



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka ve věci stěžovatele **V., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Vlastimilem Roubalem, advokátem se sídlem v Přerově, Žerotínovo náměstí 15, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2005, č. j. 22 Ca 157/2004 - 35,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2005, č. j. 22 Ca 157/2004 - 35 byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 6. 1. 2004, č. j. 7039/110/2003, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 26. 2. 2003, č. j. 17797/03/374910/4414, kterým správce daně předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 ve výši 318 950 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že z ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jednoznačně vyplývá, že pro právní kvalifikaci příjmů společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost není rozhodující, na základě jakého právního vztahu z hlediska soukromého práva společníkovi nebo jednateli tyto příjmy plynou. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti tak není rozhodné, jaký smluvní typ si účastníci zvolili ve sféře práva soukromého, ale jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy práva soukromého dávají subjektům možnost

zvolit si, jaký právní vztah založí, předpisy práva veřejného nedávají možnost volby, jak zdanit příjem z uzavřeného právního vztahu. V dané věci bylo prokázáno, že společníci vykonávali pro stěžovatele stavební dozor na základě smlouvy o dílo a zajišťovali pro něj obchodní kontakty ve stavebnictví na základě smluv o zprostředkování. Pro posouzení věci není podstatné, podle jakých právních předpisů byly uzavřeny příslušné smlouvy, ani zda byli společníci povinni dbát při výkonu činnosti příkazů žalobce či jiné osoby. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost s ručením omezeným, jsou příjmy z ní plynoucí společníkům a jednatelům příjmy ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to i tehdy, pokud jsou společníci a jednatelé zároveň držiteli živnostenských oprávnění k výkonu této činnosti v rámci svého vlastního podnikání.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě vymezil stěžovatel stížní body ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť nesouhlasil s právním názorem krajského soudu při posouzení právní otázky. Podle jeho názoru z ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyplývá, že pro posouzení příjmů jako příjmů ze závislé činnosti je nutné splnit zároveň to, že se jedná o práci, přičemž se musí jednat o člena družstva, společníka či jednatele společnosti s ručením omezeným a nebo komanditistu komanditní společnosti. Problémem je stanovení, co se rozumí pojmem „za práci“. Definice tohoto pojmu není uvedena ani v zákoně o daních z příjmů, ani v obchodním zákoníku. Tento pojem však používají pracovněprávní předpisy (např. ust. § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Podle názoru stěžovatele z citovaného zákona plyne, že v případě společníků neukládá tento zákon povinnost uzavírat s nimi pracovněprávní vztah ani při plnění úkolů přímo souvisejících se zajištěním výroby nebo poskytováním služeb. Proto nic nebrání tomu, aby společník dodával společnosti zboží či služby v rámci podnikatelské činnosti, aniž by u něj docházelo k příjmům ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele je rozhodujícím kritériem míra samostatnosti při dodávkách zboží či služeb ze strany podnikajícího společníka, míra samostatnosti při obstarávání potřebných materiálů, energií a jiných potřebných subdodávek či obchodně závazková forma uzavření vztahu se společností. I v případě, kdy by došlo k porušení ust. § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nelze z toho automaticky dovozovat souvislost na zdanění příjmů podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že společníci běžné úkoly vyplývající z předmětu činnosti společnosti zajišťovali na základě pracovněprávního vztahu, nic nebrání tomu, aby ostatní činnost vykonávali jako činnost podnikatelskou, a aby jako taková byla zdaňována podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Podle pokynu D-190 se za příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů považují příjmy z činností vykonávaných na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže toto povolení, registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období, a dále příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku poplatníka a příjmy plynoucí z veškerého nakládání s majetkem vložením do obchodního majetku poplatníka, včetně příjmů z prodeje cenných papírů. S ohledem na skutečnost, že společníci při poskytování služeb stěžovateli používali prostředky, které měli v obchodním majetku a nesli veškeré náklady, není podle názoru stěžovatele možná aplikace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Proto se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, 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 podle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je určení, zda pobírání příjmů společníkem s. r. o. v konkrétní situaci odpovídá příjmu uvedenému 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, společností s ručením omezeným, jíž je stěžovatel. Rovněž není ani sporu o tom, že jako společníci a jednatele 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 práci 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 5. října 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu