



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Terezy Kučerové v právní věci

žalobce: Jihočeský zemědělský lihovar a.s. Temelín – Knín 14
zastoupeného RNDr. Stanislavem Drbalem, daňovým poradcem
se sídlem Brno, Gorkého 11,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Brno, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, čj. 46575/17/5300-22442-605186,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti platebním výměrem ze dne 21. 12. 2015 na daň z přidané hodnoty,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

kterým byla doměřena daň z DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010, 1. – 4. čtvrtletí 2011, 1. – 4. čtvrtletí 2012 a 1. čtvrtletí 2013 tak, že napadená rozhodnutí byla změněna tak, že byly vymazány částky předepsaného penále, v ostatním zůstaly platební výměry beze změny.

2. Žalobce v žalobě uvádí, že dne 25. 11. 2013 byla zahájena daňová kontrola ohledně daně z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období. Dne 4. 4. 2017 Krajský soud v Českých Budějovicích vydal rozsudek č.j. 10 A 162/2015-85, kterým určil, že tato kontrola byla nezákonným zásahem. Správce daně vydal dne 21. 12. 2015 dodatečné platební výměry. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, která mu byla na základě uzavřené mandátní smlouvy ze dne 1. 6. 2006 poskytnuta dodavatelem T. V. von S.. Důvod neuznání nároku na odpočet byla skutečnost, že dodavatel byl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích současně předsedou představenstva žalobce. Správcem daně tedy nebyla zpochybněna činnost T. V. von S. pro žalobce, ovšem bylo prokázáno, že tato osoba vykonávala dané činnosti samostatně na svůj účet a na svou odpovědnost. Žalovaný učinil závěr, že činnost vykonávaná pro žalobce T. V. von S., deklarovaná jako služby a cestovní náklady na základě mandátní smlouvy, nebyla s odkazem na § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností, ale jednalo se o činnost z pozice předsedy představenstva a odměny vyplácené na základě mandátní smlouvy měly tak charakter příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Proto nejde o plnění, jež by byla předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty a u nichž by tak žalobci vznikl nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.
3. Žalobce nesouhlasí s posouzením činnosti prováděné na základě mandátní smlouvy T. V. von S., resp. s posouzením předmětných plnění, jako odměny člena statutárního orgánu. Žalobce považuje za nedostatečně odůvodněné a nepřezkoumatelné tvrzení žalovaného (bod 79 rozhodnutí žalovaného), že ustanovením do funkce člena představenstva přestal T. V. von S. vykonávat činnost jako osoba samostatně výdělečně činná. Rovněž se nedostatečně žalovaný vypořádal s tvrzením, že k posouzení částek vyplacených na základě mandátní smlouvy jako odměny člena statutárního orgánu nejsou splněny základní formální předpoklady, které pro takovou odměnu člena statutárního orgánu předpokládá zejména § 66 odst. 3 obchodního zákoníku. Rozhodnutí žalovaného podle žalobce je nedostatečně odůvodněné a nepřezkoumatelné.
4. Žalobce dále namítá, že právní hodnocení učiněné žalovaným je v rozporu s článkem 10 Směrnice Rady 206/112/ES (dále jen Směrnice) a rovněž judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobce se v průběhu daňového řízení dovolával přímé účinnosti závazného ustanovení článku 10 Směrnice, které je dle žalobce v nesouladu s ustanovením poslední věty § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.
5. Správce daně se k přímé účinnosti Evropské směrnice vyjádřil na straně 16 kontrolního nálezu. Podle žalobce je toto odůvodnění nedostatečné a vnitřně rozporné, neboť správce daně nezohlednil namítanou zjevnou principiální odlišnost obou ustanovení. Žalobce poukázal na to, že podle české právní úpravy není rozhodující skutečný vztah mezi poskytovatelem a příjemcem služby, ale rozhodujícím je způsob, jakým tento vztah zdaňuje zákon o dani z příjmů. Výklad správce daně nebyl eurokomformní, ale zjevně nedostatečný a účelový. Podle žalobce zůstaly nezodpovězeny zásadní otázky důležité pro aplikaci Směrnice, tedy v čem správce daně spatřuje naplnění kritérií článků 10 Směrnice a

jak sjednaná mandátní smlouva mohla založit vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

6. Podle žalobce nemůže vztah založený mandátní smlouvou naplňovat kritéria pracovněprávního vztahu dle zákoníku práce, byť se jednalo o poskytování služeb osobou, která se stala předsedou představenstva, která za daňový subjekt jako předseda představenstva i jednala. V souvislosti s tím, žalobce odkázal i na rozsudek Evropského soudního dvora C-355/06, kdy podle žalobce způsob poskytování služeb na základě mandátní smlouvy T. V. von S. se diametrálně lišil od situace posuzované v citovaném rozsudku Evropského soudního dvora. V prvním případě byla uzavřena mandátní smlouva, kdy mandatář sice jedná jménem a na účet mandanta, mandatář však z povahy věci nese značné množství odpovědnosti a rizik, kdy jako člen představenstva ručil i za závazky společnosti z titulu odpovědnosti za škodu.
7. Žalobce rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 100/2016-29, ve kterém se soud zabýval uplatněním DPH při úplatném výkonu funkce jednatele společnosti s ručením omezeným. Dle tohoto rozhodnutí je úplatný výkon funkce jednatele společnosti samostatně vykonávanou ekonomickou činností ve smyslu článku 9 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES, a proto je jednatel osobou povinnou k DPH. Při posuzování nároku společnosti s ručením omezeným na odpočet DPH je nutno otázkou, zda jednatel při výkonu své funkce poskytnul společnosti zdanitelné plnění, posuzovat v intencích článku 9 a 10 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť poslední část § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je s touto směrnicí v rozporu. Žalovaný k právní aplikaci uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 100/2016-29 uvedl, že s některými dílčími názory Nejvyššího správního soudu je třeba souhlasit, nicméně s rozsudkem jako celkem se neztotožnil s tím, že závěry Nejvyššího správního soudu neodpovídají závěrům SDEU ve věci charakteru funkce činnosti jednatele společnosti. Podle žalobce z citovaného rozsudku vyplývá, že jednatel společnosti nese při výkonu funkce zároveň vlastní nikoli nepatrné hospodářské riziko, což je faktor, který nemá v zaměstnaneckém vztahu obdobu. Jestliže dle Nejvyššího správního soudu na úplatný výkon funkce jednatele společnosti je třeba nahlížet jako na samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 Směrnice Rady č. 2006/112/Es, tím spíše toto hodnocení dopadá na ekonomickou činnost prováděnou na základě mandátní smlouvy předsedou představenstva akciové společnosti. Podle žalobce je nezákonné upření nároku na odpočet DPH za služby účtované dle mandátní smlouvy poskytované předsedou představenstva, neboť v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu měly být považovány za ekonomické činnosti podléhající režimu DPH.
8. Žalovaný navrhol zamítnutí žaloby vzhledem k tomu, že odvolací a žalobní námitky jsou v zásadě totožné. Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, kde vyčerpávajícím způsobem zdůvodnil, proč nebylo vyhověno odvolání žalobce a to jak po stránce skutkové, tak i právní.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí provedl velmi rozsáhlou analýzu činnosti T. V. von S. a to v bodě 37 – 70 a to s ohledem na předmětnou mandátní smlouvu. Žalovaný setrval na závěru, že činnost T.V. von S. má charakter závislé činnosti dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty a nejedná se o samostatnou ekonomickou činnost, kterou tato osoba vykonává pod svým jménem a na svůj účet. K žalobcem namítanému výkonu předmětné činnosti na základě mandátní smlouvy, ještě před členstvím T.V. von S. v představenstvu, žalobce konstatoval, že právě okamžikem ustanovení do funkce předsedy představenstva žalobce a

výkonem činnosti spadajícím do působnosti této funkce přestal T.V. von S. vykonávat předmětnou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná.

10. Žalovaný učinil závěr o charakteru předmětné činnosti jako závislé zejména na základě zjištění, že činnost T.V. von S. je svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva, kdy T.V. von S. měl stanovenou pevnou výši měsíční odměny po dobu několika let, která nebyla závislá na kvantifikovatelném plnění z jeho strany v rámci jeho ekonomické činnosti, a proto se jeho odměňování podobá vztahu zaměstnanec – zaměstnavatel. Z listinných důkazů vyplývá, že T.V. von S. vykonával deklarovanou činnost vůči třetím osobám jako předseda představenstva žalobce, a proto nenesl za své jednání vlastní zodpovědnost ani ekonomické riziko, neboť jednal na účet žalobce. Rovněž T.V. von S. nenesl náklady na výkon deklarované činnosti, jestliže z mandátní smlouvy vyplývá, že kromě paušální odměny mu náleží i vyúčtované cestovní náhrady.
11. Žalovaný se neztotožnil s námitkou žalobce, dle které je právní hodnocení učiněné žalovaným v rozporu s článkem 10 Směrnice a rovněž s judikaturou Nejvyššího správního soudu, když k této námitce se vyčerpávajícím způsobem vyjádřil v bodech 82 – 104 napadeného rozhodnutí o odvolání. K rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C 355/06 žalovaný uvedl, že v citovaném rozsudku bylo posuzováno, zda jediný jednatel a společník společnosti s ručením omezeným uskutečňuje, pracuje-li pro společnost, samostatnou ekonomickou činnost. Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, že se o samostatnou činnost nejedná, přičemž pro posouzení rozhodné právní otázky byla považována tři kritéria a to určování podmínek odměňování, jednání na účet a odpovědnost společnosti a podmínky odměňování a hospodářské riziko. K tomu žalovaný uvedl, že T.V. von S. měl stanovenou pevnou výši měsíční odměny a to po dobu několika let, kdy vykonával deklarovanou činnost vůči třetím osobám výhradně jako předseda představenstva žalobce, to je na účet a odpovědnost žalobce a rovněž nenesl při výkonu činnosti vlastní hospodářské riziko a s tím spojenou odpovědnost za případnou škodu. Toto hospodářské riziko a s tím spojená odpovědnost za škodu spočívala v daném případě na samotném žalobci. Tomu odpovídá i skutečnost, že T.V. von S. v souvislosti s předmětnou ekonomickou činností kromě paušální odměny nárokoval cestovné a další výdaje spojené s jeho činností.
12. Žalovaný považuje zahájení daňové kontroly za zákonné, neboť zahájení daňové kontroly měla předcházet výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Tuto nezákonnost je však třeba řešit změnou rozhodnutí prvostupňového správce daně, kdy k takto doměřené dani nebude stanovena povinnost uhradit penále. K námitce, že předmětné dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že daňová kontrola měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně, přestože bylo zahájení daňové kontroly shledáno za nezákonný zásah. V daném případě se jednalo o dílčí nezákonnost a to o nevydání výzvy, která měla zákonem předpokládaný vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť při následném provádění daňové kontroly správce daně postupoval v mezích své pravomoci.
13. Ze správního spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti:
14. U žalobce byla dne 25. 11. 2013 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 až 1. čtvrtletí roku 2013. O zahájení průběhu a ukončení daňové kontroly byla sepsána zpráva o daňové kontrole, která byla žalobci předložena a byla s ním rovněž i projednána dne 15. 12. 2015. Žalobce odmítl zprávu o

daňové kontrole podepsat, přičemž správce daně neshledal důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za dostatečné. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně neuznal uplatněné odpočty daně z deklarovaného přijetí služeb na základě uzavřené mandátní smlouvy od dodavatele T.V. von S., neboť žalobce neprokázal, že předmětná plnění jsou předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně totiž dospěl k závěru, že činnost ve prospěch žalobce realizovaná T.V. von S., který byl zároveň i statutárním orgánem žalobce, podléhá zdanění jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Podle správce daně nebylo možno považovat deklarovaná plnění za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a žalobci tak nevznikl nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

15. Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň a vznikla mu povinnost uhradit penále. Žalobce se proti těmto platebním výměrům odvolal.
16. Žalobce se proti shora uvedeným platebním výměrům odvolal. V odvolání navrhoval provést svědeckou výpověď X a rovněž tak i jeho manželky Ing. B. V. von S. a dále člena představenstva žalobce Ing. J. N..
17. Žalovaný dospěl k závěru, že je třeba doplnit podklady pro rozhodnutí a to o svědecké výpovědi Ing. B. V. von S. a Ing. J. N. a toto doplnění uložil prvoinstančnímu správci daně, který tyto svědecké výpovědi provedl. Následně žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení a důkazy, které je prokazují. Žalobce reagoval na tento závěr tak, že podání ze dne 18. 8. 2017. Rozporoval závěry žalovaného.
18. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 4. 4. 2017 č.j. 10 A 162/2015-85 rozhodl o žalobě žalobce na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu tak, že daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 – 1. čtvrtletí 2013 a na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 zahájené správcem daně dne 25. 11. 2013 byly nezákonným zásahem.
19. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce jako nedůvodné zamítnuto a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 21. 12. 2015 byla potvrzena, neboť nebyla zpochybněna činnost T.V. von S. pro žalobce. Nicméně nebylo prokázáno, že tato osoba vykonávala danou činnost samostatně, na svůj účet a na svou odpovědnost. Činnost vykonávaná pro žalobce T. V. von S. nebyla s odkazem na ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností, ale jednalo se o činnost z pozice předsedy představenstva a odměny vyplácené na základě mandátní smlouvy měly charakter příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Nejedná se tedy o plnění, jež by byla předmětem daně z přidané hodnoty, a proto žalobci nevznikl nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.
20. Předmětné dodatečné platební výměry nebyly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně, když daňová kontrola měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně, přestože bylo zahájení daňové kontroly shledáno za nezákonný zásah, neboť se jednalo o drobnou dílčí nezákonnost a to o nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly.

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Podstatou sporu je posouzení, zda činnost předsedy představenstva T. V. von S. na základě mandátní smlouvy má charakter nezávislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, když dle žalobce se jedná o samostatnou ekonomickou činnost, kterou uvedená osoba vykonávala pod svým jménem a na svůj účet.
23. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o daních z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatelného zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, dodání zboží, nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné i dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o dani z přidané hodnoty).
24. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrh daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
25. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický.
26. Zdanitelné plnění je vymezeno v § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jako plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně. Co je předmětem daně z přidané hodnoty, je pak vymezeno v § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které v písm. b) stanoví, že předmětem daně je též poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. V případě uplatnění nároku na odpočet daně z plnění, které je poskytnutím služby, musí se jednat o službu poskytovanou osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností však není mimo jiné činnost zaměstnanců nebo jiných osob, které mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě již vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovně právní vztah,

případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.

27. V ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 v odst. 1 písm. c) se uvádí, že za příjmy ze závislé činnosti se považují rovněž odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob. Rovněž § 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 shodně upravuje v § 1 písm. c) bodě 1, že za příjmy ze závislé činnosti jsou považovány rovněž odměny člena orgánu právnické osoby. Z tohoto ustanovení tak vyplývá, že se na takové příjmy hledí jako na příjmy ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjmy z činnosti, která má charakter samostatně výdělečné činnosti podléhající zdanění dle § 7 zákona o daních z příjmů. Rozhodující je však prvek práce pro společnost a existence právního postavení člena orgánu této společnosti.
28. V souvislosti s tím soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010 č.j. 2 Afs 24/2010-10, ve kterém byla činnost společníka posouzena jako závislá činnost dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krom shodného postavení osob ve společnosti se jednalo o osobní výkon práce těchto společníků pro společnost a o přímou souvislost jejich činností s činností této společnosti, neboť tito společníci naplňovali předmět činnosti společnosti. Práci pro společnost se pak rozumí jakákoli činnost vykonávaná pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se pak společník podílí na dosažení zisku, fungování a v důsledku i na prosperitě společnosti, přičemž není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníky a společností smlouva.
29. V souvislosti s tím soud ještě poukazuje na článek 9 bodu 1 Směrnice, dle kterého se osobou povinnou k dani rozumí „jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Ekonomickou činností se dle citovaného článku Směrnice rozumí „veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Následující článek 10 Směrnice pak stanovuje, že podmínka samostatného výkonu ekonomické činnosti 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.
30. V daném případě je mezi účastníky ve sporu, zda postupoval správce daně správně v případě, že neuznal nárok žalobce na odpočet daně splnění od dodavatele T. V. von S., kdy předmětem plnění byly služby na základě mandátní smlouvy ze dne 1. 6. 2006, kdy byla fakturována paušální odměna 150 000 Kč měsíčně bez daně a se službou související spotřebované cestovní náklady – benzín.
31. Z mandátní smlouvy, která byla uzavřena dne 1. 6. 2006 mezi T. V. von S., jako mandatářem a žalobcem a to včetně dodatku č. 4 ze dne 1. 1. 2010 vyplývá, že v bodě 1 bylo ujednáno, že mandatář uskuteční jménem mandanta všechny úkony související s koordinací realizace projektu výstavby závodu na výrobu bioetanolu v lokalitě Býšov ve funkci manažera projektu a dále, že strany souhlasí s tím, že při plnění závazků z této smlouvy jsou a budou nezávislými právními subjekty. Dále bylo ujednáno, že mandatář nemá znamenat pro ostatní, že je zaměstnáván mandantem. V bodě 4 se uvádí, že se

mandatář zavazuje řídit se ve své činnosti pokyny mandanta a v bodě 6 bylo ujednáno, že mandatáři náleží měsíční odměna ve výši 50 000 Kč, přičemž v této odměně budou zahrnuty veškeré přímé výdaje vynaložené mandatářem ve spojení s předmětnou záležitostí, a že odměna nezahrnuje daň a dále, že cestovní náhrady budou hrazeny na základě cestovních příkazů vydaných mandantem. V dodatku č. 4 v článku 1 bylo ujednáno, že měsíční paušální odměna mandátáře se od 1. 1. 2010 zvyšuje na 150 000 Kč.

32. V daném případě, při přezkoumání napadeného rozhodnutí je rozhodné, že činnost vykonávaná pro žalobce T. V. von S., která byla deklarovaná jako služby a cestovní náklady na základě mandátní smlouvy, není s odkazem na § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností, to znamená činností vykonávanou nezávisle pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, nebo zda se jednalo o činnost z pozice představenstva žalobce a odměny vyplacené T. V. von S. měly charakter příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů.
33. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu ukládá finančním orgánům vycházet ze skutečného stavu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, pro to nebylo možno vycházet pouze z uzavřené mandátní smlouvy, ale rozhodné je v daném případě plnění, které bylo uskutečněno.
34. V daném případě bylo dokazování správně finančními orgány zaměřeno na zjištění o obsahu smluvního vztahu na základě mandátní smlouvy, a jaká je pak povaha příjmu na základě tohoto vztahu vyplacená. Hodnocení příjmů vyplacených žalobcem bylo učiněno správně správcem daně na základě zhodnocení důkazů, které představují zejména mandátní smlouva, příslušné daňové doklady a zejména svědecké výpovědi Ing. B. V. von S. a Ing. J. N.. Z výpovědi svědka N. pak bylo zjištěno, že T. V. von S. prováděl svou činnost na základě mandátní smlouvy, kdy se jedná o konkrétní činnost směřující k realizaci výstavby bioetanolového závodu Býšov. Svědek nebyl schopen v rámci svědecké výpovědi sdělit, kdo konkrétně objednával služby u T. V. von S.. Pouze obecně sdělil, že příslušné činnosti byly formulovány valnou hromadou, kdy se těchto valných hromad i T. V. von S. účastnil. Svědkyně Ing. B. V. von S. vypověděla, že jí nejsou známy žádné konkrétní skutečnosti o činnosti T. V. von S. na základě mandátní smlouvy, pro žalobce vedla pouze daňovou evidenci.
35. Soud poznamenává, že smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) (c) zákona o daních z příjmů je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Přitom práci pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb vykonávaných samotným společníkem či jednatelem, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností společník (jednatel) objektivně naplňuje podstatu společnosti, její podnikání a získává příjem.
36. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že činnost kterou pro žalobce vykonával T. V. von S. (v té době jako předseda představenstva) je shodná s podnikáním žalobce, tedy předmětem jeho činnosti, přičemž dle mandátní smlouvy vykonával T. V. von S. pro žalobce práce, které se zavázal pro žalobce provádět dle mandátní smlouvy takové, že se jedná o činnosti shodné. Správně byl proto učiněn závěr finančními orgány, že v daném případě práce předsedy představenstva představovala běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti žalobce.

37. Soud má za to, že aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly být považovány za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů musí se jednat o příjmy pocházející z práce pro společnost, tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám tj. osobně, činnost obdobné povahy jakou by vykonával například zaměstnanec. Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je totiž podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se příliš neliší od činnosti zaměstnanců společnosti. Má se tedy jednat o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem tedy vždy je míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník a činnosti, jíž se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálněprávního vztahu ke společnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 116/2014-44). Uvedenému režimu zdanění tedy nemohou být podrobeny takové příjmy společníka u společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco jiného, než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek v případě, že by jejím společníkem nebyl. Byl proto správně učiněn závěr žalovaným, že činnost T. V. von S. byla svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva, kdy byla pevně stanovena výše měsíční odměny po dobu několika let, která nebyla závislá na množství plnění z jeho strany, přičemž z listinných důkazů vyplývá, že T. V. von S. vykonával činnost vůči třetím osobám jako předseda představenstva. Rovněž T. V. von S. nenesl náklady na výkon deklarované činnosti, jestliže z mandátní smlouvy vyplývá, že mu kromě paušální odměny náleží i vyúčtované cestovní náhrady, které byly jím nárokovány. Dle daňových dokladů si uplatňoval i nárok na reprezentaci. Za daných okolností proto správně byly klasifikovány příjmy T. V. von S. jako příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
38. Ve spise finančních orgánů jsou rovněž založeny listiny, které se vztahují k jiným řízením vedených před správcem daně, ze kterých je zřejmé, že za žalobce byly podepisovány mimo jiné T. V. von S. z titulu předsedy představenstva žalobce. Rovněž tak smlouva o dílo ze dne 22. 10. 2010 na příjezdovou komunikaci Býšov a smlouva o dílo ze dne 27. 7. 2009 na rekonstrukci revitalizace areálu statku s tvrzí Býšov jsou vždy podepisovány za žalobce T. V. von S. z titulu předsedy představenstva.
39. Žalobce byl vyzván k prokázání konkrétních činností poskytnutých mu na základě mandátní smlouvy T. V. von S.. Žalobce reagoval na výzvu, dovolával se aplikace komunitárního práva před právem českým a to z důvodu rozporu ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s článkem 10 Směrnice, přičemž tvrdil, že daň účtovaná mu T. V. von S. byla přiznána i uhrazena a předložil přehled činnosti T. V. von S. na základě mandátní smlouvy za 1. čtvrtletí 2013 v členění na jednotlivé měsíce, kdy se jednalo o služby týkající se budoucího bioethanolového závodu. Z listinných důkazů však vyplývá, že v případě jednání s Dopravními a inženýrskými službami s.r.o. a Úřadem pro zastupování státu ve věcech majetkových vyplývá z předložených listin, že za žalobce byly podepsány T. V. von S. z titulu předsedy představenstva, tedy rovněž předseda představenstva vykonával tyto činnosti za žalobce, nikoli samostatně na svůj účet a na svou zodpovědnost. V tomto případě T. V. von S. jednal jménem žalobce, jako jeho statutární orgán. Z toho vyplývá, že T. V. von S. má nárok na odměnu za činnost, tedy za odměnu člena statutárního orgánu ve smyslu § 6 odst. 1 písm.c) zákona o daních z příjmů a jedná se tak o plnění, jež není předmětem daně z přidané hodnoty.

40. Nedůvodná je tato odvolací námitka, jestliže žalobce argumentuje tím, že T. V. von S. je podnikatelem se samostatným živnostenským oprávněním a nebylo dostatečně odůvodněno nevykonávání činnosti samostatně. V souvislosti s tím soud odkazuje na předchozí odůvodnění rozhodnutí a to zejména na bod 33 – 39.
41. Soud rovněž poukazuje na to, že T. V. von S. kromě výstavby a provozu bioetanolového závodu zajišťoval i chod tvrže Býšov, revize a odsouhlasení daňového přiznání, výběrová řízení na dodavatele telekomunikačních služeb, z čehož učinil žalovaný správný závěr, že T. V. von S. vykonával pro žalobce činnosti směřující k naplnění základního cíle a to výstavby a následného provozu bioetanolového závodu.
42. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie, rovněž tak i z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, 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 (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 10. 2017 ve věci C 355/06- J. A. van der Steen), přesto že se jedná o to v tomto rozhodnutí o jediného společníka zaměstnance a jednatele společnosti s ručeným omezením, který se společností uzavřel pracovní smlouvu, podle níž dostával pravidelný měsíční plat a rovněž tak i příspěvek na dovolenou. Soud má za to, že lze souhlasit se žalobcem, že v případě žalobce se jedná skutkově o zcela jiný případ od uvedeného rozsudku ESD ve věci J. A. van der Steen, neboť v daném případě nebyla uzavřena pracovní smlouva ani nebyl sjednán nárok na dovolenou. V druhém případě byla uzavřena mandátní smlouva. V souvislosti s tím soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 100/2016, který při rozhodování vycházel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-355/06 – J. A. van der Steen, když v citovaném rozsudku Soudní dvůr Evropské unie posuzoval zda jediný jednatel a společník společnosti s ručením omezeným uskutečňuje, pracuje pro společnost, samostatnou ekonomickou činnost, přičemž dospěl k závěru, že se o samostatnou činnost nejedná a posuzoval tři kritéria a to určování podmínek odměňování, přičemž vycházel z toho, že J. A. van der Steen prováděl úklidové práce. Smlouvy o úklidu byly naproti tomu uzavírány společností, která dotyčnému platila pevně stanovený měsíční plat a jednou ročně i příspěvek na dovolenou, přičemž daň z příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení byly z jeho platu odváděny společností. V daném případě T. V. von S. měl stanovenou pevnou výši měsíční odměny, což je obvyklé při uzavření pracovněprávního vztahu, když bylo postupováno po dobu několika let, přičemž jeho práce nebyla závislá na kvantifikovaném plnění.
43. Další kritérium, které bylo v citovaném rozsudku hodnoceno, bylo jednání na účet a odpovědnost společnosti, kdy z citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že J. A. van der Steen poskytoval služby jako zaměstnanec, nejednal tedy svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, přičemž v případě T. V. von S., ten vykonával činnost vůči třetím osobám výhradně jako předseda představenstva žalobce. Další kritérium, které bylo hodnoceno, byly podmínky odměňování a hospodářské riziko, kdy Soudní dvůr Evropské unie ohledně podmínek odměňování uvedl, že není dán vztah podřízenosti, pokud dotyčné osoby nesou hospodářské riziko své činnosti, přičemž 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. V případě T. V. von S. však hospodářské riziko a s tím spojená odpovědnost za škodu spočívala na samotném žalobci, což dokládá i skutečnost, že kromě paušální odměny si nárokoval i cestovní a další výdaje spojené s jeho činností. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že

neposuzoval samotné poskytování služeb jednatele společnosti, proto nelze, jak bylo i žalovaným konstatováno z tohoto rozsudku vycházet.

44. V daném případě je na sporu posouzení mandátní smlouvy, na základě které došlo k fakturaci, kterou uzavřel žalobce s T. V. von S., jež zastával funkci předsedy představenstva, kdy bylo třeba rozhodnout, zda správce daně byl oprávněn pořádat jeho příjmy pravidelně vyplácené na základě této mandátní smlouvy pod příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.
45. Jedním z předpokladů pro aplikaci shora uvedeného ustanovení bylo vyhodnocení činnosti předsedy představenstva jako činnosti pro tuto akciovou společnost a to porovnáním předmětu podnikání akciové společnosti s předmětem činnosti předsedy představenstva. V daném případě je nutno vycházet z materiálního posouzení závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého není pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti významné, jaký postup byl zvolen účastníky smlouvy pro vznik vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Veřejnoprávní předpisy totiž nedávají subjektům volbu, jakým způsobem bude příjem u uzavřeného právního vztahu zdaněn. Na závislou činnost tak, jak je pojmána zákonem o daních z příjmů, nelze pohlížet stejně jako na závislou práci dle norem pracovního práva. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 10. 2017 ve věci C-355/06 J. A. van der Steen z bodu 26 vyplývá, že zaměstnanec v situaci žalobce v původním řízení, nemůže být považován za osobu povinnou k dani ve smyslu článku 4 odstavce 1 Šesté směrnice Rady, kdy bylo považováno za nesporné, že je J. A. van der Steen byl jediným jednatelem a jediným společníkem společnosti, svou činnost vykonával v rámci pracovní smlouvy. V bodě 31 se uvádí, že mimo to úvahy přijaté Soudním dvorem, který v bodě 26 rozhodl, že činnost osoby, která je jednatelem společnosti, jejímž je zároveň jediným společníkem, není prováděna v rámci vztahu zaměstnance a zaměstnavatele, a takovou osobu tedy nelze považovat „za pracovníka“ ve smyslu článku 48 Smlouvy ES, nýbrž musí být považována za osobu vykonávající samostatně výdělečnou činnost ve smyslu článku 52 Smlouvy o ES, nemohou být použity na věc projednávanou v původním řízení, která se netýká volného pohybu osob, a spadá pouze do oblasti DPH a má za cíl vymezit osobu povinnou k této dani. Proto byl učiněn závěr, že pro účely použití článku 4 odst. 4 druhého pododstavce, šesté směrnice fyzická osoba, která vykonává všechny práce jménem a na účet společnosti podléhající dani na základě plnění pracovní smlouvy, která ji váže k této společnosti, v níž je tato osoba mimo to jediným jednatelem, jediným společníkem i jediným pracovníkem, není sama osobou povinnou k dani ve smyslu článku 4 odst. 1 uvedené směrnice. Vzhledem na shora uvedené soud k námitce žalobce, dle které je právní hodnocení učiněné žalovaným v rozporu s článkem 10 Směrnice a rovněž tak s judikaturou Nejvyššího správního soudu soud uvádí, že lze souhlasit se žalobcem, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 vycházel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci J. A. van der Steen. V citovaném rozsudku byl žalobce jediným jednatelem a společníkem společnosti s ručením omezeným, kdy bylo posuzováno, zda jediný jednatel a společník společnosti pracoval pro společnost a uskutečňoval samostatnou ekonomickou činnost, kdy jak bylo uvedeno shora, Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, že se o samostatnou činnost nejedná a pro posouzení rozhodné právní otázky považoval za důležitá tři kritéria a to kritérium určování podmínek odměňování, jednání na účet a odpovědnost společnosti a podmínky odměňování a hospodářské riziko. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že bylo proto nutno vyvodit z citovaného rozsudku zcela jiné závěry, než jaké byly učiněny Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

29. Soud má za to, že citovaný rozsudek SDEU řešil zcela jinou skutkovou situaci, kdy neposuzoval samotné poskytování služeb jednatele společnosti.
46. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu jednatel společnosti s ručením omezeným, který výkon své funkce nevykonává v zaměstnaneckém nebo obdobném právním svazku ve smyslu článku 10 Směrnice, nýbrž jako samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 Směrnice, je vždy osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 Směrnice.
47. Zcela nedůvodná je výhrada žalobce, že na základě mandátní smlouvy nelze kvalifikovat práci jako činnost zaměstnance ve smyslu článku 10 Směrnice s tím, že T. V. von S. z mandátní smlouvy nesl běžné obchodní riziko a jako člen představenstva ručil za závazky společnosti, tedy nesl hospodářská rizika ať už jako mandatář nebo jako předseda představenstva. Soud má za to, že není dán rozpor mezi zákonem o dani z přidané hodnoty se Směrnicí a to namítanou neslučitelností s ustanovením § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s článkem 10 Směrnice. Dle článku 9 bodu 1 a 2 Směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností se pak rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obchodních povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.
48. Z článku 10 Směrnice vyplývá, že se vylučuje podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána samostatně, jak je stanoveno v článku 9 odst. 1, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovněprávních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.
49. Z toho pak vyplývá, že za ekonomickou činnost nelze považovat činnost vykonávanou na základě pracovní či obdobné smlouvy. Při vyhodnocování existence ekonomické činnosti pak je nutno vždy posuzovat faktickou činnost, která je prováděna. Tedy, zda je činnost vykonávána vlastním jménem, na vlastní účet a s případným následkem nesení hospodářských rizik. Z toho pak plyne závěr o naplnění podmínek pro zdanění příjmů dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů, že činnost není vykonávána nezávisle. V takovém případě se pak nejedná o samostatnou činnost ve smyslu článku 9 Směrnice, přičemž právě samostatnost při výkonu ekonomické činnosti je základní podmínkou pro to, aby osoba vykonávající předmětnou činnost mohla být považována za osobu povinnou k dani. Proto ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a rovněž tak i odkaz na § 6 zákona o dani z přidané hodnoty jsou v souladu s článkem 10 Směrnice. Proto je správný závěr žalovaného, že v daném případě zákon o dani z přidané hodnoty není v rozporu se Směrnicí a skutečnost, že deklarované přijaté služby na základě mandátní smlouvy byly žalobci poskytnuty T. V. von S., nikoli v pozici mandatáře, ale v pozici představenstva žalobce a tudíž šlo o práci člena orgánu právnické osoby, za níž náležela T. V. von S. odměna ze strany žalobce. Tudíž jsou v tomto případě splněny znaky příjmu ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, kdy se nejednalo dle zákona o dani z přidané hodnoty o samostatně vykonávanou ekonomickou činnost, tedy činnost podléhající dani.
50. Soud uzavřel, že ustanovení článku 9 a 10 Směrnice Rady 2006/112/ES je zcela v souladu s ustanovením § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Zcela správně pak byl učiněn

závěr, že žalobci nenáleží nárok na odpočet DPH za služby účtované dle mandátní smlouvy poskytované předsedou představenstva, neboť se nejedná o ekonomickou činnost podléhající režimu DPH.

51. Námitky žalobce důvodné nejsou, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Žalobce namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly, což bylo i potvrzeno rozhodnutím Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 A 162/2015-85, kterým bylo určeno, že daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010 – 2012 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 až 1. čtvrtletí 2013 zahájené žalovaným u žalobce dne 25. 11. 2013, byly nezákonným zásahem. Žalobce nesouhlasí s tím, že dle žalovaného nezákonnost zahájení daňové kontroly je pouhým osamoceným procesním pochybením, které nelze považovat za nezhojitelnou překážku zákonnosti meritorního rozhodnutí. Tímto postupem žalovaný porušil zásadu zákonnosti vyjádřenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť jestliže soudem byla posouzena daňová kontrola jako nezákonný zásah, jedná se o zásadní porušení principu zákonnosti postupu správce daně v daňovém řízení. Proto stanovení daně s využitím výsledků získaných nezákonným postupem správce daně prováděním nezákonného zásahu není dle žalobce zákonným postupem.
52. Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 30 A 162/2015-85 bylo zjištěno, že v daném případě u obou daňových kontrol byly před jejich zahájením dány důvodné předpoklady, že tyto daně budou správcem daně doměřeny, proto měla být správcem daně vydána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení. Ze strany správce daně nebyl dodržen procesní postup, proto nebyl důvod pro zahájení daňových kontrol, jestliže bylo zapotřebí žalobce vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení. Měla-li zahájení daňové kontroly předcházet výzva, pak zahájení daňových kontrol, aniž taková výzva předcházela, znamená porušení zákonem upraveného procesního postupu. Nerespektování postupu jednotlivých úkonů, jak je normuje daňový řád, má pak za následek nezákonné zahájení a provedení daňových kontrol. Jestliže nebyl uvedený procesní postup dodržen, daňové kontroly jsou podřaditelné nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 s.ř.s. Soud zjistil ze sdělení žalovaného, že daňové kontroly byly ukončeny, proto přicházelo v úvahu určit, že zahájení daňových kontrol představovalo nezákonný zásah ve smyslu § 87 odst. 1 část věty za středníkem, proto soud určil dle § 87 odst. 2 s.ř.s., že se jedná o nezákonný zásah.
53. V daném případě je předmětem posouzení, zda zůstávají zachovány účinky určitého postupu správce daně (daňová kontrola), který byl posléze shledán jako nezákonný. Soud má za to, že za daných skutkových okolností, kdy daňová kontrola byla zahájena dne 25. 11. 2013, kdy krajský soud rozsudkem ze dne 4. 4. 2017, který nabyl právní moci dne 14. 4. 2017 a určil, že daňové kontroly zahájené dne 25. 11. 2013 byly nezákonným zásahem, přičemž předmětná věc byla pravomocně skončena dne 3. 11. 2017, nemá žádný vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně, jestliže dle § 141 odst. 6 daňového řádu není dodatečné daňové přiznání přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Citované ustanovení tedy váže nemožnost podání dodatečného daňového přiznání na fakt, že v rozhodnou dobu probíhá daňová kontrola. Uvedeným rozsudkem nedošlo k negování daňové kontroly, nevyplývá z něj, že by se jednalo ze strany správce daně o postup toliko formální a účelový, k němuž nelze přihlížet, neboť daňová kontrola byla shledána nezákonnou z důvodu chybného procesního postupu správce daně, který byt byly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájil namísto toho daňovou kontrolu. Není sporu o tom, že samotná kontrolní činnost probíhala.

54. V souvislosti s tím se soud ztotožňuje se žalovaným, který odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017 č.j. 2 Afs 74/2016-28, ve kterém bylo konstatováno, že osamocené procesní pochybení prvoinstančního správce daně 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 a to tak, že v rámci odvolacího řízení došlo k očištění doměřené daně o penále.
55. Přestože bylo pravomocným rozsudkem krajského soudu určeno, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, toto procesní pochybení bylo zhojeno žalovaným, jestliže žalobci nebylo doměřeno penále. V souvislosti s nezákonně zahájenou daňovou kontrolou nebyl žalobce žádným způsobem omezen na svých právech, což vyplývá i z obsahu žaloby, ve které pouze nesouhlasí se zahájením daňové kontroly bez výzvy podání dodatečných daňových přiznání.
56. Soud poznamenává, že soudní ochrana před daňovou kontrolou poskytovaná zásahovou žalobou slouží k tomu, aby jednání správce daně při kontrole bylo v zákonných mezích. Předmětem tedy je daňová kontrola sama o sobě jako taková, kde soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu zasáhl toliko v souladu se zákonem. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem k 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.
57. Nedůvodná je rovněž námitka žalobce, že odvoláním napadené dodatečné platební výměry byly vydány až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť nezákonně zahájená daňová kontrola nemohla mít jako nezákonný akt zákonné účinky dané ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu pro obnovení běhu lhůty pro stanovení daně. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že daňový řád nerozlišuje z hlediska vlivu úkonů na běh lhůty pro stanovení daně, zda se jedná o úkony, u nichž byla následně deklarována jejich nezákonnost. Jestliže je daňová kontrola nezákonným zásahem, nejedná se o úkon provedený v souladu s právním řádem a takový nezákonný úkon nemůže mít zákonné následky v podobě znovuoobnovení běhu lhůty pro stanovení daně. Rozhodnutí žalovaného je tedy v rozporu se zákonem, jestliže nezohlednilo námitku prekluze při dodatečném stanovení daně.
58. Uvedená námitka není důvodná a to z následujících důvodů.
59. Z § 148 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Z odst. 2 citovaného ustanovení vyplývá, že se lhůta pro stanovení daně prodlužuje, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo mimo jiné k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
60. Soud poznamenává, že v daném případě nezákonnost daňové kontroly spočívá v tom, že daňová kontrola byla zahájena, aniž by předem byla vydána výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, 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.
61. Z § 148 odst. 2 písm. b) vyplývá, že mezi úkony majícími vliv na lhůtu pro stanovení daně jsou také rozhodnutí o stanovení daně a rozhodnutí o oprávněném dozorčím prostředku.

Z toho vyplývá, že daňový řád nerozlišuje z hlediska vlivu úkonů na běh lhůty pro stanovení daně, zda byla následně deklarována jejich nezákonnost nebo nebyly napadeny oprávněnými prostředky. Soud má proto za to, že i rozhodnutí o stanovení daně, které bylo shledáno nezákonným, prodloužilo lhůtu pro stanovení daně, a proto mohlo proběhnout odvolací řízení. Stejně je nutno postupovat i u daňové kontroly, kdy je třeba odlišit otázku zákonnosti daňové kontroly a otázku vlivu zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně. Proto je třeba u nezákonné daňové kontroly, pro účely posouzení jejího vlivu na lhůtu pro stanovení daně, rozlišovat míru nezákonnosti daňové kontroly. Správně proto správce daně učinil závěr, že v daném případě, jestliže byla daňová kontrola zahájena, aniž by předtím byla vydána výzva, daňová kontrola vliv na lhůtu pro stanovení daně měla. Správně bylo žalovaným odkázáno na usnesení rozšířeného senátu č.j. 1 Afs 183/2014-55, že v řízení proti rozhodnutí správce daně se může stát, že totožná daňová kontrola bude považována za zákonnou, byť v řízení proti nezákonnému zásahu byla prohlášena za nezákonnou. Soud proto uzavřel, že 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, jestliže při následném provádění daňové kontroly správce daně postupoval v mezích své pravomoci.

62. V daném případě dnem zahájení daňové kontroly za kontrolované zdaňovací období, tedy dnem 25. 11. 2013, počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která byla z důvodu vydání a doručení odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty pro stanovení daně (dne 31. 12. 2015) prodloužena o jeden rok, a proto byl správně učiněn závěr žalovaným, že dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období. Soud proto neshledal rovněž i tuto námitku žalobce za důvodnou.
63. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. dle něhož žalovaný, který byl v řízení úspěšný, by měl nárok na náhradu nákladů řízení, ovšem v souvislosti s tímto řízením nebylo zjištěno, že by mu nějaké náklady řízení nad rámec jeho administrativní činnosti vznikly.
64. Soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

České Budějovice 31. ledna 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu