

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **W & P company, s. r. o.,** se sídlem Plzeň, Úslavská 42, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8098/08-1100-400623 a č. j. 8099/08-1100-400623, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2009, č. j. 57 Ca 95/2008 - 59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností podanou v zákonné lhůtě napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8098/08-1100-400623 a č. j. 8099/08-1100-400623, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 5. 2. 2007, kterými byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období leden až červen roku 2005 ve výši 41 274 Kč a za zdaňovací období roku 2006 ve výši 57 120 Kč. Důvodem bylo podřazení příjmů společníka a jednatele žalobce za služby poskytované společnosti pod § 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“).

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze označit jednak příjmy, které splňují pojmové znaky závislé činnosti [písm. a)], jednak příjmy, které některé z těchto znaků postrádají, avšak zákonodárce je za příjmy ze závislé činnosti výslovně označil [písm. b) - d)]. Při posouzení, zda se v daném případě jedná o příjmy podle § 6 nebo podle § 7 zákona o daních z příjmů, vycházel krajský soud z toho, že za příjmy z podnikání podle § 7 je třeba považovat příjmy z činnosti charakterizované tím, že je vykonávána nezávisle, pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, kdežto u příjmů společníka za práce konané pro jeho společnost ve smyslu § 6 zákona nelze vycházet jen z jeho postavení ve společnosti a ze souvislosti jím vykonávaných prací s činností společnosti; vždy je třeba vážit skutečný obsah vztahu a jeho převažující rysy. Na základě tohoto posouzení uzavřel, že v daném případě žalovaný činnost vykonávanou společníkem a jednatelem posoudil nesprávně.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 od st. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), tedy nesprávné prosouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Konkrétně namítá nesprávnost výkladu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, resp. nesprávné posouzení vztahu mezi § 6 a § 7 tohoto zákona. Poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005 - 70, ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 - 50 a ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, která konstantně vykládají § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud označil za zcela nerozhodný charakter vykonávaných prací s poukazem na legální fikci; takové pravidlo nemůže být nadřazeno jiným pravidlům definovaným ve stejném předpise standardní metodou. Přednostní aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) oproti § 7 odst. 1 písm. b) nesvědčí ani znění § 7 odst. 1 zákona. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva byly mezi společníkem (jednatelem) společnosti a společností zvoleny pro vznik soukromoprávního vztahu. Veřejnoprávní předpisy nedávají subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Smyslem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je zdanit příjmy společníků a jednatelů společností s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Kritériem je pouze skutečnost, že se jedná o společníka (jednatele) společnosti a že pro tuto společnost vykonával práci. Vyhodnocení práce pro společnost je třeba provést porovnáním předmětu podnikání společnosti s předmětem činnosti posuzovaného společníka. Legální fikce takové příjmy zařazuje pod příjmy ze závislé činnosti, i kdyby se jinak jednalo o příjem z podnikatelské činnosti. V daném případě by tomu tak bylo jen, pokud by se společník (jednatel) svou prací pro společnost nepodílel na dosažení jejího zisku, na jejím fungování a její prosperitě. Zákon o daních z příjmů nestanoví, že by některé z rozhodných ustanovení mělo přednost, proto nemůže konstrukci krajského soudu považovat za správnou. Považuje za zcela nemožné, aby stejná činnost dvou společníků pro společnost podléhala rozdílným daňovým režimům; to by zakládalo jejich nepřípustnou nerovnost. Stěžovatel při svém rozhodování zkoumal splnění obou zákonných kritérií nutných pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to právě z pohledu daného konkrétního

případu. Přitom přihlížel i k právním názorům zastávaným konstantní judikaturou správních soudů, aniž by se však dopustil nevhodné aplikace na daný případ. Rovněž se zabýval posouzením vztahu společníka a společnosti a dospěl k závěru, že rozhodující bylo postavení společníka ve společnosti. To je zřejmé z toho, že smlouva mezi nimi uzavřená byla nekonkrétní a byly vydány pouze 3 faktury za obě zdaňovací období. To neodpovídá běžným vztahům mezi podnikatelskými subjekty.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K argumentům kasační stížnosti namítl, že stěžovatelem označené rozsudky Nejvyššího správního soudu nejsou na jeho případ aplikovatelné, neboť jimi byly řešeny práce jednatelů pro společnost osobně vykonávané nebo činnosti totožné s činností společnosti. V jeho případě společník (jednatel) práci nevykonával osobně, ale svými zaměstnanci. Poukazuje na závěry Ústavního soudu vyslovené v rozhodnutí ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, podle něhož § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nelze použít na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost nějakou činnost. Zdůrazňuje, že společník pro něho vykonával a fakturoval jiné činnosti, než je předmět podnikání společnosti a že byly plně naplněny znaky nezávislé jednatelovy činnosti, neboť ten je živnostníkem provozujícím svou samostatnou podnikatelskou činnost na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení vlastního zisku, při vlastní úhradě nákladů s tím spojených a za použití vlastního obchodního majetku. Jednatel sám tuto činnost pro společnost osobně nikdy nevykonával, autobazar (společnosti) je zcela jinde než jednatelova provozovna pro mytí vozidel. Správce daně navíc zdanil celou fakturovanou částku přesto, že byl upozorněn, že její převážná část představuje mzdové náklady na zaměstnance jednatele. Stěžovatelův výklad považuje za odporující smyslu a účelu zákona. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že jsou splněny všechny procesní podmínky pro věcné projednání a rozhodnutí kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel namítl kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jak plyne z konstantní judikatury zdejšího soudu, tento kasační důvod by byl naplněn buď tím, že by na relevantní skutkové okolnosti byla chybně aplikována nepřípadná zákonná ustanovení, anebo by sice byla použita zákonná ustanovení správná, avšak byla by interpretována takovým způsobem, který by byl při konfrontaci s obvyklými výkladovými metodami shledán neudržitelným. Kasační stížnost namítá právě nesprávnou interpretaci rozhodných ustanovení zákona o daních z příjmů.

K posouzení kasační námitky směřující proti nesprávnému posouzení sporné právní otázky soudem ze spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti.

Při daňové kontrole zaměřené mj. i na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2005 a 2006 zjistil správce daně, že daňový subjekt (žalobce) v rozhodném období provozoval autobazar v Domažlicích a při této činnosti

prodával vozidla a zprostředkovával jejich prodej. Přípravu vozidel k prodeji, kterou pro něj prováděl jeden ze společníků a jednatelů Martin Wimmer, posoudil jako činnost související s činností kontrolovaného subjektu. Martin Wimmer sám v kontrolovaném období vlastnil živnostenské oprávnění na údržbu motorových vozidel a jejich příslušenství a na maloobchod s motorovými vozidly. Z tohoto hlediska se podle správce daně podílel na zisku kontrolovaného subjektu, přičemž byl současně jedním z jeho společníků a jednatelů. V červnu 2005 Martin Wimmer fakturoval částku 190 400 Kč (včetně DPH), v červnu a prosinci 2006 vždy 142 800 Kč (včetně DPH). Daňový subjekt k výzvě správce daně předložil smlouvu o údržbě vozidel uzavřenou mezi dodavatelem Martinem Wimmerem a odběratelem W & P company, s. r. o., ze dne 5. 1. 2006 na čištění interiérů a karoserie vozidel a nanášení ochranných a leštících politur na lak podle potřeb a dohody na jednotlivě určených vozidlech. Dohodnuta byla cena 240 000 Kč ročně (bez DPH) s vyúčtováním ke dni 30. 6. a 31. 12. Po projednání kontrolních zjištění se daňový subjekt vyjádřil písemným podáním ze dne 14. 12. 2007 tak, že poukázal na porovnání živnostenských oprávnění obou subjektů, přičemž čištění vozidel je oprávněním Martina Wimmera a jde o jinou činnost, než kterou provozuje firma W & P company, s. r. o. Čištění vozidel prováděl M. Wimmer ve dvou provozovnách, a to v dílně a na myčce aut, které sám provozuje či má pronajaty. Čištění prováděli jeho zaměstnanci a veškeré náklady s tím spojené nesl sám. Za zcela nerozhodnou označil argumentaci zákazem konkurence podle § 136 obchodního zákoníku, neboť k porušení tohoto zákazu nedocházelo. Nakonec upozornil, že významnou část kalkulace ceny tvořily mzdové náklady a náklady na náhradu nájmu. Podle něho se jednalo o klasickou dodávku služeb, kterou nelze překvalifikovat na závislou činnost. Správce daně ve zprávě o kontrole ze dne 9. 1. 2008, č. j. 73934/07/118930/0919, toto vyjádření neakceptoval a kontrolu uzavřel s tím, že plátce nesrazil a neodvedl zálohy ze závislé činnosti z příjmů Martina Wimmera vyplacených za tyto služby. Poté byly vydány platební výměry. V odvolání proti nim žalobce argumentoval obdobně jako ve svém vyjádření, poukázal na judikaturu správních soudů i Ústavního soudu a na skutečnost, že za součást příjmu společníka vzal správce daně i daň z přidané hodnoty, která byla součástí fakturovaných částek a že předmětné částky již byly zdaněny, a to i daní ze závislé činnosti placenou Martinem Wimmerem za jeho zaměstnance. Stěžovatel v odvolacích rozhodnutích dospěl k závěru, že se jednalo o činnost podléhající § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž za příjem je třeba považovat celou vyfakturovanou částku. Daňový subjekt podle něho nesplnil povinnost vyplývající z § 38h odst. 1 a 5 zákona o daních z příjmů, když z těchto příjmů nesrazil zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Stěžovatel ve svých rozhodnutích i v kasační stížnosti tedy vychází z názoru, že žalobce jako plátce daně ve smyslu § 6 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) byl podle § 69 odst. 1 daňového řádu povinen daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvést správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud se tak nestalo, byl správce daně podle téhož ustanovení oprávněn předepsat plátci daně tyto částky k přímému placení. Povinnost plátce daně vypočíst zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "záloha") pak plynula z § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podstatné pro posouzení, zda tato povinnost vůbec byla dána je, zda se u společníka a jednatele žalobce jednalo o příjmy ze závislé činnosti či o příjmy z jeho vlastního podnikání.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů 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.

Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z podnikání příjmy ze živnosti.

Je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že obě ustanovení jsou určena pro zdanění jiných druhů příjmů a neexistuje mezi nimi žádná posloupnost. Vytýká-li však krajskému soudu, že o pravidlu přednosti v rozsudku pojednal, není tomu tak. V části porovnávající příjmy podle § 6 a podle § 7 je pouze uvedeno, že přednostní aplikaci nic nenasvědčuje a ani právní teorie či praxe nenadřazuje fikci jiným pravidlům. Krajský soud na základě obsáhlého rozboru příjmů podléhajících oběma citovaným ustanovením dospěl k závěru, že se o příjem podřazený § 6 zákona o daních z příjmů v daném případě nejedná.

Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. b) označuje příjmy společníků a jednatelů společnosti, které mu jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, a tedy zakládá legální fikci, že se o tento druh příjmů jedná. Důvodem nepochybně bylo, aby i činnost společníka pro společnost byla zdaněna tak, jako činnost ostatních jejich pracovníků; tomu napovídá i znění § 6 odst. 2 cit. zákona, podle něhož je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků dále označen jako "zaměstnanec" a plátce příjmu jako "zaměstnavatel".

Neznamená to však, že zdanění podle tohoto ustanovení podléhá každý příjem, který společník či jednatel od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na skutkových okolnostech. Jak stěžovatel, tak i žalobce a krajský soud při tomto posouzení poukazují na výklad zastávaný v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Právě pro srovnání skutkových okolností je třeba zmínit přehled stávající judikatury (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Rozsudkem ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 (zveřejněno pod č. 889/2006 Sb. NSS), byla činnost vykonávaná společníkem, která by jinak měla znaky samostatné výdělečné činnosti, podřazena režimu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za nerozhodný byl označen právní předpis, podle něhož byla upravena práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, uzavřená smlouva i způsob výkonu práce a výplaty odměny za ni. Řešen byl případ poskytování právní pomoci společníkem společnosti. Tento závěr byl zopakován i v rozsudcích ze dne 29. 9. 2004, č. j. 5 Afs 6/2004 - 96, ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 52, kde byly řešeny případy společníků vykonávajících pro společnost práce shodné s předmětem činnosti společnosti, a tedy podílejících se na „dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti“.

Rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 také prošel testem ústavnosti. Usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, Ústavní soud podanou ústavní stížnost odmítl s konstatováním, že v daném případě nebyla aplikace předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů vybočením z ústavní ochrany vlastnického práva. Ústavní soud zde však současně jednoznačné a všeobecné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do určité míry korigoval; konkrétně uvedl, že *„považuje za nutné - alespoň ve formě obiter dictum - zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tak, jak ji v obecné rovině podal v napadeném rozsudku NSS, není z ústavněprávních hledisek akceptovatelná. Podle Ústavního soudu 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.“*

Po tomto rozhodnutí Ústavního soudu byly Nejvyšším správním soudem vydány další rozsudky k dané problematice. Tak v rozsudku ze dne 21. 12.2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, již soud v duchu výše uvedeného názoru Ústavního soudu vyslovil, že plnění, které od obchodní společnosti obdrží její jednatel či společník, je třeba posuzovat podle jeho konkrétní povahy a že neplatí bez dalšího, že jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Věcně se jednalo o tvrzené poskytnutí půjčky (splacení směnky) společníkem společnosti; rozsudek krajského soudu však byl zrušen pro nepřezkoumatelnost.

Rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56 (zveřejněno pod č. 841/2006 Sb. NSS), označil za příjmy ze závislé činnosti příjmy auditorů, společníků a jednatelů auditorské obchodní společnosti, přičemž vycházel z rozsudku sp. zn. 6 Afs 9/2003.

Rozsudek ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, řešil případ společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty ve stavebnictví a technickou pomoc při uzavírání smluv. Střet ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů označil soud za zdánlivý, neboť při činnosti pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu práce a jeho samostatnost. V rozsudku ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005 - 60, byl obdobně a u téhož subjektu řešen případ činnosti společníků vykonávajících stavební dozor na stavbách společnosti.

Rozsudkem ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005 - 70, byl řešen případ výkonu inženýrské činnosti v investiční výstavbě mandatářem společnosti zabývající se stavebními a montážními pracemi. Soud zde vyslovil, že pokud je pro společnost vykonávána činnost

obdobná pracovnímu vztahu mandatářem, pak se jedná o výkon závislé činnosti, aniž by bylo rozhodné, že mandatář má vlastní živnostenský list.

V rozsudku ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 - 50, se jednalo o případ obchodního zastoupení společnosti společníkem a jednatelem; soud zde s odkazem na rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 vyslovil, že se jedná o závislou činnost a že žalobce neprokázal tvrzené vlastní náklady spojené s touto činností.

Rozsudek ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, rovněž vycházel z rozsudku sp. zn. 6 Afs 9/2003, a jednalo se o právní služby společníka a jednatele a o technickou a projektovou činnost pro společnost zabývající se investiční výstavbou, poskytováním právních služeb, provádění stavebních prací apod.

Ve všech zmíněných případech Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů pro jejich společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze přehlédnout, že 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. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.

V nyní posuzovaném případě se však skutkové okolnosti od všech výše uvedených případů zásadně liší. Předmět činnosti společnosti (žalobce) i předmět živnostenské činnosti společníka a jednatele nebyl shodný. Žalobce byl provozovatelem autobazaru, jeho společník mimo to vlastnil živnostenské oprávnění, v jehož rámci, nezávisle na společnosti, žalobce ve vlastní dílně a v jím pronajaté myčce aut prováděl čištění a údržbu vozidel. Předměty činnosti tedy byly odlišné, v této části se nepřekrývaly, a ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka a jednatele byl využitelný pro společnost ještě neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti. Žalobce tyto služby pro své podnikání využil a jistě mu byly ku prospěchu, neboť čištění a údržba vozů určených k prodeji napomáhala jeho zisku. Stejně tak ovšem k jeho zisku mohla přispět služba poskytnutá kýmkoliv jiným. Sám čištění a údržbu vozidel nemohl provádět a bylo třeba, aby si ji zajistil za úplatu od jiného subjektu. Pokud stěžovatel ve svém rozhodnutí právě ze skutečnosti, že žalobce dal při zajištění těchto prací přednost firmě svého společníka před jinými nezávislými subjekty, dovozuje vztah závislosti v činnosti jednatele, nelze mu přisvědčit. Pokud by mu jakýkoliv subjekt poskytnutím shodné služby zajistil stejný výsledek, je zcela nerozhodné, kterému z nich tyto práce zadal a využití firmy společníka se z hlediska spolehlivosti či jednoduchosti zajištění jeví jako logické. Jiná je otázka ceny těchto služeb, která však nemá význam v této věci; pokud by byla nepřiměřená, správce daně by měl možnost to zohlednit v rámci posouzení nákladů podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Společník a jednatel čištění a údržbu vozidel prováděl jako vlastní podnikatelskou činnost i

pro jiné subjekty, zajišťoval sám provoz této živnosti, tedy materiální i personální zajištění, sám hradil náklady s tím spojené. Konkrétní práci na vozidlech pak prováděli jeho pracovníci, jimž vyplácel mzdu. Tvrdí-li stěžovatel ve svých rozhodnutích, že společník a jednatel sám vykonával pro společnost tuto práci, není tomu tak. Stěžovatel v rozhodnutích vycházel i z uzavřené smlouvy a způsobu fakturace. Smlouva předložená k výzvě správce daně je sice obecná co do rozsahu plnění, to však odpovídá tomu, že rozsah prací nemohl být předem znám. Nelze vyloučit podobné znění smlouvy ani v případě subjektů zcela nezávislých. Způsob fakturace při opakovaných službách rovněž není vyloučen. Vzhledem k tomu, že cena byla sjednána paušální částkou za pololetí, nebylo rozhodné, jaký rozsah prací byl v tom kterém období odveden. Mimo to spis obsahuje kopii přehledu údržby vozidel pro společnost žalobce, který však nebyl v rozhodnutích blíže vyhodnocen.

Je třeba znovu poukázat na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04, podle něhož je vyloučeno paušální podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost závislé činnosti. Za rozhodující pro výjimku označil právě nezávislost činnosti společníka jako osoby samostatně výdělečně činné na společnosti, obsah vztahu, výkon této činnosti i pro jiné subjekty, používání vlastního obchodního majetku, hrazení vlastních nákladů s touto činností spojených, určování způsobu a doby provedení práce. Pouze tento poslední rys by mohl nasvědčovat vztahu závislosti, ovšem není tomu tak. Způsob a doba provedení konkrétních prací nepochybně vyplývaly z doby přistavení vozidel a jejich stavu (případně kapacitních možností myčky či zaměstnanců společníka) tak, jako v případě jakéhokoliv jiného nezávislého zákazníka. Za takové situace nelze považovat postavení společníka a jednatele za natolik dominantní, že by činnost jím pro společnost podnikatelsky zajišťovaná měla být posouzena jako závislá činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a tedy, že by jím obdržený příjem měl být podle tohoto ustanovení zdaňován. ´

Argumentace stěžovatele rozdílným zdaněním shodné činnosti dvou různých společníků pro společnost není příliš pochopitelná. K takové situaci zde nedošlo a teoreticky by k ní mohlo dojít jen při shodě předmětu činnosti společnosti a samostatně podnikajícího společníka a při možnosti přímého provádění určitých prací v rámci činnosti společnosti samé.

Výklad ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů provedený krajským soudem v této věci, tedy koresponduje názoru vyslovenému Ústavním soudem, je v souladu i se smyslem a účelem zákona a není ani v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k této otázce. Žalobce tedy v daném případě neměl povinnost podle § 38h odst. 1 a 5 zákona o daních z příjmů, srazit a odvést z těchto příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 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., neboť stěžovatel v řízení úspěšný nebyl a úspěšnému žalobci žádné náklady spojené s kasačním řízením nevznikly.

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

V Brně dne 31. srpna 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu