



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: ApSoft s.r.o.**, IČ 64834166, se sídlem Husova 473/19, Mariánské Lázně, *zastoupeného JUDr. Ing. Arianou Bučkovou, daňovou poradkyní se sídlem Karmelitská 382/14, Praha 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9047/12-1100-400623, ze dne 18. 12. 2012, čj. 9554/12-1100-400623, a ze dne 18. 12. 2012, čj. 9556/12-1100-400623,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9047/12-1100-400623, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9554/12-1100-400623, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9556/12-1100-400623, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

IV. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 54.504,- Kč k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Ing. Arianou Bučkové do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Finanční úřad v Mariánských Lázních předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků *za květen až prosinec 2006* platebním výměrem vydaným dne 15. 10. 2009 pod čj. 46126/09/125970403186, *za zdaňovací období 2008* platebním výměrem vydaným dne 12. 6. 2012 pod čj. 53202/12/125970401843 a *za zdaňovací období 2009* platebním výměrem vydaným dne 12. 6. 2012 pod čj. 53209/12/125970401843.

Rozhodnutími ze dne 18. 12. 2012, čj. 9047/12-1100-400623, čj. 9554/12-1100-400623 a čj. 9556/12-1100-400623, Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům zamítlo a uvedené platební výměry vydané Finančním úřadem v Mariánských Lázních potvrdilo.

Proti těmto rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni podal žalobce tři samostatné žaloby: žalobou zapsanou pod sp. zn. 30Af 12/2013 se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9047/12-1100-400623, žalobou zapsanou pod sp. zn. 30Af 13/2013 zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9554/12-1100-400623, a žalobou zapsanou pod sp. zn. 30Af 14/2013 zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9556/12-1100-400623.

U zdejšího soudu byly dne 21. 5. 2013 všechny tři žaloby spojeny ke společnému projednání s tím, že budou nadále společně vedeny pod sp. zn. 30Af 12/2013.

Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodných obdobích upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006, 2008 a 2009 (dále též jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

Ačkoliv část předmětného řízení byla zahájena v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bylo celé řízení dokončeno podle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“) (§ 264 odst. 1 daňového řádu).

Mezi účastníky řízení je spor o to, zda příjmy Ing. K.T., podnikající fyzické osoby a společníka a jednatele společnosti ApSoft s.r.o., za autorský software jsou příjmy za práci společníka a jednatele společnosti s ručením omezeným podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP.

II. Dosavadní průběh řízení

II.1 Daň z příjmů fyzických osob za květen až prosinec 2006

Dne 11. 6. 2009 zahájil Finanční úřad v Mariánských Lázních u společnosti ApSoft s.r.o. kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006. Při ústním jednání dne 10. 8. 2009 jednatel společnosti ApSoft s.r.o. Ing. K.T. odpověděl na otázky správce daně (protokol čj. 39389/09/125930402035). Dne 14.

8. 2009 pod čj. 39830/09/125930402035 Finanční úřad v Mariánských Lázních zaslal společnosti ApSoft s.r.o. výzvu podle § 16 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., v níž uvedl, že společnost ApSoft s.r.o. uplatnila v roce 2006 jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů náklady za autorský software na základě faktur od dodavatele Ing. K. T., že předmětné práce fakturované Ing. K. T. společnosti ApSoft s.r.o. svým charakterem odpovídají předmětu činnosti společnosti ApSoft s.r.o. a že správce daně považuje částky uhrazené za faktury vystavené Ing. K. T. společnosti ApSoft s.r.o. za čistý příjem ze závislé činnosti Ing. K. T. podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, protože se jednalo o činnost jednatele, která měla povahu práce pro společnost. Na tuto výzvu správce daně odpověděla společnost ApSoft s.r.o. písemným vyjádřením datovaným dne 28. 8. 2009 a došlým správci daně dne 1. 9. 2009. Ve zprávě o daňové kontrole čj. 45434/09/125930402035, projednané se společností ApSoft s.r.o. dne 14. 10. 2009, správce daně setrval na svém názoru, že částky uhrazené za faktury vystavené Ing. K. T. společnosti ApSoft s.r.o. jsou čistým příjmem ze závislé činnosti Ing. K. T. podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Platebním výměrem vydaným dne 15. 10. 2009 pod čj. 46126/09/125970403186 Finanční úřad v Mariánských Lázních předepsal společnosti ApSoft s.r.o. k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za květen až prosinec 2006 ve výši 69.321,- Kč a současně jí sdělil, že jí vzniká povinnost uhradit penále ve výši 13.864,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala společnost ApSoft s.r.o. odvolání. Rozhodnutím ze dne 17. 5. 2010, čj. 3815/10-1100-400623, Finanční ředitelství v Plzni odvolání společnosti ApSoft s.r.o. proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 15. 10. 2009, čj. 46126/09/125970403186, zamítlo.

II.2 Předchozí soudní přezkum

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 17. 5. 2010, čj. 3815/10-1100-400623, podal žalobce u zdejšího soudu žalobu. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2012, čj. 57Af 42/2010-89, Krajský soud v Plzni žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení.

Svůj zrušující rozsudek odůvodnil zdejší soud zejména tím, že rozhodným pro posouzení, zda je příjem společníka společnosti s ručením omezeným příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, sice není existence povinnosti dbát příkazů plátce, avšak pouze z této skutečnosti nelze dovodit, že by jakýkoli příjem plynoucí osobě nacházející se v postavení společníka společnosti s ručením omezeným bylo bez dalšího možné považovat za příjem podle zmíněného ustanovení. Zákon o daních z příjmů nestanoví, že by platbu za jakékoli plnění, které bylo poskytnuto společnosti s ručením omezeným osobou nacházející se v postavení společníka této společnosti, bylo nutné posoudit jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Takto toto ustanovení zákona o daních z příjmů formulováno není. Zákon nepracuje s pojmy „*služba*“ či „*platba*“ či jim obdobnými obecnými termíny. Naopak pracuje s velice specifickými termíny, jako jsou termín „*příjmy ze závislé činnosti*“ uvedený v názvu ustanovení § 6 či v návěti ustanovení § 6 odst. 1 ZDP a termín „*práce*“ uvedený v textu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Rozhodným kritériem pro posouzení určitého příjmu jako příjmu podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP je slovy zákona to, zda se jedná o příjem „*za práci společníka společnosti s ručením omezeným*“, kterou odvedl vůči společnosti s ručením omezeným. Lze tudíž dovodit, že bude vždy potřebné s ohledem na konkrétní

skutkové okolnosti toho kterého případu pečlivě zkoumat, zda plnění poskytnuté osobou v postavení společníka společnosti s ručením omezeným této společnosti bude možné považovat za „*příjem ze závislé činnosti*“, „*práci*“, resp. „*práci společníka*“, nebo zda se bude jednat o plnění tato kritéria nenaplnující. Z těchto důvodů se soud zcela ztotožňuje se závěry, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, a to především s tím závěrem, že je potřebné vždy velmi pečlivě vážit, zda v konkrétním případě u osoby, která je společníkem společnosti s ručením omezeným a této společnosti poskytla plnění, dominovalo postavení jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonávala tuto činnost nezávisle na společnosti. Výklad zaujatý finančním ředitelstvím takové „vážení“ pro svoji kategoričnost znemožňuje, pakliže považuje prakticky každý příjem společníka a jednatele společnosti s ručením omezeným za jakékoliv plnění (bez ohledu na jeho povahu) poskytnuté společnosti za všech okolností za příjem ze závislé činnosti. V tomto směru dokonce finanční ředitelství překonalo již tak extenzivní výklad správce daně. Ten porovnal předmět podnikání žalobce (mj. poskytování software a automatické zpracování dat) s předmětem podnikání Ing. K. T. (mj. poskytování software a automatické zpracování dat) a dospěl k závěru, že si svým charakterem odpovídají a práce fakturované Ing. K. T. žalobci tudíž představují běžnou náplň činnosti žalobce vyplývající z předmětu jeho činnosti, což znamená, že Ing. K. T. vykonaná činnost má povahu práce společníka a jednatele pro společnost. Finančnímu ředitelství již stačilo jen to, že se společník a jednatel žalobce podílel na podnikání žalobce vykonáváním práce, která bezprostředně souvisela s předmětem jeho podnikání. Soud je toho názoru, že v souzené věci mělo předcházet posouzení otázky, zda vůbec povaha společníkem a jednatelem poskytnutého plnění – oprávnění k výkonu práva užít dílo – připouští, aby byla označena za práci a aby příjmy za toto plnění poskytnuté společností, jejímž společníkem a jednatelem fyzická osoba je, mohly být kvalifikovány jako příjmy ze závislé činnosti, byť ve fiktivní podobě. Pro případ kladné odpovědi se dále bylo třeba zabývat otázkou, zda takové plnění je vždy podrobeno jen režimu § 6 ZDP či jen režimu § 7 odst. 2 ZDP, a v případě možnosti obou režimů bylo třeba vyřešit, jaká kritéria jsou právně významná pro správné určení zdanění, a přijaté závěry aplikovat na konkrétní případ. Pro správnou interpretaci pak bude nezbytné vycházet i z právní úpravy autorského zákona, jak důvodně požadoval žalobce.

V dalším se odkazuje na úplný text odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2012, čj. 57Af 42/2010-89.

II.3 Daň z příjmů fyzických osob za květen až prosinec 2006, za zdaňovací období 2008 a za zdaňovací období 2009

Ještě před vydáním citovaného rozhodnutí soudu probíhalo další řízení před správcem daně. Dne 10. 3. 2011 zahájil Finanční úřad v Mariánských Lázních u společnosti ApSoft s.r.o. kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2008 a 2009. Při ústním jednání dne 10. 3. 2011 jednatel společnosti ApSoft s.r.o. Ing. K. T. odpověděl na otázky správce daně (protokol čj. 14986/11/125930402035). Dne 14. 11. 2011 pod čj. 68531/11/125930402035 Finanční úřad v Mariánských Lázních zaslal společnosti ApSoft s.r.o. výzvu podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu k předložení důkazních prostředků k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2008 a 2009. Na tuto výzvu správce daně

odpověděla společnost ApSoft s.r.o. písemným vyjádřením datovaným dne 16. 12. 2011 a došlým správci daně dne 16. 12. 2011 a písemným vyjádřením datovaným dne 11. 1. 2012 a došlým správci daně dne 13. 1. 2012. Při seznamování s výsledky kontrolního zjištění dne 1. 6. 2012 společnost ApSoft s.r.o. správci daně nadále uvedla, že se tu nejedná o závislou činnost, nýbrž o užití práva, které není závislé na práci či činnosti společníka pro společnost (protokol čj. 52116/12/125930402035). Ve zprávě o daňové kontrole čj. 52160/12/125930402035, projednané se společností ApSoft s.r.o. dne 1. 6. 2012, správce daně setrval na svém názoru, že částky uhrazené za faktury vystavené Ing. K. T. společnosti ApSoft s.r.o. jsou čistým příjmem ze závislé činnosti Ing. K. T. podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Platebním výměrem vydaným dne 12. 6. 2012 pod čj. 53202/12/125970401843 Finanční úřad v Mariánských Lázních předepsal společnosti ApSoft s.r.o. k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2008 ve výši 42.354,- Kč a současně jí sdělil, že vznikla povinnost uhradit penále ve výši 8.470,- Kč. Platebním výměrem vydaným dne 12. 6. 2012 pod čj. 53209/12/125970401843 Finanční úřad v Mariánských Lázních předepsal společnosti ApSoft s.r.o. k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2009 ve výši 35.294,- Kč a současně jí sdělil, že vznikla povinnost uhradit penále ve výši 7.058,- Kč. Proti oběma těmto platebním výměrům se společnost ApSoft s.r.o. odvolala. Teprve po vydání uvedených platebních výměrů Finančního úřadu v Mariánských Lázních byl vydán rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2012, čj. 57Af 42/2010-89, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 17. 5. 2010, čj. 3815/10-1100-400623, a věc byla vrácena Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení.

II.4 Žalobami napadená rozhodnutí

Rozhodnutími ze dne 18. 12. 2012, čj. 9047/12-1100-400623, čj. 9554/12-1100-400623 a čj. 9556/12-1100-400623, Finanční ředitelství v Plzni, jak už bylo výše uvedeno, odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům zamítlo a předmětné platební výměry vydané Finančním úřadem v Mariánských Lázních potvrdilo.

Že odvoláními napadené platební výměry byly vydány v souladu se zákony a jinými prvními předpisy, odůvodnilo Finanční ředitelství v Plzni v uvedených svých rozhodnutích zejména těmito argumenty:

[1] *V daném případě není sporu o tom, že Ing. T. byl společníkem a jednatelem plátce daně, tj. statutárním orgánem, a není sporu o tom, že obdržel na základě jím vydaných faktur od plátce daně peněžní prostředky.*

[2] *Z hlediska daně z příjmů fyzických osob bylo proto nutné posoudit druh příjmů, které Ing. T. od plátce daně plynuly.*

[3] *Pokud se jedná o příjmy plynoucí daňovému subjektu z užití nebo poskytnutí autorských práv, zákon č. 586/1992 Sb. připouští, že uvedené příjmy mohou být zdaněny buď jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6, nebo jako příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 písm. a). S ohledem na znění § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. v případě zdanění příjmů plynoucích daňovému subjektu z užití nebo poskytnutí autorských práv by měla být upřednostněna aplikace § 6 před aplikací § 7 odst. 2 písm. a). Tzn. příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným plynoucí jim z užití nebo poskytnutí autorských práv by měly být zdaněny jako příjmy ze závislé činnosti (pokud jsou*

splněny podmínky pro to, aby na tyto příjmy bylo možno pohlížet, jako na příjmy ze závislé činnosti), byť by se za jiných skutkových okolností (tj. pokud by se nejednalo o společníka a jednatele společnosti s ručením omezeným a nejednalo by se o činnost, kterou by se společník a jednatel podílel na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti) jednalo o příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti.

[4] Finanční ředitelství v Plzni k odvolání plátce daně uvádí, že jedním z kritérií rozhodných pro následnou aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. je skutečnost, že fyzická osoba je společníkem, resp. jednatelem společnosti s ručením omezeným. V daném případě Ing. T. byl společníkem a současně jednatelem plátce daně, tzn. jedna z okolností svědčících pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. byla splněna. Nicméně tato skutečnost by sama o sobě ještě nebyla důvodem pro učinění závěru, že plnění, které fyzická osoba obdržela od plátce daně, je příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb.

[5] Dalším kritériem pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. je skutečnost, že společník a jednatel společnosti vykonával pro tuto společnost práci, a to práci, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání společnosti. Nemusí jít pouze o činnost společníka (jednatele) totožnou s předmětem činnosti společnosti, práci pro společnost je nutno rozumět takovou činností společníka (jednatele), která směřuje k vytváření hodnot pro společnost. Vyhodnocení činnosti společníka a jednatele společnosti jako práce pro tuto společnost spočívá v porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti společníka a jednatele. Z hlediska posouzení příjmů společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost jako příjmů ze závislé činnosti přitom není rozhodující, zda a podle kterého právního předpisu byla mezi společností a společníkem (jednatelem) uzavřena smlouva, na jejímž základě je předmětná činnost vykonávána, a jaký je obsah této smlouvy. Jestliže se jedná o činnost, která má povahu práce pro společnost s ručením omezeným, tj. o činnost společníka (jednatele), kterou se ve svém důsledku společník (jedenatel) společnosti s ručením omezeným podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti, a v konkrétním případě dominuje jeho postavení jako společníka a jednatele, pak by příjmy plynoucí z ní společníkovi (jednatele) měly být pro daňové účely kvalifikovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. a jako takové také zdaňovány.

[6] Lze uvést, že v daném případě Ing. T. vytvářel počítačové programy a podle licenční smlouvy poskytl plátcovi daně software, resp. oprávnění k výkonu práva užít jeho dílo – počítačové programy k rozšiřování, a to na území České republiky.

[7] V případě počítačových programů vytvořených Ing. T., který byl jednatelem plátce daně, tj. statutárním orgánem plátce daně, se přitom jednalo podle § 58 zákona č. 121/2000 Sb. o zaměstnanecká díla. Za zaměstnanecká díla se vždy podle § 58 odst. 7 zákona č. 121/2000 Sb. považují počítačové programy, které nejsou kolektivními díly, a to i tehdy, byla-li autorem vytvořena na objednávku (objednatel se v takovém případě považuje za zaměstnavatele). Zaměstnaneckými díly jsou přitom podle § 58 odst. 10 zákona č. 121/2000 Sb. obecně i díla vytvořená ke splnění povinností vyplývajících ze vztahu mezi společností a autorem, který je statutárním orgánem (statutárnímu orgánu – jednatele náleží přitom obchodní vedení společnosti, tj. organizování a řízení podnikatelské činnosti společnosti, rozhodování o provozních záležitostech i podnikatelských záměrech společnosti). Pokud se pak jedná o zaměstnanecké dílo, vykonává podle § 58 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb. autorova majetková práva k dílu svým jménem a na svůj účet zaměstnavatel, autorova

osobnostní práva k zaměstnaneckému dílu přitom podle § 58 odst. 4 zákona č. 121/2000 Sb. zůstávají nedotčena. Majetkovým právem spojeným s hmotnou podobou díla je právo dílo užít, mimo jiné právo na rozšiřování originálu nebo rozmnoženiny, tzn. pokud ze zákona má právo vykonávat majetková práva k dílu zaměstnavatel, lze hodnotit ujednání v licenční smlouvě o poskytnutí oprávnění k výkonu práva užít dílo za nadbytečné (autor, kterým vždycky je osoba fyzická, nikdy právnická, nemůže poskytnout právo na něco, na co má zaměstnavatel právo ze zákona, může pouze sjednat jinak a omezit zaměstnavatele ve vykonávání majetkových práv k zaměstnaneckému dílu). V případě Ing. T. jako autora počítačového programu, zaměstnaneckého díla, tak mohl být plátcí daně poskytnut pouze počítačový program jako takový a tvorbu počítačového programu pak lze označit za práci, tj. formu lidské činnosti (skutečnost, že nakládání s autorským dílem, resp. zaměstnaneckým dílem, podléhá speciálnímu režimu, neznamená, že by se přestalo v případě tvorby počítačového programu jednat o práci).

[8] Finanční ředitelství v Plzni uvádí, že z přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období je zřejmé, že Ing. T. neplynuly příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb. pouze od plátce daně. To, že Ing. T. dodával počítačové programy i dalším subjektům však nesvědčí o tom, že by Ing. T. vykonával činnost nezávisle na plátcí daně, neboť v případě Ing. T. 97,42 % / 97,17 % / 89,3 % jeho příjmů vykázaných jako příjmů podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb. byly příjmy právě od plátce daně a pouze 2,58 % / 2,83 % / 10,7 % od jiných subjektů. Tzn. výše procentního zastoupení plátce daně na příjmech, které Ing. T. plynuly, naopak svědčí pro závěr, že se v případě Ing. T. jednalo o činnost vykonávanou závisle na plátcí daně. Pro skutečnost, že v daném případě se jednalo o činnost vykonávanou závisle na plátcí daně, svědčí i vyjádření Ing. T., kdy do protokolu o ústním jednání ze dne 10. srpna 2009 uvedl, že důvodem pro prodej autorského software přes plátce daně bylo zvýšit prodejní šance software autorů na trhu tím, že pokryjí komplexně potřeby zákazníků, protože žádný z autorů není schopen dodat komplexní řešení, vzhledem k tomu, že má naprogramované jenom určité moduly, i vyjádření zástupce plátce daně, kdy do protokolu o ústním jednání ze dne 10. března 2011 bylo uvedeno, že bylo kontinuálně postupováno jako v letech 2006 a 2007, společnosti bylo prodáváno zboží ve formě „krabicového software“, který dále společnost distribuovala jako zboží, a že důvodem založení s.r.o. bylo vzbuzení větší důvěry vůči zákazníkům, že jde o jeden „komplexní krabicový software“ a nestojí vůči nim několik dílčích autorů.

[9] Finanční ředitelství v Plzni dále uvádí, pokud se jedná o posouzení toho, zda činnost byla vykonávána podle pokynů plátce daně či zcela samostatně, že se jedná o tvorbu počítačového programu, tj. jedná se o duševní výtvor autora a nelze tak předpokládat, že by kdokoli jiný mohl konkrétním způsobem určovat způsob provedení počítačového programu či konkrétní dobu, po kterou by měl být počítačový program tvořen, když tvorba počítačového programu je založena na myšlenkách konkrétního autora. V případě tvorby počítačového programu tak není pro posouzení, zda Ing. T. vykonával činnost závisle či nezávisle na plátcí daně, rozhodující, zda mu plátce daně určoval či neurčoval způsob provedení či dobu provedení této činnosti.

[10] Finanční ředitelství v Plzni dále uvádí, že pro posouzení, zda se v případě Ing. T. jednalo o činnost vykonávanou závisle či nezávisle na plátcí daně, není rozhodné, zda byl při tvorbě počítačového programu používán počítač, který byl majetkem Ing. T., ani zda byl počítačový program vytvářen v bytě Ing. T. V daném případě Ing. T. i plátce daně využívali k podnikání stejnou nemovitost, a to nemovitost, jejímž spoluvlastníkem Ing. T. byl (místem

podnikání Ing. T. byla ..., podle smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 25. dubna 2000 Ing. T. jako pronajímatel pronajal plátcí daně jako nájemci nebytový prostor v prvním patře nemovitosti ...). Pokud se pak jedná o použití vlastního počítače, lze uvést, že nejsou v praxi vyloučeny situace, kdy zaměstnanec použije při výkonu práce pro zaměstnavatele vlastní předmět potřebný pro výkon práce. V takovém případě má zaměstnanec podle zákoníku práce právo na poskytnutí náhrady za opotřebení tohoto vlastního předmětu potřebného k výkonu práce pro zaměstnavatele (zákon č. 586/1992 Sb. v této souvislosti obsahuje úpravu v ustanovení § 6 odst. 7 písm. d), podle kterého se tyto náhrady nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně), nicméně tato skutečnost nemění nic na vzájemném vztahu zaměstnavatele a zaměstnance. V praxi se přitom nejčastěji jedná mimo jiné právě o používání vlastního počítače zaměstnance, což by byl případ Ing. T. jako společníka a jednatele plátce daně. Tzn. pokud společník a jednatel společnosti, tj. ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb. zaměstnanec, použije při tvorbě počítačového programu, který lze podřadit pod zaměstnanecké dílo, vlastní počítač, nesvědčí tato skutečnost o tom, že by činnost vykonával nezávisle na společnosti, na zaměstnavateli.

[11] Finanční ředitelství v Plzni dále uvádí, že v případě Ing. T. nebylo možné při posouzení, zda vykonával činnost závisle či nezávisle na plátcí daně, hodnotit, zda si hradil veškeré náklady související s tvorbou počítačového programu samostatně či nikoliv, neboť za příslušná zdaňovací období byly Ing. T. uplatněny výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. Pokud pak jsou výdaje procentem z příjmů v praxi uplatňovány v případech, kdy poplatník není z nějakého důvodu schopen prokázat výdaje skutečně vynaložené, či v případech, kdy výdaje poplatníkem prokazatelně vynaložené jsou nižší, než zákonem stanovené výdaje procentem, nelze v případě uplatnění výdajů procentem z příjmů předjímat, jaké by asi výdaje byly uplatněny, pokud by poplatník namísto výdajů procentem z příjmů uplatnil výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[12] V daném případě tak lze uvést, že Ing. T. jako společník a jednatel plátce daně vykonával pro plátce daně práci, která spočívala v tom, že vytvořil své autorské dílo a to následně poskytl plátcí daně k dalšímu užití. Společník a jednatel plátce daně tak vykonával činnost, která směřovala k vytváření hodnot pro společnost (Ing. T. se podílel na dosažení zisku, fungování a prosperitě plátce daně, plátce daně následně dodával svým odběratelům programy vytvořené Ing. T., což vyplynulo i z protokolu o ústním jednání ze dne 10. srpna 2009 i z dopisu plátce daně ze dne 28. srpna 2009 a bylo uvedeno i do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 10. března 2011) a jednalo se přitom o činnost, která byla v souladu s předmětem podnikání společnosti. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nelze tuto činnost hodnotit jako činnost vykonávanou nezávisle na plátcí daně, v případě Ing. T. dominovalo jeho postavení jako společníka a jednatele plátce daně. V daném případě tak bylo splněno i další kritérium rozhodné pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., tj. společník a jednatel plátce daně vykonával práci pro plátce daně, a to takovou, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání plátce daně.

[13] Pokud v daném případě správce daně podřadil částky vyplácené plátcem daně společníku a jednatelem plátce daně za poskytnuté autorské dílo, tj. za jeho činnost pro plátce daně, kterou se podílel na podnikání plátce daně, pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., nepostupoval v rozporu s tímto ustanovením ani se skutečným stavem, neboť za příjmy ze závislé činnosti považoval ty příjmy, které zákon č. 586/1992 Sb. za příjmy ze závislé činnosti, bez ohledu na právní skutečnost zakládající vznik příjmu, prohlásil (společník a jednatel plátce daně pro plátce daně vykonal práci – vytvořil autorské dílo, které

následně poskytl plátcí daně k dalšímu užití, a plátce daně ho dále při svém podnikání užil, za užití autorského díla společník a jednatel plátce daně přitom od plátce daně obdržel peněžní prostředky).

[14] *Finanční ředitelství v Plzni dále k odvolání uvádí, že postup správce daně, když podřadil příjmy společníka a jednatele pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., nebyl v rozporu s Pokynem Ministerstva financí D-285. Z obsahu uvedeného pokynu je zřejmé, že tento se zabývá vymezením tzv. závislé činnosti ve vztahu k ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., nikoliv § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. Pokud je v Pokynu D-285 zmiňováno ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., tak pouze jako příklad pro konstatování, že současně za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění prohlásil zákon i další příjmy, a to bez ohledu na právní skutečnost vznik příjmu zakládající. Jestliže správce daně považoval za příjmy ze závislé činnosti ty příjmy, které zákon č. 586/1992 Sb. za příjmy ze závislé činnosti (bez ohledu na právní skutečnost zakládající vznik příjmu) prohlásil, a to podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., tak nebyl povinen zkoumat nejčastější znaky závislé činnosti vymezené tímto pokynem ve vztahu k ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. (v daném případě se nejednalo o aplikaci § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., nýbrž o aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona).*

[15] *Finanční ředitelství v Plzni k odvolání plátce daně také uvádí, že přezkoumáním v odvolacím řízení dospělo k závěru, že závěr správce daně o podřazení příjmu společníka a jednatele pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. není v rozporu se současnou soudní praxí. V daném případě byl podroben přezkoumání právní vztah mezi společníkem a jednatelem plátce daně a plátcem daně, přitom bylo přihlíženo k právním názorům vyjádřeným v rozsudcích soudů, které se zabývaly problematikou, jež byla předmětem i tohoto přezkoumání. Právní názory soudů byly aplikovány s ohledem na okolnosti tohoto konkrétního případu a, jak bylo uvedeno již výše, nebylo shledáno, že by učiněné závěry byly v rozporu se současnou soudní praxí.*

K tomu soud poznamenává, že v žalobou napadených rozhodnutích Finančního ředitelství v Plzni nejsou odstavce jejich odůvodnění číslovány. Soud rekapituloval a očísloval jen ty části odůvodnění, v nichž lze spatřovat samotné hlavní rozhodovací důvody, a to výhradně pro účely přehlednosti dalších částí odůvodnění tohoto rozsudku.

III. Žalobní body

*Sub II./4 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a sub II./5 žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 žalobce k výše označenému odstavci 3 napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni namítá, že zákon nikde nestanovuje, že v případě zdanění příjmů plynoucích daňovému subjektu z užití nebo poskytnutí autorských práv by měla být upřednostněna aplikace § 6 před aplikací § 7 odst. 2 písm. a) ZDP a že by se příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným plynoucí jim z užití nebo poskytnutí autorských práv měly zdanit jako příjmy ze závislé činnosti. Dochází zde k *non lege artis* záměně termínu „práce pro společnost“ za „zdanění jako příjmy ze závislé činnosti“.*

K výše označeným odstavcům 4 a 5 napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni je žalobce *sub II./5* žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./6* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 toho názoru, že práci pro společnost nemůže být činnost, kdy vyhodnocení její skutečné existence je založeno pouze na porovnání

předmětu podnikání společnosti a společníka. Žalobce poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, v němž bylo vysloveno, že ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP nelze vykládat tak extenzivně, jak to učinil Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozsudku ze dne 28. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2003-59, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává.

Sub II./6 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./7* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 žalobce s výše označenými odstavci 6 a 7 napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni polemizuje tak, že odpověď na otázku, kdy lze příjmy z autorských práv podřadit pod § 6 ZDP, se nachází v zákoně č. 121/2000 Sb., autorském zákoně (dále jen „AZ“) (ustanovení § 58 o zaměstnaneckém díle). Finanční ředitelství v Plzni se snaží podřadit předmětný příjem žalobce pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, správně měl tento příjem být podřazen pod § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Zásadní skutečností je, že v období roku 1990 vytvořily fyzické osoby softwarový informační systém skládající se z jednotlivých modulů, z nichž každý jednotlivý je samostatným počítačovým programem. Činností těchto fyzických osob-autorů díla sdružených do sdružení bez právní subjektivity vzniklo dílo spojené (nyní souborné dílo, proto dále jen „souborné dílo“) ve smyslu autorsko-právního vztahu, přičemž Ing. T. zde vystupoval jako jeden z autorů. Společně pak k danému softwarovému dílu autoři poskytovali právo k užití (licenci) koncovým uživatelům. Z důvodu obchodní strategie následně výše citovaní autoři přijali rozhodnutí licenci k danému soubornému softwarovému dílu poskytovat koncovým uživatelům prostřednictvím obchodní společnosti, výsledkem čehož došlo ke vzniku žalobce, a to zápisem do příslušného obchodního rejstříku dne 29. 3. 1996. Bezprostředně po vzniku žalobce jednotliví autoři předmětného softwarového díla poskytli žalobci licenci, tedy právo k užití daného softwarového díla, formou jeho dalšího šíření. Dalším šířením se zde rozumí poskytování sublicence k danému softwarovému dílu koncovým uživatelům. Jedním z těchto autorů byl rovněž Ing. T., z čehož je nesporné, že i on poskytl žalobci právo k užití daného softwarového díla k jeho dalšímu šíření, tedy poskytování sublicencí koncovým uživatelům. Za takové poskytnutí licence Ing. T., na základě verbální licenční smlouvy uzavřené se žalobcem, požaduje od žalobce úhradu autorské odměny obecně nazývané jako licenční poplatek. Způsob úhrady daného licenčního poplatku sjednal Ing. T. a žalobce takový, že žalobce platil a stále platí Ing. T. z každého poskytnutí sublicence k danému softwarovému programu koncovému uživateli licenční poplatek ve sjednané výši. Tento stav trval i v období let 2006 až 2009. Žalobce tedy úhradou licenčního poplatku neodměňuje Ing. T. za realizaci nějaké práce, ale za poskytnutí jeho duševního vlastnictví jako autora díla, které je charakterizované příslušným autorským zákonem. Finanční ředitelství v Plzni zcela ignoruje skutečnost, že tento autorsko-právní vztah mezi žalobcem a Ing. T. vznikl nikoli v době účinnosti zákona č. 121/2000 Sb., ale nýbrž za účinnosti zákona č. 35/1965 Sb., o literárních, vědeckých a uměleckých dílech (autorský zákon) (dále jen „PřAZ“). Proto není na místě argumentace finančního ředitelství opírající se o § 58 zákona č. 121/2000 Sb., který nabyl účinnosti až dne 1. 12. 2000. Vzhledem ke skutečnosti, že Ing. T. ve prospěch žalobce od samého jeho vzniku nevytváří nové softwarové programy, je nesporné, že od samého počátku vzniku žalobce nevznikala žádná zaměstnanecká díla, jakož i díla na objednávku, ke kterým by žalobce vlastnil autorská majetková práva ze zákona. Tvzení, že je třeba předmětný autorsko-právní vztah mezi žalobcem a Ing. T. vykládat ve smyslu zákona č. 35/1965 Sb., je doloženo také

ust. § 106 zákona č. 121/2000 Sb. Žalobce vznikl až dne 29. 3. 1996. Přesto Finanční ředitelství v Plzni ve svých rozhodnutích pominulo důležitou a významnou skutečnost, že dílo vzniklo za platnosti zákona č. 35/1965 Sb. a v době neexistence žalobce. Podle zákona č. 35/1965 Sb. není pochyb, že se v případě výše citovaných počítačových programů nejednalo o zaměstnanecká díla, neboť mezi autory, včetně Ing. T., nemohl v roce 1990, tj. v době vzniku daného softwarového díla, existovat jakýkoliv zaměstnanecký vztah, k jehož naplnění nedošlo ani později vznikem žalobce. Ze stejných důvodů proto nelze považovat předmětné výše citované softwarové programy ani jako díla vytvořená na objednávku. Neexistují přechodná ustanovení toto upravující. Díla vzniklá podle PůAZ tak zůstávají v platnosti i účinnosti do doby dle § 33 PůAZ. Autorské právo trvá, pokud není dále stanoveno jinak, po dobu života autora a 50 let po jeho smrti, u děl spoluautorů a u spojených děl vytvořených pro účely užívání v tomto spojení 50 let po smrti toho z nich, který ostatní přežil. Z výše uvedeného je tedy nanejvýš zřejmé, že v daných případech nebyl finančními orgány řádně zjištěn skutečný stav věci.

K výše označeným odstavcům 14 a 15 napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni žalobce *sub II./7* žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./8* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 nesouhlasí s daňovými orgány v tom, že by soudní judikatura řešila danou problematiku. Daná problematika nebyla dosud judikována. Jako pozitivní lze hodnotit usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04.

Sub II./8 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./9* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 žalobce uvádí, že Finanční ředitelství v Plzni mělo zkoumat, zda vůbec povaha společníkem a jednatelem poskytnutého plnění – oprávnění k výkonu práva užít dílo – připouští, aby byla označena za práci. Z § 134 obchodního zákoníku vyplývá, že jednatelem náleží obchodní vedení společnosti. K rozhodnutí o obchodním vedení společnosti, má-li společnost více jednatelů, se vyžaduje souhlas většiny jednatelů, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Jak uvedl i Nejvyšší soud ve svém usnesení sp. zn. 11 Tdo 972/2003 obchodním vedením společnosti ve smyslu § 134 obchodního zákoníku je její řízení, tj. zejména organizování a řízení její podnikatelské činnosti, včetně rozhodování o podnikatelských záměrech. Jednatel společnosti s r. o. je statutárním orgánem společnosti, kterého jmenuje valná hromada společnosti z řad společníků nebo jiných fyzických osob. Vztah mezi společností s r. o. a jejím jednatelem při zařizování záležitostí společnosti se řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě ve smyslu obchodního zákoníku, pokud ze smlouvy o výkonu funkce, byla-li uzavřena, nebo ze zákona nevyplývá jiné určení práv a povinností. Smlouva o výkonu funkce musí mít písemnou formu a musí být schválena valnou hromadou. Dle obecně uznávaných definic lze pod pojem práce z pohledu práva podřadit výdělečnou činnost vykonávanou v rámci pracovněprávního vztahu, popř. z pohledu ekonomie je pod pojmem práce chápána cílevědomá činnost člověka, která vytváří nové hodnoty (statky a služby). Ani pod jednu definici nelze podřadit poskytování autorských majetkových práv k dílu, neboť zde nejde o žádnou činnost vytvářející nějaké hodnoty, ale v podstatě o poskytnutí možnosti disponovat s duševním vlastnictvím fyzické osoby-autora díla a následně o čekání na výsledky činnosti oprávněného dané dílo šířit (např. prodejce). Z uvedeného vyplývá, že nelze poskytnutí práva užití k dílu podřadit pod pojem práce.

K výše označenému odstavci 3 napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni žalobce *sub II./9* žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./10* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 dodává, že Finanční ředitelství v Plzni v odůvodnění svých rozhodnutí poukazuje, resp. jen vyjmenovává řadu jednotlivých ustanovení finančních předpisů a ustanovení AZ, nicméně neobjasňuje, proč a na základě čeho vyslovuje výše uvedené tvrzení. Opět zaměňuje pojem práce a licence a opomíjí důležitý fakt, že kdyby zákonodárce chtěl zdanit veškeré příjmy společníků a jednatelů v rámci § 6 ZDP, tak by neuváděl pouze odst. 1 písm. b), že „Příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy za práci členů družstev, společníků ...“. Je důvodné se domnívat, že zákonodárce rozlišuje pojem příjmů a příjmů za práci, jinak by slovo práce nevedl pouze v již zmiňovaném § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Na příjmy z užití díla proto nelze pohlížet jako na příjmy ze závislé činnosti. Finanční ředitelství v Plzni vychází z formálního stavu, kdy pouze porovnává rozsah živnostenských listů žalobce a předmět podnikání společníka a jednatele v jedné osobě. Toto slučování pojmů příjmů za práci s příjmy z užití díla nebo z poskytnutí práva dílo užívat je nutno považovat za účelové vytvářející fikci bez právního opodstatnění. Finanční ředitelství v Plzni také směšuje smlouvu o dílo či jinou smlouvu ve smyslu obchodního zákoníku a licenční smlouvu ve smyslu autorského zákona. Zmíněné smlouvy jsou uzavírány podle plně odlišných speciálních zákonů a nelze je směšovat ani zaměňovat. Proto v předmětné věci nemůže být odměna za poskytnutí nevýhradního práva k užití díla subsumována pouze pod § 6 ZDP, neboť u počítačových produktů, které byly vytvořené před vznikem žalobce v souladu s PÚAZ, byla žalobci pouze postoupena práva k užívání daných softwarových programů za podmínek sjednaných v rámci licenční smlouvy, u které neexistuje povinná písemná forma, pokud nejde o poskytnutí licence výhradní.

Sub II./10 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./11* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 žalobce poukazuje na to, že Finanční ředitelství v Plzni se vůbec nezabývalo zjišťováním skutkového stavu věci, když chybně uvádí, že žalobce a Ing. T. využívali k podnikání stejnou nemovitost. Tvrzení finančního ředitelství o tom, že Ing. T. jako pronajímatel pronajal plátcí daně jako nájemci nebytový prostor v prvním patře nemovitosti ..., je nepravdivé, neboť žalobce měl pronajaty nebytové prostory mimo tento obytný dům ... Ing. T. je spoluvlastníkem předmětné nemovitosti, kde se nacházejí 4 bytové jednotky, obývané převážně spoluvlastníky. Dále mimo obytný dům jsou nebytové prostory, které byly žalobci řádně pronajaty listinnou nájemní smlouvou. Jistě je rozhodné, zda Ing. T. pracuje v prostorech žalobce a zda používá jeho majetek či nikoliv. Kdyby žalobce používal majetek, který mu nenáleží, vznikal by žalobci majetkový prospěch. Navíc zde nejsou uzavřeny ani smlouvy o výpůjčce či pronájmu. Finanční ředitelství v Plzni svými žalobou napadenými rozhodnutími popírá pokyn Ministerstva financí D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb. a vymezení tzv. závislé činnosti. Dále se žalobce dovolává článku Ing. M. S., vedoucí oddělení daně z příjmů fyzických osob Ministerstva financí, nazvaného Zdaňování příjmů z průmyslových práv (Průmyslové vlastnictví, rok 1993, číslo 11, strana 333).

Sub II./11 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *sub II./12* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 žalobce připomíná, že Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 27. 6. 2012, čj. 57Af 42/2010-89, uvedl, že při posuzování konkrétních plnění je nezbytné zvážit, zda v konkrétním případě u osoby, která je společníkem společnosti s ručeným

omezeným a této společnosti poskytla plnění, dominovalo její postavení jako společníka obchodní společnosti nebo naopak postavení, které svědčí o tom, že vykonávala tuto činnost nezávisle na společnosti. Žalobce tvrdí, že se Finanční ředitelství v Plzni s touto otázkou řádně nevypořádalo a pouhým deklarováním příslušných ustanovení ZDP a AZ se dopustilo nezákonnosti. Žalobce se domnívá, že se Finanční ředitelství v Plzni také nevypořádalo s otázkou, zda výkon autorského majetkového práva může být označen za práci dle platného právního řádu České republiky v dané době a čase. Kdyby býval zjistil skutečný stav věci a to, že předmětné autorské dílo vzniklo v roce 1990, přičemž žalobce vznikl až 29. 3. 1996, tak by nemohl uplatnit AZ.

Sub III. všech uvedených žalob žalobce – vzhledem k uvedenému – namítá porušení těchto ustanovení: *a)* § 1 odst. 2, § 5 odst. 1, 2 a 3 a § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu, *b)* § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu, *c)* § 6 odst. 2 písm. b) ZDP, *d)* § 7 odst. 2 písm. a) ZDP, *e)* čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy, *f)* čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a *g)* zákona č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon).

Sub IV. všech přezkoumávaných žalob se shrnuje, že Finanční ředitelství v Plzni ve svých rozhodnutích alegovalo množství ustanovení zákonů, aniž by aplikovalo právní normu na konkrétní případ. Pracuje pouze s vlastními domněnkami a nezabývá se *condicio iuris* ani nepoužívá *diquisitio* [?] *iuris*. Navíc některá tvrzení finančního ředitelství jsou nesrozumitelná či si dokonce protirečí. Finanční ředitelství nesprávně zjistilo stav věci. Dílo sice vytvořeno bylo, ale již řadu let před vznikem žalobce. Nemůže se jednat o *consequens*, neboť žalobce ještě nevznikl a tudíž neexistoval. Proto mělo finanční ředitelství podřadit předmětné příjmy společníka a jednatele pod § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Vzhledem k tomu, že tyto příjmy finanční orgány podřadily pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, jsou jejich rozhodnutí nezákonná. Jelikož se jednalo o totožné *meritum casae* [zřejmě: *causae*], žalobce je přesvědčen o tom, že se Finanční ředitelství v Plzni se neřídilo rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2012, čj. 57Af 42/2010-89, a i proto je jeho rozhodnutí nezákonné.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ad II./4 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *ad II./5* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že Ing. K. T. byl v rozhodné době společníkem a současně jednatelem společnosti s ručením omezeným. Přitom tato skutečnost je jedním z kritérií rozhodných pro následnou aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Dle tohoto ustanovení platilo v rozhodné době (a stále platí), že 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. Dalším předpokladem pro aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP je skutečnost, že společník a jednatel obchodní společnosti vykonával pro tuto společnost práci, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání společnosti. Také tento předpoklad byl u Ing. T. naplněn. V daném případě Ing. T. jako společník a jednatel obchodní společnosti ApSoft s.r.o. vykonával pro tuto obchodní společnost práci, která spočívala v tom, že vytvořil své autorské dílo a to následně poskytl zmíněné obchodní společnosti pro další užití. Společník a jednatel obchodní společnosti ApSoft s.r.o. tak vykonával činnost, která směřovala k vytváření hodnot pro společnost, a jednalo se přitom o činnost, která byla v souladu s předmětem podnikání obchodní společnosti ApSoft s.r.o.

Vzhledem k těmto skutečnostem nelze tuto činnost hodnotit jako činnost vykonávanou nezávisle na plátcí daně (obchodní společnosti ApSoft s.r.o.), v případě Ing. T. dominovalo jeho postavení jako společníka a jednatele plátce daně. V daném případě tak bylo splněno i další kritérium rozhodné pro aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, tj. společník a jednatel plátce daně vykonával práci pro plátce daně a to takovou, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání plátce daně.

Ad II./5-6 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *ad II./6-7* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že porovnání předmětu podnikání společnosti a společníka bylo pouze jedním z kritérií, které žalovaného vedly k posouzení příjmů, které Ing. T. v předmětných zdaňovacích obdobích od plátce daně plynuly, jakožto příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP, nikoli však jediným. K argumentaci žalobce usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/2004, žalovaný uvádí, že v tomto případě podává Ústavní soud právní výklad toho, jakým způsobem je třeba interpretovat ust. § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, a to pouze v obecné rovině. Finanční úřad v Mariánských Lázních a následně žalovaného vedly k posouzení příjmů, které Ing. T. v příslušných zdaňovacích obdobích od plátce daně plynuly, jakožto příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP více kritérií, která byla splněna současně. Mimo již popsané důvody je to zejména fakt, že počítačové programy vytvořené Ing. T. odpovídají definici tzv. zaměstnaneckého díla, jak je uvedena v § 58 zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, ve znění pozdějších předpisů. Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí je dle názoru žalovaného dostatečně zřejmé, že i po důkladném posouzení všech právních skutečností spadají příjmy, které Ing. T. od žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích plynuly, pod definici příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP. Na této skutečnosti nic nemění ani argumentace žalobce, že autorskoprávní vztah mezi ním a Ing. T. vznikl ještě před účinností autorského zákona, neboť pro posouzení příjmů, které Ing. T. od žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích plynuly, je rozhodující stav v těchto zdaňovacích obdobích, nikoliv právní stav před uvedenými zdaňovacími obdobími. Finanční orgány jsou ze zákona povinny posuzovat daný případ podle právního stavu existujícího v příslušném zdaňovacím období. Navíc, jak uvedl Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku 27. 6. 2012, čj. 57Af 42/2010-89, pro správnou interpretaci bude nezbytné vycházet z právní úpravy autorského zákona.

Ad II./7 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *ad II./8* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 Odvolací finanční ředitelství konstatovalo, že problematika podřazení příjmů společníka a jednatele pod § 6 odst. 1 písm. a) ZDP byla opakovaně judikována Nejvyšším správním soudem, a to v rozsudcích ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55, ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 71/2006-91, a ze dne 24. 10. 2007, čj. 1 Afs 54/2007-50.

Ad II./10 žaloby vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013 a *ad II./11* žalob vedených pod sp. zn. 30Af 13/2013 a 30Af 14/2013 se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že místem podnikání Ing. T. byla ... Podle smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 25. 4. 2000 Ing. T. jako pronajímatel pronajal žalobci jakožto nájemci nebytový prostor v prvním patře nemovitosti ... Tyto skutečnosti tak nepřipouštějí jiný závěr, než ke kterému došel žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích. Článek Ing. S. „Zdaňování příjmů z průmyslových práv“ se k dané problematice vyjadřuje pouze obecně a navíc v době, kdy právní úprava ust. § 6

odst. 1 písm. a) ZDP byla jiná (tento článek pochází z 1. 11. 1993), než v rozhodné době zdaňovacích období, za která byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Z tohoto důvodu není argumentace zmíněným odborným článkem pro posuzovaný případ důvodná.

U některých žalobních bodů Odvolací finanční ředitelství zcela nebo co do další argumentace odkázalo na žalobou napadená rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 12. 2012, čj. 9047/12-1100-400623, čj. 9554/12-1100-400623 a čj. 9556/12-1100-400623.

V. Replika

V replice žalobce namítá, že opětovně je tu zaměňován pojem práce pro společnost s pojmem dílo užít ve smyslu §. 14 a násl. PůAZ. Jako pozitivní se opět hodnotí usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04. Porovnání výše vykázaných příjmů Ing. K. T. považuje žalobce za irelevantní, neboť toto je odvislé od výše prodeje jednotlivých prodejců díla, kdy od těchto prodeje v souladu se smlouvou se odvíjí výše odměny za právo dílo užít. Pouze v rozporu se zákonem lze kvalifikovat právo dílo užít jako činnost. Autor nevykonával činnost, která směřovala k vytváření hodnot pro společnost. Autor byl naopak pouze v očekávání svých příjmů z činnosti jiné osoby, mimo jiné i společnosti ApSoft. A nelze ani v jednom spojení spatřovat ze strany Ing. K. T., jako autora, vůči společnosti vykonávanou činnost, spíše pasivní nečinnost. Autorskoprávní vztah je posuzován chybně, kdy je uváděno, že rozhodný je stav v předmětném zdaňovacím období a nikoliv době, kdy vztah vznikl. Toto je plně v rozporu s § 106 AZ, kdy tímto novým autorským zákonem se řídí právní vztahy, které vznikly ode dne nabytí jeho účinnosti. A právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a práva a povinnosti z nich vzniklé, jakož i práva z odpovědnosti za porušení smluv uzavřených přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se řídí dosavadními předpisy, tj. PůAZ. K výtahům z judikatury žalobce upozorňuje na skutečnost, že veškerá uváděná judikatura se zabývá kromě jiného pouze činností vykonávanou pro společnost. Nikoliv „nečinností“. K pronajmutí nebytového prostoru v 1. patře nemovitosti ... Ing. K. T. žalobci nedošlo a ani nemohlo dojít, neboť tento nebytový prostor ani neexistuje a neexistoval. Byla-li vůbec takováto smlouva uzavřena, je od prvopočátku neplatná. Skutečností je, že Ing. K. T. je pouze 3/8 vlastník nemovitosti (viz KN). Společnost měla pronajatu plně samostatnou část se samostatným vchodem mimo předmětnou nemovitost. V daném ustanovení zákona od roku 1993 a výkladu od doby citovaného článku Ing. S. nedošlo ze strany Ministerstva financí ke změně. Ing. S. v něm navíc vystupovala jako osoba zaměstnaná na Ministerstvu financí. Toto téma nebylo ani předmětem jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí. Dokonce byl tento článek získán z oficiálních stránek Ministerstva financí a potažmo daňové správy.

VI. Jednání před soudem

Při jednáních před soudem dne 16. 9. 2014 a dne 10. 10. 2014 účastníci řízení setrvali na své předchozí argumentaci. Jednání konané dne 16. 9. 2014 bylo odročeno mj. z toho důvodu, aby bylo možno upřesnit tvrzení a eventuálně i důkazy ohledně nezohlednění skutečnosti, že rozhodující část předmětného softwaru byla vytvořena už v roce 1990.

VII. Vlastní argumentace soudu

VII.1 Právní úprava

Zákon o daních z příjmů upravoval v § 6 příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky a v § 7 příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, ve znění účinném v roce 2006 až 2009, příjmy ze závislé činnosti jsou 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 § 7 odst. 2 písm. a) ZDP, ve znění účinném v roce 2006 až 2009, příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem.

V přezkoumávaných věcech jde o to, zda předmětné příjmy Ing. K. T. jsou příjmy za práci společníka a jednatele společnosti s ručením omezeným jako příjmy *ze závislé činnosti* podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP nebo příjmy z užití nebo poskytnutí autorských práv jako příjmy *z jiné samostatné výdělečné činnosti* podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

VII.2 Usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04

V tomto zásadním rozhodnutí se praví zejména toto: „*Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti, nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje, či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd.*“.

Sloveso „dominuje“, které zde má rozhodující význam, si zdejší soud v této souvislosti vykládá ne ve smyslu „panuje“, nýbrž ve smyslu „převládá, převyšuje, převažuje“. Není jednoduché rozhodnout, zda se v daném případě jedná o příjmy ze závislé činnosti nebo o příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti. Je tu přítomno do určité míry obojí, jde však o to, co dominuje, tedy převažuje, resp. kde se nacházíme v intervalu, který je na jedné straně tvořen nepochybnými příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a na druhé straně obdobně nepochybnými příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti než podnikání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Zdejší soud také zaregistroval demonstrativnost výčtu kritérií uvedených Ústavním soudem k posouzení toho, zda subjekt vykonává činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná (arg.: „*atd.*“).

VII.3 Vznik díla před vznikem žalobce

V řízení před soudem poukazoval žalobce na to, že předmětné softwarové dílo bylo vytvořeno již v roce 1990, kdežto společnost ApSoft s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku až 29. 3. 1996. Při jednání před soudem dne 16. 9. 2014 zástupkyně žalobce upřesnila, že z roku 1990 je zhruba 90 % softwaru a zhruba 10 % představuje pozdější update či upgrade, k němuž muselo dojít v důsledku změny legislativy. Soudu byly předloženy návrhy důkazů k prokázání doby vzniku díla.

K tomu soud uvádí, že podle jeho názoru by doba vzniku díla byla relevantní tehdy, kdyby se tato informace dostala do dispozice správních orgánů v průběhu řízení před nimi. Významnost informace – sama o sobě – je nabíledni: kdyby dílo vzniklo před vznikem žalobce, sotva by bylo možné tvrdit, že software byl vytvořen závisle na společnosti ApSoft s.r.o. Žalobce však dostatečně konkrétně netvrdil, že informaci o vzniku díla před vznikem společnosti předložil Finančnímu úřadu v Mariánských lázních či Finančnímu ředitelství v Plzni, a proto má soud za to, že nevypořádání se s tímto tvrzením nelze považovat za vadný postup správních orgánů.

Jelikož to, že by správní orgány mohly mít povědomost o vzniku díla, neplyne ani z předloženého spisového materiálu, nemělo podle názoru soudu smyslu se touto otázkou zabývat ani v řízení před ním a žalobcem navržené důkazy proto nebyly v tomto ohledu provedeny.

VII.4 Rozhodovací důvody Finančního ředitelství v Plzni

Relativně snadná cesta, jak rozhodnout tento spor, se z důvodů uvedených v bodě VII.3 ukázala neschůdnou, a tak nezbylo než se prizmatem žalobních bodů vypořádat s jednotlivými rozhodovacími důvody Finančního ředitelství v Plzni.

Soud předesílá, že očekával, že Finanční ředitelství v Plzni se věci chopí poněkud citlivěji, než se stalo. S tímž skutkovým základem, z něhož se vycházelo při tezi, že příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným jsou prostě příjmy ze závislé činnosti, se – po zrušení původního rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení – pracovalo i ke zvládnutí požadavku velmi pečlivého zvážení, zda v předmětném vztahu dominuje postavení příslušného subjektu jako společníka a jednatele obchodní společnosti nebo jako osoby samostatně výdělečně činné. Nic se tu nedošetřovalo, nikomu se nekladla žádná (další) otázka, která by směřovala k tomu, aby se skutečně mohlo rozhodnout, zda jde o příjem ze závislé činnosti nebo o příjem z jiné samostatně výdělečné činnosti, v tomto případě příjem z užití a poskytnutí práv autorských. Na tuto situaci však nemíří žádný žalobní bod, a tak soud nemá důvod se tím dále zabývat.

A nyní k jednotlivým odstavcům odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni.

K výše označenému odstavci 3 napadených rozhodnutí, kde Finanční ředitelství v Plzni míní, že „*S ohledem na znění § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. v případě zdanění příjmů plynoucích daňovému subjektu z užití nebo poskytnutí autorských práv by měla být upřednostněna aplikace § 6 před aplikací § 7 odst. 2 písm. a).*“, soud konstatuje, že z textu odůvodnění není patrné, proč by s ohledem na znění § 7 odst. 2 písm. a) ZDP měla být

upřednostněna aplikace § 6 před aplikací § 7 odst. 2 písm. a). Zdejšímu soudu není známo, že by se soudní praxe přímo k tomuto vyslovila. Z některých dosažitelných judikátů lze mít za to, že je na místě preferovat § 6 odst. 1 písm. b) oproti § 7 odst. 1 písm. c), z jiných je možné dospět k opačnému závěru. Ale konkrétně k § 7 odst. 2 písm. a) ZDP zřejmě nic k dispozici není. Soud si je vědom rozdílné dikce ust. § 7 odst. 1 a § 7 odst. 2, tj. „příjmy z podnikání jsou ...“ (§ 7 odst. 1 ZDP) oproti „příjmům z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou ...“ (§ 7 odst. 2 ZDP). Nicméně poněkud nejasné vyjádření Finančního ředitelství v Plzni o upřednostnění aplikace § 6 před aplikací § 7 odst. 2 písm. a) neshledává soud dostatečným. Bylo by třeba prohloubenější argumentace v tomto smyslu. Nelze se dohadovat, zda uvedenou formulací byla myšlena odlišnost úvodních vět obou ustanovení nebo něco jiného. I v tomto případě by to chtělo hovořit přesněji.

K výše označenému odstavci 5 napadených rozhodnutí, který je uveden tím, že *„Dalším kritériem pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. je skutečnost, že společník a jednatel společnosti vykonával pro tuto společnost práci, a to práci, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání společnosti.“*, je soud toho názoru, že v rozhodnutích Finančního rozhodnutí v Plzni jsou určité rozpory: ve srovnatelných spojeních je na několika (málo) místech použita formulace s výrazem „bezprostředně“, kdežto ve zbytku formulace s tímto příslovcem užita není. Podle názoru soudu je zde příslovce „bezprostředně“ klíčové a je třeba takovou záležitost dostatečným způsobem odůvodnit. Jestliže se v pokynu Ministerstva financí D-285 opakovaně zdůrazňuje potřeba materiálního chápání, pojmání a vnímání závislé práce, tak by to mělo být rozšířeno i na to, že není možné mechanicky porovnávat okruh činností, které jsou obsaženy třeba v živnostenském oprávnění, ale že je nutno klást důraz na skutečně vykonávanou činnost. Tu soud konstatuje, že nebylo zpochybňováno to, že Ing. K. T. vytvářel programy a že společnost ApSoft s.r.o. programy vytvořené jím a Ing. D. S. prodávala. Podle názoru soudu byla činnost Ing. K. T. jako fyzické osoby a jako společníka a jednatele společnosti ApSoft s.r.o. přeci jenom fakticky odlišná. Práci, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání společnosti, by mohla být třeba určitá reklamní činnost, kdyby si společník a jednatel společnosti zajel na veletrh a tam propagoval své výrobky, tak by to bezprostředně souviselo s obchodní činností společnosti. Vytváření programu sice nepochybně souvisí s předmětem podnikání společnosti, ale podle názoru soudu to samo o sobě ještě neprokazuje, že tu šlo o bezprostřední souvislost.

K výše označeným odstavcům 6 a 7 napadených rozhodnutí o zaměstnaneckém díle soud uvádí, že účastníci řízení nepochybovali to, že předmětné počítačové programy jsou autorskými díly. Ani soud proto neměl potřebu o tom pochybovat. Vychází se tu z toho posouzení věci, že příslušné počítačové programy jsou autorskými díly ve smyslu autorského zákona. Konec konců jeden ze závěrů zdejšího soudu, když rušil předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ve vztahu k roku 2006, byl, že celou věc je třeba posoudit i v intencích autorského zákona. Stejně tak je nutno ponechat stranou otázku, zda to, co bylo vytvořeno a na základě licence dále poskytnuto, se mělo řídit autorským zákonem z roku 1965 nebo autorským zákonem z roku 2000. Správním orgánům se nedostala věrohodná indicie, že by předmětný autorský software přesahoval před účinnost autorského zákona z roku 2000 (tj. před 1. 12. 2000), dokonce i licenční smlouva o šíření počítačového programu ze dne 25. 8. 2000 se tváří být uzavřena Ing. K. T. a společností ApSoft s.r.o. už podle autorského zákona z roku 2000.

Názor Finančního ředitelství v Plzni, že v daném případě se jedná o zaměstnanecké dílo podle § 58 autorského zákona z roku 2000, považuje soud za neodůvodněný. Autorský zákon z roku 2000 prošel řadou změn, pro přezkoumávanou věc je rozhodující změna ust. § 58, ke které došlo k 21. 5. 2006: k odst. 1 a 7 byl s účinností od 22. 5. 2006 přidán, kromě jiného, odst. 10. Podle § 58 odst. 1 věty první tohoto zákona není-li sjednáno jinak, zaměstnavatel vykonává svým jménem a na svůj účet autora majetková práva k dílu, které autor vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem (zaměstnanecké dílo). Podle § 58 odst. 7 věty první uvedeného zákona se počítačové programy a databáze, jakož i kartografická díla, která nejsou kolektivními díly, považují za zaměstnanecká díla i tehdy, byla-li autorem vytvořena na objednávku; objednatel se v takovém případě považuje za zaměstnavatele. Podle § 58 odst. 10 věty první autorského zákona z roku 2000 ustanovení odstavců 1 až 6 a odstavce 8 platí obdobně pro díla vytvořená ke splnění povinností vyplývajících ze vztahu mezi společností a autorem, který je statutárním orgánem nebo členem statutárního či jiného orgánu společnosti anebo společníkem veřejné obchodní společnosti či komplementářem komanditní společnosti; obchodní společnost se v takovém případě považuje za zaměstnavatele. Těmto ustanovením rozumí soud tak, že každé autorské dílo – pojmově – může být zaměstnaneckým dílem za podmínek stanovených v § 58 odst. 1 nebo odst. 10 (v daném případě by připadal v úvahu odst. 10). Z § 58 odst. 7 pak plyne, že počítačové programy a databáze, jakož i kartografická díla, která nejsou kolektivními díly, mohou být, i když nesplňují podmínky stanovené v § 58 odst. 1 nebo odst. 10, zaměstnaneckými díly, jestliže splňují podmínky stanovené v § 58 odst. 7 (arg.: „i tehdy“). Jinak řečeno: počítačové programy mohou být – ve vztahu k zde řešené problematice – zaměstnaneckými díly buď podle § 58 odst. 10, nebo podle § 58 odst. 7.

Finanční ředitelství v Plzni zřejmě absolutizovalo pořadí odstavců v § 58 autorského zákona z roku 2000. Postupovalo podle číslování odstavců, jak jsou v tomto zákoně uvedeny po jeho novele s účinností od 22. 5. 2006. Ve skutečnosti ovšem odst. 10 obsahově nepatří na konec tohoto ustanovení, ale hned za odst. 1. Aby bylo možné něco prohlásit za zaměstnanecké dílo, musí být vyjeveno, zda je to podle § 58 odst. 1 či odst. 10, což je obecně zhruba totéž, nebo podle § 58 odst. 7. Nemůže to být současně, buď jedno, nebo druhé a jedno nebo druhé je třeba prokázat. To se však v daném případě podle názoru soudu nestalo. U odst. 10 by muselo být prokázáno, že dílo bylo vytvořeno ke splnění povinností vyplývajících ze vztahu mezi společností a autorem, to prokázáno není. U odst. 7 by muselo být doloženo, že dílo bylo autorem vytvořeno na objednávku, to také doloženo není. Co to znamená, bylo-li autorem vytvořeno na objednávku, objasňuje § 61 autorského zákona z roku 2000. Znamená to na základě smlouvy o dílo. To nebylo tvrzeno a vůbec ne prokázáno. Jedná se přitom o stěžejní argument finančního ředitelství. Lze tak shrnout, že předmětné dílo by sice mohlo být zaměstnanecké, ale to by muselo být prokázáno, což nebylo, a není tu žádný automatismus, že počítačové programy by byly bez dalšího zaměstnaneckými díly. Bývají to typická zaměstnanecká díla, ale to neznamená, že každý takovýto případ je možno pod tuto kategorii subsumovat.

K výše označeným odstavcům 8 až 11 napadených rozhodnutí lze říci, že jednotlivé skutečnosti tam uvedené nejsou samy o sobě pro příslušné závěry příliš relevantní.

V tomto případě se však k jedné z nich přidává druhá a třetí a čtvrtá. Ing. K. T. realizoval příjmy za svá autorská díla v naprosté většině případů prostřednictvím společnosti ApSoft s.r.o., jen ve zlomkovém rozsahu je realizoval od jiných subjektů. U softwaru to, zda plátce daně určoval či neurčoval způsob provedení či dobu provedení této činnosti, nepřipadá příliš v úvahu, tak proč by to mělo Finanční ředitelství v Plzni zkoumat. Podle názoru soudu je si ovšem třeba uvědomit, že § 7 ZDP sice soustřeďuje pod jednu střechu podnikání a jinou samostatnou výdělečnou činnost z hlediska zdaňování jejich příjmů, ale u samostatné výdělečné činnosti uvedené v § 7 odst. 2 písm. a), a to zvláště u autorských děl, by to chtělo větší pečlivost skutkovou i právní, poněvadž autorská díla jsou pojmově spjata spíše s nezávislostí jejich provádění, čili v tomto případě dospět k závěru o tom, že je to závislá práce, by za určitých okolností možno bylo, ale je to nepochybně skutkově i právně velmi obtížné. Generalizující zjištění správního orgánu o tom, kde Ing. K. T. pracoval, nekorespondují s údaji jím uvedenými v protokolech a poskytnutými v přílohách. Kvůli uplatnění výdajů procentem z příjmů nelze podle Finančního ředitelství v Plzni posoudit, zda Ing. K. T. vykonával činnost nezávisle nebo závisle na plátcí daně. Finanční ředitelství ovšem mělo prokazovat, že je to závislá práce, kdežto žalobce prokazoval, že je to samostatná výdělečná činnost. I tento poznatek je tak třeba započítat na konto společnosti ApSoft s.r.o.

Uvedené jednotlivosti by samy o sobě, jak řečeno, nebyly příliš významné, jejich součet však v daném případě už podle názoru soudu je s to poněkud vychýlit miskou vah na ose závislá práce versus jiná samostatná výdělečná činnost než podnikání ve prospěch názoru zastávaného žalobcem.

K výše označenému odstavci 12 napadených rozhodnutí, kde Finanční ředitelství v Plzni tvrdí, že „*společník a jednatel plátce daně vykonával činnost, která směřovala k vytváření hodnot pro společnost*“, soud připomíná lapidární vyjádření společnosti ApSoft s.r.o. před správcem daně dne 10. 8. 2009: „*Budu pěstovat jablka, část jablek prodám u silnice, druhou část jablek prodám do Tesca. Ten ovocnář je prvovýrobce, který jablka pěstuje na prodej, částečně je prodává sám a částečně přes organizaci. ApSoft s.r.o. v procesu prodeje softwaru funguje čistě jako prodejce obchodní organizace.*“. I prvovýrobci tedy přispívají k tomu, že obchodní řetězce mají zisky. Čili jen to, že někdo přispívá k dosažení zisku, fungování a prosperitě někoho dalšího, ještě neznámá, že je to závislá činnost. Také v tomto případě je klíčové ono „bezprostředně“, poněvadž jinak by bylo možno vidět závislou činnost skoro všude. Nakonec i pokyn Ministerstva financí D-285 hovoří o tom, že určité pokyny jsou i mezi objednatelům a zhotovitelem, ale jejich vztah se nestane pracovněprávním tím, že když si něco objednáváme, tak řekneme, jak to má vypadat, jakou to má mít barvu, kdy to mají dodat, do kolika peněz se mají vejít atd.

Ve výše označenému odstavci 13 napadených rozhodnutí se opakovaně užívá konstrukce „*bez ohledu na právní skutečnost zakládající vznik příjmu*“. Podle názoru soudu je to kritérium, které by mělo být uplatňováno především v rámci § 6 ZDP samotného (je-li posuzován izolovaně). Pak opravdu nezáleží na tom, jaká právní skutečnost zakládá v tomto případě vznik příjmů. Jinak řečeno je vcelku jedno, jestli je to pracovní smlouva anebo nějaký zastřený úkon, který např. přes smlouvu o dílo má obejít daňové aspekty pracovní smlouvy. V přezkoumávané věci se ovšem váží, zda něco dominuje čili převládá ve vztahu k něčemu,

tj. zda převažuje § 6 nebo § 7 ZDP. Lze se tu tak domnívat, že právní skutečnost zakládající vznik příjmu je určitým pomocným kritériem, které by mělo být vzato v úvahu. Nemůže být vzato v úvahu jako prvořadá, ale rozhodně jako doplňující skutečnost. Z hlediska naplnění skutkové podstaty některých deliktů také nemusí být rozhodné, zda byly spáchány úmyslně nebo z nedbalosti. Ale to neznamená, že bychom při posuzování toho kterého konkrétního jednání měli rezignovat na rozlišování formy zavinění. Jestliže je něco spácháno nedbalostně, tak typově to bývá v nižší škodlivosti a tudíž sankce může být nižší, než když někdo totéž udělá úmyslně. Pro naplnění skutkové podstaty je to někdy nerozhodné, ale z toho neplyne, že to můžeme nechat úplně být, může to mít význam pro posouzení dalších skutečností. Obdobně je to také v tomto případě. Soud má za to, že konstrukce „bez ohledu na právní skutečnost zakládající vznik příjmu“ neznamená, že to je vždy úplně jedno, nýbrž jen to, že to není podstatné při zastírání závislé činnosti dle § 6 různými simulativními úkony.

Ve výše označenému odstavci 14 napadených rozhodnutí se Finanční ředitelství v Plzni vyslovuje k pokynu Ministerstva financí D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb. K tomu může soud jen konstatovat, že náročná zákonná ustanovení jsou vykládána nejednoznačným pokynem Ministerstva financí, protože v jeho textu je skutečně velmi těžké odlišit, kde se týká § 6 odst. 1 písm. a) a kde § 6 odst. 1 písm. b). Podle názvu to poznat nelze a obsah, kde se pravděpodobně prolínají jednotlivá ustanovení, je od sebe bez nesnází nerozeznatelný; za této situace lze význam tohoto pokynu Ministerstva financí proto spatřovat hlavně ve zdůrazňování materiálního posuzování příslušné činnosti.

K výše označenému odstavci 15 napadených rozhodnutí, kde se Finanční ředitelství v Plzni dovolává současné soudní praxe, soud opakuje, že jemu dostupná soudní judikatura neřešila vztah mezi § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Závěry soudní praxe, jež byly citovány nebo jsou jinak k dispozici, se týkaly vztahu mezi § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 ZDP, což není totéž. Příjmy z podnikání tak, jak jsou upraveny v § 7 odst. 1, nejsou totožné s příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, které jsou upraveny v § 7 odst. 2 ZDP. Ve vyjádření žalovaného správního orgánu k žalobám se poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55, ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 71/2006-91, a ze dne 24. 10. 2007, čj. 1 Afs 54/2007-50.

V prvním z těchto rozsudků jde v první řadě o toto: „Pro kvalifikaci příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku vztahu mezi nimi.“. Zde se tudíž nejedná o kolizi mezi § 6 odst. 1 a § 7 odst. 2 ZDP, nýbrž o výklad ust. § 6 ZDP, a to ještě ne o § 6 odst. 1 písm. b), ale písm. a) ZDP.

Ani v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 71/2006-91, se Nejvyšší správní soud nezabýval vztahem § 6 odst. 1 písm. b) k § 7 odst. 2, nýbrž k § 7 odst. 1 písm. c) ZDP. Zdejší soud se domnívá, že závěry týkající se podnikání (podle zvláštních předpisů) nelze

mechanicky převádět na užívání a poskytování autorských práv, že v aktuálně přezkoumávané věci je meritum posazeno přeci jenom někde jinde.

V rozsudku ze dne 24. 10. 2007, čj. 1 Afs 54/2007-50, z něhož žalovaný správní orgán cituje nejobsáhleji, došel Nejvyšší správní soud k tomuto názoru: „*Jak je z textu normy [§ 6 odst. 1 písm. b) ZDP] zřejmé, pro daňové účely, tedy pro účely zařazení takových příjmů pod jednotlivé zdroje příjmů zavedl zákon legální fikci, podle níž se na takové příjmy hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjmy z činnosti, jež není závislou. Za absence právě té podmínky, že je posuzován příjem za práce jednatele pro společnost, by se v daném případě jednalo o příjem z podnikatelské činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je však třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se jednatel či společník podílí na dosažení zisku, na fungování a v důsledku i na prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné (jak správně uzavřel soud i žalovaný), zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníkem (jednatelem) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost, jsou příjmy plynoucí z ní jednatelem vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to i tehdy, jestliže jednatel vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění. 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 (publikováno pod č. 889/2006 Sb. NSS), podle něhož "vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež může mít jinak charakter samostatné výdělečné činnosti, a podléhat tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona, příjem z této činnosti považuje pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. (K tomu soud dodává, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel i testem ústavnosti)". K tomu může zdejší soud dodat toliko to, že ústavnost rozsudku ze dne 8. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2003-59, otestoval Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, takto: „*Ačkoliv tedy v projednávaném případě neshledal Ústavní soud porušení základního práva podle čl. 11 Listiny, přesto považuje za nutné - alespoň ve formě obiter dictum - zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tak, jak ji v obecné rovině podal v napadeném rozsudku NSS, není z ústavněprávních hledisek akceptovatelná*". Nadto třeba připojit informaci, že ani v onom případě se nejedná o nyní aktuální zkoumaný § 7 odst. 2 písm. a), nýbrž zase o § 7 odst. 1 písm. c) ZDP.*

Z uvedených důvodů výše zmíněná soudní praxe nepodporuje závěry, k nimž v přezkoumávané věci došlo Finanční ředitelství v Plzni, ani není v rozporu se závěry, k nimž v tomto rozsudku dospěl zdejší soud.

Správní orgány měly posoudit to, zda příslušné příjmy Ing. K. T. je třeba subsumovat pod § 6 odst. 1 písm. b) nebo pod § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Měly dostatečně přesvědčivým způsobem zdůvodnit, proč podle jejich názoru převažuje § 6 odst. 1 písm. b) nad § 7 odst. 2

písm. a) ZDP (nebo obráceně). Z minulosti zde byla určitá představa, co je pro tuto záležitost relevantní, ale tato představa měla být výrazným způsobem korigována, jak po citovaném usnesení Ústavního soudu, tak po předchozím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu. Bylo třeba velmi pečlivě posuzovat, zda dominuje postavení Ing. K. T. jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná. Podle názoru soudu finanční ředitelství, ač to tvrdilo, neprokázalo, že v daném případě převažuje prvé nad druhým.

VII.5 Zbývající námitky

V přezkoumávané věci se jedná o rozsáhlý soubor argumentů. Několik námitek žalobce, jež měl za pro věc irelevantní, nechal soud stranou. Za nedůvodné považuje soud zejména ty generalizace obsažené v částech III. a IV. žalob, které přesahují opodstatněnost a uznatelnost jednotlivých žalobních bodů z části II. žalob.

VIII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloby byly z výše uvedených důvodů shledány důvodnými, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí pro nezákonnost a pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věci se vracejí k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má zásadně právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s. za zastupování účastníka řízení daňovým poradcem náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.

Odměny advokátů a náhrady advokátů za poskytování právních služeb jsou upraveny vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).

Zástupkyně žalobce požadovala náhradu nákladů řízení v celkové částce 55.480,- Kč, které tvoří: SOP ve výši 9.000,- Kč, 3 x převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] – včetně DPH 12.342,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], 3 x písemné podání ve věci samé – žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] – včetně DPH 12.342,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], 1 x písemné podání ve věci samé – replika [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] – včetně DPH 4.114,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], 1 x písemné podání ve věci samé – doplnění žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] – včetně DPH 4.114,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], 2 x účast na jednání před soudem – dne 16. 9. 2014 a dne 10. 10. 2014 [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu] – včetně DPH 8.228,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)

advokátního tarifu] a náhrada za parkování 260,- Kč (4x parkovací lístek). Náhrada požadovaných nákladů řízení celkem činí částku 56.655,- Kč.

Soud tu toliko konstatuje, že celková částka požadovaných nákladů řízení je na začátku vyúčtování uváděna ve výši 55.480,- Kč a na jeho konci ve výši 56.655,- Kč a že součet jednotlivých vyčíslených položek představuje částku 50.400,- Kč.

Soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. žalobci přiznal – v zásadě v souladu s jeho požadavkem – náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **54.504,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za tři žaloby proti rozhodnutí správního orgánu po 3.000,- Kč (9.000,- Kč), z odměny daňového poradce za deset úkonů právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu *per analogiam* (31.000,- + DPH = 37.510,- Kč), z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za deset úkonů právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu *per analogiam* (3.000,- + DPH = 3.630,- Kč), z náhrady hotových výdajů – cestovních výdajů za dvě cesty z Prahy do Plzně a zpět k jednáním před soudem dne 16. 9. 2014 a 10. 10. 2014 podle § 13 odst. 1 a odst. 4 advokátního tarifu *per analogiam* ve spojení s právními předpisy o cestovních náhradách ve výši 2.191,46 + DPH = 2.652,- Kč, z náhrady hotových výdajů – výdajů za parkování podle předložených dokladů ve výši 260,- Kč a z náhrady za promeškaný čas, tj. 100,- Kč za každou i jen započatou půlhodinu, za 12 půlhodin strávených dvěma cestami z Prahy do Plzně a zpět k jednání před soudem podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu *per analogiam* (12 x 100,- + DPH = 1.452,- Kč).

Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují převzetí a příprava zastoupení a žaloba ve věci vedené pod sp. zn. 30Af 12/2013, převzetí a příprava zastoupení a žaloba ve věci vedené pod sp. zn. 30Af 13/2013, převzetí a příprava zastoupení a žaloba ve věci vedené pod sp. zn. 30Af 14/2013, replika datovaná dne 15. 6. 2013, podání nazvané „Opětovné doložení důkazního materiálu“ (datované dne 9. 10. 2014) a účast na jednání před soudem dne 16. 9. 2014 a dne 10. 10. 2014.

Celková dvojnásobná vzdálenost Praha – Plzeň a zpět byla soudem vyčíslena v délce 364 km. Daňová poradkyně užila osobního automobilu Lexus 450h o průměrné spotřebě 6,50 litru pohonné hmoty (benzín 95 okt.) na 100 km. Cestovní výdaje za uvedenou cestu jsou tak součtem náhrady za spotřebované pohonné hmoty: 6,50 litru x 3,64 km x 35,70 Kč = 844,66 Kč a základní náhrady (amortizace): 364 km x 3,70 Kč = 1.346,80 Kč, tedy celkem 2.191,46 Kč.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. *per analogiam* ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího

správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 10. října 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková