

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **S. c., s. r. o.,** zast. JUDr. Janem Halásem, advokátem se sídlem v Kroměříži, Velehradská 507, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2005, č. j. 30 Ca 118/2002 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl shora uvedený pravomocný rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2002, č. j. 110-5647/20010106, a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1998 ve výši 489 434 Kč.

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvod kasační stížnosti vymezil podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), když nesouhlasil s právním názorem krajského soudu.

Konkrétně uvedl, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že činnost mandatáře je shodná s předmětem podnikání stěžovatele, ani že činnost mandatáře odpovídala charakteru pracovněprávního vztahu. Stěžovatel prováděl podle živnostenského listu stavební a montážní práce při novostavbách, změnách dokončených staveb – nadstavby, přístavby, stavební úpravy, údržby staveb a jejich odstraňování podle stavebního zákona, naproti tomu mandatář (v kasační stížnosti je uveden jako žalobce, ale z obsahu kasační stížnosti je patrné, že se jedná o písařskou chybu) vykonával inženýrskou činnost v investiční výstavbě, která spočívá především v technické pomoci, v inženýrské a investorské činnosti, stavebním dozoru a jiné související činnosti v investiční výstavbě (kontrole a koordinaci stavebních řízení), výpomoc při výběrových řízeních, schvalování a přípravu podkladů pro toto řízení a jednání se stavebními úřady. Mandatář pak pro stěžovatele vykonával inženýrskou činnost, která je součástí souborů výkonů inženýrsko-projektových činností, jak je pro své potřeby vymezila Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků. Tímto obsahem inženýrská činnost částečně odpovídá vázané živnosti „projektová činnost ve výstavbě“. Stěžovatel živnostenským listem na toto podnikání nedisponuje, a proto musel najmout externí podnikatelský subjekt. Mandatář pak nedisponuje živnostenským oprávněním k provádění staveb, a proto nemohl poskytovat komplexní zastoupení v rozsahu, v jakém to mohl učinit pouze jednatel stěžovatele. Vztah mandatáře a stěžovatele je vztahem, který se řídí mandátní smlouvou, pokud jí žalovaný překvalifikoval jako vztah pracovněprávní, zpochybnil tak vydaná živnostenská oprávnění. Stěžovatel se dovolával článku 26 Listiny základních práv a svobod, zaručující svobodnou volbu povolání, z čehož vyplývá rovněž právo zvolit si formu výkonu práce. V daném případě mandatář trval na jiném vztahu se stěžovatelem, než na vztahu pracovněprávním. Nelze tedy uzavřenou mandátní smlouvu považovat za zastřený pracovněprávní vztah. S ohledem na judikaturu pak nelze vymezení termínu „závislá činnost“ redukovat pouze na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, ale musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. U mandatáře o závislou činnost nešlo, neboť pro stěžovatele vykonával specializovanou činnost nesoustavně a její výkon byl podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele. Zvyšování zaměstnanosti daňovými nástroji nemůže vést ve svých důsledcích k tomu, aby bylo žádoucí považování uzavírání pracovněprávních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není oboustranný zájem.

Dále stěžovatel uvedl, že jedním ze základních východisek žalovaného je závěr, že činnost jednatele společnosti je úplatná. Podle obchodního zákoníku se však vztah společnosti a jednatele řídí přiměřeně ustanovením o mandátní smlouvě. Stěžovatel nesouhlasí, že postavení jednatele je funkcí, která již svou povahou sama o sobě je určená k získávání příjmu, neboť takový závěr nemá oporu v obchodním zákoníku. žalovaný směšuje činnost mandatáře a jednatele stěžovatele.

Žalovaný s podanou kasační stížností nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Důvody kasační stížnosti v podstatě korespondují s žalobními námitkami, proto se s nimi žalovaný vypořádal již ve vyjádření k žalobě. Žalovaný se vypořádal se skutečnostmi, týkajícími se předmětu činnost stěžovatele a mandatáře (v rozhodné době jediného společníka a jednatele stěžovatele), jejich vztahu a obsahu, stejně jako posouzení příjmů ing. R. K. jako příjmů ze závislé činnosti. Námitka týkající se tvrzeného porušení článku 26 Listiny základních práv a svobod je zcela nepřípadná, neboť podřazením příjmů ing. R. K. za práce vykonané pro stěžovatele, nelze pod toto ustanovení podřadit. Dále žalovaný uvedl, že stejně jako činnost podnikatele v sobě pojmově zahrnuje podnikání (přičemž jedním z podstatných charakteristik je dosažení zisku), tak musí být pojmovým znakem působení jednatele, že jeho činnost je zásadně úplatná. Tato skutečnost vyplývá z ust. § 66 odst. 2 a § 566 odst. 2 obchodního zákoníku. Postavení jednatele je funkcí, která je svou

povahou sama o sobě určena k získávání příjmů. Pokud jednateli za práci vykonanou pro společnost plynou příjmy, jedná se o příjmy ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný rozhodně nesměšoval dvě osoby – ing. R. K. jako jednatele a jako mandatáře, neboť za příjmy ze závislé činnosti se považují příjmy za práce jednatele společnosti s ručením omezeným, a to i když není povinen při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby. Z hlediska zařazení těchto příjmů není podstatné, zda byla o této činnosti uzavřena smlouva, podle jakého právního předpisu a jaký byl její obsah, ale jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost s ručením omezeným, pak jsou příjmy z ní plynoucí jednateli vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to i když je jednatel zároveň držitelem živnostenského oprávnění k výkonu této činnosti.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem žalobu zamítl a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2005, č. j. 30 Ca 118/2002 - 47). V odůvodnění mj. uvedl, že důvodem pro doměření daně bylo zjištění správce daně, že došlo k zastírání stavu faktického formálně vykazovaným právním úkonem, neboť příjmy za práci pro společnost vyplácené na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem zastoupeným jediným jednatelem ing. R. K. a fyzickou osobou ing. R. K. nebyly zdaněny daní ze závislé činnosti. Podle živnostenského oprávnění žalobce (provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování) a živnostenského oprávnění ing. R. K. (inženýrská činnost ve stavebnictví), a podle mandátní smlouvy (jejíž předmět byl zajištění stavebních zakázek včetně odborného dohledu, kontrola a koordinace stavebních řízení, výpomoc při výběrových řízeních – schvalování podkladů, styk s investory, jednání s úřady), je patrné, že činnost, kterou se zavázal dle smlouvy provádět mandatář, je činností shodnou s předmětem podnikání žalobce. Činnost mandatáře, jak byla dohodnuto ve smlouvě, nespočívala v zařízení určité činnosti, ale vzhledem k jejímu trvalému charakteru odpovídala charakteru pracovněprávního vztahu – výkonu závislé činnosti. Pro zařazení takové činnosti do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda o této činnosti a jejím odměňování byla uzavřena mezi společností s ručením omezeným a jednatelem smlouva, ani podle jakých právních předpisů, ani není podstatný její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost s ručením omezeným, příjmy z ní plynoucí jednateli jsou vždy příjmy ze závislé činnosti společnosti s ručením omezeným /ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů/, a to i tehdy, jestliže jednatel je zároveň držitelem živnostenského oprávnění k výkonu této činnosti v rámci svého vlastního živnostenského oprávnění. Při zařazení těchto příjmů tak není rozhodné, zda tyto osoby jsou povinny při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby. Jednatel v tomto případě má fakticky postavení zaměstnance, a proto jeho příjem za práci pro společnost, která spočívá ve shodné činnosti jako je předmět podnikání této společnosti, je pro daňové účely kvalifikován jako příjem ze závislé činnosti. Krajský soud dále uvedl, že v dané věci se nejedná o dva subjekty s rozdílným předmětem podnikání, neboť podle přílohy č. 2 živnostenského zákona, v předmětném zdaňovacím období je ve skupině 213 „Stavebnictví“ pro živnosti „Projektová činnost ve výstavbě“ a „Provádění staveb, jejich změn a odstraňování“ uložená stejná povinnost autorizace podle zákona č. 360/1992 Sb., přičemž předmět mandátní smlouvy odpovídá obsahu živnosti „Provádění staveb, jejich změn a odstraňování“ (tedy činnosti žalobce) a běžným povinnostem jednatele společnosti. Rovněž skutečnost, že tuto práci pro společnost zajišťuje jednatel osobně, vypovídá, že jde o činnost, která má povahu práce pro společnost.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal vady řízení ani nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, k čemuž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, o důvodnosti kasační stížnosti uvážil takto.

Kasační stížnost je nedůvodná.

Nejprve je nutné poznamenat, že obsah kasační stížnosti je pouze zkráceným a jinak uspořádaným obsahem podané žaloby, což je na první pohled zřejmé z porovnání obou těchto procesních úkonů. Na podanou žalobu naprosto vyčerpávajícím způsobem reagoval krajský soud, jak je patrné z podrobného a věcného odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se s právním názorem krajského soudu plně ztotožňuje, neboť odpovídá zákonu i judikatuře správních soudů (srov. např. postavení společníka ve společnosti s ručením omezeným podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 889/2006 Sb. NSS).

Ač tedy danou věc zcela přiléhavě právně posoudil krajský soud v napadeném rozsudku, Nejvyšší správní soud znovu uvádí.

Podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném, příjmy ze závislé činnosti jsou 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.

Toto ustanovení, jak již zcela vyčerpávajícím způsobem uvedl jak krajský soud, tak žalovaný, vůbec nezohledňuje skutečnost, zda činnost je vykonávána na základě mandátní smlouvy, či jaký obsah taková smlouva má. Jediným podstatným posouzením je, že se jedná o příjem za práci jednatele společnosti s ručením omezeným. Žalovaný nic „nepřekvalifikovával“ na pracovněprávní vztah, neboť to mu nepřísluší, ale pouze posuzoval příjmy, které stěžovatel měl podle příslušných daňových předpisů. Je naprosto nepřípadná argumentace článkem 26 Listiny základních práv a svobod týkající se stěžovatelem tvrzené svobodné volby povolání (navíc u stěžovatele, který je právnickou osobou!), neboť žádnému právu zvolit si výkon práce takový postup nebrání. Stěžovatel může vykonávat podnikatelskou činnost podle svého uvážení, při posuzování příjmů však musí postupovat podle příslušných právních předpisů.

Jak uvedl krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, 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.

Závěrem je tak možné konstatovat – 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. Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatel v části obsahu své kasační stížnosti citoval právní větu z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 572/2005 Sb. NSS týkající se uzavírání pracovněprávních vztahů, vůle účastníků těchto vztahů a výkonu činnosti. Toto rozhodnutí na daný případ ale vůbec nedopadá, protože v případě shora uvedeného rozsudku byly posuzovány příjmy podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a nikoliv příjmy jednatele společnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, kde je hypotéza právní normy zcela odlišná. Proto použití tohoto rozhodnutí na danou věc nijak nedopadá.

Pokud stěžovatel v části kasační stížnost poukazoval na okolnosti uzavření mandátní smlouvy či to, že žalovaný směšuje dvě právní osoby, je možné pouze znovu odkázat na předchozí část odůvodnění. Obsah mandátní smlouvy či právní úprava, podle níž byla uzavřena, je v daném případě nerozhodná, jak bylo shora obsáhle uvedeno. Žalovaný pak svým postupem žádné dvě osoby nesměšuje, ale pouze posuzuje příjmy stěžovatele z hlediska zákona o daních z příjmů.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.), přičemž tak učinil bez jednání, nebo nařízení jednání nepovažoval za vhodné (ust. § 109 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto náklady řízení nevznikly a soud mu je proto nepřiznal.

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

V Brně dne 26. října 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu