



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Golden Snack, s. r. o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zastoupen Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2016, č. j. 48015/16/5300-22442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 51 Af 33/2016 – 63,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 51 Af 33/2016 - 63, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2016, č. j. 48015/16/5300-22442-711359, **se zrušuje** a
věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Hany Zahálkové, advokátky, na náhradu nákladů řízení celkem 28.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 19. 11. 2013 u žalobce (dále jen „stěžovatel“) daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období listopad roku 2010 až prosinec roku 2012 a únor až září roku 2013. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že si stěžovatel uplatnil odpočty daně i ze služeb poskytovaných Ing. J. T., který byl v období od 5. 2. 2008 až 1. 4. 2016 společníkem stěžovatele.

[2] Správce daně posoudil příjmy Ing. T. jako příjmy ze závislé činnosti, které nespadají pod § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Ze služeb poskytovaných Ing. T. podle správce daně stěžovatel nebyl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období listopad roku 2010 až prosinec roku 2012 a únor roku 2013 až září téhož roku.

[3] Stěžovatel podal odvolání, ve kterém především zdůraznil, že činnost Ing. T. nenaplnňovala znaky závislé činnosti, přičemž vymezení ekonomické činnosti dle § 5 odst. 2 ZDPH neodpovídá vymezení této činnosti v čl. 9 a 10 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému DPH, v konsolidovaném znění (dále jen „směrnice o DPH“). Závěrem stěžovatel správci daně vytkl, že daňová kontrola byla nezákonná, neboť správce daně stěžovatele nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ačkoliv pro daný postup byly splněny všechny podmínky stanovené zákonem.

[4] Žalovaný odvolání v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u krajského soudu, který ji zamítl.

[6] K povaze vztahu mezi Ing. T. a stěžovatelem soud shrnul, že je zapotřebí ve smyslu usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, zkoumat, jaký charakter vztahu v konkrétním případě dominuje. Soud za podstatné k naplnění povahy nezávislé ekonomické činnosti považoval kumulativní splnění kritérií vymezených judikaturou a potvrzených rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 29. 9. 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29, a připomněl, že *„nelze s ohledem na dikci směrnice o DPH ze systému DPH vyloučit osoby, které svou činnost nevykonávají v pracovněprávním (či obdobném) vztahu a které rizika plynoucí z takové činnosti plně nesou, pak lze a contrario konstatovat, že vyloučení osob, které uvedená rizika netíží, unijní právo neznemožňuje.“*

[7] V projednávaném případě krajský soud dospěl k závěru, že Ing. T. u činností vykonávaných ve vztahu ke stěžovateli nenesl žádné hospodářské riziko, vykonával svou činnost prakticky výhradně pro stěžovatele (97, 5 % jeho příjmů) a svou činností objektivně naplňoval podstatu podnikání stěžovatele. K námitce registrace Ing. T. k DPH

připomněl, že „[n]elze připustit, aby umožnění registrace k dani z přidané hodnoty *via facti* zavázalo správní soud k určitému právnímu posouzení dané věci. Zároveň platí (jak shora uvedeno), že výčet činností, pro něž má Ing. T. živnostenské oprávnění, je výrazně širší než pouhé zprostředkování obchodu a služeb. Závěr o tom, že uvedenou činnost vůči žalobci nevykonával coby nezávislou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, tak nelze bez dalšího vztáhnout i na činnosti ostatní a nelze proto vyloučit, že ve vztahu k těmto činnostem je Ing. T. vskutku osobou povinnou k dani a jeho registrace k DPH je proto zcela v pořádku.“

[8] K namítanému porušení zásady zákazu libovůle a předvídatelnosti soud zdůraznil, že daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za roky 2000 až 2003 sice u stěžovatele žádná pochybení obdobná nyní vytýkaným neobjevily, to ovšem bylo zapříčiněno tím, že proběhly před účinností ZDPH.

[9] Soud pro nadbytečnost nepřipustil provedení výsledku obchodních zástupců stěžovatele, pana B. a V., neboť dle smluv o obchodním zastoupení uzavřených se stěžovatelem, jmenovaným zástupcům náležela odměna odvozená od bonity sjednaného obchodu kalkulovaná pro jednotlivé obchodní případy. Postavení těchto dvou obchodních zástupců bylo dle názoru soudu podstatně odlišné od postavení Ing. T., především pro nesení hospodářského rizika.

[10] Závěrem se krajský soud vyslovil též ke stěžovatelem namítané nezákonnosti daňové kontroly a dovolávání se aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu. Uzavřel, že správce daně v rozhodné době nemohl vědět či předpokládat, že činnost Ing. T. neměla být pro účely ZDPH považována za nezávislou ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 tohoto zákona, neboť zodpovězení této otázky 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.

II. Obsah kasační stížnosti

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel velmi obsáhlou kasační stížnost, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel připomněl, že odměna ve výši 70.000 Kč měsíčně je zcela v souladu s dikcí § 659 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, přičemž hospodářské riziko nese stěžovatel ve smyslu § 373 a násl. obchodního zákoníku.

[13] Vytýká-li krajský soud nedoložené tvrzení stěžovatele, že Ing. T. neužíval telefon, počítač ani automobil stěžovatele, nýbrž vlastní telefon, počítač a automobil, pak opět jde o prokázání negativní skutečnosti a stěžovatel toto neprokazuje.

[14] Podle stěžovatele je věcí Ing. T., zda bude mít i více než jednoho klienta, kterým bude poskytovat své zprostředkovatelské služby. Obchodní zástupci B. a V. navíc vykonávali pro stěžovatele taktéž činnost, která byla předmětem jeho činnosti; tito nesli

dle § 373 obchodního zákoníku stejné hospodářské riziko jako Ing. T. Nelze mu tudíž klást k tíži, že Ing. T. od něj inkasoval značný podíl svých příjmů.

[15] Závěr krajského soudu o tom, že pravidla upravená ZDPH nebyla v letech 2000 až 2003 účinná, je mylný, neboť znění § 5 odst. 2 odpovídalo znění § 4 v rozhodné době účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[16] Návazně stěžovatel konstatoval, že příjmy vyplacené Ing. T. nemají být považovány za příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), k čemuž zmínil pasáž z usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2015, sp. zn. I ÚS 1657/16. Dále uvedl, že Ing. T. svou obchodní činnost vykonává i pro jiné subjekty, hradí si veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek; stěžovatel navíc Ing. T. neurčuje způsob provedení či dobu provedení činnosti obchodního zástupce. Dle stěžovatele v jeho vztahu s Ing. T. nedominuje postavení této osoby jako společníka. Co více, stěžovatel se zprostředkovatelskou činností nezabývá; sjednání smluvních podmínek a ceny záviselo na jednateli stěžovatele, nikoliv na Ing. T..

[17] V neposlední řadě stěžovatel namítl, že jeho činnost či činnost společníka není shodná s činností prováděnou Ing. T.; nepřekrývají se. Zprostředkovatelství mohlo být poskytnuto stěžovateli kýmkoliv jiným (blíže rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96). Následně obsáhle argumentoval ve vztahu k nemožnosti podřadit činnost Ing. T. pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP (str. 11 - 20) upozornil na skutečnost, že Ing. T. nesplňuje všechny znaky stanovené pro výkon závislé činnosti dle pokynu Ministerstva financí D - 285 a návazné judikatury.

[18] Stěžovatel nesouhlasil ani s právním posouzením otázky vyloučení aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu na jeho případ. Správci daně bylo, dle jeho slov, při místním šetření předáno na elektronickém nosiči kompletní účetnictví stěžovatele za rok 2011. Z obsahu předaných podkladů a popisu činnosti, který správci daně podala jednatelka společnosti v rámci místního šetření, muselo být správci daně jasné, že příjmy Ing. T. měly být zdaněny ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Ačkoliv v posuzovaném případě bylo zřejmé či alespoň bylo možné důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, správce daně namísto postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu.

III. Vyjádření žalovaného a 3 repliky stěžovatele

[19] V reakci na kasační stížnost žalovaný předně uvedl, že Ing. T. sám osobně zprostředkoval obchod s výrobky stěžovatele, průběžně objížděl prodejny obchodního řetězce Kaufland a kontroloval výrobky v regálech. Stěžovatel by bez osobní práce prováděné Ing. T. neměl zajištěn odbyt svých výrobků. Žalovaný upozornil, že ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že Ing. T. v podstatě nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost a na stěžovateli byl ekonomicky závislý. Nenesl vlastní hospodářské riziko, neboť jeho odměna nebyla závislá na hospodářském výsledku činnosti stěžovatele. Ing. T. nevykazoval žádný obchodní majetek a nebylo zjištěno, že by výdaje vynaložené na nákup pohonných hmot souvisely s jeho podnikatelskou činností. Pokyn D-

285 pouze formuluje nejčastější indikátory naplnění pojmu „závislá činnost“ a nikoliv vždy a za všech okolností platná kritéria, a to primárně ve vztahu k § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

[20] Žalovaný k výsledku paní Š. uvedl, že svědkyně potvrdila, že Ing. T. vykonával zprostředkovatelskou činnost osobně. Dále se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu stran výsledku svědků B. a V., přičemž zdůraznil, že těmto obchodním zástupcům náležela odměna odvozená výhradně od bonity sjednaného obchodu kalkulovaná pro jednotlivé obchodní případy a ani jeden z nich v rozhodné době nebyl společníkem stěžovatele.

[21] Poslední kasační námitkou, ke které se žalovaný vyjádřil, byla zákonnost zahájení daňové kontroly. Připomněl, že stěžovatel podal proti vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2013 stížnost, ve které správce daně žádal o učinění opatření spočívajícího ve sdělení, že není povinen reagovat na výzvu k podání dodatečného tvrzení.

[22] Žalovaný tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[23] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrval na svém názoru, že činnost obchodních zástupců B. a V. byla svým obsahem stejnou zprostředkovatelskou činností, jakou vykonával Ing. T. s jediným rozdílem – Ing. T. byl v rozhodné době společníkem stěžovatele. Právě tento rozdíl je dle stěžovatele jediným (nesprávným) důvodem pro posouzení činnosti Ing. T. jako závislé činnosti.

[24] Stěžovatel následně zaslal dvě doplnění repliky. V prvním ze dne 2. 5. 2018 uvedl, že správce daně seznal, že zprostředkovatelská činnost Ing. T. a pánů B. a V. není závislou činností. Žalovaný proto dospívá k závěru, že v roce 2010, 2011 a 2012 byla činnost prvně jmenovaného posouzená jako činnost závislá, „jen a jen proto, že Ing. T. byl společníkem“.

[25] Stěžovatel dále dne 23. 5. 2018 doplnil kasační stížnost v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 84/2017 – 35, kde soud uvedl, že „[z]ávislost dodavatelů na osobě stěžovatele byla podstatným způsobem snížena, neboť mohli odmítat nabízené zakázky, stanovovali si pracovní dobu i přestávky dle svých potřeb, sami odpovídali za způsobenou škodu a sami si zajišťovali dopravu, pracovní oděv i základní nářadí. Stěžovatel sice dodavatele úkoloval a kontroloval výsledky jejich práce, nicméně z provedených výsledků nelze jednoznačně určit, jaké intenzity dohled stěžovatele dosahoval“ (bod 22 rozsudku). V souvislosti se shora citovaným stěžovatel uzavřel, že „[z]ávislost Ing. J. T. na stěžovateli byla snížena tím, že mohl odmítat nabízené zprostředkování, stanovoval si sám pracovní dobu a přestávky dle svých potřeb, sám odpovídal za způsobenou škodu a sám zajišťoval dopravu, pracovní oděv i základní náčiní k výkonu zprostředkovatelské činnosti. Stěžovatel tohoto dodavatele neúkoloval ani nekontroloval výsledky jeho práce, jen stěžovatele zajímala výše obrátů a tudíž, zda zprostředkovatelská činnost Ing. J. T. nese kýžený efekt spočívající v obracech prodávaných výrobků. Celkový kontext prováděné zprostředkovatelské činnosti potvrzuje to, že činnost Ing. J. T. koordinoval a při samotném provádění prací požíval Ing. J. T. volnost. Závislost tohoto dodavatele na stěžovateli nedosahovala takové míry, aby činnost mohla být podřazena pod závislou činnost dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních

z příjmů ve smyslu usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005. Tomu odpovídá, že stěžovatel na sebe nepřevzal v plné míře hospodářské riziko (ve smyslu nedosažení předpokládaných výsledků zprostředkování), neboť vyšší odměny stanovoval dle výše obrátů prodáváných výrobků.“

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných námitek a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž shledal, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] Úvodem soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, která nevystihují podstatu věci, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost, replika a přílohy. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

[29] Kasační stížnost míří k objasnění správnosti dvou hlavních právních závěrů soudu; zda plnění přijatá stěžovatelem od Ing. T. představovala zdanitelná plnění dle § 2 ZDPH (jestli se jednalo o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost) a zda zahájení daňové kontroly bylo v souladu se zákonem, především s § 145 odst. 2 daňového řádu. Dílčí otázkou je i posouzení důsledků spojených s důkazním břemenem a namítaným porušením závěrů tzv. negativní teorie důkazní. Podstatou řízení však zůstává otázka oprávněnosti stěžovatele uplatnit si nárok na odpočet daně ze služeb poskytnutých mu Ing. T.

IV.a) Samostatně uskutečňovaná ekonomická činnost

[30] Správce daně shledal, že služby poskytované Ing. T. stěžovateli nejsou samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností; stěžovatel tudíž z jejich přijetí není oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH.

[31] Dále ke kritériu samostatnosti ekonomické činnosti.

[32] Kritérium „samostatnosti“ ekonomické činnosti v § 5 odst. 2 ZDPH vychází z práva Evropské unie, konkrétně z čl. 4 odst. 4 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátů. Stejně kritérium obsahuje v čl. 9 odst. 1 i směrnice o DPH.

[33] Soudní dvůr se v několika svých rozsudcích vyslovil k nyní posuzované otázce. Tuto judikaturu shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 - 29, kde uvedl, že „[z]a účelem určení, zda posuzovaná jednotka vykonává ekonomickou činnost samostatně, je třeba zjistit, zda se nachází ve vztahu podřízenosti vůči jednotce jiné. Pro posouzení existence takového vztahu **podřízenosti** je dle judikatury Soudního dvora třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí svou činnost **vlastním jménem**, na **svůj účet** a na **vlastní odpovědnost**, jakož i to, zda **nese hospodářské riziko** spojené s výkonem takové činnosti, **svobodně si určuje podmínky výkonu práce** a **sama vybírá honoráře tvořící její příjem** (srov. rozsudky ze dne 26. 3. 1987, věc 235/85, Komise Evropských společenství proti Nizozemskému království, ze dne 27. 1. 2000, věc C-23/98, Staatssecretaris van Financiën proti J. Heerma, a ze dne 18. 10. 2007, věc C-355/06, J. A. van der Steen proti Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, které se sice vztahují k šesté směrnici, jejich závěry jsou však plně přenositelné i na výklad směrnice 2006/112/ES, neboť relevantní ustanovení obou směrnic jsou obsahově shodná; k užití těchto východisek i při aplikaci směrnice 2006/112/ES viz zejména výše citovaný rozsudek ve věci C-276/14)“ (důraz přidán).

[34] V rozsudku ze dne 23. 3. 2006, ve věci C-210/04, FCE Bank plc proti Ministero dell'Economia e delle Finanze, bod 33, Soudní dvůr připomněl, že „[...] článek 4 šesté směrnice definuje ‚osoby povinné k dani‘. Toto postavení mají osoby, které provádějí hospodářskou činnost ‚samostatně‘. Odstavec 4 téhož článku upřesňuje, že použitím výrazu ‚samostatně‘ se vylučují z povinnosti odvádět daň osoby, které váže k jejich zaměstnavateli jakýkoliv právní svazek, který zakládá vztah **podřízenosti** zejména v oblasti **pracovních podmínek** a **odměňování zaměstnance** a **odpovědnosti zaměstnavatele** (viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další, C-78/02 až C-80/02, Recueil, s. I-13295, bod 35) (důraz přidán)“

[35] Zákon o daních z příjmů v § 6 stanoví určitý okruh osob, jejichž příjem se zdaňuje jako příjem ze závislé činnosti (příkladmo se jedná o příjem za práci člena družstva, společník společnosti s ručením omezeným či odměna likvidátora). V rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 - 29 k tomuto soud poznamenal, že „[j]akkoliv taková právní konstrukce může být pro účely daně z příjmů zcela legitimní, nelze ji rozšiřovat i do systému daně z přidané hodnoty, který na úrovni unijního práva s žádnou legální fikcí nepočítá, pojem osoby povinné k dani pojímá širokým způsobem a výjimku stanovenou pro osoby v zaměstnaneckém či obdobném poměru vykládá s ohledem na fakticitu jejich vztahu. Zatímco směrnice 2006/112/ES pokládá pro účely výjimky dle čl. 10 za rozhodné to, zda zde skutečně existuje vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem nebo právní svazek jemu obdobný, český zákonodárce přidává odkazem na § 6 zákona o daních z příjmů v poslední větě § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty navíc i kritérium zdanění daní z příjmů. Směrnice 2006/112/ES přitom nedává členským státům možnost odklonit se při provádění čl. 9 nebo čl. 10 od jejich znění a naplnit v nich definovaný pojem osoby povinné (resp. nepovinné) k dani odlišným obsahem, jako to učinil český zákonodárce. Tím, že zákon o dani z přidané hodnoty nepovažuje za osobu povinnou k dani osobu, jejíž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, tak v některých případech dochází k tomu, že ze systému daně z přidané hodnoty vylučuje osoby, které svou činnost nevykonávají v pracovněprávním (či obdobném) vztahu a které rizika plynoucí z takové činnosti plně nesou, což je v rozporu s unijním právem.“ Pro účely stanovení, zda určitá ekonomická (hospodářská) činnost je prováděna samostatně,

proto nemůže být bez dalšího rozhodné, jak je daná činnost zdaňována v režimu ZDP. Námitky spojené s pokynem D-285 jsou proto nepřipadné.

[36] Soudní dvůr v několika svých rozsudcích připomněl, že z bodu 5 odůvodnění směrnice o DPH vyplývá, že „[s]ystém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji“ (srov. rozsudek ze dne 13. 6. 2013, ve věci C-62/12, Galin Kostov proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, bod 29). Jedná se o obecné východisko pro oblast daně z přidané hodnoty.

[37] Posuzování, zda osoba jedná pro účely ekonomické činnosti dle čl. 9 směrnice o DPH, je otázkou skutkovou, která musí být hodnocena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu (srov. např. bod 55 rozsudku ze dne 16. 2. 2012, ve věci C-118/11, Eon Aset Menidjmunt OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite). Jedná se o otázku primárně posuzovanou národními soudy.

[38] Ústavní soud v souvislosti s posuzováním (ne)závislosti činnosti společníka pro společnost v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, zdůraznil, že je zapotřebí „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.“ Ač usnesení Ústavního soudu nejsou považována za závazná ani pro Ústavní soud, ani za obecně precedenčně významná (srov. náleze ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05), argumentační přesvědčivost v nich obsažených závěrů přetrvává. Závěr Ústavního soudu o vyloučení paušálního podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost režimu závislé činnosti byl přitom judikaturou Nejvyššího správního soudu opakovaně potvrzen (srov. rozsudek ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 – 44, nebo ze dne 2. 10. 2015, č. j. 2 Afs 77/2013 – 69).

[39] Dle § 652 obchodního zákoníku, se „smlouvou o obchodním zastoupení obchodní zástupce jako nezávislý podnikatel zavazuje dlouhodobě pro zastoupeného vyvíjet činnost směřující k uzavírání určitého druhu smluv (dále jen "obchody") nebo sjednávat a uzavírat obchody jménem zastoupeného a na jeho účet [obdobně i § 2245 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen "občanský zákoník")]. Odborná veřejnost upozorňuje na skutečnost, že obchodní zástupce vykonává činnost pro zastoupeného na vlastní účet a odpovědnost, soustavně za účelem dosažení zisku. Postavení zástupce jako podnikatele odlišuje obchodní zastoupení jako soukromoprávní obchodní závazek od pracovněprávního vztahu (srov. HORÁK, Pavel. § 2483 [Vymezení pojmu]. In: HULMÁK, Milan. *Občanský zákoník VI: závazkové právo: zvláštní část [§ 2055-3014] : komentář*. V Praze: C.H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-287-8).

[40] S činností obchodního zástupce souvisí i dlouhodobost jeho činnosti, vytváří se trvalé podnikatelské spojení s určitým subjektem (srov. ŠTENGLOVÁ, I., PLÍVA, S.,

TOMSA, M. a kol., *Obchodní zákoník-komentář*. 13. vydání, Praha: C.H.Beck. 2010. ISBN 978-80-7400-354-7, s. 1264). „V praxi je přitom běžné (zejména u výhradního zastoupení), že dochází k dlouhodobé spolupráci zástupce a zastoupeného i v oblasti propagace daného obchodního označení či ochranné známky, reklamy, marketingových postupů a strategií“ (POKORNÁ, J., KOVAŘÍK, Z., ČÁP, Z. a kol. *Obchodní zákoník I.+II. díl – komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s. 2009. ISBN 978-80-7357-491-8, s. 1732). Dlouhodobost vztahu zastoupeného a zástupce zvyšuje závislost zástupce na zastoupeném. Vzhledem k popsanému postavení zástupce jako nezávislého podnikatele však nepřerůstá tento vztah do povahy vztahu pracovněprávního. Dlouhodobost je sice pojmovým znakem smlouvy o obchodním zastoupení, ale jestli daný smluvní vztah bude skutečně dlouhodobým, vždy závisí na konkrétních smluvních ujednáních. (HORÁK, Pavel. § 2483 [Vymezení pojmu]. In: HULMÁK, Milan. *Občanský zákoník VI: závazkové právo: zvláštní část (§ 2055-3014) : komentář*. V Praze: C.H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-287-8.). Vztah obchodního zástupce a zastoupeného se velmi blíží vztahu zaměstnance a zaměstnavatele. Je proto nutné pečlivě vážit (posuzovat), zda se jedná o samostatný výkon ekonomické činnosti či již jde o výkon ekonomické činnosti nesamostatné. O to vyšší musí být kladen důraz na zjištění skutkového stavu a okolností případu.

[41] Obchodní zákoník přitom v rozhodné době nepřipouštěl, aby společník obchodní společnosti pro tuto společnost vykonával činnost obchodního zástupce [viz § 652 odst. 2 písm. b) obchodního zákoníku]. Touto otázkou se však správní orgány, jakož ani soud, vůbec nezabývaly. Dle soudu však není důvodu, proč by obchodní zástupce, nevstoupí-li výkonem své činnosti do konkurence s obchodní společností, již je společníkem, nemohl pro tuto vykonávat činnost obchodního zástupce (srov. nálezy ÚS ze dne 11. 11. 2013, sp. zn. I. ÚS 2447/13, a ze dne 13. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 190/15). Obchodní zástupce však nemůže svou činností fakticky vyprázdnit podnikání (ekonomickou činnost) obchodní společnosti - zastoupeného (srov. judikaturu citovanou v testu specifičnosti a samostatnosti provedeném ve stanovisku GA Pedra Cruze Villalóna ze dne 8. 11. 2011, ve věci C-275/11, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH proti Finanzamt Bayreuth).

[42] Lze shrnout, že pro daň z přidané hodnoty existují určitá kritéria, která charakterizují samostatný (nepodřízený) výkon ekonomické (hospodářské) činnosti. Povahu příjmu vyplaceného společníkovi obchodní společnosti, ve které zastává tuto funkci, je nutno posoudit s ohledem na konkrétní faktickou činnost, ze které společníkovi ten který příjem plyne.

[43] V nyní projednávaném případě krajský soud především zdůraznil, že ve vztahu mezi Ing. T. a stěžovatelem prvně jmenovaný nenesl žádné hospodářské riziko (resp. fixním příjmem ve výši 70.000 Kč bylo hospodářské riziko přinejmenším výrazně sníženo), vykonával činnost obchodního zástupce prakticky výhradně pro stěžovatele a svou činností objektivně naplňoval podstatu podnikání stěžovatele.

[44] Hospodářské riziko činnosti obchodního zástupce spočívá v naplnění podmínek pro získání provize, resp. ziskovost provozování činnosti obchodního zprostředkovatele. Propojení obchodního zástupce a zastoupeného je velmi těsné, dlouhodobé a na samotné hranici pracovněprávního vztahu. Forma sjednání provize souvisí s postavením obchodního zástupce a faktického obsahu výkonu činnosti pro zastoupeného. Zkoumáme-

li povahu vztahu Ing. T. a stěžovatele, je vhodné upozornit na dva příjmy, které z daného vztahu plynuly. Jeden fixní ve výši 70.000 Kč měsíčně a druhý nepravidelný ve výši 0,30 Kč za prodaný kus zboží (dále jen „za kus“). Stanovení provize z prodaného kusu je *prima facie* spojeno s existencí hospodářského rizika. Krajský soud ani žalovaný se však ve smyslu závěrů Ústavního soudu (usnesení sp. zn. IV. ÚS 385/04) a rozsudků Nejvyššího správního soudu odlišností obou příjmů nezabývali a příjmy Ing. T. hodnotili bez dalšího *en bloc*. Krajský soud v této souvislosti dokonce příjem ve výši 0,30 Kč za kus posoudil jako pohyblivou část odměny (fixního příjmu), ačkoliv se o něm ve smlouvě o obchodním zastoupení hovoří jako o „odměně“ a „provizi“, přičemž pro obchodního zástupce je charakteristická právě provize.

[45] Úvaha správce daně a krajského soudu o neobvyklosti takto vysoké smluvní odměny vyplácené pravidelně a bez nutnosti sjednat jakýkoliv obchod se bez dalšího jeví racionální. Spisový materiál však neposkytuje dostatečný podklad pro vynesené závěry. Rozhodnutí krajského soudu, stejně jako rozhodnutí žalovaného, je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a to i stran měsíčního příjmu ve výši 70.000 Kč.

[46] Smluvní podmínky, včetně fixního měsíčního příjmu ve výši 70.000 Kč, mohou odrážet snahu stěžovatele udržet si osobu, která dokáže, jako jediná v ČR, zajistit rozhodného kupce a zabránit jejímu odchodu ke konkurenci. Ze spisového materiálu nevyplývá, zda je uzavírání smluv se společností Kaufland přímo podmíněno jejich zprostředkováním Ing. T., nebo tyto smlouvy mohl uzavírat bez přičinění obchodního zástupce i sám stěžovatel. Skutková zjištění nevyvracejí ani jednu z těchto možností.

[47] Důvod pro posouzení výše, pravidelnosti, sjednání či trvání takto vysokého měsíčního příjmu správce daně neobjasnil (ať skutkově či s ohledem na skutečnost, že daňový subjekt daně neprokázal), obdobně jako charakter vztahu(-ů) mezi Ing. T. a stěžovatelem. Správce daně především nesměřoval dokazování stran charakteru příjmu 0,30 Kč za kus [dle § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není ani jasné, zda se na fixní měsíční příjem dá obecně nahlížet jako na provizi a bez dalšího jej posoudit jako příjem obchodního zástupce. Pro posouzení povahy vztahu totiž nemusí být podstatné, zda je vyplácen pravidelně (70.000 Kč měsíčně) či jednorázově (840.000 Kč ročně [12 x 70.000]), je-li takto vyplácena provize za stejný úkon (sjednání smlouvy s Kauflandem).

[48] Paušální odměňování není v podnikatelském prostředí neznámé. Běžný je např. paušální příjem advokátů za zastupování či poskytování právních služeb, aniž by tito nutně museli být zaměstnanci společností, které si jejich opakované (byť i pravidelné) poskytování služeb sjednaly. Jde o projev smluvní volnosti a volby ekonomicky nejvýhodnější podoby dovoleného smluvního vztahu mezi dvěma nezávislými osobami. Hospodářské riziko navíc bez dalšího nesouvisí s úhradou nákladů činnosti, v opačném případě by jakýkoliv příjem hrazený tzv. paušálem, který pokrývá náklady sjednané činnosti, byl příjmem, který by ekonomickou činnost, v rámci níž je dosahován, činil nesamostatnou.

[49] Bez zodpovězení si podstaty příjmu nelze ani posoudit otázku nesení hospodářského rizika.

[50] Žalovaný v bodu 29 svého rozhodnutí totožnost předmětu podnikání charakterizoval společnou snahou na zvyšování zisku stěžovatele. Tím, že se Ing. T. snažil zvýšit zisk stěžovatele, aby zvýšil částku plynoucí mu z nároku na podíl na zisku, tak dle správce daně usiloval již o blaho společnosti, proto byl předmět podnikání Ing. T. a stěžovatele totožný. Daná úvaha se však zcela vymyká věcnému posouzení povahy činnosti. Je totiž obecně známo, že společníci mají zájem na tom, aby obchodní společnost, v níž jsou finančně zainteresováni, dosahovala co největšího zisku. Stejně tak i obchodní zástupci budou mít zájem na tom, aby obchodní společnost, která jim vyplácí provizi, dosahovala co nejvyššího zisku, což zpravidla souvisí s množstvím prodaných výrobků a poskytnutých služeb.

[51] Krajský soud se nemýlí v tom, že zprostředkovatelská činnost je vlastní prakticky každému podnikání. Není již ovšem pravdou, že proto se činnost Ing. T. překrývala s předmětem podnikání stěžovatele. V souvislosti s touto úvahou krajského soudu by platilo, že všichni obchodní zástupci naplňují předmětem své činnosti podstatu podnikání zastoupeného. Obchodní zástupci by tudíž nikdy neprováděli samostatnou ekonomickou činnost, což je absurdní. Přestože v rozhodnutí správce daně i krajského soudu se konstatuje, že předmět činnosti Ing. T. a stěžovatele je obdobný, ze živnostenského rejstříku vyplývá, že v rozhodné době měl výlučně Ing. T. zapsány činnosti „zprostředování obchodu a služeb v režimu živnosti volné“ a „poradenská činnost v oblasti potravinářství“. Rozhodnutí postrádá vypořádání i této skutečnosti.

[52] Soud neodhlédl ani od skutečnosti, že správce daně posoudil příjem Ing. T. jako příjem, který nespadá do působnosti směrnice o DPH pouze v období, v němž byl Ing. T. společníkem stěžovatele. Postup správce daně zavdává pochybnosti o ostatních důvodech odlišné kvalifikace činnosti a následného doměření daně. Je tomu tak, neboť příjem Ing. T., ačkoliv činnost, kterou pro stěžovatele vykonával, zůstala neměnná, byl pouze v období, ve kterém Ing. T. byl společníkem stěžovatele, posouzen jako příjem, který neplyne ze zdanitelného plnění.

[53] Tvrdí-li správní orgán (a krajský soud potvrzuje), že hlavním důvodem pro doměření DPH byla absence hospodářského rizika, které bylo kryto právě z výše uvedeného příjmu, nenachází jeho tvrzení opodstatnění v jeho vlastním chování (přístupu k ostatním zdaňovacím obdobím). Nachází-li se správní orgán v nejistotě ohledně výkladu určitého pravidla chování, není řešením tzv. „projudikování“ věci. V daňovém právu platí princip právní jistoty a výkladový princip *in dubio pro mitius*. Oba jsou v právním státu také od toho, aby každý daňový subjekt měl minimálně na začátku zdanitelného období možnost předvídat, jaká výše daně ho čeká, a to nejenom s ohledem na znění zákona, ale také předchozí věcné závěry správce daně.

IV.b) Zahájení daňové kontroly v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu

[54] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že při místním šetření správci daně předal své kompletní účetnictví za rok 2011. Dle stěžovatele přitom z obsahu předaných podkladů a popisu činnosti, který správci daně podala jednatelka společnosti v rámci místního šetření, jasně vyplývá, že dojde k doměření daně.

[55] Předně je vhodné uvést, že dle sdělení žalovaného stěžovatel podal proti výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2013 stížnost, ve které správce daně žádal o učinění opatření spočívajícího ve sdělení, že není povinen reagovat na výzvu k podání dodatečného tvrzení. Dále v kasační stížnosti, jakož i v řízení před krajským soudem a správními orgány, se stěžovatel od popisu činnosti, který správci daně podala jednatelka, distancuje.

[56] Krajský soud se otázkou (ne)aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu zabýval na stranách 13 až 16 svého rozsudku. Se závěry, jakož i úvahou soudu, se kasační soud plně ztotožňuje. K posouzení, zda bude daň doměřena, či nikoliv, je v případě stěžovatele zapotřebí provést poměrně rozsáhlé dokazování a vyhodnotit řadu kritérií a skutkových okolností (srov. body [70] až [72] rozsudku krajského soudu). Správce daně v nyní projednávané věci neměl možnost si učinit, při shromážděných důkazních prostředcích, byť předběžný úsudek o tom, zda daň bude či nebude doměřena.

IV.c) Negativní teorie důkazní

[57] Stěžovatel stran důkazního břemena brojí proti tomu, že není v jeho silách prokázat, že za Ing. T. nenesl výdaje. Má za to, že negativní skutečnosti se neprokazují.

[58] Stěžovatelem zastávaný koncept negativní teorie dělení důkazního břemene reprezentovaný tezí „negativní skutečnosti se neprokazují“, vychází z římskoprávní formule *negativa non sunt probanda*. Na nesmyslnost tohoto konceptu dělení důkazního břemene, jakož i kritický rozbor jeho následků, poukazuje již v 19. století Moritz August von Bethmann Hollweg (srov. BETHMANN-HOLWEG, M. A. *Versuche über einzelne Theile der Theorie des Civilprozesses*. Berlin - Stettin: Nicolaischen Buchhandlung, 1827 s. 323). Jeho závěry potvrdila jak česká procesualistika, tak i zahraniční (srov. LAVICKÝ, P. *Důkazní břemeno v civilním řízení soudním*. Praha: Leges, 2017. s. 231 an.). V daňovém řízení se pro rozložení důkazního břemene obecně uplatňují ustanovení daňového řádu, zejména § 92 tohoto zákona. Daňový řád umožňuje důkazní břemeno přenést na daňový subjekt, který určité skutkové otázky musí prokázat, přičemž k prokázání určité skutečnosti, a to i negativní, mnohdy postačí provedení svědecké výpovědi. V daném případě však správce daně zcela selhal již při shromažďování relevantních důkazních prostředků a v řízení vyvstává řada otázek, bez jejichž zodpovězení nelze dát odpověď na otázku: Jaká je povaha vztahu mezi Ing. T. a stěžovatelem?

V. Závěr a náklady řízení

[59] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za stávajícího stavu spisového materiálu žalovaný postrádá pro svá rozhodnutí dostatek podkladů. Žalovaný, jakož i krajský soud, postrádají pro své závěry dostatečné důvody skutkové. Svou argumentaci ve vztahu ke všem příjmům Ing. T. opírají o skutečnosti v řízení nezjišťované, resp. zjištěné skutečnosti nepřipustně zobecňují. Soud proto považuje rozhodnutí krajského soudu a žalovaného za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[60] V novém řízení žalovaný musí důkladně a důsledně zhodnotit vztah Ing. T. a stěžovatele; vzít v úvahu zde zmíněná východiska. Především bude na žalovaném, aby

vedl dokazování co do právních důvodů a okolností vzniku příjmů vyplacených stěžovatelem Ing. T., a to ať již se závěrem skutkovým či konstatováním, že určité skutečnosti stěžovatel neprokázal. Setrvá-li totiž žalovaný na tom, že stěžovatel není oprávněn uplatnit si nárok na odpočet daně, musí přesně identifikovat výši a povahu jednotlivého příjmu, jenž je příjmem z činnosti, která není zdanitelným plněním.

[61] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[62] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na právní zastoupení.

[63] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen daňovým poradcem, Ing. Radkem Lančíkem. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Doplnění žaloby ze dne 24. 12. 2016 soud jako úkon právní služby – podání ve věci samé - nevyhodnotil, neboť v něm žalobce pouze specifikoval důkaz k jednomu z již uplatněných žalobních bodů a upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu a pro věc samou tak toto podání nic nového nepřineslo. Doplnění ze dne 30. 10. 2017 se týkalo zcela jiné daně a řízení. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou, Mgr. Hana Zahálková, která v tomto řízení učinila dva úkony právní služby, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupcům stěžovatele odměnu za šest úkonů právní služby ve výši 5 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč, celkem tedy 17.000 Kč. Jelikož jsou stěžovateli zástupci plátcí DPH (dle údajů z registru plátců DPH), je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 3.570 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 20.570 Kč.

[64] Celkem tak náklady řízení činí 28.570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Hany Zahálkové, advokátky, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 31. července 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu