



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednaříkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Golden Snack, s. r. o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2016, čj. 18607/16/5200-10421-711070, čj. 18608/16/5200-10421-711070 a čj. 18610/16/5200-10421-711070.

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Dne 19. 11. 2013 zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), u žalobce, který se zabývá výrobou křupavých výrobků z obilí a brambor, daňovou kontrolu mimo jiné na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012. 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 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. Správce daně třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 2. 2015 doměřil žalobci za jednotlivá zdaňovací období 2010, 2011 a 2012 daň fyzických osob z příjmů ze závislé činnosti ve výši 676 338 Kč (č. j. 276385/15/2212-50522-302599), 771 283 Kč (č. j. 278033/15/2212-50522-302599) a 897 876 Kč (č. j. 280481/15/2212-50522-302599) a penále ve výši 135 267 Kč, 154 256 Kč a 179 575 Kč.

Žalovaný odvolání žalobce v záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil, a to podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce dne 11. 7. 2016 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce uvedl, že činnost Ing. T. (společníka žalobce) nebyla běžnou činností žalobce, neboť ten se zprostředkovatelskou činností nezabýval. Ing. T. se nikterak nepodílel na fungování žalobce, protože jeho obchody pouze zprostředkovával, 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.

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.

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.

Ing. T. a 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).

Opačný závěr žalovaného v rozporu s citovanou judikaturou by podle žalobce 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).

Závěr, podle něhož práce společníka pro společnost 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 i Ministerstvo financí v pokynu ze dne 10. 8. 2015, č. D-285. Z výsledku Ing. T. a Ing. M. nevyplývá, že by kritéria uvedená v tomto pokynu byla naplněna.

Podle žalobce nebyly u činnosti Ing. T. pro žalobce splněny všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti. Z hlediska skutkového žalobce popsal, jak vypadala jeho spolupráce s Ing. T. na základě smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 ve znění dodatků; podle žalobce se jednalo o obchodněprávní vztah.

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 pracovněprávním vztahu a 4) materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, je prokázáno 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 ad 4) 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 spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů; z uvedených dokladů vyplývá, že Ing. T. měl vedle žalobce též další klienty (společnosti Bell Flavors & Fragrances GmbH a Lupasoft, s. r. o.).

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 neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti (srov. rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 5. 2011, čj. 5963/11-1101-701962).

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. Žalobce předložil 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.

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.

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., s nimiž byl správce daně srozuměn již v průběhu místního šetření ze dne 16. 10. 2013, které předcházelo samotnému zahájení daňové kontroly, 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, kdy pouze výzvou ze dne 16. 12. 2013 požadoval předložení mzdového listu Ing. T., ačkoliv 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 neodvedení daně z příjmů ze závislé činnosti za Ing. T. správce daně tedy musel vědět již před zahájením daňové kontroly. Na situaci, kdy lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, přitom pamatuje § 145 odst. 2 daňového řádu, 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.

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.*“ Podle žalobce proto nebyly naplněny podmínky pro zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že napadená rozhodnutí byla zástupci žalobce doručena dne 11. 5. 2016, přičemž z otisku podacího razítka žaloby vyplývá, že byla podána až dne 21. 7. 2016, tedy opožděně.

K věci samé žalovaný konstatoval, že 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. Předmětem podnikání Ing. T. byla mimo jiné 1) výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, 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 žalobcem a Ing. T. byla uzavřena dne 31. 8. 2000 smlouva o obchodním zastoupení s nárokem na odměnu ve výši 30 000 Kč měsíčně, která byla dodatkem č. 4 této smlouvy navýšena na 70 000 Kč. Dodatkem č. 6 smlouvy o obchodním zastoupení si smluvní strany smluvily nárok Ing. T. na provizi z prodaných kusů výrobků obchodním řetězcům ve výši 0,30 Kč/ks.

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 příjmů 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. Skutečnost, že společník takovou činnost vykonává na základě smlouvy se společností (resp. podle kterého právního předpisu byla taková smlouva uzavřena), v této souvislosti není rozhodná.

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 udržování smluv stávajících, což vyžadovalo neustálý kontakt s odběratelem, neboť kontroloval prodej výrobků na jednotlivých prodejnách. Podle shodného vyjádření Ing. T. a jednatele žalobce by žalobce tento obchod vůbec nezískal. Ing. T. se tak významnou měrou podílel nejen na předmětu činnosti žalobce, nýbrž významnou měrou ovlivňoval jeho ekonomické fungování. Nehraje přitom roli, že Ing. T. nebyl tím, kdo měl konečné slovo při uzavírání smluv.

Mezi Ing. T. a žalobcem tak existovala jistá míra vzájemné závislosti. Z daňových příznání Ing. T. za roky 2010 až 2012 vyplynulo, že vykonával činnost převážně pro žalobce a byl na něm též ekonomicky závislý, neboť od něho fakturoval 97,5 % svých příjmů. V tomto vztahu tedy dominovalo postavení společníka nad postavením samostatného podnikatele.

K otázce, zda Ing. T. na úhradu nákladů své činnosti používal svůj obchodní majetek, žalovaný uvedl, že Ing. T. v daňových příznáních k dani z příjmů fyzických osob za předmětná období žádný obchodní majetek nevykazoval. Žalobce sice předložil výpisy z podnikatelského účtu Ing. T. za roky 2010 až 2013, v nichž označil platby za nákupy pohonných hmot a další platby týkající se provozu automobilu, avšak nikterak neprokázal, za jakým účelem byly tyto platby učiněny, resp. že by souvisely s podnikatelskou činností; z předložených bankovních výpisů totiž vyplývá, že Ing. T. používal uvedený účet i pro soukromé účely.

Za nedůvodnou označil žalovaný žalobní námitku, podle které byla u žalobce již dříve prováděna daňová kontrola, která však u vyplácení zprostředkovatelských provizí neshledala žádné pochybení; tato kontrola totiž byla prováděna za zdaňovací období let 2000 až 2002, přičemž Ing. T. se stal společníkem žalobce až v roce 2008.

Ve vztahu k rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, na která žalobce poukázal, žalovaný uvedl, že tato rozhodnutí se zabývala otázkou zastírání pracovněprávního vztahu vztahem obchodněprávním ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a na nyní projednávanou věc proto nedopadají.

Svědkyň Š., ačkoli si nevybavovala funkci Ing. T. uvedenou na vizitce, několikrát vypověděla, že spolu s jeho jménem byl uveden i název žalobce, což Ing. T., jenž byl u výsledku přítomen, nikterak nezpochybnil. Z její výpovědi je dále patrné, že bez práce Ing. T. by žalobce neměl zajištěn odbyt u svého nejvýznamnějšího odběratele.

Rozdíl mezi činnostmi Ing. T. a obchodních zástupců P.B. a J.V. podle žalovaného 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.

Žalovaný dále uvedl, že teprve v průběhu daňové kontroly správce daně shromažďoval poznatky, na jejichž základě mohl zjistit skutkový stav věci. Správce daně nemohl vědět, zda Ing. T. u žalobce podepsal prohlášení k dani z příjmů fyzických osob. Teprve na základě provedení dokazování mohl správce daně učinit závěr o tom, že byla daňová povinnost stanovena v nesprávné výši.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žaloba byla podána včas, neboť byla k poštovní přepravě podána dne 11. 7. 2016, jak je zřejmé z otisku razítka pošty na obálce, v níž byla žaloba doručena krajskému soudu.

Z obsahu předloženého správního spisu zjistil krajský soud následující pro věc podstatné skutečnosti: 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.

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.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2013, čj. 1958297/13/2212-05401-301090, správce daně žalobce vyzval k prokázání toho, že oprávněně neodváděl z příjmů Ing. T. zálohy na daň z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti, resp. že měsíční částky 70 000 Kč vyplácené Ing. T. představují náhrady cestovních výdajů ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně dále požadoval předložení mzdového listu Ing. T. za roky 2010 až 2012.

Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 26. 12. 2013, v němž přestřel svou argumentaci, podle 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 (další argumentaci, kterou taktéž žalobce uplatnil

v žalobě, uvedl například i ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 28. 3. 2014, jakož i v dalších podáních směřovaných daňovým orgánům v tomto řízení; ani v této souvislosti proto není účelné dále již jednou shora uvedenou argumentaci žalobce opakovat). Žalobce opakovaně uvedl, že se Ing. T. nepodílel na jeho fungování a prosperitě.

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 toho se 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.

S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dopisem ze dne 25. 3. 2014, č. j. 670681/14/2212-05401-301090. Žalobce využil svého práva a k výsledku kontrolního zjištění se vyjádřil vyjádřením ze dne 28. 3. 2014, které bylo doplněno při ústním jednání dne 14. 4. 2014.

Zpráva o daňové kontrole č. j. 1469238/14/2212-05401-301090 byla žalobci zaslána dopisem ze dne 14. 1. 2015. Dnem doručení (18. 1. 2015) byla daňová kontrola ukončena.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 15 uzavřel, že „*pro 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.*“ Příjmy z činnosti společníka Ing. T. pro žalobce byly podřazeny pod příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, v němž je stanovena legální fikce, že se na takové příjmy hledí jako na příjem ze závislé činnosti. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry ze dne 4. 2. 2015, čj. 276385/15/2212/50522-302599, čj. 278033/15/2212-50522-302599 a čj. 280481/15/2212-50522-302599. Proti nim se žalobce bránil odvoláním.

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.

Ing. T. při výsledku (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 výsledku, ačkoli mu byl přítomen, odpověděl, že byl její výpovědi zaskočen. V protokolu je obsaženo též vyjádření žalobce, podle kterého vyjádření svědkyně Š. je jejím subjektivním pocitem, přičemž si ani nevybavovala konkrétní obsah vizitky Ing. T.

Žalobce byl po doplnění dokazování v odvolacím řízení seznámen se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu a dostal možnost se k nim vyjádřit, čehož využil.

O odvolání žalobce proti shora uvedeným platebním výměrům rozhodl žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími. Krajský soud v této souvislosti poznamenává, že odůvodnění těchto rozhodnutí jsou prakticky totožná, neboť jimi žalovaný reagoval na tytéž námitky žalobce při nezměněném skutkovém stavu. Žalovaný zhodnotil, že výkonem dohodnutých činností společník Ing. T. nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského listu či jiného oprávnění, ale podílel se na prodeji výrobků žalobce a fakticky se tak podílel i na fungování žalobce. Z provedeného řízení vyplynulo, že zprostředkování obchodu výrobků žalobce vůči Kauflandu, který je nejvýznamnějším odběratelem žalobce, vykonával pouze Ing. T., zúčastňoval se každoročně výběrových řízení ohledně uzavírání nových smluv a rovněž se staral o udržení smluv stávajících, což vyžadovalo neustálý kontakt s odběratelem, neboť kontroloval prodej výrobků na jednotlivých prodejnách. Jak Ing. T. uvedl, pokud by nejednal s centrálou Kauflandu, žalobce by obchod nezískal; podobně se vyjádřil i jednatel žalobce, že Ing. Tykal svými znalostmi a zkušenostmi zprostředkovával schůzky s lidmi pracujícími v řetězci, ke kterým by se žalobce vlastními silami nedostal. Žalovaný nepřisvědčil názoru žalobce, že Ing. T. pro něj vykonával takovou činnost, kterou se žalobce běžně nezabýval, a to je prodej svých výrobků. Předmětem činnosti žalobce je nejen výroba výrobků a nákup zboží, ale i jejich prodej a Ing. T. zprostředkovával obchod výrobků žalobce, průběžně objížděl prodejny řetězce a kontroloval výrobky v regálech. Žalovaný konstatoval, že je zde patrná přímá vazba mezi činností žalobce a činností společníka Ing. T., neboť bez jeho osobní práce by žalobce neměl zajištěn odbyt svých produktů. Zprostředkování obchodu výrobků žalobce a kontrolování výrobků v regálech na jednotlivých prodejnách zajišťoval společník žalobce; proto je nutné tuto činnost posoudit jako činnost, která má povahu práce pro společnost s ručením omezeným a jako takovou ji také zdanit. Ing. T. se tedy nejen podílel na předmětu činnosti žalobce, ale svojí činností významnou měrou ovlivňoval ekonomické fungování žalobce, jeho prosperitu a získával pro žalobce příjem, neboť zajišťoval odbyt produktů žalobce.

Žalovaný se tak ztotožnil se závěry správce daně, že společník Ing. T. osobně vykonával pro žalobce činnost, která úzce souvisí s předmětem činnosti žalobce. Jedním z předpokladů pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je klasifikace činnosti společníka jako činnosti, která má povahu práce pro společnost; to bylo v posuzovaném případě naplněno.

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 jejich dodatků, výpisy z jeho podnikatelského bankovního účtu a výpis z obchodního rejstříku žalobce, z něhož vyplývá, že Ing. T. byl od roku 2008 do roku 2016 společníkem žalobce, a další listiny, které do spisu předložil žalobce.

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.“).

Krajský soud rozhodl ve věci při jednání dne 1. 11. 2017. Obě procesní strany při jednání setrvaly na svých stanoviscích.

Žaloba není důvodná.

Předně krajský soud poznamenává, že napadená rozhodnutí žalovaného byla žalobci doručena dne 11. 5. 2016. Z otisku razítka pošty na obálce, v níž krajský soud žalobu obdržel, plyne, že ji žalobce předal k poštovní přepravě dne 11. 7. 2016, tedy v poslední den dvouměsíční lhůty pro její podání (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a žaloba je tedy včasná.

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 letech 2010 až 2012 fakturoval.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů stanoví, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů.

Ústavní soud v již shora citovaném usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04 (tímto usnesením byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, čj. 6 Afs 9/2003 - 59, č. 889/2006 Sb. NSS) uvedl, že nelze § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat natolik extenzivně, „že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd.“ Z citovaného závěru vychází následná judikatura Nejvyššího správního soudu.

V již shora citovaném rozsudku čj. 2 Afs 24/2010 - 96 Nejvyšší správní soud nejprve shrnul ta ze svých rozhodnutí, v nichž dospěl k závěru, že činnost společníka nebo jednatele představovala činnost závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž zdůraznil, „že kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy. Zejména se jednalo o osobní výkon prací těmito osobami pro jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společností pak bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že třeba byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.“

Judikatorní vývoj v této otázce pak završuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 Afs 116/2014 - 44, č. 3244/2015 Sb. NSS. V něm Nejvyšší správní soud taktéž podrobně rekapituloval svou dosavadní judikaturu v dané otázce (mimo jiné

výslovně vycházel též z rozsudku čj. 2 Afs 24/2010 - 96), přičemž se opětovně přiklonil k jejímu materiálnímu pojetí.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dovodil, že „*smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) 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 (prací) společník (jednatel) objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem.*“

Uvedené Nejvyšší správní soud dále konkretizoval tak, „*že aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musí splňovat následující podmínky: V první řadě musí jít 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, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů totiž je podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se svojí povahou (tedy osobním výkonem určité práce nebo činnosti, čítaje v to případně i řízení činnosti samotné společnosti) ve své podstatě 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, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, již 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 korporálně-právního vztahu ke společnosti.*“

Naproti tomu však Nejvyšší správní soud dodal, že „*uvedenému režimu zdanění nemají být podrobeny takové příjmy společníka od 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 i v případě, že by jejím společníkem nebyl. Půjde typicky o plnění spočívající v tom, že společník společnosti poskytuje v rámci své samostatné výdělečné činnosti služby, zboží či jiná podobná plnění, která vedle toho, že je poskytuje společnosti, poskytuje též jiným osobám za obdobných podmínek. Půjde tedy typicky o situace, kdy daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěrá z korporálně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu.*“

Nelze taktéž přehlédnout, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 10. 2007, čj. 1 Afs 54/2007 - 50, který předcházел posledním dvěma citovaným rozhodnutím, posoudil činnost společníka a zároveň jednatele společnosti spočívající ve zprostředkovávání na základě smlouvy o obchodním zastoupení coby činnost závislou. I v tehdy projednávané věci byla mezi společníkem a společností s ručením omezeným sjednána fixní měsíční odměna doplněná o provizi závislou na pracovních výsledcích. Zároveň bylo mezi stranami ujednáno, že zástupce nesl náklady spojené se svou činností. Z toho tedy plyne, že jakkoliv je každý případ nutno posuzovat individuálně, není vyloučeno, že by zprostředkovatelská činnost na základě smlouvy o obchodním zastoupení v obecné rovině mohla představovat činnost závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Na základě těchto úvah přistoupil krajský soud k posouzení projednávané věci. Krajský soud se přitom ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého příjmy Ing. T. vyplacené žalobcem představovaly příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to z následujících důvodů.

Ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že primárními hledisky pro posouzení dané otázky jsou kritérium osobního výkonu práce společníka pro společnost a blízký vztah jejich činností.

Předně k tomu krajský soud uvádí, že z výpovědi Ing. T., vyjádření žalobce, jakož i výpovědi svědkyně Š. je zřejmé, že Ing. T. vykonával činnost pro žalobce osobně. Byl to totiž on, kdo pro žalobce sjednával s odběrateli cenové nabídky a obchodní podmínky. Není přitom rozhodné, že nebyl zároveň tím, kdo dojednané podmínky s konečnou platností ze strany žalobce schvaloval, což má prokazovat mimo jiné e-mailová komunikace mezi Ing. M. a společností Kaufland, v níž (slovy žalobce) „chybí Ing. T.“. Ing. T. také osobně kontroloval prodej výrobků žalobce v jednotlivých prodejnách. Kritérium osobního výkonu činnosti tedy krajský soud považuje za naplněné.

Krajský soud nepřisvědčil žalobcově námitce, podle které Ing. T. vykonával činnost odlišnou od předmětu činnosti žalobce, což by snad mělo svědčit o tom, že tato činnost nemá charakter činnosti závislé. Uvedenou námitku totiž žalobce opírá o nesprávný výklad citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2010 - 96.

Žalobce vyjádřil přesvědčení, že pro kvalifikaci příjmů společníků či jednatelů coby příjmů ze závislé činnosti musí být předmět jejich živnostensky vykonávané činnosti totožný s předmětem činnosti společnosti s ručením omezeným. Nic takového však Nejvyšší správní soud v uvedeném (ani jiném) rozhodnutí nekonstatoval. Nejvyšší správní soud pouze poukázal na to, že předmět činnosti společníka a společnosti musí mít přímou souvislost, resp. že tyto musí být ve vzájemném souladu (srov. též shora citovaný rozsudek čj. 6 Afs 116/2014 - 44). 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 krupavých 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 odbytu svému zboží. Jedná se přitom o činnost takové povahy, kterou by bezesporu mohl bez dalšího vykonávat též žalobcův zaměstnanec. O souladné povaze činnosti Ing. T. a žalobce tudíž krajský soud nemá pochyb. Ing. T. 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. Taktéž kritérium úzkého vztahu činností společníka a společnosti proto krajský soud shledal naplněným.

Není rozhodné, že Ing. T. svou činnost pro žalobce vykonával na základě živnostenského oprávnění a smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené se žalobcem dne 31. 8. 2000. Jak plyne ze shora citované judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, klíčový je obsah vztahu Ing. T. a žalobce, nikoliv tedy jeho forma. Obchodněprávní charakter tohoto vztahu tudíž nemá na posouzení povahy příjmů Ing. T. za

zprostředkovatelskou činnost pro žalobce vliv. Nepřípadný je proto také žalobcův odkaz na shora citovaný protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště Zlín ze dne 10. 12. 2014.

Krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, podle kterého jsou nepřípadné odkazy žalobce na shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 140/2004 - 153, čj. 2 Afs 161/2004 - 131, čj. 2 Afs 176/2004 - 140, čj. 2 Afs 173/2005 - 69, čj. 7 Afs 72/2008 - 97 a čj. 1 Afs 71/2010 - 136 (totéž platí o rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, čj. 6 Afs 85/2014 - 39, a ze dne 1. 4. 2015, čj. 6 Afs 84/2014 - 39, na něž žalobce poukázal v odvolacím řízení). Uvedená rozhodnutí se totiž bez výjimky zabývala výkladem § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (tedy podřazením pod příjmy ze závislé činnosti spočívající v příjmech ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru anebo obdobného poměru, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce), a to konkrétně ve vztahu k otázce zastírání pracovněprávního vztahu vztahem obchodněprávní povahy; např. zastřením pracovní smlouvy smlouvou o dílo apod. Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů však pamatuje na jiné a zcela specifické případy, v nichž činnost pro společnost s ručením omezením vykonává jednatel či společník. Je přitom lhostejno, jaký je smluvní základ takové činnosti nebo zda je vykonávána na základě živnostenského oprávnění. V této souvislosti je tudíž klíčové (jak shora konstatoval Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04), zda v konkrétním případě na straně dodavatele dominuje postavení jednatele, resp. společníka nebo nezávislého podnikatele, a nikoliv to, zda tento vztah naplňuje kritéria pracovněprávního vztahu (potažmo vztahu služebního či členského) podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Jakkoliv některá kritéria posuzování aplikovatelnosti § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů mohou být obdobná těm, která je nutno zvažovat v případě písm. a) posledně uvedeného ustanovení, nelze z toho automaticky usuzovat na použitelnost žalobcem citované judikatury. To tím spíše za situace, kdy již existuje dostatečná judikatura, která se specificky otázkou příjmů ze závislé činnosti společníků a jednatelů společností s ručením omezeným zabývá a která v této souvislosti stanovuje (shora uvedená) kritéria vlastní.

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 příjmů za práci společníka coby příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nýbrž pečlivě vážil všechna rozhodná kritéria, a to i některá z těch, která jsou obsažena v pokynu Ministerstva financí č. D 285. Ani žalobcův poukaz na rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 5. 2011, čj. 5963/11-1101-701962, proto není případný.

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 krajský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že v této době Ing. T. nebyl podle výpisu žalobce z obchodního rejstříku žalobcovým společníkem. Z podstaty věci mu tehdy proto nemohlo být vytýkáno pochybení spočívající v nesprávném způsobu danění příjmů.

K samotnému obsahu citovaného pokynu Ministerstva financí č. D 285 krajský soud předně poznamenává, že Ministerstvo financí v něm pouze formulovalo nejčastější indikátory naplnění pojmu „závislá činnost“ a nikoliv vždy a za všech okolností platná kritéria, a to primárně se zaměřením na výklad pojmu „příjmy ze závislé činnosti“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů; na ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) posledně citovaného zákona pokyn odkazuje pouze příkladmo v souvislosti s dalšími příjmy, které tento zákon za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění prohlásil. Citovaný pokyn demonstrativně stanoví následující nejčastější znaky a okolnosti indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby od níž jí plyne příjem:

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,
4. materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,
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 spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů.

Tato kritéria prakticky odpovídají těm, která ve své judikatuře vymezil Nejvyšší správní soud právě ve vztahu k § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (srov. např. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 72/2008 - 97); tato judikatura, jak již bylo shora uvedeno, ovšem na nyní posuzovanou věc nedopadá. Uvedená kritéria tudíž míří především na posuzování disimulovaných obchodněprávních či občanskoprávních vztahů zastírajících vztahy pracovněprávní a nereflektují tak zcela specifickou situaci, kdy práci pro společnost vykonává její společník či jednatel. Přesto se jimi krajský soud pro úplnost dále zabýval, aby posoudil, zda mohou mít na posouzení nyní projednávané věci vliv, neboť jak již bylo shora uvedeno, při posuzování existence závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů mohou být zvažována též taková kritéria, která jsou kritériím obsaženým v pokynu č. D 285 podobná.

K tomu krajský soud předně poznamenává, že daňové orgány až na výjimky, jak bude dále uvedeno, nezpochybnily žalobcem tvrzený a prokazovaný způsob (viz např. žalobcem předložený protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Klatovech ze dne 11. 3. 2015), jakým Ing. T. svou činnost vykonával. Neztotožnily se však se žalobcem provedeným právním hodnocením této činnosti.

Ve vztahu ke kritériu přímého či nepřímého řízení činnosti společníka ze strany společnosti krajský soud uvádí, že § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů výslovně stanoví, že v případě společníků a jednatelů společností s ručením omezeným jde o příjmy ze závislé činnosti i tehdy, nejsou-li povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce. Ukládá-li Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04 daňovým orgánům, resp. správním soudům mimo jiné povinnost posuzovat, zda společníkovi či jednateři „*obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti*“, pak patrně pouze proto, že pokud k takovému řízení ze strany společnosti dochází, tím spíše se jedná ze strany společníka či jednatele o závislou činnost; z uvedeného však nelze *a priori* dovodit, že by se snad v případě absence takové kontroly o závislou činnost nikdy

jednat nemohlo. Ostatně, jak správně uvádí pokyn Ministerstva financí č. D 285, „*již ze samotné povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází prakticky do určité míry ve všech případech zadávání prací a činností (dodavatelských zakázek), tedy nikoliv pouze v rámci pracovněprávních vztahů (i při subdodávkách si má objednavatel právo kontrolovat a hlídat dodavatele, zda práci koná podle jeho přání a případně subdodavatele korigovat svými příkazy)*.“ Ačkoli tedy na základě skutkových okolností nyní projednávané věci nelze jednoznačně dovodit, že by žalobce Ing. T. přímo v rámci jeho zprostředkovatelské činnosti přímo úkoloval, neznámá to, že by tato činnost nemohla být posouzena jako závislá podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů na základě ostatních skutkových okolností věci.

Totéž lze konstatovat i ve vztahu k obecně formulovanému kritériu postavení fyzické osoby obdobnému postavení zaměstnance. Uvedené kritérium totiž opět míří primárně na posuzování zastřených pracovněprávních vztahů v souvislosti s § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Naplnění těchto dvou uvedených kritérií proto krajský soud nepovažuje za rozhodné pro posouzení projednávané věci.

Pokud jde o stanovení odměny Ing. T., pak z obsahu správního spisu vyplývá, že podle smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 ve znění jejích dodatků náležela Ing. T. fixní měsíční odměna za zprostředkovatelskou činnost ve výši 70 000 Kč a provize z prodaných kusů žalobcových výrobků ve výši 0,30 Kč/ks. Stanovení odměny z části fixní částkou a z části částkou závislou na pracovních výsledcích přitom není ničím neobvyklým ani v pracovněprávních vztazích a nic nenasvědčuje tomu, že by takový způsob stanovení odměny nemohl být použit i ve vztazích založených na korporálně-právním základu. Uvedené kritérium lze proto považovat za naplněné. K uvedenému lze doplnit, že Ing. T. měl nárok na fixní část své odměny zcela nárokově bez ohledu na to, zda nějakou zprostředkovatelskou činnost odvedl; nebyl povinen uvedené jakkoliv prokazovat či dokládat (na rozdíl od jiných obchodních zástupců žalobce). Stanovený způsob odměny formou fixní měsíční částky zcela odpovídá způsobu, jakým jsou odměňováni zaměstnanci v pracovněprávním poměru.

Ve vztahu ke kritériu hrazení výdajů souvisejících s činností společníka, tj. zda jsou hrazeny plátcem příjmu či nikoliv, krajský soud uvádí, že toto kritérium má svůj protipól též ve shora citovaném usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04, podle něhož je v souvislosti s činností společníka pro společnost nutno zkoumat to, zda k jejímu výkonu používá svůj obchodní majetek. Krajský soud se přitom 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 svůj obchodní majetek vskutku využíval; ostatně podle zjištění daňových orgánů Ing. T. žádný obchodní majetek v posuzovaných daňových obdobích nevykazoval. Taktéž tato skutečnost nasvědčuje tomu, že se ze strany Ing. T. jednalo vůči žalobci o závislou činnost. Opak neprokazují ani protokoly 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. Takové obecné a ničím nepodložené konstatování však pro závěr o naplnění kritéria používání vlastního obchodního majetku pro účely činnosti společníka postačovat nemůže. Zcela nepodloženým je pak i žalobcovo tvrzení, podle něhož Ing. T. neužíval telefon, počítač, ani automobil ve vlastnictví žalobce taková skutečnost nebyla v daňovém řízení prokázáno. Žalobcův poukaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové čj. 31 Af 9/2016 - 84 na této skutečnosti nemůže ničeho změnit; uvedený rozsudek vychází ze zcela jiných skutkových okolností případu a nelze z něj na nyní projednávanou kauzu ničeho dovozovat.

V usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 jakož i ve shora citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, je částečně reflektován i znak dlouhodobé a soustavné činnosti společníka pro jediného plátce příjmu, neboť podle této judikatury je nutno posuzovat, zda společník vykonává předmětnou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty. Žalobce v daňovém řízení doložil, že Ing. T. v rozhodném období vykonával zprostředkovatelskou činnost též pro společností Bell Flavors & Fragrances GmbH a Lupasoft, s. r. o. Přesto však podle zjištění daňových orgánů Ing. T. fakturoval žalobci 97,5 % svých příjmů; tuto skutečnost žalobce nikterak nezpochybnil. Příjmy Ing. T. od jmenovaných společností tedy představovaly pouze 2,5 % z jejich 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. Z uvedeného tudíž vyplývá značná ekonomická závislost Ing. T. právě na žalobci, což představuje jeden z významných definičních znaků závislé činnosti.

Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že příjmy Ing. T. vyplacené žalobcem za zprostředkovatelskou činnost představovaly příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ing. T. totiž vykonával uvedenou činnost osobně, její předmět byl imanentně spjat s předmětem činnosti žalobce, za zprostředkovatelskou činnost byla Ing. T. vyplácena měsíční odměna podobně, jako by to bylo v případě zaměstnance, a mezi Ing. T. a žalobcem existoval vztah významné ekonomické závislosti, neboť se jednalo o vztah z pohledu Ing. T. prakticky výlučný. V posuzovaném případě proto převažovaly znaky korporálně-právního vztahu, a nikoliv vztahu dodavatelsko-odběratelského, jak sugeruje žalobce.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce údajné zmatečnosti výpovědi svědkyně Š., která podle žalobce usoudila na spojitost Ing. T. se 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. Klíčové naopak bylo, že výpověď svědkyně Š. potvrdila, že Ing. T. vykonával zprostředkovatelskou činnost osobně.

Žalobce v žalobě konstatuje, že navrhl výslech dalších obchodních zástupců žalobce pana B. a pana 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 coby jeho pochybení, avšak v každém případě by takové výsledky představovaly nadbytečný důkazní prostředek, neboť i kdyby obchodní zástupci žalobce vykonávali zcela totožnou činnost jako Ing. T., stále platí, že poslední jmenovaný je navíc společníkem žalobce, přičemž jeho činnost naplňovala shora uvedená kritéria závislé činnosti podle

§ 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. K uvedenému se doplňuje, že žalovaný podrobně zdůvodnil, proč uvedené svědky nevyslechl (viz str. 21 a 22 napadených rozhodnutí).

Žalobce poprvé až při jednání přednesl krajskému soudu námitku směřující k tomu, že není z ničeho zřejmé, proč se správce daně účelově zabýval pouze příjmy společníka Ing. T. jakožto obchodního zástupce, a nikoliv taktéž příjmy ostatních obchodních zástupců; podle žalobce není jasné, proč příjmy pana B. a V. nebyly podřazeny pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Uvedená námitka je jednak opožděně uplatněná (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) a jednak se vymyká z rámce soudního přezkumu, který je nastaven skutkovými a právními okolnostmi, které zkoumal správce daně a žalovaný. Takový argument je totiž pro soudní přezkum napadených rozhodnutí a jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů naprosto nerozhodný. Krajský soud vychází ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a nemůže se nikterak zabývat tím, proč správce daně nevedl daňovou kontrolu taktéž k příjmům ostatních obchodních zástupců žalobce a proč je nepodřadil pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Kdyby krajský soud na uvedené reagoval, dostal by se zcela mimo vymezený soudní přezkum napadeného rozhodnutí.

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

Posledně citované ustanovení stanoví, že pokud 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.

Nejvyšší správní soud k tomu v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, konstatoval, že „*dozví-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 určitá 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.*

V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „výzvu 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. Daň 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.“

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.

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 daň doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze důvodně předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně však musí vykazovat určitou minimální kvalitu. Taková situace ovšem v nyní projednávané věci nenastala.

Krajský soud předně zvažoval, zda lze skutkový stav nyní projednávané věci připodobnit skutkovému stavu, jež byl posuzován Nejvyšším správním soudem ve shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 46/2016-33. V tehdejší případě Nejvyšší správní soud shledal, že správce daně měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť vedle obecně formulované mandátní smlouvy mezi daňovým subjektem a mandatářem, který byl zároveň předsedou představenstva daňového subjektu, měl správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici též přehled jeho činností. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „většina činností uvedených v přehledu činností mandatáře 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.“ Jinými slovy, správce daně v tehdejší věci podle názoru Nejvyššího správního soudu disponoval dostatečnými informacemi k důvodnému předpokladu, že daň doměří.

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 „*jednatelka 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.1 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 disponoval jakýmkoli dalšími informacemi.

Z toho, co správce daně při místním šetření zjistil, *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. měla být pro účely zákona o daních z příjmů považována za závislou činnost podle § 6 odst. 1 písm. b) 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. Z protokolu o místním šetření ostatně nevyplývá ani to, že by správce daně věděl, že Ing. T. byl od roku 2008 žalobcovým společníkem. I kdyby však takovou informaci měl, na rozdíl od věci posuzované v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 46/2016 - 33, v níž byl mandatářem předseda představenstva daňového subjektu, přičemž již ze samotné povahy této funkce plynou určité činnosti pro daňový subjekt vykonávané, z postavení společníka společnosti s ručením omezeným nic takového dovozovat bez dalšího nelze. 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 podrobný přehled jeho činností.

Jinými slovy, správce daně nemohl mít v době provedení místního šetření představu o tom, že příjmy Ing. T. ze zprostředkovatelské činnosti pro žalobce měly být daněny jako příjmy fyzické osoby ze závislé činnosti. 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.

Úvahy žalobce, podle 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. Nepřipadná je též žalobcova argumentace stran „chování“ správce daně po zahájení daňové kontroly, neboť pro posouzení existence důvodného předpokladu pro doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu jsou podstatné pouze informace, kterými správce daně před jejím zahájením daňové kontroly prokazatelně disponoval a nikoliv to, jakým směrem daňovou kontrolu zaměřil. V opačném případě by totiž *ad absurdum* bylo možno dovodit existenci důvodného předpokladu pro doměření daně vždy, neboť správce daně pokaždé musí rozsah daňové kontroly nějakým způsobem vymezit a na některé skutečnosti se pak v jejím průběhu více zaměřit.

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 již zrušenému 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 vůbec neobsahovalo. Uvedený odkaz proto krajský soud považuje za nepřipadný.

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

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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: P. J.