



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **K. M., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Vlastiborem Vejvodou, advokátem se sídlem Na Hřebenech II/1062, Praha 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2001, č. j. 110-2575/2001-0106, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 193/2006 – 21,

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** právo na náhradu 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 :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 11. 12. 2000, platebnímu výměru, jímž byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 87 866 Kč. Důvody žaloby směřoval především do nesprávné interpretace § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období. Trval na tom, že příjem jednatele a společníka jeho společnosti může být, a v daném případě také byl, příjmem jednatele (Ing. P. M.) podle § 7 tohoto zákona.

Krajský soud jeho žalobu zamítl a v odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že žalobcovy námitky, směřující proti závěrům žalovaného o posouzení vyplacených částek jednatelem společnosti nejsou důvodné. Není totiž rozhodné, na základě jakého právního vztahu společníkovi či jednatelem příjmy plynou; rozhodný je obsah § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, podle něhož jsou příjmy společníků a jednatelů společností s ručením omezeným příjmy ze závislé činnosti, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby. Fikce založená v tomto ustanovení, jež podřizuje příjmy jednatelů a společníků společnosti s ručením omezeným pod § 6 (jako příjmy ze závislé činnosti) je rozhodující, ať již vznikne vztah mezi společností a společníkem na základě jakéhokoliv právního úkonu (ať již smlouvy o dílo, smlouvy mandátní, zprostředkovatelské apod.). Otázka charakteru příjmů byla v daňovém řízení zkoumána a prokázána. Bylo postaveno najisto, že společník a jednatel vykonával pro žalobce činnost související s předmětem jeho podnikání a mající povahu práce pro společnost, odměna za ni podléhá zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Na věc nemá vliv, že společník je i sám současně držitelem živnostenského oprávnění. Příjmy, které společníkovi z této činnosti plynuly, byly příjmy ze závislé činnosti. Protože žalobce (plátce) je sám nepodrobil zdanění (podle § 38h), přistoupil správce daně k postupu podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a tyto částky mu předepsal k přímému placení. Soud odkázal též na prejudikaturu Nejvyššího správního soudu k této problematice (6 Afs 9/2003 – publ. ve Sb. NSS č. 596/2006). Soud konstatoval správnost postupu správních orgánů ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce včas obsáhlou kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s.

Podstata námitek mířila vyjadřovala nesouhlas se závěrem, že by celá částka, která byla společníku a jednatelem vyplácena, byla odměnou za práci pro žalobce. Odkázal na § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, v němž je uvedeno, že příjmem ze závislé činnosti je pouze příjem za práci společníků, přitom žalovaný se otázkou, zda se jednalo o příjmy za práci nezabýval, ale veškeré příjmy společníka a jednatele takto posoudil. Za práci pro společnost byla pouze část příjmů, zbytek sloužil jako náhrada výdajů za nájem nebytových prostor, sloužících pro realizaci obchodu žalobce. Soud nevzal v úvahu, že ze smlouvy o obchodním zastoupení je zřejmé, že fixní částka 20 000 Kč měsíčně byla vyplácena zástupci bez ohledu na vykonanou práci a měla sloužit k pokrytí jeho nákladů; další složka pak tvořila provizi z realizovaných obchodů.

Namítl, že se soud nezabýval postupem žalovaného, který zmínil § 2 odst. 7 daňového řádu a dovodil porušení § 136 zákona č. 513/1991 Sb. jednatelem. Nereagoval však ani na úsudek žalovaného, jímž byly vyloučeny žalobcem navržené důkazy; těmi prokazoval výdaje zástupce učiněné pro žalobce. Závěrem upozornil, že se soud nezabýval jeho námitkou mířící do způsobu výpočtu daně; ten je v rozporu s § 38h zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů navrhl rozsudek krajského soudu ke zrušení a vrácení mu věci zpět.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že žalobce svoji argumentaci mění. Spočínul totiž svojí pozorností na větě uvedené v rozsudku (str. 2), že *...není sporné, že jednatel a společník vykonával pro žalobce práci na základě smlouvy uzavřené...* a počal tvrdit (až v kasační stížnosti), že za práci je třeba považovat čas, který společník ze svého časového fondu přenechal zaměstnavateli. Je však jisté, že soud měl na mysli nikoliv

„práci“ v nyní zmíněném slova smyslu, ale „činnost“, jak ostatně zněl i obsah smlouvy o obchodním zastoupení a jak soud dále uváděl.

Žalovaný má za to, že soud dostatečně zdůvodnil, proč není třeba se více zabývat otázkou charakteru příjmů jednatele a společníka společnosti, neboť zákon o daních z příjmů nedává volbu v tom, jak bude příjem společníka za práci pro společnost zdaněn. Podstatné je to, zda se jednalo o činnost společníka pro společnost. Jde o takovou jeho činnost, kterou se v podstatě podílí na dosažení zisku, fungování či prosperitě společnosti.

Žalobce sám uvádí (kasační stížnost str. 5), že pouze část příjmů byla za práci, zatímco převažující část příjmů sloužila jako náhrada výdajů spojených s realizací obsahu smlouvy. Z toho je zřejmé, že soud správně dovodil, že jednatel a společník společnosti žalobce vykonával pro žalobce činnost na základě smlouvy o obchodním zastoupení a dále ani to, že mu za tuto činnost byla vyplácena určitá finanční částka; měl tedy v souvislosti s činností pro společnost příjem. Pokud stěžovatel tvrdí, že převažující část těchto příjmů však sloužila jako náhrada výdajů.

Sám stěžovatel upozorňuje na § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů (podle něhož se za příjmy nepovažují částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel), pak by takové výdaje však musel prokázat. K tomu však nikdy nedošlo. Podle stěžovatele však přímo ze smlouvy vyplývá, že fixní částka 20 000 Kč představuje „náhradu nákladů“. S tímto tvrzením se žalovaný nemůže ztotožnit. Výdaje poskytnuté paušální částkou podléhají zvláštnímu režimu (stanovení ve zvl. předpisu či kolektivní smlouvě, apod. - § 6 odst. 8), tyto podmínky však nebyly nikdy žalobcem prokazovány avšak ani tvrzeny. Z předložených dokladů nezjistil žalovaný jakoukoliv přímou návaznost na činnost společnosti stěžovatele - jak popsal ve svém rozhodnutí, žalobou napadeném.

V dalších podrobnostech žalovaný odkázal na své obsáhlé vyjádření k žalobě a navrhl, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, vycházel přitom z následující úvahy.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak 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.

Právní otázkou, jež měla být dle stěžovatele v řízení před Krajským soudem v Brně posouzena nesprávně, je otázka charakteru příjmů jednatele a společníka stěžovatele ze smlouvy o obchodním zastoupení, z pohledu § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů,

tj. zda jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona či o příjem podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona.

V projednávané věci není sporu o tom, že Ing. P. M. byl v rozhodném období společníkem a zároveň jednatelem stěžovatele (společnost s ručením omezeným). Mezi ním a společností (stěžovatelem) byla sjednána smlouva o obchodním zastoupení, kterou se Ing. P. M. zavázal, že bude pro zastoupeného vyvíjet zde specifikovanou činnost. Odměna byla sjednána ve výši 20 000 Kč za měsíc bez ohledu na množství realizovaných obchodů, veškeré náklady spojené se svou činností ponese zástupce. Kromě této odměny pak byla sjednána provize z realizovaných zakázek.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro rok 1999) 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 jiné osoby.*

Jak je z textu normy zřejmé, pro daňové účely, tedy pro účely zařazení takových příjmů pod jednotlivé zdroje příjmů zavedl zákon legální fikci, podle níž se na takové příjmy hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjmy z činnosti, jež není závislou. Za absence právě té podmínky, že je posuzován příjem za práce jednatele pro společnost, by se v daném případě jednalo o příjem z podnikatelské činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je však 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 jednatel či společník podílí na dosažení zisku, na fungování a v důsledku i na prosperitě společnosti.

Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné (jak správně uzavřel soud i žalovaný), 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 jednatelem 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.

Na tuto situaci se proto v plné míře vztahuje právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 7. 2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003 (publikováno 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. (K tomu soud dodává, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel i testem ústavnosti).

Nejvyšší správní soud tak činí závěr, že podřazení předmětných finančních částek vyplacených společníku a jednatelem stěžovatele pod příjmy ze závislé činnosti vymezené

v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. neodporuje obsahu této právní normy.

Další z kasačních námitek stěžovatele obsahuje tvrzení, že by dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů neměly být zdaněny příjmy, které obsahují náhrady nákladů, které společník musel vynaložit k tomu, aby práci, resp. službu vykonal, např. zaplacený nájem, kupní cenu za použitý materiál aj., shledal Nejvyšší správní soud neopodstatněnou.

Dle ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, nejsou mj. i částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel.

Stěžovatel, jak je patrné z předloženého spisového materiálu, v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení tyto skutečnosti sice tvrdil, ale k výzvě správce daně předloženými doklady neprokázal, že by ve vyplacených částkách byly zahrnuty částky, jež má na mysli ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. K takto uplatněné námitce v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí jej Finanční úřad v Kroměříži výzvou ze dne 12. 2. 2001, č. j. 20874/01/320932/0475 vyzval k doplnění podání a předložení originálů důkazních prostředků k tomuto tvrzení, neboť obecná odvolací výtka, navrhuující důkaz „doklady o výdajích Ing. P. M. na úhradu nákladů společnosti“ nebyla konkretizována a správní orgán nebyl tudíž schopen posoudit, o které doklady se stěžovateli jedná. Do dne vydání napadeného rozhodnutí však žalobce požadavek výzvy nenaplnil.

Za takové situace nelze žalovanému vytýkat, že nepřihlédl ke skutečnosti, která mohla být známa pouze stěžovateli. Žalovaný jednal v souladu se zákonem, když v posuzovaném případě do příjmů ze závislé činnosti zahrnul částky v plné výši.

Námitku stěžovatele spočívající v nesprávném použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Podle něho se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj. Bylo sice nadbytečné zmiňovat uvedenou zásadu jak v napadeném rozhodnutí žalovaného, tak i v přezkoumávaném rozsudku, nicméně tato zmínka (byť uvedená nad rámec věci, tedy navíc) nemohla způsobit žádný zásah do žalobcových práv. Jak soud již vysvětlil výše, sám zákon o daních z příjmů zakládá fikci *zdroje* příjmů společníků a jednatelů společností s ručením omezeným jako „příjmy ze závislé činnosti“.

V tomto kontextu soud rovněž připomíná, že podle ustanovení § 136 obchodního zákoníku (zákaz konkurence) jednatel společnosti s ručením omezeným nesmí – mimo jiné – podnikat v oboru stejném nebo obdobném oboru podnikání společnosti ani vstupovat se společností do obchodních vztahů. Rovněž toto ustanovení, představující zákaz konkurence, tak jednoznačně podporuje shora uvedený výklad. Jestliže jej žalovaný zmínil, učinil tak podpůrně pro svoji argumentaci a proto ani tato část nemůže mít vliv na zákonnost zkoumaného rozhodnutí ani přezkoumávaného rozsudku krajského soudu.

Ani poslední stěžovatelově námitce, vytýkající jak žalovanému, tak i soudu nevypořádání se s uplatňovanou výtkou vadně užitého § 38h zákona o daních z příjmů, nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit.

Je sice skutečností, že žalovaný ani soud této obecné námitce nevěnoval pozornost, i to však má svoji logickou opodstatněnost.

Uvedené ustanovení totiž upravuje vybírání a placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tedy postup plátce daně, v rámci něhož plátce sám sráží zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zdanitelné mzdy zaměstnanců. Odpovědnost za sražení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zdanitelné mzdy ve smyslu § 38h a za jejich odvedení správci daně nese výhradně plátce. Pokud plátce svou daňovou povinnost nesplní a srážku neprovede vůbec nebo ji provede v nesprávné výši, je tato povinnost postupem podle § 69 odst. 1 daňového řádu, vymáhána přímo na něm.

Stěžovatel se však pokynem zmíněného ustanovení vůbec neřídil. K postupu podle § 38h stěžovatel (v roli plátce) nepřistoupil, a to proto, že se domníval, že příjmy Ing. P. M. jsou příjmy z jiného zdroje (z podnikání, tedy podřaditelné pod § 7 zákona o daních z příjmů). Proto poté, co správce daně shledal toto pochybení (nenaplnění postupu § 38h), předeepsal podle § 69 daňového řádu plátcí (stěžovateli) daň, kterou byl povinen z předmětných příjmů srazit, k přímému placení. Ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů nebylo tedy v tomto ohledu správcem daně užito a zřejmě z těchto důvodů jej žalovaný ve svém rozhodnutí, jakož ani krajský soud, v rozsudku nezmínil. Je sice skutečností, že se stěžovatel ve svých podáních domáhal osvětlení postupu podle § 38h, neaplikoval-li jej však žalovaný a tento postup stěžovateli neosvětlil, nemohlo to mít vliv na žádná stěžovatelova práva, jež by mohla být tímto způsobem krácena.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu