



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **ETP Servis s. r. o.**, se sídlem Martinice 57, Proseč, zastoupená Mgr. Tomášem Novotným, advokátem, se sídlem Havlíčkovo náměstí 91, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2015, č. j. 30960/15/5300-21444-711681 a č. j. 31166/15/5300-21444-711681, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 3. 2016, č. j. 52 Af 46/2015 – 136,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 3. 2016, č. j. 52 Af 46/2015 – 136, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 9. 2015, č. j. 30960/15/5300-21444-711681 a č. j. 31166/15/5300-21444-711681, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů za řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Tomáše Novotného, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, společnost s ručením omezeným s jediným společníkem, který je zároveň jediným jednatelem, uzavřela se svým jednatelem dne 1. 1. 2014 smlouvu o výkonu funkce, podle níž mu za jeho činnost příslušela měsíční odměna. Jako jedna ze složek odměny jednatele byla

sjednána platná sazba daně z přidané hodnoty. Jednatel se mimo jiné zavázal, že svou funkci bude vykonávat osobně, s péčí řádného hospodáře, nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí, zatímco žalobkyně mu měla poskytovat součinnost nezbytnou k tomu, aby funkci vykonával řádně.

[2] Později žalobkyně podala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního a druhého čtvrtletí roku 2014. Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí (dále jen „správní orgán prvního stupně“), v návaznosti na to zahájil daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru ze dne 18. 11. 2014, č. j. 1489535/14/2809-50523-604349, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za první čtvrtletí roku 2014 ve výši 29 400 Kč, a platebního výměru ze dne 18. 11. 2014, č. j. 1489540/14/2809-50523-604349, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za druhé čtvrtletí roku 2014 ve výši 34 676 Kč.

[3] Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) zamítl. Postup správního orgánu prvního stupně měl za správný, neboť bylo v rámci daňové kontroly zjištěno, že mezi žalobkyní a jejím jednatelem byla uzavřena smlouva o výkonu funkce, přičemž výkon funkce bylo třeba pokládat za činnost závislou a z ní plynoucí příjmy za příjmy podléhající dani z příjmů. Žalobkyni tak nemohl vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, která byla fakturována na základě smlouvy o výkonu funkce. Činnost jednatele dle správních orgánů naplňovala znaky závislé činnosti, nikoliv samostatně uskutečňované ekonomické činnosti, a žalobkyně tudíž nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnila v rozporu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[4] Žalobu podanou proti napadeným rozhodnutím zamítl Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“). Krajský soud předně s odkazem na soudní judikaturu poznamenal, že na žalobní námitky lze reagovat i tím, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje názor odlišný od názoru žalobce, který přesvědčivě zdůvodní. Krajský soud proto podotkl, že na košatou a obsáhlou žalobu nebude reagovat stejně košatým a obsáhlým rozsudkem. Uvedl také, že smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené, a tak v případě shody s posouzením žalovaného odkazoval na odůvodnění napadených rozhodnutí.

[5] Za jádro věci považoval krajský soud to, zda je činnost jednatele společnosti s ručením omezeným samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Vycházel z judikatury Soudního dvora, podle níž není činnost vykonávána samostatně, a tedy nevede k výběru daně z přidané hodnoty, existuje-li mezi subjekty vztah podřízenosti srovnatelný se vztahem založeným pracovní smlouvou. Krajský soud odkázal také na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že výkon funkce jednatele nelze dle jeho povahy považovat za samostatnou výdělečnou činnost; funkce jednatele společnosti představuje vztah jiný – obdobný vztahu pracovnímu. Obdobné závěry dovozoval i z rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 10. 2010, věc C-232/09. Podle platné a účinné právní úpravy není vztah mezi jednatelem a společností s ručením omezeným běžným dodavatelsko-odběratelským vztahem, nýbrž vztahem korporálně-právním, neboť jednatel je zástupcem společnosti *sui generis*, vůči třetím osobám nejedná sám za sebe, nýbrž za společnost, na její účet a odpovědnost. Jednatel ustanovuje valná hromada a může ho též kdykoliv odvolat. Jednateli sice dle § 195 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), náleží obchodní vedení společnosti a nikdo není oprávněn udělovat mu pokyny týkající se obchodního vedení, současně však platí, že si valná hromada může vyhradit

pokračování

rozhodování případů, které jinak náleží do působnosti jednatele (§ 190 odst. 3 téhož zákona). Jednatel musí být vůči společnosti loajální, a tedy vždy jednat v jejím zájmu, který musí upřednostnit i před zájmem svým vlastním. Ustanovení § 199 zákona o obchodních korporacích pak upravuje celou řadu dalších omezení jednatele a omezení mohou být stanovena také společenskou smlouvou. Krajský soud shrnul, že jednatel společnosti s ručením omezeným nevystupuje při výkonu své funkce zcela nezávisle. Jednatel Petr Herynek jednal vůči třetím osobám jménem žalobkyně, na její účet i odpovědnost a v jejím zájmu. Mezi jednatelem a žalobkyní existoval dle mínění krajského soudu „jiný právní svazek“ ve smyslu čl. 10 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“) srovnatelný se vztahem založeným pracovní smlouvou.

[6] Neuznal-li žalovaný nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u plnění, které jí bylo poskytnuto jejím jediným jednatelem na základě smlouvy o výkonu funkce jednatele, postupoval v souladu se zákonem, směrnicí 2006/112/ES i judikaturou Soudního dvora. Ani námitku žalobkyně, že důsledná aplikace § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty vede k nerovnosti, neshledal krajský soud důvodnou. Odlišný režim je opodstatněn rozdíly mezi podnikáním fyzické a právnické osoby.

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti napadenému rozsudku brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tedy, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku a skutková podstata nemá oporu ve spise.

[8] Stěžovatelka se domnívá, že z napadeného rozsudku nelze vyčíst, z jakého skutkového stavu věci krajský soud vycházel, neboť se v odůvodnění zabýval vztahem společnosti s ručením omezeným a jejího jednatele výlučně v obecné rovině, aniž by jakkoliv přihlédl ke konkrétním okolnostem případu, zejména k povaze činnosti jednatele pro stěžovatelku a povaze vyplacených příjmů jednatele. Z odůvodnění napadeného rozsudku se podává, že jednatel společnosti s ručením omezeným nemůže za žádných okolností uskutečňovat ekonomickou činnost pro společnost, což je však v přímém rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Krajský soud kupříkladu argumentoval tím, že si valná hromada může vyhradit rozhodování případů, které náleží do působnosti jednatele, pominul však, že k ničemu takovému v posuzovaném případě nedošlo. Stěžovatelka zdůrazňuje, že jednatel Herynek na ní není žádným způsobem závislý, obdobnou činnost vykonává i pro jiné subjekty, používá vlastní obchodní majetek, nese sám veškeré náklady spojené s výkonem činnosti (ty jsou mu hrazeny paušální náhradou ve výši 10 000 Kč měsíčně) a svou podnikatelskou činnost vykonává ve vlastních prostorách odlišných od prostor stěžovatelky. Všechna významná kritéria stanovená judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu tedy byla splněna, a tudíž bylo třeba dojít k tomu, že stěžovatelka a její jednatel mezi sebou mají vztah ryze obchodní povahy. Krajský soud taktéž pominul, že při posuzování právního vztahu mezi stěžovatelkou a jejím jednatelem je nutno vycházet především ze soukromoprávní úpravy. V tomto kontextu stěžovatelka cituje z komentáře k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a dovozuje, že výkon funkce jednatele není výkonem závislé činnosti a již z principu je u něj třeba předpokládat jistou míru nezávislosti. Nadto způsob spolupráce mezi společností a jednatelem závisí na jejich vlastní vůli, přičemž úkolem správce daně jistě není vnucovat soukromoprávním subjektům svou představu o její podstatě. Stěžovatelka také podotýká, že z pohledu státní pokladny

k podstatnému rozdílu nedochází, neboť odpočtenou daň z přidané hodnoty za stěžovatelku vždy řádně odvedl její jednatel.

[9] Krajský soud dále dle stěžovatelky nesprávně posoudil otázku zásahu do jejích ústavních práv, a to do práva na svobodnou volbu povolání a práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost [čl. 26 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“)], nesprávně posoudil porušení zásady, podle které lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), i principu legality (čl. 2 odst. 2 Listiny) a legitimního očekávání. K těmto zásahům došlo tím, že správce daně neprovedl řádně analýzu právního postavení jednatele stěžovatelky a dospěl tak k chybnému závěru, že jednatel vykonával svou funkci v postavení závislosti, načež neoprávněně doměřil daň z přidané hodnoty.

[10] Rovněž při aplikaci práva Evropské unie krajský soud pochybil, což stěžovatelka dokládá rozsudkem Soudního dvora ze dne 28. 1. 2010, věc sp. zn. C-473/08, *Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz proti Finanzamt Dresden I*. Ke kritériím tam nastíněným stěžovatelka uvádí, že její jednatel jí poskytoval služby dle vlastního časového rozvrhu ve vlastních prostorách, odměňování se řídilo vzájemnou dohodou, nikoli obdobou mzdového výměru, který by umožňoval stanovit odměnu jednostranně, a jednatel stěžovatelce odpovídal v plném rozsahu za škodu (v násobně vyšším rozsahu, než v jakém odpovídá zaměstnanec za škodu zaměstnavateli). Na podporu své argumentace cituje stěžovatelka také z rozsudku Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007, věc C-355/07, *J. A. van der Steen proti Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*, a upozorňuje i na další obdobná rozhodnutí.

[11] Stěžovatelka dodává, že stejná činnost, jakou vykonává jednatel Herynek, může být svěřena také právnické osobě. Na právnickou osobu se přitom nevztahuje § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a tedy ani vyloučení z ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 věty poslední zákona o dani z přidané hodnoty. Přístupem žalovaného by tak byla založena nerovnost plynoucí z právní formy osoby povinné k dani, kterou Soudní dvůr zásadně nepřipouští. Tatáž činnost by byla v případě poskytovatele – fyzické osoby vyloučena z ekonomické činnosti, zatímco u právnické osoby by ekonomickou činností byla. Stěžovatelka závěrem požádala, aby Nejvyšší správní soud v případě odlišného právního názoru položil Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se toho, zda nezávislá činnost jednatele, o níž se jedná v této věci, může být ustanovením vnitrostátního zákona vyloučena z ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 směrnice 2006/112/ES, a zda tato směrnice v takovém případě připouští odlišné posuzování shodné služby pouze z důvodu různé právní formy jejich poskytovatelů.

[12] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku a konstatuje, že se krajský soud vztahem mezi stěžovatelkou a jejím jednatelem zcela konkrétně zabýval, své závěry opřel o relevantní judikaturu a z odůvodnění je zřejmé, proč nelze činnost jednatele stěžovatelky pokládat za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost. Na svém stanovisku k projednávané věci žalovaný setrvává, odkazuje na obsah předloženého spisu a své vyjádření k žalobě. Návrh stěžovatelky na položení předběžné otázky považuje za nedůvodný, neboť tuto problematiku již Soudní dvůr řešil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem

pokračování

řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

III. 1. K návrhu na předložení předběžné otázky dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie

[15] Argumentace stěžovatelky v podstatné části spočívá v tvrzené nesprávné aplikaci směrnice 2006/112/ES a povinnosti vykládat vnitrostátní právo eurokonformně, tedy v souladu s unijními předpisy a související ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Konkrétně namítá, že § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který byl na její věc použit, zakládá nepřipustnou nerovnost mezi fyzickými a právníckými osobami a upírá jednotlivci práva, která jsou mu směrnicí 2006/112/ES přiznávána. S ohledem na tuto skutečnost, jakož i na to, že stěžovatelka sama výslovně navrhla, aby Nejvyšší správní soud zvážil položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, pokládá zdejší soud za nezbytné předně se vypořádat s povinností, která pro něj plyne z čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „Smlouva“).

[16] Podle čl. 267 odst. 3 Smlouvy, vyvstane-li otázka dotýkající se výkladu zřizovacích smluv nebo platnosti či výkladu aktů přijatých orgány Evropské unie při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie se žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce. Cílem čl. 267 Smlouvy je především zamezit vzniku rozdílů v judikatuře soudů členských států v otázkách interpretace a následné aplikace unijního práva.

[17] Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 27. 3. 1963, spojené věci 28 až 30-62, *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV proti Administration fiscale néerlandaise* (veškerá zde citovaná unijní judikatura je dostupná z <http://curia.europa.eu/>), objasnil, že ačkoliv čl. 267 odst. 3 Smlouvy (tehdy čl. 177 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství) bezvýhradně vyžaduje, aby vnitrostátní soudy, jejichž rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky, položily předběžnou otázku výkladu, která před nimi vyvstala, výklad, který již Soudní dvůr na základě čl. 267 poskytl, může tuto povinnost zbavit svého účelu. Je tomu tak především v případech, kdy se vznesená otázka materiálně shoduje s tou, která již byla předmětem rozhodnutí o předběžné otázce v obdobné věci. Stejný účinek může mít i judikatura Soudního dvora zabývající se daným právním problémem i při nesplnění podmínky naprosté shody sporných otázek (*acte éclairé*). Kromě toho správné použití unijního práva může být tak zřejmé, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položené otázky (*acte clair*). Pouze v případě, že shora uvedené podmínky jsou naplněny, může se soud členského státu zdržet položení otázky Soudnímu dvoru a zodpovědět ji na vlastní odpovědnost (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, věc 283/81, *Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità*).

[18] Maje na zřeteli shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v nyní posuzované věci jsou splněny podmínky pro aplikaci výjimky z povinnosti předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku dle čl. 267 Smlouvy, neboť Soudní dvůr již ve své judikatuře vyložil, jak interpretovat autonomní pojem „osoba povinná k dani“ a jaká kritéria jsou rozhodná pro posouzení existence zaměstnaneckého vztahu ve smyslu čl. 9 a 10 směrnice 2006/112/ES, resp. jak vykládat obsahově totožné pojmy ve smyslu předchozí Šesté směrnice Rady

č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Nejvyšší správní soud proto k předložení předběžné otázky nepřistoupil a o věci uvážil tak, jak je uvedeno dále v tomto rozsudku.

III. 2. K obsahu pojmů osoba povinná k dani a ekonomická činnost dle judikatury Soudního dvora

[19] Cílem směrnice 2006/112/ES je zavést společný systém daně z přidané hodnoty. Pro účely jednotného uplatňování této směrnice je nutné, aby pojmy, které definují rozsah její působnosti, jako jsou zdanitelné plnění, osoba povinná k dani nebo ekonomická činnost, byly vykládány autonomně a jednotně, a to bez ohledu na účel nebo výsledky daných plnění (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 9. 2015, věc C-276/14, *Gmina Wrocław proti Minister Finansów*).

[20] Směrnice 2006/112/ES ve své hlavě III vymezuje osoby povinné k dani. Podle jejího čl. 9 odst. 1 „[o]sobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Podle odst. 2 téhož ustanovení „[e]konomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“. Podle čl. 10 směrnice 2006/112/ES „[p]odmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána samostatně, jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele“.

[21] Čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES vymezuje osoby povinné k dani širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v citovaném ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k dani z přidané hodnoty (např. výše zmiňovaný rozsudek ve věci C-276/14). Z povinnosti odvádět daň jsou vyloučeni zaměstnanci a další osoby, které váže k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo obdobný právní svazek (čl. 10 této směrnice). Osobami nepovinnými k dani jsou veřejnoprávní subjekty vystupující jako orgány veřejné moci (čl. 13 směrnice).

[22] Za účelem určení, zda posuzovaná jednotka vykonává ekonomickou činnost samostatně, je třeba zjistit, zda se nachází ve vztahu podřízenosti vůči jednotce jiné. Pro posouzení existence takového vztahu podřízenosti je dle judikatury Soudního dvora třeba ověřit, zda dotyčná 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 (srov. rozsudky ze dne 26. 3. 1987, věc 235/85, *Komise Evropských společenství proti Nizozemskému království*, ze dne 27. 1. 2000, věc C-23/98, *Staatssecretaris van Financiën proti J. Heerma*, a ze dne 18. 10. 2007, věc C-355/06, *J. A. van der Steen proti Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*, které se sice vztahují k šesté směrnici, jejich závěry jsou však plně přenositelné i na výklad směrnice 2006/112/ES, neboť relevantní ustanovení obou směrnic jsou obsahově shodná; k užití těchto východisek i při aplikaci směrnice 2006/112/ES viz zejména výše citovaný rozsudek ve věci C-276/14).

[23] Ve věci C-355/06 se Soudní dvůr zabýval případem J. A. van der Steena - jediného společníka, zaměstnance a jednatele nizozemské společnosti s ručením omezeným, který se společností uzavřel pracovní smlouvu, podle níž dostával pravidelný měsíční plat a jednu

pokračování

ročně příspěvek na dovolenou. Společnost z jeho platu odváděla daň z příjmů a povinné příspěvky na sociální pojištění. Soudní dvůr shledal, že J. A. van der Steen byl při určování podmínek svého odměňování na společnosti závislý. Další zjištěnou skutečností bylo to, že J. A. van der Steen, pokud své služby poskytoval jako zaměstnanec, nejednal svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, nýbrž na účet a odpovědnost společnosti. Dále Soudní dvůr zdůraznil, že vztah podřízenosti nemůže být dán, pokud dotyčná osoba nese hospodářské riziko své činnosti. V daném případě však bylo předkládajícím soudem upřesněno, že J. A. van der Steen nenesl za své vystupování jako jednatel společnosti a za svou činnost v rámci jednání společnosti vůči třetím osobám žádné hospodářské riziko. Soudní dvůr proto uzavřel, že J. A. van der Steen jako zaměstnanec nemohl být považován za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty. Na základě stanoviska generální advokátky Eleanor Sharpston (dostupného z <http://eur-lex.europa.eu/>) pak lze dále doplnit, že nizozemské právo umožňovalo, aby mezi společností a jejím jednatelem byla uzavřena pracovní smlouva, přičemž nic ve spise v projednávané věci nenasvědčovalo tomu, že by kterékoliv ze služeb poskytovaných J. A. van der Steenem byly poskytovány jinak než v rámci skutečné pracovní smlouvy.

[24] Soudní dvůr se specificky zabýval výkladem čl. 10 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 4 odst. 4 tzv. šesté směrnice také dříve v rozsudku ze dne 25. 7. 1991, věc C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla proti Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, kdy řešil povahu činnosti španělských výběrčích daní. Ti byli dle španělského práva jmenováni do funkce místním správním orgánem, pro něhož vybírali daně. Při výkonu funkce byli řízeni místním správním orgánem a jejich odměna byla stanovována jako podíl z vybraných daní. Svě úřady si zřizovali sami a stejně tak sami nabírali pomocný personál. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí objasnil, že pokud šlo o pracovní podmínky těchto výběrčích daní, nebyl zde dán zaměstnanecký vztah, neboť nezávisle – v rámci zákonných limitů - zajišťovali a organizovali svůj personál, vybavení a materiál nezbytný k výkonu činnosti. Rozhodujícím faktorem dle Soudního dvora nemohlo být to, že při výkonu činnosti byli spjati s místním správním orgánem, který jim dával instrukce, ani to, že podléhali jeho disciplinární kontrole. V otázce odměňování neshledal Soudní dvůr podobnost se vztahem zaměstnaneckým, neboť výběrčí daní nesli ekonomické riziko své činnosti, když jejich výdělek závisel nejen na množství vybraných daní, ale také na výdajích vynaložených na personál a vybavení. Konečně v otázce odpovědnosti zaměstnavatele konstatoval Soudní dvůr, že k založení zaměstnaneckého vztahu nepostačovalo, že správní orgán mohl být odpovědným za jednání výběrčích daní, když vystupovali jako zástupci veřejné moci. Klíčovým kritériem totiž bylo to, že výběrčí daní nesli odpovědnost plynoucí ze vztahů, do nichž v rámci výkonu své činnosti pro místní správní orgán vstoupili, a sami odpovídali za škodu způsobenou třetí straně, když nejednali jako zástupci veřejné moci. Za těchto okolností Soudní dvůr uzavřel, že na činnost španělských výběrčích daní bylo třeba nahlížet jako na samostatnou ve smyslu tzv. šesté směrnice.

[25] Na základě shora uvedeného lze uzavřít, že obsah pojmů osoba povinná k dani a samostatná ekonomická činnost je třeba naplňovat v souladu s unijním právem, neboť se jedná o autonomní pojmy, jež mají být vykládány ve všech členských státech jednotně. Ze systému daně z přidané hodnoty jsou dle unijního práva vyloučeni zaměstnanci, které váže k zaměstnavateli pracovní smlouva, a další osoby, které k osobě jim nadřízené váže jiný právní svazek, který se vztahuje k zaměstnaneckému podobá co do úpravy pracovních podmínek, odměňování a odpovědnosti zaměstnavatele. Z judikatury Soudního dvora plyne, že při posuzování, zda je určitá činnost vykonávána samostatně, a nikoli ve vztahu zaměstnaneckém nebo jemu obdobném, je třeba zohledňovat řadu kritérií. Podstatné je přitom to, zda dotyčná osoba nese při výkonu činnosti vlastní hospodářské riziko a zda je s výkonem její činnosti spojena vlastní odpovědnost za případnou škodu.

III. 3. K povaze činnosti jednatele společnosti s ručením omezeným podle českého práva

[26] Podle účinné soukromoprávní úpravy obsažené zejména v občanském zákoníku a zákonu o obchodních korporacích je jednatel společnosti s ručením omezeným jejím statutárním orgánem. Jednatel společnosti s ručením omezeným může být jak fyzická, tak i právnická osoba; přísluší mu zastupovat společnost navenek i dovnitř; je jejím výkonným orgánem pověřeným obchodním vedením společnosti a kromě toho zajišťuje řádné vedení předepsané evidence a účetnictví; vede seznam společníků a informuje je na jejich žádost o věcech společnosti. Pokud je jednatelem společník, nelze směšovat jeho společnický poměr ke společnosti s postavením jednatele, neboť se jedná o dva nezávislé právní vztahy, které běží vedle sebe, jsou založeny odlišnými právními skutečnostmi a mohou být také odlišnými právními skutečnostmi ukončeny (srov. zejména § 161 a násl. občanského zákoníku, § 194 a násl. zákona o obchodních korporacích, a LASÁK, J. a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, In: ASPI).

[27] Jednatel společnosti s ručením omezeným je jejím zákonným zástupcem, rozhoduje za ni a nahrazuje její vůli (§ 151 odst. 1 občanského zákoníku ve spojení s § 194 odst. 1 zákona o obchodních korporacích). Jedná-li jménem společnosti, je jeho jednání přičitatelné přímo společnosti, společnosti vznikají práva a povinnost plynoucí z takového jednání a sama společnost je za jednání svého zástupce také odpovědná (§ 436 odst. 1 občanského zákoníku). Společnost s ručením omezeným rovněž zavazuje protiprávní čin, kterého se jednatel při výkonu funkce dopustil (§ 167 občanského zákoníku), a na stranu druhou se jí přičítá dobrá víra jednatele (§ 151 odst. 2 občanského zákoníku). Jednatel společnosti s ručením omezeným tedy při zastupování jedná jménem společnosti, na její účet a sama společnost je z takového jednání odpovědná. To však samo o sobě nemůže stačit k tomu, aby mohlo být konstatováno, že vztah mezi jednatelem a společností je svazkem pracovněprávním či jemu obdobným ve smyslu čl. 10 směrnice 2006/112/ES, neboť shora uvedené rysy jednatelství jsou podstatou zákonného zastoupení, jakým výkon činnosti jednatele podle současné právní úpravy je, a postačovalo-li by jejich naplnění, vedlo by to k tomu, že by za zaměstnance mohli být paušálně považováni například také advokáti či daňoví poradci, přestože jejich činnost zpravidla je výkonem svobodného povolání uskutečňovaného nezávisle, ve vlastních prostorách, na vlastní náklady a pod tíhou hospodářského rizika pramenícího z takové činnosti. Je proto třeba zkoumat další znaky výkonu činnosti jednatele (zejména existenci vztahu podřízenosti a nesení samostatného hospodářského rizika), stejně jako to činí Soudní dvůr ve své judikatuře (srov. zejména body 24 - 25 rozsudku ve věci C-355/06 nebo body 12 - 14 rozsudku ve věci C-202/90).

[28] Podle § 159 občanského zákoníku musí jednatel, jakožto člen voleného orgánu [§ 190 odst. 2 písm. c) zákona o obchodních korporacích], vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí. Podle § 52 odst. 2 zákona o obchodních korporacích je jednatel ve sporných případech nucen vždy sám prokázat, že s péčí řádného hospodáře postupoval, neboť důkazní břemeno je v této otázce obrácené. Ustanovení § 51 odst. 1 zákona o obchodních korporacích navazuje na povinnost péče řádného hospodáře a zavádí tzv. pravidlo podnikatelského úsudku (*business judgement rule*), podle něhož pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace (to neplatí, pokud takové rozhodování nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou). Jeho podstatou není modifikovat povinnost péče řádného hospodáře, ta podle § 159 občanského zákoníku stále platí, nýbrž dát jednatelem možnost prokázat, že jednal *lege artis* – v takovém případě, nejednal-li

pokračování

neloajálně, nebude jednatel za způsobený následek odpovědný. Tím je zmírněno jinak relativně tvrdé pravidlo péče řádného hospodáře, neboť nelze po profesionálním managementu požadovat, aby nesl veškerá možná rizika svého jednání, tedy i ta, která nemohl ovlivnit. Je však třeba zdůraznit, že pravidlo podnikatelského úsudku nedopadá na všechna jednání při výkonu funkce, nýbrž jen na ta, která jsou činěna v rámci podnikatelského rozhodování (srov. ŠTENGLOVÁ, I. a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 135 – 136, a důvodovou zprávu k zákonu o obchodních korporacích dostupnou z <http://obcanskyzakonik.justice.cz/>).

[29] Poruší-li jednatel svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře a způsobí-li tím společnosti škodu, je povinen takovou škodu nahradit. Na základě § 3 odst. 2 zákona o obchodních korporacích by přitom odpovídal i za nemajetkovou újmu. Nenahradí-li vzniklou majetkovou či nemajetkovou újmu a věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení svých pohledávek za společností, pak jednatel ručí věřitelům za splnění závazků společnosti, a to v rozsahu, v jakém újmu nenahradil (§ 159 odst. 3 občanského zákoníku). Kromě povinnosti nahradit společnosti újmu, kterou v souvislosti s výkonem své funkce způsobil, je jednatel podle § 53 zákona o obchodních korporacích taktéž povinen vydat společnosti prospěch takovou činností získaný, a není-li to možné, nahradí újmu v penězích. Odpovědnost jednatele přitom nelze smluvně omezit (srov. § 53 odst. 2 zákona o obchodních korporacích).

[30] Mimoto je jednatel odpovědný také za „finanční zdraví“ společnosti, kterou řídí. Jestliže ji neodborným výkonem funkce přivede k úpadku, bude dle zákona o obchodních korporacích za takový nežádoucí stav odpovídat. Podle § 62 zákona o obchodních korporacích, bylo-li v insolvenčním řízení zahájeném na návrh jiné osoby než dlužníka rozhodnuto, že společnost je v úpadku, a jednatel měl a mohl vědět, že se společnost nachází v hrozícím úpadku, avšak v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil za účelem odvrácení úpadku vše potřebné a rozumně předpokládatelné, pak 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. Pokud nelze prospěch vydat, nahradí jej v penězích. Toto pravidlo se přitom obdobně uplatní i na bývalé jednatele (§ 62 odst. 3 zákona o obchodních korporacích). Vedle toho může insolvenční soud i bez návrhu rozhodnout, že jednatel, který přispěl k úpadku společnosti, nesmí po dobu tří let vykonávat funkci člena statutárního orgánu jakékoliv obchodní korporace nebo být osobou v obdobném postavení (§ 63 zákona o obchodních korporacích). Insolvenční soud taktéž může za splnění podmínek stanovených v § 68 zákona o obchodních korporacích rozhodnout, že jednatel (i bývalý) ručí za splnění povinností společnosti. Nadto nelze zapomínat, že jednatel společnosti s ručením omezeným může odpovídat věřitelům společnosti za způsobenou škodu či jinou újmu také proto, že za společnost nepodal insolvenční návrh, ač k tomu byl povinen [§ 98 a § 99 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů]. V neposlední řadě lze upozornit na to, že dle § 65 zákona o obchodních korporacích může soud i bez návrhu rozhodnout o vyloučení jednatele z funkce v případě, že v posledních třech letech opakovaně a závažně porušoval péči řádného hospodáře, popř. jinou péči spojenou s výkonem jeho funkce.

[31] Na základě shora uvedeného (ne zcela vyčerpávajícího) výčtu možných negativních následků, která s sebou výkon funkce jednatele přináší, je zjevné, že přestože jednatel společnosti s ručením omezeným jedná jménem, na účet i odpovědnost společnosti s ručením omezeným, **nese při výkonu funkce zároveň vlastní - nikoliv nepatrné - hospodářské riziko**. Existenci tohoto významného faktoru, který nemá v zaměstnaneckém vztahu obdobu, přitom krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zcela pominul a ve svých úvahách nezohlednil.

[32] Jednatel taktéž není vůči společnosti v podřízeném vztahu, jako je tomu v případě vztahu zaměstnaneckého (k definici závislé práce ve smyslu § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013 – 35, publ. pod č. 3027/2014 Sb. NSS), zejména nevykonává svou činnost podle pokynů společnosti. Klíčové je v tomto ohledu ustanovení § 195 odst. 2 zákona o obchodních korporacích, které zakazuje komukoliv (tedy i valné hromadě či dozorčí radě) zasahovat do obchodního vedení společnosti, čímž **zajišťuje jednatelům vysokou míru nezávislosti či autonomii rozhodování při výkonu obchodního vedení** (srov. ŠTENGLOVÁ, I. a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 384, nebo výklad k tomuto ustanovení v LASÁK, J. a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, In: ASPI). Rozhodovací samostatnost jednatele může být prolomena v situaci předpokládané v § 51 odst. 2 zákona o obchodních korporacích, podle něhož může jednatel požádat valnou hromadu o udělení pokynu týkajícího se obchodního vedení. Ani předložením žádosti o udělení pokynu se však jednatel nemůže zprostit své odpovědnosti jednat s péčí řádného hospodáře, neboť musí uvážit, zda navrhované řešení konkrétní situace není pro společnost tak nevýhodné, že otázku vůbec neměl překládat k posouzení; musí tedy být přesvědčen o tom, že navrhované řešení je v obhajitelném zájmu společnosti (srov. shora uvedenou komentářovou literaturu). Druhou možností, kdy může dojít k prolomení samostatnosti rozhodování jednatele, předpokládá § 190 odst. 3 zákona o obchodních korporacích, podle něhož platí, že „[v]alná hromada si může vyhradit rozhodování případů, které podle tohoto zákona náležejí do působnosti jiného orgánu společnosti“. Komentářová literatura je nicméně zajedno v tom, že si valná hromada nemůže aťrahowat rozhodování spadající do obchodního vedení a stejně tak si nemůže vyhradit oprávnění jednat za společnost.

[33] Lze tedy shrnout, že přestože jednatel vykonává svou funkci jako zástupce společnosti s ručením omezeným, a tedy jedná její jménem, na její účet a odpovědnost, nese zároveň vlastní významné hospodářské riziko. Nedostatečně odborný, pečlivý či informovaný výkon funkce jednatele je spojen s povinností nahradit společnosti škodu nebo jí vydat získaný prospěch, s možností zákonného ručení za závazky společnosti vlastním majetkem či rizikem zákazu výkonu funkce statutárního orgánu (nebo srovnatelné pozice). Povaha výkonu funkce jednatele společnosti s ručením omezeným nadto je ze zákona nezávislá, nevázaná na pokyny, a tudíž zde není založen vztah podřízenosti jednatele vůči společnosti, jako je tomu ve vztahu zaměstnaneckém.

[34] Co se smluvní úpravy vztahu mezi jednatelem a společností s ručením omezeným týče, zákon o obchodních korporacích stanovuje, že se tento vztah přiměřeně řídí ustanoveními občanského zákoníku o příkazu, ledaže ze smlouvy o výkonu funkce, byla-li uzavřena, nebo ze zákona o obchodních korporacích plyne něco jiného (§ 59 odst. 1 zákona o obchodních korporacích). Smlouva mezi společností a členem jejího orgánu tedy vzniká *ex lege* jako smlouva příkazní, nedohodnou-li se strany jinak a nesjednají-li smlouvu o výkonu funkce. Ustálená civilistická judikatura přitom doposud zakazovala souběh funkce statutárního orgánu obchodní korporace a pracovního poměru nebo jiného pracovněprávního vztahu, jehož náplní je činnost, kterou v této společnosti vykonává statutární orgán nebo jeho člen. Dle dosavadní civilistické judikatury fyzická osoba nevykonává činnost statutárního orgánu v pracovněprávním vztahu, neboť funkce statutárního orgánu není druhem práce, a sjednají-li strany pracovní smlouvu pro výkon práce, jejímž obsahem je náplň funkce statutárního orgánu, je taková pracovní smlouva neplatná (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 4. 1993, sp. zn. 6 Cdo 108/92, a na něj navazující rozhodnutí Nejvyššího soudu, např. ve věcech sp. zn. 21 Cdo 737/2004, 29 Cdo 2379/2010 nebo 21 Cdo 2831/2015).

pokračování

[35] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že neotřesitelnost shora uvedených judikatorních závěrů civilních soudů byla zpochybněna nedávným nálezem Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 190/15, dostupným z <http://nalus.usoud.cz>. Ústavní soud v tomto nálezu nikterak nerozporoval závěr civilních soudů o tom, že funkce člena statutárního orgánu není výkonem závislé činnosti ve smyslu § 2 zákoníku práce, vyjádřil však své přesvědčení o tom, že zákoníku práce mohou být na základě vůle stran podřízeny i jiné právní vztahy, v nichž o výkon závislé práce nejde. Ustanovení zákoníku práce, která definují závislou práci, jsou dle Ústavního soudu jen relativně (jednostranně) kogentní. Vymezují sice právní vztahy, které se řídí zákoníkem práce vždy, ale nebrání tomu, aby si v jiných případech strany režim zákoníku práce zvolily. Ústavní soud touto argumentací odmítl kategorický přístup civilních soudů, že smlouva nebo její část, kterou strany podřídí zákoníku práce, přestože v ní nejde o výkon závislé práce, je neplatná. V citovaném nálezu nadto Ústavní soud pokládal za nedostatečnou úvahu civilních soudů o tom, že povaha obchodních korporací brání tomu, aby člen statutárního orgánu vykonával svou činnost na základě smlouvy podřízené zákoníku práce, neboť takováto úvaha nebyla v civilistické judikatuře dostatečně zdůvodněna, a tudíž byla nepřezkoumatelná.

[36] Judikatura civilních soudů k otázce tzv. souběhu nemá vliv na závěr, k němuž Nejvyšší správní soud dospěl v odst. [33] tohoto rozsudku, a to ani v případě, že v budoucnu „nabere nový směr“. Bez ohledu na to, zda jednatel a společnost s ručením omezeným mohou či nemohou platně podřídit svůj vzájemný vztah zcela nebo zčásti režimu zákoníku práce, výkon funkce jednatele společnosti s ručením omezeným není závislou prací a není vykonáván ve vztahu podřízenosti vůči společnosti. I v případě, že strany smluvně upraví svůj vztah tak, že se bude podobat pracovněprávnímu, klíčovým zůstane to, že jde o činnost, pro niž je typická vysoká odpovědnost jednatele, jakož i nezávislost při výkonu funkce, díky nimž za současné soukromoprávní úpravy obsažené v občanském zákoníku a zákonu o obchodních korporacích nelze na vztah mezi jednatelem a společností s ručením omezeným hledět jako na vztah zaměstnanecký nebo jemu obdobný ve smyslu čl. 10 směrnice 2006/112/ES. Povaha činnosti jednatele podle českého práva se v aspektu nesení hospodářského rizika liší od případu J. A. van der Steena ve věci C-355/06. Naopak v aspektu autonomie výkonu funkce a s tím spojené odpovědnosti lze shledat podobnosti s případem španělských výběrčí daní ve věci C-202/90. Z judikatury Soudního dvora plyne, že právě tyto dva rysy jsou rozhodující pro utvoření závěru, zda je určitá ekonomická činnost samostatnou, a tedy spadá pod čl. 9 směrnice 2006/112/ES, nebo je z této množiny vyloučena (ať už na základě čl. 10 či 13), třebaže mohou být současně přítomny i některé faktory svědčící ve prospěch vyloučení (srov. rozsudky ve věci C-202/90 a C-276/14).

[37] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že vykonává-li jednatel společnosti s ručením omezeným svou funkci úplatně, je třeba nahlížet na ni jako na samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a nevylučovat ji ze systému daně z přidané hodnoty na základě čl. 10 téže směrnice.

III. 4. K souladu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 10 směrnice 2006/112/ES

[38] Podle § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který byl aplikován na stěžovatelčinu věc, se ekonomickou činností pro účely tohoto zákona rozumí „soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zřadů. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento

majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu“ (důraz přidán).

[39] Zvláštním zákonem, na nějž odkazuje § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve své poslední větě, je zákon o daních z příjmů, konkrétně jeho § 6. Podle § 6 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákona o daních z příjmů „[p]říjmy ze závislé činnosti jsou odměny člena orgánu právnické osoby“, jímž je i jediný jednatel společnosti s ručením omezeným, neboť občanský zákoník vychází z toho, že i jednoosobový orgán má člena (srov. také důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl změněn mimo jiné zákon o daních z příjmů, dostupnou z www.psp.cz).

[40] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyložil, že zákon o daních z příjmů „sice používá pojem ‘závislá činnost’, tento pojem však není totožný s pracovníprávním pojmem ‘závislá práce’ (nájem pracovní síly za odměnu). (...) Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dále označován jako ‘zaměstnanec’ a plátce jako ‘zaměstnavatel’, přičemž takové označení samo o sobě nikterak nevymezuje právní status zaměstnance. Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoli charakteru - občanskoprávního, obchodněprávního, pracovníprávního, popř. jiného (srov. zejména rozsudek ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 – 55). Zákon o daních z příjmů tak pro daňové účely zavádí legální fikci, podle níž se na příjmy vymezené v § 6 hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo o příjmy z činnosti, jež závislá není. Příjmy jednatele společnosti s ručením omezeným Nejvyšší správní soud ustáleně posuzuje jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů tehdy, pokud jde o činnost jednatele mající povahu práce pro společnost, vykonávanou osobně a fakticky odpovídající předmětu činnosti společnosti, neboť takovou činností (prací) jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem, a to bez ohledu na to, zda je jednatel držitelem vlastního živnostenského oprávnění (viz např. rozsudky ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 – 96, publ. pod č. 2262/2011 Sb. NSS, ze dne 2. 9. 2010, č. j. 2 Afs 32/2010 - 102, nebo ze dne 14. 3. 2016, č. j. 8 Afs 169/2015 – 29). Na příjem jednatele za výkon funkce statutárního orgánu společnosti s ručením omezeným tedy zákon o daních z příjmů pohlíží jako na příjem ze závislé činnosti, přestože fakticky o závislou činnost nejde. To však nemění nic na tom, že zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů naopak nemají být podrobeny takové příjmy jednatele od společnosti, které jsou mu vypláceny za něco jiného než za výkon funkce jednatele a které nevyvěrají z korporálně-právního vztahu, nýbrž běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 – 44, publ. pod č. 3244/2015 Sb. NSS).

[41] Zákonodárce tedy na základě § 6 zákona o daních z příjmů zařadil mezi osoby, na jejichž příjem se hledí jako na příjem ze závislé činnosti, zásadně i jednatele společnosti s ručením omezeným, ačkoliv jeho činnost není závislou prací ve smyslu § 2 zákoníku práce. Jakkoliv taková právní konstrukce může být pro účely daně z příjmů zcela legitimní, nelze ji rozšiřovat i do systému daně z přidané hodnoty, který na úrovni unijního práva s žádnou legální fikcí nepočítá, pojem osoby povinné k dani pojímá širokým způsobem a výjimku stanovenou pro osoby v zaměstnaneckém či obdobném poměru vykládá s ohledem na fakticitu jejich vztahu. Zatímco směrnice 2006/112/ES pokládá pro účely výjimky dle čl. 10 za rozhodné to, zda zde skutečně existuje vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem nebo právní svazek jemu obdobný, český zákonodárce přidává odkazem na § 6 zákona o daních z příjmů v poslední větě § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty navíc i kritérium zdanění daní z příjmů. Směrnice 2006/112/ES přitom nedává členským státům možnost odklonit se při provádění čl. 9

pokračování

nebo čl. 10 od jejich znění a naplnit v nich definovaný pojem osoby povinné (resp. nepovinné) k dani odlišným obsahem, jako to učinil český zákonodárce. Tím, že zákon o dani z přidané hodnoty nepovažuje za osobu povinnou k dani osobu, jejíž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, tak v některých případech dochází k tomu, že ze systému daně z přidané hodnoty vylučuje osoby, které svou činnost nevykonávají v pracovněprávním (či obdobném) vztahu a které rizika plynoucí z takové činnosti plně nesou, což je v rozporu s unijním právem. Ke stejnému závěru přitom dochází i odborná literatura, na kterou stěžovatelka ve své kasační stížnosti poukázala (viz HOLUBOVÁ, O. *Je činnost jednatele předmětem daně z přidané hodnoty?* e-Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 7-8/2015, s. 11 – 13; DRÁBOVÁ, M. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 62 – 63).

[42] Stěžovatelce lze dát zapravdu i v tom, že § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty tím, že vylučuje jednatele – fyzické osoby ze systému daně z přidané hodnoty z důvodu jejich zdanění daní z příjmů, zakládá nepřipustnou nerovnost plynoucí z právní formy podnikání. Dle soukromoprávních předpisů může být jednatelem společnosti s ručením omezeným nově i právnická osoba, avšak na ni se vyloučení z okruhu osob povinných k dani nevztahuje, přestože povaha funkce jednatele je stále stejná – bez ohledu na to, zda ji vykonává právnická či fyzická osoba. Směrnice 2006/112/ES přitom s rozlišováním zdanění podle právní formy podnikání nepočítá a ani pojem osoba povinná k dani nečiní rozdíl mezi fyzickými a právnickými osobami (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 3. 2012, věc C-436/10, *Belgický stát proti BLM SA*).

III. 5. K aplikaci provedeného výkladu práva na případ stěžovatelky

[43] Nesprávné provedení směrnice 2006/112/ES do českého právního řádu má v posuzovaném případě stěžovatelky za následek to, že správní orgány a krajský soud tím, že činnost jednatele Herynka považovaly pro účely daně z přidané hodnoty za činnost závislou, vykonávanou ve vztahu obdobném zaměstnaneckému, a jednatele Herynka tedy neměly za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, neuznaly nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u zdanitelného plnění, které jí bylo poskytnuto jejím jednatelem na základě smlouvy o výkonu funkce. Tím byla stěžovatelka zkrácena na svých subjektivních právech, která jí ze směrnice 2006/112/ES plynou.

[44] Ustanovením směrnice 2006/112/ES, konkrétně článkům 9 a 10, je třeba v tomto případě přiznat přímý účinek, tj. způsobilost bezprostřední aplikace na případ řešený vnitrostátním orgánem. Jak již bylo uvedeno výše, směrnice 2006/112/ES zavádí společný systém daně z přidané hodnoty a pojmy, jako jsou osoba povinná k dani nebo ekonomická činnost, jsou autonomními pojmy unijního práva, a tudíž musí být vykládány jednotně. Členské státy nemohou jejich definici měnit a vyjímát z okruhu osob povinných k dani někoho, kdo do něj podle směrnice spadá. Ustanovení čl. 9 i 10 jsou z hlediska svého obsahu bezpodmínečná a dostatečně přesná, a tak jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich v řízení před soudy vůči státu v případě jako je tento, kdy nebyla správně provedena do vnitrostátního práva (srov. ustálenou judikaturu Soudního dvora k této otázce, např. rozsudky ze dne 11. 7. 2002, věc C-62/00, *Marks & Spencer plc proti Commissioners of Customs & Excise*, nebo ze dne 5. 10. 2004, spojené věci C-397/01 až C-403/01, *Bernard Pfeiffer a další proti Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV*).

[45] Ustanovení čl. 9 a 10 směrnice 2006/112/ES je třeba na případ stěžovatelky přímo aplikovat na základě principu přednosti unijního práva, a to na úkor vnitrostátní právní úpravy. V souladu s principem přednosti unijního práva činí ustanovení zřizovacích smluv a přímo použitelné unijní akty ve svých vztazích s vnitrostátním právem členských států pouhým svým

vstupem v platnost bez dalšího nepoužitelným jakékoli ustanovení vnitrostátního práva, které by s nimi bylo v rozporu a nadto brání platnému vytváření nových vnitrostátních zákonů v rozsahu, v němž by byly neslučitelné s unijním právem. Z principu přednosti také plyne povinnost vnitrostátního soudu, jenž má v rámci své pravomoci aplikovat unijní právo, zajistit plný účinek unijních norem tím, že podle potřeby upustí od aplikace jakéhokoli odporujícího ustanovení vnitrostátního předpisu, i když je pozdějšího data, aniž by musel nejprve žádat o jeho odstranění legislativní cestou nebo jiným ústavním postupem, či na toto odstranění čekat (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 3. 1978, věc 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato proti Simmenthal SpA*, a na něj navazující judikaturu – z poslední doby např. rozsudek ze dne 11. 9. 2014, věc C-112/13, *A proti B a další*). Povinnost aplikovat přednostně unijní právo před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem unijním, přitom nemají pouze soudy, ale každý orgán veřejné moci (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 19/04).

[46] Přímý účinek čl. 9 a 10 směrnice 2006/112/ES v kombinaci s principem přednosti unijního práva musí v právě souzené věci vést k tomu, že při posuzování vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bude otázkou, zda bylo stěžovatelce poskytnuto plnění osobou povinnou k dani v rámci samostatné ekonomické činnosti, zodpovězena nikoli v intencích § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale ve smyslu čl. 9 a 10 směrnice. Vzhledem k tomu, že plnění (službu) stěžovatelce poskytl jednatel společnosti s ručením omezeným, který výkon své funkce nevykonává v zaměstnaneckém nebo obdobném právním svazku ve smyslu čl. 10 směrnice 2006/112/ES, nýbrž jako samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 této směrnice, nelze nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty neuznat s odůvodněním, že plnění ze strany jednatele nebylo poskytnuto osobou povinnou k dani, a tudíž nebylo plněním zdanitelným. Taková argumentace správních orgánů nemůže s ohledem na výše uvedené obstat. Již v řízení před krajským soudem tak byl dán důvod pro zrušení napadených rozhodnutí.

[47] Pokud jde o napadený rozsudek, Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce v tom, že je dán zrušovací důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda je výkon funkce jednatele společnosti s ručením omezeným samostatnou ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. Krajský soud se sice obsáhle věnoval povaze výkonu funkce jednatele, dospěl však k názoru opačnému oproti tomu, jaký zaujal Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku. S úsudkem krajského soudu, že jednatel vykonává svou činnost v právním svazku, jenž je obdobou zaměstnaneckého vztahu, se zdejší soud ztotožnit nemůže, protože je toho názoru, že nezávislost při výkonu funkce a hospodářské riziko spojené s výkonem funkce jednatele kvalifikují činnost jednatele jako samostatnou ekonomickou činnost.

[48] V souvislosti s odůvodněním napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud znovu opakuje již výše řečené, a sice že povahu výkonu funkce jednatele české společnosti s ručením omezeným je třeba posuzovat dle její fakticity a navíc specificky pro účely daně z přidané hodnoty. Proto v zásadě nelze vycházet z judikatury týkající se daně z příjmů, která je ovlivněna legální fikcí, podle níž jsou příjmy jednatele z titulu výkonu jednatelské funkce příjmy ze závislé činnosti. Stejně tak nelze aplikovat judikatorní závěry vyslovené k dnes již neúčinnému zákonu č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, který ve svém § 7 stanovil, že „[o]bčan, který není v pracovním nebo obdobném vztahu, ani nevykonává samostatnou výdělečnou činnost (...) se zařadí do evidence uchazečů o zaměstnání (...)“. Dřívější judikatura, podle níž činnost jednatele byla obdobným vztahem k pracovnímu ve smyslu § 7 citovaného zákona, totiž jednak nereflektovala a ani nemusela reflektovat specifika výkonu funkce jednatele co do samostatnosti a nesení hospodářského rizika, jednak se taktéž opírala o způsob zdanění příjmu jednatele (a tedy o legální fikci závislosti) a také

pokračování

byla nepochybně determinována tím, že nebylo-li by řečeno, že činnost jednatele je činností obdobnou pracovnímu vztahu, mohli by být jednatele zařazeni do evidence uchazečů o zaměstnání navzdory existenci právního svazku, z něhož jim plynuly pravidelné příjmy, což by bylo nežádoucí. Konečně je třeba vzít v úvahu i to, že současný zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, již rozlišuje mezi osobami v pracovněprávním vztahu [§ 25 odst. 1 písm. a)] a jednatelem společnosti s ručením omezeným [§ 25 odst. 1 písm. c)]. Ani argumentace krajského soudu rozsudkem Soudního dvora ze dne 11. 10. 2010, věc C-232/09, *Dita Danosa proti LKB Lizzings SLA*, na řešený případ nepřiléhá, neboť Soudní dvůr se v dané věci věnoval výkladu jiné směrnice, než jaká je rozhodná v této věci. Konkrétně šlo o výklad směrnice Rady 92/85/EHS ze dne 19. 10. 1992 o zavádění opatření pro zlepšení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci těhotných zaměstnankyň a zaměstnankyň krátce po porodu nebo kojících zaměstnankyň. Soudní dvůr tudíž v této věci vycházel z definice pojmu zaměstnanec ve smyslu směrnice 92/85/EHS, přičemž dle takové definice není existence hospodářského rizika vůbec posuzována. Závěry, které Soudní dvůr ve věci C-232/09 přijal, tedy nelze bez dalšího přenášet do věci týkající se směrnice 2006/112/ES.

[49] Vytýkala-li stěžovatelka krajskému soudu to, že se povahou funkce jednatele zabýval pouze v obecné rovině a nebral v úvahu konkrétní skutkové okolnosti její věci, neshledal Nejvyšší správní soud v tomto aspektu pochybení krajského soudu. Také Nejvyšší správní soud uchopil rozhodnou otázku stejným způsobem jako krajský soud, a to tak, že činnost jednatele má určitou povahu danou soukromoprávními předpisy, kterou je potřeba posoudit. Konkrétně dospěl k tomu, že jsou pro ni typické znaky nezávislosti a vysoké odpovědnosti, které smluvně vyloučit nelze. Že si strany mohou sjednat některé aspekty tak, že se vztah bude pracovněprávnímu blížit, anebo naopak tak, že nezávislost a samostatnost jednatele bude ještě více posílena, nemá na závěr o tom, že se v každém případě bude jednat o samostatně vykonávanou ekonomickou činnost, žádný vliv. Změnu v tomto ohledu by mohl přinést pouze zásah zákonodárce.

[50] S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i napadená rozhodnutí pro nesprávné posouzení právní otázky, ztrácí smysl věnovat se úvahám, zda bylo napadenými rozhodnutími zasaženo do základních práv stěžovatelky a zda krajský soud posoudil otázku takového zásahu nesprávně.

IV. Obiter dictum

[51] Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud připomíná, že směrnice zavazuje pouze členský stát, kterému je určena, a proto sama o sobě nemůže zakládat jednotlivci povinnosti, ale pouze práva. V důsledku toho se jednotlivec může vůči státu dovolávat práv, jež mu přísluší na základě směrnice, kterou stát nedostatečně nebo chybně implementoval. Stát naproti tomu nemůže použít nesplnění vlastních povinností v neprospěch jednotlivce, dovolávat se směrnic jako takových vůči jednotlivci a ukládat mu na jejich základě povinnosti, které podle vnitrostátního práva nemá [srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 26. 2. 1986, věc 152/84, *M. H. Marshall proti Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)*, nebo ze dne 14. 7. 1994, věc C-91/92, *Paola Faccini Dori proti Recreb Srl*.] Proto až do doby, než dojde ke zrušení té části § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jež je v rozporu s unijním právem, nemůže správce daně zpětně ani do budoucna doměřovat jednatelem společnosti s ručením omezeným daň z přidané hodnoty, a to i přesto, že ve smyslu směrnice 2006/112/ES je jednatel osobou povinnou k dani.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[52] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení napadených rozhodnutí, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i je a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (zejména v odst. [46] tohoto rozsudku).

[53] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka se žalobou domáhala zrušení napadených rozhodnutí, je nutno považovat ji za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V nyní posuzované věci byly provedeny celkem čtyři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Mezi tyto úkony spadá převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], podání žaloby jakožto písemného podání ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jež učinil zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem. Ve věci se konalo před krajským soudem dne 16. 3. 2016 jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu], jehož se zástupce stěžovatelky zúčastnil, přičemž celková doba jednání nepřesáhla dvě hodiny. V rámci řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli náhradu nákladů řízení za jeden úkon ve věci samé – kasační stížnost [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon přísluší částka 3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost) a 13 600 Kč za právní služby (čtyřikrát 3400 Kč). Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 2856 Kč, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 24 456 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 22. listopadu 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu