



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Jihočeský zemědělský lihovar, a. s.**, se sídlem Knín 14, Temelín, zastoupené Mgr. Hynkem Jaškem, advokátem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46583/17/5300-22442-605186, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2019, č. j. 57 Af 10/2017 – 39,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2019, č. j. 57 Af 10/2017 – 39, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46583/17/5300-22442-605186, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 456 Kč k rukám jejího zástupce advokáta Mgr. Hynka Jaška ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46583/17/5300-22442-605186.

Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 21. 12. 2015, č. j. 2076308/15/2215-51524-303353 a č. j. 2073665/15/2215-51524-303353. Prvně uvedeným platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 (namísto tvrzeného nadměrného odpočtu) a druhým platebním výměrem byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2015 v nižší výši, než nárokovala žalobkyně.

[2] Při posouzení věci vycházel krajský soud z toho, že žalobkyně uplatnila ve výše uvedených zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH na vstupu ze zdanitelných plnění, která jí byla poskytnuta na základě mandátní smlouvy ze dne 1. 6. 2006 T. V. Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z těchto plnění z důvodu, že T. V. vykonával v uvedených zdaňovacích obdobích funkci předsedy představenstva žalobkyně. Žalovaný učinil podle krajského soudu správný závěr, že činnost vykonávaná pro žalobkyni T. V. nebyla samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), nýbrž se jednalo o činnost vykonávanou předsedou představenstva. To vyplývá z listin, které žalobkyně předložila na základě výzvy správce daně, podle nichž při činnostech, které měl obstarávat T. V. pro žalobkyni na základě mandátní smlouvy, vystupoval jako předseda představenstva žalobkyně. Činnost, kterou měl vykonávat podle mandátní smlouvy (směřující k výstavbě bioetanolového závodu Býšov), se shodovala s podnikatelskou činností žalobkyně.

[3] Krajský soud uvedl, že příjmy, které společníkovi obchodní společnosti plynou z práce pro společnost, představují příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Takový charakter nemají pouze příjmy, které jsou společníkovi vypláceny za něco jiného než osobní výkon činnosti, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek, i pokud by nebyl společníkem společnosti. Krajský soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, že činnost T. V. byla svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva, byla pevně stanovena výše měsíční odměny po dobu několika let, která nebyla závislá na množství plnění z jeho strany, přičemž vůči třetím osobám vystupoval jako předseda představenstva žalobkyně. Nadto nenesl náklady na výkon deklarované činnosti, neboť podle mandátní smlouvy mu kromě paušální odměny náležely i vyúčtované cestovní náhrady, které nárokoval, stejně jako náklady na reprezentaci. Jednalo se tedy o příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[4] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) podle krajského soudu plyne, že rozhodná je vždy skutečnost, zda dotyčná osoba nese při výkonu činnosti vlastní hospodářské riziko a zda je s výkonem činnosti spojena i vlastní odpovědnost za případnou škodu (viz rozsudek ze dne 18. 10. 2007 ve věci C-355/06 *J. A. van der Steen*). SDEU bere v úvahu tři kritéria. Prvním je určování podmínek odměňování. V daném případě T. V. měl stanovenou pevnou výši měsíční odměny, což je obvyklé při uzavírání pracovněprávního vztahu, která nebyla závislá na kvantifikovaném plnění. Druhým kritériem je, zda osoba jedná na svůj účet a svoji odpovědnost. T. V. ovšem vykonával činnost vůči třetím osobám výhradně jako předseda představenstva žalobkyně, tedy nikoliv

pokračování

na vlastní účet a odpovědnost. Posledním kritériem je hospodářské riziko. T. V. nenesl za svoji činnost hospodářské riziko a s tím spojenou odpovědnost za škodu, neboť ty spočívaly na žalobkyni, což dokládá i skutečnost, že kromě paušální odměny si nárokoval i cestovní a další výdaje spojené s jeho činností. Činnost, kterou vykonával předseda představenstva na základě mandátní smlouvy, není samostatnou ekonomickou činností, nýbrž výkonem funkce předsedy představenstva žalobkyně. Příjmy, které T. V. obdržel od žalobkyně, lze proto posoudit jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Nejedná se o samostatně vykonávanou ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH, tedy činnost podléhající dani. Ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH není podle krajského soudu v rozporu s čl. 10 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“).

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku povahy činnosti člena statutárního orgánu stěžovatelky, jelikož služby poskytované a účtované předsedou představenstva stěžovatelky T. V. dle mandátní smlouvy neposoudil jako ekonomickou činnost podléhající režimu DPH, čímž stěžovatce upřel nárok na odpočet DPH.

[6] Stěžovatelka je od počátku toho názoru, že na posuzovanou činnost předsedy představenstva je třeba nahlížet jako na samostatnou ekonomickou činnost, jejíž plnění je předmětem DPH. Oporu pro svůj právní názor nachází v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29. Činnost předsedy představenstva žalobkyně je samostatnou ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice. Právní hodnocení žalovaného je v rozporu s čl. 10 směrnice, což plyne z toho, že poslední věta § 5 odst. 2 zákona o DPH není v souladu se směrnicí.

[7] Dále stěžovatelka zopakovala své skutkové a právní názory, které uvedla již v žalobě. Rozhodnutí žalovaného má za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč T. V. ustanovením do funkce předsedy představenstva stěžovatelky přestal vykonávat svoji činnost podle mandátní smlouvy jako osoba samostatně výdělečně činná. Nedostatečně se vypořádal též s tím, že k posouzení částek vyplacených na základě mandátní smlouvy jako odměny člena statutárního orgánu nejsou splněny základní formální předpoklady, upravené zejména v § 66 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (souhlas valné hromady, pokud není plnění sjednáno ve smlouvě o výkonu funkce), respektive v § 59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (domněnka bezúplatnosti výkonu funkce). V případě, že by částky vyplácené panu T. V. byly skutečně odměnou za výkon funkce předsedy představenstva stěžovatelky, jsou závěry, které žalovaný učinil, v rozporu se směrnicí a aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zatímco směrnice vyjímá ze své působnosti pouze činnost faktických zaměstnanců, tj. osob, které váže k zaměstnavateli právní svazek zakládající vztah zaměstnanec – zaměstnavatel, včetně odpovědnosti zaměstnavatele, podle zákona o DPH není rozhodující skutečný vztah mezi poskytovatelem a příjemcem služby, ale způsob, jakým tento vztah zdaňuje zákon o daních z příjmů. Kritérium pro posouzení samostatnosti ekonomické činnosti dle způsobu zdanění příjmu podle zvláštního lokálního daňového zákona směrnice neobsahuje. Vztah mezi společností a jejím orgánem nemohl

být do 1. 1. 2012 v žádném případě vztahem pracovněprávním, a to i kdyby byl mezi nimi pracovněprávní vztah. V tomto období přitom byla uzavřena mandátní smlouva (v roce 2006). Teprve s účinností od 1. 1. 2012 obchodní zákoník v novém § 66d umožnil, aby činnosti při obchodním vedení společnosti byly vykonávány v pracovněprávním vztahu dle zákoníku práce zaměstnancem společnosti, jenž mohl být současně členem statutárního orgánu společnosti. T. V. nesl značná hospodářská rizika, ať již jako mandatář, nebo jako předseda představenstva, a to jednak vůči společnosti, jednak vůči třetím osobám. Tato hospodářská rizika vysoce překračovala odpovědnost zaměstnance v pracovněprávním vztahu. Jako mandatář nesl běžné obchodní riziko, jako člen představenstva ručil za závazky společnosti z titulu odpovědnosti za škodu dle § 196 odst. 6 obchodního zákoníku. Aplikace § 5 odst. 2 zákona o DPH na tento vztah a jeho vynětí z působnosti zákona o DPH je nesprávné, oproti čl. 10 směrnice zužující.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. S posouzením činnosti vykonávané T. V. podle mandátní smlouvy se žalovaný řádným způsobem vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí, rovněž tak učinil i krajský soud. Z pouhého nesouhlasu stěžovatelky s vypořádáním jejích námitek nelze dovodit, že by její argumentace byla vypořádána nedostatečně. Žalovaný setrvává na svém názoru, že činnost T. V. představuje závislou činnost dle § 6 zákona o daních z příjmů, nejedná se o samostatnou ekonomickou činnost, kterou by vykonával pod svým jménem a na svůj účet. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29 vycházel z rozsudku SDEU ve věci *J. A. van der Steen*, ovšem měl z něho dovodit jiné závěry, než jaké učinil. Pokud jde o kritéria samostatné ekonomické činnosti vymezená v rozsudku SDEU, T. V. měl stanovenou pevnou výši měsíční odměny po dobu několika let, která nebyla závislá na kvantifikovatelném plnění z jeho strany, svoji činnost vykonával vůči třetím osobám výhradně jako předseda představenstva stěžovatelky a nenesl přitom žádné vlastní hospodářské riziko a s tím spojenou odpovědnost za případnou škodu.

[9] Žalovaný závěrem poukázal na rozsudek SDEU ve věci C-420/18, podle něhož nelze člena orgánu právnické osoby (konkrétně člena dozorčí rady) bez dalšího považovat za osobu vykonávající samostatně ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 směrnice.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných kasačních námitek a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[11] Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupí k právnímu posouzení věci, považuje za nezbytné shrnout závěry žalovaného, na nichž je ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím založeno jeho rozhodnutí. Z rozsudku krajského soudu plyne, že se s posouzením věci ze strany žalovaného v plném rozsahu ztotožnil. Žalovaný vyšel z toho, že mezi T. V. a stěžovatelkou byla v roce 2006 uzavřena mandátní smlouva, ovšem již od roku 2007 se T. V. stal předsedou představenstva stěžovatelky. Činnosti, které T. V. dle tvrzení stěžovatelky pro ni ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2013 uskutečnil, odpovídají podle žalovaného úkolům, které vykonává statutární orgán obchodní společnosti. Ostatně listiny, které dokládají činnost T. V. pro stěžovatelku, jsou opatřeny jeho podpisem s tím, že jedná jako předseda představenstva stěžovatelky. Z toho žalovaný

pokračování

dovodil, že činnosti, za něž stěžovatelka vyplatila T. V. odměnu, vykonal jakožto předseda představenstva stěžovatelky, nikoliv jako samostatně výdělečná osoba z titulu mandátní smlouvy. Žalovaný nepopřel, že T. V. vyvíjel činnost pro stěžovatelku a přijal za to plnění v podobě vyplacené odměny. Pouze toto plnění právně kvalifikoval jako odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, kterou lze z hlediska zákona o daních z příjmů podřadit pod příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) tohoto zákona. Z toho pak s ohledem na § 5 odst. 2 větu poslední zákona o DPH dovodil, že činnost T. V. nelze považovat za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost pro účely zákona o DPH. Plnění, která stěžovatelka přijala od T. V., tedy nebyla poskytnuta osobou povinnou k dani, a nejedná se tak o zdanitelná plnění dle § 2 odst. 2 zákona o DPH. Stěžovatelka proto nemohla nárokovat odpočet daně na vstupu z těchto plnění, neboť nebyly splněny podmínky § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný tedy nezpochybnil existenci plnění ze strany T. V. vůči stěžovateli, pouze jej jinak právně kvalifikoval. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2015 žalovaný v odst. 73 svého rozhodnutí doplnil, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání konkrétní činnosti, která pro ni měla být ze strany T. V. zajištěna. Za tohoto stavu jsou předložené daňové doklady pouze formální a neprokazují reálné uskutečnění jakékoliv činnosti podrobené dani z přidané hodnoty, odepření nároku na odpočet daně na vstupu je proto zcela oprávněné. Lze nicméně předpokládat, že i v tomto zdaňovacím období se s největší pravděpodobností jednalo o obdobnou činnost jako v dříve kontrolovaných zdaňovacích obdobích (4. čtvrtletí roku 2010 až 2. čtvrtletí roku 2013), a proto by i na tato deklarovaná plnění byly aplikovatelné výše uvedené závěry.

[12] Stěžovatelka předně zpochybňuje závěr krajského soudu (respektive totožný závěr žalovaného), že T. V. jí nemohl v uvedených zdaňovacích obdobích poskytnout zdanitelné plnění (službu) na základě mandátní smlouvy z roku 2006. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že žalovaný svůj závěr, podle něž činnost, kterou T. V. pro stěžovatelku v předmětných zdaňovacích obdobích vykonával, je třeba považovat za výkon funkce předsedy představenstva stěžovatelky, řádně odůvodnil. T. V. vykonával pro stěžovatelku činnost od roku 2006 na základě mandátní smlouvy, ovšem dne 29. 5. 2007 se stal členem představenstva stěžovatelky, a to dokonce ve funkci jeho předsedy. V rozhodných zdaňovacích obdobích byl jakožto předseda představenstva oprávněn jako jediný jednat jménem společnosti, a to samostatně. Ostatně z výslechu Ing. J. N. vyplynulo, že listiny, které připravoval, podepisoval T. V., neboť k tomu byl jako jediný oprávněn. Žalovaný poukázal na to, že záležitosti, které měl T. V. pro stěžovatelku obstarat na základě mandátní smlouvy, spadají do předmětu činnosti stěžovatelky a mohly jím být provedeny z titulu funkce předsedy představenstva. V neposlední řadě pak pomocí listin, které si vyžádal od obchodních partnerů stěžovatelky a státních orgánů, prokázal, že T. V. jednal při obstarávání záležitostí stěžovatelky z titulu funkce předsedy představenstva, nikoliv jako zplnomocněná třetí osoba (mandatář). Závěr žalovaného je tedy řádně podložen obsahem psísu a přesvědčivě odůvodněn.

[13] Stěžovatelka nepředložila obdobně přesvědčivou argumentaci, jíž by správnost závěru krajského soudu (respektive žalovaného) zpochybnila. Poukázala pouze na to, že nebyly splněny podmínky § 66 odst. 3 obchodního zákoníku, respektive § 59 odst. 3 zákona o obchodních korporacích, aby bylo možné plnění poskytnuté stěžovatelkou T. V.

považovat za odměnu za výkon funkce předsedy představenstva. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný netvrdil, že by právo na odměnu za výkon funkce předsedy představenstva bylo obsaženo ve smlouvě o výkonu funkce. Vyšel z fakticity poměrů, tedy z toho, že T. V. reálně vykonával funkci předsedy představenstva stěžovatelky, což se projevovalo obstaráváním jejích záležitostí, přičemž jednal právě z titulu své funkce a využíval oprávnění jednat za stěžovatelku, přičemž současně za svoji činnost obdržel protiplnění. Žalovaný neučinil závěr, že T. V. měl nárok na odměnu za výkon funkce předsedy představenstva a v jaké výši, nýbrž akceptoval, že v obecné rovině může za výkon funkce náležet odměna. Dovodil-li za této situace, že poskytnutou úplatu lze považovat za odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, nelze tento závěr považovat za nepříznivý pro stěžovatelku. Pokud by totiž nebylo možné vyplacené částky právně posoudit jako odměnu za výkon funkce předsedy představenstva z důvodu, že nebyla sjednána žádná odměna za výkon této funkce, takže T. V. žádná odměna nenáležela, musel by uzavřít, že se jednalo o plnění bez právního důvodu, tedy o bezdůvodné obohacení T. V. Tato právní kvalifikace by nebyla pro stěžovatelku příznivější. Rozhodně z toho nelze dovodit, že pokud T. V. neměl nárok na odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, musí se jednat o protiplnění za služby jím poskytnuté stěžovatelce na základě mandátní smlouvy. Jestliže T. V. z výše uvedených důvodů neposkytoval stěžovatelce služby dle mandátní smlouvy (prokázána byla nanejvýš činnost při výkonu funkce předsedy představenstva), nemůže být plnění poskytnuté jemu stěžovatelkou plněním za přijetí služby. Byť byla odměna za výkon činnosti dle mandátní smlouvy sjednána paušálně, aniž by byla vázána na dosažení jakýchkoliv (dílčích) cílů, neznamená to, že by měl mandatář nárok na odměnu, ačkoliv by pro společnost nevyvíjel žádnou činnost. Plnění, které by bylo poskytováno formálně podle mandátní smlouvy, aniž by ovšem byla vyvíjena jakákoliv činnost podle této smlouvy (a tedy aniž by vznikl nárok na odměnu), by bylo třeba posoudit jako plnění bez právního důvodu, byl-li by výkon funkce předsedy představenstva ujednán jako bezúplatný. Jelikož žalovaný i ve vztahu k platbám poukázaným stěžovatelkou T. V. za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 připustil, že ačkoliv nebylo prokázáno provedení konkrétní činnosti, může se jednat o odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, kterou T. V. v uvedeném období stále vykonával, je třeba výše uvedené závěry vztáhnout i na toto zdaňovací období. Kasační námitka není proto důvodná.

[14] Další kasační námitka pak míří proti právnímu posouzení odměny za výkon funkce předsedy představenstva stěžovatelky. Stěžovatelka se domnívá, že jde o samostatně vykonávanou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, respektive čl. 9 směrnice, žalovaný a krajský soud jsou toho názoru, že se o takovou činnost s ohledem na čl. 10 směrnice nejedná.

[15] V daném případě není sporu o to, že odměna předsedy představenstva akciové společnosti je z hlediska daně z příjmů příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. To podle žalovaného a krajského soudu vede k závěru, že výkon této činnosti nelze podle § 5 odst. 2 věty poslední zákona o DPH považovat za samostatně vykonávanou ekonomickou činnost. Podle stěžovatelky je však právě uvedené ustanovení v rozporu čl. 9 a 10 směrnice, takže jej nelze použít a činnost

pokračování

předsedy představenstva je třeba považovat za samostatně vykonávanou ekonomickou činnost.

[16] Otázkou, zda lze výkon funkce statutárního orgánu obchodní společnosti považovat za výkon samostatné ekonomické činnosti, se na půdorysu výkonu funkce jednatele společnosti s ručením omezeným zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29. V něm vyšel z judikatury SDEU a dovodil, že pro určení, zda osoba vykonává ekonomickou činnost samostatně, je rozhodující, zda se nachází ve vztahu podřízenosti vůči jiné osobě. Pro posouzení existence vztahu podřízenosti je třeba ověřit, zda osoba provádí svou činnost vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda nese hospodářské riziko spojené s výkonem takové činnosti, svobodně si určuje podmínky výkonu práce a sama vybírá honoráře tvořící její příjem. V návaznosti na tato východiska analyzoval právní postavení jednatele společnosti s ručením omezeným dle zákona o obchodních korporacích. Jednatel při zastupování společnosti s ručením omezeným sice jedná její jménem a na její účet a z jeho jednání je odpovědná sama společnost, to však nepostačuje pro závěr, že jednatel se nachází ve vztahu ke společnosti v zaměstnaneckém či jemu obdobném svazku. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že jednatel musí jednat s péčí řádného hospodáře, přičemž pokud tuto povinnost poruší a způsobí tím společnosti škodu, je povinen ji společnosti nahradit. Nenahradí-li vzniklou majetkovou škodu či nemajetkovou újmu, za niž rovněž odpovídá, a věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení svých pohledávek za společností, pak jednatel ručí věřitelům za splnění závazků společnosti v rozsahu, v němž újmu nenahradil. Odpovědnost jednatele nelze smluvně omezit. Vedle toho odpovídá jednatel za „finanční zdraví“ společnosti. Pokud ji svým neodborným výkonem funkce přivede k úpadku, odpovídá za tento nežádoucí stav. Může být insolvenčním správcem vyzván k tomu, aby vydal prospěch získaný ze smlouvy o výkonu funkce, jakož i případný jiný prospěch, který od společnosti obdržel, a to za období dvou let zpětně před právní mocí rozhodnutí o úpadku. Insolvenční soud může rozhodnout, že jednatel, který přispěl k úpadku společnosti, nesmí po dobu 3 let vykonávat funkci člena statutárního orgánu jakékoliv obchodní korporace. Nejvyšší správní soud uzavřel, že ačkoliv jednatel společnosti s ručením omezeným jedná jménem, na účet i odpovědnost této společnosti, nese při výkonu funkce vlastní (nikoliv nepatrné) hospodářské riziko. To nemá v zaměstnaneckém vztahu obdobu. Dále dovodil, že jednatel není vůči společnosti v podřízeném vztahu, neboť nevykonává svoji činnost podle pokynů společnosti, ustanovení § 195 odst. 2 zákona o obchodních korporacích dokonce zakazuje komukoliv zasahovat do obchodního vedení společnosti. I když smí jednatel požádat valnou hromadu o udělení pokynu týkajícího se obchodního vedení, nemůže se tím zprostit odpovědnosti za výkon funkce s péčí řádného hospodáře. Mezi jednatelem a společností tedy neexistuje vztah podřízenosti, jako je tomu v zaměstnaneckém vztahu. Jelikož jednatel vykonává svoji funkci nezávisle a nese vysokou míru odpovědnosti za výkon funkce, nelze výkon funkce jednatele považovat za vztah zaměstnanecký nebo jemu obdobný ve smyslu čl. 10 směrnice.

[17] Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku dovodil, že jelikož § 5 odst. 2 věta poslední zákona o DPH v rozporu s čl. 10 směrnice vede k tomu, že činnost jednatele společnosti s ručením omezeným není samostatně vykonávanou

ekonomickou činností, nelze toto ustanovení použít a je třeba upřednostnit čl. 9 a 10 směrnice.

[18] Ačkoliv si byl žalovaný tohoto právního názoru vědom a dospěl k závěru, že výkon funkce předsedy představenstva akciové společnosti má stejné rysy jako výkon funkce jednatele společnosti s ručením omezeným, odmítl se řídit závěry Nejvyššího správního soudu, neboť je nepovažuje za správné. S tím se krajský soud ztotožnil.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve ověřil, zda i výkon funkce předsedy představenstva vykazuje takové rysy, že lze mít za to, že předseda představenstva nese vlastní hospodářské riziko a vykonává funkci nezávisle na akciové společnosti. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2015 bylo třeba vyjít ze zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a zákona o obchodních korporacích, které Nejvyšší správní soud aplikoval ve shora uvedeném rozsudku, a ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2013 z obchodního zákoníku.

[20] Postavení člena představenstva dle zákona o obchodních korporacích je v zásadě shodné jako postavení jednatele společnosti s ručením omezeným, jak jej popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29. Jediný rozdíl může spočívat v tom, že zatímco představenstvo akciové společnosti je kolektivním orgánem společnosti, jednatele společnosti s ručením omezeným mohou být samostatnými orgány společnosti (i v tomto případě lze nicméně ve společenské smlouvě dohodnout, že více jednatelů bude tvořit kolektivní orgán). Byť představenstvo rozhoduje v kolektivu, nemění to nic na postavení jeho jednotlivých členů, kteří nejsou v podřízeném vztahu vůči akciové společnosti a nesou určité hospodářské riziko. Většina ustanovení, kterých se Nejvyšší správní soud dovolával ve shora uvedeném rozsudku, je obsažena v části první, hlavě první zákona o obchodních korporacích, a vztahuje se proto jak na statutární orgán společnosti s ručením omezeným, tak na statutární orgán akciové společnosti. Nezávislost členů představenstva je vyjádřena v § 435 odst. 3 zákona o obchodních korporacích, podle něž není nikdo oprávněn udělovat představenstvu pokyny týkající se obchodního vedení společnosti. Nad rámec těch pravidel, na která odkázal Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29, lze poukázat ještě na § 61 odst. 2 zákona o obchodních korporacích, který umožňuje nevyplatit členovi statutárního orgánu žádné plnění za výkon funkce, byť má na něj nárok podle smlouvy o výkonu funkce, jestliže výkon funkce zřejmě přispěl k nepříznivému hospodářskému výsledku obchodní korporace.

[21] Postavení člena (předsedy) představenstva akciové společnosti v režimu obchodního zákoníku, jenž pozbyl platnosti dne 31. 12. 2013, se významněji neliší od jeho postavení podle zákona o obchodních korporacích. Rovněž v tomto režimu jedná předseda představenstva jménem a na účet společnosti, tj. práva a povinnosti vznikají přímo společnosti, která rovněž nese odpovědnost za jednání představenstva. Ačkoliv se jednání za společnost prostřednictvím statutárního orgánu dle předchozí právní úpravy platné do 31. 12. 2013 nepovažovalo z hlediska teoretického za zákonné zastoupení společnosti, jde o rozdíl toliko doktrinální, jenž se nijak neprojevuje ve způsobu jednání statutárního orgánu a jeho účincích.

pokračování

[22] Nezávislost jednání představenstva (a jeho členů) byla upravena v § 194 odst. 4 obchodního zákoníku, podle nějž není nikdo oprávněn dávat představenstvu pokyny týkající se obchodního vedení společnosti. Valná hromada byla oprávněna schvalovat pouze zásady a pokyny, jimiž sice bylo představenstvo vázáno, ale mohly se týkat pouze strategických či koncepčních otázek. Konkrétní způsob naplňování těchto zásad a pokynů určovalo představenstvo v rámci obchodního vedení, do nějž nesměla zasahovat ani valná hromada (viz I. Štenglová in Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.: Obchodní zákoník. Komentář. 13. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, komentář k § 184).

[23] O tom, že i podle dřívější právní úpravy nesli členové představenstva při výkonu své funkce vlastní hospodářské riziko, svědčí § 194 odst. 5 a 6 obchodního zákoníku. Členové představenstva byli povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře. Ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídali za tuto škodu společně a nerozdílně. Smlouva mezi společností a členem představenstva nebo ustanovení stanov vylučující nebo omezující odpovědnost člena představenstva za škodu byly neplatné. Členové představenstva, kteří odpovídali společnosti za škodu, ručili za závazky společnosti společně a nerozdílně, jestliže odpovědný člen představenstva škodu neuhradil a věřitelé nemohli dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby. Rozsah ručení byl omezen rozsahem povinnosti členů představenstva k náhradě škody.

[24] Odpovědnost za škodu (ať již v podobě přímé odpovědnosti, nebo ručení za splnění peněžité povinnosti společnosti) nesli členové představenstva i podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), účinného ve 2. čtvrtletí roku 2013. Pokud člen představenstva nesplní svoji povinnost podat insolvenční návrh na společnost, v jejímž orgánu působí, odpovídá věřitelům za škodu tím vzniklou dle § 99 insolvenčního zákona. Členové představenstva akciové společnosti, které bylo povoleno moratorium, ručí za škodu, která byla věřitelům způsobena porušením povinnosti stanovené insolvenčním zákonem během trvání moratoria (§ 127 odst. 2 insolvenčního zákona). Členové představenstva ručí za povinnost akciové společnosti nahradit škodu v případě, že společnost podala nedůvodný insolvenční návrh na jiného dlužníka, čímž mu způsobila škodu (§ 147 odst. 1 až 3 insolvenčního zákona). Dále ručí za splnění povinnosti společnosti zaplatit ve prospěch majetkové podstaty částku určenou soudem, pokud pohledávka, kterou společnost přihlásila do insolvenčního řízení, byla zjištěna pouze v nepatrné části (podrobně viz § 178, 179 a 181 insolvenčního zákona).

[25] Člen představenstva akciové společnosti, na jejíž majetek byl prohlášen konkurz, se nemohl stát členem statutárního orgánu nebo jiného orgánu právnické osoby, která je podnikatelem, přičemž pokud takovou funkci již zastával, mohl ji pozbyt (podrobně viz § 38l obchodního zákoníku).

[26] Člen představenstva ztrácel nárok na odměnu za výkon funkce, pokud výkon funkce zřejmě přispěl k nepříznivým hospodářským výsledkům společnosti, nebo pokud

zaviněně porušil právní povinnosti v souvislosti s výkonem funkce (§ 66 odst. 3 obchodního zákoníku).

[27] Nejvyšší správní soud shrnuje, že rovněž v režimu obchodního zákoníku vykonával člen představenstva akciové společnosti svoji činnost nezávisle, nebyl v podřízeném postavení. Při výkonu funkce přitom nesl vlastní hospodářské riziko, které mohlo vyústit v odepření nároku na odměnu za výkon funkce nebo v odpovědnost za škodu způsobenou společností třetím osobám, přičemž se jednalo o přímou odpovědnost (někdy ve formě ručení), které se mohly třetí osoby vůči členovi představenstva osobně dovolat. Byť aktuální úprava obsažená v zákoně o obchodních korporacích ještě posílila odpovědnost člena představenstva za výkon funkce (např. § 63 a § 65), základní rysy výkonu funkce člena představenstva zůstaly shodné. Nejvyšší správní soud tedy v nyní posuzované věci neshledal žádné relevantní rozdíly v postavení předsedy představenstva stěžovatelky (ať již ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2013, nebo zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2015), které by opodstatňovaly odlišné posouzení činnosti statutárního orgánu z pohledu § 5 zákona o DPH, respektive čl. 9 a 10 směrnice, než k jakému dospěl zdejší soud v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29. Ostatně krajský soud netvrdil, že by postavení předsedy představenstva stěžovatelky bylo jiné než postavení jednatele společnosti s ručením omezeným, žalovaný pak výslovně uvedl, že postavení předsedy představenstva je shodné s postavením jednatele společnosti s ručením omezeným.

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na rozsudek SDEU ze dne 13. 6. 2019 ve věci C-420/18. V něm se SDEU zabýval tím, zda lze pod čl. 9 směrnice podřadit činnost člena dozorčí rady nadace řídicí se nizozemským právem, jejíž pravomoci zahrnují zejména jmenování členů řídicího orgánu, pozastavení výkonu funkce těchto členů a jejich odvolání z funkce, jakož i stanovení jejich pracovních podmínek, pozastavení výkonu rozhodnutí tohoto orgánu, poskytování poradenství auditnímu orgánu, schvalování roční účetní závěrky, jmenování členů dozorčí rady, pozastavení výkonu funkce členů dozorčí rady a jejich odvolání z funkce, jakož i stanovení paušální odměny členů dozorčí rady. Úkolem dozorčí rady je kontrolovat strategii řídicího orgánu a celkovou správu nadace a podniku s ní spojeného. Členové dozorčí rady plní své povinnosti bez příkazů osoby, která je navrhla, a nezávisle na zvláštních zájmech podniku. Dozorčí rada je poradním orgánem řídicího orgánu.

[29] SDEU posoudil výkon funkce člena dozorčí rady nadace za výše popsaných podmínek jako ekonomickou činnost, protože má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu. Okolnost, že odměna je stanovena nikoliv v závislosti na jednotlivých plněních, nýbrž paušálně a na ročním základě, je irelevantní. Pojem „ekonomická činnost“ má objektivní povahu, tedy je posuzováno bez ohledu na svůj účely nebo výsledky, proto je bez významu, že spočívá pouze v plnění jednoho úkolu či několika sporadických úkolů.

[30] Následně se SDEU zabýval tím, zda je ekonomická činnost vykonávána samostatně. Dovedl nejprve, že ačkoliv je příjem člena dozorčí rady podroben dani z příjmů ze závislé činnosti, nelze na něj pohlížet jako na zaměstnance. Zdaňování příjmů člena dozorčí rady jako příjmů ze závislé činnosti je důsledkem právní fikce, v jejímž důsledku je vztah mezi členem dozorčí rady a nadací posuzován jako závislá činnost, přestože nejsou splněna

pokračování

kritéria charakterizující závislou činnost. Člen dozorčí rady nadto nevykonává svoji činnost na základě pracovní smlouvy, nýbrž na základě smlouvy o poskytování služeb.

[31] Posléze SDEU přistoupil k hodnocení toho, zda lze činnost člena dozorčí rady považovat za jiný právní svazek zakládající vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování, jakož i odpovědnosti zaměstnavatele. K tomu uvedl, že vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek neexistuje, jelikož členové dozorčí rady nejsou vázáni pokyny řídicího orgánu nadace, zejména pokud upravují způsob výkonu jejich činnosti. Očekává se, že svojí činností budou provádět nezávislou kontrolu strategie řídicího orgánu a celkové správy nadace, přičemž tato dohledová funkce není slučitelná se vztahem podřízenosti. Ani sama dozorčí rada nemá pravomoc stanovit svým členům pravidla ohledně způsobu, jakým tito členové individuálně vykonávají funkci. Členové jsou v rámci dozorčí rady nezávislí a vůči ostatním členům rady musí jednat kriticky. SDEU uzavřel, že jelikož neexistuje vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek, nejsou členové dozorčí rady vázáni jiným právním svazkem, který by zakládal vztah zaměstnavatele a zaměstnance ve smyslu čl. 10 směrnice.

[32] Závěrem se SDEU zabýval otázkou, zda člen dozorčí rady vykonává činnost samostatně ve smyslu čl. 9 směrnice. Pro určení, zda osoba vykonává ekonomickou činnost samostatně, je třeba zjistit, zda existuje vztah podřízenosti při výkonu této činnosti. Za tím účelem je třeba ověřit, zda osoba vykonává činnost svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost, jakož i to, zda nese ekonomické riziko spojené s výkonem této činnosti. Již výše bylo konstatováno, že neexistuje vztah hierarchické podřízenosti. Člen dozorčí rady nadace nejedná svým jménem, na svůj účet ani na svou odpovědnost. Jelikož členové dozorčí rady nadace nenesou samostatně ani odpovědnost vyplývající z aktů dozorčí rady přijatých v rámci zákonného zastupování nadace, ani odpovědnost za škodu způsobenou třetím osobám při výkonu funkce, nejednají na svou odpovědnost. Nadto člen dozorčí rady nenese žádné ekonomické riziko vyplývající z vykonávané činnosti, neboť obdrží pevně stanovenou odměnu, která nezávisí na jeho účasti na zasedáních ani na jím skutečně odpracovaných hodinách. Na rozdíl od podnikatele tak nemá významný vliv na příjmy ani výdaje. Nedbalost, které se dopustí člen dozorčí rady při výkonu funkce, nemůže mít přímý vliv na jeho odměnu, neboť může vést pouze k odvolání tohoto člena z funkce zvláštním postupem. Za osobu vykonávající samostatně ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 směrnice nelze považovat osobu, která nenese takové ekonomické riziko.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal, že by závěry SDEU vyjádřené v rozsudku C-420/18 překonaly závěry zdejšího soudu uvedené v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29, naopak je v části jednoznačně podporují, ve zbývajících částech pak nevyvrací jejich správnost.

[34] SDEU předně potvrdil, že činnost člena orgánu právnické osoby, za kterou pobírá odměnu, je ekonomickou činností. Dále dovodil, že podrobení příjmu z výkonu funkce v orgánu právnické osoby dani z příjmů jako příjmu ze závislé činnosti neznamená, že se nemůže jednat o příjem ze samostatně vykonávané ekonomické činnosti. V návaznosti na to je třeba uvést, že rovněž § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je založen na právní fikci, že odměna za výkon funkce člena statutárního orgánu právnické osoby je

příjmem ze závislé činnosti. Výkon funkce předsedy představenstva akciové společnosti nevykazuje znaky závislé práce, jak byly definovány např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013 – 35, neboť mezi předsedou představenstva a společností není vztah nadřízenosti a podřízenosti, předseda představenstva nevykonává svoji činnost podle pokynů (k tomu viz zákonem stanovený zákaz udělovat členům představenstva pokyny ve věci obchodního vedení). Dále je nepochybné, že T. V. nevykonával funkci předsedy představenstva na základě pracovní smlouvy, nýbrž výkon této činnosti se přiměřeně řídil podle ustanovení o mandátní smlouvě (§ 66 odst. 2 obchodního zákoníku), respektive ustanoveními občanského zákoníku o příkazu (§ 59 odst. 1 zákona o obchodních korporacích). Je třeba rovněž uvést, že výkon funkce předsedy představenstva se neřídí podmínkami výkonu pracovněprávních vztahů, například není stanoven rozsah ani rozvržení pracovní doby, místo výkonu práce, neexistuje nárok na dovolenou či odpočinek mezi směnami. Předseda představenstva svobodně rozhoduje o podmínkách, za nichž funkci vykonává. Svoji funkci (obchodní vedení společnosti) vykonává nezávisle, přičemž nese plnou odpovědnost za obchodní vedení společnosti, a to i v případě, kdy si vyžádá od valné hromady pokyn ohledně obchodního vedení podle § 51 odst. 2 zákona o obchodních korporacích. Ani sjednání odměny za výkon funkce ve formě paušální částky neodpovídá principům odměňování v pracovněprávních vztazích, jakkoliv se žalovaný domnívá opak, neboť výše odměny není vůbec závislá na odvedené práci, a to ani z hlediska času stráveného činnostmi v rámci výkonu funkce, ani z hlediska množství odvedené práce. Odměna za výkon funkce nepodléhá na rozdíl od mzdy žádnému krácení (ale ani navýšení) plynoucímu z množství odvedené práce či odpracované pracovní doby. Ze všech výše uvedených skutečností plyne, že výkon funkce předsedy představenstva nelze podřadit pod čl. 10 směrnice.

[35] Předseda představenstva jedná při výkonu funkce jménem a na účet akciové společnosti. Odpovědnost za jednání předsedy představenstva nese primárně rovněž akciová společnost, ovšem může jím být založena i osobní odpovědnost předsedy představenstva. Nejvyšší správní soud výše (viz odst. [16], [23] a [24]) uvedl případy, kdy statutární orgán obchodní společnosti přímo odpovídá vůči třetím osobám za škodu, popřípadě ručí za závazky společnosti. Tento charakter odpovědnosti se zcela vymyká odpovědnosti za škodu dle zákoníku práce, neboť ta existuje pouze mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem a nezakládá žádná práva třetí osobě. Člen statutárního orgánu ovšem v důsledku svého jednání za určitých okolností přímo odpovídá vlastním majetkem za závazky společnosti. Závěr, že předseda představenstva akciové společnosti jedná výlučně na odpovědnost společnosti, je nesprávný, neboť souběžně může být v určitých případech založena i jeho přímá majetková odpovědnost vůči třetím osobám.

[36] Při výkonu funkce nese předseda představenstva vlastní ekonomické riziko. To má v první řadě podobu hrozby, že ztratí nárok na odměnu za výkon funkce podle § 66 odst. 3 věty druhé obchodního zákoníku, respektive § 61 odst. 2 zákona o obchodních korporacích, nebo že bude povinen vydat svůj majetkový prospěch ze smlouvy o výkonu funkce do majetkové podstaty dle § 66 zákona o obchodních korporacích. Ekonomické riziko spojené s výkonem funkce předsedy představenstva dále spočívá v hrozbě přímé majetkové odpovědnosti vůči třetím osobám (viz výše). V neposlední řadě pak předsedovi představenstva hrozí zákaz vykonávat funkci v orgánech obchodních společností, a to

pokračování

nikoliv jako trest uložený mu v trestním řízení, nýbrž jako speciální následek spojený s úpadek společnosti, na jejímž obchodním vedení se podílí.

[37] Z výše uvedeného plyne, že služby poskytované předsedou představenstva akciové společnosti v rámci výkonu této funkce v jejím statutárním orgánu splňují kritéria proto, aby je bylo možné považovat za samostatně vykonávanou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 směrnice. Skutečnost, že předseda představenstva akciové společnosti jedná částečně na svoji vlastní odpovědnost, přičemž nese vlastní ekonomické riziko, které není toliko marginální, odlišuje charakter jeho činnosti od činnosti člena dozorcí rady nizozemské nadace, kterou se zabýval SDEU v rozsudku ve věci C-420/18.

[38] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí argumentoval tím, že některá pravidla, která podle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29 charakterizují podstatu ekonomické činnosti statutárního orgánu kapitálové společnosti, mohou být modifikována (např. možnost vnitřního omezení jednatelského oprávnění, nutnost schválení těch nejvýznamnějších právních jednání valnou hromadou pod sankcí jejich neplatnosti, možnost společnosti vzdát se nároku na náhradu škody vůči jednatelem). Skutečnost, že některá vybraná právní jednání musí být schválena valnou hromadou, nic nemění na podstatě charakteru činnosti předsedy představenstva. Ve vztahu k nyní projednávanému případu žalovaný neučinil žádné zjištění, z něhož by plynulo, že postavení T. V. bylo natolik modifikováno oproti dispozitivní zákonné úpravě, že charakter výkonu funkce předsedy představenstva stěžovatelky nevykazoval podstatné znaky samostatně vykonávané ekonomické činnosti.

[39] S ohledem na výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud důvod odchýlit se v nyní posuzované věci od závěrů vyjádřených v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29. Lze proto zopakovat, že § 5 odst. 3 věta poslední zákona o DPH, který vede k tomu, že výkon funkce předsedy představenstva nelze považovat za samostatně vykonávanou ekonomickou činnost, je v rozporu s čl. 9 směrnice. Za této situace nelze aplikovat § 5 odst. 3 větu poslední zákona o DPH na projednávanou věc a namísto něj je třeba postupovat dle čl. 9 a 10 směrnice. Z uvedených článků, jak jsou ustáleně vykládány SDEU, plyne, že výkon funkce předsedy představenstva je samostatně vykonávanou ekonomickou činností. Kasační námitka je tedy důvodná.

[40] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda lze plnění poskytnutá T. V. stěžovatelce z titulu výkonu funkce předsedy jejího představenstva považovat za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Jelikož jsou splněny podmínky dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky pro takový postup, neboť rozhodnutí žalovaného je nezákonné ze stejného důvodu jako rozsudek krajského soudu. Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka měla v řízení před správními soudy v konečném výsledku úspěch, a má tedy právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a řízení před správními soudy tedy končí. Nejvyšší správní soud proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (jak před krajským soudem, tak i o kasační stížnosti).

[42] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a odměnu a náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky (daňového poradce). Odměna zástupci náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení před podáním žaloby a sepsí žaloby), a to v částce 3 100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6 200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)]. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 300 Kč na jeden úkon právní služby, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí celkem 6 800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje analogicky podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč (21% DPH). Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí 11 228 Kč.

[43] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a odměnu a náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky (advokáta). Odměna zástupci náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení před podáním kasační stížnosti a sepsí kasační stížnosti), a to v částce 3 100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6 200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. K této částce je třeba přičíst 300 Kč na jeden úkon právní služby, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů tedy představuje částku 6 800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku 1 428 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 13 228 Kč.

[44] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce advokáta Mgr. Hynka Jaška (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. června 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

