



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, za účasti **J. J.**, v řízení o kasačních stížnostech proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 4. 3. 2004, č. j. 38 Ca 579/2001 – 42 a č. j. 38 Ca 580/2001 – 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnosti **s e z a m í t a j í**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 4. 3. 2004, č. j. 38 Ca 579/2001 – 42 a č. j. 38 Ca 580/2001 – 40, byla zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 11. 9. 2001, č. j. FŘ-2903/11/01, č. j. FŘ-2906/11/01, včetně dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 16. 5. 2000, č. j. 129800/00/006915 a č. j. 131207/00/006915, a věci byly vráceny stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudků městský soud uvedl, že J. J. (dále jen „účastník“) byl v roce 1996 společníkem firmy P., spol. s r. o. s 50% podílem a současně i jednatelem této firmy. Předmětem podnikání byla reklamní činnost, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a služby v oboru polygrafie – počítačová sazba. Na základě dohody o agenturním zprostředkování ze dne 15. 11. 1992 platila tato firma účastníkovi za provedené práce na základě přijatých faktur. Protože předmět činnosti podnikání účastníka podle těchto faktur byl shodný s předmětem činnosti firmy P., spol. s r. o., dovodil správce daně, stejně jako stěžovatel, že se jednalo o práci společníka, resp. jednatele, pro společnost, a to i když nebyl povinen při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby. Nejednalo se tedy o příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ale o příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) citovaného zákona. Skutečnost, že byla

uzavřena smlouva o agenturním zprostředkování není překážkou pro zdanění příjmů společníka a jednatele podle tohoto ustanovení, jestliže jde o příjmy za práci vykonanou pro společnost. Rozhodnutí stěžovatele založené na tom právním názoru však městský soud shledal nezákonným, přičemž vycházel z názoru vysloveného Ústavním soudem v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, který se týkal druhého jednatele firmy P., spol. s r. o., Ing. V. L.. V tomto nálezu dospěl Ústavní soud k závěru, že ustanovení § 46 odst. 7 a § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nelze vykládat izolovaně a aplikovat paralelně, neboť důsledkem je pak to, že jedna daňová povinnost je předepsána k placení dvěma různým subjektům. Jedná se tedy fakticky o dvojí zdanění téhož příjmu, což považuje Ústavní soud za ústavně neakceptovatelné a obecně nemravné. Pokud tedy správce daně zjistil, že daňová povinnost nebyla plátcem plněna, měla být uložena jemu a vymáhána pouze na něm, a poté co by daňovou povinnost vyrovnal, měla být částka daně uhrazená účastníkem tomuto vrácena.

Proti těmto rozsudkům podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnosti z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel uvedl, že pokud by plátce daně P., spol. s r. o., i poplatník daně, tj. účastník, postupovali od počátku v souladu se zákonem, srazil by v souladu s § 38h zákona o daních z příjmů plátce zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z příjmů zúčtovaných nebo vyplacených poplatníkovi. Při daňové kontrole však bylo zjištěno, že plátce daně v roce 1995 a 1996 povinnost podle citovaného ustanovení nesplnil, a proto mu správce daně předepsal příslušné částky k přímému placení v souladu s § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Při vytýkacím řízení provedeném u účastníka na základě jím podaného dodatečného daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 1995 a 1996 správce daně zjistil, že původně vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti v souladu s § 46 odst. 1 citovaného zákona. Podle názoru stěžovatele se o dvojí zdanění téhož příjmu nejednalo. Městský soud nerozlišil dvě daňová řízení, která je nutno posuzovat odděleně. Z těchto důvodů se stěžovatel domáhal zrušení napadených rozsudků.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podaných kasačních stížnostech a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci je nutno předeslat, že městský soud již rozhodl ve zcela identické věci týkající se druhého společníka firmy P., spol. s r. o., Ing. V. L. rozsudkem ze dne 19. 6. 2002, č. j. 28 Ca 146/2001 - 40. Tento rozsudek, stejně jako rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10, byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. V tomto nálezu Ústavní soud mimo jiné uvedl, že správce daně „svým postupem tak dle názoru Ústavního soudu porušil vlastní smysl a účel daňového řízení, jak je upraven v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy že obsahem daňového řízení (správy daně) je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát. Stejně tak Městský soud v Praze se dle přesvědčení Ústavního soudu nezabýval touto nelogickou aplikací a interpretací práva, když akceptoval právní názor žalovaného, že se jedná o dva daňové subjekty, a proto stěžovateli daňovou povinnost vyměřil dle ust. § 46 odst. 7 daňového řádu, zatímco druhému daňovému subjektu, tj. společnosti P. (ve kterém jedním ze dvou společníků je stěžovatel), daňovou povinnost předepsal k přímému placení dle § 69 daňového řádu, a že pro obojí souběžné zdanění nalezl oporu v zákoně. Jakkoli argumentace finančních orgánů a soudu na první pohled ob stojí a je formálně

srozumitelná, nebere v úvahu to, že předmětem zdanění byl jeden a tentýž příjem a ten má být zdaněn pouze jednou. Z hlediska ryze formálněprávního lze sice pro oba způsoby zdanění shledat zákonný podklad, avšak za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Kdo je poplatníkem a kdo je plátcem daně stanoví v obecné rovině § 6 daňového řádu. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani. Plátcem pak je osoba, která pod vlastní odpovědností má povinnost odvést správci daně daň, kterou od poplatníka vybrala nebo již mu srazila. Neprovede-li srážku vůbec, nebo ji provede v nesprávné výši, je vymáhána přímo na ni. Zákonná úprava v ust. § 69 daňového řádu je jistým „vlomením se“ do zásady, že daňovou povinnost nelze ve smyslu § 45 daňového řádu přenášet na druhého. Ustanovení obsažená v hmotněprávním předpisu, tj. § 38h, § 38i, § 38j zákona o daních z příjmů (v platném znění pro rok 1996), pak tento postup ve vztahu k plátcem daně konkretizují. Pokud tedy správce daně zjistil, že daňová povinnost plátcem nebyla splněna, měla být skutečně uložena jemu (což byla) a vymáhána pouze na něm, a poté, co by daňovou povinnost vyrovnal, měla být částka daně uhrazená stěžovatelem tomuto vrácena (buď postupem dle ust. § 56 daňového řádu nebo vyměřením daňové povinnosti, kterou stěžovatel uvedl v oprávněném daňovém přiznání).

Protože český právní řád je založen na principu vnitřního souladu a hierarchického uspořádání, nemohou být jeho jednotlivé vrstvy posuzovány relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V této souvislosti je nutno poukázat na čl. 95 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“), který lze mimo jiné vnímat také jako potvrzení uvedené hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi obecnými soudy na straně druhé. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (*arg. a minori ad maius*). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. V souladu s požadavkem ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot. Jestliže Ústavní soud ve svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by např. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem ústavní síly musí být pro soud při aplikaci práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlízet, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud, s vědomím judikatury Ústavního soudu, s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k jednoznačnému závěru, že pokud městský soud ve své další rozhodovací činnosti respektoval právní názor vyjádřený v citovaném nálezu Ústavního soudu, postupoval zákonným způsobem a nelze mu tedy důvodně vytýkat nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnosti důvodné a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. je zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu