



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 JUDr. Věry Balejové v právní věci žalobce **Golden Snack, s.r.o.**, se sídlem Chýnov, Záhostice 40, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 1803/3a, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a provedení doměřovacího řízení u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 na základě nezákonné výzvy ze dne 20. 9. 2016, č. j. 1869447/16/2212-50522-302599,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce spatřuje nezákonný zásah žalovaného v zahájení a vedení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013, a to na základě výzvy ze dne 20. 9. 2016, č. j. 1869447/16/2212-50522-302599.

Žalobce v žalobě uvedl, že před jejím podáním podal stížnost podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž obdržel odpověď dne 25. 11. 2016. Žalobce následně požádal podle § 261 odst. 6 daňového řádu o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, přičemž obdržel odpověď dne 17. 2. 2017. Žalobce nebyl se svými stížnostmi úspěšný.

Žalobce uvedl, že žalovaný vydal žalobci dne 20. 9. 2016 výzvu k podání dodatečného vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2013. Ve výzvě bylo uvedeno, že žalobce vyplácel společníkovi Ing. T. příjmy, které podléhaly dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, přičemž jeho práce pro žalobce měla v roce 2013 stejný charakter jako v letech 2010 až 2012, kdy byl společníkem. Vydání této výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu mělo svůj podklad ve zjištěních získaných při daňové kontrole u žalobce na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2010 až 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013.

Žalobce však s důvody pro vydání výzvy dne 20. 9. 2016 nesouhlasí. Žalobce uvádí, že z daňové kontroly žalovaný nezjistil a nemohl zjistit, že činnost Ing. T. pro žalobce měla v roce 2013 stejný charakter a realizovala se za stejných podmínek jako v letech 2010 až 2012. Žalovaný pro rok 2013 zjistil pouze to, že Ing. T. obdržel v roce 2013 příjmy za činnost obchodního zástupce a že byl společníkem žalobce do 27. 11. 2013. Žalobci není jasné, z čeho žalovaný dovodil, že příjmy Ing. T. v roce 2013 mají být zdaněny daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, když se daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti týkala pouze období od roku 2010 do roku 2012.

Daňová kontrola byla dne 19. 11. 2013 zahájena pouze ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se Ing. T. Žalobce v žalobce uvádí své úvahy o tom, jaké kroky žalovaného v zahájené daňové kontrole byly nadbytečné a proč a že žalovanému muselo být z více okolností zřejmé, že žalobce nesrážel za období 2010 až 2012 z příjmů vyplacených Ing. T. daň ze závislé činnosti. Žalobce dovozuje, že žalovaný o neodvedení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2010 až 2012 musel vědět ještě před zahájením daňové kontroly dne 19. 11. 2013, tj. od místního šetření dne 16. 10. 2013.

Žalobce uzavírá, že žalovaný neměl na základě výsledku daňové kontroly z čeho usoudit, že příjmy Ing. T. mají být zdaněny daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2013, neboť daňová kontrola se vedla pouze za roky 2010 až 2012. Z uvedeného žalobce shledává, že výzva ze dne 20. 9. 2016 k dodatečnému vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2013 je nezákonná, protože se opírá o nesprávný právní názor, že práce Ing. T. měla v roce 2013 stejný charakter a realizovala se za stejných podmínek jako v letech 2010 až 2012. Z důvodu vydání nezákonné výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je podle žalobce nezákonné i zahájení a vedení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013.

Žalobce proto krajskému soudu navrhl, aby z důvodu vydání nezákonné výzvy ze dne 20. 9. 2016 žalovanému zakázal vést doměřovací řízení u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013.

Pro případ, že by v průběhu vedení řízení před krajským soudem doměřovací řízení skončilo a zásah by již tudíž netrval, navrhl žalobce, aby krajský soud rozhodl o tom, že zahájení a provedení doměřovacího řízení u daně z příjmů fyzických osob ze závislé

činnosti za zdaňovací období roku 2013 na základě výzvy žalovaného ze dne 20. 9. 2016 bylo nezákonné.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Přitom shrnul průběh předcházející daňové kontroly, jejímž výsledkem bylo dodatečné doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti žalobci za zdaňovací období let 2010 až 2012, a to ve vztahu k pracím vykonávaným Ing. T., které byly posouzeny jako závislá činnost podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stejně tak za zdaňovací období listopadu 2010 až září 2013 byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty, neboť bylo shledáno, že odpočet daně z přidané hodnoty, který žalobce uplatnil na základě faktur vydaných Ing. T. byl uplatněn neoprávněně.

Žalobce měl podle žalovaného následně povinnost podat podle § 141 odst. 1 daňového řádu dodatečné vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013. Tuto povinnost žalobce nesplnil, a proto žalovaný vydal dne 20. 9. 2016 výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení na této dani.

K úvaze žalobce o tom, že žalovaný nemohl mít povědomost o charakteru a podmínkách, za kterých byla činnost Ing. T. pro žalobce vykonávána v roce 2013, žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti zjistil z daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od listopadu 2010 do září 2013. Žalovaný z faktur vystavených Ing. T. žalobci v roce 2013 zjistil, že se svým charakterem nikterak nelišily od faktur vystavovaných v letech 2010 až 2012. Relevantní zjištění tudíž žalovaný učinil v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty, a je proto nerozhodné, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byla provedena pouze za roky 2010 až 2012. Skutečnosti zjištěné při daňové kontrole na dani z přidané hodnoty svědčí závěru, že činnost, kterou Ing. T. uskutečňoval pro žalobce v roce 2013, naplňovala skutkové okolnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Na základě skutečností zjištěných v rámci daňových kontrol tak byl dán důvodný předpoklad, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 bude žalobci doměřena. Podklad pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu tak byl podle žalovaného dán a svůj postup žalovaný také v této výzvě patřičně odůvodnil.

Žalovaný doplnil, že dne 6. 1. 2017 byl pod č. j. 7445/17/2212-50522-302599 vydán platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013. Žalovaný uvedl, že tento platební výměr shledal nezákonným, a proto podal Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Z podkladů předložených žalovaným vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1469238/14/2212-05401-301090 ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010 až 2012 se podává, že žalovaný zjistil, že Ing. T. zprostředkovával prodej a vyjednával prodejní ceny výrobků žalobce, přičemž byl jeho společníkem; osobně vykonával činnost, která byla běžnou činností společnosti vyplývající z předmětu jejího podnikání a podílel se tak na fungování společnosti a její prosperitě. Ing. T. osobně vyhledával pro žalobce zájemce o její produkty, nabízel jim výrobky a zboží žalobce za ceny, které byly pro žalobce akceptovatelné. Bylo konstatováno, že Ing. T. jako společník ovlivňoval cenovou politiku žalobce vůči obchodním řetězcům a vyjednával podmínky obchodů. Žalovaný uzavřel,

že se jednalo o práci, kterou společník Ing. T. konal osobně pro žalobce, přičemž byl jeho společníkem. Bylo uzavřeno, že příjmy Ing. T., které obdržel od žalobce v letech 2010 až 2012, jsou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; žalobce byl jakožto zaměstnavatel povinen srazit podle § 38h zákona o daních z příjmů daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 537686/15/2212-60561-302539 ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od listopadu 2010 do září 2013 v rozsahu odpočtu daně uplatněného na základě faktur vystavených Ing. T. se podává, že odpočet z těchto faktur byl žalobcem uplatněn, ačkoliv tyto faktury byly vystaveny jeho společníkem. Fakturace byla prováděna na základě smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 ve znění dodatku č. 4 ze dne 29. 1. 2003 a dodatku č. 6 ze dne 15. 6. 2006. Podle této smlouvy činnost Ing. T. spočívala v uzavírání nových obchodních smluv, udržování stávajících obchodních smluv a celkové činnosti související s prodejem potravinářského zboží vyráběného žalobcem. Za tuto činnost náležela Ing. T. pevná měsíční odměna 70 000 Kč od data uzavření dodatku č. 4. V dodatku č. 6 byl sjednán nárok Ing. T. na provizi z dodávek zboží ve výši 0,30 Kč z každého kusu prodaného výrobku žalobce označeným obchodním partnerům; provize byla fakturována čtvrtletně. Žalovaný s ohledem na výsledky daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti konstatoval, že příjmy Ing. T. měly být zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Z § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), vyplývá, že činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, se nepovažují za ekonomickou činnost; tyto činnost, resp. služby proto nemohou být předmětem daně z přidané hodnoty. Činnost Ing. T. pro žalobce nebyla ekonomickou činností a nejednalo se z toho důvodu o zdanitelné plnění; odpočty z faktur vystavených Ing. T. za období od listopadu 2010 do září 2013 byly proto žalobcem uplatněny neoprávněně.

Na str. 10 této zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že z vyjádření všech osob a z obsahu smlouvy o obchodním zastoupení vyplývá, že Ing. T. vykonával v období od listopadu 2010 do září 2013 pro žalobce, jehož byl společníkem, práce, které představovaly svým charakterem běžné činnosti obchodní společnosti, která vyrábí a prodává výrobky. Svou prací pro žalobce se výrazně podílel na zabezpečení fungování odbytu jeho výrobků. Ing. T. svou činností ovlivňoval běžnou činnost žalobce, vyjednával podmínky smluv, včetně cen akceptovatelných pro žalobce, účastnil se výběrových řízení a po uzavření smluv se staral o dodávky zboží apod. Uvedenou činnost nemohl Ing. T. podle žalovaného vykonávat nezávisle a odděleně od svého postavení společníka.

Zprávy o daňové kontrole byly projednány podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

Ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 vydal žalovaný dne 4. 2. 2015 tři dodatečné platební výměry. Odvolání proti nim byla Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuta třemi rozhodnutími ze dne 5. 5. 2016 a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

Ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013 vydal žalovaný dne 25. 3. 2015 celkem 34 dodatečných platebních výměrů. Odvolání proti nim byla Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuta rozhodnutím ze dne 31. 10. 2016 a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

Dne 20. 9. 2016 vydal žalovaný pod č.j. 1869447/16/2212-50522-302599 výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

V odůvodnění této výzvy bylo uvedeno, že dne 19. 2. 2014 podal žalobce vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013, na základě něhož mu byla vyměřena daň v celkové výši 604 072 Kč. Dne 19. 11. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010 až 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu 2010 až září 2013. V průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období let 2010 až 2012 bylo zjištěno, že žalobce vyplácel společníkovi Ing. T. příjmy, které podléhaly dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Ing. T. pokračoval ve své činnosti pro společnost i v roce 2013 a jak vyplývá z protokolů sepsaných v průběhu daňových kontrol, jeho práce měla v roce 2013 stejný charakter a realizovala se za stejných podmínek jako v předchozích letech. Ing. T. byl jednatelem žalobce do 27. 11. 2013. Dále bylo vymezeno, že za období od února 2013 do září 2013 byly Ing. T. vyplaceny příjmy na základě 12 faktur, ze kterých žalobce nesrazil a neodvedl daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V poučení této výzvy byl žalobce poučen, že nebude-li jí ve stanovené lhůtě vyhověno, může žalovaný doměřit daň podle pomůcek.

Na základě žádosti žalobce ze dne 21. 9. 2016 byla žalovaným lhůta k podání dodatečného daňového tvrzení rozhodnutím ze dne 29. 9. 2016 prodloužena.

Dne 11. 10. 2016 podal žalobce opakovanou žádost o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou spojil se stížností proti postupu žalovaného. Podle žalobce z výzvy ze dne 20. 9. 2016 není zřejmé, na základě čeho žalovaný usoudil, že v období leden až září 2013 byly Ing. T. vyplaceny příjmy, ze kterých nebyla sražena a odvedena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Dne 29. 10. 2016 podal žalobce další žádost o prodloužení lhůty, a to do 31. 10. 2016.

Dne 31. 10. 2016 podal žalobce dodatečné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 s vyčísleným úhrnem dodatečného vyúčtování ve výši 876 067 Kč. Dne 1. 11. 2016 podal žalobce opakovaně dodatečné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 s vyčísleným úhrnem dodatečného vyúčtování ve výši 858 571 Kč.

Žalovaný vyřídil stížnost žalobce vyrozuměním ze dne 25. 11. 2016, č.j. 2159203/16/2212-50050-303763, přičemž ji shledal nedůvodnou. Žalovaný považoval důvody vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu za dostatečně konkrétně uvedené v již výzvě samotné a odkázal se taktéž na výsledky provedených daňových kontrol u žalobce. V průběhu daňových kontrol byly získány důkazní prostředky, na jejichž základě důvodně předpokládal doměření daně. Výzva byla podle žalovaného jasně a srozumitelně odůvodněna.

Dne 20. 12. 2016 podal žalobce Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo vydáno dne 17. 2. 2017 pod č.j. 7427/17/5100-41455-711417 a žádost byla shledána nedůvodnou. Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že skutečnosti zjištěné žalovaným při kontrole daně

z přidané hodnoty, a sice že od listopadu 2010 do září 2013 byly Ing. T. vyplaceny příjmy na základě přijatých faktur, svědčí o tom, že činnost Ing. T. pro žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích naplňovala skutkové okolnosti relevantní pro aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ze zjištěných skutečností bylo lze důvodně předpokládat, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro rok 2013 byla nesprávně stanovena a že bude doměřena. Žalobce nesplnil svou povinnost podle § 141 odst. 1 daňového řádu podat dodatečné vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, a proto žalovaný vydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

V materiálech předložených žalovaným je dále podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 22. 3. 2017, vyhotovený žalovaným a adresovaný Odvolacímu finančnímu ředitelství. Z tohoto podnětu vyplývá, že se týká dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 ze dne 6. 1. 2017, č. j. 7445/17/2212-50522-302599, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 858 571 Kč. Vzhledem k tomu, že se doměřená daň neodchylovala od daně dodatečně tvrzené žalobcem, nebyl dodatečný platební výměr žalobci v souladu s § 144 odst. 1 daňového řádu oznámen; za den doručení se považuje podle § 144 odst. 2 daňového řádu poslední den lhůty pro podání dodatečného vyúčtování, tj. 2. 1. 2017. V tomto podnětu se uvádí, že dodatečné vyúčtování daně, které žalobce podal dne 31. 10. 2016, obsahovalo vady, pro které nebylo způsobilé k projednání. Vzhledem k tomu, že žalobce hned dne 1. 11. 2016 tyto vady odstranil tím, že podal další dodatečné vyúčtování daně, žalovaný k prvně podanému podání nepřihlížel a stanovil k přímé úhradě daň ve výši 858 571 Kč souhlasně s podaným dodatečným vyúčtováním daně ze dne 1. 11. 2016. Žalovaný shledal pochybení při vyřizování dodatečného vyúčtování daně, které ve svém podnětu popsal, a navrhl, aby Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2017, č. j. 7445/17/2212-50522-302599.

Krajský soud z vyjádření žalovaného a z předložených dokladů zjistil, že dne 6. 1. 2017 pod č. j. 7445/17/2212-50522-30299 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013, kterým byla doměřena daň ve výši, která se neodchylovala od dodatečného daňového tvrzení učiněného žalobcem dne 1. 11. 2016. Podle § 144 odst. 1 daňového řádu nebyl tento dodatečný platební výměr žalobci oznamován. Podle § 144 odst. 4 daňového řádu bylo vyloučeno podání odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru. Z uvedeného je zřejmé, že již v době podání žaloby dne 17. 4. 2017 bylo doměřovací řízení skončeno. Krajský soud nemá další informace o tom, jak dopadl podnět ze dne 22. 3. 2017 k nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 6. 1. 2017.

S ohledem na uvedené a s ohledem na alternativní petit žaloby vycházel krajský soud z toho, že žalobce se domáhá deklaratorního určení nezákonnosti zásahu, který již netrvá.

Krajský soud posoudil žalobu v mezích žalobních bodů. Vzhledem k tomu, že žalobce usiloval o určení toho, že zásah byl nezákonný, vycházel krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1, věta za středníkem zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Krajský soud vycházel při meritorním posouzení žaloby z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publikovaného pod č. 603/2005 Sb. NSS, z něhož se podává, že „[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ Ustanovení § 82 s. ř. s. bylo s účinností od 1. 1. 2012 novelizováno tak, že šestá podmínka již není bez dalšího pojmovým znakem nezákonného zásahu. Ochrany před nezákonným zásahem se lze nyní domáhat i v případě, že zásah nebo jeho důsledky již netrvají ani nehrozí jeho opakování; v takovém případě se lze domáhat toho, aby soud určil, že provedený zásah byl nezákonný. I přes naznačenou změnu právní úpravy je shora citovaný judikát stále použitelný, a jelikož se žalobce domáhá prohlášení za nezákonný takový zásah, který již netrvá, zabýval se krajský soud pouze pojmovými znaky nezákonného zásahu vymezenými pod body 1 až 5 citované právní věty.

Krajský soud předesílá, že nikterak nehodnotí správnost a zákonnost závěrů, které žalovaný učinil ve zprávách o daňových kontrolách, resp. které byly podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010 až 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013 a které následně byly předmětem odvolacího řízení u Odvolacího finančního ředitelství. Ostatně vydaná odvolací rozhodnutí byla napadena u zdejšího soudu správními žalobami, o nichž jsou vedena dvě samostatná řízení (sp. zn. 51 Af 13/2016 a sp. zn. 51 Af 33/2016), která nebyla v době vydání tohoto rozsudku skončena.

Stejně tak se nemohl krajský soud zabývat žalobními tvrzeními žalobce o tom, že žalovaný věděl určité skutečnosti ještě před zahájením daňových kontrol a že v rámci daňových kontrol činil zbytečné úkony atd. Jednak není zřejmé, kam přesně uvedenou argumentací žalobce směřuje, a jednak daňové kontroly, jejich zahájení a provádění žalobce neučinil předmětem tohoto soudního řízení. Z uvedených důvodů se krajský soud touto žalobní argumentací nezabýval, neboť se mýjela s vymezeným předmětem tohoto soudního řízení.

Pokud jde o naplnění znaků nezákonného zásahu, jak již bylo konstatováno, musí být naplněny kumulativně. Je nepochybné, že vůči žalobci se svými úkony, které nejsou rozhodnutími, vystoupil správní orgán a že jeho postup byl zaměřen přímo vůči žalobci. Z hlediska naplnění pojmových znaků nezákonného zásahu však bylo nezbytné, aby se ze strany žalovaného jednalo o nezákonnost. Takovou nezákonnost v postupu žalovaného však krajský soud neshledal.

Krajský soud může z hlediska zákonnosti výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu hodnotit toliko to, zda byl dán zákonný důvod pro její vydání. Citované ustanovení vychází z toho, že musí být dán důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a tato skutečnost musí být ve výzvě odůvodněna. Žalobce v žalobě zpochybňuje, že by byl dán důvodný předpoklad k doměření daně, resp. že žalovaný neměl z ničeho zjištěno, že činnost Ing. T. pro žalobce byla i v roce 2013 stejného charakteru a zakládala se na stejných podmínkách jako v letech 2010 až 2012, za něž byla provedena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob

ze závislé činnosti; žalobce především zdůrazňoval, že za zdaňovací období roku 2013 taková kontrola na dani provedena nebyla, a tudíž žalovaný nemohl mít žádnou povědomost o činnosti Ing. T. pro žalobce. Podle žalobce žalovaný pro rok 2013 zjistil pouze to, že Ing. T. obdržel v roce 2013 příjmy za činnost obchodního zástupce a že byl společníkem žalobce do 27. 11. 2013.

Krajský soud zhodnotil obsah výzvy ze dne 20. 9. 2016 podle § 145 odst. 2 daňového řádu z hlediska jejich zákonných náležitostí a shledal, že byla vydána zcela v mezích citovaného zákonného ustanovení. Předmětnou výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení může správce daně vydat v případě, kdy je dán důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Žalovaný ve výzvě svůj postup odůvodnil a předestřel důvody, na základě kterých měl dán důvodný předpoklad, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 bude doměřena.

Žalovaný v této výzvě uvedl, že v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období let 2010 až 2012 bylo zjištěno, že žalobce vyplácel společníkovi Ing. T. příjmy, které podléhaly dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Ing. T. pokračoval ve své činnosti pro společnost i v roce 2013 a jak vyplývá z protokolů sepsaných v průběhu daňových kontrol, jeho práce měla v roce 2013 stejný charakter a realizovala se za stejných podmínek jako v předchozích letech. Ing. T. byl jednatelem žalobce do 27. 11. 2013. Dále bylo vymezeno, že za období od února 2013 do září 2013 byly Ing. T. vyplaceny příjmy na základě 12 faktur, ze kterých žalobce nesrazil a neodvedl daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Krajský soud zhodnotil, že se žalovaný v odůvodnění výzvy odkázal na protokoly z obou daňových kontrol, tj. jednak na daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010 až 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013. Skutečnost, že činnost Ing. T. pro žalobce vykazovala znaky závislé činnosti a že příjmy, které žalobce vyplácel Ing. T. na základě jím vystavených faktur, měly povahu příjmu podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a měly být zdaněny daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, zjistil žalovaný v rámci daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období 2010 až 2012. Ovšem v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013 bylo zjištěno, že Ing. T. fakturoval za svou činnost pro žalobce částky i v roce 2013; přitom v rámci této daňové kontroly bylo zjištěno, že fakturované služby Ing. T. byly po celé kontrolované období stejného charakteru, tj. že se i v roce 2013 jednalo o takovou činnost, která svým charakterem a sjednanými podmínkami odpovídala závislé činnosti stejně jako v letech 2010 až 2012 a která měla být zdaněna daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Krajský soud zhodnotil, že žalovaný v rámci obou provedených daňových kontrol zjistil dostatečné skutečnosti k závěru o tom, že i činnost prováděná Ing. T. pro žalobce v roce 2013, byla stejného charakteru a byla realizována za stejných podmínek jako v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalovaný ve výzvě ze dne 20. 9. 2016 dokonce výslovně specifikoval faktury, na základě kterých žalobce v roce 2013 vyplatil Ing. T. příjmy. Tyto faktury byly žalovaným zjištěny v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013.

Výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu byla podle názoru krajského soudu dostatečně podložena skutkovými zjištěními a odůvodněna a byla taktéž dostatečně určitá tak,

aby žalobce věděl, kterých konkrétních vyplacených částek se daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 má týkat. Jednalo se výlučně o částky, které byly vyplaceny Ing. T. za jím vystavené faktury v celkové částce 3.608.931 Kč bez DPH.

Ve vztahu k této výzvě tudíž krajský soud uzavírá, že se nejednalo o nezákonnou výzvu a že argumentace žalobce v žalobě je v tomto směru lichá. Důvodný předpoklad doměření daně byl na základě skutkových zjištění z obou daňových kontrol dán a žalovaný jednal zcela v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud takovou výzvu dne 20. 9. 2016 vydal.

Žalobce spatřoval nezákonný zásah i v samotném následném provedení doměřovacího řízení. V rámci doměřovacího řízení již však nenapadá žádné konkrétní úkony žalovaného, které by mohly znaky nezákonného zásahu příp. naplňovat. I z předložených listin žalovaného a z jeho vyjádření je evidentní, že po vydání výzvy dne 20. 9. 2016 se řešily pouze žádosti žalobce o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení a stížnost proti vydané výzvě a žádost o prošetření vyřízení stížnosti. Žádný z těchto úkonů žalovaného žalobce výslovně nezpochybnil. Poté, co žalobce podal dne 30. 10. 2016 a dne 1. 11. 2016 dvě dodatečná daňová tvrzení již vůči němu nebyly činěny žádné úkony v rámci doměřovacího řízení a dne 6. 1. 2017 byl vydán dodatečný platební výměr, který se podle § 144 odst. 1 daňového řádu žalobci neoznamoval a proti kterému nebylo přípustné odvolání.

Tvrzení žalobce o nezákonnosti provádění doměřovacího řízení nemůže být důvodné, neboť žalobce ani výslovně neuvádí, v čem tato nezákonnost spočívala a jak bylo zasazeno do jeho práv. Veškerou svou argumentaci žalobce spojoval především s výzvou ze dne 20. 9. 2016, kterou krajský soud vypořádal shora.

Krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 2 Aps 2/2011 – 95, v němž bylo uvedeno, že „*ve fázi vyměřovacího řízení, kdy je již ukončena daňová kontrola, jakožto jeden dílčí úkon vyměřovacího řízení, a kdy dosud nebyly vydány dodatečné platební výměry, nečiní správce daně zpravidla proti daňovému subjektu žádné úkony (ostatně ani sám stěžovatel žádné konkrétní úkony správce daně netvrdil); správce daně zde provádí své interní postupy, které zpravidla vyústí ve vydání dodatečného platebního výměru. (...) Jestliže stěžovatel neuvedl, jaký konkrétní zásah, pokyn či donucení proti němu správce daně po ukončení daňové kontroly ve vyměřovacím řízení použil, nelze než konstatovat, že ani nebylo možné zkoumat (ne)zákonnost zásahu, který nebyl tvrzen. Lze toliko usuzovat, že se stěžovatel mohl nanejvýš nacházet v obavách, zda a kdy budou vydány dodatečné platební výměry. Samotné vedení vyměřovacího řízení, aniž je namítán konkrétní nezákonný zásah, pokyn či donucení správního orgánu, však nemůže znamenat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Nadto Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, konstatoval, že „[p]rostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.““*

Citovanou pasáž rozsudku lze beze zbytku obdobně aplikovat na probíhající doměřovací řízení, v němž fakticky vůči žalobci po podání dodatečného daňového tvrzení žádné úkony činěny nebyly, a žalobce v žalobě výslovně neuvedl, jaký konkrétní zásah vyjma vydané výzvy dne 20. 9. 2016 měl vůči němu žalovaný vykonat. Obdobně lze uzavřít, že nebyl-li žádný zásah v rámci doměřovacího řízení tvrzen, nebylo možné zkoumat jeho

nezákonnost. S ohledem na uvedené nelze než uzavřít, že tvrzení žalobce o nezákonnosti provedení doměřovacího řízení je nedůvodné, neboť se nezakládá na žádném konkrétním tvrzení o tom, která bylo zasaženo do žalobcových práv.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů tohoto 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 nějaké náklady vznikly. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 5. září 2017

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka