



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Lenky Bahýřové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Jihočeský zemědělský lihovar, a. s.**, IČO: 26064120, sídlem Knín 14, Temelín, zast. advokátem Mgr. Hynkem Jaškem, sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46575/17/5300-22442-605186, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2019, č. j. 57 Af 9/2017 - 65,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2019, č. j. 57 Af 9/2017 - 65, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46575/17/5300-22442-605186, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve výši 24 456 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Hynka Jaška.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 21. 12. 2015 byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010, 1. - 4. čtvrtletí 2011, 1. - 4. čtvrtletí 2012 a 1. čtvrtletí 2013 a současně jí byla uložena povinnost uhradit z doměřené daně penále. Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46575/17/5300-22442-605186 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), byly dodatečné platební výměry změněny tak, že byly vymazány částky předepsaného penále, v ostatním zůstaly beze změny.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem zamítl. 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 Tomášem Vališem von Sanger. Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z těchto plnění z důvodu, že Tomáš Vališ von Sanger vykonával v uvedených zdaňovacích obdobích funkci předsedy představenstva žalobkyně. Žalovaný učinil podle krajského soudu správný závěr, že činnost vykonávaná pro žalobkyni Tomášem Vališem von Sanger 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 Tomáš Vališ von Sanger 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. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Takový charakter nemají pouze příjmy, které jsou společníkovi vypláceny za něco jiného než osobní výkon činností, 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 Tomáše Valíše von Sanger 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. c) 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 Tomáš Vališ von Sanger měl stanovenou pevnou vyšší měsíční odměny, která nebyla závislá na kvantifikovaném plnění. Druhým kritériem je, zda osoba jedná na svůj účet a svoji odpovědnost. Tomáš Vališ von Sanger vykonával činnost vůči třetím osobám výhradně jako předseda představenstva žalobkyně, tedy nikoliv na vlastní účet a odpovědnost. Posledním kritériem je hospodářské riziko. Tomáš Vališ von Sanger 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 ve smyslu zákona o DPH (tj. činností podléhající dani), nýbrž výkonem funkce předsedy představenstva žalobkyně. Ust. § 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] Krajský soud se dále zabýval námitkou nezákonnosti zahájení daňové kontroly, resp. vlivu nezákonného zásahu spočívajícího v nezákonném zahájení daňové kontroly na zachování účinků daňové kontroly. V daném případě nezákonnost daňové kontroly spočívala v tom, že daňová

pokračování

kontrola byla zahájena, aniž by předem byla vydána výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud dospěl s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017 č. j. 2 Afs 74/2016 - 28, k závěru, že nezákonné zahájení daňové kontroly bylo osamoceným procesním pochybením správce daně, které nelze považovat za automatickou nezhojitelnou překážku zákonnosti meritorního rozhodnutí. Proto bylo zcela namístě s odkazem na § 115 odst. 1 daňového řádu toto pochybení spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání napravit tak, že v rámci odvolacího řízení došlo k očištění doměřené daně o penále; tím došlo ke zhojení shledaného procesního pochybení.

[6] Krajský soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že nezákonně zahájená daňová kontrola neměla účinky dané § 148 odst. 3 daňového řádu pro obnovení běhu lhůty pro stanovení daně. Soud přitakal žalovanému, že daňová kontrola měla vliv na lhůtu pro stanovení daně, jestliže správce daně nadále postupoval v mezích své pravomoci a daňová kontrola sledovala cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně. Daňový řád nerozlišuje z hlediska vlivu úkonů na běh lhůty pro stanovení daně, zda byla následně deklarována jejich nezákonnost nebo nebyly napadeny opravnými prostředky. U daňové kontroly je třeba odlišit otázku zákonnosti daňové kontroly a otázku vlivu zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně. Proto je podle krajského soudu třeba u nezákonné daňové kontroly, pro účely posouzení jejího vlivu na lhůtu pro stanovení daně, rozlišovat míru nezákonnosti daňové kontroly. Jestliže se jednalo pouze o nezákonnost spočívající v nevydání výzvy před zahájením daňové kontroly, tato skutečnost měla zákonem předpokládaný vliv na běh lhůty pro stanovení daně, pokud při následném provádění daňové kontroly správce daně postupoval v mezích své pravomoci.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále též jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila důvod vymezený v § 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 Tomášem Vališem von Sanger dle mandátní smlouvy neposoudil jako ekonomickou činnost podléhající režimu DPH, čímž stěžovatelce upřel nárok na odpočet DPH. Stěžovatelka má současně za to, že ke stanovení daně na základě dodatečných platebních výměrů došlo s využitím výsledků získaných nezákonným postupem správce daně a jedná se proto o nezákonné rozhodnutí. Dále se domnívá, že ke stanovení daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty.

[8] 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 stěžovatelky 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.

[9] Dále stěžovatelka zopakovala své skutkové a právní názory, které uvedla již v žalobě. Rozhodnutí žalovaného má za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč Tomáš Vališ von Sanger 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 Tomáši Vališovi von Sanger byly skutečně odměnou za výkon funkce předsedy představenstva stěžovatelky, jsou závěry, které žalovaný učinil, v rozporu se směrnicí a aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[10] 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. Tomáš Vališ von Sanger 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 jsou nesprávné, oproti čl. 10 směrnice zužující.

[11] Stěžovatelka dále trvá na nezákonnosti rozhodnutí žalovaného v důsledku skutečnosti, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Nesouhlasí s tím, že by nezákonné zahájení daňové kontroly bylo pouhým osamoceným procesním pochybením správce daně, které nelze považovat za nezhojitelnou překážku zákonnosti meritorního rozhodnutí. V této úvaze spatřuje rozpor s § 5 odst. 1 daňového řádu.

[12] Dále stěžovatelka namítala, že dodatečné platební výměry byly vydány až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť nezákonně zahájená daňová kontrola nemohla mít zákonné účinky předpokládané § 148 odst. 3 daňového řádu pro obnovení běhu lhůty pro stanovení daně. Pokud úkony uvedené v § 148 odst. 2 daňového řádu prodlužují lhůtu o jeden rok, a to bez ohledu na jejich případně následně deklarovanou zákonnost či nezákonnost, je to dle stěžovatelky proto, že řízení o těchto úkonech, obrana před jejich případnou nezákonností a jejich účinky jsou přesně popsány v jednotlivých ustanoveních daňového řádu. Dle názoru stěžovatelky nelze při interpretaci daňového řádu užívat analogie tak, že by stejný princip platil i pro úkony uvedené v § 148 odst. 3, neboť se nejedná o úkony, u nichž by se v rámci daňového řádu mohla tímto daňovým řádem předepsaným postupem deklarovat jejich zákonnost či nezákonnost. Daňový řád podle stěžovatelky zjevně nepředpokládá, že by nezákonný zásah v podobě nezákonné daňové kontroly mohl mít zákonné důsledky na znovuoobnovení běhu lhůty ke stanovení daně neboť, pokud takováto kontrola byla deklarována jako nezákonný zásah, nejedná se v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu o kontrolu ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu, jelikož tato ustanovení řeší pouze daňovou kontrolu prováděnou v souladu s právním řádem. Pokud je daňová kontrola nezákonným zásahem, takový nezákonný úkon nemůže mít zákonné následky v podobě znovuoobnovení běhu lhůty pro stanovení daně.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. S posouzením činnosti vykonávané Tomášem Vališem von Sanger podle mandátní smlouvy se žalovaný řádným způsobem vypořádal

pokračování

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 Tomáše Vališe von Sanger 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, Tomáš Vališ von Sanger 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. Žalovaný rovněž 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.

[14] K námitkám vztahujícím se k nezákonnosti zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že zde nezákonnost spočívala pouze v tom, že zahájení daňové kontroly měla v daném případě předcházet výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Takovou nezákonnost je však třeba řešit změnou rozhodnutí správce daně, kdy k takto doměřené dani nebude stanovena povinnost uhradit penále, neboť to je právě důsledkem zahájení daňové kontroly bez výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. K procesnímu postupu odvolacího orgánu v rámci daňového řízení žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28. Na základě pochybení správce daně, které bylo následně zhojeno, se nelze dovolávat nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný rovněž citoval z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 - 30.

[15] K namítanému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Má za to, že daňová kontrola měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně, byť bylo zahájení daňové kontroly Krajským soudem v Českých Budějovicích shledáno nezákonným zásahem. V daném případě se totiž jednalo pouze o dílčí nezákonnost (nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly); daňová kontrola tedy měla zákonem předpokládaný vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť při následném provádění daňové kontroly správce daně postupoval v mezích své pravomoci a daňová kontrola sledovala cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Ve vztahu k posouzení otázky, zda plnění (služby), která stěžovatelka obdržela od Tomáše Vališe von Sanger, jenž byl v pozici předsedy představenstva stěžovatelky, jsou plněními ze samostatně vykonávané ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH, je nutno předně odkázat na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2021, č. j. 3 Afs 82/2019 – 38, v němž byla tato otázka podrobně rozebrána ve vztahu ke zdanitelným

plněním, která stěžovatelka od Tomáše Vališe von Sangera získala v jiných (následujících) zdaňovacích obdobích. Nejvyšší správní soud nemá důvod odchytil se od přijatých závěrů a v podrobnostech na uvedený rozsudek odkazuje.

[19] V posuzované věci nebylo zpochybňováno, že mezi Tomášem Vališem von Sanger a stěžovatelkou byla v roce 2006 uzavřena mandátní smlouva a že dne 29. 5. 2007 se Tomáš Vališ von Sanger stal předsedou představenstva stěžovatelky. Zároveň nebylo zpochybňováno, že Tomáš Vališ von Sanger vyvíjel činnost pro stěžovatelku a přijal za to plnění v podobě vyplacené odměny. Žalovaný (a následně krajský soud) však 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 dovedl, že činnost Tomáše Vališe von Sanger nelze považovat za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost pro účely zákona o DPH. Plnění, která stěžovatelka přijala od Tomáše Vališe von Sanger, 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.

[20] Předně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám stěžovatelky, že by závěry uvedené v rozhodnutí žalovaného, resp. v napadeném rozsudku, byly nepřezkoumatelné. Žalovaný svůj závěr, podle něž činnost, kterou Tomáš Vališ von Sanger pro stěžovatelku v předmětných zdaňovacích obdobích vykonával, je třeba považovat za výkon funkce předsedy představenstva stěžovatelky, řádně odůvodnil. V rozhodných zdaňovacích obdobích byl Tomáš Vališ von Sanger jakožto předseda představenstva oprávněn jako jediný jednat jménem společnosti, a to samostatně. Žalovaný poukázal na to, že záležitosti, které měl Tomáš Vališ von Sanger pro stěžovatelku obstarat na základě mandátní smlouvy, spadají do předmětu činnosti stěžovatelky a mohly jím být provedeny z titulu funkce předsedy představenstva. V řízení bylo rovněž prokázáno, že Tomáš Vališ von Sanger jednal při obstarávání záležitostí stěžovatelky z titulu funkce předsedy představenstva, nikoliv jako zplnomocněná třetí osoba (mandatář).

[21] Oproti tomu stěžovatelka argumentovala, že nebyly splněny podmínky § 66 odst. 3 obchodního zákoníku, respektive § 59 odst. 3 zákona o obchodních korporacích, aby bylo možné plnění poskytnuté stěžovatelkou Tomáši Vališovi von Sanger 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 Tomáš Vališ von Sanger 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 Tomáš Vališ von Sanger 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. Dovedl-li za této situace, že poskytnutou úplatou lze považovat za odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, nelze tento závěr považovat za nepřiznivý 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 Tomáši Vališovi von Sanger žádná odměna nenáležela, musel by uzavřít, že se jednalo o plnění bez právního důvodu, tedy o bezdůvodné obohacení Tomáše Vališe von Sanger. Z uvedeného tedy nelze dovést, že pokud Tomáš Vališ von Sanger neměl nárok na odměnu za výkon funkce předsedy představenstva, musí se jednat o protiplnění za služby jím poskytnuté stěžovatelce na základě mandátní smlouvy.

pokračování

[22] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval právním posouzením 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.

[23] V posuzované věci nebylo sporu o tom, 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 předsedy představenstva je třeba považovat za samostatně vykonávanou ekonomickou činnost.

[24] Otázkou, zda lze výkon funkce statutárního orgánu obchodní společnosti považovat za výkon samostatné ekonomické činnosti, se v případě 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, č. 3552/2017 Sb. NSS. Vyšel v něm z judikatury SDEU a dovedl, 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 jejím 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.

[25] Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku 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.

[26] Dále Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku dovedl, že jednatel není vůči společnosti v podřízeném vztahu, neboť nevykonává svoji činnost podle pokynů společnosti; § 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. Nejvyšší správní soud tak 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.

[27] Žalovaný se i přes znalost uvedeného právního názoru odmítl řídit závěry Nejvyššího správního soudu, neboť je nepovažuje za správné, a krajský soud se s tím ztotožnil. Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda lze mezi výkonem funkce předsedy představenstva akciové společnosti a výkonem funkce jednatele společnosti s ručením omezeným vysledovat takové odlišnosti, které by aplikaci závěru přijatého v odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž byl rovněž publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vylučovaly.

[28] Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí 2010, 1. – 4. čtvrtletí 2011, 1. – 4. čtvrtletí 2012 a 1. čtvrtletí 2013 bylo nutno vyjít z obchodního zákoníku. 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 č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Postavení člena představenstva dle zákona o obchodních korporacích je přitom 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 (k tomu podrobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2021, č. j. 3 Afs 82/2019 – 38). I v režimu obchodního zákoníku jedná předseda představenstva jménem a na účet společnosti, tj. práva a povinnosti vznikají přímo společnosti, která rovněž nese odpovědnost za jednání představenstva.

[29] Nezávislost jednání představenstva (a jeho členů) byla upravena v § 194 odst. 4 obchodního zákoníku, podle něž 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 něž 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). Podle § 194 odst. 5 a 6 obchodního zákoníku byli členové představenstva povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře. 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.

[30] Osobní odpovědnost za škodu (ať již v podobě přímé odpovědnosti, nebo ručení za splnění peněžité povinnosti společností) nesli členové představenstva i podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), účinného v posuzovaných zdaňovacích obdobích. 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

pokračování

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).

[31] Dále, 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 pozbýt (podrobně viz § 38l obchodního zákoníku). Člen představenstva rovněž 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).

[32] Lze tak shrnout, že rovněž v režimu obchodního zákoníku vykonával člen představenstva akciové společnosti svoji činnost nezávisle, nebyl v podřízeném postavení. Při výkonu funkce 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 dovolat. Jakkoli 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 neshledal žádné relevantní rozdíly v postavení předsedy představenstva stěžovatelky, 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.

[33] Rozsudek SDEU ze dne 13. 6. 2019 ve věci C-420/18, na nějž žalovaný poukázal ve vyjádření ke kasační stížnosti, přijatý závěr nevyvrací. Obsah tohoto rozsudku SDEU podrobně shrnul Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 6. 2021, č. j. 3 Afs 82/2019 - 38. SDEU v tomto rozsudku potvrdil, že činnost člena orgánu právnické osoby, za kterou tento člen 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 § 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 však 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.

[34] Ve věci nebylo pochyb o tom, že Tomáš Vališ von Sanger 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). Je třeba zároveň 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.

Ani sjednání odměny za výkon funkce ve formě paušální částky neodpovídá principům odměňování v pracovněprávních vztazích, jak se žalovaný domnívá, 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] Není správný závěr žalovaného, že předseda představenstva akciové společnosti jedná výlučně na odpovědnost společnosti. Jakkoli odpovědnost za jednání předsedy představenstva nese primárně rovněž akciová společnost, může jím být založena i osobní odpovědnost předsedy představenstva. Nejvyšší správní soud výše 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 v důsledku svého jednání přímo odpovídá vlastním majetkem za závazky společnosti, je tak založena jeho přímá majetková odpovědnost vůči třetím osobám.

[36] S výkonem funkce předsedy představenstva je rovněž spjata ekonomické riziko, které má jednak podobu hrozby, že ztratí nárok na odměnu za výkon funkce (§ 66 odst. 3 věty druhé obchodního zákoníku), jednak spočívá v hrozbě přímé majetkové odpovědnosti vůči třetím osobám (jak bylo uvedeno výše), a jednak nelze pominout ani hrozbu zákazu vykonávat funkci v orgánech obchodních společností jakožto speciální sankce spojené s úpadkem společnosti, na jejímž obchodním vedení se předseda představenstva podílí.

[37] Lze tak shrnout, že služby poskytované předsedou představenstva akciové společnosti v rámci výkonu této funkce v jejím statutárním orgánu splňují všechna kritéria pro to, 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] Nejvyšší správní soud tedy ani v nyní posuzované věci neshledal důvod odchýlit se od závěrů přijatých 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 § 5 odst. 3 větu poslední zákona o DPH na projednávanou věc aplikovat. V intencích čl. 9 a 10 směrnice je výkon funkce předsedy představenstva v souladu s ustáleným výkladem SDEU samostatně vykonávanou ekonomickou činností. Ze strany krajského soudu a žalovaného byla sporná právní otázka posouzena nesprávně, což je důvodem kasace jak napadeného rozsudku, tak rozhodnutí žalovaného.

[39] Přijatý závěr Nejvyššímu správnímu soudu nebrání v tom, aby se vypořádal též se zbývajícími námitkami stěžovatelky; ty však důvodnými neshledal.

[40] Při posouzení námítky vlivu daňové kontroly, která byla následně shledána nezákonnou, na rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, Nejvyšší správní soud vyšel z usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž byla akcentována potřeba rozlišit mezi daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako

pokračování

typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. „V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“

[41] V posuzované věci spočívala nezákonnost daňové kontroly, jak ji deklaroval Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 4. 4. 2017, č. j. 10 A 162/2015 – 85 (vázan závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33), v tom, že správce daně nevydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoli k tomu byl povinen - s ohledem na důvodný předpoklad, že daň bude doměřena a při současné absenci důvodu pro výjimku z tohoto postupu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, resp. žalovaného, že toto pochybení nemělo na rozhodnutí žalovaného vliv. Na jiné než uvedené pochybení v postupu správce daně v souvislosti s daňovou kontrolou stěžovatelka nepoukazovala, podklady získané pro doměření daně nezpochybňovala (ve věci šlo primárně o právní posouzení zjištěných skutkových okolností). Nutno připomenout, že žalovaný v návaznosti na nezákonný postup správce daně svým rozhodnutím upustil od penále jakožto zvláštní sankční povinnosti daňového subjektu v situacích, kdy daňový subjekt nesplní povinnost daňového tvrzení (srov. § 251 daňového řádu, usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, bod 58), čímž důsledky nezákonného postupu (jímž nedal stěžovatelce šanci k podání dodatečného daňového tvrzení) zcela zhojil.

[42] Za situace, kdy nedošlo k prekluzi práva vyměřit stěžovatelce daň (k tomu viz dále) a stěžovatelka poukazovala toliko na uvedené pochybení v postupu správce daně, při současném zhojení důsledků tohoto postupu rozhodnutím žalovaného („vymazáním“ stanoveného penále), aniž by stěžovatelka poukazovala na jiné konkrétní dopady do jejích práv, resp. zákonnosti rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, námitka vlivu nezákonného postupu na zákonnost rozhodnutí žalovaného není důvodná. Pouze v důsledku zjištěné a soudem deklarované nezákonnosti v postupu správce daně nebylo na místě za pomoci „tzv. doktríny ovoce z otráveného stromu“ považovat za nezákonné rozhodnutí žalovaného, neboť nebyly nastoleny pochybnosti o tom, že by při neexistenci vytykaného pochybení bylo rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti stěžovatelce stejné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, či rozsudek ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 - 30).

[43] Stěžovatelka dále namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť se domnívala, že nezákonně zahájená daňová kontrola nemohla mít účinky předpokládané § 148 odst. 3 daňového řádu, podle něhož zahájení daňové kontroly prekluzivní lhůtu pro stanovení daně přerušuje. Nejvyšší správní soud se otázkou přerušování lhůty pro stanovení daně ve vazbě na pochybení spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu zabýval již v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 – 53, č. 4005/2020 Sb. NSS) a v posuzované věci není důvod se od přijatých závěrů odchýlit. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval, „(p)odobně, jako je tomu u zjištění všech z nezákonně zahájené či vedené daňové kontroly, která lze někdy použít za účelem doměření daně (...), nelze automaticky uzavřít,

že žádána nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně“. Ani v posuzované věci nebyla zpochybnována nezákonnost zahájení daňové kontroly dne 25. 11. 2013. Správce daně pochybil, neboť stěžovatelku dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení; ostatně ve vztahu k tomuto pochybení se stěžovatelce dostalo satisfakce tím, že nezákonnost zahájení daňové kontroly byla soudem deklarována. „*Jde však svou povahou o důležitá procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah ke vyšší následně doměřené DPH. (...)*“ Nejde tedy o takovou vadu, která by doměření daně znemožňovala. Nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítly v povinnosti hradit penále, od níž však bylo rozhodnutím žalovaného upuštěno. Tím došlo ke zhojení důsledků nezákonného postupu správce daně. Vytýkané pochybení však nemělo vliv na doměření daně samotné, a proto z něj nelze bez dalšího dovozovat vyloučení účinků předvídaných § 148 odst. 3 daňového řádu.

[44] V posuzované věci začala dnem zahájení daňové kontroly (25. 11. 2013) běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Tato lhůta byla v důsledku vydání a doručení odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně prodloužena o jeden rok (§ 148 odst. 2 daňového řádu). Za situace, kdy nedošlo k překročení „nepřekročitelné“ hranice deseti let (§ 148 odst. 5 daňového řádu), je tedy správný závěr žalovaného a krajského soudu o tom, že lhůta pro stanovení daně za posuzovanou zdaňovací období neuplynula.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda lze plnění poskytnutá Tomášem Vališem von Sanger 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. rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné ze stejného důvodu jako rozsudek krajského soudu, byly splněny podmínky pro takový postup. Nejvyšší správní soud tedy rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil 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.).

[46] 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, má tedy právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného, řízení před správními soudy tedy končí. Nejvyšší správní soud proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[47] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky (daňového poradce). Odměna zástupci náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby), a to v částce 3100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6200 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 6800 Kč. Zástupce stěžovatelky

pokračování

je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje analogicky podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1428 Kč (21% DPH). Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí 11 228 Kč.

[48] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky (advokáta). Odměna zástupci náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis kasační stížnosti), a to v částce 3100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6200 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 6800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku 1428 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 13 228 Kč. Celkem za obě řízení je tak žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce 24 456 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky.

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

V Brně dne 15. července 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu