ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a ze soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **TERRA POZEMKOVÉ ÚPRAVY, s.r.o.,** se sídlem Nemocniční 1852/53, Šumperk, zastoupeného Mgr. Markem Štenclem, advokátem se sídlem Nový Malín 240, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31/427, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7027/10-1102-800630, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 4. 2014, č. j. 22 Af 136/2011 - 47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 4. 2014, č. j. 22 Af 136/2011 – 47, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7027/10-1102-800630, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám Mgr. Marka Štencla, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 10.712 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám Mgr. Marka Štencla, advokáta, na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 7.904 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7027/10-1102-800630, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku ze dne 11. 10. 2010 č. j. 92583/10/398911805172, jímž byla stěžovateli předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních

požitků za rok 2008 ve výši 57.624 Kč a penále ve výši 11.524 Kč. Důvodem pro tento postup byla skutečnost, že v rámci daňové kontroly překvalifikoval správce daně příjmy společníka stěžovatele Ing. P. P. z příjmů z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), na příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona. V žalobě stěžovatel především namítal, že geodetická měření, která pro něho prováděli subdodavatelé včetně jmenovaného společníka, sám nikdy neprováděl, byť k tomu byl oprávněn.

[2] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že rozhodnou otázkou je v dané věci rozsah překryvu předmětu činnosti stěžovatele a jeho společníka, nikoliv to, co tyto osoby reálně vykonávají. K rekvalifikaci právního posouzení příjmů tak postačí, jestliže se předmět činnosti společnosti a společníka alespoň částečně překrývá, spadá-li vykonávaná činnost společníka právě do oblasti onoho překryvu obou činností. Žalovaný v tomto směru podle krajského soudu správně hodnotil, že společník stěžovatele vykonával esenciální část činnosti, k níž má stěžovatel podnikatelské oprávnění, ovšem nevykonává ji právě proto, že ji zajišťuje společník. V projednávané věci se činnosti společníka a společnosti vzájemně doplňovaly, navazovaly na sebe a jedna bez druhé neměly samostatný hospodářský význam. Žalovaný tedy správně vycházel ze shody činností stěžovatele a jeho společníka v rozsahu relevantním pro rekvalifikaci posuzovaných příjmů. Pokud stěžovatel namítal, že vztah společníka ke společnosti je slabší než postavení osoby, která je zároveň společníkem i jednatelem, pak tato námitka je jistě v obecné rovině pravdivá, nicméně v projednávané věci byl jmenovaný společník zároveň odpovědným zástupcem stěžovatele a měl z této pozice vliv na obchodní strategii stěžovatele srovnatelný s činností jednatele. Dovolával-li se stěžovatel ve svůj prospěch rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2010 - 96 ze dne 31. 8. 2010, pak tak podle krajského soudu nečinil důvodně. Skutkový stav v dané věci se totiž zásadně liší od skutkového stavu v projednávané věci tím, že tamní činnost společnosti spočívala v provozování autobazaru, kdežto činnost společníka spočívala v čištění a údržbě vozidel. Tyto dvě činnosti se nepřekrývají ani na sebe nutně nenavazují a netvoří úzce propojený hospodářský celek, nýbrž spolu souvisejí jen volně, byť pochopitelně byly oběma subjektům ku prospěchu a mohly zvýšit jejich zisk. Skutkový stav v projednávané věci je spíše podoben skutkovému stavu ve věci, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, kde byla aprobována rekvalifikace příjmů za technickou a projektovou činnost pro společnost zabývající se investiční výstavbou. Krajský soud proto neshledal závady ani v aplikaci judikatorních závěrů ze strany žalovaného. Přestože tedy na straně společníka stěžovatele jsou některé skutečnosti, které při posuzování povahy jeho činnosti posouvají kvalifikaci předmětného jednání spíše pod hypotézu § 7 zákona o dani z příjmů (práce pro více dodavatelů za použití vlastní hmotné i personální základny), jsou zde i skutečnosti jiné, shora popsané, které naopak svědčí pro provedenou rekvalifikaci (překryv činností obou subjektů a postavení společníka jako odpovědného zástupce), a tyto dle názoru soudu, přisvědčujícího žalovanému, v projednávané věci převážily.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítá, že není možné tvrdit, že společník stěžovatele poskytl stěžovateli dvě plnění - svoji práci (na jednu fakturu) a práci zaměstnanců (na druhou fakturu). Takto to v praxi není a nemůže být, avšak z napadeného rozhodnutí krajského soudu takový závěr vyplývá. Žalovaný nezpochybňuje, že byla dodána služba a že pro dodání služby bylo použito i jiných zdrojů než práce společníka, tj. práce dalších osob (zaměstnanců společníka), došlo ke spotřebě materiálu, opotřebení vlastního nářadí. Místo toho, aby z této skutečnosti krajský soud vyvodil, že příjem inkasovaný společníkem stěžovatele byl za dodání služby

(jejíž součástí je rovněž i práce společníka), konstatoval, že překryv předmětu činnosti a postavení společníka jako odpovědného zástupce stěžovatele je dostatečný pro rekvalifikaci příjmů provedenou žalovaným. Z toho však v praxi plyne, že bylo dodáno více plnění (práce společníka, práce zaměstnanců společníka, opotřebení pomůcek, drobný materiál), která jsou však od sebe neoddělitelná.

[4] Podle stěžovatele lze geodetická zaměření vykonávat, aniž by bylo následně nutné zpracování projektové dokumentace. Projektové dokumentace lze vytvářet z již existujících zaměření, takže se jedná o dvě samostatné, oddělitelné služby. V souladu s usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, je třeba zvažovat, zda v posuzovaném vztahu dominuje postavení společníka, či postavení dodavatele. Jako kritéria je nutné brát skutečnosti, zda společník vykonává činnost i pro jiné subjekty, zda si související náklady hradí samostatně, zda používá k činnosti svůj obchodní majetek a zda mu obchodní společnost určuje způsob provedení prací či dobu provedení. Krajský soud uznává, že v prvních třech uvedených kriteriích je u společníka stěžovatele splněno a čtvrté kritérium ani neuznává, ani nezpochybňuje. Ohledně čtvrtého kritéria stěžovatel uvádí, že neurčoval svému společníkovi (a ani neměl kompetence určovat jeho zaměstnancům), kdy a jak má zaměření provést. Jediné kritérium, které dle názoru krajského soudu nehovoří jednoznačně ve prospěch postavení dodavatele a označuje je za sporné, je údajný překryv předmětu činnosti stěžovatele a jeho společníka. Stěžovatel má ve výpisu z obchodního rejstříku uveden v předmětu podnikání rovněž výkon zeměměřičských prací. Toto je však v daném případě pouze ve formální rovině, protože tento předmět podnikání sám stěžovatel nikdy nevykonával. Důvodem k tomu je, že stěžovatel nemá materiální a personální vybavení na výkon této činnosti. Společnost nemá přístroje a kromě jmenovaného společníka další proškolené zaměstnance pro výkon této činnosti. Kromě toho si geodetické zaměření stěžovatel objednával jako službu nejen u firmy jmenovaného společníka, ale i u jiných geodetických firem. Stěžovateli tak není zřejmé, na základě jaké úvahy dospěl krajský soud k závěru, že situace, kdy společník vykonával dodavatelsky činnost, kterou z technických (nikoliv z formálně právních) důvodů nemůže vykonávat jako pracovní síla stěžovatele, je situací, kdy převažuje vztah společníka. I kdybychom připustili, že toto kritérium je skutečně sporné, pak zde máme čtyři kritéria, kde převažuje vztah dodavatelský (pro jiné subjekty, hrazení nákladů, použití vlastního majetku, používání vlastních zaměstnanců) a jedno sporné kritérium. Tato kritéria nemusí mít stejnou váhu a některá mohou být významnější a některé méně významná. Krajský soud tvrdí, že dle citovaného usnesení Ústavního soudu nelze mechanicky naplnit a algoritmicky získat výsledek. Zároveň však neuvádí, jakými úvahami se řídil při vyhodnocení, že jedno sporné kritérium překrývání předmětu činnosti převažuje nad ostatními čtyřmi kritérii, která prokazují, že se v daném případě jednalo o dodavatelský vztah, a nemělo tedy dojít k rekvalifikaci na příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.

[5] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil vztah činností společníka a stěžovatele. V praxi stěžovatele nedocházelo vždy k tomu, že musela být zpracována projektová dokumentace a rovněž geodetické zaměření. Tyto činnosti jsou od sebe oddělitelné a stěžovatel pro své zákazníky často realizoval a realizuje pouze zpracování projektové dokumentace a neprovádí geodetické zaměření.

[6] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a eventuálně i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a platebního výměru finančního úřadu.

[7] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný především uvedl, že za dominantní považuje vztah mezi stěžovatelem a jeho společníkem, přičemž není důležité, že společník předmětnou činnost vykonával i pro jiné subjekty, ale to, že práci pro stěžovatele vykonával on sám a zároveň

byl společníkem a svojí činností naplňoval činnost stěžovatele. Jak vyplývá z rozhodnutí správce daně, předmětem zdanění zůstaly pouze příjmy, které mají charakter odměny za práci jmenovaného společníka pro stěžovatele. Tomu odpovídají i závěry, které krajský soud jasně odůvodnil a podpořil i soudní judikaturou.

[8] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Ze správního spisu vyplynulo, že v rámci provedené kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008 bylo zjištěno, že výše jmenovaný společník stěžovatele na základě ústní dohody prováděl pro stěžovatele geodetické práce. Odměna za geodetické práce byla společníkem fakturována, přičemž vyplacená odměna společníkovi za výše uvedenou činnost nebyla stěžovatelem zdaňována daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Geodetická činnost byla v posuzovaném období předmětem podnikání stěžovatele i jeho společníka. Společník tuto činnost prováděl a fakturoval také pro řadu jiných subjektů, a to prostřednictvím vlastního materiálu a na vlastní účet.

[11] Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, 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 plátce.*

[12] Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, jsou příjmy z podnikání *příjmy ze živnosti.*

[13] Výkladem a vztahem výše uvedených ustanovení se zdejší soud již několikrát zabýval. Za podstatné pro svá rozhodnutí považuje především závěry, ke kterým dospěl Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, ve kterém zdůraznil, že *„nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost, bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti, nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, 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. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě, než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny.“*

[14] Navazující judikaturu pak shrnuje zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96, na jehož závěry se ve svých podáních stěžovatel i žalovaný odvolávají. Zdejší soud v něm vymezil zásadní rozdíly mezi případem, kdy předmět činnosti obchodní společnosti i předmět živnostenské činnosti jejího společníka či jednatele nebyl shodný, a řadou případů, v nichž *„kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy.*

*Zejména se jednalo o osobní **výkon prací** těmito osobami pro jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společností pak bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že třeba byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění."*

[15] Do první kategorie spadá případ, kdy společník ve vlastní dílně a v jím pronajaté myčce aut prováděl čištění a údržbu vozidel pro autobazar. Předměty činnosti společníka i autobazaru byly odlišné, v této části se nepřekrývaly a ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka a jednatele byl využitelný pro společnost, není možné dovodit, že se tak dělo v režimu závislé činnosti (případ posuzovaný v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2010 - 96).

[16] Do druhé kategorie, kdy je nutno příjmy společníka považovat za příjmy ze závislé činnosti, spadají například příjmy auditorů, společníků a jednatelů auditorské obchodní společnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56, č. 841/2006 Sb. NSS), u nichž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že klíčovým důvodem podřazení zmíněných příjmů režimu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je skutečnost, že auditorskou činnost sice mohou vykonávat i právnické osoby zapsané v seznamu auditorů, avšak jejich jménem mohli tuto činnost vykonávat jen auditoři, tedy fyzické osoby nadané příslušným oprávněním.

[17] Podobně u příjmů společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty ve stavebnictví a technickou pomoc při uzavírání smluv, případně stavební dozor pro stavební společnosti (rozsudky Nevyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, a ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005 - 60), operoval Nejvyšší správní soud s tím, že – sice živnostensky, tedy nikoli na základě vázanosti pokyny odběratele – poskytovali odběrateli práci (činnost): *„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."*

[18] 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 vykonávaných samotným společníkem či jednatelem, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (prací) společník (jednatel) objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem.

[19] Takovými příjmy mohou být například příjmy z výkonu inženýrské činnosti v investiční výstavbě mandatářem společnosti zabývající se stavebními a montážními pracemi. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005 – 70, se k tomu uvádí: *„(…) činnost, kterou pro stěžovatele vykonával ing. R. K. (v té době jediný společník a jednatel stěžovatele),*

je shodná s podnikáním stěžovatele (stěžovatel měl předmět podnikání "provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování", ing. R. K. měl živnostenské oprávnění na "inženýrskou činnost ve stavebnictví", mandátní smlouvou vykonával ing. R. K. pro stěžovatele "zajištění stavebních zakázek včetně odborného dohledu, kontrolu a koordinace stavebních řízení, výpomoc při výběrových řízeních – schvalování podkladů, styk s investory, jednání s úřady"). Z porovnání předmětu podnikání stěžovatele, ing. R. K. a prací, které se zavázal jednatel stěžovatele pro stěžovatele provádět, tak vyplývá, že se jedná o činnosti shodné. Předmět činnosti stěžovatele je obecný a zahrnuje jednotlivé složky činnosti, kterou prováděl ing. R. K. pro stěžovatele. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s právním závěrem krajského soudu, že pro obě živnosti je v živnostenském zákoně stanovena povinnost autorizace podle zákona č. 360/1992 Sb., a že předmět mandátní smlouvy odpovídá obsahu živnosti "Provádění staveb, jejich změn a odstraňování" a běžným povinnostem jednatele společnosti. (…) stěžovatel měl takové příjmy, které je nutné podřadit pod ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a proto podléhaly příslušnému zdanění, neboť ing. R. K. jako jednatel stěžovatele ***vykonával práci*** *pro stěžovatele. Je zcela nepodstatné, zda ing. R. K. vykonával takovou činnost nesoustavně či nikoliv "do značné míry nezávisle na vůli zadavatele", neboť žádné takové podmínky zákon nijak nezohledňuje.*,

[20] Podobně tomu může být s příjmy z právních služeb a technické a projektové činnosti společníka a jednatele pro společnost zabývající se investiční výstavbou, poskytováním právních služeb, prováděním stavebních prací apod. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 – 58, se k tomu uvádí: *„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 jednatelem či společníkem 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 jednatele; 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.)"*

[21] Obecně platí, že příjem jednatele či společníka od společnosti může, avšak také nemusí být příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž povaha takového příjmu závisí na konkrétních okolnostech a charakteru takových příjmů. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 5/2005-85 uvedl: *„Skutečnost, že fyzická osoba je jednatelem, resp. společníkem obchodní společnosti sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které tato od společnosti obdrží je příjmem dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vždy je nutno zkoumat povahu příjmu, především to, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně (§ 3 odst. 4 cit. zákona), anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění (např. příjem z pronájmu dle § 9 cit. zákona)."* Ještě dříve Nejvyšší správní soud k obdobné otázce uvedl v rozsudku ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 52, následující: *„Pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena*

mezi společníkem (jednatelem) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu ***práce pro společnost****, jsou příjmy plynoucí z ní jednateli vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a to i tehdy, jestliže jednatel vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění."*

[22] Co se týče kritérií posuzování závislého vztahu příkladmo vyčtených Ústavním soudem ve výše uvedeném usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, pak jejich smyslem je především vyloučení paušálního podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost režimu závislé činnosti. Zejména těmito kritérii je nutné se zabývat, aby bylo možné povahu činnosti společníka a příjmy z ní pocházející posoudit a zařadit pod § 6 odst. 1 písm. b), nebo § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[23] Z výše uvedené judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musí splňovat následující podmínky: V první řadě musí jít o příjmy pocházející z „práce pro společnost", tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám, tj. osobně, činnost obdobné povahy, jakou by vykonával například zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů totiž je podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se svojí povahou (tedy osobním výkonem určité práce nebo činnosti, čítaje v to případně i řízení činnosti samotné společnosti) ve své podstatě příliš neliší od činnosti zaměstnanců společnosti. Má se tedy jednat o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, jíž se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporačně-právního vztahu ke společnosti.

[24] Naopak uvedenému režimu zdanění nemají být podrobeny takové příjmy společníka od společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco jiného než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl. Půjde typicky plnění spočívající v tom, že společník společnosti poskytuje v rámci své samostatné výdělečné činnosti služby, zboží či jiná podobná plnění, která vedle toho, že je poskytuje společnosti, poskytuje též jiným osobám za obdobných podmínek. Půjde tedy typicky o situace, kdy daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěrá z korporačně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu. Je velmi dobře představitelné a v praxi často se objevující, že určitá fyzická osoba je společníkem určité společnosti a vedle toho jako osoba samostatně výdělečně činná podniká. Nic nebrání tomu, aby pro společnost, jíž je společníkem, na jedné prováděla činnost z titulu svého korporačně-právního vztahu ke společnosti, a pak tato činnost má být zdaněna podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, avšak vedle toho v jiném rozměru své ekonomické existence může s toutéž společností navázat i klasický dodavatelsko-odběratelský vztah, v němž korporačně-právní poměr ke společnosti nebude hrát určující roli, a pak není důvodu příjmy z takového vztahu podrobovat zdanění podle výše uvedeného ustanovení.

[25] Proto zásadně zdanění podle uvedeného ustanovení nebudou podrobeny příjmy vyplacené společníku za činnost převážně jiných osob než společníka samotného, je-li činnost těchto jiných osob společníku přičitatelná pouze v tom smyslu, že pro něho pracují

jako jeho zaměstnanci nebo s ním jinak právně spojené osoby v rámci jeho podnikatelské činnosti. Je ovšem zřejmé, že v praxi nelze kritérium osobního výkonu činnosti absolutizovat, neboť v každém podnikání provozovaném fyzickou osobou, i když je převážně fakticky v posledku vykonávána jejími zaměstnanci či jinými smluvními partnery (subdodavateli), je prvek osobního výkonu určitých činností podnikatelem samotným přítomen (přinejmenším činností strategických, plánovacích, metodických, řídících apod.). Vždy tedy bude záležet na posouzení konkrétní situace a na tom, co při zohlednění všech rozhodných kritérií převažuje – zda vztah korporačně-právní, anebo dodavatelsko-odběratelský. Pokud převažuje druhý z nich, není přípustné příjmy z něho podrobovat zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[26] O posledně popsaný případ se jedná u příjmů vyplacených stěžovatelem společníku stěžovatele Ing. P. P. Tyto příjmy byly stěžovatelem uvedené fyzické osobě vyplaceny proto, že tato fyzická osoba pro stěžovatele zajišťovala, avšak podle dosavadních skutkových zjištění sama osobně vykonávala jen z části, přičemž při zohlednění všech kritérií převažoval dodavatelsko-odběratelský charakter vztahu ing. P. Z celkových částek fakturovaných ing. P. stěžovateli za provádění zeměměřických prací jen zpravidla méně než jejich polovina připadala na odměnu za vlastní činnost ing. P., více než polovinu tvořily dle kalkulací náklady na zaměstnance ing. P., náklady na používané technické prostředky, zisk apod. (viz např. cenové nabídky ing. P. pro stěžovatele ze dne 17. 10. 2007, 10. 11. 2007, 11. 1. 2008 aj.). Osobní výkon činnosti, jakkoli v daném případě byl přítomen, tedy pravděpodobně nebyl rozhodující. Zároveň bylo v daňovém řízení stěžovatelem tvrzeno a správci daně nezpochybněno, že ing. P. jakožto osoba samostatně výdělečně činná obdobným způsobem jako pro stěžovatele (tj. z menší části vlastní osobní činností, z větší části činností svých zaměstnanců) a z ekonomického hlediska v nezanedbatelném rozsahu zajišťoval zeměměřické služby i pro řadu jiných osob než stěžovatele. Pokud vskutku příjmy ing. P. od stěžovatele byly pouze částí jeho celkových příjmů a pokud významnou část jeho příjmů generovaly činnosti pro jiné odběratele než stěžovatel, bylo by to další, v daném případě velmi významnou indicií, že příjmy ing. P. od stěžovatele nelze klasifikovat jako příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Takovému závěru nemusí bránit ani skutečnost, že povaha činnosti ing. P. byla blízká předmětu činnosti stěžovatele, neboť další rozhodující kritéria (do jaké míry šlo u ing. P. o osobní výkon činnosti a do jaké míry se u něho jednalo o činnost vykonávanou převážně jen pro stěžovatele) hovoří spíše ve prospěch dodavatelsko-odběratelské povahy zkoumaných vztahů.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Správci daně a krajský soud tedy neposoudili v souladu se zákonem příjmy ing. P. od stěžovatele, dospěli-li na základě stávajících skutkových zjištění k závěru, že jde o příjmy, které mají být zdaněny podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost shledal důvodnou a podle § 110 odst. 1 a odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[28] V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[29] V dalším řízení žalovaný prozkoumá činnost ing. P. z hledisek, která Nejvyšší správní soud nastínil výše. Shledá-li, že ing. P. jako osoba samostatně výdělečně činná, jež disponovala oprávněním k výkonu zeměměřických činností, poskytoval stěžovateli své služby tak, že se nejednalo převážně o činnost vyvěrající z korporačně-právního vztahu mezi stěžovatelem a ing. P. jako jeho společníkem, tj. o činnost vykonávanou zcela či převážně osobně ing. P. a svou podstatou se podobající zaměstnaneckému vztahu mezi společností a jejím zaměstnancem, nýbrž

o běžné dodávání služeb stěžovateli, které ing. P. za zhruba obdobných podmínek poskytoval i jiným subjektům, není přípustné za příjmy, které za tyto činnosti byly ing. P. stěžovatelem vyplaceny, resp. za nějakou jejich část, doměřovat stěžovateli jakožto plátci příjmu daň z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[16] O nákladech řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (v případě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s.), podle něhož 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. Stěžovatel byl v obou řízeních procesně v posledku úspěšný, a proto má v obou případech právo na náhradu nákladů řízení proti procesně neúspěšnému žalovanému.

[17] Náklady řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek 2.000 Kč, odměna advokáta stěžovatele za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) resp. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, (převzetí případu a příprava zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného k žalobě) ve výši 3x 2.100 Kč a 3x paušál po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 1.512 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovateli se tedy přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 10.712 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta v délce jednoho měsíce.

[18] Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek 5.000 Kč, odměna advokáta stěžovatele za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, (kasační stížnost) ve výši 2.100 Kč a jeden paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 504 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovateli se tedy přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 7.904 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta v délce jednoho měsíce.

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

V Brně dne 25. února 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu