



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. v právní věci žalobce: **ABK-Pardubice, a. s.**, Nemošice, Vodárenská 22, zastoupeného JUDr. Jiřím Všeckou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2009, č. j. 30 Ca 24/2008 – 78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada 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 (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2005, č. j. 3164/110/2005-Ve. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) č. j. 60285/05/248912/8246 ze dne 31. 3. 2005, kterým byla stěžovateli předsána k přímému

placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2002 ve výši 409 112 Kč.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, který krajský soud zavázal zabývat se existencí prokury mandátáře ve vztahu k odlišnosti úvah pověřeného správce daně a úvah žalovaného.

Dle stěžovatele se krajský soud omezil pouze na citaci § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pro kvalifikaci těchto příjmů není tedy rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou, rozhodující je skutečnost, že činnost není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka. Dle stěžovatele v souzeném případě však nelze mandát, který je svěřen jinému v určitém rozsahu a přiřazení odměny za jeho výkon režimu závislé činnosti, založit na předpokladu, že pro zajištění provozu firmy, která se zabývá obchodní činností, je zřízení obchodního oddělení nezbytností. Nelze ani přisvědčit názoru krajského soudu, že jde o činnost, z jejíž podstaty vyplývá určitá závislost na vedení firmy. Pro takový závěr nejsou k dispozici žádné skutkové důvody. Stěžovatel se před uzavřením mandátní smlouvy obchodem se železem nezabýval a šlo o činnost novou. Mandát k vedení není výkonem pravidelně se opakující činnosti. Není správný závěr, že jmenovaný zastával u stěžovatele pozici vedoucího (ředitele) obchodního úseku a jen po určitou dobu byl současně též prokuristou. Prokuristou se jmenovaný stal později a předmětem této věci je daňová povinnost za období, kdy jmenovaný vykonával mandát a vedle toho byl prokuristou.

Dle stěžovatele je pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů rozhodující, aby poplatník byl při výkonu práce pro plátce povinen dbát jeho příkazů. Naplnění tohoto podstatného znaku závislé činnosti však nevyplývá z provedeného důkazního řízení. Naopak byl to mandátář, který jako oprávněný k takové činnosti, vykonával samostatně určitou záležitost uskutečněním právních úkonů, kterými plátce zavazoval. Krajský soud aplikoval bez dalšího ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, namísto písm. c) zákona.

Stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že M. K. uzavřel mandátní smlouvu dříve než byl jmenován prokuristou. Ačkoliv stěžovatel na tuto skutečnost od začátku poukazoval, žádným způsobem se tato argumentace neodrazila v úvahách vyjevených v odůvodnění rozhodnutí. Jistě lze dle stěžovatele přisvědčit existenci o závislé činnosti tehdy, jestliže by mandátní smlouva existovala osamoceně, bez reálného podkladu a bez skutečného výkonu mandátu navenek i dovnitř a bez skutečného hospodářského důvodu a existujícího hospodářského rizika, potom by nebylo čeho napadenému rozhodnutí vytknout. Za situace, kdy byl jmenovaný uveden do funkce prokuristy následně, je uložena povinnost za zdaňovací období roku 2002 skutkově i právně vadná. Dle názoru stěžovatele má existence prokury krucální vliv na mandátní smlouvu. Závěry krajského soudu nejsou použitelné pro prokuru, neboť její obsah je zákonem vymezen a odpovídajícím způsobem verifikován zápisem do veřejné evidence. Jestliže jde zde o odměnu, potom taková odměna byla součástí odměny prokuristy, jehož mandát ex lege zahrnoval již dříve mandát založený

smlouvou. V podstatě výkon mandátu a výkon prokuristy splynul v rozhodném období fakticky (nikoli právně) v jeden. Definiční prvek závislosti v případě prokury není dán a neexistuje. Že prokuristovi přísluší odměna z plné moci není třeba skutečně blíže komentovat a existence plné moci je dána ex lege. Stěžovatel a jmenovaný M. K. neměli zájem na tom, aby vedle postavení prokuristy uzavírali pracovní smlouvu. Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit.

Žalovaný v přípisu ze dne 6. 3. 2009 uvedl, že na svém postupu trvá a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že u stěžovatele provedl daňovou kontrolu pověřený správce daně – Finanční úřad v Hradci Králové, a to na základě pověření ředitelky Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 1. 6. 2004. Finanční úřad v Hradci Králové byl pověřen k provedení daňové kontroly dle §16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) včetně dílčích úkonů procesně souvisejících. Předmětem kontroly se měla stát daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002, a to pouze ve věci mandátní smlouvy uzavřené dne 15. 3. 1997. Mandátní smlouva byla uzavřena mezi stěžovatelem jako mandantem a M. K. jako mandatářem. Ve smyslu čl. I smlouvy byl mandatář pověřen vedením obchodního úseku prodeje hutního materiálu a zavázal se v rámci této funkce vykonávat pro stěžovatele veškeré úkony spojené s touto činností za dohodnutou měsíční úplatu 65 000 Kč. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že pan K. pro svou činnost využíval kancelářské vybavení a vnitřní počítačovou síť společnosti, činnost vykonával v pracovní dny během pracovní doby zaměstnanců, za společnost vedl jednání s obchodními partnery. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dospěl k závěru, že charakter činnosti vykonávané panem K. podle mandátní smlouvy nesplňuje znaky živnosti podle ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“) ani znaky podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, neboť činnost nebyla prokazatelně provozována samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nýbrž jménem společnosti stěžovatele. Správce daně dospěl k závěru, že činnost pana K. dle mandátní smlouvy měla znaky závislé činnosti a proto správce daně posoudil odměny vyplacené z titulu mandátní smlouvy jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně dle § 38h zákona o daních z příjmů a § 69 odst. 1 daňového řádu předepsal stěžovateli k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2002 v celkové výši 409 112 Kč. Proti platebnímu výměru ze dne 31. 3. 2005 se stěžovatel odvolal. Odvolání stěžovatele dne 12. 12. 2005 žalovaný zamítl.

Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 37/2006 – 78, zamítl. Rozsudek krajského byl ke kasační stížnosti stěžovatele pro nepřezkoumatelnost zrušen dne 23. 1. 2008 rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 36/2007 - 66. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku krajský soud zavázal, aby se zabýval existencí prokury pana K. ve vztahu k podřazení jeho příjmů pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Krajský soud znovu o žalobě rozhodl dne 30. 1. 2009 tak, že žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a taktéž tvrdí, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu.

S námitkami stěžovatele uvedenými v kasační stížnosti nelze souhlasit.

Předně je v daném případě třeba zdůraznit, že předmětem daňové kontroly a doměrku správce daně byly příjmy plynoucí panu K. za činnost vykonávanou na základě mandátní smlouvy, nikoli příjmy z titulu výkonu funkce prokuristy. Nejvyšší správní soud je na rozdíl od stěžovatele toho názoru, že existence prokury je pro posouzení charakteru příjmů z mandátní smlouvy bez významu. Pokud Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek krajského soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 37/2006 – 78 zrušil a krajský soud zavázal zabývat se existencí prokury pana K. ve vztahu k podřazení jeho příjmů pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, pak proto, že krajský soud se ve svém předchozím rozsudku touto žalobní námitkou stěžovatele vůbec nevypořádal. Toto ovšem napravil v nyní kasační stížností napadeném rozsudku.

Obecně představuje prokura zvláštní druh plné moci. Její právní úpravu najdeme v § 14 obchodního zákoníku. Prokurista přitom nemusí být zaměstnancem nebo společníkem, může jít o osobu, která zatím s podnikatelem neměla žádný právní vztah. Obdobně jako plnou moc lze udělit prokuru bez nároku na odměnu a tím i bez daňových aspektů. Může docházet i k případům, kdy prokura je udělena, avšak k faktickému výkonu nedojde a prokurista nebude vykonávat žádnou činnost. Prokura nezakládá vztah obdobný pracovněprávnímu poměru.

Jak judikoval Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí č. j. 21 Cdo 525/2005 ze dne 12. 12. 2005, „*prokura je zvláštním druhem plné moci, kterou může udělit jen podnikatel. Vztah mezi prokuristou a podnikatelem, jde-li o prokuru, nemůže být vztahem pracovněprávním. Funkce prokuristy totiž není druhem práce ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zák. práce a vznik a zánik tohoto právního vztahu není ani upraven pracovněprávními předpisy; řídí se ustanoveními obchodního zákoníku, případně obsahem společenské smlouvy. Právní předpisy však nebrání tomu, aby jiné činnosti pro tutéž obchodní společnost (společnost s ručením omezeným) vykonávaly fyzické osoby na základě pracovněprávních vztahů.*“

Z výše uvedeného vyplývá, že vedle prokury může vykonávat prokurista pro obchodní společnost též jiné činnosti na základě poměru pracovněprávního, tedy vykonávat činnost závislou. V posuzované věci bylo tedy možné, aby pan K. vykonával vedle funkce prokuristy i činnost závislou. Udělením prokury 29. 5. 2000 se automaticky charakter činnosti vykonávané panem K. na základě mandátní smlouvy nezměnil, jak tvrdí stěžovatel. Původně uzavřená mandátní smlouva nedoznala po udělení prokury žádných změn. Stejně tak odměna za práci mandátáře se udělením prokury nestala automaticky součástí odměny prokuristy, jak se domnívá stěžovatel. Krajský soud správně v rozsudku poukázal na skutečnost, že stěžovatel ani netvrdil, že by po udělení prokury došlo k jakékoliv změně mandátní smlouvy či že by došlo k modifikaci měsíční pravidelné úplaty za činnost poskytovanou na základě již dříve uzavřené mandátní smlouvy. Z daňového hlediska není rozhodující existence prokury, nýbrž to, co je předmětem daně z příjmů fyzické osoby ve smyslu ustanovení § 3 zákona o daních z příjmů.

Obdobný závěr vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 111/2007 – 102, ze dne 17. 1. 2008, kde posuzoval příjmy mandatářů (komanditistů), kteří současně vykonávali funkci prokuristů. „*Nejvyšší správní soud k námitce týkající se relevance provádění činnosti Ing. J. H. a J. F. jako činnosti prokuristů odkázal na svůj rozsudek ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publikovaný pod č. 889/2006 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že vykonávali komanditista komanditní společnosti pro tuto společnost činnost, kdy příjmy z této činnosti by jinak podléhaly zdanění podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v ust. § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona považuje příjem z této činnosti pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. Takový příjem – bez ohledu na právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti komanditisty a společnosti z pohledu závazkového, bez ohledu na smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti z pohledu závazkového zakládá, a bez ohledu na způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni – je příjmem, který podléhá zdanění podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona. V souladu s tímto názorem Nejvyššího správního soudu postupoval i krajský soud, když odmítl žalobní námitky stěžovatele týkající se tvrzeného nesprávného posouzení předmětných částek jako příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Rozhodnutí krajského soudu – které vychází ze skutečnosti, že mezi stěžovatelem a správním orgánem není spor o tom, že Ing. J. H. a J. F. byli v rozhodném období komanditisty, a současně i prokuristy, stěžovatele jako komanditní společnosti – tak nijak neodporuje ani stěžovatelem zmiňovanému rozsudku Nejvyššího soudu České republiky, podle něhož nelze funkci prokuristy vykonávat v pracovněprávním vztahu podle zákoníku práce, neboť prokura jako zvláštní druh zastoupení se řídí ustanoveními obchodního zákoníku. A to proto, že fikce stanovená v ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je konstruována výhradně pro účely daňové a nemá soukromoprávní důsledky. S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil této námitce stěžovatele....“*

Sám stěžovatel v kasační stížnosti připouští, že „*lze přisvědčit možné existenci úvahy o závislé činnosti tehdy, jestliže by mandátní smlouva existovala osamoceně, potom by nebylo čeho vytknout napadenému rozhodnutí a s výhradami i odůvodněním rozhodnutí správních orgánů.*“ V protokole o ústním jednání ze dne 3. 3. 2004, č. j. 39556/04/248932/2042 pan M. K. mimo jiné vypověděl, že vedl obchodní úsek od roku 1997 a jediným důvodem pro zřízení prokury byl požadavek některých firem jednat s osobou zapsanou v obchodním rejstříku. Jinak rozdíl v činnosti mezi obchodním ředitelem a prokuristou nebyl žádný. Na funkci obchodního ředitele měl pan K., jak sám uvedl, uzavřenou od roku 1997 pouze jednu smlouvu, a to na dobu neurčitou. Žádný jiný obdobný smluvní vztah s jinými společnostmi uzavřený neměl.

S ohledem na výše uvedené se jeví závěr krajského soudu o tom, že v souvislosti s udělením prokury nedošlo k žádné změně charakteru činnosti vykonávané na základě mandátní smlouvy, správným, majícím oporu v provedeném dokazování. V daném případě M. K. mohl současně zastávat funkci vedoucího obchodního úseku i vykonávat funkci prokuristy. Předmětem posouzení je v projednávané věci povaha odměny za činnost vykonávanou na základě mandátní smlouvy a rozhodující pro posouzení charakteru této činnosti budou charakteristické znaky činnosti mandatáře, nikoli existence prokury.

Pokud stěžovatel nesouhlasí s podřazením příjmů pana K. pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, uvádí Nejvyšší správní soud

následující. Z rozhodnutí krajského soudu jednoznačně vyplývá, že svůj závěr o povaze posuzovaných příjmů opřel o významné charakteristiky závislé činnosti, ze kterých dovodil, že příjem z mandátní smlouvy M. K. je třeba podřadit pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tento závěr krajský soud taktéž dostatečně odůvodnil. Při posouzení charakteru příjmů vycházel jednak z povahy vykonávané činnosti, když konstatoval, že funkce vedoucího (ředitele) obchodního úseku prodeje hutního materiálu je pro zajištění firmy nezbytností. Dále uvedl, že vedoucí takového oddělení mimo jiné řídí a zadává úkoly jemu podřízeným osobám - zaměstnancům firmy. M. K. vedl obchodní úsek, dával úkoly a kontroloval zaměstnance, vystupoval jménem stěžovatele ve vztahu s dodavateli a odběrateli, řešil a projednával obchodní případy, prováděl analýzy a plánování. Dle názoru krajského soudu si jen stěží lze představit, že by řídil zaměstnance stěžovatele, aniž by on sám nebyl povinen dbát příkazů stěžovatele. Dále krajský soud zdůraznil, že šlo o činnost dlouhodobou, prováděnou nikoli pod vlastním jménem a na vlastní účet, s pevně sjednanou odměnou v pravidelné měsíční splátce.

Ze všech výše uvedených znaků pak krajský soud uzavřel, že šlo o činnost závislou. Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

Pokud stěžovatel namítal, že krajský soud neměl pro výše uvedené závěry k dispozici žádné skutkové důvody, nelze s ním souhlasit. Provedené dokazování v daňovém řízení, zejména výpověď pana K., není se závěry žalovaného a soudu v rozporu. Skutečnost, na kterou poukazoval stěžovatel v kasační stížnosti, a to, že se před uzavřením mandátní smlouvy obchodem se železem nezabýval a že šlo o činnost novou, je pro posouzení charakteru činnosti vykonávané panem K. na základě mandátní smlouvy bez významu. Pokud stěžovatel namítal, že mandát k vedení není výkonem pravidelně se opakující činnosti, lze s ním obecně souhlasit, avšak v projednávané věci a pro daňové účely je v souladu se zásadou zakotvenou v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozhodující stav faktický, nikoli smluvně deklarovaný. Jak krajský soud správně zdůraznil, není důležité jaký smluvní vztah mezi sebou účastníci uzavírají, ale důležité a stěžejní je, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se tvrzeného nesprávného právního posouzení charakteru činnosti pana K. vykonávané na základě mandátní smlouvy nedopustil, neboť činnost, jež výše jmenovaný pro stěžovatele vykonával, nesla znaky závislé činnosti a odměnu tak bylo možné podřadit pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Protože Nejvyšší správní soud taktéž v daném případě neshledal, že by krajský soud nerespektoval závazný právní názor předchozího zrušujícího rozsudku, tak jak tvrdil v kasační stížnosti stěžovatel, kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto stadiu řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. srpna 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu