



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce: **Golden Snack, s. r. o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2016, čj. 48015/16/5300-22442-711359,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Dne 19. 11. 2013 zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Táboře (dále jen „správce daně“), u žalobce, který se zabývá výrobou křupavých výrobků z obilí a brambor, daňovou kontrolu mimo jiné na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období od listopadu roku 2010 až prosinec roku 2012 a únor až září roku 2013. V průběhu této kontroly správce daně zjistil, že žalobce v kontrolovaných obdobích zaúčtoval v nákladech faktury za zprostředkování obchodu na základě smlouvy o obchodním zastoupení

ze dne 31. 8. 2000 vystavené Ing. J. T., který byl zároveň společníkem žalobce. Správce daně však tyto náklady vyhodnotil jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy konkrétně příjmy společníka společnosti s ručením omezeným. Služby Ing. T. tudíž nemohly představovat zdanitelná plnění ve smyslu § 2 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro shora uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), a žalobce tedy nebyl z jejich přijetí oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH. Správce daně proto 34 dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 3. 2016 doměřil žalobci za jednotlivá kontrolovaná měsíční zdaňovací období daň z přidané hodnoty v celkové výši 2 624 656 Kč, a penále v celkové výši 524 925 Kč.

(2) Žalovaný odvolání žalobce v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

(3) Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce dne 24. 12. 2016 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

(4) Žalobce uvedl, že činnost Ing. T. nebyla běžnou činností žalobce, neboť ten se zprostředkovatelskou činností nezabýval. Ing. T. se nikterak nepodílel na fungování žalobce, protože jeho obchody pouze zprostředkoval, a nikterak neovlivňoval žalobcovu cenovou politiku, neboť to bylo věcí žalobcova jednatele Ing. J. M. Ing. T. podnikal vlastním jménem a na vlastní odpovědnost na základě živnostenského listu, a to za účelem dosažení zisku; jednalo se tedy o jeho samostatnou ekonomickou činnost. K doložení tohoto tvrzení byli Ing. T. a Ing. M. v daňovém řízení vyslechnuti.

(5) Žalobce v této souvislosti poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, podle něhož nelze § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak, že dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro daňový subjekt nějakou činnost. Vždy je nutno vážit povahu vztahu těchto subjektů a činnosti společníka. Tento závěr přijal též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, čj. 2 Afs 24/2010-96, č. 2262/2011 Sb. NSS. Z posledně citovaného rozsudku mimo jiné vyplývá, že žalovaný musí zkoumat, zda je předmět činnosti žalobce a Ing. T. shodný; v projednávané věci tomu tak ovšem není. Žalovaný měl vysvětlit, proč měla být naplněna kritéria stanovená Nejvyšším správním soudem v posledně citovaném rozsudku k tomu, aby bylo možno zdanit příjem Ing. T. ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

(6) Žalobce poznamenal, že předchozí daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za roky 2000, 2001 a 2002 žádná pochybení žalobce v tomto ohledu neshledala.

(7) Ing. T. i žalobce podepsali smlouvu o obchodním zastoupení svobodně a jedná se tedy o obchodněprávní vztah, což vyplývá jednak z praxe daňové správy (viz protokol o ústním jednání před Finančním úřadem pro Zlínský kraj, územní pracoviště Zlín, ze dne 10. 12. 2014, čj. 1936770/14/3301-61563-704095) a jednak též z judikatury Nejvyššího správního soudu (žalobce obsáhle citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69, ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008-97, a ze dne 13. 10. 2010, čj. 1 Afs 71/2010-136; dále poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, čj. 2 Afs 140/2004-153 a čj. 2 Afs 161/2004-131, a ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Afs 176/2004-140).

(8) Opačný závěr žalovaného by představoval porušení zákazu libovůle a principu předvídatelnosti práva ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (žalobce poukázal na rozsudky tohoto soudu ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 59/2005-83, ze dne 24. 7. 2008, čj. 8 Afs 104/2007-101, a ze dne 24. 8. 2007, čj. 7 Afs 211/2006-60).

(9) Závěr, podle něhož práce společníka nepředstavuje automaticky činnost podřaditelnou pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, vyplývá též z rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 5. 2011, čj. 5963/11-1101-701962. Znaky rozhodné pro posouzení otázky, zda určité příjmy představují příjmy ze závislé činnosti, pak definovalo Ministerstvo financí v pokynu ze dne 10. 8. 2015, č. D-285. Z výsledku Ing. T. a Ing. M. nevyplyvá, že by uvedená kritéria v tomto pokynu byla naplněna.

(10) Konkrétně žalobce uvedl, že nenaplnění podmínek, podle nichž 1) plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností, 2) fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec, 3) odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu a 4) materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, prokazuje protokolem o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Klatovech, ze dne 11. 3. 2015, čj. 504671/15/2308-60562-401211. Nenaplnění posledně uvedené podmínky pak prokazují bankovní výpisy za roky 2010 až 2013 předložené v odvolacím řízení, z nichž vyplývá, že si Ing. T. hradil sám náklady spojené s výkonem podnikatelské činnosti, a protokolem o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Klatovech, ze dne 23. 9. 2014, čj. 1614149/14/2308-05401-402734. Týmž protokolem a dalšími doklady předloženými v odvolacím řízení žalobce prokazuje také nesplnění podmínky, podle které 5) vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracujících osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu; z uvedených dokladů vyplývá, že Ing. T. měl vedle žalobce též další klienty (společnosti Bell Flavors & Fragrances GmbH a Lupasoft, s. r. o.).

(11) Za zmatečnou označil žalobce výpověď svědkyně M. Š., která usoudila na spojitost Ing. T. s žalobcem z vizitky; neví však, co přesně bylo jejím obsahem. Spojitost Ing. T. a žalobce pak dovodila pouze z toho, že s ní Ing. T. jednal ohledně žalobcových výrobků. Z uvedeného však nelze dovodit, že Ing. T. jednal jako představitel žalobce. I kdyby tomu tak ovšem bylo, stále to neznamena, že se tak dělo v režimu závislé činnosti (srov. rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 5. 2011, čj. 5963/11-1101-701962).

(12) Žalobce v odvolacím řízení navrhl výslech svých obchodních zástupců P. B. a J. V., kteří spolu s Ing. T. vzájemně spolupracují a mohou tak lépe než svědkyně Š. dosvědčit, že činnost Ing. T. je totožná s jejich činností vykonávanou pro žalobce. K podpoře uvedené argumentace žalobce odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 Afs 116/2014-44, č. 3244/2015 Sb. NSS., s tím, že jediný rozdíl mezi činnostmi uvedených obchodních zástupců a Ing. T. spočívá v tom, že Ing. T. je zároveň společníkem žalobce. Žalobce předložil dále též e-mailovou komunikaci „v níž chybí Ing. T.“ a protokol o ústním jednání Finančního úřadu v Táboře ze dne 19. 6. 2003, čj. 78540/03/110931/3996, a zprávu o daňové kontrole na daň z příjmu právnických osob téhož finančního úřadu ze dne 27. 3. 2003, čj. 79591/03/110931/3996, v níž byl Ing. T.

kontrolován bez závěru o zdanění jeho příjmů za činnost obchodního zástupce podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

(13) Žalovaný podle názoru žalobce odhlíží od skutečné povahy činnosti Ing. T. a v rozporu s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 5. 2011, čj. 5963/11-1101-701962, paušálně jeho příjmy hodnotí jako příjmy ze závislé činnosti.

(14) Žalobce konstatoval, že žalovaný zahájil protokolem ze dne 19. 11. 2013, čj. 1889712/13/2212-054-301090, u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013 v rozsahu odpočtu daně uplatněného na základě faktur vydaných Ing. T. Z uvedeného, jakož i z dalších listin obsažených ve správním spisu, je patrné, že se kontrola týkala jen Ing. T. a jiné skutečnosti správce daně nezkoumal. Žalobce v roce 2010 zaplatil na dani z příjmů ze závislé činnosti 425 370 Kč (v průměru 14 668 Kč na zaměstnance), v roce 2011 pak 487 323 Kč (v průměru 16 244 Kč na zaměstnance) a v roce 2012 celkem 472 812 Kč (v průměru 15 252 Kč na zaměstnance). Vzhledem k vysokým příjmům Ing. T., o nichž byl správce daně srozuměn již v průběhu místního šetření ze dne 16. 10. 2013, které předcházelo daňové kontrole, byl přitom zbytečný dotaz správce daně, zda měl Ing. T. podepsáno prohlášení k dani z příjmů fyzických osob – v takovém případě by totiž zaplacená daň nepochybně přesahovala shora uvedené částky. Tomu odpovídalo chování správce daně i v průběhu daňové kontroly dne 19. 11. 2013, kdy pouze výzvou ze dne 16. 5. 2014 požadoval předložení mzdového listu Ing. T., ačkoli již při místním šetření měl k dispozici smlouvu o obchodním zastoupení a příslušné daňové doklady za období leden 2010 až září 2013. V období od 19. 11. 2013 do 16. 12. 2013 fakticky nebyla prováděna daňová kontrola, neboť správce daně učinil pouze požadavek na předložení mzdového listu Ing. T. O uplatnění odpočtu DPH za plnění přijatá od Ing. T. správce daně musel správce daně vědět již před zahájením daňové kontroly. Na situaci, kdy lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, přitom pamatuje § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle něhož měl správce daně žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu (žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 98/2013-31 a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 9. 2013, čj. 31 Af 102/2012-40). V nyní projednávané věci přitom správce daně doměření daně důvodně předpokládat mohl; nejistá byla pouze výše doměřené daně. Právě pouze výši doměřené daně se zabývala daňová kontrola, přičemž její zahájení bez předchozího postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu označil žalobce za krácení svých práv, neboť tím byl vystaven 20% penalizaci, které by se jinak mohl vyhnout. Tomu odpovídá též závěr obsažený v usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, podle něhož musí správce daně před zahájením daňové kontroly ověřit, zda daňovému subjektu jsou známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového tvrzení, případně v čem tyto okolnosti spočívají atd. Žalobce v této souvislosti poukázal také na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. Namítá-li žalovaný, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu neměl dostatečné informace, je to jeho chyba, neboť si je měl obstarat místním šetřením.

(15) V doplnění žaloby datovaném taktéž dnem 24. 12. 2016 žalobce dále uvedl, že žalovaný v rozhodnutích ze dne 25. 10. 2016, čj. 45518/16/5200-11435-711305, čj. 45575/16/5200-11435-711305, čj. 45603/16/5200-11435-711305 a čj. 45608/16/5200-11435-711305, ve věci jiného daňového subjektu posoudil otázku postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu odlišně; v tehdejší věci totiž žalovaný posvětil postup Finančního úřadu ve

Výškově, který výzvu podle posledně citovaného ustanovení vydal, ačkoli měl před zahájením daňové kontroly mnohem méně informací než správce daně v nyní projednávané věci.

(16) V doplnění žaloby ze dne 13. 2. 2016 žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29, č. 3552/2017 Sb. NSS, podle kterého je při posuzování nároku společnosti s ručením omezeným na odpočet DPH nutno otázku, zda jednatel – fyzická osoba při výkonu své funkce poskytl společnosti zdanitelné plnění, posuzovat přímo v intencích článků 9 a 10 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), neboť poslední část § 5 odst. 2 zákona o DPH, která vylučuje ze systému DPH činnosti fyzické osoby, jejíž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, je s touto směrnicí v rozporu.

(17) V doplnění žaloby ze dne 30. 10. 2017 žalobce s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 7. 2017, čj. 31 Af 9/2016-84, nad rámec již uvedeného konstatoval, že Ing. T. *„nebyl jednatel a nebyl tudíž za svou činnost jednatele odměňován žalobcem, a nakonec společník při výkonu zprostředkovatelské činnosti neužíval telefon, počítač, ani automobil žalobce, nýbrž vlastní telefon, počítač, a automobil.“* Nebyly proto naplněny podmínky pro zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

(18) Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že služby poskytované žalobci Ing. T. nemohou být předmětem DPH, neboť dle § 5 odst. 2 zákona o DPH samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není mj. taková, která je zdaňována jako příjmy ze závislé činnosti; tyto služby tudíž nemohou být zdanitelným plněním ve smyslu § 2 zákona o DPH a žalobci tudíž v této souvislosti nevznikl nárok na odpočet této daně podle § 72 odst. 1 citovaného zákona.

(19) Ing. T. byl v předmětném období společníkem žalobce a byl zároveň uveden v živnostenském rejstříku jako fyzická podnikající osoba nezapsaná v obchodním rejstříku s předmětem podnikání. Předmět podnikání Ing. T. byl mimo jiné 1) výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), 2) koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, mimo zboží, na které je třeba zvláštní povolení, v režimu živnosti volné, 3) zprostředkování obchodu a služeb v režimu živnosti volné a 4) poradenská činnost v oblasti potravinářství. Mezi žalobce a Ing. T. byla uzavřena smlouva o obchodním zastoupení s nárokem na odměnu ve výši 70 000 Kč a na provizi z prodaných kusů výrobků obchodním řetězcům ve výši 0,3 Kč/ks.

(20) Žalovaný uvedl, že smyslem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je zdanění příjmů společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Práci pro společnost přitom mohou být i živnostensky prováděné dodávky služeb, které jsou v souladu s předmětem činnosti společnosti, neboť se takovou činností objektivně podílí na naplňování její podstaty, tj. jejím podnikání a dosahování zisku.

(21) Ze spisového materiálu je patrné, že Ing. T. nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost, nýbrž se podílel na prodeji výrobků žalobce. Zprostředkování obchodu se společností

Kaufland, která je nejvýznamnějším žalobcovým odběratelem, prováděl pouze Ing. T., zúčastňoval se každoročně výběrových řízení a staral se o udržení smluv stávajících, což vyžadovalo neustálý kontakt s odběratelem, neboť kontroloval prodej výrobků na jednotlivých prodejnách. Dle shodného vyjádření Ing. T. a jednatele žalobce by žalobce tento obchod vůbec nezískal.

(22) K otázce, zda Ing. T. na úhradu nákladů své činnosti používal svůj obchodní majetek, žalovaný uvedl, že Ing. T. v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za předmětná období žádný obchodní majetek nevykazoval. V daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za kontrolovaná daňová období uplatňoval své výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

(23) Rozdíl mezi činností Ing. T. a obchodních zástupců P. B. a J. V. pak spočívá právě v tom, že Ing. T. byl společníkem žalobce a měl proto specifické postavení; z doložených smluv je navíc patrné, že na rozdíl od zbylých dvou obchodních zástupců mu náležela fixní odměna bez ohledu na výsledek své činnosti.

(24) Žalovaný dále uvedl, že správce daně při místním šetření dne 16. 10. 2013 zjistil pouze tolik, že Ing. T. žalobci fakturoval služby v roce 2011. Pro absenci údajů o obdobné fakturaci v jiných letech, o uplatnění odpočtů DPH na jejím základě a o bližším obsahu činnosti Ing. T., správcem uvedené zjištění nemohlo založit ke konkrétně vymezeným zdaňovacím obdobím důvodný předpoklad, že žalobce přiznal DPH v nesprávné výši. Zjištění učiněná při místním šetření byla impulsem pro zahájení kontroly DPH. Ani Nejvyšší správní soud přitom ve shora citovaném usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014-55 nevymezil povinnost správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu zcela bezvýjimečně. Pokud jde o údajně odlišné posouzení této otázky v případech jiného daňového subjektu, na něž žalobce upozornil v doplnění žaloby ze dne 24. 12. 2016, v nich finanční úřad vycházel ze zcela jiných skutkových okolností a podkladů. K uvedenému žalovaný doplnil, že proti vydání výzvy ve smyslu posledně citovaného ustanovení žalobce podal v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 stížnost; žalobce si tak ve snaze vyhnout se daňové povinnosti zřejmě neuvědomil, že si svým postupem protirečí.

III. Obsah správních spisů

(25) Z obsahu předloženého správního spisu zjistil krajský soud následující pro věc podstatné skutečnosti:

(26) Ve spise je obsažen protokol správce daně o místním šetření v sídle žalobce ze dne 16. 10. 2013, čj. 1761698/13/110933303996, z něhož plyne, že žalobce správci daně předložil mimo jiné účetní doklady za rok 2011 a kopii smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 uzavřenou mezi ním a Ing. T.

(27) Spis dále obsahuje protokol správce daně o zahájení daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013 v rozsahu odpočtu daně uplatněného na základě faktur Ing. T. ze dne 19. 11. 2013, čj. 1889712/13/2212-05401-301090.

(28) Ing. T. při výsledku provedeném správcem daně (protokol ze dne 5. 2. 2014, čj. 359470/14/2212-05401-301090) uvedl, že v příslušných zdaňovacích obdobích byl společníkem žalobce, pro něhož na základě živnostenského oprávnění zprostředkoval obchod a služby. Tuto činnost vykonával takřka výhradně pro žalobce (v roce 2012 dále zprostředkoval obchod pro společnost Lupasoft, s. r. o.). Vedle zprostředkování obchodů též kontroloval prodej zboží žalobce v prodejnách, neboť od něho se též odvíjela výše jeho provize (vedle fixní částky 70 000 Kč). Ing. T. uvedl, že obchodním řetězcům představoval svou cenovou nabídku a bylo na zvážení žalobce, zda taková nabídka byla pro něj přijatelná. Samotné smlouvy pak sjednával jednatel žalobce Ing. M. Dále odmítl, že by se podílel na fungování žalobce nebo že by svou činnost vykonával jménem a na účet žalobce.

(29) Výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 5. 2014, čj. 1210187/14/2212-05403-302663, správce daně žalobce vyzval k prokázání toho, že odpočet DPH v souvislosti se službami Ing. T. uplatnil ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH v kontrolovaných obdobích oprávněně, že tyto služby představovaly zdanitelná plnění a že Ing. T. byl osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 citovaného zákona a činnosti vykonávané pro žalobce byly samostatnými ekonomickými činnostmi podle § 5 odst. 2 tohoto zákona.

(30) Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 2. 6. 2014, v němž mimo jiné předestřel svou argumentaci, dle níž vztah mezi žalobcem a Ing. T. měl obchodněprávní povahu, přičemž opačný závěr správce daně by představoval porušení principů legitimního očekávání a předvídatelnosti práva; tutéž argumentaci žalobce uplatnil též v žalobě a netřeba ji proto na tomto místě podrobněji znovu rozvádět. Žalobce dále shrnul kritéria samostatné ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 a 10 směrnice o DPH s tím, že tato kritéria musí být naplněna současně, k čemuž v projednávané věci nedošlo.

(31) Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 1. 2015, čj. 1469238/14/2212-05401-301090, na straně 15 uzavřel, že „[p]ro účely zdanění je rozhodná právě ta skutečnost, že ing. T. byl společníkem společnosti, jeho činnost měla přímou souvislost s činností společnosti a jeho vztahu se společností dominovalo postavení společníka nad postavením podnikatele.“ Na základě výsledku daňové kontroly správce daně dne 25. 3. 2016 vydal 34 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci doměřil DPH a stanovil penále.

(32) Ve spise je založen také protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Klatovech, ze dne 11. 3. 2015, čj. 504671/15/2308-60562-401211, o výsledku Ing. T. v pozici daňového subjektu. Ing. T. v průběhu výsledku mimo jiné vypověděl, že případné sankce z nedodání zboží společnosti Kaufland nesl žalobce.

(33) V rámci doplnění spisového materiálu v odvolacím řízení byl do spisu vložen protokol Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Klatovech, ze dne 25. 5. 2015, čj. 1210643/15/2308-60561-400108, o výsledku svědkyně M. Š., která v letech 2010 až 2013 s Ing. T. jednala jménem společnosti Kaufland. Svědkyně mimo jiné uvedla, že Ing. T. byl zástupcem žalobce, což zjistila z vizitky, na níž byl název (firma) žalobce, jméno Ing. T. a „nějaká funkce“; podrobněji si detaily vizitky nepamatovala. Spolu s Ing. T. dojednávala skladbu sortimentu, nákupní ceny, podmínky nakupování a letákové akce. Výstupem jednání byly smlouvy a cenové dohody. Samotné smlouvy uzavíral Ing. M.

(34) Ing. T. při výsledku správce daně (protokol ze dne 29. 10. 2015, čj. 1907292/15/2212-60563-301090) zopakoval, že činnost pro žalobce vykonával na základě smlouvy o zprostředkování. Představitelem žalobce byl Ing. M. Na otázku správce daně, proč

proti výpovědi svědkyně Š. nic nenamítal již v průběhu jejího výslechu, ačkoli mu byl přítomen, odpověděl, že byl její výpovědi zaskočen. V protokolu je obsaženo též vyjádření žalobce, dle kterého vyjádření svědkyně Š. je jejím subjektivním pocitem, přičemž si ani nevybavovala konkrétní obsah vizitky Ing. T.

(35) O odvolání žalobce proti shora uvedeným platebním výměrům rozhodl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím. Krajský soud v této souvislosti poznamenává, že argumentaci obsaženou v tomto rozhodnutí, která je zároveň významná ve vztahu k žalobním námítkám, žalovaný rámcově shrnul ve vyjádření k žalobě tak, jak je shora uvedeno; není proto nutné ji na tomto místě opakovaně podrobněji popisovat. Nad rámec shora uvedeného žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že Ing. T. vzhledem ke stanovení fixní odměny 70 000 Kč za poskytování zprostředkovatelských služeb nenesl hospodářské riziko s touto činností spojené a nebyl tedy osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 a 10 směrnice o DPH a na ně navazující judikatury; srov. například rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 29. 9. 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635.

(36) Ve spisu jsou založeny mimo jiné též faktury vystavené žalobci Ing. T., smlouva o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 uzavřená mezi ním a žalobcem včetně jejích dodatků, výpisy z jeho podnikatelského bankovního účtu, výpis z obchodního rejstříku žalobce, z něhož vyplývá, že Ing. T. byl od roku 2008 do roku 2016 společníkem žalobce, a smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené mezi žalobcem a pány B. a V. ze dne 2. 5. 2003.

IV. Právní názor soudu

(37) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

(38) Žaloba není důvodná.

(39) Spornou otázku v nyní projednávané věci představuje povaha vztahu Ing. T. a žalobce, jež má přímý dopad na způsob zdanění příjmů Ing. T. za práci, kterou žalobci v kontrolovaném období fakturoval.

(40) Pro účely stanovení výše DPH je tak podstatné, zda byl Ing. T. osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH a zda jeho činnosti vykonávané pro žalobce byly samostatnými ekonomickými činnostmi podle § 5 odst. 2 tohoto zákona. Pouze tehdy by totiž tyto činnosti byly předmětem daně podle § 2 zákona o DPH a představovaly tak zdanitelná plnění, u nichž by žalobce mohl uplatňovat nárok na odpočet DPH na vstupu podle § 72 odst. 1 téhož zákona.

(41) Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[o]soba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ Podle odst. 2 věty třetí tohoto ustanovení pak „[s]amostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně

činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu [...]“.

(42) Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve shora citovaném rozsudku čj. 2 Afs 100/2016-29 uvedl, že „[z]a 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).“

(43) K tomu Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku mimo jiné dodal, že „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 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.“

(44) Pro posouzení otázky, zda Ing. T. vykonával pro žalobce samostatnou ekonomickou činnost a byl tedy osobou povinnou k dani, je tedy zapotřebí zhodnocení skutečné náplně jejich vzájemného vztahu, a to z pohledu shora uvedených kritérií. Uvedené pojmy je přitom třeba vykládat autonomně ve smyslu shora citované judikatury Soudního dvora; argumentace žalobce opírající se mimo jiné o judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ve vztahu k § 6 zákona o daních z příjmů je proto z povahy věci nedůvodná, neboť závěry těchto soudů vyslovené výhradně v souvislosti s vnitrostátní úpravou daně z příjmů nelze na oblast DPH ovládanou právem unijním bez dalšího aplikovat.

(45) Rozdílný je též způsob, jakým je nutno k příslušným kritériím ve vztahu ke konkrétnímu případu přistupovat. Při posuzování existence či naopak neexistence faktického vztahu nadřízenosti a podřízenosti mezi společníkem, resp. jednatelem a společností s ručením omezeným ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, je dle shora citovaného usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 nutno zkoumat, jaký charakter takového vztahu v konkrétním případě dominuje. Naproti jmenovaná kritéria nezávislé ekonomické činnosti dovozená shora citovanou judikaturou musí být naplněna kumulativně;

jejich charakter je totiž natolik obecný, že se ve své podstatě přibližují definičním znakům podnikatelské činnosti jako takové. Jen stěží si tak lze představit, že by za nezávislou ekonomickou činnost byla považována taková, kterou by daný subjekt například nevykonával vlastním jménem nebo že by mu z takové činnosti neplynulo žádné hospodářské riziko. Závěru o nutnosti kumulativního naplnění daných kritérií nasvědčuje mimo jiné formulace zvolená Soudním dvorem ve věci *Gmina Wrocław*, dle něhož „*je za účelem posouzení existence [...] vztahu podřízenosti třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí své činnosti vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, **jakož i to**, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem svých činností*“ (důraz doplněn).

(46) Dovodil-li pak Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 2 Afs 100/2016-29, že nelze s ohledem na dikci směrnice o DPH ze systému DPH vyloučit osoby, „*které svou činnost nevykonávají v pracovním (či obdobném) vztahu a které rizika plynoucí z takové činnosti plně nesou*“, pak lze *a contrario* konstatovat, že vyloučení osob, které uvedená rizika netíží, unijní právo neznemožňuje.

(47) Na základě těchto úvah přistoupil krajský soud k posouzení projednávané věci. Krajský soud se přitom ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého činnosti Ing. T. vykonávané pro žalobce nepředstavovaly nezávislou ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH, a to z následujících důvodů.

(48) Krajský soud totiž s přihlédnutím ke shora uvedeným zjištěním dospěl v souladu s žalovaným k závěru, že Ing. T. ve vztahu k činnostem vykonávaným pro žalobce nenesl žádné hospodářské riziko. Předně je v této souvislosti nutno poukázat na skutečnost, že Ing. T. náležela dle smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 ve znění jejích dodatků fixní měsíční odměna za zprostředkovatelskou činnost ve výši 70 000 Kč. Již tato skutečnost naznačuje, že hospodářské riziko Ing. T. z uvedeného smluvního vztahu bylo přinejmenším výrazně snižené, neboť tato odměna mu náležela bez ohledu jak na hospodářské výsledky žalobce, tak výsledky činnosti Ing. T. samotné. Pokud jde o stanovení provize z prodaných kusů žalobcových výrobků ve výši 0,30 Kč/ks, pak ta sice představuje určitou odměnu za výsledek činnosti Ing. T., avšak vzhledem k existenci fixní odměny nelze na tuto pohyblivou část odměny nahlížet jako na hospodářské riziko, nýbrž pouze coby určitý bonus ne nepodobný pohyblivým složkám mzdy (prémii) zaměstnanců.

(49) Významnou je v daném kontextu též otázka, zda Ing. T. hradil výdaje s jeho činností pro žalobce související. Krajský soud se v této souvislosti zcela ztotožnil s názorem žalovaného, podle něhož výpisy z podnikatelského účtu Ing. T. za roky 2010 až 2013, v nichž žalobce označil platby za nákupy pohonných hmot a další platby týkající se provozu automobilu, neprokazují, za jakým účelem byly tyto platby učiněny, resp. že by souvisely s podnikatelskou činností Ing. T., a to tím spíše, že z těchto bankovních výpisů vskutku vyplývá, že Ing. T. používal uvedený účet i pro soukromé účely. Z ničeho tedy nelze průkazným způsobem dovodit, že by Ing. T. pro výkon činnosti obchodního zástupce využíval svůj obchodní majetek; ostatně podle zjištění daňových orgánů Ing. T. žádný obchodní majetek v posuzovaných daňových obdobích nevykazoval. Opak neprokazuje ani protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Klatovech, ze dne 23. 9. 2014 a 11. 3. 2015, na které žalobce v dané souvislosti v žalobě poukázal, neboť ačkoli je jejich obsahem výpověď Ing. T. (v postavení daňového subjektu) ve vztahu k jeho činnosti pro žalobce, resp. pro jiné subjekty, o hrazení nákladů této činnosti se v nich podrobněji nehovoří. Pouze v protokolu ze dne 11. 3. 2015 Ing. T. konstatoval, že činnost pro žalobce vykonával na své náklady a vlastními prostředky. Takovéto obecné a

ničím nepodložené konstatování však pro závěr o používání obchodního majetku pro účely činnosti Ing. T. postačovat nemůže. Nic na tom nemůže změnit ani nedoložené tvrzení žalobce uvedené v replice ze dne 30. 10. 2017, že Ing. T. neužíval telefon, počítač ani automobil žalobce, nýbrž vlastní telefon, počítač a automobil. Ani z tohoto pohledu tak krajský soud neshledal, že by Ing. T. nesl hospodářské riziko v souvislosti s případnými marně vynaloženými náklady zprostředkovatelské činnosti apod.

(50) Nelze taktéž přehlédnout úzkou ekonomickou vázanost Ing. T. právě na žalobce. Ačkoli žalobce v daňovém řízení doložil, že Ing. T. v rozhodném období vykonával zprostředkovatelskou činnost též pro společnosti Bell Flavors & Fragrances GmbH a Lupasoft, s. r. o., podle zjištění daňových orgánů Ing. T. fakturoval žalobci 97,5 % svých příjmů; tuto skutečnost žalobce ostatně nikterak nezpochybnil. Příjmy Ing. T. od jmenovaných společností tedy představovaly pouze 2,5 % z celkového objemu. Za této situace je zřejmé, že Ing. T. vykonával svou činnost obchodního zástupce prakticky výhradně pro žalobce, neboť objem této jeho činnosti pro jiné subjekty byl zcela marginální. Nelze proto dovodit, že by snad Ing. T. nesl jakékoli fakticky či právně významné hospodářské riziko ve vztahu ke zprostředkovatelské činnosti vůči těmto (či jakýmkoli jiným) subjektům.

(51) Na základě uvedených skutečností krajský soud dovodil, že Ing. T. ve vztahu ke zprostředkovatelské činnosti vykonávané takřka výhradně pro žalobce žádné hospodářské riziko nenesl a nebylo tak naplněno jedno z významných kritérií stanovených Soudním dvorem pro posouzení existence nezávislé ekonomické činnosti.

(52) Přestože otázku nenesení hospodářského rizika považuje krajský soud v posuzované věci za nejdůležitější, neshledal zároveň ani naplnění některých dalších kritérií.

(53) Pokud jde o výkon činnosti Ing. T. vlastním jménem a na vlastní účet, pak krajský soud uvádí, že jakkoli lze žalobci přisvědčit potud, že předmět činnosti Ing. T., tj. mimo jiné zprostředkování obchodu a služeb, je odlišný od předmětu činnosti žalobce, tj. především výroba křupavých výrobků z obilí a brambor a jejich prodej, nelze zároveň odhlédnout od specifické povahy zprostředkovatelské činnosti, která je v různých obměnách vlastní prakticky každému podnikání. Každý výrobce či prodejce se totiž nějakým způsobem snaží oslovit potenciální zákazníky a zajistit tak odbyt svému zboží. Ing. T. tudíž svou zprostředkovatelskou činností objektivně naplňoval podstatu podnikání žalobce, neboť skrze ni napomáhal k zajištění odbytu žalobcových produktů. Skutečnost, že Ing. T. nepodepisoval příslušné smlouvy v této souvislosti ničeho nemění; ostatně podstatou zprostředkovatelské činnosti je to, že zprostředkovatel pouze vytvoří podmínky pro vznik smluvního vztahu mezi zájemcem a třetí stranou. Ing. T. tedy fakticky coby společník vykonával činnost žalobce, a to (jak shora uvedeno) prakticky výlučně pro něj. Skutečnost, že tak činil pod vlastním jménem a na svůj účet považuje krajský soud z uvedených důvodů za čistě formální a z hlediska fakticity vztahu Ing. T. a žalobce irelevantní.

(54) Ve vztahu k otázce výkonu činnosti na vlastní zodpovědnost krajský soud konstatuje, že ani toto kritériem nebylo ze strany Ing. T. naplněno, neboť jak sám uvedl ve výpovědi zachycené v protokolu o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Klatovech, ze dne 11. 3. 2015, čj. 504671/15/2308-60562-401211, „[r]iziko případného nedodání zboží bylo mojí záležitostí, případné sankce z nedodání zboží však nesl GOLDEN SNACK s. r. o.“ Z uvedeného není tedy zřejmé, jaké konkrétní následky z případného nedodání zboží pro Ing. T. plynula, avšak byl to žalobce, kdo byl v takovém případě vystaven konkrétním smluvním sankcím. Konkrétní obsah odpovědnosti Ing. T.

z výkonu činnosti obchodního zástupce pak neplyne ani ze samotné smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000.

(55) K obdobným závěrům ostatně dospěl i žalovaný na stranách 21 a 22 napadeného rozhodnutí. Přestože jinak žalovaný převážnou část odůvodnění tohoto rozhodnutí v reakci na odvolací námitky věnoval posuzování existence závislého vztahu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy otázce pro posuzovanou věc nerozhodné, postačí pro uvedené jeho závěry v tomto směru pouze korigovat.

(56) V podstatě jediným znakem svědčícím o tom, že Ing. T. vykonával pro žalobce nezávislou ekonomickou činnost, je tak kritérium osobního vybírání honoráře (odměny) tvořící jeho příjem přímo od žalobce; svou odměnu totiž Ing. T. fakturoval přímo žalobci. Z uvedeného plyne, že i kdyby vyžadováno kumulativní naplnění veškerých shora uvedených kritérií nezávislé ekonomické činnosti, beztak by v posuzovaném případě ve vztahu žalobce a Ing. T. převažoval prvek nadřízenosti a podřízenosti.

(57) Pro úplnost krajský soud dodává, že nepřehlédl, že dle názoru Nejvyššího správního soudu obsaženého v rozsudku čj. 6 Afs 278/2016-54, pokud příslušný daňový orgán umožnil daňovému subjektu (v nyní projednávané věci Ing. T.) „*registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost.*“ Tato skutečnost však žalovaného ani krajský soud nezbavuje povinnosti zkoumat, zda v posuzované věci byla shora uvedená kritéria naplněna či nikoli. Nelze připustit, aby umožnění registrace k dani z přidané hodnoty *via facti* zavázalo správní soud k určitému právnímu posouzení dané věci. Zároveň platí (jak shora uvedeno), že výčet činností, pro něž má Ing. T. živnostenské oprávnění, je výrazně širší než pouhé zprostředkování obchodu a služeb. Závěr o tom, že uvedenou činnost vůči žalobci nevykonával coby nezávislou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH tak nelze bez dalšího vztáhnout i na činnosti ostatní a nelze proto vyloučit, že ve vztahu k těmto činnostem je Ing. T. vskutku osobou povinnou k dani a jeho registrace k DPH je proto zcela v pořádku.

(58) Nedůvodná je též námitka, podle níž se měl žalovaný dopustit porušení zásady zákazu libovůle a předvídatelnosti práva ve smyslu shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalovaný naopak ve svém rozhodnutí zcela respektoval nejen příslušnou zákonnou úpravu, nýbrž i shora uvedenou a pro věc relevantní judikaturu. Nevycházel totiž z jakéhosi automatického posuzování povahy činnosti Ing. T. pro žalobce coby činnosti ekonomické závislé, nýbrž vážil všechna rozhodná kritéria ve smyslu rozsudku Soudního dvora ve věci *Gmina Wrocław*.

(59) Dovozuje-li žalobce porušení uvedených zásad z toho, že předchozí daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za roky 2000, 2001 a 2002 u žalobce žádná pochybení v tomto ohledu neshledala (tuto skutečnost žalobce v odvolacím řízení prokazoval protokolem o ústním jednání Finančního úřadu v Táboře ze dne 19. 6. 2003 a zprávou o daňové kontrole na daň z příjmu právnických osob téhož finančního úřadu ze dne 27. 3. 2003), pak krajskému soudu nezbyvá než konstatovat, že zákon o DPH vstoupil v účinnost dne 1. 5. 2004; daňové orgány tak z povahy věci nemohly v souvislosti s uvedenou daní v předchozích letech shledat u žalobce jakékoli pochybení.

(60) Krajský soud nepřisvědčil ani námitce údajné zmatečnosti výpovědi svědkyně Š., která podle žalobce usoudila na spojitost Ing. T. s žalobcem z vizitky, aniž by si vybavovala,

co bylo jejím obsahem. Skutečnost, zda svědkyně Š. usuzovala, že s ní Ing. T. jednal z pozice zástupce žalobce, totiž není pro posouzení věci nikterak významná, neboť její subjektivní dojem v tomto ohledu nepředstavuje kritérium, které by bylo pro hodnocení povahy činnosti Ing. T. nutno zvažovat.

(61) Žalobce v žalobě konstatuje, že navrhl výslech dalších obchodních zástupců žalobce panů B. a V., a to k prokázání skutečnosti, že jejich činnost byla totožná s tou, kterou vykonával Ing. T. Z textu žaloby sice není patrné, zda vytýká žalovanému neprovedení těchto výslechů jako jeho pochybení, avšak v každém případě by takové výsledky představovaly nadbytečný důkazní prostředek, neboť i kdyby pánové B. a V. vykonávali zcela totožnou činnost jako Ing. T., platí, že dle smluv o obchodním zastoupení uzavřenými mezi žalobcem a těmito pány obsažených ve správním spisu těmito obchodními zástupci náležela odměna odvozená výhradně od bonity sjednaného obchodu kalkulovaná pro jednotlivé obchodní případy. Již z tohoto pohledu proto bylo jejich postavení podstatným způsobem odlišné od postavení Ing. T. v otázce nesení hospodářského rizika.

(62) Nedůvodná je též námitka, podle které měl správce daně před zahájením daňové kontroly využít postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

(63) Posledně citované ustanovení stanoví, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

(64) Nejvyšší správní soud k tomu ve shora citovaném usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 183/2014-55, konstatoval, že „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Uvedený závěr opřel Nejvyšší správní soud především o to, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, **zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno**, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále“ (důraz doplněn). Na okraj k tomu krajský soud poznamenává, že v citovaném usnesení se Nejvyšší správní soud vypořádal mimo jiné se závěry obsaženými v žalobcem citovaném rozsudku tohoto soudu čj. 9 Afs 98/2013-31.

(65) V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však

*správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení **disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně.** Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s.2012 č. 11*)“ (důraz doplněn). V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014-23, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, „že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně.“*

(66) O tom, že závěry obsažené v posledních dvou citovaných rozsudcích nebyly usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 183/2014-55 překonány, svědčí například to, že byly tímto soudem aplikovány společně s jmenovaným usnesením v rozsudku ze dne 9. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33.

(67) V zásadě tedy platí, že získal-li správce daně mimo daňovou kontrolu informace o tom, že daňová povinnost je vyšší než daňovým subjektem deklarovaná, musí postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Poznatky správce daně přitom nemusí nezbytně zakládat jistotu, v jaké výši bude doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně však musí vykazovat určitou minimální kvalitu. Taková situace ovšem v nyní projednávané věci nenastala.

(68) Krajský soud předně zvažoval, zda lze skutkový stav nyní projednávané věci připodobnit té, jež byla posuzována Nejvyšším správním soudem ve shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 46/2016-33. V tehdejší věci Nejvyšší správní soud shledal, že finanční úřad měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť vedle obecně formulované mandátní smlouvy mezi daňovým subjektem a mandatářem, který byl zároveň předsedou představenstva daňového subjektu, měl finanční úřad před zahájením daňové kontroly k dispozici též přehled jeho činností. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[v]ětšina činností uvedených v přehledu činností mandátáře za II. čtvrtletí 2013 je svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva, tedy obchodní vedení společnosti (jednání s obchodními partnery, vytváření obchodních strategií a plánů, zajišťuje řádné vedení účetnictví, atd.). Žalovaný nashromáždil dostatek informací k posouzení povahy činnosti předsedy představenstva.“ Finanční úřad v tehdejší věci jinými slovy podle názoru Nejvyššího správního soudu disponoval dostatečnými informacemi k důvodnému předpokladu, že daň doměří.

(69) V nyní projednávané věci je ovšem situace odlišná. Z protokolu o místním šetření ze dne 16. 10. 2013 vyplývá, že žalobce předložil správci daně faktury přijaté a vydané za rok 2011, interní doklady, pokladní doklady a bankovní výpisy. Ve vztahu k činnosti Ing. T. podle citovaného protokolu „[j]ednatelka společnosti předložila kopii smlouvy o obchodním

zastoupení společně s dodatkem č. 4 této smlouvy, dále byly předloženy kopie čtvrtletních faktur. Jednatelka uvedla, že pan T. měsíčně fakturuje pevnou částku na krytí jeho nákladů – cestovné a další nutné výdaje spojené s touto činností. V případě čtvrtletní fakturace se jedná o provize z objemu dodaného zboží do řetězce Kaufland, což vychází z dodatku č. 6 ze dne 15. 6. 2006 smlouvy z roku 2000. Pan T. koordinuje cenovou politiku společnosti vůči potravinářským řetězcům.“ Z protokolu o místním šetření se nepodává, že by správce daně v dané souvislosti v průběhu místního šetření disponoval jakýmkoli dalšími informacemi.

(70) Z uvedeného však *a priori* nikterak nevyplývá, že by daňová povinnost žalobce měla či mohla být vyšší. Jak žalovaný správně uvádí, správce daně neměl v průběhu místního šetření k dispozici informaci o tom, zda Ing. T. u žalobce podepsal prohlášení k dani z příjmů fyzických osob. Stejně tak v danou dobu správce daně ani nemohl vědět či předpokládat, že činnost Ing. T. neměla být pro účely zákona o DPH považována za nezávislou ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 tohoto zákona, neboť zodpovězení této otázky – jak shora uvedeno – vyžadovalo poměrně rozsáhlé dokazování a pečlivé hodnocení řady kritérií; k materiálnímu hodnocení povahy činnosti Ing. T. ovšem správce daně neměl při místním šetření prakticky žádné podklady. O povaze činnosti Ing. T. přitom správce daně věděl pouze tolik, že „*koordinuje cenovou politiku společnosti vůči potravinářským řetězcům*“ a neměl tedy na rozdíl od věci řešené rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 46/2016-33 k dispozici jejich podrobný přehled.

(71) Jinými slovy správce daně nemohl mít představu o tom, zda Ing. T. byl ve vztahu ke zprostředkovatelské činnosti pro žalobce osobou povinnou k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH. Krajský soud proto neshledal, že by správce daně postupem mimo daňovou kontrolu „zjistil“, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, a neměl tudíž povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak vyžaduje shora citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 183/2014-55.

(72) Úvahy žalobce, dle nichž správci daně muselo být zřejmé, že žalobce za Ing. T. neodvedl daň z příjmů fyzických osob, jsou přitom nejen spekulativní, ale i nepřipadné, neboť jak bylo shora uvedeno, správce daně nemohl vědět, že příjmy Ing. T. této dani vůbec podléhají; nadto tato skutečnost není – jak shora vysvětleno – relevantní z pohledu otázky, zda byl Ing. T. osobou povinnou k dani dle § 5 odst. 1 zákona o DPH. Nepřipadná je též žalobcova argumentace stran „chování“ správce daně po zahájení daňové kontroly, neboť pro posouzení existence důvodných pochybností ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu jsou podstatné pouze informace, kterými správce daně před jejím zahájením prokazatelně disponoval a nikoli to, jakým směrem daňovou kontrolu zaměřil. V opačném případě by totiž *ad absurdum* bylo možno dovodit existenci důvodných pochybností vždy, neboť správce daně pokaždé musí rozsah daňové kontroly nějakým způsobem vymezit a na některé skutečnosti se pak v jejím průběhu více zaměřit.

(73) K žalobcově odkazu na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 166/01 krajský soud uvádí, že závěry v tomto usnesení obsažené se vztahují k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž § 44 tohoto zákona nadepsaný „*Stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení*“, který nejvíce odpovídá dikci § 145 daňového řádu nadepsanému „*Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení*“, pravidlo obsažené v odst. 2 posledně citovaného ustanovení neobsahuje. Uvedený odkaz proto krajský soud považuje za nepřipadný.

(74) Pokud jde o údajně odlišné posouzení obdobné situace v rozhodnutích žalovaného ze dne 25. 10. 2016, čj. 45518/16/5200-11435-711305, čj. 45575/16/5200-11435-711305, čj. 45603/16/5200-11435-711305 a čj. 45608/16/5200-11435-711305, pak krajský soud poznamenává, že žalobce toto tvrzení nikterak nedoložil. Bez znalosti kompletní spisové dokumentace nelze v této souvislosti dospět k závěru o porušení zásady legitimního očekávání ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu.

V. Závěr, náklady řízení

(75) Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

(76) O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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). Případně-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, 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 1. listopadu 2017

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
S. B.