

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **A., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Janou Havlíkovou, advokátkou se sídlem Brněnská 110, Nové Město na Moravě, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2004, sp. zn. 29 Ca 421/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým tento soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně („žalovaný“) ze dne 18. 11. 2002, č. j. 110-4409/2002-0106. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 22. 2. 2002, č. j. 18542/02/351912/6202. Citovaným rozhodnutím byla stěžovateli za zdaňovací období roku 1999 předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve výši 219 485 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak, že se soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Konkrétně stěžovatel v lakonickém odůvodnění stížnosti tvrdí, že ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. se týká pouze práce jednatelů a společníků

a nikoliv ostatních nákladů a proto nebylo možné překlasifikovat celou fakturovanou částku fyzickými osobami (jednateli) na příjem ze závislé činnosti. Fakturace těchto jednatelů navíc obsahovala i práci zaměstnanců a ostatní režijní náklady spojené se zajišťováním auditu. Otázku, v jakém rozsahu se jednalo o závislou činnost a v jakém o ostatní náklady, však správce daně nedořešil. Kromě toho došlo k upřednostnění ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. před ustanovením § 23 odst. 4 stejného zákona, ačkoliv ne ve všech případech má daňový poplatník objektivně (z hlediska běhu lhůt) možnost podat dodatečné daňové přiznání.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že z ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) a z odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. vyplývá, že jednatel společnosti má z hlediska daňového status zaměstnance a jeho příjem za práci pro společnost spočívající ve stejné činnosti jako je předmět podnikání této společnosti je proto pro daňové účely klasifikován jako příjem ze závislé činnosti. K námitce dvojího zdanění žalovaný uvedl, že předmětní jednatelé jsou zároveň samostatnými podnikatelskými subjekty, kteří si z tohoto titulu podali daňové přiznání a pokud příjmy vyplacené stěžovatelem skutečně zahrnuli do příjmů podle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., je na nich, aby tyto příjmy překvalifikovali na příjmy podle ustanovení § 6 tohoto zákona.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že rozsah přezkumu prováděný v řízení o kasační stížnosti vychází ze zásady koncentrace tohoto typu řízení, jež představuje řízení o mimořádném opravném prostředku. Tuto skutečnost je nutno připomenout z důvodu, že stěžovatel v kasační stížnosti - nad rámec shora uvedeného - „ve zbývajícím“ odkázal na „své dosavadní právní názory ve věci“. Tento postup nelze akceptovat, neboť soudní přezkum správních rozhodnutí je koncipován na základním východisku autonomie správního a soudního řízení, která se vzájemně neprolínají a představují kvalitativně odlišné dva způsoby náhledu na rozhodované věci. Rovněž vztah mezi krajským soudem a Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti nelze zaměňovat za klasický dvojinstanční přezkum, typický např. pro trestní nebo civilní řízení. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud v dalším mohl zabývat jen těmi důvody kasační stížnosti, které stěžovatel uplatnil výslovně a nikoliv pouze zmíněným blanketním způsobem. Opačný přístup by zjevně odporoval dikci a smyslu citovaného ustanovení § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.

Ohnisko pozornosti Nejvyššího správního soudu se proto v dalším soustředilo na otázku výkladu a aplikace ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a jeho vztah k ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) stejného zákona v této konkrétní věci.

K uplatněným stížnostním námitkám ze spisu především plyne, že stěžovatel, jehož předmětem podnikání podle výpisu z obchodního rejstříku je výkon činnosti auditora, v předmětném období vyplácel za provedené audity jednatelům a zároveň společníkům této společnosti ing. A. M. a ing. P. H. blíže specifikované finanční částky, které však byly

správcem daně následně vyhodnoceny jako příjem ze závislé činnosti za práci společníků a jednatelů společnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) cit. zákona jsou příjmy ze závislé činnosti „*příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce*.“

Podle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) stejného zákona v relevantním znění se do základu daně podle odst. 1 nezahrnují „*částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona. Těmito částkami jsou také částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen hospodářský výsledek podle odstavce 3, dojde-li k jejich zaplacení. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud tyto částky pojistného a příspěvku zaplatí za poplatníka zaniklého bez provedení likvidace. V tomto případě neplatí podmínka, že se jedná o částky již zdaněné u téhož poplatníka*“.

V projednávané věci má zdejší soud za prokázáno, že ing. A. M. a ing. P. H. byli v rozhodném období společníky a zároveň jednateli stěžovatele (společnost s ručením omezeným). Na tuto situaci se proto v plné míře vztahuje právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 7. 2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003, podle něhož „*vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež má jinak charakter samostatné výdělečné činnosti a podléhá tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona, ve znění zákona č. 259/1994 Sb., příjem z této činnosti považuje pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. Takový příjem, bez ohledu na právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, bez ohledu na smluvní typ, který vzájemná práva a povinnost z pohledu závazkového zakládá, a bez ohledu na způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni, je příjmem, který podléhá zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona*.“ Nejvyšší správní soud tak činí závěr, že podřazení předmětných finančních částek vyplacených jmenovaným společníkům a jednatelům stěžovatele pod příjmy ze závislé činnosti vymezené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. neodporuje dikci této právní normy.

K tomu je vhodné dále dodat, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel i testem ústavnosti, když ústavní stížnost proti němu brojící byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04. Ústavní soud v tomto usnesení nicméně zdůraznil, že při výkladu základních práv a svobod není možno se omezovat pouze na posouzení toho, zda daň či poplatek jsou uloženy na základě zákona (tj. formální podřazení určité daně konkrétnímu zákonnému ustanovení), nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat též na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež takovouto povinnost stanoví. Tento názor ostatně koresponduje i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž daňový systém představuje nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především i jakýsi test legitimity instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu (rozsudek č. 572/2005 Sb. NSS). Jen pro zajímavost Nejvyšší správní soud připomíná, že nastíněné vnímání daní plynule vychází z učení některých liberálně

orientovaných myslitelů a nejedná se proto v žádném případě o intelektuální novum postindustriální společnosti. Za zmínku v tomto směru stojí především tzv. daňový kánon Adama Smithe (*Blahobyt národů*, Praha, 1928, str. 316 a násl.), podle něhož „*(I.) poddaní každého státu mají přispívati k vydržování vlády pokud možno přesně úměrně k jejich příslušným schopnostem; to jest, v poměru k důchodu, kterému se každý těší pod ochranou státu. ... V zachování nebo nedbání této zásady spočívá stejnoměrnost nebo nerovnost zdanění. (II.) Daň, kterou každý jednotlivec jest zavázán platiti, má býti určitá a nikoli libovolná. ... (III.) Každá daň má býti vybírána v době i způsobem pro poplatníka pravděpodobně nejvýhodnějším. (IV.) Každá daň má býti tak vyměřena, aby vybírala a odnímala z kapes lidí co možno nejméně nad to, co přináší do veřejné pokladny státu.“*

V daném případě se proto Nejvyšší správní soud neomezil na konstatování toho, že krajský soud a finanční úřady aplikovaly na zjištěné skutkové okolnosti správné zákonné ustanovení, nýbrž zabýval se též jeho materiální stránkou. Ani v tomto směru však neshledal pochybení, jež by znamenalo naplnění uplatněného stížnostního důvodu. Jak totiž již přesvědčivě vyložil v odůvodnění shora citovaného rozhodnutí žalovaný, podle ustanovení § 30 odst. 2 obchodního zákoníku (poznámka soudu: v současnosti je obdobná úprava obsažena v § 37 odst. 1 stejného zákona) jako předmět podnikání lze do obchodního rejstříku u obchodní společnosti zapsat činnost, kterou podle zvláštních předpisů mohou vykonávat pouze fyzické osoby, jen pokud žadatel o zápis prokáže, že společnost bude takovou činnost vykonávat pomocí osob oprávněných k takové činnosti podle zvláštních předpisů. Takovým předpisem byl i - dnes již zrušený - zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR, podle jehož ustanovení § 3 auditorskou činnost mohly vykonávat i právnické osoby, zapsané v seznamu auditorů, avšak jejich jménem mohly tuto činnost vykonávat jen auditoři. Z logiky věci proto vyplývá, že pokud společníky a jednateli auditorské obchodní společnosti byli auditoři s oprávněním podle cit. zákona, bylo lze spravedlivě očekávat, že právě tito auditoři budou pro tuto společnost vykonávat auditorskou činnost. V tomto kontextu zdejší soud rovněž připomíná, že podle ustanovení § 136 obchodního zákoníku („Zákaz konkurence“) jednatel společnosti s ručením omezeným nesmí - mimo jiné - podnikat v oboru stejném nebo obdobném oboru podnikání společnosti ani vstupovat se společností do obchodních vztahů. Rovněž toto ustanovení, představující zákaz konkurence, tak jednoznačně podporuje shora uvedený výklad. Stejně tak legislativní vývoj zákonné úpravy postavení auditorů vyústil v zákaz poskytování auditorských služeb auditory současně vlastním jménem i jménem auditorské společnosti (viz § 13 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech: „*Auditor, který poskytuje auditorské služby jménem auditorské společnosti, nemůže současně poskytovat auditorské služby svým jménem, jménem jiné auditorské společnosti ani jménem jiného auditora*.“) Jak vyplývá z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona, jednou ze základních zásad této nové zákonné úpravy bylo právě „*upravit poskytování auditorských služeb auditory tak, aby v zájmu nezávislosti byly tyto služby poskytovány buď auditory jako svobodné povolání nebo v pracovním poměru u auditora nebo auditorské společnosti*“.

K námitce, že fakturace jednatelů (společníků) zahrnovala i práci jejich zaměstnanců a ostatní režijní náklady spojené se zajišťováním auditu, Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu obsaženým v odůvodnění napadeného rozsudku, že tyto náklady si mohl odečíst přímo stěžovatel, takže nemuselo dojít ke znevýhodnění žádného daňového subjektu. Ani v tomto směru proto nelze v závěrech krajského soudu shledat nezákonnost.

Nedůvodnou se jeví rovněž námitka ohledně tvrzeného dvojího zdanění předmětných příjmů [§ 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 v relevantním znění]. Jednatelé (společníci)

stěžovatele totiž v rozhodném období byli samostatnými podnikatelskými subjekty, kteří měli povinnost podávat daňová přiznání a bylo proto v jejich vlastní dispozici, jakým způsobem kvalifikují svoje příjmy (k tomu viz též základní zásady daňového řízení, obsažené zejména v § 2 odst. 1, 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). V každém případě se však jedná o samostatná řízení, kdy postup daňového poplatníka v jiném řízení nemůže být určující pro rozhodování v řízení odlišném.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že v souzené věci se Krajský soud v Brně nedopustil nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. ledna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu