudem posouzena vadně, je určení, zda konkrétní situace pobírání příjmů společníka s. r. o. odpovídá příjmu uvedenému právě v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou za příjmy ze závislé činnosti označeny 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. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti příjmy ze živnosti.

Vykonává-li společník (jednatel) pro společnost s ručením omezeným činnost na základě živnostenského oprávnění k jejímu výkonu, může dojít ke zdánlivému střetu obou citovaných ustanovení. Činnost takového společníka (jednatele) lze totiž z obecného pohledu pokrýt oběma ustanoveními. Zákon tu nestanoví, které z obou ustanovení má přednost. Tento střet je však jen zdánlivý, neboť obě ustanovení ob stojí vedle sebe. Při interpretaci obou ustanovení způsobem, který šetří jejich podstatu a smysl, aniž by polemizoval s tvrzeními stěžovatele, dospívá Nejvyšší správní soud 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, popř. jednatelem, ve společnosti s ručením omezeným, pro tuto společnost) byla posuzována jako činnost, na níž dopadá § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, splňuje za podmínky výkonu práce osoby pro společnost, v níž je taková osoba společníkem (jednatelem), podmínky § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Příjem z činnosti uskutečňované společníkem (jednatelem) pro společnost je tedy příjmem, ohledně něhož je pro účely daňové ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona stanovena 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 činnosti společníka (jednatele) pro společnost, by se totiž jednalo o příjem podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona.

V daném případě není mezi účastníky řízení sporu o tom, že Ing. P. H. a K. Š. byli společníky, a současně i jednatelem, společnosti s ručením omezeným, jíž je stěžovatel. Rovněž není ani sporu o tom, že jako společníci a jednatelé vykonávali pro tuto společnost práci. Tyto skutečnosti jsou pro posouzení charakteru příjmů Ing. P. H. a K. Š. z pohledu řádného splnění daňové povinnosti stěžovatelem rozhodující, neboť žádná jiná kritéria ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nestanoví. Není tu tedy rozhodné, na základě jakého oprávnění tuto činnost vykonávali, 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 (jednatelů) z práce pro společnost „i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů jiné osoby“, pak se zcela shodně vztahuje i na případ opačný, tj. i když jsou povinni dbát příkazů

jiné osoby. Není proto ani rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména, zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně. Uvedenou fikcí příjmu ze závislé činnosti, která se uplatní pro účely daňové, nejsou nijak dotčeny jiné právní předpisy, na základě nichž je smluvní vztah mezi společníkem (jednatelem) a společností z pohledu práva obligačního založen. Proto nelze akceptovat názor stěžovatele, že nic nebrání tomu, aby společník vykonával ostatní činnosti pro s. r. o. jako svoji podnikatelskou činnost a jako takovou ji též zdaňoval podle § 7 zákona o daních z příjmů, protože měl-li být příjem z činnosti společníků a jednatelů zdaněn jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nemohl být zdaněn jako příjem podle § 7 citovaného zákona.

Smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Přitom prací pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (prací) společník (jednatel) objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem. Poskytování služeb živnostníkem, který je současně společníkem (jednatelem) odběratele je z hlediska daňového pojmově vyloučeno. Chybí-li přijetí služby, tedy zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem, pak stěžovateli nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH podle § 19 odst. 1 zákona o DPH.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že při řešení otázky charakteru příjmů společníků (jednatelů) stěžovatele, jež jim byly vypláceny na základě smlouvy o dílo a smluv o zprostředkování, které se stěžovatelem uzavřeli, tj. při řešení otázky, zda jde pro účely stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, se krajský soud nedopustil nezákonnosti při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, neboť tento soud na zjištěný skutkový stav, ohledně něhož ostatně nebylo mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím ani dílčího sporu, použil správný právní předpis a v rámci tohoto právního předpisu správnou právní normu, přičemž se nedopustil ani nesprávnosti při výkladu.

Argumentaci zákonem č. 1/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů při výkladu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené za právně irelevantní.

V této souvislosti lze poukázat i na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, který shodný právní názor již vyjádřil v několika svých rozsudcích (např. rozsudek ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, ze dne 18. 3. 2005, č. j. 4 Afs 24/2003 - 81 a ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56), přičemž první z nich prošel i testem ústavnosti, když ústavní stížnost proti němu podanou Ústavní soud usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV./US 385/04 odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně

vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. července 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu