



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobkyně ApSoft s.r.o.**, se sídlem Mariánské Lázně, Husova 473/19, *zastoupené JUDr. Ing. Arianou Bučkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Praha 1, Panská 1*, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.května 2010, č.j. 3815/10-1100-400623,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17.5.2010 č.j. 3815/10-1100-400623 se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.600 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ariany Bučkové, daňové poradkyně.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství v Plzni (dále jen **žalovaný**) rozhodnutím ze dne 17.5.2010, č.j. 3815/10-1100-400623 (dále jen **napadené rozhodnutí**), zamítlo odvolání obchodní společnosti ApSoft s.r.o. (dále jen **žalobkyně**) proti platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen **DPFO**) vydanému dne 15.10.2009 pod č.j. 46126/09/125970403186 (dále jen **platební výměr**) Finančním úřadem v Mariánských Lázních (dále jen **správce daně**), kterým byla předepsána k přímému placení DPFO za květen až prosinec roku 2006 ve výši 69.321,-Kč a současně sděleno, že vzniká povinnost uhradit penále ve výši 13.864,-Kč.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou ze dne 13.7.2010, kterou se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, platebního výměru, vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a uložení povinnosti žalovanému uhradit žalobkyni náklady řízení.

Žalobu odůvodnila dvěma skupinami žalobních bodů.

V prvním žalobním bodu tvrdila, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné a došlo jím k porušení ust. § 2 odst. 1, 3 a 7 a k porušení ust. § 32 odst. 2, 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen *d.ř.* nebo *daňový řád*), dále k porušení § 6 odst. 2 písm. b) a § 7 odst. 2 písm. a) zák.č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších novel (dále jen **ZDP**), článku 2 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen **Ústava**) a článků 1, 2 odst. 2, 3, čl. 3 odst. 3, čl. 4 odst. 1-4, čl. 5, čl. 11 odst. 1, 4, čl. 15 odst. 2, čl. 26 odst. 1, čl. 34 odst. 1, čl. 36 a čl. 37 Listiny základních práv a svobod (dále jen **Listiny**).

K tomuto žalobnímu bodu uvedla, že uzavřela dne 25.8.2000 nevýhradní licenční smlouvu s Ing. K.T., (dále také jen *autor nebo ing. T.*), na základě které autor poskytuje žalobkyni oprávnění k výkonu práva dílo užít a žalobkyně se zavazuje poskytnout autorovi odměnu. Obdobnou smlouvu uzavřela žalobkyně i s jinými autory, jejichž úhrady byly ponechány bez překlasifikace ze strany správce daně. Správce daně porovnal předměty podnikání žalobkyně, jejímž společníkem a jednatelem je Ing. T., a fyzické osoby Ing. T. a dovodil, že předmětné práce fakturované fyzickou osobou Ing. T. žalobkyni svým charakterem odpovídají předmětu činnosti žalobkyně a jako důsledek překlasifikoval platby autorské odměny ve prospěch Ing. T. za příjmy ze závislé činnosti. Žalobkyně v odvolání namítala, že tvorba programu není předmětem jejího podnikání, nikdy programy netvořila a navíc tato činnost podléhá samostatné zákonné úpravě, konkrétně zákonu č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (dále jen **autorský zákon**). Rovněž nesouhlasila s chybnou interpretací uvedenou ve Zprávě o daňové kontrole (dále jen **Zpráva**) v té části, kde bylo uvedeno, že činnost fyzické osoby Ing. T. představuje běžnou náplň činnosti žalobkyně vyplývající z předmětu její činnosti, což znamená, že má tato fyzickou osobou vykonávaná činnost povahu práce společníka pro společnost. Také nesouhlasila s tím, že správce daně opomenul autorský zákon, který navíc zaměnil se živností, a uvedl, že zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání ve znění pozdějších předpisů (dále jen **živnostenský zákon**), v § 3 odst. 1 písm. b) negativně vymezuje, že živností není využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti, chráněných zvláštními zákony, jejich původci nebo autory. Žalovaný se s těmito námitkami žalobkyně vůbec nevypořádal, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobkyně dále uvedla, že se řídila pokynem D-285 Ministerstva financí, který byl vydán k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP a vymezení tzv. závislé činnosti. Výkon práva pod tam uvedené znaky nelze podřadit. Žalobkyně dopisem ze dne 28.8.2009 uvedla, že předmětem činnosti je poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software s uvedením, které činnosti žalobkyně v roce 2006 prováděla. Dále Ing. T. ve své svědecké výpovědi uvedl, že on jako dodavatel – autor, jako fyzická osoba má dva živnostenské listy na poskytování software a automatizované zpracování dat s tím, že žádnou z těchto uvedených činností v roce 2006 neprovozoval a tudíž ani nefakturoval žalobkyni. Vytváří programy v souladu s autorským zákonem na svých zařízeních a v prostorách nesouvisejících se společností a následně tyto moduly poskytuje žalobkyni na základě smlouvy o poskytnutí práva dílo užít a dále šířit. Tvorba se děje pod vlastním jménem autora. Dílo Ing. T. je vytvářeno v souladu s autorským zákonem, kde přímo v § 2 odst. 2 je uvedeno, že za dílo se považuje též počítačový program, je-li původní v tom smyslu, že je autorovým vlastním duševním výtvozem. Právo autorství jako právo osobnostní zůstává na osobě autora – Ing. T. – a nepřechází na „údajného zaměstnavatele“ – žalobkyni. Ta má pouze právo dílo dále šířit a udržovat na základě licenčních smluv. Má právo nakládat dále se

softwarem jako se zbožím ve vztahu ke třetím osobám – odběratelům. Autor přenechával plody své činnosti – dílo na základě licenčních smluv i jiným uživatelům. Se žalobkyní nebyla uzavřena výhradní, nýbrž nevýhradní licenční smlouva. Žalobkyně má za to, že postupovala v souladu s pokynem D 285. Pokyny řady D nejsou právním předpisem, ale dle judikatury Nejvyššího správního soudu se jedná o tzv. správní praxi, která je pro správce daně závazná. Žalobkyně tudíž namítá nesprávné posouzení právní otázky a špatnou aplikaci právní normy, když na zjištěný skutkový stav byl použit jiný právní předpis (záměna živnostenského zákona se zákonem autorským).

Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ocitoval § 7 odst. 2 písm. a) ZDP a uvedl, že pro stanovení veřejnoprávní povinnosti není významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva byly mezi společníkem (jednatelem) společností zvoleny pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. S touto argumentací žalobkyně nesouhlasí a na podporu svého názoru argumentuje článkem Ing. Svobodové ze dne 1.11.1993 nazvaným Zdaňování příjmů z průmyslových práv. Autorka v něm uvádí, že takové příjmy se posuzují jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 ZDP pouze tehdy, jestliže vytvořil původce vynález ke splnění úkolu z pracovního poměru a právo na patent nebo právo původce podat přihlášku průmyslového vzoru přechází na zaměstnavatele. V ostatních případech se takové příjmy posuzují podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Podle žalobkyně návětí § 7 odst. 2 ZDP je nutno chápat extenzivně a v tom smyslu, že není-li jiným právem dáno, že se jedná o § 6, tak se jedná o § 7 ZDP.

Žalobkyně také namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v rozporu se skutečností uváděl, že zákonodárce pojem práce společníka pro společnost s ručením omezeným zavedl jako legislativní zkratku. Podle žalobkyně se sice tento pojem vyskytuje v § 6 odst. 1 písm. b), ale jako legislativní zkratka zaveden není a tudíž není možno takto dál s ním pracovat. Rovněž vyjádřila nesouhlas s mechanickým, formálním porovnáním živnostenských oprávnění, jak v napadeném rozhodnutí učinil žalovaný. Podle jejího názoru je dále nutné zkoumat, zda byla na základě nich činnost vykonávána a co bylo konkrétně předmětem vzájemného vztahu. V souladu s § 2 odst. 3 a 7 daňového řádu je také nutné zkoumat skutečný obsah právních úkonů.

Žalovanému rovněž vytýkala, že účelově deklasoval v napadeném rozhodnutí nadřízeným orgánem vydaný předpis, tj. Pokyn Ministerstva financí D-285, kterým se dle zásady bona fides žalobkyně řídila a dle zásady právní jistoty tak, aby byl naplněn požadavek legitimního očekávání.

Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na neurčité rozsudky, jsou tyto odkazy dle žalobkyně irelevantní, neboť není zřejmé, o jaké rozsudky se jedná, čeho se týkají a ani kdo je vydal. Sama poukázala na usnesení Ústavního soudu ze dne 20.1.2005 sp.zn. IV. ÚS 385/04, v němž Ústavní soud odmítl paušální názor Nejvyššího správního soudu na vztah společnosti a společníka (jednatele), z něhož podstatnou část citovala. Žalobkyně nesouhlasila s daňovými orgány v tom, že by soudní judikatura danou problematiku řešila.

Konečně v rámci prvního žalobního bodu vyjádřila nesouhlas s celým pojetím napadeného rozhodnutí, v němž je dle jejího názoru neustále zaměňován pojem práce za poskytnutí práva. Práce je proces, při kterém někdo něco aktivně a úmyslně činí za pomoci

své síly, kdy cílem je vytvoření hodnoty. Poskytnutím práva osoba ničeho nečiní. Jde jí úplata i v případě, že nepracuje. Odměna není vázána na práci.

Ve druhém žalobním bodu žalobkyně tvrdila, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný řádně nevypořádal se všemi jejími námitkami v odvolání uvedenými.

K tomuto žalobnímu bodu uvedla, že se tak stalo ve vztahu k její námitce o porušení autorského zákona, o neakceptaci usnesení Ústavního soudu ze dne 20.1.2005 sp.zn. IV. ÚS 385/04, k námitce, že nelze souhlasit s výrokem správce daně, že jednatel poskytuje službu, k poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 3 Afs 32/2003, dále k námitce o porušení čl. 11, čl. 36 a čl. 37 Listiny, k výtce, že se správce daně neřídil zásadou daňového řízení, kdy měla být stanovena daňová povinnost správně, k námitce, že správce daně nezohlednil při vystavení platebního výměru znění ust. § 31 daňového řádu a její oprávnění provádět dokazování i náhradním způsobem, nezabýval se ani námitku o porušení konkrétních ustanovení Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Žalovaný ve vyjádření vyhotoveném dne 9.11.2010 navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání se se všemi námitkami uvedenými v odvolání žalovaný uvedl, že v odvolání bylo namítáno, že správce daně nezohlednil při vystavení platebního výměru podle § 31 daňového řádu všechny důkazní prostředky, jimiž bylo možné ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. V daném případě nebylo postupováno v rozporu s § 31 odst. 2 d.ř., neboť při předepsání daně k přímému placení byl k dispozici výpis z obchodního rejstříku žalobkyně včetně zápisu jejího společníka a jednatele, z něhož byl zřejmý předmět její činnosti ve sledovaném období, licenční smlouva o šíření počítačového programu ze dne 25. srpna 2000 uzavřená mezi žalobkyní a jejím společníkem a jednatelem, a také vyjádření žalobkyně do protokolu o ústním jednání ze dne 10.8.2009 a vyjádření žalobkyně v dopise ze dne 28.8.2009 (viz rozhodnutí 4. odstavec shora na str. 6). Žalovaný je toho názoru, že toto byly dostatečné důkazy ke správnému stanovení daňové povinnosti a že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny v dostatečném rozsahu (žalobkyně přitom konkrétně nenavrhla provedení nějakých dalších důkazů). V odvolání bylo také namítáno, že zásada zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu nemůže být upřednostňována na úkor ostatních zásad daňové řízení (§ 2 d.ř.), a dále že se správce daně neřídil zásadou daňového řízení, kdy měla být stanovena daňová povinnost správně. K tomu žalovaný uvedl, že nebylo v řízení postupováno na úkor zásad daňového řízení. Důkazy, které byly k dispozici, byly hodnoceny v souladu s § 2 odst. 3 d.ř. jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Na základě těchto důkazů bylo možné učinit závěr o aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, přičemž nebylo postupováno ani v rozporu se skutečným stavem, když bylo vycházeno ze skutečnosti, že společník a jednatel žalobkyně pro žalobkyni vytvořil autorské dílo, které následně poskytl žalobkyni k dalšímu užití, žalobkyně následně toto dílo při svém podnikání užila a za užití autorského díla společník a jednatel žalobkyně obdržel od žalobkyně peněžní prostředky (viz rozhodnutí 3. odstavec na str. 7, 4. odstavec na str. 8). Pokud se jedná o namítané opomíjení autorského zákona uvedl žalovaný, že v rámci odvolacího řízení nebylo zpochybňováno, na základě jakého právního předpisu byla uzavřena smlouva mezi žalobkyní a jejím společníkem (jednatelem), neboť pro posouzení

toho, zda se jedná o příjem podřaditelný pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP tato skutečnost není rozhodující (viz rozhodnutí poslední věta odstavce 2 na str. 7). Fikcí příjmu ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, která se uplatňuje pro daňové účely, přitom nejsou nijak dotčeny jiné právní předpisy, na základě nichž byl smluvní vztah mezi společníkem a jednatelem žalobkyně a žalobkyní uzavřen. V daném případě tak nebylo rozhodné, jakého právního titulu bylo pro spolupráci obou stran využito, ani na základě jakého právního předpisu byla následně účtována. Pokud se jedná o namítanou neakceptaci rozsudku Ústavního soudu, žalovaný uvedl, že bylo přihlíženo k právním názorům vyjádřeným v rozsudcích zabývajících se problematikou ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Vzhledem k tomu, že jednotlivá rozhodnutí soudů jsou vydávána vždy ve věci určitého konkrétního případu, nebylo automaticky vycházeno ze závěrů v nich učiněných a bez dalšího nebyly tyto aplikovány na posuzovaný případ (viz rozhodnutí předposlední odstavce na str. 7). V daném případě bylo posuzováno nejen, zda se jedná o společníka a jednatele žalobkyně, ale i zda společník a jednatel žalobkyně vykonával pro žalobkyni práci, která byla v souladu s předmětem podnikání žalobkyně. V daném případě byla práce společníka a jednatele žalobkyně posuzována individuálně podle skutečného obsahu vztahu a bylo i zvažováno, zda převažuje v daném případě vztah žalobkyně a společníka (jednatele). Práce společníka (jednatele) pro žalobkyni spočívala v tom, že tento vytvořil své autorské dílo a to následně poskytl žalobkyni k dalšímu užití. V případě tvorby programů se nejednalo pouze o doplňkovou práci pro žalobkyni, ale jednalo se o činnost, která přímo souvisela s předmětem činnosti žalobkyně - s poskytováním softwaru, tzn. v daném případě se tak společník a jednatel žalobkyně zásadním způsobem podílel na fungování žalobkyně (žalobkyně prodávala výsledek jeho činnosti, jedinými dodavateli softwaru pro žalobkyni byli přitom její jediné dva společníci). O tom, že v daném vztahu dominovalo postavení společníka a jednatele žalobkyně a že nevykonával tuto činnost nezávisle na žalobkyni, svědčí i vyjádření společníka a jednatele žalobkyně v protokolu o ústním jednání ze dne 10.8.2009, kdy uvedla, že důvodem pro prodej autorského software přes žalobkyni bylo a) 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; b) vystupovat vůči koncovému zákazníkovi jako jediný dodavatel software několika autorů a vytvářet seriózní dojem dodavatelského subjektu.

K namítané nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že v daném případě byla činnost společníka (jednatele) žalobkyně spočívající ve vytvoření autorského díla a následnému poskytnutí žalobkyni k dalšímu užití posuzována individuálně, podle skutečného obsahu vztahu a se zohledněním skutečnosti, že v tomto vztahu bylo převažující postavení společníka (jednatele) žalobkyně. V daném případě tak bylo postupováno v souladu se zákonem o daních z příjmů, když příjmy společníka a jednatele žalobkyně plynoucí mu na základě faktur za „autorský software“ byly s ohledem na skutková zjištění podřazeny pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP namísto pod ustanovení § 7 odst. 2 písm. a) téhož zákona (s ohledem na znění úvodní věty § 7 odst. 2 ZDP 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).

V replice k vyjádření žalovaného vyhotovené dne 29.12.2010 žalobkyně setrvala na žalobě i své argumentaci. Odmítla tvrzení žalovaného, že byl zkoumán skutečný právní stav, znovu poukázala na usnesení Ústavního soudu ze dne 20.1.2005 sp.zn. IV.ÚS 385/04, zdůraznila, že žalovaný zaměňuje závazkový vztah výkonu práce se subjektivním právem

autorským a vyjádřila nesouhlas i s tvrzením žalovaného, že práce společníka (jednatele) pro společnost spočívala v tom, že tento vytvořil své autorské dílo a to následně poskytl žalobkyni k dalšímu užití. Žalobce (správně zřejmě autor) (stejně jako jiní autoři modulárního díla) vytvořil své autorské dílo a to pouze pro svou potřebu, je také nositelem autorských osobnostních práv. Dílo poskytoval též i pod svým vlastním jménem jiným odběratelům, než je pouze žalobkyně. Žalobkyně, též i případně spolu s ostatními moduly od dalších autorů, pouze na základě udělené licence toto dále distribuovala jako zboží – „krabicový software“. Dále žalobkyně poskytovala i další služby zákazníkům nezávisle na poskytnuté licenci, avšak tyto příjmy nebyly součástí výplat za užití práva – tantiém.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Řízení ve správním soudnictví upravuje zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a napadené výroky rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Důvodnost žaloby posoudil soud na základě následujících úvah:

S ohledem na právní následky, které by přivodila opodstatněnost námitky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, považoval soud za nezbytné vypořádat se nejdříve s druhým žalobním bodem. Žalobkyně v něm tvrdila, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami v odvolání uvedenými.

Tento žalobní bod není důvodný.

Výtku o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobkyně uplatnila předně v bodu II., 1. žaloby. Na tomto místě konkrétně žalovanému vytýkala, že se nevypořádal s její odvolací námitkou, v níž uváděla, že nejenže tvorba programů není předmětem podnikání žalobkyně, ale současně že žalobkyně ani žádnou tvorbu programů nedělala ani neprovozovala a že navíc tato činnost podléhá samostatné zákonné úpravě, autorskému zákonu a dále s odvolací námitkou, že nelze souhlasit s chybnou interpretací správce daně ve Zprávě při srovnávání předmětu podnikání žalobkyně a fyzické osoby Ing. T., které ústí v závěr, že činnost fyzické osoby Ing. T. prováděná pro společnost a fakturovaná v roce 2006 představuje běžnou náplň činnosti této společnosti vyplývající z předmětu její činnosti, což znamená, že má tato fyzickou osobou vykonaná činnost povahu práce společníka pro společnost, neboť opomíjí autorský zákon a navíc zaměnil činnost za živnost.

V tomto rozsahu je námitka nedůvodná. Stačí odkázat na str. 6, poslední odstavec a str. 7 shora napadeného rozhodnutí. Ač pracuje s pojmem „autorské dílo“, dospívá žalovaný ke stejným závěrům jako správce daně, jak je evidentní ze třetího odstavce shora str. 7.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí proto, že se žalovaný řádně nevypořádal s námitkami v odvolání uvedenými a konkrétně specifikovanými žalobkyně dále namítala v bodu III. , 1 – 9.

I v této části je námitka nedůvodná. Ač žalobkyně výslovně nekonstatovala, zda má na mysli nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, lze s pravděpodobností hraničící téměř s jistotou dovodit, že měla na mysli nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25.3.2010, č.j. 5 Afs 25/2009-98 (dostupný na www.nssoud.cz), uvedl: „Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s některými argumenty uvedenými v žalobě. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je pokládáno za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk v. Nizozemí, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, Ruiz Torija v. Španělsko, stížnost č. 18390/91, bod 29).

Právní názor vyjádřený v tomto rozsudku lze podle názoru zdejšího soudu aplikovat i na rozhodnutí odvolacího orgánu. Je přesvědčen, že argumentace, o kterou žalovaný opřel výrok napadeného rozhodnutí, je dostatečná a srozumitelně vyjádřená, byť založená na jiných právních názorech, než zastává žalobce. To však může způsobit nezákonnost, nikoliv nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Nevypořádané odvolací námitky soud považuje za argumenty, na které nemusel žalovaný podrobně reagovat.

Soud naproti tomu shledal důvodným první žalobní bod.

Podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP jsou příjmy ze závislé činnosti také 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.

Výkladem citovaného ustanovení se zabýval Ústavní soud v usnesení ze dne 20.1.2005, sp.zn. IV. ÚS 385/04 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Pokud jde o skutkový základ věci souzené Ústavním soudem, bylo v usnesení uvedeno, že „NSS příslušná

ustanovení § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů vyložil v napadeném rozsudku tak, že dospěl k zobecňujícímu závěru o legální fikci obsažené v ust. § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, která se týká všech případů, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na vzájemné postavení těchto subjektů v rámci vztahu, jehož obsahem je výkon takové činnosti, a bez ohledu na právní titul tohoto vztahu. Pokud jde o takový případ, jedná se podle NSS v případě finančního plnění za takovou činnost bez dalšího o příjem ze závislé činnosti. Ústavní soud se s takovým výkladem v obecné rovině neztotožňuje, nicméně má zato, že v projednávaném případě - vzhledem ke zjištěným skutkovým okolnostem, s nimiž se seznámil ze spisu Krajského soudu v Hradci Králové - lze aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů akceptovat, resp. aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nevybočuje z ústavně garantované ochrany vlastnického práva, a to z následujících důvodů. Ústavní soud ze spisu Krajského soudu v Hradci Králové zjistil, že advokátka JUDr. P. uzavřela se stěžovatelkou rámcovou smlouvu o právní pomoci. Podle této smlouvy poskytovala stěžovatelka JUDr. P. prostory k poskytování právní pomoci, telefonní a faxovou linku; rozsah právní pomoci byl určen hodinovým limitem 160 hodin v měsíci, mezi účastníky byla stanovena paušální odměna ve výši 50.000 Kč za každý, byť i započatý měsíc, a v případě služeb spočívajících v zastupování stěžovatelky v řízení před soudy a jinými státními a obdobnými orgány, měla být odměna za tyto služby účtována jako mimosmluvní podle příslušného tarifu. V daňovém řízení pak bylo prokázáno, že JUDr. P. vystavila daňový doklad, kterým účtovala stěžovatelce z titulu smlouvy o poskytování právní pomoci částku 600.000 Kč, kterou stěžovatelka zaúčtovala do svých nákladů, ale podle zjištění správce daně advokátce nezaplatila. Z toho vyplývá, že vztah mezi advokátkou, která je jedním ze dvou společníků stěžovatelky (druhým společníkem je Ing. J. P., CSc.) - jak Ústavní soud zjistil z výpisu z obchodního rejstříku -, a stěžovatelkou, založený smlouvou shora uvedeného obsahu, nebyl vztahem založený mandátní smlouvou, kterou by stěžovatelka zmocňovala advokátku k právnímu zastupování a poskytování právních služeb, nýbrž vztahem, který byl komplexnějším a především sám o sobě zakládal jistou míru přímé závislosti JUDr. P. na stěžovatelce. Jinými slovy, převažujícím a dominantním rysem tohoto vztahu byla skutečnost, že JUDr. P. je společnicí stěžovatelky, a z tohoto titulu pro ni, výhradně v jejích prostorách a s použitím jejích prostředků poskytovala právní služby, resp. právní pomoc. V daném případě proto správce daně daný vztah posoudil nikoliv formálně, nýbrž podle jeho skutečného obsahu (tak, jak stanoví § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) a z hlediska naplnění daňové povinnosti na něj aplikoval ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů lze podle Ústavního soudu v daném případě akceptovat aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) namísto § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Na podkladě zmíněných skutkových okolností případu Ústavní soud dospěl k názoru, že „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. Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, 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. 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. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná NSS by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě)“.

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 platba 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) zákona o daních z příjmů. Takto citované 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 je termín „*příjmy ze závislé činnosti*“ uvedený v názvu ust. § 6 či návětí ustanovení § 6 odst. 1 ZDP, a „*práce*“ uvedený v textu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Rozhodným kritériem pro posouzení určitého příjmu jako příjmu podle ustanovení § 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 shora citovaném usnesení, tj. 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.

Na tomto místě je třeba také zmínit, že k závěrům, které zaujal Ústavní soud, se přihlásil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.8.2010, č.j. 2 Afs 24/2010-96 (publikován ve Sb. NSS 5/2011). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku shrnul také svoji dosavadní judikaturu týkající se výkladu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že „*Smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. je přitom zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé*

činnosti. Zákon č. 586/1992 Sb. tak pro daňové účely v § 6 odst. 1 písm. b) stanoví legální fikci, podle níž se na příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností (tj. pokud by se nejednalo o činnost vykonávanou osobou, jež je společníkem, popř. jednatelem společnosti s ručením omezeným, pro tuto společnost) o příjmy z činnosti, jež není závislou. Pro posouzení charakteru příjmů společníků (jednatelů) společnosti s ručením omezeným a následně i způsobu jejich zdanění není tudíž rozhodující, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně, či zda těmto společníkům (jednatelům) plynou příjmy i od dalších odběratelů služeb. Pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným se ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb. rozumí jakákoli činnost společníka (jednatele) vykonávaná pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Nemusí jít pouze o činnost společníka (jednatele) totožnou s předmětem činnosti společnosti, práci pro společnost je nutno rozumět takovou činností společníka (jednatele), kterou se společník (jednatel) podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. 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 (jednatel) společnosti s ručením omezeným podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti, pak jsou příjmy plynoucí z ní společníkovi (jednatele) vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. Ze znění § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. tak vyplývá, že společník (jednatel) společnosti s ručením omezeným získává z daňového hlediska status zaměstnance, a proto jeho příjem za práci pro společnost, ať již plyne z právního vztahu pracovněprávního, obchodněprávního nebo občanskoprávního, je pro daňové účely vždy kvalifikován jako příjem ze závislé činnosti a jako takový má být také zdaňován. Žalovaný dále uvedl, že „není sporu o tom, že Ing. T. byl společníkem a jednatelem plátce daně, a není sporu o tom, že v r. 2006 obdržel na základě jím vydaných faktur od plátce daně peněžní prostředky. Z hlediska daně z příjmů fyzických osob proto nejdříve bylo nutné posoudit charakter příjmů, které Ing. Tesařovi ve zdaňovacím období r. 2006 od plátce daně plynuly. 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 za práci pro společnost by měly být zdaněny jako 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 se společník a jednatel podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti) jednalo o příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti.....Pokud v daném případě správce daně podřadil částky vyplácené v r. 2006 plátcem daně společníku a jednatele plátce daně za poskytnuté autorské dílo, tj. za jeho činnost pro plátce daně, kterou se podílí 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 plátcovi 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).“ K odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný mimo jiné uvedl: „...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. 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. Vyhodnocení činnosti společníka a jednatele společnosti jako práce pro tuto společnost spočívá v porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti společníka a jednatele. Není přitom rozhodující, jak je vykonávána činnost pro společnost označována, nýbrž rozhodující je, zda se skutečně jedná o činnost pro společnost, kterou se společník a jednatel společnosti podílí na podnikání této společnosti. Lze uvést, že v daném případě rovněž není sporu o tom, 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 plátcovi daně k dalšímu užití. Tím se Ing. T. podílel na dosažení zisku, fungování a prosperitě plátce daně (jak vyplynulo z protokolu o ústním jednání ze dne 10. srpna 2009 i z dopisu plátce daně ze dne 28. srpna 2009, plátce daně následně dodával svým odběratelům program včetně autorského díla vytvořeného Ing. T.). 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.“

Z výše uvedené citace odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný dospěl ke kategorickému závěru, že pokud společník společnosti s ručením omezeným vytvořil autorské dílo, to následně poskytl této společnosti k dalšímu užití, podílel se tak na dosažení zisku, fungování a prosperitě této společnosti, tedy jako společník a jednatel této společnosti – plátce daně vykonával práci pro plátce daně, a to takovou, která bezprostředně souvisela s předmětem podnikání plátce daně. V případě příjmu za tuto práci jde vždy o příjem podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a to tím spíše, že podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP 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 tento výklad ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nepovažuje za zákonný. Jak již bylo uvedeno shora, je při posuzování konkrétních plnění nezbytné pečlivě vážit, zda v konkrétním případě u osoby, která je společníkem společnosti s ručením 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. Výklad zaujatý žalovaným 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 žalovaný překonal již tak extenzivní výklad správce daně. Ten porovnal předmět podnikání žalobkyně (m.j. poskytování software a automatické zpracování dat) s předmětem podnikání Ing. T. (m.j. poskytování software a automatické zpracování dat), dospěl k závěru, že si svým

charakterem odpovídají, práce fakturované Ing. T. **žalobkyni tudíž představují běžnou náplň činnosti žalobkyně vyplývající z předmětu její činnosti**, což znamená, že Ing. T. vykonaná činnost má povahu práce společníka a jednatele pro společnost. Žalovanému již postačilo jen to, že se **společník a jednatel žalobkyně podílel na podnikání žalobkyně vykonáváním práce, která bezprostředně souvisela s předmětem jejího 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 společnosti, 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 závěra aplikovat na konkrétní případ. Pro správnou interpretaci pak bude nezbytné vycházet i z právní úpravy autorského zákona, jak důvodně požadovala žalobkyně. Žalovaný tak v rozporu s usnesením Ústavního soudu odmítá zabývat skutečnostmi, které Ústavní soud požaduje za nutné zkoumat a neakceptovatelným způsobem interpretuje vztah mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a a v tomto případě § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Z pohledu tohoto nesprávného právního názoru tak žalovaný nijak nepřihlížel ke konkrétním skutkovým okolnostem případu žalobkyně, které byly způsobilé osvědčit, zda v případě pana Ing. T. dominovalo jeho postavení jako společníka obchodní společnosti nebo naopak postavení, které svědčí o tom, že vykonával tuto činnost nezávisle na společnosti.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadených rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000 Kč a v odměně daňového poradce za 4 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného, a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, účast při jednání soudu dne 27.6.2012. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 2.100 Kč, tj. 8.400 Kč za čtyři úkony právní služby. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Daňový poradce ve věci učinil celkem čtyři úkony, a proto soud přiznal žalobkyni částku ve výši 1.200 Kč. Náklady řízení tak činí celkem 11.600 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s., když žalovaný požádal o poskytnutí delší lhůty k plnění. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 27. června 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Martina Kerberová