

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Golden Snack, s. r. o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zastoupen Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2016, č. j. 18607/16/5200-10421-711070, č j. 18608/16/5200-10421-711070 a č. j. 18610/16/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 51 Af 13/2016 - 76,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 51 Af 13/2016 – 76, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 5. 2016, č. j. 18607/16/5200-10421-711070, č. j. 18608/16/5200-10421-711070 a č. j. 18610/16/5200-10421-711070, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Hany Zahálkové, advokátky, na náhradě nákladů řízení celkem 34.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se zabývá výrobou a prodejem křupavých výrobků z obilí a brambor. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) u žalobce dne 19. 11. 2013 zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce v kontrolovaných obdobích zaúčtoval v nákladech faktury vystavené Ing. J. T. Faktury byly za zprostředkování obchodu na základě smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 31. 8. 2000 mezi žalobcem a Ing. T. Ing. T. byl v období od 5. 2. 2008 až 1. 4. 2016 zároveň společníkem žalobce. Spornou otázkou v daňovém a i nyní v navazujícím soudním řízení je, zda je vztah žalobce a Ing. T. spíše korporačně-právní povahy, nebo zda je spíše dodavatelsko-odběratelské povahy. Jde-li o první z možností, žalobce měl z částek vyplacených Ing. T. odvést daň z příjmu fyzických osob; jde-li o druhou z možností, žalobce povinnost tuto daň odvést neměl.

[2] Správce daně usoudil, že povaha vztahu je spíše korporačně-právní, a proto náklady vyhodnotil jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), tedy konkrétně příjmy společníka společnosti s ručením omezeným. Daňový subjekt jako plátce daně byl proto podle správce daně povinen v souladu s § 38h ZDP srazit a odvést daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z částek vyplacených Ing. T. Třemi dodatečnými platebními výměry tak žalobci doměřil za předmětná zdaňovací období daň fyzických osob z příjmů ze závislé činnosti společně s příslušným penále.

[3] Žalobce podal odvolání, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u krajského soudu.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. K určení, zda činnost společníka představuje činnost závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, je zapotřebí zkoumat, jaký charakter vztahu v konkrétním případě dominuje. Soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která za podstatné považuje posouzení, zda jde o příjmy pocházející z „práce pro společnost“, tedy vyplacené 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. 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 o plnění spočívající v tom, že společník společnosti poskytuje v rámci své samostatné výdělečné činnosti služby, zboží či jiná podobná plnění, která vedle toho, že je poskytuje společnosti, poskytuje též jiným osobám za obdobných podmínek. Půjde tedy typicky o situace, kdy daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěrá z korporačně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu (odkázal přitom, mimo jiné, na rozsudek ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 - 44, č. 3244/2015 Sb. NSS).

[6] Krajský soud uvedená kritéria na vztah Ing. T. a žalobce aplikoval a dospěl k závěru, že příjmy Ing. T. vyplacené žalobcem za zprostředkovatelskou činnost představovaly příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Krajský soud vyšel z toho, že Ing. T. vykonával činnost pro žalobce osobně, za tuto činnosti nenesl žádné hospodářské riziko, vykonával ji prakticky výhradně pro žalobce (97,5 % jeho příjmů) a objektivně jí naplňoval podstatu podnikání žalobce. Fixní měsíční odměna za zprostředkovatelskou činnost ve výši 70.000 Kč a provize z prodaných kusů žalobcových výrobků ve výši 0,30 Kč/ks nenasvědčuje tomu, že by takový způsob stanovení odměny nemohl být použit i ve vztazích založených na korporačně-právním základu. Ing. T. měl nárok na fixní část své odměny bez ohledu na to, zda nějakou zprostředkovatelskou činnost odvedl; nebyl povinen uvedené jakkoliv prokazovat či dokládat (na rozdíl od jiných obchodních zástupců žalobce). Stanovený způsob odměny formou fixní měsíční částky zcela odpovídá způsobu, jakým jsou odměňováni zaměstnanci v pracovněprávním poměru. Žalobce neprokázal, že by Ing. T. činnost pro žalobce vykonával na své náklady a vlastními prostředky. Tvrzení, podle něhož Ing. T. neužíval telefon, počítač, ani automobil ve vlastnictví žalobce nebylo v daňovém řízení prokázáno.

[7] K namítanému porušení zásady zákazu libovůle a předvídatelnosti soud zdůraznil, že daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za roky 2000 až 2002 sice u žalobce žádná pochybení obdobná nyní vytýkaným neobjevily, to ovšem bylo zapříčiněno tím, že Ing. T. nebyl v této době žalobcovým společníkem. To je přitom při podřazení příjmu pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP klíčová charakteristika příjemce příjmů.

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

[9] Závěrem se krajský soud vyslovil též k žalobcem namítané nezákonnosti daňové kontroly a dovolávání se aplikace § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Uzavřel, že správce daně v rozhodné době nemohl vědět či předpokládat, že příjmy Ing. T. neměly být pro účely zákona o daních z příjmů považovány za příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, neboť zodpovězení této otázky vyžadovalo poměrně rozsáhlé dokazování a pečlivé hodnocení řady kritérií. K hodnocení skutečné povahy činnosti Ing. T. ovšem správce daně neměl při místním šetření prakticky žádné podklady.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu velmi rozsáhlou, místy repetetivní, kasační stížnost. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Příjmy vyplacené Ing. T. nemají být považovány za příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Ing. T. svou obchodní činnost vykonával i pro jiné subjekty, hradil si veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používal svůj obchodní

majetek; stěžovatel navíc Ing. T. neurčuje způsob provedení či dobu provedení činnosti obchodního zástupce. Dle stěžovatele v jeho vztahu s Ing. T. nedominuje postavení této osoby jako společníka. Co více, stěžovatel se zprostředkovatelskou činností nezabývá; sjednání smluvních podmínek a ceny záviselo na jednateli stěžovatele, nikoliv na Ing. T.

[12] Odměna ve výši 70.000 Kč měsíčně je zcela v souladu s dikcí § 659 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, přičemž hospodářské riziko nese stěžovatel ve smyslu § 373 a násl. obchodního zákoníku. Vytýká-li krajský soud nedoložené tvrzení stěžovatele, že Ing. T. neužíval telefon, počítač ani automobil stěžovatele, nýbrž vlastní telefon, počítač a automobil, pak opět jde o prokázání negativní skutečnosti a stěžovatel toto neprokazuje.

[13] Podle stěžovatele je věcí Ing. T., zda bude mít i více než jednoho klienta, kterým bude poskytovat své zprostředkovatelské služby. Obchodní zástupci B. a V. navíc vykonávali pro stěžovatele taktéž činnost, která byla předmětem jeho činnosti; tito nesli dle § 373 obchodního zákoníku stejné hospodářské riziko jako Ing. T. Nelze stěžovateli tudíž klást k tíži, že Ing. T. od něj inkasoval značný podíl svých příjmů.

[14] Předchozí daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za roky 2000, 2001 a 2002 u stěžovatele žádná pochybení v tomto ohledu neshledala. To, že v této době Ing. T. nebyl stěžovatelovým společníkem nic nemění na tom, že pokud byla splněna kritéria závislé činnosti, šlo by o příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

[15] V neposlední řadě stěžovatel namítl, že jeho činnost či činnost společníka není shodná s činností prováděnou Ing. T.; nepřekrývají se. Zprostředkovatelství mohlo být poskytnuto stěžovateli kýmkoliv jiným. Následně obsáhle argumentuje ve vztahu k nemožnosti podřadit činnost Ing. T.a pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP (str. 11 - 20) a upozorňuje na skutečnost, že Ing. T. nesplňoval všechny znaky stanovené pro výkon závislé činnosti dle pokynu Ministerstva financí D – 285 a návazné judikatury.

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

III. Vyjádření žalovaného a repliky stěžovatele

[17] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Ing. T. sám osobně zprostředkovával obchod s výrobky stěžovatele, průběžně objížděl prodejny obchodního řetězce Kaufland a kontroloval výrobky v regálech. Stěžovatel by bez osobní práce prováděné Ing. T. neměl zajištěn odbyt svých výrobků. Ing. T. v podstatě nevyvíjel vlastní podnikatelskou činnost a na stěžovateli byl ekonomicky závislý. Nenesl vlastní hospodářské riziko, neboť jeho odměna nebyla závislá na hospodářském výsledku činnosti stěžovatele. Nevykazoval ani

žádný obchodní majetek a nebylo zjištěno, že by výdaje vynaložené na nákup pohonných hmot souvisely s jeho podnikatelskou činností. Pokyn D-285 pouze formuluje nejčastější indikátory naplnění pojmu „závislá činnost“; neformuluje vždy a za všech okolností platná kritéria. Navíc se vztahuje primárně k § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

[18] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu stran nadbytečnosti výslechu svědků B. a V. Těmto obchodním zástupcům náležela odměna odvozená výhradně od bonity sjednaného obchodu kalkulovaná pro jednotlivé obchodní případy. Ani jeden z nich v rozhodné době nebyl společníkem stěžovatele.

[19] Ohledně zákonnosti zahájení daňové kontroly žalovaný připomněl, že stěžovatel podal proti vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období stížnost, ve které správce daně žádal o učinění opatření spočívajícího ve sdělení, že není povinen reagovat na výzvu k podání dodatečného tvrzení.

[20] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného zaslal soudu čtyři další podání. Jelikož v nich pouze opakuje argumenty uvedené již v kasační stížnosti, soud je zde podrobně nerekapituloval.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[22] 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 efektivity a hospodárnosti řízení.

[23] 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. Dílčí

otázkou je i posouzení důsledků spojených s důkazním břemenem a namítaným porušením závěrů tzv. negativní teorie důkazní.

[24] 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 korporačně-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 zbylým dvěma námitkám. Od uvedených závěrů nyní nemá soud důvod se odchýlit, a proto z nich v této věci vychází.

IV.a) Jednalo se o příjem za práci společníka pro společnost [§ 6 odst. 1 písm. b) ZDP]?

[25] 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.

[26] 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.

[27] 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 prací 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.

[28] 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.

[29] 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 korporačně-právního vztahu ke společnosti.

[30] 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 nevyvěrá z korporačně-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, jíž je společníkem, prováděla činnost z titulu svého korporačně-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 touž společností navázat i klasický dodavatelsko-odběratelský vztah, v němž korporačně-právní poměr ke společnosti nebude hrát určující roli. Pak není důvodu příjmy z takového vztahu podrobovat zdanění podle výše uvedeného ustanovení.

[31] 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 přičitatelná 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 (přinejmenším činností strategických, plánovacích, metodických, řídících apod.). Vždy tedy bude záležet na posouzení konkrétní situace a na tom, co při zohlednění všech rozhodných kritérií převažuje – zda vztah korporačně-právní, anebo dodavatelsko-odběratelský. Pokud převažuje druhý z nich, není přípustné příjmy z něho podrobovat zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP.

[32] 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).

[33] 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.).

[34] Obchodní zákoník přitom v rozhodné době nepřipouštěl, aby společník obchodní společnosti pro tuto společnost vykonával činnost obchodního zástupce [viz § 652 odst. 2 písm. b) obchodního zákoníku]. Touto otázkou se však správní orgány, jakož ani soud, vůbec nezabývaly. Dle soudu však není důvodu, proč by obchodní zástupce, nevstoupí-li výkonem své činnosti do konkurence s obchodní společností, jíž 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.

[35] V nyní projednávaném případě krajský soud především zdůraznil, že ve vztahu mezi Ing. T. a stěžovatelem prvně jmenovaný nesl 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.

[36] 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 nepravidelný 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.

[37] 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 vynesené závěry. Rozhodnutí krajského soudu, stejně jako rozhodnutí žalovaného, je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a to i stran měsíčního příjmu ve výši 70.000 Kč.

[38] 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.

[39] 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 dané 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 § 92 odst. 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).

[40] 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.

[41] Žalovaný se odmítl zabývat vtahem 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.

[42] 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 podílu 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.

[43] 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.

[44] 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 korporačně-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.

[45] Z výše uvedených důvodů je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, stejně jako jsou nepřezkoumatelná rozhodnutí žalovaného.

IV.b) Bylo zahájení daňové kontroly v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu?

[46] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že při místním šetření správci daně předal své kompletní účetnictví za rok 2011. Dle stěžovatele přitom z obsahu předaných podkladů

a popisu činnosti, který správci daně podala jednatelka společnosti v rámci místního šetření, jasně vyplývá, že dojde k doměření daně.

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

[48] Krajský soud se otázkou (ne)aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu zabýval na stranách 13 až 16 svého rozsudku. Se závěry, jakož i úvahou soudu, se kasační soud plně ztotožňuje. K posouzení, zda bude daň doměřena, či nikoliv, bylo v případě stěžovatele zapotřebí provést poměrně rozsáhlé dokazování a vyhodnotit řadu kritérií a skutkových okolností (srov. str. 17-18 rozsudku krajského soudu). Správce daně v nyní projednávané věci neměl možnost si učinit, při shromážděných důkazních prostředcích, byť předběžný úsudek o tom, zda daň bude či nebude doměřena.

IV.c) Musel stěžovatel prokazovat negativní skutečnosti?

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

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

V. Závěr a náklady řízení

[51] 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 nepřípustně zobecňují. Soud proto považuje rozhodnutí krajského soudu a žalovaného za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[52] V novém řízení žalovaný musí důkladně a důsledně zhodnotit vztah Ing. T. a stěžovatele; vzít v úvahu zde zmíněná východiska. Především bude na žalovaném, aby vedl dokazování co do právních důvodů a okolností vzniku příjmů vyplacených stěžovatelem Ing. T., a to ať již se závěrem skutkovým či konstatováním, že určité skutečnosti stěžovatel neprokázal.

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

[54] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 14.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatky za žaloby proti třem rozhodnutím žalovaného ve výši 9.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na právní zastoupení.

[55] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen daňovým poradcem, Ing. Radkem Lančíkem. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Doplnění žaloby ze dne 16. 10. 2016 soud jako úkon právní služby – podání ve věci samé – nevyhodnotil, neboť jím stěžovatel nepřispěl substantivně k řešení věci samé nad rámec argumentace zmíněné v podané žalobě. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou, Mgr. Hana Zahálková, která v tomto řízení učinila dva úkony právní služby, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Soudu zaslanou řadu doplnění kasační stížnosti soud jako úkon právní služby – podání ve věci samé – nevyhodnotil, neboť jím stěžovatel nepřispěl substantivně k řešení věci samé nad rámec argumentace zmíněné v podané kasační stížnosti. Za každý úkon právní služby náleží zástupci odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupcům stěžovatele odměnu za šest úkonů právní služby ve výši 5 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč, celkem tedy 17.000 Kč. Jelikož jsou stěžovatelovi zástupci plátci DPH (dle údajů z registru plátců DPH), je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 3.570 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 20.570 Kč.

[56] Celkem tak náklady řízení činí 34.570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Hany Zahálkové, advokátky, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 3. října 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu