



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Ing. J. T.**, bytem ...
zastoupen daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem, se sídlem
Divadelní 4, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č.j. 11387/18/5200-10421-711070,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č.j. 11387/18/5200-10421-711070, se
z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč ve lhůtě do
30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Radka
Lančíka, daňového poradce.

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č.j. 11387/18/5200-10421-711070 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010, 2011, resp. 2012 vydaným Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 30. 3. 2017, pod č.j. 535864/17/2308-50521-401864, č.j. 611105/17/2308-50521-401864 a č.j. 612119/17/2308-50521-401864 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ či „*dodatečné platební výměry*“), a tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň ve výši 670 245 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 134 049 Kč (rok 2010), doměřena daň ve výši 661 815 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 132 363 Kč (rok 2011), doměřena daň ve výši 607 485 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 121 497 Kč (rok 2012).

II.

Žaloba

2. Žalobce pod bodem II. žaloby uvedl následující:
3. Dle žalovaného společník Ing. J.T. zprostředkoval prodej výrobků společnosti Golden Snack s.r.o. a za svou činnost fakturoval společník společnosti v jednotlivých letech podle smlouvy pevně stanovenou měsíční částku ve výši 70 000 Kč bez DPH. Kromě toho čtvrtletně fakturoval smluvně stanovenou provizi podle objemu prodaných výrobků do obchodního řetězce Kaufland na území České republiky, Slovenska, Polska, Chorvatska, Rumunska a Bulharska. Společník vykonával činnost, která vyplývala z předmětu činnosti společnosti, (zajišťoval prodej výrobků), vykonával ji osobně, jménem společnosti a na její účet. Svou činností se Ing. J.T. přímo podílel na fungování společnosti Golden Snack s.r.o. a dosahování jejího zisku. Příjmy vyplacené společníkovi Ing. J.T. měly být zdaněny daní ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písmeno b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), jako příjmy za práci společníků a jednatelů, i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby. Přitom pro právní kvalifikaci příjmů společníků a jednatelů společností s ručením omezeným za činnost vykonávanou pro společnost není ve smyslu citovaného ustanovení rozhodující, na základě jakého právního vztahu společníkovi nebo jednateři tyto příjmy plynou. Dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti označován jako „*zaměstnanec*“ a plátce, u kterého „*zaměstnanci*“ vykonávají práci, je označen jako „*zaměstnavatel*“. Z toho důvodu je na společnost Golden Snack s.r.o. pohlíženo jako na zaměstnavatele, který byl v souladu s § 38h zákona o daních z příjmů povinen srazit a odvést daň z příjmu ze závislé činnosti z příjmu vyplaceného Ing. J.T.
4. S žalovaným nelze souhlasit.
5. Činnost vykonávaná Ing. J.T. nebyla běžnou činností společnosti Golden Snack s.r.o. a předmětem jejího podnikání, protože společnost Golden Snack s.r.o. se zprostředkovatelskou činností nezabývala. Svou činností se Ing. J.T. nijak nepodílel na fungování společnosti, protože obchody jen zprostředkoval a jako společník nijak neovlivňoval cenovou politiku společnosti Golden Snack s.r.o. vůči obchodním řetězcům, protože toto bylo věcí jednatele společnosti Golden Snack s.r.o. pana Ing. J.M. Není pravda, že kdyby Ing. J.T. nevyjednal podmínky, obchod by nebyl uzavřen, jelikož

sjednání podmínek je také věcí jednatele společnosti Golden Snack s.r.o. pana Ing. J.M., a to Ing. J.T. nebyl. Nijak se Ing. J.T. nepodílel na prodeji výrobků za vyjednanou prodejní cenu nebo dokonce na sjednání veškerých smluvních podmínek, protože toto vše bylo věcí jednatele společnosti Golden Snack s.r.o. pana Ing. J.M.. Ze strany Ing. J.T. šlo skutečně jen o zprostředkování. Ing. J.T. podnikal vlastním jménem a na vlastní odpovědnost na základě živnostenského listu za účelem dosažení zisku. Nikdo ho k tomu nenutil, šlo o jeho svobodnou vůli, jaký právní vztah se společností Golden Snack s.r.o. uzavře. V tomto případě došlo ke svobodnému uzavření obchodněprávního vztahu, jedná se o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost a činnost prováděná Ing. J.T. je nezávislou činností. Vzhledem k tomu, že šlo o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost, nelze příjmy vyplácené Ing. J.T. v letech 2010, 2011, a 2012 za zprostředkování obchodu považovat za příjmy zdaňované dle § 6 odst. 1 písmeno b) zákona o daních z příjmů. Ing. J.T. vykonával činnost osobně, avšak nikoliv jménem a na účet společnosti Golden Snack s.r.o., protože obchody sama uzavírala společnost Golden Snack s.r.o. na svůj účet a Ing. J.T. tyto obchody pouze zprostředkoval. Není pravda, že svou činností se Ing. J.T. přímo podílel na fungování společnosti Golden Snack s.r.o. a dosahování jejího zisku, protože bylo věcí společnosti Golden Snack s.r.o., zda obchod uzavře či neuzavře, a toto Ing. J.T. nemohl nijak ovlivnit. Je pravda, že kdyby Ing. J.T. nevyjednal podmínky, obchod by nebyl uzavřen, a to bylo také úkolem jeho zprostředkovatelské činnosti. K doložení tohoto tvrzení byli Ing. J.T. a Ing. J.M. vyslechnuti Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Táboře: * č.j. 359470/14/2212-05401-301090 ze dne 5. 2. 2014, * č.j. 941751/14/2212-05401-301090 ze dne 14. 4. 2014.

6. Zde zaujal stanovisko Ústavní soud v usnesení sp.zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005: *Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, tedy tak, 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. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná NSS by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě).*
7. Tvrdí-li proto žalovaný, že příjmy z činnosti, která má povahu práce pro společnost Golden Snack s.r.o., jsou vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to i tehdy, jestliže společník Ing. J.T. vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění, pak s odkazem na citované usnesení Ústavního soudu nemá pravdu. Žalovaný totiž musí zkoumat, zda a do jaké míry je činnost Ing. J.T. vykonávána závisle na společnosti Golden Snack s.r.o.
8. Zde zaujal stanovisko Nejvyšší správní soud v rozsudku sp.zn. 2 Afs 24/2010-96 ze dne

31. 8. 2010: *Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. b) označuje příjmy společníků a jednatelů společnosti, které mu jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, a tedy zakládá legální fikci, že se o tento druh příjmů jedná. Důvodem nepochybně bylo, aby i činnost společníka pro společnost byla zdaněna tak, jako činnost ostatních jejích pracovníků; tomu napovídá i znění § 6 odst. 2 cit. zákona, podle něhož je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků dále označen jako „zaměstnanec“ a plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Neznamená to však, že zdanění podle tohoto ustanovení podléhá každý příjem, který společník či jednatel od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na skutkových okolnostech. Jak stěžovatel, tak i žalobce a krajský soud při tomto posouzení poukazují na výklad zastávaný v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Právě pro srovnání skutkových okolností je třeba zmínit přehled stávající judikatury (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V nyní posuzovaném případě se však skutkové okolnosti od všech výše uvedených případů zásadně liší. Předmět činnosti společnosti (žalobce) i předmět živnostenské činnosti společníka a jednatele nebyl shodný. Žalobce byl provozovatelem autobazaru, jeho společník mimo to vlastnil živnostenské oprávnění, v jehož rámci, nezávisle na společnosti, žalobce ve vlastní dílně a v jím pronajaté myčce aut prováděl čištění a údržbu vozidel. Předměty činnosti tedy byly odlišné, v této části se nepřekrývaly, a ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka a jednatele byl využitelný pro společnost ještě neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti. Žalobce tyto služby pro své podnikání využil a jistě mu byly ku prospěchu, neboť čištění a údržba vozů určených k prodeji napomáhala jeho zisku. Stejně tak ovšem k jeho zisku mohla přispět služba poskytnutá kýmkoliv jiným. Sám čištění a údržbu vozidel nemohl provádět a bylo třeba, aby si ji zajistil za úplatu od jiného subjektu. Je třeba znovu poukázat na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04, podle něhož je vyloučeno paušální podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost závislé činnosti. Za rozhodující pro výjimku označil právě nezávislost činnosti společníka jako osoby samostatně výdělečně činné na společnosti, obsah vztahu, výkon této činnosti i pro jiné subjekty, používání vlastního obchodního majetku, hrazení vlastních nákladů s touto činností spojených, určení způsobu a doby provedení práce. Pouze tento poslední rys by mohl nasvědčovat vztahu závislosti, ovšem není tomu tak.*

9. Tvrdí-li proto žalovaný, že činností se rozumí i živnostensky prováděné dodávky služeb, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti Golden Snack s.r.o., pak s odkazem na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nemá pravdu. Žalovaný musí zkoumat, do jaké míry či zda vůbec činnost vykonávaná Ing. J.T. je shodná s činností vykonávanou společností Golden Snack s.r.o., tedy zda předmět činnosti společnosti Golden Snack s.r.o. i předmět činnosti společníka Ing. J.T. byl či nebyl shodný.
10. Činnosti prováděné společníkem Ing. J.T. a činnosti prováděné společností Golden Snack s.r.o. jsou odlišné a nepřekrývají se. Ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka Ing. J.T. je využitelný společností Golden Snack s.r.o. ještě neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti. Společnost Golden Snack s.r.o. služby poskytnuté společníkem Ing. J.T. využila pro své podnikání a napomáhaly ji k dosažení zisku. Stejně tak ovšem k dosažení zisku mohla přispět služba poskytnutá kýmkoliv jiným. Tyto skutečnosti jsou souladné s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2010-96 ze dne 31. 8. 2010.
11. Jestliže Nejvyšší správní soud řekl, že za výjimku lze označit: * nezávislost činnosti společníka jako osoby samostatně výdělečně činné na společnosti, * obsah vztahu, * výkon této činnosti i pro jiné subjekty, * používání vlastního obchodního majetku, * hrazení

vlastních nákladů s touto činností spojených, * určování způsobu a doby provedení práce, pak žalovaný měl vysvětlit, která z uvedených výjimek byla porušena a čím byla porušena, aby příjem z činnosti společníka Ing. J.T. bylo možné zdanit jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nic takového se ale nestalo a výpověď Ing. J.T. a Ing. J.M. hovoří pro splnění uvedených výjimek: * č.j. 359470/14/2212-05401-301090 ze dne 5. 2. 2014, * č.j. 941751/14/2212-05401-301090 ze dne 14. 4. 2014.

12. Na rozdíl od žalovaného proto nelze souhlasit s tím, že příjmy vyplacené společníkovi Ing. J.T. mají být zdaněny daní ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jako příjmy za práci společníků a jednatelů, i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby.
13. Předchozí daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000, 2001 a 2002 neshledala závad u vyplácení zprostředkovatelských provizí panu Ing. J.T. – viz zpráva o kontrole č.j. 79591/03/110931/3996 ze dne 19. 6. 2003.
14. Ing. J.T. a společnost Golden Snack s.r.o. uzavřeli svobodně obchodněprávní vztah. Pokud je svobodně uzavřen obchodněprávní vztah, jedná se obchodněprávní vztah, a nelze příjmy z takového vztahu podřadit pod příjmy ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. To vyplývá z rozhodovací praxe daňové správy – viz protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně, č.j. 1936770/14/3301-61563-704095 ze dne 10. 12. 2014: *Správce daně uvádí, že nemá dostatečné důkazní prostředky o tom, že paní M.B. podepsala mandátní smlouvu nedobrovolně a pod nátlakem a že jedna strana smluvního vztahu je neúměrně znevýhodněna. Z tohoto důvodu po provedeném postupu k odstranění pochybností nebude činnost paní M.B. poskytované na základě uzavřené Manažerské smlouvy posouzena jako závislá činnost pro plátce HP TRONIC-prodejny elektro a.s. Dále to vyplývá z těchto rozsudků Nejvyššího správního soudu:*

** č.j. 1 Afs 71/2010-136 ze dne 13. 10. 2010: Takovýto argument stěžovatelky je však nesprávný. Nejvyšší správní soud dal krajskému soudu na výběr, zda učiní srovnání mezd zaměstnanců a odměn osob samostatně výdělečně činných buď v konkrétních číslech, anebo v procentech. Krajský soud provedl toto srovnání v procentech, dovodil, že odměny osob samostatně výdělečně činných byly v průměru o 25 % vyšší, proti tomu ovšem postavil řadu nevýhod, které vyplývaly pro osoby samostatně výdělečně činné z jejich podnikatelského vztahu se stěžovatelkou (viz bod [42] shora). Nutno zdůraznit, že stěžovatelka sama v žádné kasační stížnosti nezpochybňuje správnost průměrného procentuálního rozdílu mezi odměnou „podnikatelů“ a mzdou srovnatelných zaměstnanců ve výši 25 % ve prospěch prve jmenovaných, kterým operuje ve všech svých rozsudcích krajský soud. Žádné další výhody vyplývající těmto osobám z jejich podnikatelského vztahu stěžovatelka ve vztahu ke krajskému soudu neuvedla. Neuvádí je ostatně ani nyní v kasačních stížnostech, kde pouze namítá, že se prý rozhodnutí krajského soudu měla vypořádat s (nijak blíže nespecifikovanými) „výhodami, které přináší podnikání fyzických osob (a které mohou pro konkrétní osoby mít značný význam), pouze zmiňoval jeho nevýhody“. V situaci, v níž se prokázala nedobrovolnost uzavření obchodněprávních vztahů, by bylo čistě iluzorní hledat takovéto údajné výhody podnikatelského vztahu za situace, kdy byl tento vztah dotčeným fyzickým osobám zjevně vnucen. Co by snad bylo lze krajskému soudu vytknout, je jeho opomenutí zahrnout mezi náklady osob samostatně výdělečně činných jejich povinnost k úhradě nákladů spojených s běžnou údržbou pronajatých výrobních prostředků. Tuto povinnost stěžovatelka v žalobách zdůraznila (a stejně tak zdůraznila, že takovouto povinnost běžní zaměstnanci nenesou). Takováto vada krajského soudu však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a nemohla jít ani v neprospěch*

stěžovatelky.

* č.j. 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27. 7. 2006: Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v projednávané věci ze skutkových okolností nevyplývá, že se stěžovatel uzavíráním předmětných smluv dopustil zastřených právních úkonů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, a vztahy mezi žalobcem a smluvními partnery nenaplňují znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Je naprosto přirozené, že se podnikatelé snaží chovat tak, aby to pro ně bylo výhodné. Vzhledem k charakteru vykonávaných prací bylo pro žalobce výhodnější uzavřít smlouvy o dílo než zaměstnat vlastní zaměstnance. Žalobce při uzavírání smluv se smluvními stranami nesimuloval jiný právní úkon, protože právě smlouva o dílo vyhovuje jeho potřebám. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. Nic takového ovšem z obsahu správního ani soudního spisu ani v nejmenším nevyplývá. Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu nejen s obchodním zákoníkem a daňovými předpisy, ale i např. zákonem o zaměstnanosti, nelze za to podnikatele postihovat. Je zřejmé, že v daném případě není zcela vyloučena eventualita určitého porušení zákona o zaměstnanosti (nutno ovšem podotknout, že touto otázkou se Nejvyšší správní soud nezabýval, a proto k ní nezaujímá žádné stanovisko), to však nemůže mít samo o sobě vliv na posouzení, zda jsou předmětné smluvní vztahy zastřenými právními úkony z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti.

* č.j. 7 Afs 72/2008-97 ze dne 15. 1. 2009: V daném případě se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s názorem krajského soudu, že správce daně zpochybnil obsah smluv o dílo vyhodnocením důkazních prostředků předložených stěžovatelem, tj. evidencí docházky a fakturací provedených prací. Pouze na základě těchto důkazních prostředků nelze dospět k závěru, že předmětné smlouvy o dílo jsou simulovanými právními úkony. Nejvyšší správní soud při posuzování skutečné vůle naopak dospěl k závěru, že smluvní strany uzavřením smluv o dílo nezastíraly jiný právní úkon a vztahy mezi stěžovatelem a zhotoviteli nenaplňují znaky závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do právního vztahu vstoupit se všemi důsledky z toho plynoucími a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by stěžovatel např. přiměl k uzavření smluv o dílo druhou smluvní stranu za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. Nic takového však z obsahu správního spisu ani v nejmenším nevyplývá. Stěžovatel správcu daně předložil potvrzení, že spolupracuje při řešení svých personálních potřeb s Úřadem práce ve Frýdku - Místku. Od roku 2000 nablásil celkem jedenáct volných míst, přičemž v aktuální nabídce registroval Úřad práce ve Frýdku - Místku jedno volné pracovní místo u tohoto zaměstnavatele v profesi soustružník kovů - obráběč. Toto potvrzení se sice ve správním spise nenachází, ale finanční ředitelství ve svém rozhodnutí uvedlo, že potvrzení bylo přílohou podání stěžovatele ze dne 2. 6. 2005. Nejvyšší správní soud nemá důvod o jeho existenci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pochybovat, neboť na něj odkazoval i stěžovatel v předmětném podání a odvolání. Pokud jde o profese, které nelze v regionu nalézt, je pochopitelné, že stěžovatel navázal smluvní vztahy se zahraničními zhotoviteli. Stěžovatel při uzavírání smluv o dílo se zhotoviteli nesimuloval jiný právní úkon, protože právě tento typ smlouvy vyhovoval jeho potřebám a stejně tak potřebám zhotovitelů. Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku a v rámci toho i snaha o optimalizaci povinností vůči státu. Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu jak s obchodním zákoníkem, tak daňovými předpisy, nelze za to podnikatele postihovat. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně unesl důkazní břemeno, neboť zpochybnil obsah smluv o dílo vyhodnocením důkazních prostředků předložených stěžovatelem, ze kterých vyplynulo, že zahraniční pracovníci pracovali po dobu minimálně dvou let, a to přibližně 15 kalendářních dnů měsíčně, přičemž jejich směny přesahovaly osmihodinovou pracovní dobu. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti nebo proto, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69). To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost. Lze rovněž souhlasit se stěžovatelem, že malý podnikatel, který nemá zaměstnance, má velmi podobný fond pracovní doby, respektive fond své podnikatelské činnosti, kterou má k dispozici zaměstnanec. Na uvedeném nic nemění ani fakturace za provedení díla podle hodin, které na něm zhotovitel pracoval, neboť stanovení platebních podmínek je podle obchodního zákoníku plně v dispozici smluvních stran. Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. V uvedených smluvních vztazích nebyla koordinace a kontrola provádění díla zhotoviteli stěžovatelem prováděna z titulu nadřízeného postavení smluvních stran.

** rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 176/2004-140 ze dne 1. 6. 2005, č.j. 2 Afs 140/2004-153 ze dne 26. 5. 2005, a č.j. 2 Afs 161/2004-131 ze dne 26. 5. 2005.*

15. Pokud by žalovaný byl názoru, že se ho uvedená rozhodovací praxe netýká, pak je třeba říct, že jeho opačný názor, kdy v této dané věci by nebyla respektována předchozí rozhodnutí, by znamenal libovůli v rozhodování tohoto správního orgánu a porušení principu předvídatelnosti rozhodnutí, protože správní orgán v typově shodných věcech musí rozhodovat stejně. Jedině tak lze totiž naplnit principy právní jistoty, jednoty rozhodování a legitimního očekávání. Stejný názor zastává i judikatura Nejvyššího správního soudu:

** č.j. 8 Afs 104/2007-101 ze dne 24. 7. 2008: Správce daně je v důsledku zásady legitimního očekávání svým rozhodnutím vázán, pokud se však vyskytnou nové skutečnosti, zásadním způsobem zpochybňující informace, které byly relevantní pro závěry v dané věci, je správce daně oprávněn učinit si o nich nový úsudek.*

** č.j. 7 Afs 211/2006-60 ze dne 24. 8. 2007: Důvodná není též stížní námitka, že rozsudek krajského soudu byl vydán v rozporu s požadavkem předvídatelnosti soudních rozhodnutí, jak jej formuloval Ústavní soud ve svých nálezech sp. zn. I. ÚS 337/99 a I. ÚS 654/03. Je tomu tak proto, že aby byl porušen princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí, čímž by na druhé straně bylo možno hovořit o libovůli soudního rozhodování, musela by být současně dána totožnost dílčích složek soudního rozhodování (věcná, osobní i časová). Totožnost věcnou je třeba chápat jako totožnost předmětu řízení, tj. musí se v podstatě jednat o „posuzování procesně srovnatelných případů procesně odlišně“; soud proto musí dospět k rozdílnému „právnímu*

závěru“ a nikoli v rozsudku použít pouze rozdílnou argumentaci. Totožností osobní je třeba rozumět, že se musí jednat o rozhodnutí zcela totožného senátu, resp. senátu složeného z týchž soudců. Totožnost časová pak vyjadřuje, že se musí jednat o rozhodnutí vydaná „bezprostředně po sobě.

** Č.j. 8 Afs 59/2005-83 ze dne 20. 7. 2007: Lze proto jen v rovině obecné uvést, že argumentace stěžovatelky obsahově směřuje k závěru o překvapivosti rozhodnutí žalovaného; překvapivost rozhodnutí pro jeho adresáta je přitom chápána jako projev nepředvídatelnosti rozhodování. Ústavní soud se otázkou předvídatelnosti rozhodování opakovaně zabýval v souvislosti s řízením soudním. Zde sluší zmínit např. nález ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03 (in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 32, nález č. 27, strana 255). Ústavní soud zde označil za projev libovůle a porušení práva na spravedlivý proces situaci, kdy je rozhodnutí pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé. Jakkoli Ústavní soud tyto závěry vyslovil v souvislosti s rozhodováním soudů, lze je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybně vztáhnout i na řízení správní. Za explicitní vyjádření této kautely v jednoduchém právu lze považovat ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu z roku 2004 (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád); ve smyslu ustanovení § 177 odst. 2 tohoto zákona se uplatní i v řízeních vedených v procesním režimu daňového řádu. Přestože řízení před žalovaným probíhalo ještě před nabytím účinnosti této úpravy, nelze nalézt rozumný důvod, pro který by se na něj předmětný požadavek jen pro neexistenci jeho explicitní transpozice do jednoduchého práva neměl vztahovat.*

16. Nelze říct, že práce společníka pro společnost je vždy automaticky činností dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Tento názor plyne z rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 5963/11-1101-701962 ze dne 16. 5. 2011, kde se uvádí: *Zdanění podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nepodléhá každý příjem, který společníci či jednatelé od společnosti obdrží. Příjmy, které byly zdaněny fyzickými osobami, společníky a jednatelem společnosti ATF s.r.o., jako příjmy z podnikání, lze považovat za příjmy ze závislé činnosti jen v případě, že jsou prokázány všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti. V dané věci nebylo správcem daně jednoznačně prokázáno, že výkon činnosti jednatelů a společníků se uskutečňoval v režimu závislé činnosti, proto odvolací orgán vyhověl námitkám uvedeným plátcem daně v odvolání.*
17. Znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti, definovalo Ministerstvo financí v pokynu č.j. 53/79 983/2005-532 ze dne 10. 8. 2005 (D-285): *Vymezení pojmu „závislá činnost“ proto nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Prakticky to znamená, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti tak bude dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána, a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran. Nejčastějšími znaky a okolnostmi indukujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem (dále jen „plátce příjmu“) jsou následující: - plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností, - fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec, - odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu, - materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, - 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.

18. To znamená, že pokud zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů podléhá pouze příjem, u něhož jsou prokázány všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti, pak z výsledku pana Ing. J.T. a z výsledku pana Ing. J.M.: * č.j. 359470/14/2212-05401-301090 ze dne 5. 2. 2014, * č.j. 941751/14/2212-05401-301090 ze dne 14. 4. 2014 nevyplývá naplnění všech znaků, jak je Ministerstvo financí definovalo v pokynu D-285, aby činnost Ing. J.T. byla závislou činností a tedy aby činnost společníka Ing. J.T. představovala činnost dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
19. Ing. J.T. vykonával činnost obchodního zástupce dle smlouvy ze dne 31. 8. 2000 ve znění pozdějších dodatků za odměnu z obchodů, dle počtu kusů výrobků společnosti Golden Snack s.r.o. dodaných touto společností odběratelům (zejména odběratel obchodní řetězec Kaufland). Ing. J.T. podnikal vlastním jménem a na vlastní odpovědnost na základě živnostenského listu za účelem dosažení zisku. Nikdo ho k tomu nenutil, šlo o jeho svobodnou vůli, jaký právní vztah se společností Golden Snack s.r.o. uzavře. Šlo o svobodné uzavření obchodněprávního vztahu a jedná se o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost a činnost prováděná Ing. J.T. je nezávislou činností. Ing. J.T. vykonával činnost osobně, vlastním jménem, samostatně na svůj účet a vlastními prostředky, a nikoliv jménem a na účet společnosti Golden Snack s.r.o. Protože obchody s odběrateli (zejména odběratel obchodní řetězec Kaufland) sama uzavírala společnost Golden Snack s.r.o. na svůj účet a Ing. J.T. tyto obchody pouze zprostředkoval. Svou činností se Ing. J.T. přímo nepodílel na fungování společnosti Golden Snack s.r.o., ani přímo na dosahování jejího zisku, protože bylo věcí společnosti Golden Snack s.r.o., zda obchod uzavře či neuzavře, a toto Ing. J.T. nemohl nijak ovlivnit. Kdyby Ing. J.T. nevyjednal podmínky výhodné pro společnost Golden Snack s.r.o., obchod by společnost Golden Snack s.r.o. neuzavřela, a v tom také spočívala činnost Ing. J.T.. Toto je vidět z protokolů o ústním jednání: * č.j. 359470/14/2212-05401-301090 ze dne 5. 2. 2014, * č.j. 941751/14/2212-05401-301090 ze dne 14. 4. 2014.
20. Jak již bylo řečeno, s odkazem na rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 5963/11-1101-701962 ze dne 16. 5. 2011 a pokynu Ministerstva financí D-285 zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů podléhá pouze příjem, u něhož jsou prokázány všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti. V případě společníka Ing. J.T. všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti, splněny nebyly.
21. Nesplnění skutečností, že: - plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností, - fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec, - odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu, - materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, prokazujeme protokolem o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Klatovech, č.j. 504671/15/2308-60562-401211 ze dne 11. 3. 2015.
22. Nesplnění skutečnosti, že 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 příjmu, prokazujeme doklady předloženými v odvolacím řízení, kde je vidět, že Ing. J.T. měl vedle společnosti Golden Snack s.r.o. i další klienty, a protokolem o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Klatovech, č.j. 1614149/14/2308-05401-402734 ze dne 23. 9. 2014.

23. Nesplnění skutečnosti, že materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, jsme prokázali bankovními výpisy za roky 2010, 2011, 2012, a 2013 předloženými v odvolacím řízení, kde je vidět, že Ing. J.T. si sám hradil náklady za vykonávání podnikatelské činnosti poskytované společnosti Golden Snack s.r.o., a protokolem o ústním jednání Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Klatovech, č.j. 1614149/14/2308-05401-402734 ze dne 23. 9. 2014.
24. Pod bodem III. žaloby žalobce konstatoval toto:
25. Dle žalovaného byla dne 4. 10. 2015 správci daně doručena odpověď, ve které zástupce daňového subjektu uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že Ing. T. žádné projednané dokumenty nepodepsal, ty podepsal pouze jednatel a Ing. T. se ke společnosti choval jako obchodní zástupce dle smlouvy o obchodním zastoupení a nikoliv jako představitel daňového subjektu, navrhl vyslechnout svědka Ing. T. z důvodu vysvětlení nesrovnalostí ve výpovědi paní Š. Dne 6. 10. 2015 byla správci daně doručena další odpověď na výzvu, ve které zástupce daňového subjektu zopakoval žádost o vyslechnutí Ing. T. a citoval zde z rozsudků Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 85/2014-39 ze dne 28. 8. 2014 a č.j. 6 Afs 84/2014-39 ze dne 1. 4. 2015, přičemž uvedl, že na vztah Ing. T. a daňového subjektu plně dopadají oba uvedené rozsudky, tedy činnost obchodního zástupce Ing. T. je činností nijak nezávislou na společnosti, nikdo ho nenutil k uzavření smlouvy o obchodním zastoupení, provize se odvíjí od výkonu obchodního zástupce, tj. z prodaných kusů výrobků, a nejednalo se proto o vztah obdobný vztahu, ze kterého vyplácené provize by tvořily příjmy ze závislé činnosti. Přílohou odpovědi byly smlouvy o obchodním zastoupení sepsané mezi daňovým subjektem a obchodními zástupci P.B. a J.V., aby bylo doloženo, že Ing. T. se k daňovému subjektu skutečně chová jako obchodní zástupce dle smlouvy o obchodním zastoupení úplně stejně jako ostatní obchodní zástupci. Další přílohou byly dohody o rámcových podmínkách sepsaných mezi daňovým subjektem a obchodním partnerem Kaufland Slovenská republika v.o.s., dohody o specifických cenách zboží a zbožíových rabatech sepsaných s obchodním partnerem Kaufland Česká republika v.o.s. a smlouvy (v německém jazyce) sepsané s obchodním partnerem Kaufland Bulgaria EOOD & Co KD, jako důkazní prostředek o tom, že zde není podpis Ing. T. Dne 29. 10. 2015 provedl správce daně výslech navrhovaného svědka Ing. T. Paní Š. ve svědecké výpovědi nezávisle vyjádřila k obchodním jednáním s Ing. T. Příjmy vyplácené Ing. T. jsou příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným, i když nebyl povinen při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce. Žalovaný zastává stejný názor jako správce daně, že příjmy vyplácené Ing. T. podléhaly dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a společnost Golden Snack s.r.o. byla povinná v souladu s § 38h zákona o daních z příjmů srazit a odvést zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z částek vyplacených Ing. T.

26. S žalovaným tím nelze souhlasit.
27. Paní Š. se ve své svědecké výpovědi vyjadřovala ke vztahu Ing. T. ke společnosti Golden Snack s.r.o. Výpověď paní Š. je zmatečná, protože paní Š. říká, že usoudila, že Ing. T. působil jako představitel společnosti z vizitky. Ovšem co bylo na vizitce, neví. Paní Š. tedy dovodila vztah Ing. T. ke společnosti Golden Snack s.r.o. pouze ze skutečnosti, že s ní Ing. T. jednal o výrobcích společnosti Golden Snack s.r.o. To samo o sobě je však podstatou činnosti obchodního zástupce a přitom obchodní zástupce ještě nemusí být představitelem společnosti. Paní Š. neznala obsah vztahu Ing. T. ke společnosti Golden Snack s.r.o. Proto tvrzení paní Š. o představiteli společnosti se opírají jen o neurčitou vizitku bez nějakého reálného podkladu, ze kterého by bylo lze na tvrzení paní Š. usoudit a ze kterého by bylo možno dovodit, že Ing. T. jednal jako představitel společnosti Golden Snack s.r.o. Nicméně i kdyby z vizitky bylo lze usoudit, že Ing. T. jednal jako představitel společnosti Golden Snack s.r.o., ještě to nedokazuje, že se tak v duchu rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 5963/11-1101-701962 ze dne 16. 5. 2011 dělo v režimu závislé činnosti.
28. Obchodní zastoupení společnosti Golden Snack s.r.o. Ing. T. bylo stejné jako obchodní zastoupení obchodními zástupci P.B. a J. V. s tím rozdílem, že Ing. T. byl společníkem a staral se o řetězce a P.B. a J.V. se starali o nezávislý trh a české velkoobchody. Způsob obchodního zastupování společnosti Golden Snack s.r.o. Ing. T. byl stejný jako obchodní zastupování obchodními zástupci P.B. a J.V. a k doložení této skutečnosti žalobce navrhuje vyslechnout obchodní zástupce P.B.,... a J. V., ... jako svědky. Pánové P.B. a J.V. s Ing. T. v rámci činnosti obchodních zástupců vzájemně spolupracují, takže mohou lépe než paní Š. dosvědčit, že činnost Ing. T. je totožná s jejich činností pro společnost Golden Snack s.r.o. přesto, že Ing. T. je společníkem. Právě proto že všichni tři obchodní zástupci při své činnosti obchodních zástupců vzájemně spolupracují, mohou pánové P.B. a J. V. podat pravdivé svědectví o obsahu činnosti Ing. T. pro společnost Golden Snack s.r.o. a dosvědčit, že Ing. T. jako obchodní zástupce společnosti Golden Snack s.r.o. na základě smlouvy o obchodním zastoupení nepůsobil jako představitel společnosti Golden Snack s.r.o. a mohou objasnit činnost Ing. T. při výběrových řízeních na dodávky příslušného sortimentu pro obchodní řetězec Kaufland, která spočívala v běžné činnosti obchodního zástupce, kterou oni sami vykonávají ve vztahu k nezávislému trhu a českým velkoobchodům. Svědecká výpověď Petra Blažka a Jindřicha Vondry je velmi důležitá, protože může objasnit skutečné fungování Ing. Tykala jakožto obchodního zástupce, může popsat vzájemnou spolupráci s Ing. Tykalem, může potvrdit, že Ing. Tykal nevystupoval jako představitel společnosti Golden Snack s.r.o., o ničem nerozhodoval a nikdy nikoho ze společnosti Golden Snack s.r.o. neřídil. Všichni tři uvedení obchodní zástupci museli výsledky své činnosti předkládat Ing. M., který za společnost Golden Snack s.r.o. rozhodoval.
29. Žalobce předložil e-mailovou komunikaci mezi společnostmi Golden Snack a Kaufland, v níž chybí Ing. T. Dále žalobce předložil protokol ze dne 19. 6. 2003 a zprávu ze dne 27. 3. 2003, v níž je Ing. T. kontrolován bez závěru o zdanění příjmů za činnost obchodního zástupce ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
30. Žalobci se proto jeví, že žalovaný odhlíží od skutečně vykonávané činnosti Ing. T. jakožto obchodního zástupce a jen proto, že Ing. T. je společníkem, mají být jeho příjmy za činnost obchodního zástupce zdaněny ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, aniž by byly prokázány všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o

příjmy ze závislé činnosti, a že činnost tohoto obchodního zástupce se tak uskutečňovala v režimu závislé činnosti. Těmito znaky je zkoumání, zda dominuje postavení Ing. T. jako společníka nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti Golden Snack s.r.o. jako osoba samostatně výdělečně činná, zda Ing. T. 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 společnost Golden Snack s.r.o. určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. (viz usnesení Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005). Skutečnost, že Ing. T. nese vlastní náklady spojené s obchodním zastupováním doložila i společnost Golden Snack s.r.o. ve svém podání dne 27. 4. 2015.

31. Takové paušální hodnocení, že příjmy z činnosti společníka se automaticky považují za příjmy ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů bez zkoumání, zda společník uskutečňoval činnost v režimu závislé činnosti, odporuje vlastní rozhodovací praxi Odvolacího finančního ředitelství. Konkrétně to odporuje rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 5963/11-1101-701962 ze dne 16. 5. 2011, kde se uvádí: *Zdanění podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nepodléhá každý příjem, který společníci či jednatelé od společnosti obdrží. Příjmy, které byly zdaněny fyzickými osobami, společníky a jednatelem společnosti ATF s.r.o., jako příjmy z podnikání, lze považovat za příjmy ze závislé činnosti jen v případě, že jsou prokázány všechny znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti. V dané věci nebylo správcem daně jednoznačně prokázáno, že výkon činnosti jednatelů a společníků se uskutečňoval v režimu závislé činnosti, proto odvolací orgán vyhověl námitkám uvedeným plátcem daně v odvolání.*
32. Žalobce doložil příjmy a výdaje a uvádí, že příjmy jsou provize od společností Bell Flavors & Fragrances GmbH, Schimmelstrasse 1, Leipzig, a od společnosti Lupasoft s.r.o., Hřbitovní 996/33, 312 00 Plzeň, DIČ: CZ27985903.
33. Znaky rozhodné pro posouzení, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti, definovalo Ministerstvo financí v pokynu č.j. 53/79 983 /2005-532 ze dne 10. 8. 2005 (D-285): *Vymezení pojmu „závislá činnost“ proto nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Prakticky to znamená, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti tak bude dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran. Nejčastějšími znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem (dále jen „plátce příjmu“) jsou následující: - plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností, - fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec, - odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu, - materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, - vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracujících osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu.*
34. Nesplnění skutečnosti, že: - vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracujících osoby ve smyslu § 13

zákona o daních z příjmu, - materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, prokazuje žalobce svými podáními, kde jsou vidět příjmy a výdaje, tedy že: - Ing. J.T. měl vedle společnosti Golden Snack s.r.o. i další klienty, a to společnost Bell Flavors & Fragrances GmbH a společnost Lupasoft s.r.o., - Ing. J.T. si sám hradil náklady za vykonávání podnikatelské činnosti poskytované společností Golden Snack s.r.o., Bell Flavors & Fragrances GmbH, a Lupasoft s.r.o.

35. Žalobce k tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 31 Af 9/2016-84 ze dne 27.7.2017, kde tento soud uvedl: *Krajský soud přitom souhlasí s žalovaným, že pokud podnikatelské oprávnění žalobce i společníka odpovídalo inženýrské činnosti v investiční výstavbě, předmětné činnosti byly provedeny osobně společníkem, který jinou činnost fakticky nerealizoval, žalobce v daném období neměl žádné zaměstnance, společník nebyl coby jednatel za svou činnost ve společnosti odměňován a společník při výkonu příslušné činnosti užíval telefon a počítač žalobce, pak byl mezi žalobcem a jeho společníkem naplněn korporačně-právní vztah, tak jak jej pojímá judikatura Nejvyššího správního soudu.*
36. V případě společníka Ing. J.T. však nebyly naplněny podmínky pro zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, protože podnikání společnosti Golden Snack s.r.o. a podnikání společníka Ing. J.T. – zprostředkovatelská činnost – nebylo stejné. Společnost Golden Snack s.r.o. měla jakožto obchodní zástupce kromě společníka ještě externě i pana P.B. a pana J.V., společník Ing. J.T. nebyl jednatel, a nebyl tudíž za svou činnost jednatele odměňován společností Golden Snack s.r.o., a nakonec společník Ing. J.T. při výkonu zprostředkovatelské činnosti neužíval telefon, počítač ani automobil společnosti Golden Snack s.r.o., nýbrž vlastní telefon, počítač a automobil.
37. Pod bodem IV. žaloby žalobce uvedl následující:
38. Dle žalovaného k problematice stanovení penále odkazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 250/2016-48 ze dne 2. 3. 2017. Žalobce v dodatečných daňových přiznáních snížil příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, čímž snížil svůj základ daně a snížil svou daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti. V přílohách k těmto dodatečným daňovým přiznáním je uvedeno, že důvodem pro jejich podání je názor Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, že příjmy z činnosti, kterou daňový subjekt vykonává pro společnost Golden Snack s.r.o., podléhají zdanění dle § 6 zákona o daních z příjmů, a ačkoliv s tímto názorem žalobce nesouhlasil, podal dodatečná daňová přiznání z důvodu možného uplynutí lhůt pro stanovení daně. V podaných dodatečných daňových přiznáních však příjmy dle § 6 zákona o daních z příjmů vůbec vykazány nebyly. Odvolací orgán tedy nesouhlasí s tím, že k doměření daně došlo podle podaných dodatečných daňových přiznání a že penále dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nemělo být stanoveno. V předmětných dodatečných daňových přiznáních je sice v přílohách uvedeno, že by měly být příjmy z činnosti vykonávané pro společnost Golden Snack s.r.o. zdaněny dle § 6 zákona o daních z příjmů, nicméně dále je sděleno, že žalobce s tím nesouhlasí a ani v podaných dodatečných přiznáních nejsou příjmy dle § 6 zákona o daních z příjmů uvedeny. Nesouhlas daňového subjektu je pak patrný i v průběhu postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Zda a v jaké výši mají být příjmy dle § 6 zákona o daních z příjmů zdaněny, zjistil správce daně sám na základě vlastního řízení, na jehož základě zvýšil základ daně a zvýšil daňovou povinnost. Jelikož k doměření daně došlo nad rámec podaných dodatečných daňových přiznání, tak i přes

jejich podání se v takovém případě penále stanoví.

39. S žalovaným tím nelze souhlasit.
40. V dodatečných platebních výměrech je vyčísleno i penále ve výši 134 049 Kč za rok 2010, ve výši 132 363 Kč za rok 2011 a ve výši 121 497 Kč za rok 2012, přestože jde o daň doměřenou z dodatečných daňových přiznání. Je-li doměřena daň z dodatečného přiznání, nelze předepsat penále. Podle § 37b odstavce 1 zákona o správě daní a poplatků (stejně jako podle § 251 odstavce 1 zákona daňového řádu) daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti. Podle odstavce 4 pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. Dle zásad dobrovolnosti a minimalizace zásahu do autonomní sféry daňových subjektů je však upřednostňováno, aby nesprávnost spočívající v nižší stanovené dani napravil (ať již na výzvu správce daně nebo z vlastní iniciativy) sám daňový subjekt. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém takovou skutečnost zjistil, dodatečné daňové přiznání. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Účelem penále je motivovat daňový subjekt k plnění posledně zmíněné povinnosti. Daňový subjekt má o zjištění, že daň má být vyšší než poslední známá daň, kvalifikovanou formou – dodatečným daňovým přiznáním – správce daně zpravit. Aby byl motivován tuto povinnost plnit dobrovolně, zákon stanoví, že v případě doměření daně na základě takového sdělení se penále nestanoví. V tomto případě v důsledku dodatečných daňových přiznání doměřil správce daně daň ve výši odlišující se od výsledného rozdílu na dani uvedeného v dodatečných daňových přiznáních. Otázkou je, zda tato modifikace, kdy po dodatečném daňovém přiznání je doměřena jiná daň, by měla zapříčinit penalizaci z doměřené daně.
41. Ustanovení o povinnosti uložit penále zjednodušeně říká, že pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká (srov. § 37b odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 251 odst. 1 a 4 daňového řádu). Samotný gramatický výklad citovaných ustanovení je nejasný – sousloví „*částka, která je v něm uvedena*“ může mířit jak na skutečnost, o které daňový subjekt informuje správce daně, tak i na výslednou částku dodatečně přiznané daně. Vezme-li se o všem v úvahu teleologický výklad, je zřejmé, že sousloví „*částka, která je v něm uvedena*“ hovoří o informaci, na základě které je následně daň doměřena. Pokud je v daňovém přiznání tvrzen údaj, jehož akceptováním správce daně doměří daň, nelze z takto vzniklého doměrku stanovit penále. Dochází totiž ke zvýšení poslední známé daně v souladu s tvrzením daňového subjektu. Jak výše uvedeno, penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti svědčící v jeho neprospěch. Tvrzením zvyšujícím základ daně splnil Ing. J.T. svoji povinnost kvalifikovaným způsobem správce daně informovat o nesprávnosti informací, ze kterých dosavadně stanovená daň vycházela, cestou dodatečných daňových přiznání. Na základě tohoto upozornění správce daně také daň doměřil, byť ve výši odlišné od dodatečných daňových přiznání. Bylo by proto proti účelu penále ho v takové situaci penalizovat, protože jak uvedeno výše, účelem penále je motivovat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v okamžiku, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti. Penále není konstruováno jako sankce

za nesprávné tvrzení daňového subjektu v dodatečném daňovém přiznání, ale jako sankce za nepodání dodatečného daňového přiznání u daně nesprávně stanovené. Lze proto uzavřít, že daň byla doměřena na základě dobrovolného tvrzení Ing. J.T. v dodatečných daňových přiznáních. Takové doměření nelze dle zákona penalizovat. Penalizace přitom nemůže založit ani neuznání jiného tvrzení, uvedeného v tom stejném dodatečném daňovém přiznání.

42. Po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, zda se liší poslední stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví, což však nebyl tento případ. K doměření daně došlo podle dodatečného daňového přiznání a podmínka pro aplikaci výjimky ze stanovení penále podle § 37b odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků a § 251 odst. 1 a 4 daňového řádu byla splněna. Penále tak nemělo být v uvedených dodatečných platebních výměrech stanoveno.
43. Shodný názor je vidět z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 250/2016-48 ze dne 2. 3. 2017.
44. Pod bodem V. žaloby žalobce uvedl:
45. Dle žalovaného žalobce vyfakturoval společnosti Golden Snack s.r.o. částky ve výši 3 832 575 Kč (rok 2010), 3 827 386 Kč (rok 2011) a 4 623 428 Kč (rok 2012). Tyto částky považuje správce daně a žalovaný za příjmy nikoliv podle § 7 zákona o daních z příjmů, nýbrž za příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
46. S žalovaným tím nelze souhlasit.
47. Vzhledem k tomu, že žalobce je plátce, jsou uvedené částky včetně DPH. Má-li se však jednat o příjmy ze závislé činnosti, musí být do příjmů ze závislé činnosti zahrnuty příjmy bez DPH, tedy snížené o DPH. Dodatečnými platebními výměry č.j. 535864/17/2308-50521-401864 byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 670 245 Kč, č.j. 611105/17/2308-50521-401864 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 661 815 Kč a č.j. 612119/17/2308-50521-401864 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 607 485 Kč z příjmů včetně DPH.
48. K tomu v obdobné věci zaujal názor Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 100/2016-29 ze dne 22. 11. 2016. Zde tento soud uvedl, že zákonodárce tedy na základě § 6 zákona o daních z příjmů zařadil mezi osoby, na jejichž příjem se hledí jako na příjem ze závislé činnosti, zásadně i jednatele společnosti s ručením omezeným, ačkoliv jeho činnost není závislou prací ve smyslu § 2 zákoníku práce. Jakkoliv 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.

49. Žalobce proto s odkazem na uvedený rozsudek tvrdí, že činnost vykonávaná Ing. J.T. je samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností, i když příjmy vyplácené Ing. Janu Tykalovi v letech 2010, 2011 a 2012 mají být dle žalovaného považovány za příjmy zdaňované dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jedná-li se o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost, pak společnost Golden Snack s.r.o. má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vstupu z daňových dokladů vystavených Ing. Janem Tykalem a žalobci doměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 670 245 Kč, za zdaňovací období roku 2011 ve výši 661 815 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 607 485 Kč nemá být z příjmů včetně DPH, nýbrž z příjmů snížených o DPH.
50. Pod bodem VI. žaloby žalobce konstatoval:
51. Dle žalovaného Ing. J.T. byl v předmětném období společníkem stěžovatele. Předmětem podnikání stěžovatele byla Výroba krupavých výrobků z obilí a brambor a Nákup a prodej zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Ing. T. je veden v živnostenském rejstříku jako fyzická osoba podnikající, IČ: 61147753, kde předmětem jeho podnikání je mimo jiné Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obory činnosti jsou Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, mimo zboží, na které je třeba zvláštní povolení, v režimu živnosti volné, Zprostředkování obchodu a služeb v režimu živnosti volné a Poradenská činnost v oblasti potravinářství. Předmětem činnosti stěžovatele je nejen výroba výrobků a nákup zboží, ale i jejich prodej a Ing. T. sám osobně zprostředkoval obchod výrobků stěžovatele, průběžně objížděl prodejny řetězce a kontroloval výrobky v regálech. Je zde patrná přímá vazba mezi činností společnosti a činností společníka, neboť bez jeho osobní práce by společnost neměla zajištěn odbyt svých produktů. Mezi stěžovatelem a Ing. T. byla uzavřena Smlouva o obchodním zastoupení s dodatky, na jejichž základě mu byla stanovena odměna ve výši 70 000 Kč/měsíc a nárok na provizi z obchodů – dodávek zboží na obchodní řetězec BILLA SK (prostřednictvím fa Fert s.r.o.), Kaufland ČR, PL, SK, Tesco ČR, Tesco SK (prostřednictvím firmy Jo Tradeing s.r.o.) ve výši provize 0,30 Kč z každého ks prodaného výrobku a zboží na tomto obchodním řetězci. výkonem dohodnutých činností společník Ing. T. v podstatě nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského listu či jiného oprávnění, ale podílel se na prodeji výrobků stěžovatele a fakticky se tak podílel i na jeho fungování což odpovídá i zjištění, že Ing. T. fakturoval stěžovateli 97,5 % svých příjmů a od ostatních výše jmenovaných společností představovaly jeho příjmy pouze 2,5 % z celkového objemu. Z uvedeného tedy vyplývá značná ekonomická závislost Ing. T.

právě na stěžovateli, což představuje jeden z významných definičních znaků závislé činnosti. Při výkonu dané činnosti Ing. T. nenesl vlastní hospodářské riziko, neboť jak již bylo řečeno výše, jeho odměna byla stanovena fixní částkou a provizí z prodaných kusů výrobků a nebyla závislá na hospodářském výsledku činnosti stěžovatele. Ing. T. uplatňoval ve svých daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob, za kontrolovaná zdaňovací období, výdaje pro zjištění základu daně procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žádný obchodní majetek nevykazoval. Skutečně vynaložené výdaje nedokládal a neprokazoval ani stěžovateli. Ze zjištění správce daně tak nevyplývá, že výdaje Ing. T. za provedené nákupy PHM v roce 2010, 2011 a 2012 a ostatní platby týkající se provozu automobilu v uvedených letech byly výdaji, které souvisely s jeho samostatnou podnikatelskou činností a že se nejednalo o výdaje pro soukromé účely. Z předložených výpisů z bankovního účtu vyplývá, že svůj účet Ing. T. používal rovněž i pro soukromé účely. K otázce provedeního důkazu výsledkem svědkyně M.Š. a zdůvodnění neprovedení výsledků svědků pana B. a pana V. se účastník řízení taktéž podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí i krajský soud ve svém rozsudku, kdy dospěl k závěru, skutečnost, zda svědkyně usuzovala, že s ní Ing. T. jednal z pozice zástupce stěžovatele, 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. Naopak klíčové bylo, že výpověď svědkyně Š. potvrdila, že Ing. T. vykonával zprostředkovatelskou činnost osobně.

52. S žalovaným tím nelze souhlasit.
53. Skutečnosti popsané žalovaným, to jest osobní zprostředkovatelská činnost Ing. T., fixní a variabilní provize a nepoužívání majetku stěžovatele pro zprostředkovatelskou činnost, mají svědčit o vykonávání zprostředkovatelské činnosti Ing. T. v režimu závislé činnosti. Zatímco stejná zprostředkovatelská činnost vykonávaná panem B. a panem V. v režimu závislé činnosti není. Stěžovatel je proto názoru, že zdanění zprostředkovatelské odměny Ing. T. v režimu závislé činnosti bylo právě jen a jen proto, že Ing. T. byl v této době společníkem.
54. K tomu uvedl Ústavní soud v usnesení sp.zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20.1.2005: *Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, tedy tak, 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. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná NSS by se v jiném případě, než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě).*
55. Žalovaný v rozporu s citovaným usnesením sp.zn. IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005 zdanil

zprostředkovatelskou činnost Ing. T. v režimu závislé činnosti jen proto, že Ing. T. byl v té době společníkem. Žalobce tak soudí z toho, že naprosto stejnou zprostředkovatelskou činnost vykonávali pan B. a pan V. a tito v režimu závislé činnosti zdanění nebyli.

56. Důkazem o tom je chování Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Táboře. Tento správce daně protokolem č.j. 52285/18/2212-60563-301090 ze dne 16. 1. 2018 zahájil daňovou kontrolu u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 a nechal si předložit přehled přijatých faktur a daňových dokladů za roky 2014, 2015, 2016 z důvodu ověření, zda se některé faktury a daňové doklady netýkají příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Jak je vidět, uvedený přehled obsahuje i přijaté faktury a daňové doklady Ing. T., pana B. a pana V. Po provedení daňové kontroly uvedený správce daně zjistil, že zprostředkovatelská činnost vykonávaná Ing. T., panem B. a panem V. nepodléhá režimu závislé činnosti, jak je vidět z protokolu č.j. 297651/18/2212-60563-301090 ze dne 14. 2. 2018.
57. Z toho tedy jasně plyne, že:
- došlo-li k posouzení zprostředkovatelské činnosti Ing. T. vykonávané v roce 2010, 2011 a 2012 za režim závislé činnosti, zatímco zprostředkovatelská činnost pana B. a pana V. vykonávaná v roce 2010, 2011 a 2012 nebyla posouzena za režim závislé činnosti,
 - nedošlo-li k posouzení zprostředkovatelské činnosti Ing. T. vykonávané v roce 2014, 2015, 2016 za režim závislé činnosti a stejně tak zprostředkovatelská činnost pana B. a pana V. vykonávaná v roce 2010, 2011 a 2012 nebyla posouzena za režimu závislé činnosti,
- pak posouzení zprostředkovatelské činnosti Ing. T. vykonávané v roce 2010, 2011 a 2012 v režimu závislé činnosti bylo jen a jen proto, že Ing. T. byl společníkem. Taková paušální interpretace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů provedená žalovaným je nesprávná.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

58. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a žalobních námitek a poté k věci uvedl, že žalobce vyslovil v podané žalobě svůj právní názor, jenž nemůže žalovaný akceptovat, proto podává následující stanovisko, ve kterém reaguje na tvrzení v žalobě uplatněná. Ve vyjádření žalovaného je nutno předně podotknout, že komparací textu nyní podané žaloby a odvolání žalobce bylo zjištěno, že žalobní námitky jsou de facto téměř identické s námitkami odvolacími. V souvislosti s téměř doslovným převzetím odvolacích námitek jako námitek žalobních žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 55/2005-74 ze dne 22. 1. 2017 (obdobně např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích č.j. 52 Af 23/2014-30 ze dne 4. 11. 2014), v němž je výslovně uvedeno: *„Nejvyšší správní soud proto ke své dosavadní argumentaci doplňuje, že uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či snad pouhým odkazem na takové podání (jak do značné míry učinil stěžovatel) již proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správce daně), než které bylo předmětem přezkumu krajským soudem (rozhodnutí žalovaného).“* S ohledem na téměř absolutní totožnost žalobních námitek s námitkami odvolacími dále považuje žalovaný za nadbytečné, aby v tomto vyjádření k žalobě reagoval doslovným převzetím a zopakováním obsáhlého odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu

budou níže vypořádány námitky nastíněné v bodě [9], a to vymezením stěžejních argumentů, na základě nichž žalovaný zamítl podané odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na dani z příjmů fyzických osob.

59. V bodě [10] na straně 3 vyjádření k žalobě žalovaný identifikoval následující žalobní námitky:

a) Žalobce předně konstatuje, že příjmy vyplácené žalobci obchodní společností Golden Snack s.r.o. nelze považovat za příjmy zdaňované dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž vykonával pro společnost Golden Snack s.r.o. pouze zprostředkovatelskou činnost (samotné obchody potom uzavírala sama tato společnost na svůj účet), přičemž žalobce vykonával zprostředkovatelskou činnost v rámci svého podnikání, a to na základě živnostenského oprávnění, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Žalovaný tedy pochybil, když nezkoumal, zda a do jaké míry byla činnost žalobce vykonávána závisle na společnosti Golden Snack s.r.o.

b) Žalobce poukazuje rovněž na skutečnost, že v rámci předchozí daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2000, 2001 a 2002 nebyla shledána žádná závada stran vyplácení zprostředkovatelských provizí žalobci.

c) Následně žalobce odkazuje na pokyn Ministerstva financí České republiky č.j. 53/79 983/2005-532 ze dne 10. 8. 2005 (pokyn D-285).

d) Žalobce rozporuje rovněž hodnocení výpovědi paní Š., neboť žalobce tuto výpověď shledává zmatečnou.

e) Žalobce naopak považuje za důležité vyslechnout pana P.B. a pana J.V., neboť tyto výpovědi mohou objasnit fungování žalobce jako obchodního zástupce společnosti Golden Snack s.r.o.

f) V závěru žaloby žalobce brojí proti stanovení, resp. vyčíslení penále dle § 251 daňového řádu, neboť žalobci byla daň doměřena na základě dodatečných daňových přiznání.

K žalobní námitce výše identifikované v odst. [9] bodě a) žalovaný uvádí následující:

60. Žalovaný předně konstatuje, že smyslem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je zdanit mj. příjmy společníků společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Práci pro společnost ve smyslu daného zákonného ustanovení je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb či prací, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť takovou činností společník objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává za svou činnost určitý příjem. Z obchodního rejstříku jednoznačně vyplývá, že žalobce byl ode dne 5. 2. 2008 do dne 27. 11. 2013 společníkem obchodní společnosti Golden Snack s.r.o., IČ: 26023261 (přestože v obchodním rejstříku byl zápis pana Ing. T. jako společníka vymazán až dne 1. 4. 2016, ze zápisu ze zasedání mimořádné valné hromady společnosti Golden Snack s.r.o. ze dne 27. 11. 2013, založené ve sbírce listin až dne 19. 5. 2016, vyplývá, že obchodní podíl žalobce byl ke dni 27. 11. 2013 převeden). Předmětem podnikání obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. je Výroba křupavých výrobků z obilí a brambor a Nákup a prodej zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Žalobce je dále uveden v živnostenském rejstříku jako fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku, IČ: 61147753, předmětem podnikání Ing. T. je mimo jiné Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obory činnosti jsou Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, mimo zboží, na které je třeba zvláštní

povolení, v režimu živnosti volné, Zprostředkování obchodu a služeb v režimu živnosti volné a Poradenská činnost v oblasti potravinářství. Mezi žalobcem a společností Golden Snack s.r.o. byla dne 31. 8. 2000 uzavřena Smlouva o obchodním zastoupení s nárokem na odměnu za svoji činnost ve výši 30 000 Kč/měsíc. K této smlouvě byl dne 29. 1. 2003 uzavřen Dodatek č. 4 ke smlouvě obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000, kterým smluvní strany sjednávají zvýšení odměny obchodního zástupce Ing. T. na částku 70 000 Kč/měsíc. Dne 15. 6. 2006 byl uzavřen Dodatek č. 6 ke smlouvě o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000, kterým smluvní strany doplnily uvedenou smlouvu tak, že obchodní zástupce Ing. T. má nárok na provizi z obchodů. Obchodnímu zástupci náležela provize 0,30 Kč z každého ks prodaného výrobku a zboží na tomto obchodním řetězci.

61. Žalovaný nikterak nezpochybňuje žalobcem zmíněné usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/204 ze dne 20. 1. 2005 ani rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2010-96 ze dne 31. 8. 2010. Žalovaný se naopak ztotožňuje s právním názorem žalobce v tom smyslu, že veškeré příjmy, které společník obdrží od společnosti s ručením omezeným, není nutno automaticky bez dalšího subsumovat pod příjem ze závislé činnosti podléhající právní úpravě dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Tento závěr ostatně žalovaný nikdy neučinil, ačkoliv je zdejšímu soudu toto žalobcem v textu odvolání i žaloby podsouváno. Žalovaný při bližším zkoumání povahy činnosti žalobce, resp. příjmů z této činnosti vzešlých, postupoval zcela v souladu s výše uvedenými rozhodnutími Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, neboť se žalovaný zabýval skutečností, zda žalobce zprostředkovatelské služby vykonával pro společnost Golden Snack s.r.o. osobně a zda jde v daném případě o přímou souvislost činnosti žalobce a společnosti Golden Snack s.r.o.
62. Ze spisové dokumentace i z provedeného dokazování vyplynulo, že výkonem dohodnutých činností žalobce nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění, ale podílel se na prodeji výrobků obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. a fakticky se tak podílel na fungování a podnikání této společnosti. Zprostředkování obchodu výrobků společnosti Golden Snack s.r.o. vůči společnosti Kaufland, který byl jeho nejvýznamnější odběratel, vykonával pouze žalobce, zúčastňoval se každoročně výběrových řízení ohledně uzavírání nových smluv a rovněž se staral o udržení stávajících smluv, což vyžadovalo neustálý kontakt s odběratelem, neboť kontroloval prodej výrobků na jednotlivých prodejnách. Jak se shodně vyjádřil žalobce i jednatel společnosti Golden Snack s.r.o., pan Ing. J.M., pokud by žalobce nejednal s centrálou Kauflandu, společnost Golden Snack s.r.o. mít tento obchod nebude. Žalobce svými znalostmi a zkušenostmi zprostředkoval schůzky s lidmi pracujícími v řetězcích, kam by se svými silami společnost Golden Snack s.r.o. nedostala.
63. Nelze souhlasit s žalobcem v tom smyslu, že pro kvalifikaci příjmů společníka coby příjmů ze závislé činnosti musí být předmět činnosti žalobce totožný s předmětem činnosti společnosti Golden Snack s.r.o. Z předmětných soudních rozhodnutí totiž vyplývá, že postačí, když je předmět činnosti společníka a společnosti s ručením omezeným ve vzájemném souladu, resp. má přímou souvislost. Jakkoliv lze žalobci přisvědčit potud, že předmět činnosti žalobce (zprostředkování obchodu a služeb) je odlišný od předmětu činnosti společnosti Golden Snack s.r.o. (výroba křupavých výrobků z obilí a brambor a jejich prodej), nelze odhlédnout od specifické povahy zprostředkovatelské činnosti, která je de facto vlastní každému podnikání. Každý výrobce a prodejce se totiž snaží oslovit potenciální zákazníky a zajistit tak odbyť svému zboží. Takovou činnost by mohl

bezpochyby vykonávat též zaměstnanec společnosti Golden Snack s.r.o. O souladné povaze činnosti žalobce a společnosti Golden Snack s.r.o. tedy není sebemenších pochyb, přičemž stejně tak není pochyb o tom, že žalobce vykonával zprostředkovatelskou činnost pro společnost Golden Snack s.r.o. osobně.

64. Dle žalovaného jsou zcela nepřipadné odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 140/2004-153, č.j. 2 Afs 161/2004-131, č.j. 2 Afs 176/2004-140, č.j. 2 Afs 173/2005-69, č.j. 7 Afs 72/2008-97 a č.j. 1 Afs 71/2010-136. 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. Ust. § 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 omezeným vykonává jednatel nebo společník.
65. Argumentaci k této námitce tedy žalovaný uzavírá tím, že správce daně i žalovaný pečlivě vážil všechna rozhodná kritéria, přičemž dospěl k závěru, že inkriminované příjmy podléhají zdanění dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobci tedy byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 zcela v souladu se zákonem (pro úplnost k tomu žalovaný dodává, že daň byla doměřena bez DPH, což vyplývá především ze str. 12, 20 a 21 zprávy o daňové kontrole č.j. 515424/17/2308-60561-400108).

K žalobní námitce výše identifikované v odst. [9] bodě b) žalovaný uvádí následující:

66. Žalobce v žalobě podotýká, že v rámci předchozí daňové kontroly za roky 2000, 2001 a 2002 nebyla shledána žádná pochybení stran vyplacení zprostředkovatelských provizí žalobci. K tomu však žalovaný uvádí, že mu není zcela zřejmé, co tímto tvrzením žalobce sleduje a jak je předmětné tvrzení relevantní pro nyní řešenou kauzu. Již v bodě [14] tohoto vyjádření žalovaný uvedl, že žalobce se stal společníkem obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. dne 5.2.2008. Z tohoto údaje jasně vyplývá, že ve zdaňovacích obdobích 2000, 2001 a 2002 žalobce společníkem společnosti Golden Snack s.r.o. nebyl. S ohledem na to, že § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je aplikované právě na situace, kdy je osoba dostávající příjmy společníkem nebo jednatelem společnosti, je námitka předchozí daňové kontroly za roky 2000, 2001 a 2002 zcela nepřipadná.
67. Ani případná provize vyplacená žalobci za roky 2000, 2001 a 2002 totiž ani nemohla být zdaněna dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

K žalobní námitce výše identifikované v odst. [9] bodě c) žalovaný uvádí následující:

68. Žalobce v žalobě stejně jako v odvolání odkazuje na pokyn Ministerstva financí České republiky D-285. Ani odkaz na tento pokyn však není dle žalovaného na nyní řešený případ přílehlavý. V tomto pokynu jsou sice formulovány nejčastější indikátory naplnění pojmu „závislá činnost“, avšak primárně se zaměřením na výklad pojmu „příjmy ze závislé činnosti“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Na § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů pokyn odkazuje pouze sporadicky. Inkriminovaný pokyn Ministerstva financí tedy nedává nikterak odpověď na spornou otázku, zda je v tomto

případě příjem žalobce podřaditelný pod příjem dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

K žalobní námitce výše identifikované v odst. [9] bodě d) žalovaný uvádí následující:

69. Žalovaný se neztotožňuje s žalobcem ani v dílčí otázce posouzení výpovědi paní Š. Paní Š. vykonávala v rozhodné době funkci nákupčí pro příslušný sortiment ve společnosti Kaufland (nejvýznamnějšího odběratele obchodní společnosti Golden Snack s.r.o.). Paní Š. jasně vypověděla, že osobně jednala s žalobcem, přičemž obsahem těchto jednání byla skladba sortimentu, nákupní ceny, podmínky nakupování a letákové akce. Jednání probíhala dle potřeby. Výstupem jednání s žalobcem bylo uzavření smluv se společností Golden Snack s.r.o. Žalobce sám zaslal společnosti Kaufland nabídku obsahující sortiment a cenu. Z výpovědi paní Š. tedy vyplynulo, že bez osobní práce žalobce by společnost Golden Snack s.r.o. neměla u společnosti Kaufland zajištěn odbyt. Žalobce spatřuje zmatečnost výpovědi paní Š. především v tom, že tato evidentně z vizitky usoudila, že žalobce je představitelem obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. Žalovaný má však za to, že ve výpovědi paní Š. absentují atributy zmatečnosti, neboť tato vypovídala jasně a konkrétně. Pro posouzení klíčové otázky, tj. kvalifikace příjmů žalobce, bylo dle žalovaného stěžejní, že paní Š. potvrdila, že žalobce vykonával svou zprostředkovatelskou činnost osobně. Zcela nepodstatný je naopak žalobcem tvrzený subjektivní dojem paní Š., že žalobce jednal jako představitel společnosti Golden Snack s.r.o.

K žalobní námitce výše identifikované v odst. [9] bodě e) žalovaný uvádí následující:

70. V žalobě žalobce upozorňuje na důležitost vyslechnutí dalších obchodních zástupců společnosti Golden Snack s.r.o., a to pana P.B. a pana J.V. K tomu žalovaný podotýká, že výsledky těchto svědků se žalovanému jeví jako zcela nadbytečné důkazní prostředky. Důvodem je zejména skutečnost, že žalobce zprostředkovatelskou činnost vykonával sám (to potvrdil nejen žalobce, ale také jednatel společnosti Golden Snack s.r.o. a paní Š.), tj. pan B. ani pan V. nebyli výkonu této činnosti účastní a nemohou tak podat o vlastním výkonu činnosti žalobce žádné bližší zprávy. Žalovaným bylo ostatně dostatečným způsobem zjištěno a podloženo, že činnost žalobce a výše uvedených obchodních zástupců nebyla totožná, a to nejen s ohledem na skutečnost, že jen žalobce byl v době uskutečňování zprostředkovatelské činnosti společníkem společnosti Golden Snack s.r.o., ale také vzhledem k odlišné podstatě uzavřených smluv o obchodním zastoupení a sjednané odměně za tuto činnost. Provedení těchto výsledků by tedy bylo ne hospodárné, neefektivní a neúčelné.

K žalobní námitce výše identifikované v odst. [9] bodě f) žalovaný uvádí následující:

71. Opět obdobně jako v podaném odvolání žalobce prostřednictvím žaloby brojí proti stanovení penále z částek doměřené daně, neboť zastává názor, že daň byla žalobci doměřena na základě podaných dodatečných přiznání. K předmětné námitce žalovaný konstatuje, že v žádném případě neopomněl existenci § 251 odst. 4 daňového řádu, dle kterého nevzniká povinnost uhradit penále z částky doměřované daně, pokud byla daň doměřena podle dodatečného daňového přiznání. V případě žalobce se však nelze dovolávat aplikace tohoto zákonného ustanovení, neboť správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil daň z příjmů fyzických osob nikoliv na základě dodatečných daňových přiznání. Žalobci nelze rozporovat v tom, že tento dodatečná daňová přiznání skutečně u správce daně dne 25. 4. 2014 uplatnil. V těchto dodatečných daňových přiznáních však na ř. 36 nebyl stejně jako v řádných daňových přiznáních vykázán dílčí

základ daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků, přičemž na ř. 37 byl vykázan dílčí základ daně z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti mnohonásobně nižší než v řádných daňových přiznáních. V dodatečných daňových přiznáních si tedy žalobce snížil příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, čímž došlo ke snížení základu daně a daňové povinnosti žalobce oproti poslední známé daňové povinnosti. Příjmy podléhající zdanění dle § 6 zákona o daních z příjmů nebyly žalobcem vykázány ani v dodatečném daňovém přiznání. S ohledem na skutečnost, že dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň právě dle § 6 zákona o daních z příjmů, nelze než konstatovat, že k doměření nedošlo na základě dodatečných přiznání žalobce, resp. k doměření daně došlo nad rámec podaných daňových přiznání. Postup žalovaného byl konformní jak s § 251 daňového řádu, tak i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 250/2016-48 ze dne 2. 3. 2017, který je žalovaným zmíněn již v žalobou napadeném rozhodnutí. Pro úplnost žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobu téměř identického znění uplatnila u Krajského soudu v Českých Budějovicích rovněž obchodní společnost Golden Snack s.r.o. (předmětem tohoto soudního sporu byl také způsob zdanění příjmů pana Ing. Jana Tykala za práci, kterou tento obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. fakturoval v letech 2010 až 2012). Krajský soud v Českých Budějovicích v této věci vydal dne 1. 11. 2017 rozsudek č.j. 51 Af 13/2016-76, kterým byla žaloba zamítnuta. V předmětném rozsudku se Krajský soud v Českých Budějovicích zcela ztotožnil se závěry žalovaného, když dospěl k tomu, že **„příjmy Ing. Tykala vyplacené žalobcem za zprostředkovatelskou činnost představovaly příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů“**.

72. ***Žalovaný tedy uzavřel, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné.***

IV.

Posouzení věci soudem

73. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byl poučen o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.
74. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
75. Pro posouzení věci jsou zcela zásadní závěry, které zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 31. 7. 2018, č.j. 1 Afs 414/2017-62, a ze dne 3. 10. 2018, č.j. 1 Afs 413/2017-64 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), které se týkaly zcela totožných skutečností, jako je tomu v nyní souzené věci. Tuto skutečnost potvrdil výslovně i žalovaný, když v závěru vyjádření k žalobě uvedl: „Pro úplnost žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobu téměř identického znění uplatnila u Krajského soudu v Českých Budějovicích rovněž obchodní společnost Golden Snack s.r.o. (předmětem tohoto soudního sporu byl také způsob zdanění příjmů pana Ing. J.T. za práci, kterou tento obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. fakturoval v letech 2010 až 2012). Krajský soud v Českých Budějovicích v této věci vydal dne 1. 11. 2017 rozsudek č.j. 51 Af 13/2016-76,

kterým byla žaloba zamítnuta. V předmětném rozsudku se Krajský soud v Českých Budějovicích zcela ztotožnil se závěry žalovaného, když dospěl k tomu, 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**“. **Rozsudek Krajského soudu v Budějovicích byl zrušen právě rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č.j. 1 Afs 413/2017-64.** Právě tento rozsudek se týkal daně z příjmů fyzických osob za roky 2010 až 2011, tedy týchž zdaňovacích období jako v nyní souzené věci.

76. Ústavní soud v rozhodnutí ze dne 15. 8. 2018, sp.zn. I. ÚS 3755/17 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na www.usoud.cz), uvedl: „Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně připomíná, že ke znakům právního státu neoddělitelně patří princip právní jistoty a z něj plynoucí princip ochrany důvěry v právo, který v sobě zahrnuje především efektivní ochranu práv všech právních subjektů ve stejných případech shodným způsobem a předvídatelnost postupu státu a jeho orgánů [srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 2637/17 ze dne 23. 1. 2018 či nálezy sp. zn. III. ÚS 252/04 ze dne 25. 1. 2005 (N 16/36 SbNU 173)]. Z toho plyne i požadavek shodného výkladu zákona ve srovnatelných případech, v čemž se projevuje – kromě právní jistoty – i ústavní princip rovnosti (čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny; čl. 96 odst. 1 Ústavy). Rovnost a předvídatelnost přitom Ústavní soud nevnímá absolutně, neboť i dvě rozdílná řešení (v rovině tzv. podústavního práva) v téže věci mohou být ústavně konformní. Je však nutné, aby obě tato řešení byla řádně, racionálně a ústavně konformně odůvodněna (srov. nálezy sp. zn. III. ÚS 1441/17 ze dne 19. 12. 2017, bod 32, či nálezy sp. zn. II. ÚS 1189/15 ze dne 13. 12. 2016, bod 18).“
77. Vzhledem k totožnosti věcí byl soud povinen v zájmu Ústavním soudem definovaných hodnot vycházet ze závěrů, ke kterým při posouzení týchž skutečností dospěl Nejvyšší správní soud. Nelze akceptovat, aby tytéž skutečnosti byly hodnoceny jinak u společnosti Golden Snack s.r.o. a jinak u žalobce.
78. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 10. 2018, č.j. 1 Afs 413/2017-64, uvedl: „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 ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní (např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, která se opakují nebo částečně míjí podstatu věci, kterými jsou i stěžovatelem podaná kasační stížnost, replika a přílohy. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Kasační stížnost míří k objasnění správnosti dvou hlavních právních závěrů krajského soudu: zda příjmy které stěžovatel vyplatil Ing. T. za poskytnuté služby byly příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a zda zahájení daňové kontroly bylo v souladu se zákonem, především s § 145 odst. 2 daňového řádu. Důležitou otázkou je i posouzení důsledků spojených s důkazním břemenem a namítaným porušením závěrů tzv. negativní teorie důkazní. Nadnesenými otázkami se Nejvyšší správní soud již zabýval v jiné stěžovatelově věci (rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č.j. 1 Afs 414/2017 - 62). Tato věc se sice týkala otázky odpočtů daně z přidané hodnoty stěžovatele ze služeb poskytovaných Ing. T., její závěry jsou ale přenositelné i na nynější věc. Stejně jako v nynější věci, i v předešlé věci totiž předmětem posouzení byla otázka, zda skutkové okolnosti svědčí spíše pro to, že se mezi stěžovatelem a Ing. T. jednalo o vztah korporáčně-právní povahy anebo pro to, že se jednalo o vztah dodavatelsko-odběratelské povahy. Nejvyšší správní soud přitom v předešlé věci uzavřel,

že skutková zjištění učiněná ve správním řízení neumožňují tuto otázku zodpovědět; proto rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil. Stejně tak se soud v citované věci věnoval i zbýlým dvěma námitkám. Od uvedených závěrů nyní nemá soud důvod se odchýlit, a proto z nich v této věci vychází.“

79. Nejvyšší správní soud v části odůvodnění označené slovy „IV. a) Jednalo se o příjem za práci společníka pro společnost [§ 6 odst. 1 písm. b) ZDP]“ uvedl: „Podle žalovaného i krajského soudu služby poskytované Ing. T. stěžovateli představovaly práci společníka pro společnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Stěžovatel tudíž byl povinen z částek vyplacených za tyto služby srazit a odvést daň. Výkladem a aplikací pro nadnesenou otázku relevantní právní úpravy se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval. Komplexní úvahy uvedl například v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 - 44, č. Sb. NSS 3244/2015, detailní rozbor relevantních faktorů je ale také např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010 - 96. Smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP 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. Nejvyšší správní soud v návaznosti na judikaturu Ústavního soudu vytvořil kritéria posuzování závislého vztahu. Jejich smyslem je především vyloučení paušálního podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost režimu závislé činnosti. Zejména těmito kritérii je nutné se zabývat, aby bylo možné povahu činnosti společníka a příjmy z ní pocházející posoudit a zařadit pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, 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) ZDP 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, jíž se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti. Naopak 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 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 nevytvěrá z korporálně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu. Je velmi dobře představitelné a v praxi často se objevující, že určitá fyzická osoba je společníkem určité společnosti a vedle toho jako osoba samostatně výdělečně činná podniká. Nic nebrání tomu, aby

pro společnost, již je společníkem, prováděla činnost z titulu svého korporálně-právního vztahu ke společnosti, a pak tato činnost má být zdaněna podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, současně však vedle toho v jiném rozměru své ekonomické existence může s toutéž společností navázat i klasický dodavatelsko-odběratelský vztah, v němž korporálně-právní poměr ke společnosti nebude hrát určující roli. Pak není důvodu příjmy z takového vztahu podrobovat zdanění podle výše uvedeného ustanovení. Proto zásadně zdanění podle uvedeného ustanovení nebudou podrobeny příjmy vyplacené společníku za činnost převážně třetích osob než společníka samotného, je-li činnost těchto jiných osob společníku přiřitatelná pouze v tom smyslu, že pro něho pracují jako jeho zaměstnanci nebo s ním jinak právně spojené osoby v rámci jeho podnikatelské činnosti. Je ovšem zřejmé, že v praxi nelze kritérium osobního výkonu činnosti absolutizovat, neboť v každém podnikání provozovaném fyzickou osobou, i když je převážně fakticky v posledku vykonávána jejími zaměstnanci či jinými smluvními partnery (subdodavateli), je prvek osobního výkonu určitých činností podnikatelem samotným přítomen (přínejmenším činností strategických, plánovacích, metodických, řídicích apod.). Vždy tedy bude záležet na posouzení konkrétní situace a na tom, co při zohlednění všech rozhodných kritérií převažuje – zda vztah korporálně-právní, anebo dodavatelsko-odběratelský. Pokud převažuje druhý z nich, není přípustné příjmy z něho podrobovat zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. 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). Doktrína 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). 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.). Obchodní zákoník přitom v rozhodné době nepřipouští, 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 Ústavního soudu 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.“

80. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „*V nyní projednávaném případě krajský soud především zdůraznil, že ve vztahu mezi Ing. T. a stěžovatelem prvně jmenovaný nenesl odpovědnost (resp. fixním příjmem ve výši 70.000 Kč byla přinejmenším výrazně snížena), vykonával činnost obchodního zástupce prakticky výhradně pro stěžovatele a svou činností objektivně naplňoval podstatu podnikání stěžovatele. Vlastní odpovědnost obchodního zástupce spočívá v naplnění podmínek pro získání provize, resp. ziskovost provozování činnosti obchodního zprostředkovatele. Propojení obchodního zástupce a zastoupeného je velmi těsné a dlouhodobé. Forma sjednání provize souvisí s postavením obchodního zástupce a faktického obsahu výkonu činnosti pro zastoupeného. Při zkoumání povahy 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 nepravdivý ve výši 0,30 Kč za prodaný kus zboží. Stanovení provize z prodaného kusu by na první pohled napovídalo jeho odpovědnosti za jeho činnost. Krajský soud ani žalovaný se však ve smyslu závěrů výše citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu odlišností obou příjmů dostatečně nezabývali. Žalovaný dokonce příjmy Ing. T. hodnotil bez dalšího en bloc, aniž by se příjmem ve výši 0,30 Kč za kus, o kterém smlouva o obchodním zastoupení hovoří jako o „odměně“ a „provizi“ zabýval. Pro obchodního zástupce je přitom charakteristická právě provize. Úvaha žalovaného 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 vynesení 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. 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. 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 mezi Ing. T. a stěžovatelem. Správce daně především nesměřoval dokazování ke zjištění charakteru příjmu 0,30 Kč za kus [dle § 9 2 o dst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není ani jasné, zda se na fixní měsíční příjem nedá 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). 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. Nesení odpovědnosti 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. Žalovaný se odmítl zabývat vtažením ostatních obchodních zástupců a stěžovatele s tím, že je to irelevantní, neboť ostatní obchodní zástupci nejsou zároveň společníky stěžovatele, a proto na ně nemůže § 6 odst. 1 písm. b) ZDP dopadnout. Soud souhlasí, že toto ustanovení na ně nemůže dopadnout.*

Zároveň ovšem povaha a podmínky jejich vztahu jsou pro posouzení vztahu stěžovatele s Ing. T. relevantní. Pakliže by totiž vztah ostatních obchodních zástupců se stěžovatelem byl obdobný vztahu stěžovatele a Ing. T., napovídalo by to tomu, že charakter činnosti Ing. T. je nezávislý na tom, že je zároveň společníkem stěžovatele. Pokud by ovšem Ing. T. oproti ostatním obchodním zástupcům měl bez relevantního důvodu jiné podmínky, mohlo by to naznačovat, že charakter vztahu stěžovatele a Ing. T. je pevná vázán právě k tomu, že Ing. T. je zároveň společníkem stěžovatele. Žalovaný na str. 9-10 rozhodnutí totožnost předmětu podnikání stěžovatele s činností Ing. T. odůvodňoval jejich 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. 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 zřejmě není správný závěr. 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. Soud neodhlédl ani od skutečnosti, že správce daně posoudil příjem Ing. T. jako příjem ze závislé činnosti pouze v období, v němž byl Ing. T. společníkem stěžovatele. Jak výše uvedeno, režimu zdanění nemají být podrobeny takové příjmy společníka od společnosti, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl. To, že by Ing. T. dodával stejné služby za stejných podmínek společnosti ještě před tím, než se stal jejím společníkem by tak mohlo být indicií o tom, že šlo spíše o vztah dodavatelsko-odběratelské povahy, tedy, že daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěral z korporálně-právního vztahu. V tomto ohledu v rozhodnutí žalovaného i krajského soudu ovšem chybí úvaha, zda se ve vztahu mezi Ing. T. a stěžovatelem něco od okamžiku, kdy se první jmenovaný stal členem druhého jmenovaného, změnilo. Z výše uvedených důvodů je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, stejně jako jsou nepřezkoumatelná rozhodnutí žalovaného.“

81. V části rozsudku označené slovy „V. Závěr a náklady řízení“ Nejvyšší správní soud uvedl: „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. 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 t o a t j i ž s e závěrem skutkovým či konstatováním, že určité skutečnosti stěžovatel neprokázal.“
82. Na podkladě shora uvedených závěrů, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud, a které

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

platí i v nyní souzené věci, je nezbytné považovat za nezákonné i napadené rozhodnutí, týkající se žalobce. Tím, že „dosavadní skutková zjištění učiněná ve správním řízení neumožňují odpovědět na otázku, která byla předmětem řízení“, dopustil se žalovaný procesního pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud by se totiž žalovaný v intencích naznačených Nejvyšším správním soudem zabýval spornými otázkami, nebylo vyloučeno, že by dospěl k závěrům potvrzujícím tvrzení žalobce.

83. S ohledem na to, že vyřešení shora uvedených otázek předchází možnosti vlastního doměření daně, bylo nadbytečné se zabývat dalšími žalobcem uplatněnými žalobními námitkami včetně těch, které byly vázány až na otázky spojené s vyměřeným penále.

V.

Rozhodnutí soudu

84. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

85. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

86. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a v odměně daňového poradce za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když daňový poradce převzal a připravil zastoupení žalobce a jménem žalobce podal žalobu. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za dva úkony na částku ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je daňový poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 11.228 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 27. června 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu