

## Odměna za výkon funkce jednatele z pohledu DPH dle právní úpravy účinné od 1.4.2019

Vážení,

již jsme vás upozorňovali na významný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29, ve kterém se soud zabýval otázkou, **zda je jednatel osobou povinnou k DPH ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.**

Nyní si dovoluujeme na uvedenou problematiku navázat, a to s ohledem na soubor novel daňových zákonů, jež byl ve Sbírce zákonů vyhlášen dne 27. 3. 2019 a jež nabývá až na výjimky účinnosti od **1. dubna 2019.**

### **A. ROZSUDEK NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU**

#### **1) Popis případu**

V posuzované věci společnost s ručením omezeným uzavřela s jednatelem dne 1. 1. 2014 smlouvu o výkonu funkce, podle níž jednatelem za jeho činnost příslušela měsíční odměna. Jako jedna ze složek odměny jednatele byla sjednána platná sazba daně z přidané hodnoty.

Později společnost podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž uplatnila **nárok na odpočet daně z přidané hodnoty** z plnění, která byla fakturována na základě smlouvy o výkonu funkce. Finanční úřad pro Pardubický kraj v návaznosti na to zahájil daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo **vydání dodatečného platebního výměru**, kterým společnosti doměřil daň z přidané hodnoty.

Proti platebnímu výměru podala společnost odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství, po jeho zamítnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové a po jejím zamítnutí následně kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nejvyšší správní soud se na rozdíl od Krajského soudu v Hradci Králové **ztotožnil s postupem společnosti, tj. uznal nárok na uplatnění DPH na vstupu, když jednatel dle jeho názoru měl být považován za osobu povinnou k dani. V posuzovaném případě tedy jeho odměna podléhala DPH na výstupu a společnost (příjemce služby) měla nárok na uplatnění odpočtu daně.**

Uvedená problematika je velmi rozsáhlá, proto si pro bližší důvody vedoucí Nejvyšší soud k uvedenému závěru dovoluujeme odkázat na text rozsudku (dostupný na stránkách <http://www.nssoud.cz><sup>1</sup>). Níže přikládáme pouze stručné shrnutí právní úpravy a argumentace Nejvyššího správního soudu.

#### **2) Právní úprava**

Otázka daně z přidané hodnoty je upravena českým právním řádem i unijním právem.

Z unijního práva je významná zejména **Směrnice Rady 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), konkrétní její čl. 9 a 10.

Podle jejího čl. 9 odst. 1: *„osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.* Podle odstavce 2 téhož ustanovení, *„ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“* Podle článku 10 citované Směrnice, *„podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána samostatně, jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k*

<sup>1</sup> [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2016/0100\\_2Afs\\_1600029\\_20161206091019\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0100_2Afs_1600029_20161206091019_prevedeno.pdf)

zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.“

Z českého právního řádu je významný zejména **§ 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty**, podle kterého (ve znění účinném do 31.3.2019) se ekonomickou činností 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 pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu“.

Zvláštním zákonem, na nějž odkazoval § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve své poslední větě, byl **zákon o daních z příjmů, konkrétně jeho § 6**. Podle § 6 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákona o daních z příjmů, „příjmy ze závislé činnosti jsou odměny člena orgánu právnické osoby“.

### **3) Argumentace Nejvyššího správního soudu**

Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že:

- i. Z judikatury Soudního dvora plyne, že při posuzování, zda je určitá činnost vykonávána samostatně, a nikoli ve vztahu zaměstnaneckém nebo jemu obdobném, je třeba zohledňovat řadu kritérií. Podstatné je přitom to, zda dotyčná osoba nese při výkonu činnosti vlastní hospodářské riziko a zda je s výkonem její činnosti spojena vlastní odpovědnost za případnou škodu.
- ii. Jednatel společnosti s ručením omezeným jedná jménem společnosti, na její účet a sama společnost je z takového jednání odpovědná. To však samo o sobě nemůže stačit k tomu, aby mohlo být konstatováno, že vztah mezi jednatelem a společností je svazkem pracovníprávním či jemu obdobným ve smyslu článku 10 Směrnice.
- iii. Výkon funkce jednatele s sebou nese řadu možných negativních následků, např.:
  - jednatel musí vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí;
  - jednatel musí ve sporných případech vždy sám prokázat, že s péčí řádného hospodáře postupoval, neboť důkazní břemeno je v této otázce obrácené;
  - poruší-li jednatel svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře a způsobí-li tím společnosti škodu, je povinen takovou škodu nahradit;
  - nenahradí-li vzniklou majetkovou či nemajetkovou újmu a věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení svých pohledávek za společností, pak jednatel ručí věřitelům za splnění závazků společnosti, a to v rozsahu, v jakém újmu nenahradil;
  - mimoto je jednatel odpovědný také za „finanční zdraví“ společnosti, kterou řídí. Jestliže ji neodborným výkonem funkce přivede k úpadku, bude dle zákona o obchodních korporacích za takový nežádoucí stav odpovídat (např. může být insolvenčním správcem vyzván k tomu, aby vydal prospěch získaný ze smlouvy o výkonu funkce, jakož i případný jiný prospěch, který od společnosti obdržel, a to za období dvou let zpětně před právní mocí rozhodnutí o úpadku).
- iv. Na základě shora uvedeného (ne zcela vyčerpávajícího) výčtu možných negativních následků, které s sebou výkon funkce jednatele přináší, je zjevné, že přestože jednatel společnosti s ručením omezeným jedná jménem, na účet i odpovědnost společnosti s ručením omezeným, nese při výkonu funkce zároveň vlastní - nikoliv nepatrné - hospodářské riziko. Tento významný faktor nemá v zaměstnaneckém vztahu obdobu.
- v. Zákonodárce na základě § 6 zákona o daních z příjmů zařadil mezi osoby, na jejichž příjem se hledí jako na příjem ze závislé činnosti, zásadně i jednatele společnosti s ručením omezeným, ačkoliv jeho činnost není závislou prací ve smyslu § 2 zákoníku práce z roku 2006.
- vi. Jakkoliv taková právní konstrukce může být pro účely daně z příjmů zcela legitimní, nelze ji rozšiřovat i do systému daně z přidané hodnoty, který na úrovni unijního práva s žádnou legální fikcí nepočítá, pojem osoby povinné k dani pojímá širokým způsobem a výjimku stanovenou pro osoby v zaměstnaneckém či obdobném poměru vykládá s ohledem na fakticitu jejich vztahu. Zatímco Směrnice pokládá pro účely výjimky dle článku 10 za rozhodné to, zda zde skutečně existuje vztah mezi zaměstnancem a

zaměstnavatelem nebo právní svazek jemu obdobný, český zákonodárce přidává odkazem na § 6 zákona o daních z příjmů v poslední větě § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty navíc i kritérium zdanění daní z příjmů.

- vii. Směrnice přitom nedává členským státům možnost odklonit se při provádění článku 9 nebo článku 10 od jejich znění a naplnit v nich definovaný pojem osoby povinné (resp. nepovinné) k dani odlišným obsahem, jako to učinil český zákonodárce. Tím, že zákon o dani z přidané hodnoty nepovažuje za osobu povinnou k dani osobu, jejíž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, tak v některých případech dochází k tomu, že ze systému daně z přidané hodnoty vylučuje osoby, které svou činnost nevykonávají v pracovněprávním (či obdobném) vztahu a které rizika plynoucí z takové činnosti plně nesou, což je v rozporu s unijním právem.
- viii. Články 9 a 10 Směrnice je třeba přímo aplikovat na základě principu přednosti unijního práva, a to na úkor vnitrostátní právní úpravy.
- ix. Směrnice zavazuje pouze členský stát, kterému je určena, a proto sama o sobě nemůže zakládat jednotlivci povinnosti, ale pouze práva. V důsledku toho se jednotlivec může vůči státu dovolávat práv, jež mu přísluší na základě směrnice, kterou stát nedostatečně nebo chybně implementoval. Stát naproti tomu nemůže použít nesplnění vlastních povinností v neprospěch jednotlivce, dovolávat se směrnic jako takových vůči jednotlivci a ukládat mu na jejich základě povinnosti, které podle vnitrostátního práva nemá.
- x. Proto až do doby, než dojde ke zrušení té části § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jež je v rozporu s unijním právem, nemůže správce daně zpětně ani do budoucna doměřovat jednateli společnosti s ručením omezeným daň z přidané hodnoty, a to i přesto, že ve smyslu Směrnice je jednatel osobou povinnou k dani.

#### 4) **Shrnutí**

Nejvyšší správní soud dovodil, že dosavadní ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je v rozporu čl. 9 a 10 Směrnice, přičemž každý se může vůči státu dovolávat práv, jež mu přísluší na základě směrnice, kterou stát nedostatečně nebo chybně implementoval.

Přímý účinek článků 9 a 10 Směrnice v kombinaci s principem přednosti unijního práva poté musí vést k tomu, že při posuzování vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bude otázkou, zda bylo společnosti poskytnuto plnění osobou povinnou k dani v rámci samostatné ekonomické činnosti, zodpovězena nikoli v intencích § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale ve smyslu článků 9 a 10 Směrnice.

Dle Nejvyššího správního soudu je obecně možné postupovat přímo podle čl. 9 a 10 Směrnice, tj. navýšit odměnu jednatelů o DPH a uplatnit nárok na odpočet DPH.

#### **B. NOVELA ZÁKONA O DPH**

S ohledem na výše uvedený rozpor mezi českou a unijní úpravou předložila vláda novelu zákona o dani z přidané hodnoty, kterou měl být změněn § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že by osobou povinnou k dani nadále nebyl jen zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.

Tento vládou přeložený návrh byl vykládán jako náprava dosavadního stavu ve smyslu výše uvedeného rozsudku.

Nicméně rozpočtový výbor vládní návrh schválil s pozměňovacím návrhem, kterým ze samostatné ekonomické činnosti opět vyloučil činnosti osob, „které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti“ a v této podobě byla nakonec novela zákona podepsána prezidentem republiky a vyhlášena ve Sbírce zákonů.

§ 5 zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od **1.4.2019** tedy zní:

(1) Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

(2) Osobou povinnou k dani není

a) člen skupiny,

b) zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.

(3) Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. 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.

(4) Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu (7a) se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady.

(5) Osoba podle odstavce 4 se považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti,

a) které jsou uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, nebo

b) při jejichž výkonu se má za to, že dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže tím, že osoba podle odstavce 4 nebyla považována nebo není považována za osobu povinnou k dani; tyto činnosti stanoví vláda nařízením.

(6) Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje hlavní město Praha a každá jeho městská část.

### C. **ZÁVĚR**

Byť měla novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1.4.2019 za cíl uvést vnitrostátní právní úpravu do souladu s unijní úpravou (jak vyplývá z původní, vládou přeložené, verze novely), kvůli pozměňovacímu návrhu se tak nestalo. Aktuálně účinné znění zákona o dani z přidané hodnoty opět zakotvuje úpravu, která je dle názoru Nejvyššího správního soudu rozporná s úpravou unijní.

Proto se i po 1.4.2019 uplatní závěry Nejvyššího správního soudu uvedené ve výše citovaném rozhodnutí – bude možné postupovat přímo podle čl. 9 a 10 Směrnice, tj. navýšit odměnu jednatele o DPH a uplatnit nárok na odpočet DPH.

**Naše advokátní kancelář se však nikdy s uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu neztotožňovala, a proto ani nadále uplatnění nároku na odpočet DPH nedoporučuje.**

Pokud by Vaše společnost zvažovala uplatnění nároku na odpočet DPH, je nutné tento postup vždy ještě konzultovat s Vaším daňovým poradcem.

**Advokátní kancelář GÖRGES & PARTNERS**

office@gorgespartners.com

tel. 377 481 444