



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Jihočeský zemědělský lihovar, a.s.**, IČO: 260 64 120, se sídlem Temelín - Knín 14, zast. JUDr. Vojtěchem Slówikem, advokátem, se sídlem Soumarská 974/3, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2020, č. j. 9258/20/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2021, č. j. 63 Af 3/2020 - 117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 31. 1. 2019, č. j. 167689/19/2215-51524-303353, jímž byla žalobkyni dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 487.263 Kč a současně jí byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 97.452 Kč.

[2] Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala žalobu. Namítala, že žalovaný v rozporu s § 555 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vyhodnotil odměnu za činnosti poskytované žalobkyni na základě mandátní smlouvy panem Tomášem

Vališem von Sanger jako příjmy ze závislé činnosti (odměnu člena orgánu právnické osoby) podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalovaný nedoložil, že pan Vališ plnil příkazy žalobkyně jako zaměstnanec, a nevykonával proto ekonomické činnosti jako osoba samostatně výdělečně činná. Rozhodnutí žalovaného je dále podle žalobkyně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se nevypořádal s žalobkyní namítanými vadami řízení před správním orgánem prvního stupně a nelze z něj vyvodit, jaké skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a jakými úvahami se řídil.

[3] V doplnění žaloby žalobkyně upozornila, že mandátní činnost pana Vališe nemůže být považována za závislou činnost, neboť pan Vališ k jejímu výkonu používal vlastní pracovní prostředky a vlastní nebo pronajaté kancelářské prostory. Až když se stal předsedou představenstva žalobkyně, příležitostně využíval kancelářské prostory v sídle žalobkyně. Tyto skutečnosti správní orgány nevyvrátily. Činnost pana Vališe podle mandátní smlouvy ze dne 1. 6. 2006 předcházela výkonu funkce předsedy představenstva žalobkyně, do které byl zvolen valnou hromadou dne 5. 6. 2007. Výkon funkce předsedy představenstva (od 1. 1. 2014 za ni pobíral odměnu 1000 Kč ročně) a mandátní činnost vykonával souběžně do poloviny roku 2015, kdy byl jeho smluvní vztah jako mandatáře se žalobkyní ukončen a od konce roku 2016 již vykonával pouze funkci předsedy představenstva. Již z pouhého jejich počátku a konce je zřejmé, že šlo o dvě různé, nijak nesouvisející činnosti. Pan Vališ vykonával činnost mandatáře spočívající v koordinaci přípravy a realizace projektu výstavby závodu na výrobu bioetanolu v lokalitě Býšov. Obě činnosti vykonávané panem Vališem byly prováděny na základě odlišných právních vztahů, s odlišnými pracovními předměty a pomůckami a jejich provádění bylo důsledně odděleno. Správní orgány tyto skutečnosti nereflektovaly a nesprávně slučovaly dvě naprosto odlišné činnosti. Ohledně vymezení pojmu „závislá činnost“ žalobkyně poukázala na závěry uvedené v rozsudku NSS z dne 31. 3. 2016, sp. zn. 2 Afs 265/2015. Správní orgány neprokázaly, že by mandátní smlouva uzavřená mezi žalobkyní a panem Vališem byla disimulovaným právním úkonem.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Žalobkyní namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného krajský soud neshledal. Z dokazování bylo spolehlivě zjištěno, že převážná většina činností, které měl pan Vališ jako mandatář pro žalobkyni vykonávat, byla svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva. Žalobkyní namítané užívání vlastních pracovních prostředků a technického zázemí pana Vališe pro výkon činnosti nemá vliv na posouzení, zda se jednalo o činnost statutárního orgánu. Tato skutečnost by byla podstatná pouze za situace, kdy by činnost pana Vališe měla odlišný předmět od činnosti žalobkyně, což v daném případě prokázáno nebylo. Žalovaný řádně odůvodnil svůj závěr, že činnost pana Vališe je třeba považovat za výkon funkce předsedy představenstva. NSS v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, výslovně uvedl, že činnost pana Vališe vykonávaná v roce 2013, která vedla k výstavbě závodu na výrobu bioetanolu, byla svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva. V rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 1 Afs 274/2020 - 45, pak Nejvyšší správní soud za zcela shodných skutkových okolností v případě zdaňovacích období 2010, 2011 a 2012 konstatoval, že činnost pana Vališe pro žalobkyni směřující k výstavbě bioetanolového závodu byla činností předsedy

pokračování

představenstva. K námitce žalobkyně stran rezignace na § 555 odst. 1 občanského zákoníku krajský soud přisvědčil žalobkyni potud, že je zapotřebí respektovat vůli smluvních stran ohledně uzavřeného smluvního vztahu. Optikou veřejného práva však smluvní strany nejsou oprávněny zvolit si, jakým způsobem bude příjem z tohoto soukromoprávního vztahu zdaněn.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítla, že krajský soud věc nesprávně posoudil. Namísto, aby posuzoval vůli smluvních stran, přisvědčil účelovému a formalistickému výkladu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů zaujatému správními orgány, podle kterého odměna pana Vališe z mandátní smlouvy uzavřené se stěžovatelkou je odměnou předsedy představenstva namísto odměny z mandátní smlouvy. Nerespektoval přitom ustanovení soukromého práva a vůli stěžovatelky, kterou bylo, aby pan Vališ vykonával svou činnost s odbornou péčí jako mandatář, a nikoli jako předseda představenstva. Mandátní vztah totiž stěžovatelce poskytoval vyšší stupeň právní ochrany, než je tomu u smlouvy o výkonu funkce předsedy představenstva. Správce daně neposuzoval právní jednání stěžovatelky podle obsahu listiny. Specifika výkonu činnosti mandatáře a výkonu funkce statutárního orgánu akciové společnosti s péčí řádného hospodáře jsou odlišná. Krajský soud měl upřednostnit autonomii vůle účastníků mandátní smlouvy před veřejnoprávními předpisy na úseku daní. Dle judikatury Ústavního soudu nelze tolerovat závěr správních orgánů, že pro stanovení daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ ve sféře soukromého práva účastníci zvolili, nýbrž jak je obsah definován v právu veřejném. Dokazování provedené správcem daně nesouvisí s posouzením právní otázky v tomto řízení. Jde o důkazy, ke kterým neměl krajský soud vůbec přihlížet, neboť měl jen a pouze posuzovat, co bylo skutečnou vůlí účastníků předmětné mandátní smlouvy. Na nezákonnosti kasační stížností napadeného rozsudku nic nemění ani to, že je v souladu s dosavadními rozhodnutími správních soudů, zejména rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, a ze dne 12. 8. 2021, č. j. 1 Afs 274/2020 - 45. Proti naposledy uvedenému rozsudku stěžovatelka podala ústavní stížnost.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Stěžovatelka vychází z mylného chápání vzájemného vztahu soukromoprávních a veřejnoprávních předpisů a zásad jejich interpretace při stanovování veřejnoprávní daňové povinnosti. Pro stanovení daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci zvolili ve sféře práva soukromého, ale jak je skutečný obsah jejich konání vnímán v právu veřejném. Odměnu za výkon funkce člena orgánu právnické osoby, pokud je tato poskytována za úkony fakticky odpovídající předmětu činnosti konkrétní akciové společnosti a svým obsahem naplňující podstatu výkonu dané funkce, je nutno vnímat coby příjem ze závislé činnosti představující předmět daně z příjmů fyzických osob z titulu legální fikce založené v § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. V takovéto situaci nezáleží na tom, zda tato činnost vykazuje znaky závislé práce či nikoli a z jakého formálního titulu (právního jednání) je tato odměna vyplácena. Tento právní názor, resp. jeho podstatu a smysl stěžovatelka zcela přehlízí.

[7] Nejvyšší správní soud se již posuzovanou věcí zabýval a v rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 1 Afs 274/2020 - 45, potvrdil správnost stěžovatelce dodatečně předepsané daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2010, 2011 a 2012, vyjádřil se rovněž k argumentaci stěžovatelky založené na zásadě posouzení právního jednání podle skutečného obsahu a autonomie vůle smluvních stran. Autonomie vůle účastníků právního jednání není bezbřehá a v rozsahu, v němž se jí stěžovatelka dovolává, je v projednávané věci neaplikovatelná. Krajský soud pečlivě zkoumal faktickou náplň činnosti pana Vališe. Na shora uvedeném nic nemění ani obsáhlá argumentace stěžovatelky týkající se odpovědnosti pana Vališe za kvalitu vykonávané činnosti v souladu s předmětnou mandátní smlouvou a odpovědnosti tížící v tomto smyslu osoby v pozici statutárních orgánů obchodních korporací. Jedná se navíc o novou argumentaci uplatněnou stěžovatelkou poprvé až v řízení o kasační stížnosti.

[8] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že správní orgány i soudy mají povinnost předmětnou mandátní smlouvu po 1. 1. 2014 posuzovat jako smlouvu příkazní a zároveň ve vztahu k ní respektovat ustanovení občanského zákoníku, zejména § 555. To však neučinily. Podle stěžovatelky není z pohledu Listiny základních práv a svobod možné akceptovat, že se veřejné právo spokojí se zákonnou fikcí, z které plyne, že pro otázku stanovení daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale naopak, jak je skutečný obsah jejich konání vnímán v právu veřejném. Argumentaci k osvětlení důvodu, pro který stěžovatelka kasační stížnost podala, není možné chápat jako důvody, které neuplatnila v řízení před krajským soudem. Opětovně vyjádřila přesvědčení, že rozhodnutí správních orgánů a kasační stížností napadený rozsudek jsou založeny na neakceptovatelném omezení principů autonomie vůle smluvních stran a smluvní volnosti. Závěrem stěžovatelka navrhla přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do rozhodnutí Ústavního soudu o ústavní stížnosti proti rozsudku NSS č. j. 1 Afs 74/2020 - 45.

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná zejména o posouzení, zda činnost vykonávaná panem Vališem pro stěžovatelku na základě mandátní smlouvy představovala fakticky činnost předsedy představenstva, kterou je třeba podřadit pod § 6 odst. 1 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého *příjmy*

pokračování

ze závislé činnosti jsou odměny člena orgánu právnické osoby.

[12] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že krajský soud po vyhodnocení relevantních zjištění správních orgánů a provedených důkazů dospěl k závěru, že převážná většina činností, které měl pan Vališ jako mandatář pro stěžovatelku vykonávat, byla svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva. S argumentací stěžovatelky se krajský soud řádně, srozumitelně, logicky a přesvědčivě vypořádal, přičemž vystihl podstatu věci (obsah činnosti pana Vališe pro stěžovatelku). Krajským soudem zmíněný obsah správního spisu (včetně důkazů v něm obsažených) je pro posouzení věci relevantní, neboť z něj vyplývá faktický předmět činnosti pana Vališe pro stěžovatelku. Nejsou proto důvodné námitky stěžovatelky, že dokazování provedené správcem daně nesouvisí s posouzením věci a že krajský soud neměl přihlížet k důkazům obsaženým ve správním spisu a měl pouze posuzovat vůli účastníků předmětné mandátní smlouvy. Krajský soud se vyjádřil rovněž k argumentaci stěžovatelky o nutnosti respektovat vůli smluvních stran. Konstatoval, že to, že stěžovatelka nepovažovala pana Vališe za zaměstnance, bez dalšího nevyklučuje, že činnost vykonávaná panem Vališem podle mandátní smlouvy se shodovala s náplní jeho činnosti coby předsedy představenstva, která je dle zákonné fikce zdaněna jako příjem ze závislé činnosti. Nelze tudíž stěžovatelce přisvědčit, že krajský soud nerespektoval ustanovení soukromého práva a vůli stěžovatelky a pouze přisvědčil účelovému a formalistickému výkladu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů zaujatého správními orgány.

[13] Stanovením daně z příjmů z odměny za činnost pana Vališe na základě předmětné mandátní smlouvy se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 1 Afs 274/2020 - 45. V tomto rozsudku se jednalo se o zdaňovací období roků 2010, 2011 a 2012. V nyní posuzované věci se jednalo o zdaňovací období roku 2014, v němž byla činnost pana Vališe v podstatě stejná jako v uvedených zdaňovacích obdobích. Ostatně sama stěžovatelka uvádí, že se jednalo o stejnou věc. Stěžovatelkou zmíněná skutečnost, že podala proti naposledy uvedenému rozsudku zdejšího soudu ústavní stížnost, neznamená, že tento rozsudek není v právní moci a není z něj možné při posouzení věci vycházet. Nejvyšší správní soud ovšem uvádí, že ústavní stížnost stěžovatelky byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 6. 4. 2022, sp. zn. II. ÚS 2760/21, jako zjevně neopodstatněná. Ústavní soud k argumentaci stěžovatelky uvedl, že „pro kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů dle § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký typ smlouvy o činnosti, která je zdrojem příjmu, jenž má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, tj. zda uzavřou např. smlouvu o dílo, smlouvu o obstarání věci, smlouvu mandátní, smlouvu o pracovní činnosti, smlouvu o provedení práce apod., veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu zdaní. Pro správce daně je podstatné jednoznačné určení skutečného obsahu nastalého právního vztahu.“

[14] Je proto na místě vycházet ze závěrů, k nimž zdejší soud dospěl ve výše uvedeném rozsudku č. j. 1 Afs 274/2020 - 45, v němž mimo jiné konstatoval, že „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 příjmů bez dalšího neznámá, že mezi členy statutárního orgánu a společností je pracovněprávní vztah. Označení poplatníka jako „zaměstnanec“ 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 Tomáše Vališe von Sanger jako příjmu ze závislé činnosti mělo svůj právní základ jak v právní úpravě, tak v judikatuře.“

[15] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku vypořádal rovněž s poukazem stěžovatelky na skutečnost, že činnost mandátáře a předsedy představenstva je oddělitelná, když konstatoval, že činnost, kterou pan Vališ vykonával v příslušných zdaňovacích obdobích jako mandátář (a která odpovídá též činnosti vykonávané v nyní posuzovaném zdaňovacím období), nelze oddělit od činnosti předsedy představenstva. Zdejší soud se následně zabýval činností pana Vališe, když mimo jiné poukázal na skutečnost, že z mandátní smlouvy vyplývá, že pan Vališ se podílel zejména na výstavbě závodu Býšov, podepisoval smlouvy coby předseda představenstva, nikoliv coby mandátář jednající za společnost na základě plné moci. Shledal, že ze spisu vyplývá, že další činnost pan Vališ vykonával již jako předseda představenstva. Nebylo prokázáno, že by kancelář v Brně sloužila k výkonu činnosti podle mandátní smlouvy.

[16] K poukazu stěžovatelky na § 555 odst. 1 občanského zákoníku, podle něž se právní jednání posuzuje podle svého obsahu, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 274/2020 - 45 konstatoval, že „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 Tomáše Vališe von Sanger 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 Tomáše Vališe von Sanger za zaměstnance, bez dalšího nevylučuje, že činnost, kterou vykonával podle mandátní smlouvy, se později shodovala s náplní

pokračování

jeho činnosti coby předsedy představenstva, která je dle zákonné fikce zdaněna jako příjem ze závislé činnosti.“

[17] Uvedené závěry, které byly rovněž aprobovány Ústavním soudem, považuje Nejvyšší správní soud pro posuzovanou věc za zcela přílehlavé, relevantní a plně vypořádávající také námitky uplatněné stěžovatelkou v kasační stížnosti v posuzované věci. Nepovažuje proto již za nutné k nim cokoli dodávat, neboť jediná stěžovatelkou uplatněná nová argumentace poukazující na odpovědnost mandátáře je pro posouzení povahy příjmů z hlediska zákona o daních z příjmů nepodstatná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[18] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[19] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. dubna 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu