



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Jihočeský zemědělský lihovar, a.s.**, se sídlem Temelín - Knín 14, zastoupena JUDr. Vojtěchem Slówikem, advokátem se sídlem Soumarská 974, Praha 10, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2019, č. j. 13979/19/7100-10115-105954, č. j. 13981/19/7100-10115-105954, a č. j. 13983/19/7100-10115-105954, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 7. 2020, č. j. 62 Af 32/2019-69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 7. 8. 2018, č. j. 35134/18/5200-10421-711070, č. j. 35133/18/5200-10421-711070 a č. j. 5132/ 18/5200-10421-711070, změnilo svá původní rozhodnutí ze dne 10. 2. 2017 a dodatečně žalobkyni stanovila daň z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012. Původními rozhodnutími byly

zrušeny dodatečné platební výměry a odvolací řízení zastaveno. Tato rozhodnutí však byla přezkoumána na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2017, neboť žalovaný dospěl k závěru, že samotná skutečnost, že daňová kontrola provedená Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) byla shledána nezákonným zásahem, nemusí mít vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný měl za to, že vada řízení v daném případě nebyla takové intenzity, aby byly dodatečné platební výměry zrušeny. Nyní napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 8. 2018, a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Žalobkyně v žalobě před Krajským soudem v Brně (dále jen „krajský soud“) namítla, že nařízení přezkoumání po více než devíti měsících od právní moci původních rozhodnutí je hrubým zásahem do její právní jistoty. Změna původního právního názoru, že nezákonně vedená daňová kontrola brání doměření daně, by neměla být prováděna zpětně. Žalobkyně také poukázala na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 2566/2017 Sb. NSS, ze kterého plyne, že nezákonná daňová kontrola nemůže směřovat k zákonnému stanovení daně. Podle žalobkyně také v době vydání rozhodnutí o přezkumu již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Nezákonná daňová kontrola totiž nemůže způsobit přerušení lhůty pro stanovení daně. Platební výměry z ledna 2016 tak byly doručeny po uplynutí této lhůty.

[3] Žalobkyně dále zpochybnila hodnocení charakteru odměny za činnosti vykonávané T. V. v. S. na základě mandátní smlouvy. Správce daně se mylí, pokud tvrdí, že tato odměna byla fakticky vyplácena za výkon funkce člena statutárního orgánu. Žalovaný se nedostatečně zabýval námitkami žalobkyně, zejména námitkou, že podle mandátní smlouvy bylo plněno ještě před nástupem T. V. v. S. do funkce člena představenstva žalobkyně. K vyplacení odměny pro člena představenstva také nebyly splněny požadavky § 66 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“). Žalovaný tak neprokázal skutečnosti naplňující právní domněnku, že šlo o příjmy ze závislé činnosti [§ 92 odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“)].

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS. Z něj vyplývá, že absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly nemá vliv na zákonnost doměření daně na základě takové kontroly. Daňovou povinnost doměřit lze, avšak nelze stanovit penále. Jestliže tedy Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutích z 10. 2. 2017 dovedlo, že dodatečně platební výměry vydané na základě nezákonně zahájené daňové kontroly jsou rovněž nezákonné, postupovalo nesprávně a bylo na místě nařídit přezkoumání těchto rozhodnutí. Podle výše citovaného rozsudku kasačního soudu také platí, že absence výzvy před zahájením daňové kontroly „neznehodnotí“ procesní postup správce daně natolik, aby zahájení daňové kontroly nepřerušilo běh prekluzivní lhůty. Je tomu tak proto, že nezákonný postup správce daně nemá bližší vztah k výši následně doměřené daně.

[5] Krajský soud nepřítakal ani námitce týkající se posouzení služeb poskytovaných T. V. v. S. podle mandátní smlouvy. Krajský soud uvedl, že skutečnost, že daná činnost byla vykonávána již před jmenováním T. V. v. S. členem představenstva, neznamená, že se nejedná o činnost odpovídající svou náplní činnosti vykonávané členem představenstva. Pokud jde o splnění požadavků § 66 odst. 3 obchodního zákoníku, uplatnila žalobkyně tuto námitku ve správním řízení pouze podpůrně. Žalovaný ji správně vypořádal

poukazem na to, že i když nebyla odměna schválena valnou hromadou, bez dalšího to neznamená, že se nejedná o odměnu člena statutárního orgánu. Pokud jde o posouzení činnosti samotné jako závislé, poukázal krajský soud na skutečnost, že podle mandátní smlouvy vykonával T. V. v. S. činnost, která svým charakterem odpovídala činnosti předsedy představenstva, tedy jednalo se o obchodní vedení, tvorbu obchodních strategií, zajišťování vedení účetnictví, výstavbu nového závodu a mnoho dalších. K tomuto závěru dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, který se týkal zdanění příjmu mandátáře žalobkyně, byť v jiném zdaňovacím období. Žalovaný tak prokázal právní domněnku, že se jednalo o příjmy ze závislé činnosti.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody opřela o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V kasační stížnosti stěžovatelka napadá výlučně posouzení otázky činnosti T. V. v. S. jako činnosti člena statutárního orgánu.

[7] Stěžovatelka především uvedla, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, a jelikož se s nimi krajský soud ztotožnil, je rovněž jeho rozsudek stížen touto vadou. V tomto ohledu stěžovatelka tvrdí, že žalovaný ani krajský soud nepřihlédl k § 555 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), podle něhož se právní jednání musí posuzovat podle svého obsahu. Z mandátní smlouvy mezi stěžovatelkou a T. V. v. S. uzavřené dne 1. 6. 2006 plyne, že jím vykonávaná činnost nebyla závislou prací. K výkonu této činnosti ostatně používal vlastní telefon, kancelář, automobil i kancelářské pomůcky. V sídle stěžovatelky se zdržoval, jen pokud to bylo nezbytně nutné. Následně (5. 6. 2007) se stal předsedou představenstva a vykonával pouze činnosti uvedené v občanském zákoníku a smlouvě o výkonu funkce. Při výkonu funkce také používal jiné telefonní číslo. K těmto skutečnostem však krajský soud nepřihlédl.

[8] Činnost vykonávaná podle mandátní smlouvy v době, kdy byl T. V. v. S. předsedou představenstva, představuje odlišné plnění s jiným právním základem. Z tohoto důvodu měly také krajský soud a správní orgány respektovat judikaturu Nejvyššího správního soudu (na kterou ovšem stěžovatelka blíže neodkázala), podle níž je třeba zohlednit vůli smluvních stran. Ze spisu přitom nevyplynulo, že by se jednalo o disimulaci zastírající skutečnou vůli smluvních stran. T. V. v. S. pracoval kromě stěžovatelky také pro další subjekty. Je sice pravdou, že činností pro stěžovatelku byl od roku 2010 vytížen natolik, že pro ostatní subjekty pracoval pouze příležitostně, to však z jeho činnosti nečiní závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Důkazy, které tvrzení stěžovatelky potvrzují, pak krajský soud nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti.

[9] V podání ze dne 5. 7. 2021 stěžovatelka doplnila kasační stížnost o argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2021, č. j. 3 Afs 82/2019-38. Z něj podle stěžovatelky vyplývá, že správce daně ve věci řešené jiným senátem kasačního soudu posoudil příjmy T. V. v. S. nezákonně jako příjmy ze závislé činnosti. O to více je stěžovatelka přesvědčena, že v nyní řešené věci krajský soud pochybil. Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ztotožnil s posouzením krajského soudu a uvedl, že pojem „závislá činnost“ tak, jak jej chápe pracovní právo, je užší pojem, než užitý zákonem o daních z příjmů. Je tedy nepochybné, že příjem T. V. v. S. měl být zdaněn podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[12] Kasační soud se dále zabýval tím, zda krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky přezkoumatelným způsobem. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Těmito vadami však napadený rozsudek netrpí.

[13] Krajský soud vypořádal veškeré stěžovatelčiny námitky. Při vysvětlení důvodů zahájení přezkumného řízení a vlivu procesních vad na použitelnost skutečností zjištěných při daňové kontrole se řídil judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které obsáhle citoval. Tak tomu je též v případě otázky dopadu nezákonně zahájené daňové kontroly na běh lhůty ke stanovení daně. Pokud jde o námitku týkající se činnosti T. V. v. S., přihlédl krajský soud k charakteru činnosti, kterou dotyčný vykonával pro stěžovatelku. Uvedl, že jde o činnost odpovídající svým obsahem činnosti předsedy představenstva. Skutečnost, že mandátní smlouva byla uzavřena ještě před vznikem funkce předsedy představenstva, pak takovému posouzení nebrání. Napadený rozsudek krajského soudu je tedy srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a proto přezkoumatelný.

[14] Kasační soud dále přistoupil k věcnému posouzení námitky, týkající se nesprávného posouzení příjmů z činnosti T. V. v. S. jako příjmů ze závislé činnosti.

[15] V první řadě je třeba odmítnout tvrzení stěžovatelky uvedené v doplnění kasační stížnosti. Není pravdou, že Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku č. j. 3 Afs 82/2019-38 uvedl, že příjmy T. V. v. S. byly nezákonně posouzeny jako příjmy podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Naopak, třetí senát uvedl, že „*není sporu o to, že odměna předsedy představenstva akciové společnosti je z hlediska daně z příjmů příjmem ze závislé činnosti ve smyslu 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.*“ Důvod zrušení napadených rozhodnutí shledal třetí senát v posouzení činnosti předsedy představenstva jako závislé činnosti pro účely daně z přidané hodnoty. Uvedl přitom, že § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je „*založen na právní fikci, že odměna za výkon funkce člena statutárního orgánu právnické osoby je příjmem ze závislé činnosti. Výkon funkce předsedy představenstva akciové společnosti nevykazuje znaky závislé práce, jak byly definovány např.*

v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013 – 35, neboť mezi předsedou představenstva a společností není vztah nadřízenosti a podřízenosti, předseda představenstva nevykonává svoji činnost podle pokynů (k tomu viz zákonem stanovený zákaz udělovat členům představenstva pokyny ve věci obchodního vedení).“ V případě daně z přidané hodnoty je však situace odlišná a činnost vykonávanou předsedou představenstva lze pro účely posouzení příjmů jako zdanitelných plnění ve smyslu § 2 zákona č. 25/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, považovat za samostatnou ekonomickou činnost. Jinak řečeno, stěžovatelkou odkazovaný rozsudek pouze v návaznosti na dřívější rozsudek kasačního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016-29, přitakal tomu, že v případě členů představenstva nelze aplikovat § 5 zákona o dani z přidané hodnoty, který v rozhodné době vylučoval ze systému DPH činnosti fyzické osoby, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti. Tento závěr však nijak nezpochybnil to, že by příjem člena představenstva neměl být daněn jako příjem ze závislé činnosti.

[16] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55, platí, že pojem „závislá činnost“ užitý zákonem o daních z příjmu bez dalšího neznamená, že mezi členy statutárního orgánu a společností je pracovněprávní vztah. Označení poplatníka jako „zaměstnance“ a plátce jako „zaměstnavatele“ je pouhou legislativní zkratkou. V případě jednatelů společností s ručením omezeným kasační soud opakovaně rozhodl, že jejich příjem z činnosti odváděné pro společnost je příjmem daněným podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (rozsudky ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010-96, č. 2262/2011 Sb. NSS, ze dne 2. 9. 2010, č. j. 2 Afs 32/2010-102, 14. 3. 2016, č. j. 8 Afs 169/2015-29 a ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016-29). Rozsudek č. j. 2 Afs 100/2016-29 potvrzuje, že se o závislou práci v případě takového vztahu nejedná a způsob zdanění je jen důsledkem právní fikce. Podle rozsudku č. j. 3 Afs 82/2019-38 lze tyto závěry plně vztáhnout též na členy představenstva akciové společnosti, i když se jedná o kolektivní orgán. Je tedy nepochybné, že kvalifikace příjmu T. V. v. S. jako příjmu ze závislé činnosti mělo svůj právní základ jak v právní úpravě, tak v judikatuře.

[17] Stěžovatelka se snažila zpochybnit závěry krajského soudu ve skutkové rovině. Především poukazovala na to, že činnost mandátáře a předsedy představenstva je oddělitelná. Nejvyšší správní soud však souhlasí s hodnocením krajského soudu (bod 37 napadeného rozsudku), byť je mohl krajský soud podrobněji rozvést, že činnost, kterou T. V. v. S. vykonával v příslušných zdaňovacích obdobích jako mandátář, nelze oddělit od činnosti předsedy představenstva.

[18] Podle § 191 odst. 1 obchodního zákoníku [p]ředstavenstvo rozhoduje o všech záležitostech společnosti, pokud nejsou tímto zákonem nebo stanovami vyhrazeny do působnosti valné hromady nebo dozorčí rady. Oblast působnosti valné hromady pak vymezuje § 187 obchodního zákoníku. Do oblasti této působnosti spadá celá řada činností, které však nelze označit za operativní či „projektové“. Právě takové činnosti spadají do působnosti představenstva, resp. jeho předsedy. Z mandátní smlouvy přitom vyplývá, že T. V. v. S. se podílel zejména na výstavbě závodu Býšov. Podle přehledu činnosti mandátáře (č. 1. 1a spisu o daňové kontrole) však vykonával také další činnosti bezprostředně nesouvisející s tímto projektem, například se účastnil konference Biofuels 2010 v Kodani, dále jednal o projektu Trmice, také o projektu CVEE a o výstavě na tvrzi Býšov a také jednal se společností E.ON. Právě v případě posledně jmenované společnosti jsou následné smlouvy podepsány T. V. v. S. coby předsedou představenstva, nikoliv coby mandátářem jednajícím za společnost na základě plné moci. Ostatně přehled činnosti mandátáře předložila správci

daně sama stěžovatelka a nic jí nebránilo provést důsledné odlišení činností mandátáře a předsedy představenstva. Za této situace nelze vytýkat správním orgánům a krajskému soudu, že toto odlišení neprovedly za ni.

[19] Pokud jde o tvrzení, že T. V. v. S. jako mandátář působil téměř výhradně pro stěžovatelku, jelikož byl zaneprázdněn prací na projektu podle mandátní smlouvy, není zcela pravdivé. Ze spisu vyplývá, že kromě příležitostných fakturací jiným subjektům byl také v roce 2012 dva měsíce zaměstnán v Národním divadle Brno. Tato skutečnost však sama o sobě nevyvrací tvrzení správce daně, že činnosti vykonávané podle mandátní smlouvy se překrývají s činnostmi vykonávanými při výkonu funkce předsedy představenstva. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 100/2016-29 totiž sama skutečnost, že člen statutárního orgánu má živnostenské oprávnění, nevylučuje, aby jeho příjmy plynoucí z výkonu této činnosti, byly daněny jako příjmy ze závislé činnosti. Ze spisu tedy vyplývá, že další činnost T. V. v. S. vykonával již jako předseda představenstva. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani tvrzení stěžovatelky, že podpisy T. V. v. S. na některých dokumentech jako předsedy představenstva byly pouze formálního charakteru. Jestliže podle § 191 obchodního zákoníku statutární orgán jedná jménem společnosti, nelze jednání T. V. v. S. coby mandátáře při realizaci projektu oddělit od jednání jako člena statutárního orgánu.

[20] Pokud jde o náklady spojené s činností podle mandátní smlouvy, tedy provoz kanceláře v Brně, provoz telefonního čísla a úklid kanceláře v dalším městě, lze poukázat na zprávu o daňové kontrole ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1660056/15/2201-62562-304739, ze které vyplývá, že stěžovatelka správci daně neprokázala, že by kancelář v Brně sloužila k výkonu činnosti podle mandátní smlouvy. Taktéž faktura za úklid kanceláře se vztahovala k prostorám, o kterých není zřejmé, že je T. V. v. S. užíval k podnikání a na základě jakého právního titulu. Pokud jde o telefonní číslo, které měl údajně T. V. v. S. užívat k podnikání, tedy jako mandátář, uvedl jej jako kontaktní telefon coby předseda představenstva. Navíc stěžovatelka neprokázala, že by některá z čísel provozovaná operátorem O2 skutečně pan V. v. S. využíval při své podnikatelské činnosti. Tato námitka také není důvodná.

[21] Konečně, pokud jde o poukaz stěžovatelky na § 555 odst. 1 občanského zákoníku, podle nějž se právní jednání posuzuje podle svého obsahu, ani tato námitka není důvodná. Podle § 3028 odst. 1 občanského zákoníku se tímto zákonem řídí práva a povinnosti vzniklé ode dne nabytí jeho účinnosti. V době uzavření mandátní smlouvy byl účinný § 35 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, podle něhož se rovněž právní úkony posuzovaly podle vůle toho, kdo je učinil. Vůle stěžovatelky a T. V. v. S. vyjádřená v mandátní smlouvě byla, aby vykonával činnost jako manažer projektu výstavby nového závodu. Mandátní smlouva obsahuje ustanovení, podle kterého nemá být jednání mandátáře chápáno tak, že je zaměstnancem stěžovatelky. Jak již kasační soud uvedl výše, posuzování příjmů členů představenstva jako příjmu ze závislé činnosti je pouze zákonnou fikcí. Stěžovatelka ve své argumentaci však zjevně nerozlišuje mezi závislou činností (prací) podle předpisů v oblasti pracovního práva a právní fikcí, kterou zakládá zákon o daních z příjmů. Jinými slovy to, že stěžovatelka nepovažovala T. V. v. S. za zaměstnance, bez dalšího nevylučuje, že činnost, kterou vykonával podle mandátní smlouvy, se později shodovala s náplní jeho činnosti coby předsedy představenstva, která je dle zákonné fikce zdaněna jako příjem ze závislé činnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu 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. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, a proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. srpna 2021

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu