



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **VAVRIS, s. r. o.**, se sídlem Čsl. armády 321/41, Šumperk, zastoupeného Mgr. Liborem Michalcem, advokátem se sídlem Bezručova 29, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 6. 12. 2012, čj. 4712/12-1102-800630, čj. 4714/12-1102-800630, čj. 4635/12-1102-800630, a ze dne 14. 12. 2012 čj. 4634/12-1301-800471, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2014, čj. 22 Af 23/2013 - 63,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2014, čj. 22 Af 23/2013 – 63 **se zrušuje** ve výroku II. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II.** Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Finanční úřad v Šumperku (dále jen „správní orgán prvního stupně“) vydal dne 21. 3. 2011 tři platební výměry na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a platební výměr na daň z přidané hodnoty, jimiž žalobci na základě zpráv o daňové kontrole vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007 - 2009 v celkové výši 323 875 Kč a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, září a prosinec 2008 a březen, červen, září a prosinec 2009 ve výši 295 845 Kč. K odvolání žalobce změnil správní orgán prvního stupně svými rozhodnutími ze dne 22. 3. 2012 platební výměry tak, že změnil výši daně z příjmů fyzických osob na 305 236 Kč a výši daně z přidané hodnoty na 283 913 Kč.

2) Finanční ředitelství v Ostravě zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutím správního orgánu prvního stupně rozhodnutími ze dne 6. 12. 2012, čj. 4712/12-1102-800630,

čj. 4714/12-1102-800630, čj. 4635/12-1102-800630, ve věcech daně z příjmů, a ze dne 14. 12. 2012 čj. 4634/12-1301-800471, ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „napadená rozhodnutí“).

3) Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Ostravě, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ostravě, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství.

II.

4) Žalobce brojil proti napadeným rozhodnutím žalobami podanými u Krajského soudu v Ostravě. Nesouhlasil s tím, že příjmy Miroslava Vavrečky, společníka a jednatele žalobce, za výkopové práce a terénní úpravy provedené v roce 2008 pro žalobce na základě smlouvy o vzájemné spolupráci byly posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 dost. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tvrdil, že se nejednalo o práci společníka pro společnost, ale o závazkový vztah mezi žalobcem a jednatelem jako dvěma podnikateli.

5) Krajský soud řízení o žalobách spojil ke společnému projednání a žaloby zamítl. Dospěl k závěru, že činnost Miroslava Vavrečky naplňovala definiční znaky uvedené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť předmět činnosti jednatele a žalobce byl stejný a v pracích fakturovaných jednatelem žalobci se překrývaly. Jednatel nevykonával obdobné práce pro jiné osoby než pro společnost. Řídil, koordinoval a kontroloval své zaměstnance sám a sám jim přiděloval práci.

III.

6) Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

7) Zopakoval námitku, že krajský soud nesprávně posoudil obchodněprávní vztah mezi stěžovatelem a Miroslavem Vavrečkou jako pracovněprávní vztah, ačkoli tento vztah nenaplňoval ani jeden z definičních znaků závislé činnosti, vypočtených v pokynu D-285 vydaném Ministerstvem financí ČR. Stěžovatel zopakoval, že Miroslav Vavrečka prováděl smlouvenou práci v rámci své podnikatelské činnosti, nebyl stěžovatelem řízen a stěžovatel nenesl odpovědnost související s jeho podnikatelskou činností. Miroslav Vavrečka nevykonával práci osobně, nýbrž prostřednictvím svých zaměstnanců a svých pracovních pomůcek, strojů a zařízení.

8) Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nerozlišil „osobu Miroslava Vavrečky jako jednoho ze společníků a jednatele žalobkyně od (samostatné) osoby Miroslava Vavrečky jako fyzické podnikající osoby“ a dospěl k chybnému závěru, že předmětnou činnost vykonávali zaměstnanci Miroslava Vavrečky jakožto jednatele a člena statutárního orgánu stěžovatele. Jednalo se však o zaměstnance Miroslava Vavrečky jakožto „fyzicky podnikající osoby“, nikoli o zaměstnance stěžovatele.

9) Stěžovatel rovněž namítl, že krajský soud založil své závěry na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, jež měly prokazovat, že stěžovatel nebyl jediným odběratelem Miroslava Vavrečky.

IV.

10) Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

11) Stěžovatel neuvedl konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu, s nimiž je názor krajského soudu v rozporu. Není pravdou, že krajský soud označil vztah stěžovatele a jeho jednatele jako pracovněprávní. Krajský soud naopak výslovně uvedl, že se nejednalo o závislou práci dle § 2 zákoníku práce. Pokyn Ministerstva financí D-285 stanovuje, že pro posouzení závislé činnosti je rozhodující materiální stránka. Výčet definičních znaků uvedených v pokynu je demonstrativní, lze proto zohlednit i jiné okolnosti. Hodnocení krajského soudu je zcela v souladu s tímto pokynem.

12) Krajský soud neuvedl, že práce prováděli zaměstnanci stěžovatele. Konstatoval, že osobní složka závislé činnosti byla naplněna tím, že jednatel stěžovatele své zaměstnance osobně řídil a kontroloval. Předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků byla kontrolní a řídicí činnost provedená osobně jednatelem stěžovatele. Z daňové evidence jednatele jednoznačně vyplývá, že rozsah činnosti, kterou vykonával pro jiné subjekty, byl zcela zanedbatelný.

V.

13) Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

14) Kasační stížnost je částečně důvodná.

15) Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou týkající se nezákonnosti kasační stížností napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. 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.

16) V nyní posuzované věci je spornou otázkou, zda krajský soud správně podřadil příjmy za práce provedené pro stěžovatele na základě smlouvy o vzájemné spolupráci pod kategorii příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podle předmětného ustanovení jsou za příjmy ze závislé činnosti považovány „*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 a příjmy za práci likvidátorů*“. Krajský soud správně připomněl, že příjem z činnosti uskutečňované společníkem či jednatelem pro společnost je podle tohoto ustanovení příjmem, u kterého zákon o daních z příjmů zavedl legální fikci, že se na takový příjem nahlíží jako na příjem ze závislé činnosti. Na tom nic nemění, že za jiných skutkových okolností by byl takový příjem posouzen jako příjem z činnosti, která není závislou, a podléhal by zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů. Shodný názor vyslovil Nejvyšší správní soud v minulosti již v několika svých rozsudcích (viz např. rozsudek ze dne 5. 10. 2006, čj. 7 Afs 164/2005 – 60; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

17) Krajský soud podrobně a pečlivě shrnul dosavadní vývoj judikatury k tomu, jaké druhy činností a příjmů z nich generovaných lze podřadit pod příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) a jaká kritéria je třeba hodnotit při této úvaze. Pro stanovení daňové povinnosti není významné, jakým právním jednáním a jakými prostředky soukromého práva byl založen vztah mezi společností a společníkem či jednatelem, na jehož základě společník či jednatel vykonal pro společnost

předmětnou práci. Podstatné je, jak je obsah takového jednání definován pro účely zdanění. Práci pro společnost je přitom nutné rozumět i práce prováděné na základě živnostenského oprávnění nebo zvláštního oprávnění, které jsou však v souladu s předmětem podnikání společnosti. Takovou činností společník či jednatel naplňuje podstatu společnosti a zajišťuje společnosti příjem.

18) V posuzovaném případě stěžovatel nečinil sporným, že Miroslav Vavrečka byl v rozhodném období společníkem a jednatelem stěžovatele. Rovněž nebylo sporné, že předmět podnikání stěžovatele se překrýval s předmětem podnikání Miroslava Vavrečky. Sporné nebylo ani to, že Miroslav Vavrečka uzavřel se stěžovatelem dne 1. 11. 2007 smlouvu o vzájemné spolupráci, na jejímž základě jako osoba samostatně výdělečně činná provedl v roce 2008 pro stěžovatele výkopové a terénní práce. Nejvyšší správní soud přisvědčuje názoru žalovaného a krajského soudu, že provedené práce byly prací pro společnost podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť provedením předmětných prací se Miroslav Vavrečka fakticky podílel na činnosti stěžovatele.

19) Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil námitce stěžovatele o nezákonnosti kasační stížností napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, neboť na shora popsany skutkový stav lze aplikovat právní názor vyslovený již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2003 – 59, (publikovaném pod č. 889/2006 Sb. NSS), podle něhož *„vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež může mít jinak charakter samostatné výdělečné činnosti, a podléhat tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona, příjem z této činnosti považuje pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti.“*

20) Na tom nic nemění, že Miroslav Vavrečka neprovedl výkopové práce osobně, nýbrž prostřednictvím svých zaměstnanců, za použití náradí a nástrojů, jež byly v jeho vlastnictví. Krajskému soudu lze přisvědčit, že osobní složka výkonu práce Miroslava Vavrečky pro společnost spočívala v řízení, koordinaci a kontrole těchto prací a zaměstnanců. Krajský soud ani správce daně nedospěli k závěru, že práce byly provedeny zaměstnanci stěžovatele, jak chybně uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. Správce daně i krajský soud si byli vědomi, že se jednalo o zaměstnance Miroslava Vavrečky. Správce daně při stanovení daňové povinnosti odvolateli vyloučil z příjmů, které podrobil zdanění, mzdu zaměstnanců Miroslava Vavrečky i náhradu za opotřebení náradí a nástrojů v jeho vlastnictví.

21) Lichá je také kasační námitka, že krajský soud vyložil pojem závislá činnost v rozporu s pokynem D-285 Ministerstva financí. Pro odpověď na otázku, zda lze příjmy z činnosti vykonané společníkem či jednatelem podřadit pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, je nepodstatné, zda měla taková činnost charakter závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a). Je tomu tak právě s ohledem na legální fikci zakotvenou v předmětném ustanovení zákona o daních z příjmů. Rozhodující je prvek práce pro společnost a existence právního postavení společníka či jednatele. Oba tyto prvky byly v nyní projednávané věci naplněny.

22) Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že krajský soud neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy, jimiž mělo být prokázáno, že Miroslav Vavrečka prováděl jako podnikatel práce nejen pro stěžovatele, ale i pro jiné subjekty. Krajský soud náležitě zdůvodnil, proč tyto důkazy neprovedl. Pro posouzení věci nebylo rozhodné, zda Miroslav Vavrečka prováděl či neprováděl při podnikatelské činnosti práce i pro jiné subjekty než je stěžovatel, neboť to nemohlo nic změnit na povaze prací pro stěžovatele a jejich posouzení jako příjmů spadajících pro účely zdanění pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, čj. 8 Afs 57/2008 – 60).

23) Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu, Nejvyšší správní soud proto přezkoumal i výrok o nákladech řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007 – 64, č. 2116/2010 Sb. NSS). Krajský soud přiznal žalovanému náklady v podobě cestovného a stravného pro pracovníka správního orgánu, který se zúčastnil soudního jednání. Krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení odlišně od pozdějšího právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v usnesení ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 – 47. Podle výroku I. tohoto usnesení totiž platí, že „náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.“ Podle rozšířeného senátu jsou náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů k soudnímu jednání determinovány organizačním uspořádáním veřejné správy a správního soudnictví. Tyto výdaje představují podobně jako výdaje na platy úředníků a technické zabezpečení jejich činnosti součást nákladů běžné úřední činnosti orgánů veřejné správy hrazených z veřejných rozpočtů. Tato okolnost představuje zpravidla důvod zvláštního zřetele hodný, pro který se náhrada nákladů procesně úspěšnému žalovanému správnímu orgánu nepřizná podle § 60 odst. 7 s. ř. s., ač by na ni jinak měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

24) Těžiště činnosti žalovaného spočívá mimo jiné v rozhodování o odvolání daňových subjektů vůči prvostupňovým rozhodnutím správců daně (srov. § 114 daňového řádu v souvislosti s § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb.). Správnost a zákonnost svých rozhodnutí má podle ustálené judikatury hájit i v řízení před správními soudy (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 6. 1999, čj. 6 A 7/99 – 39, publikované v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 1015/2002). K této činnosti je dostatečně finančně i personálně vybaven z veřejných rozpočtů, a není zde důvod, aby náklady na tuto činnost nesl procesně neúspěšný daňový subjekt.

25) Vzhledem ke shora uvedenému Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. rozsudku krajského soudu a ve zbytku kasační stížnost zamítl. V novém rozhodnutí o nákladech řízení krajský soud nepřizná žalovanému náhradu nákladů řízení v podobě stravného a cestovného pro pracovníka, který se zúčastnil soudního jednání, neboť se nejedná o náklady, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

26) náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Z povahy posuzované věci nelze určit míru procesní úspěšnosti obou účastníků. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal žádnému z nich právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně 30. července 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu