



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **V 3, s. r. o.**, se sídlem Na Pláni 3794/2, Jablonec nad Nisou, zastoupeného JUDr. Jaroslavou Vančurovou, advokátkou se sídlem Na Pláni 3794/2, Jablonec nad Nisou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2006, čj. 18325/06-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 12. 3. 2008, čj. 59 Ca 11/2007 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 11. 2006, čj. 18325/06-1100 byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům ze dne 27. 3. 2006, čj. 33999/06/187910/5826 a čj. 34037/06/187910/5826, kterými Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (správce daně) žalobci předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003 ve výši 85 790 Kč a za zdaňovací období roku 2004 ve výši 68 965 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále též „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 12. 3. 2008, čj. 59 Ca 11/2007 - 27 pro nedůvodnost zamítl. Ve vztahu k námitce, že odměnu za právní služby, které společnosti a jednatelka žalobce JUDr. Jaroslava Vančurová poskytla žalobci, mu fakturovala podle právních předpisů o advokacii, krajský soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2006 - 59 (pozn. NSS – správně čj. 6 Afs 9/2003 - 59), z něhož vyplývá, že tuto činnost je nutno posuzovat v souladu s § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ohledně námítky, že v případě Ing. Petra Vančury a Ing. Zdeňka Vančury se nejedná o závislou činnost, krajský soud upozornil na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2004, čj. 5 Afs 81/2004 - 53, dle kterého je pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným ve smyslu daňových zákonů třeba rozumět jakoukoliv činnost

vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu její činnosti. Příjmy plynoucí z takové práce jsou pak příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud dále uvedl, že žalobce jakožto plátce daně nezdanil příjmy svých společníků (jednatelů) podle § 38h zákona o daních z příjmů, a proto mu byl správce daně oprávněn dodatečně vyměřit daň platebními výměry ve smyslu § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Krajský soud se neztotožnil ani s posledním okruhem námitek, a sice, že žalovaný nezjistil přesně skutkový stav, rozhodoval na základě vzájemně rozporných a protiústavních právních předpisů, a to z důvodu, že žalobce své úvahy v tomto směru nespécifikoval. Navíc z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá na posuzované otázky jednotný názor a kupříkladu rozhodnutí čj. 6 Afs 9/2003 - 59 prošlo testem ústavnosti (pozn. NSS – uvedené rozhodnutí nebylo Ústavním soudem přezkoumáno rozhodnutím ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 395/04, nýbrž usnesením sp. zn. IV. ÚS 385/2004).

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel nejprve zrekapituloval právní argumentaci krajského soudu. Nesouhlasí s tím, že krajský soud odmítl vyjít z jím zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004 - 70, jelikož se netýká vztahu společníka (jednatele) a společnosti. To je sice pravda, avšak uvedené rozhodnutí se vyjadřuje k pojmu „závislá činnost“ a konstatuje se v něm, že by měl být brán zřetel na to, kdy se o závislou činnost jedná a kdy naopak nejedná (specializovaná činnost vykonávaná pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Stěžovatel je přesvědčen, že se v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jedná o ustanovení, které má za cíl bez jakéhokoliv ohledu přivést do státní pokladny i takové příjmy, jež v žádném směru nesplňují pojem závislé činnosti. Tato ustanovení je v rozporu s čl. 26 a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Všichni dotčení jednatelé (společníci) vykonávali pro společnost (stěžovatele) činnost na základě mandátní smlouvy. Z počtu vystavených faktur je zřejmé, že se nejednalo o soustavnou činnost, ale právě o činnost specializovanou, vykonávanou krátkodobě a nesoustavně. Projektová činnost vykonávaná Ing. Zdeňkem Vančurovou je vysoce specializovaná, jednoznačně závislá na získání zakázky a nikdy není prováděná celoročně. Právní služby advokátky JUDr. Jaroslavy Vančurové byly poskytovány jen v omezeném rozsahu vztahujícím se pouze ke společnosti, nikdy nebyly účtovány třetí osobě. Ačkoliv měla společnost v předmětu podnikání též poskytování právních služeb, nikdy je neposkytovala, neboť by to bylo v rozporu se zákonem o advokacii. Z projednávané věci nevyplývá, že se stěžovatel uzavíráním mandátních smluv s jednatelem (společníky) dopustil zastřených právních úkonů ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti, jelikož stěžovatelem dovozovaná nezákonnost rozhodnutí krajského soudu nemá oporu v zákonné úpravě, spisové dokumentaci ani v judikatuře.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a to z níže uvedených důvodů.

Nejvyšší správní soud z předloženého soudního a správního spisu zjistil, že předmětem podnikatelské činnosti stěžovatele je mimo jiné projektová činnost v investiční výstavbě, poskytování právních služeb, provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování a provádění trhacích prací. Důvodem nastalého sporu je skutečnost, že jednatelé, kteří jsou současně společníky stěžovatele, fakturovali své odměny za provedenou práci pro společnost jako samostatní podnikatelé, a to ohledně činnosti, ke které jsou oprávněni živnostenskými listy, koncesní listinou nebo podle zákona o advokacii; v roce 2003 celkem 338 709 Kč a v roce 2004 celkem 275 863 Kč. Činnost jednatelů (společníků) provedená pro společnost se shoduje s předmětem její činnosti: Ing. Petr Vančura vyfakturoval částky za technickou pomoc ve výstavbě, Ing. Zdeněk Vančura za projektovou činnost a JUDr. Jaroslava Vančurová za právní pomoc. Správce daně dospěl k závěru, že tyto osoby vykonávaly vymezenou činnost jako společníci a jednatelé, a to z pozice svého postavení ve společnosti. Předmětnou fakturaci proto posoudil jako zastření skutečného stavu formálně právním ve smyslu § 2 odst. 3 a odst. 7 daňového řádu, přičemž za skutečný stav považoval výkon práce jednatelů (společníků) pro stěžovatele a za stav formálně právní pak obchodní stav mezi společností a jejími jednatelemi (společníky). Fakturované částky proto přehodnotil jako příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

V nyní projednávané věci spočívá sporná právní otázka v posouzení smluv, na jejichž základě došlo k fakturaci. Ty uzavřel stěžovatel s osobami, jež současně zastávaly funkce jednatelů a společníků stěžovatele, a je tudíž třeba rozhodnout, zda správce daně byl oprávněn podřadit příjmy vyplacené na základě těchto právních úkonů pod příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Jedním z předpokladů pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je vyhodnocení činnosti jednatele či společníka společnosti jako činnosti pro tuto společnost, a to na základě porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti dotčené osoby. V souladu s ustálenou a jednotnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního (např. rozhodnutí ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz) a Ústavního soudu (usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, <http://nalus.usoud.cz>) vychází zdejší soud z materiálního posouzení závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého není pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům určit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. mandátní smlouvou, smlouvou o dílo, smlouvou o pracovní činnosti nebo o provedení práce), veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Na závislou činnost, tak jak je pojímána zákonem o daních z příjmů, nelze pohlížet stejně jako na závislou práci dle norem pracovního práva.

Příjmy ze závislé činnosti se v souladu s § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů rozumějí příjmy pravidelné i jednorázové. S odkazem na § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů není rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně. Nerozhoduje ani, na základě jakého právního předpisu byla předmětná činnost následně účtována. Taktéž skutečnost, zda jednatelé (společníci) tuto činnost provozovali či neprovozovali v rámci výkonu svých samostatných podnikatelských aktivit i pro jiné obchodní partnery, není pro posouzení výše uvedeného relevantní. Fakt, že jednatelé (společníci) uzavřeli se stěžovatelem mandátní smlouvy, nebrání podřazení příjmů na jejich základě vyplacených pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jelikož se jedná o příjmy

za činnosti vykonané pro stěžovatele. Nelze proto zohlednit námitku, že Ing. Zdeněk Vančura neprovádí vzhledem ke specializaci soustavnou běžnou projektovou činnost (projektová činnost v oblasti hydrotechniky a hydrologie), v jejíž rámci na trhu působí jen několik objednatelů. Podnikatelská činnost je vždy závislá na poptávce, přičemž tato projektová činnost není jediným předmětem podnikání stěžovatele, a proto zisky z této činnosti nepředstavují jediný zdroj příjmů; navíc je věcí podnikatelského rizika a záměru, jakou oblastí se subjekt bude v rámci své podnikatelské činnosti zabývat. Pro posouzení předmětných příjmů jako příjmů ze závislé činnosti není taktéž podstatné, že Ing. Zdeněk Vančura ani Ing. Petr Vančura nefakturovali a ani neobdrželi za výkon funkce jednatelů žádnou odměnu.

Koná-li jednatel (společník) pro společnost činnost na základě živnostenského nebo zvláštního oprávnění k jejímu výkonu (poskytování právních služeb na základě zákona o advokacii), přičemž předmět činnosti společnosti je shodný, může dojít ke zdánlivému střetu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) a ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů, neboť na tyto činnosti lze obecně aplikovat obě ustanovení. Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že dani z příjmů ze závislé činnosti jsou podrobeny příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i pokud nejsou povinni při výkonu práce pro tuto společnost dbát příkazů plátce (společnosti). Příjem z činnosti vykonané jednatelům či společníkům pro společnost je příjmem, ohledně něhož je pro daňové účely ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona zavedena 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, která má charakter samostatné výdělečné činnosti podléhající zdanění dle § 7 odst. 1 písm. b) nebo písm. c) téhož předpisu (k tomu srov. např. rozhodnutí ze dne 28. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2003 - 59 nebo ze dne 5. 10. 2006, čj. 7 Afs 164/2005 - 60, dostupné z www.nssoud.cz). Rozhodující je zde prvek práce pro společnost a existence právního postavení společníka nebo jednatel; oba tyto prvky byly v daném případě naplněny. Výkonem dohodnutých činností jednatelé (společníci) nevyvíjeli vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenských či jiných oprávnění, ale fakticky se podíleli na fungování společnosti.

Správce daně je při posuzování jednotlivých právních úkonů a jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně mimo jiné povinen vycházet z § 2 odst. 7 daňového řádu. Při aplikaci tohoto ustanovení nezkoumá vůli daňového subjektu jednotlivé právní úkony a jimi založené právní vztahy simulovat. Podstatné je jednoznačné určení skutečného obsahu nastalého právního vztahu. Z toho pro posuzovanou věc plyne, že jestliže správce daně dospěl na základě shromážděných podkladů k závěru, že skutečný stav je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho, musel vzít v úvahu skutečný obsah právních úkonů, na jejichž základě došlo k fakturaci a nikoliv stav formálně právní. Lze uzavřít, že pokud by správce daně předmětné příjmy dotčených osob nepodřadil pod režim ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, postupoval by v rozporu právě s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a akceptoval by tak nežádoucí stav, ve kterém by skutečný obsah právního úkonu byl zastřen stavem formálně právním.

Stěžovatel dále namítal, že poskytování právních služeb podle zákona o advokacii není slučitelné ani dovolené s výkonem závislé činnosti. K této otázce se zdejší soud vyjádřil v již zmiňovaném rozhodnutí čj. Afs 9/2003 - 59, ve kterém uvedl, že závislá činnost je s výkonem advokacie sice neslučitelná, avšak „*příjem za výkon advokacie ve prospěch společnosti, v níž je advokát společníkem, je 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 činnosti, jak je podána v § 6 odst. 1 písm. b) zákona, ani zčásti vyloučen.*“ Tato námitka je proto nedůvodná.

Podle Nejvyššího správního soudu nemůže uvedeným právním postupem dojít k zásahu do ústavně garantovaných práv, jak tvrdil stěžovatel, který namítal rozpor ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů s čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Příslušné ustanovení zákona o daních z příjmů a ani na jeho základě založené rozhodnutí správce daně nikterak neomezují a ani nezpochybňují právo stěžovatele na výkon podnikatelské a jiné hospodářské činnosti. Je pouze na stěžovateli a jeho jednatelích (společnících), jakým způsobem upraví své vzájemné vztahy. Tímto soukromoprávním oprávněním však nemohou být omezeny orgány státní moci v posouzení takového právního úkonu a vyvození patřičných důsledků z tohoto hodnocení. Postup subjektů státní moci při interpretaci a aplikaci práva nelze zjednodušeně hodnotit jako zneužití této moci proti nositelům základních práv a svobod, neboť v prostředí právního státu se pohybují jen v prostorech jím zákonem vymezeným (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2002, sp. zn. I. ÚS 417/2000, <http://nalus.usoud.cz>). Rovněž nelze tvrdit, že by ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů bylo v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny.

K četným odkazům stěžovatele na rozhodnutí kasačního soudu čj. 2 Afs 62/2004 - 70 nutno uvést, že je nelze na nyní posuzovanou věc aplikovat, jelikož se nevztahuje k obsahově stejnému případu. V citovaném rozhodnutí se řešil tzv. „švarcsystém“ a možnost aplikace § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. příjmy z pracovněprávního, služebního nebo členského poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce, zatímco nyní posuzovaná věc se vztahuje k písmenu b) téhož ustanovení, tedy mimo jiné k příjmům za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce. Za předpokladu, že judikatura k této problematice poskytuje dostatečné odpovědi a vodítka, není třeba vycházet z rozhodnutí které se vztahuje k odlišné, byť v některých prvcích částečně podobné, problematice.

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené neshledal v posuzované věci nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Stěžovatel se svými stížnými námitkami neuspěl, přičemž v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. července 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu