

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 8. 9. 2008, č. j. 7481/08-1300-401568, č. j. 7490/08-1300-401568, č. j. 7492/08-1300-401568, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2010, č. j. 57 Ca 94/2008 - 56,

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 8. 9. 2008, č. j. 7481/08-1300-401568, č. j. 7490/08-1300-401568 a č. j. 7492/08-1300-401568, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 6. 2. 2008, č. j. 9543/08/118920/1478, č. j. 9546/08/118920/1478 a č. j. 9547/08/118920/1478, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí r. 2005 ve výši 30 400 Kč, za červen 2006 ve výši 22 800 Kč a za prosinec 2006 ve výši 22 800 Kč.

Důvodem bylo neuznání nároku na odpočet daně z daňových dokladů č. 512, 612, a 628, neboť správce daně fakturované práce neuznal jako službu a zdanitelné plnění poskytnuté žalobci, ale označil je za práci jednatele a společníka žalobce.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že i pro posouzení důvodnosti doměření daně z přidané hodnoty je rozhodující otázka jím řešená v rozsudku sp. zn. 57 Ca 95/2008, týkajícím se zdanění činnosti společníka a jednatele téhož žalobce. Zopakoval svůj názor tam vyslovený, podle něhož za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.,o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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. Připomněl i definici podnikání podle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů definici živnosti uvedenou v § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Pokud jde o oprávněnost uplatnění nadměrného odpočtu, vycházel krajský soud z naplnění podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Za splněnou v tomto směru označil povinnost tvrzení i povinnost důkazní ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Oba subjekty (žalobce i Martin Wimmer jako podnikající fyzická osoba) jsou plátci DPH a byly předloženy řádné doklady o zdanitelném plnění (v r. 2005 se jednalo o přípravu vozidel k prodeji, ošetření interiérů a karosérií a v r. 2006 o údržbu vozidel). Tvrzené uskutečnění těchto plnění soud nehodnotil, neboť tak neučinil ani žalovaný ve svých rozhodnutích, ač spis k tomu určité doklady předložené žalobcem obsahoval.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 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.

Úvodem stěžovatel konstatuje shodu rozhodné právní otázky s věcí řešenou krajským soudem pod sp. zn. 57 Ca 95/2008 a tedy i nezbytnost shodných kasačních námitek, jaké uplatnil i proti tomuto předchozímu rozsudku. 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. Stěžovatel se ve svých rozhodnutích zodpovědně zabýval posouzením vztahu společnosti a jejího společníka (jednatele), přičemž jeho postavení ve společnosti označil za rozhodující. Vycházel i 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. Vzhledem k tomu, že plnění fakturovaná panem Wimmerem společnosti byla jeho činností pro společnost ve režimu závislé činnosti, nemohlo se jednat o poskytnutí služby za úplatu a tudíž o zdanitelné plnění. Nárok na odpočet byl tak uplatněn v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

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

Žalobce jako své vyjádření k této kasační stížnosti předložil shodné vyjádření jako ke kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu ve věci zdanění příjmu společníka jako příjmu ze závislé činnosti (sp. zn. 57 Ca 95/2008). Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti se ztotožnil závěry krajského soudu a k argumentům kasační stížnosti uvedl, 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. Své vyjádření považuje za odpovídající i kasační stížnosti proti rozsudku ve věci daně z přidané hodnoty. 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, které mají vliv na posouzení existence zdanitelného plnění a nárok na uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

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 přidané hodnoty za zdaňovací období v r. 2005 a v r. 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. Ve spise jsou k tomu založeny faktury č. 512 (příprava vozidel k prodeji, ošetření interiérů a karosérií) splatná 30. 6. 2005, č. 612 (údržba dle smlouvy) splatná ke dni 30. 6. 2006 a č. 628 (údržba dle smlouvy) splatná ke dni 29. 12. 2006. Správce daně vyzval dne 24. 10. 2007 žalobce k rozdělení částek účtovaných těmito fakturami na jednotlivé měsíce, pokud neprokáže, že šlo o jednorázové plnění a k předložení smlouvy, podle níž bylo účtováno v r. 2006. Žalobce 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. Dále sdělil, že práce na vozidlech byly prováděny průběžně. Při seznámení daňového subjektu (žalobce) s kontrolními zjištěními správce daně sdělil, že fakturované práce považuje za činnost společníka a jednatele pro společnost a tudíž, že odpočty daně na vstupu byly neoprávněné. Daňový subjekt se 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 uplatnění odpočtů bylo neoprávněné a vyčíslil daň. Poté byly vydány shora označené platební výměry. V odvolání proti nim (a současně i proti platebním výměrům na daň z příjmů ze závislé činnosti) 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. Vzhledem k tomu, že se jednalo o klasickou živnostensky prováděnou dodávku služeb, byl nárok na odpočet DPH oprávněný. V odvolacím řízení žalobce předložil přehled údržby vozidel k faktuře č. 612. 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. Pokud provedené práce nebyly službami, nebylo zde žádné zdanitelné plnění a nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH. Správce daně uzavřel, že doměření daně z přidané hodnoty napadenými platebními výměry bylo v souladu se zákonem.

Podle 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 3 téhož ustanovení plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Osobou povinnou k dani pak je podle § 5 odst. 1 zákona fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a podle odst. 2 téhož ustanovení se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 pro účely tohoto zákona rozumí „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou*

zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu."

Podstatné pro posouzení, zda v daném případě došlo ke zdanitelnému plnění tedy je, zda fakturované práce byly službami poskytnutými mezi dvěma samostatnými subjekty, nebo zda se jednalo o činnost společníka a jednatele pro společnost. Prvotní rozhodná otázka je tedy shodná jako otázka řešená rozsudkem tohoto soudu ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96, v němž bylo rozhodováno o kasační stížnosti stěžovatele proti rozhodnutí krajského soudu sp. zn. 57 Ca 95/2008. Nejvyšší správní soud zde vyslovil:

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.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shrnul stávající judikaturu, z níž lze znovu zmínit zejména rozsudek ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 (zveřejněno pod č. 889/2006 Sb. NSS), podle něhož 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 a ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 52 (oba dostupné na www.nssoud.cz), 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".

Dále poukázal na skutečnost, že rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 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.*"

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2010 - 96 poukázal i na další rozhodnutí, a to na rozsudky ze dne 21. 12.2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56, ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005 - 60, 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 (všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Dále soud v tomto předchozím rozsudku shrnul, „*že 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 však označil skutkové okolnosti za odlišné od všech výše uvedených případů. *„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.*

Nakonec Nejvyšší správní soud znovu poukázal 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. Uzavřel, že 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. Stejně tak neakceptoval argumentaci stěžovatele rozdílným zdaněním shodné činnosti dvou různých

společníků pro společnost. 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, označil Nejvyšší správní soud za korespondující názoru vyslovenému Ústavním soudem a odpovídající i smyslu a účelu zákona; stejně tak není ani v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k této otázce.

Tento závěr je pak podstatný i pro posouzení této věci, tedy pro vyřešení otázky, zda se mohlo jednat o zdanitelné plnění, neboť žalovaný je vyloučil právě a jenom z důvodu, že provedené práce považoval za činnost společníka a jednatele pro jeho společnost vyplývající z jeho postavení ve společnosti. Vyvrácení této právní konstrukce se pak přímo promítá i do posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle § 73 odst. 1 prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. Podle odst. 2 téhož ustanovení nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.

Označil-li krajský soud za splněné podmínky formální (předložení dokladů) i skutkové (uskutečnění zdanitelného plnění), odpovídá jeho závěr skutečnostem vyplývajícím ze spisu. Je ovšem pravdou, že stěžovatel se naplněním těchto podmínek ve svých rozhodnutích nezabýval a proti tomuto posouzení krajským soudem jeho kasační námitky nesměřují.

Z důvodů výše uvedených 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 2. září 2010

JUDr. Miluše Došková

předsedkyně senátu