



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Krybusové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Argotech Pleše, s.r.o.** se sídlem Pleše 105, okres Jindřichův Hradec, zastoupeného Milanem Greplem, daňovým poradcem, se sídlem Mratín, Třeboradická 49, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28.3.2012, č.j. 2144/12-1100, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému správnímu orgánu se náhrada nákladů n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Žalobou doručenou dne 5.6.2012 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 28.3.2012, č.j. 2144/12-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 14.6.2010 č.j. 44820/10/086910304633, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2006 ve výši 71.520,-Kč a současně sdělena povinnost platit penále ve výši 14.304,-Kč a ze dne 14.6.2010 č.j. 44801/10/086910304633, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2007 ve výši 1.330,-Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 266,-Kč a tato rozhodnutí potvrzena.

(2) Žalobce v první řadě tvrdil, že odvolací orgán se v řízení o odvolání opět nevypořádal se všemi důkazními prostředky a důvody uvedenými v odvolání dle § 116 odst. 2 daňového řádu. V daňovém řízení postupoval správce daně v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb. a zákonem č. 337/1992 Sb. Především se nevypořádal se skutečností, že správce daně zdanil jeden a tentýž příjem dvakrát. K tomu odkázal na judikaturu Ústavního soudu ČR. Nezákonný stav proto trvá i nadále. Žalobce uvedl, že touto skutečností je daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob, která probíhala souběžně s kontrolou DPH a kontrolou daně z příjmů právnických osob, jak tvrdí odvolací orgán a správce daně i s údajnou kontrolou daně ze závislé činnosti. Žalobce namítl porušení zásad daňového řízení. Rozhodnutí je především v rozporu s logickou systematičností a hospodárností řízení. Žalobce dovozuje, že kontrola daně nebyla zahájena, tudíž nemohla být ani uzavřena. Uplatnil výhrady ke způsobu projednání výsledku kontrol. Rozhodnutí se opírá o žalobci neznámé důkazní prostředky a nesprávně vykládá závislou činnost. Žalovaný nevypořádal námitku žalobce ohledně porušení mlčenlivosti. Dále namítl, že výpočet daně je správný a neodkazuje na důkazní prostředky využitě při rozhodování. Způsob rozvrhu příjmů nemá opodstatnění. Žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou ohledně ústně uzavřených dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr s manželkami společníků. Správnímu orgánu nemůže být ponechána libovůle. Postup určuje jednoznačně zákon. Správce daně a následně odvolací orgán porušil § 2 odst. 1, 2, 3, 7, 9, § 16 odst. 4, 8, § 32 odst. 2 písm. e) a odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a tím znemožnili daňovému subjektu uplatnit právo na spravedlivý proces dle článku 36 odst. 1 Listiny. Rovněž postupovali v rozporu s článkem 4 a články 11 odst. 9 Listiny a následně článkem 3 a 4 Ústavy. Žalobce v žalobě dále kladl otázky ohledně neobnovení řízení správcem daně dle § 54 a § 55 zákona o správě daní a poplatků nebo § 117 až § 119 a 120 daňového řádu z úřední povinnosti, pokud vyšly najevo nové důkazy z údajné kontroly na předmětné dani. Postup správce daně označil za nekonzistentní, jednoznačně účelový a zmatečný. Žalovaný se nevypořádal s námitkami uplatněnými žalobcem ohledně prekluzivní lhůty. Ze všech těchto důvodů bylo navrženo zrušit rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 28.3.2012, č.j. 2144/12-1100 a rozhodnutí Finančního rozhodnutí v Jindřichově Hradci ze 14.2.2010 č.j. 44820/10/086910304633 a rozhodnutí ze dne 14.6.2010, č.j. 44801/10/086910304633.

(3) V replice ze dne 30.4.2013 soudu doručené dne 7.5.2013 žalobce zopakoval hlavní znaky, jak uvedl, nezákonného zásahu žalovaného do práv žalobce, k čemuž zdůraznil, že kontrola nikdy nebyla zahájena a žalovaný nikdy neučinil jakýkoliv úkon k dodatečnému doměření daně. Tvzení žalovaného není podloženo žádnými důkazními prostředky, jedná se pouze o hypotézy a fabulace žalovaného. Shrnul, že žalovaný porušil práva žalobce vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků. Především znemožnil právo předkládat důkazní prostředky, případně je navrhopat, podávat námitky proti postupu pracovníka daně. Přitom postup a jednání správce daně má být jasný, zřetelný a nesmí být zavádějící. Správci daně není ponechána libovůle. Žalobce poukázal na skutečnost, že správce daně vydal rozhodnutí o odvolání dříve, než byla projednána se žalobcem zpráva o daňové kontrole. V replice žalobce odkazoval na judikaturu Krajského soudu v Českých Budějovicích i Nejvyššího správního soudu v Brně. Žalovaný se snažil zastřít skutečný obsah právních úkonů stavem formálně právním. Žalovaný postupoval protizákonně bez ohledu na to, co vyšlo v daňovém řízení najevo a zcela v rozporu se zákonem a s právem chráněným zájmem žalobce si žalovaný vybíral, co bylo výhodné pro jeho cíl, doměřit za každou cenu daň, bez ohledu na jednoznačnou diskriminaci daňového subjektu.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

(4) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby a vyjádřil souhlas s projednáním věci bez nařízeného jednání. Žalovaný rozebral podrobně jednotlivé žalobní námitky, jimž uvedl vysvětlení. Vyjádřil nesouhlas, že správce daně zdanil jeden a tentýž příjem dvakrát. K této žalobní námitce se vyjádřil na str. 3 a 4 žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud správce daně zjistil, že daňová povinnost plátcem nebyla splněna, měla být skutečně uložena žalobci, což se stalo a vymáhána měla být pouze na něm. Poté, co by daňovou povinnost vyrovnal, měla být částka daně vrácena, buď postupem podle § 56 zákona o správě daní a poplatků nebo vyměření daňové povinnosti, kterou by žalobce uvedl v oprávněném daňovém přiznání. V projednávané věci fyzické osoby dodatečná daňová přiznání, ani žádost o obnovu nepodaly. Citace nálezu uvedená žalobcem je vytržena z kontextu a pro daný případ nepoužitelná. Žalovaný setrval na své argumentaci, že příjmy vyplacené jednatelům, byly příjmy ze závislé činnosti a měly být také zdaněny. Žalovaný zdůraznil, že při daňové kontrole bylo postupováno v souladu s § 16 daňového řádu. Při daňové kontrole nebyla procesní práva žalobce porušena. S výsledkem kontroly byl žalobce seznámen. Platební výměry byly vydány souladně s právní normou. Napadené rozhodnutí obsahovalo srozumitelné a vyčerpávající zdůvodnění, veškeré námitky byly vypořádány. Žalovaný odmítl námitky ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce vytrhoval věty z kontextu, aniž by v žalobě uvedl přesné citace žalovaného, čímž vyvolával mylný dojem o zmatečnosti naříkaného rozhodnutí.

III. Obsah správních spisů

(5) Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti.

(6) Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2006 a roku 2007 u společnosti Argotech Pleše s.r.o., Pleše 105 byla zahájena dne 2.7.2008, o čemž svědčí protokol o ústním jednání sepsaný podle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů pod č.j. 52029/08/086930/4431 na straně 7 protokolu. Při kontrole bylo zjištěno, že sdružením fyzických osob J. Š. a A. V. bylo mimo jiné žalobci fakturováno 240.000,-Kč za provedenou práci a cestovné. J. Š. a A. V. byli současně jednateli a společníky žalobce. Fakturovaná činnost se uskutečnila dle smlouvy o službách ze dne 1.1.2006. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených žalobcem, a proto jej vyzval dne 18.8.2009 k odstranění pochybností ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti ohledně faktury č. 260001 vystavené dne 31.12.2006 J. Š., kdy byly vyúčtovány žalobci provedené práce včetně cestovného v částce 240.000,-Kč bez DPH. K faktuře byla předložena smlouva o službách uzavřená dne 1.1.2006, v jejímž předmětu bylo uvedeno, že se jedná o poskytnutí služeb spojených z obchodní činností společností Argotech Pleše s.r.o. a cena za služby je určena paušální částkou včetně cestovních výdajů. Žalobce měl prokázat, v jaké výši byly přefakturovány cestovní výdaje a zároveň jaké služby a v jakém rozsahu byly společnosti poskytnuty. Faktura je zmiňována ve výzvě správce daně ze dne 19.8.2008. Žalobce v odpovědi na výzvu ze dne 15.9.2008 správci daně sdělil, že v roce 2006 docházelo podle původního plánu k transformaci ze sdružení fyzických osob do společnosti s ručením omezeným. Tato transformace byla možná pouze útlumem a ukončením podnikáním fyzických osob a rozběhem společnosti s ručením omezeným. K tomu docházelo v předešlém roce 2006. Z toho důvodu byla uzavřena smlouva o službách spojených s obchodní činností mezi sdružením a s.r.o. na dobu určitou od 1.1.2006 do 31.12.2006. V tomto období docházelo u fyzických osob k prolínání práce pro sdružení a pro společnost, jednalo se o nákup a prodej zboží, dojednávání

obchodních smluv, apod. Často tyto práce probíhaly současně. Z toho důvodu byla odměna sjednána paušální částkou za tyto práce, která obsahovala i cestovní výdaje, aby bylo zřejmé, že žádné další výdaje nebudou účtovány.

(7) Žalobce uplatnil námitky proti postupu pracovníků správce daně ohledně nepřiměřenosti projednání, o kterých rozhodl Finanční úřad v Jindřichově Hradci dne 11.5.2009 č.j. 39570/09/086930304400. Námitkám vyhověno nebylo. Z rekapitulace průběhu rozhodování o námitkách lze vysledovat, že dne 29.9.2008 správce daně zaslal žalobci předvolání k projednání výsledků daňových kontrol, které bylo doručeno zástupci žalobce dne 17.10.2008. Následovala omluva z jednání, zasláná zástupcem žalobce, z důvodu zaneprázdněnosti a pracovního vytížení. Dne 25.10.2008 zaslal správce daně zástupci žalobce koncept zprávy o daňové kontrole. Dne 25.11.2008 sdělil zástupce žalobce, že od počátku prosince do konce ledna 2009 se nebude nacházet na území ČR. Dne 31.3.2009 bylo zástupci žalobce prokazatelně doručeno předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na den 15.4.2009. Dne 9.4.2009 se zástupce žalobce omluvil z jednání na den 15.4.2009 z důvodu pracovního zaneprázdnění a požádal o stanovení nového termínu a znovu požádal o zaslání konceptu zprávy o daňové kontrole. Dne 10.4.2009 správce daně požadavku zástupce žalobce vyhověl. Zpráva byla projednána dne 6.5.2009. Správce daně v rozhodnutí o námitkách jednoznačně dospěl k závěru, že důvodné nebyly. Žalobce nebyl zkrácen na svých právech, nebylo shledáno ani porušení základních zásad daňového řízení.

(8) Dne 18.8.2009 byla podána svědecká výpověď J. Š., kde se svědek mimo jiné vyjadřoval i k faktuře č. 260001 ze dne 31.12.2006 za provedené práce, včetně cestovního v částce 240.000,-Kč. Svědek uvedl, že faktura byla Sdružením Vinkler, Šimpach vystavena a uhrazena. K otázce správce daně, jaké služby, včetně cestovních výdajů byly provedeny a proplaceny, svědek uvedl, že částka byla fakturována za pronájem dodávkového vozidla Ford Tranzit a další techniky. Svědek byl upozorněn na rozpor mezi předmětem smlouvy a tvrzením svědka. Byl upozorněn na to, že dne 2.7.2008 uvedl pan Vinkler jako druhý jednatel společnosti, že faktura byla vystavena za práce, které provedli s panem Š. ve skladě společnosti. Pan Š. toto sdělení A. V. potvrdil, rovněž potvrdil údaje, které uvedl svědek v odpovědi na výzvu dne 19.8.2008.

(9) Dne 1.1.2006 uzavřelo Sdružení Argotech-Vinkler, Šimpach Kardašova Řečice, jako pronajímatel nájemní smlouvu s nájemcem (žalobcem). Předmětem smlouvy byl pronájem budovy č.p. Pleše 105 na p.č. 107/2 k.ú., včetně přiléhajících pozemků. Prostory byly pronajmuty za účelem provozování podnikatelské činnosti nájemce na dobu od 1.1.2006 do 31.12.2006 za cenu 120.000,-Kč + DPH. Dne 1.1.2006 uzavřelo Sdružení Argotech-Vinkler, Šimpach Kardašova Řečice, jako poskytovatel služeb smlouvu s příjemcem služeb (žalobce), předmětem smlouvy bylo poskytování služeb spojených s obchodní činností žalobce v období od 1.1.2006 do 31.12.2006 za cenu 240.000,- Kč plus DPH. Ve smlouvě bylo uvedeno, že se jedná o přechodné období při přechodu podnikání ze Sdružení Argotech na obchodní společnost Argotech Pleše s.r.o. Ve zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty, která byla se zástupcem žalobce projednána dne 10.11.2009 je ve vztahu k faktuře č. 260001 na částku 240.000,-Kč za poskytování služeb spojených s obchodní činností na straně 5 této zprávy uzavřeno, že jednalo se o práci společníků a jednatelů pro společnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona č.586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů činností, z níž plynoucí příjmy jsou příjmy ze závislé činnosti. Současně bylo odkázáno na konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a uzavřeno, že pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu u společnosti žalobce nebyla splněna základní podmínka, kterou je přijetí zdanitelného plnění, neboť konkrétní činnosti jsou zdaňovány, jako příjmy ze závislé činnosti. Zároveň byl

žalobce seznámen s tím, že závěr byl vysloven na základě vzájemně si odporujících důkazů, proti nimž žalobce neuvedl odpovídající tvrzení, které by podpořil důkazy, které by jeho tvrzení potvrzovaly. Stejně hodnocení je obsaženo i v protokole o ústním jednání ze dne 10.11.2009, kterým byl žalobce včetně svého zástupce seznámen s posouzením vyjádření žalobce a jím navrženými důkazy a zároveň byla projednána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob.

(10) Dne 26.3.2010 správce daně projednal se žalobcem výsledek kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007 a předal mu koncept této zprávy. Dne 19.4.2010 sdělil žalobce správci daně, že je i v tomto řízení zastoupen daňovým poradcem Ing. Pavlem Kristem a plná moc byla předána správci daně již dne 24.9.2008. Z toho důvodu dne 20.4.2010 sdělil správce daně zástupci žalobce Ing. P. K., že jednatel společnosti A. V. byl seznámen s kontrolními zjištěními správce daně ohledně daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007. K tomu bylo zástupci žalobce sděleno, že tato kontrolní zjištění jsou shodná s kontrolními zjištěními, která správce daně učinil v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006 a 2007 a kontroly daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2006 a 2007, která byla se zástupcem žalobce projednána dne 10.11.2009. Správce daně zaslal zástupci žalobce koncept zprávy o daňové kontrole. Současně byl zástupce žalobce předvolán k projednání této zprávy na den 10.5.2010. Dle dokladu o doručení byla zásilka uložena dne 21.4.2010 a vhozena do domovní schránky dne 4.5.2010 v 10.00 hod.. Dne 10.5.2010 byla správci daně doručena omluva zástupce žalobce z jednání, které se mělo konat dne 10.5.2010, jako důvod omluvy byla uvedena dvouměsíční pracovní neschopnost a velké pracovní vytížení zástupce žalobce. Zároveň byl správce daně požádán, aby byl příště informován o konání jednání s měsíčním předstihem, aby si mohl prostudovat danou problematiku. Dne 10.5.2010 zaslal správce daně zástupci žalobce další předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007 na den 27.5.2010. Zásilka byla uložena dne 11.5.2010. Dne 24.5.2010 byla vhozena zástupci žalobce do domovní schránky. Dne 27.5.2010 byla zástupcem žalobce správci daně doručena omluva z jednání, které se mělo konat dne 27.5.2010. Jako důvod omluvy uvedl zástupce žalobce smluvní závazky ke klientům, zároveň poukázal na to, že již v minulém přípise žádal o stanovení termínu, alespoň s měsíčním předstihem. Upozornil na to, že pokud budou stanovovány termíny obdobným způsobem, bude nucen se z takto stanovovaných termínů i nadále omlouvat. Dne 27.5.2010 požádal správce daně z důvodu prodloužování doby trvání daňové kontroly ze strany daňového subjektu a zejména jeho zástupce z řad daňových poradců o prodloužení lhůty k projednání daňové kontroly o 1 měsíc. Této žádosti bylo vyhověno a lhůta byla prodloužena do 1.7.2010. Poté byla zaslána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007 zástupci žalobce spolu se sdělením důvodů tohoto postupu poštou. Zásilka byla uložena 1.6.2010. Zástupce žalobce převzal zásilku dne 10.6.2010. Správce daně uvedl, že považuje jednání daňového subjektu za záměrné vyhýbání se převzetí a projednání zprávy a o daňové kontrole, a proto byl volen postup podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a zpráva je zasílána poštou.

(11) Dne 14.6.2010 vydal správce daně platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za leden až prosinec 2006 ve výši 71.520,-Kč a sdělil povinnost uhradit penále ve výši 14.304,-Kč a téhož dne za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1.330,-Kč a povinnost uhradit penále ve výši 266,-Kč. Dne

17.6.2010 byla zásilka uložena na poště a dne 29.6.2010 vhozena zástupci daňového subjektu do schránky. Dne 26.7.2010 nahlížel zástupce žalobce ve smyslu § 23 zákona o správě daní a poplatků do spisu. Dne 29.7.2010 byla podána odvolání. Na základě výzvy správce daně ze dne 29.7.2010 byla odvolání žalobce dne 26.8.2010 doplněna o důvody. Druhé doplnění odvolání bylo doručeno správci daně dne 10.11.2010. K odvolání byla přiložena fotokopie rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti zástupce žalobce od 1.3.2010 do 6.4.2010. Dne 28.3.2012 bylo o odvolání žalobce rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích pod č.j. 2144/12-1100, tak jak je uvedeno bod bodem č. 1 tohoto rozsudku. Žalovaný podrobně odůvodnil vypořádání odvolacích námitek a uzavřel, že správce daně postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení. V průběhu daňové kontroly prověřoval správnost výše sražené a odvedené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků na základě podkladů, které žalobce v průběhu daňové kontroly předkládal a které si sám opatřil. Hodnocení důkazních prostředků bylo provedeno v souladu s právními předpisy.

IV. Právní názor soudu

(12) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále s.ř.s.), v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba důvodná nebyla.

(13) Žalobce v první řadě namítal, že vydané rozhodnutí žalovaného je nezákonné. Rozpor se zákonem spatřoval v okolnosti, že se žalovaný nevypořádal se všemi důkazními prostředky a důvody, které uvedl v odvolání. Především se podle jeho názoru žalovaný nevypořádal se skutečností, že správce daně zdanil jeden a tentýž příjem dvakrát. Námitku soud nehodnotí jako důvodnou. K tomu lze odkázat na stranu 3 a 4 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný s odkazem na předchozí rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Af 21/2011-98 ze dne 25.10.2011, tuto otázku řešil, neboť v předchozím řízení bylo nevypořádání této námitky důvodem ke zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného. Žalovaný uvedl, že jednak v daňovém řízení je zakázáno přenášet daňovou povinnost na jiné osoby, dále poukázal na ust. § 38h zákona o daních z příjmů, podle kterého je dána povinnost srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti plátcí tohoto příjmu a nelze tuto povinnost neplnit odkazem, že příjmy budou zdaněny jiným poplatníkem. Dále odkázal na ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu, kterým byl v dané věci vázán. Žalobce, dle hodnocení žalovaného tvrzení o dvojím zdanění téhož příjmu nedoložil. Žalovaný rovněž uvedl, že jednatelé vykazovali příjmy z podnikání v odlišné částce, než je projednávaná částka v konkrétním řízení a k těmto příjmům uplatnili i výdaje ve výši 66,5 %. K příjmům ze závislé činnosti výdaje uplatňovat nelze. Z toho důvodu žalovaný vyhodnotil, že jednatelé nezahrnuli předmětné příjmy ze smlouvy o službách do příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů, jak tvrdí žalobce v odvolání, avšak nijak neprokazuje. Jestliže správce daně zjistil, že příjmy, které žalobce vyplatil jednatelům, jsou příjmy ze závislé činnosti, nemohli jednatelé splnit za žalobce jeho zákonnou povinnost, již vůbec ne při odlišném způsobu zdanění jednotlivých druhů příjmů. Pro danou věc je rozhodné, že příjmy vyplacené jednatelům byly příjmy ze závislé činnosti a tak měly být také zdaněny. Z citované argumentace žalovaného proto nelze dospět k závěru, že se odvolací orgán námitkou dvojího zdanění nezabýval a tuto námitku nevypořádal. Žalovaný mohl k této žalobní námitce v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí poznamenat, že v případě uhrazení daňové povinnosti žalobcem mohl žalobce postupovat k případnému vypořádání podle § 56 zákona o správě daní a poplatků či podáním opravného daňového přiznání. Iniciativa za této situace byla na žalobci. Jestliže žalobce nevyužil prostředků nabízených procesním předpisem, nelze

v této souvislosti namítat dvojí zdanění za situace, že v konkrétní věci v případě prepisu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků k přímému placení, neboť daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem. K tíži daňových orgánů nemůže být přičítáno stručné vypořádání této námitky či neprovedení opravy z moci úřední, neboť taková povinnost není daňovým orgánům obligatorně zákonem stanovena. Daňové orgány se s námitkou vypořádaly i stručně i s ohledem na její formulaci, neboť v odvolání žalobce pouze obecně uvedl, že dodatečným doměřením příjmů ve výši 240.000,-Kč, by došlo k druhému zdanění této částky, kdy poprvé k jejímu zdanění došlo u příslušných fyzických osob a nyní u daňového subjektu. Tato námitka v odvolání není nijak blíže zdůvodněna, nejsou nabídnuty k tomu tvrzení žádné důkazy. Z tohoto důvodu vypořádání této námitky v žalobou napadeném rozhodnutí je dostačující.

(14) Žalobce v čl. III. pod body 2 až 13 vytýkal žalovanému, že se z různých důvodů nevypořádal s odvolacími námitkami. V bodě označeném 2 uváděl, že byl zástupci žalobce doručen tištěný neidentifikovatelný dokument, který byl nadepsán, jako koncept zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob a funkčních požitků za rok 2006 a 2007, na kterém není uvedeno číslo jednací ani označeno, kdo dokument sepsal a jakého subjektu se týká, ani datum zahájení údajné daňové kontroly. Žalovaný se nevypořádal, k čemu měl tento dokument sloužit. K tomu soud odkazuje na stranu 11 a 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný popsal postup správce daně, kterým umožnil daňovému subjektu a posléze po ověření, že i v předmětné kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je zastoupen daňovým poradcem, právě i tomuto zástupci, seznámit se s kontrolními zjištěními prostřednictvím konceptu zprávy daňové kontrole. Žalovaný připustil, že tento postup seznámení daňového subjektu s tzv. konceptem zprávy o daňové kontrole zákon správcí daně nestanoví, avšak je tak činěno ve prospěch daňového subjektu, ještě před konkrétním projednáním zprávy o daňové kontrole, kdy se může vyjádřit ke kontrolním zjištěním, ke způsobu jejich zjištění a předložit další důkazní prostředky, případně jejich provedení navrhnout, tak jak umožňuje ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný vysvětlil, že tohoto práva žalobce nevyužil, a to ani v souvislosti se samotným projednáním zprávy o daňové kontrole, k jejímuž projednání byl zástupce žalobce opakovaně předvolán a tento se omezil pouze na opakovanou omluvu z projednání zprávy s vysvětlením, že měl pouze dva, popřípadě pět dnů na prostudování konceptu zprávy. S tímto sdělením žalovaný nesouhlasil, neboť posílal předvolání, včetně konceptu zprávy o daňové kontrole s dostatečným časovým předstihem, avšak zástupce žalobce přebíral zásilku v poslední den úložní lhůty. Z toho důvodu také nebylo akceptováno vysvětlení zástupce žalobce, že neměl dostatek času se s kontrolními zjištěními seznámit, navíc za situace, kdy správce daně vycházel z kontrolních zjištění, která byla společná pro daň z příjmů právnických osob i daň z přidané hodnoty, které byly se zástupcem žalobce projednány již dne 10.11.2009. Žalovaný vysvětlil, že správce daně v průběhu celého daňového řízení respektoval zásady daňového řízení a volil takové prostředky, které daňové subjekty co nejméně zatěžují. Zástupci žalobce zaslal dva termíny k projednání zprávy o daňové kontrole vždy v dostatečném předstihu a omluvy zástupce žalobce hodnotil jako vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků se všemi důsledky, které z projednání vyplývaly. Proto zaslal zprávu o daňové kontrole zástupci žalobce poštou. Soud nesdílí názor žalobce, že se žalovaný správní orgán s touto námitkou nevypořádal, naopak z výše uvedeného vyplývá, že námitka nebyla důvodná. Nesouhlas s důvody uvedenými žalovaným nelze hodnotit jako nevypořádání této odvolací námitky.

(15) V bodě 3 téhož článku žaloby je namítáno nevypořádání námitky ohledně data zprávy o daňové kontrole dne 28.5.2010, avšak na originálu zprávy, kterou zástupce žalobce

převzal dne 15.6.2010 žádné datum sepsání zprávy uvedeno není. Žalobce dovozoval, že zástupci byl doručen dokument, který není uveden v napadených platebních výměrech. Námitku soud nehodnotí, jako opodstatněnou. K tomu lze odkázat na stranu 12 a 13 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný tuto námitku vypořádal. K tomu soud dále doplňuje, že správce daně uvedl na napadených platebních výměrech odlišné jednací číslo zprávy o daňové kontrole, než jaké žalobci zaslal, což však bylo postupem o opravě zřejmých omylů a nesprávností opraveno, a to vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 30.8.2010 pod č.j. 56829/10/086910304633 a č.j. 56830/10/086910304633, které byly zástupci žalobce doručeny dne 10.9.2010. Žaloba žalobce proti těmto rozhodnutím byla Krajským soudem v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Af 20/2011 zamítnuta. Rovněž kasační stížnost, kterou žalobce proti tomuto rozsudku podal, byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2012 pod sp. zn. 2 Afs 77/2011, jako nedůvodná, zamítnuta. Nejvyšší správní soud zde rovněž vyslovil, že nelze přijmout tvrzení žalobce, že mu nebylo známo, na jaký dokument správce daně odkázal. Z těchto důvodů proto bylo zjevné pochybení v čísle jednacím zprávy o daňové kontrole, které samo o sobě není způsobile vyvolat následky, jako neplatnost, nezákonnost nebo nicotnost platebního výměru. Konkrétní zpráva o daňové kontrole pod č.j. 9003/10/086930304038, na kterou je opraveným rozhodnutím odkazováno skutečně datum projednání zprávy o daňové kontrole, neobsahuje. Je to mu tak proto, že jak správce daně ve sdělení ze dne 28.5.2010 zrekapituloval, zaslal zástupci žalobce koncept zprávy o daňové kontrole a předvolal jej k jejímu projednání na den 10.5.2010. Na základě omluvy zástupce žalobce předvolal správce daně daňový subjekt opakovaně na 27.5.2010, ze kterého se opět zástupce žalobce omluvil. Správce daně vyhodnotil tento postup jako záměrné vyhýbání se převzetí a projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a proto zaslal zástupci žalobce dne 28.5.2010 zprávu o daňové kontrole poštou. Zpráva byla po uložení dne 1.6.2010 zástupcem žalobcem dne 10.6.2010 převzata. S ohledem na tento závěr správce daně, kdy bylo nahrazeno osobní projednání zprávy o daňové kontrole jejím zasláním poštou, nebylo datum projednání zprávy v této zprávě uvedeno. Z toho důvodu nelze dovozovat nevypořádání se s odvolací námitkou.

(16) Pod bodem 4 je správci daně žalobcem vytýkáno, že se nevypořádal s námitkou, že žádnou výzvu, kterou zmiňoval ve zprávě o daňové kontrole, bez další bližší specifikace nevydal. Stejně tak nevydal správce daně dle názoru žalobce žádnou výzvu při kontrole daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty, kde by žalobci uložil předložit požadavek, že ve vyplacených částkách byly zahrnuty částky ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. K tomu lze odkázat na stranu 8 odst. 2 žalobou napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný správní orgán rekapituluje data i čísla jednacích výzev, které byly správcem daně ve zmiňovaných kontrolách vydány a bezprostředně se dotýkaly i daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, což jednoznačně z jejich obsahu vyplývá. Výzvami byl žalobce vyzván jednak k prokázání konkrétních služeb a jejich rozsahu a rovněž výzvou ze dne 18.8.2008 správce daně žalobce vyzval k prokázání, že pracovní cesty vykázané ve dne 4. až 7.12 2007, kdy jednatelé, dle faktury č. 105816 byli na exkurzi ve firmě Amazona v Tišnově, se skutečně realizovaly. Námitka proto není z toho důvodu opodstatněná.

(17) Žalobce pod bodem 5 vytýkal, žalovanému nevypořádání se s námitkou ohledně porušení ust. § 10 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, kdy správce daně nevyrozuměl zástupce žalobce o jednání jednatele žalobce, které odporovalo jednání zástupce. K tomu lze odkázat na stranu 18 odst. 2 žalobou napadeného rozhodnutí, což ostatně sám žalobce v tomto žalobním bodu činí, tudíž si je vědom, že se žalovaný správní orgán s touto námitkou

vypořádal. Výklad žalovaného žalobce označil za irelevantní, vzhledem k citovanému ustanovení a navíc nelogický. Tato žalobní námitka byla vznesena v obecné poloze a z toho důvodu bude také soudem v této obecné poloze vypořádána. Je při tom zcela nepochybné a tento názor sdílí i Nejvyšší správní soud, kupříkladu v rozsudku sp. zn. 2 Afs 77/2011, že žalobní body musí být formulovány zcela konkrétně a srozumitelně. V dané věci lze k ust. § 10 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uvést, že toto ustanovení je naplněno pro případ, že si jednání daňového subjektu a jeho zástupce odporuje, jestliže správce daně respektuje jednání daňového subjektu a o tom zástupce žalobce vyrozumí. To se v dané věci stalo. Z obsahu spisu lze dovodit, že žalobní námitka míří na situaci, kdy jednatel společnosti A. V. uvedl správci daně dne 16.6.2008, že v kontrolovaném období vykonával pro žalobce práce spolu s J.Š. a za tyto práce byli odměňováni vyfakturovanou částkou ve výši 240.000,- Kč. Odlišně se vyjádřil zástupce žalobce, což je zmiňováno ve zprávě o daňové kontrole, tvrzení pana V. popřel a uvedl, že v případě této částky se jednalo o úhradu pronájmu dodávky a motorové pily v držení pana Š. V této souvislosti zástupce žalobce navrhl výslech J.Š. Z tohoto postupu je zřejmé, že zástupce žalobce byl vyrozuměn o postupu správce daně ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Námitka proto není důvodná.

(18) Pod bodem 6 žalobce vytýká žalovanému nevypořádání námitky týkající se nevypořádání a nevyhodnocení výsledků jednání žalobce A.V. a J.Š. a nesdělení důvodů, pro které nebylo odvolací řízení doplněno o tyto výsledky. Výsledkem hodlal žalobce prokázat, že žádná údajná kontrola daně ze závislé činnosti neprobíhala a doložit nezákonnou činnost správce daně. K tomu lze odkázat na stranu 21 odst. 1 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný správní orgán vysvětlil, že výsledky těchto svědků byly navrženy v souvislosti s řešením námitky porušení mlčenlivosti pracovnice správce daně, která měla sdělovat v průběhu kontroly děna z přidané hodnoty A.V. skutečnosti, týkající se J.Š. Žalovaný vysvětlil, že z toho důvodu považoval provedení tohoto výsledku navrhovaných svědků v rámci kontroly daně ze závislé činnosti za bezpředmětné. Soud proto k této žalobní námitce uzavřel, že byla v dané věci vypořádána, a to způsobem odpovídajícím zákonu v souvislosti s prováděním dokazování, kdy daňový orgán není povinen provést veškeré navrhované důkazy, je však povinen vysvětlit, z jakých důvodů případně navržené důkazy neprovede. Tato podmínka byla v dané věci splněna.

(19) Namítá-li v této souvislosti žalobce, že žalovaný i správce daně porušili snad všechna práva, která daňový subjekt v daňovém řízení má a kdy ty samé důkazní prostředky hodnotí naprosto rozdílně, a to vždy podle toho, zda jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu a spatřuje v této souvislosti jednoznačný rozpor s § 2 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, pak k tomuto tvrzení opět žalobce nepředložil žádné konkrétní zdůvodnění. V obecné poloze soud takový postup daňových orgánů neshledal. Základní zásady daňového řízení i pravidla při dokazování nebyla daňovými orgány porušena, soud neshledal rozdílný postup daňových orgánů při hodnocení důkazů.

(20) S námitkou žalobce označenou bodem 7 se žalovaný správní orgán vypořádal na straně 21 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí. V této části odůvodnění rozhodnutí žalovaný podrobně vysvětlil, z jakých důvodů musí být vyfakturována částka posuzována, jako příjem ze závislé činnosti. Dále je vysvětleno, jak správce daně předmětnou částku rozdělil mezi jednatele společnosti. Uvedl, jak částku, ke které dospěl, posuzoval, vysvětlil postup podle § 38h odst. 7 zákona o daních z příjmů právě s ohledem na skutečnost, jak byla mzda vyplácena za více kalendářních měsíců v případě, že tento způsob pro poplatníky je výhodnější. Je uvedeno, že v dané věci takový postup byl nepochybně výhodnější, a to s ohledem na v té době platnou progresivní sazbu daně z příjmů, a proto správce daně za práce provedené

v období leden až prosinec 2006 rozdělil částku tak, aby se jednalo o mzdu vyplacenou v jednotlivých měsících. Námitku soud proto nehodnotí jako důvodnou.

(21) Pod bodem 8 žalobce opět žalovanému vytkl, že se nevypořádal s námitkou, že správce daně doměřoval daňovou povinnost z částky o 117.000,-Kč vyšší, než je uvedena na údajném důkazním prostředku a jak tuto částku určil, ví jen on sám, když jedná se o částku 357.000,-Kč, což odvolací orgán daňovému subjektu nesdělil. Tato námitka rovněž důvodná není. K tomu lze odkázat na stranu 10 a 11 zprávy o daňové kontrole, kde je podrobně vyčíslení daně v tabulkách uvedeno. Dále na stranu 21 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí, kde je postup správce daně logicky vysvětlen. Částka zálohy daně byla stanovena postupem, který je na této straně popsán a odpovídá a navazuje na vyčíslení, které je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Bylo vysvětleno, že správce daně roční částku za práce v období leden až prosinec 2006 rozdělil tak, jako by mzda byla vyplacena v jednotlivých měsících období, tj. 142.800 Kč děleno 12, tzn. 11.900,- Kč. Z této částky pak stanovil základ daně v souladu s ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého v případě, že plátce neprovede srážku daně nebo nevybere daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně byla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacená. V daném případě dále bylo odkázáno na ust. § 38h odst. 4 zákona o daních z příjmů. Základem daně pro výpočet zálohy na daň je částka 14.875,- Kč, ke které dospěl správce daně v odůvodnění rozhodnutí dále uvedeným výpočtem. Toto vysvětlení je logické, srozumitelné a správné. Námitka proto nebyla hodnocena jako důvodná.

(22) Dle názoru žalobce se žalovaný neměl rovněž vypořádat s námitkou ohledně cestovních náhrad, kdy žalobce v odvolání odmítal závěr správce daně, že nepředložil k tomu žádný relevantní důkaz, jak je uvedeno v žalobě pod bodem 9. Tato námitka byla žalovaným správním orgánem vypořádána na straně 4 odst. 3 až str. 6 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný jednoznačně vysvětlil, jaké pochybnosti správci daně v této souvislosti vznikly. K tomu žalovaný odkázal na výzvu ze dne 18.8.2008 na základě, které správce daně měl pochybnosti ohledně uplatnění nákladů vynaložených na pracovní cesty v částce 418.450,- Kč, neboť žalobce předložil vyúčtování pracovních cest, které neobsahovaly účel pracovních cest, čas odjezdu a čas příjezdu. Pochybnosti v konkrétním případě byly umocněny i dalším zjištěním, že jednatele žalobce A.V. a J.Š. vykazali pracovní cesty ve dnech 4. až 7.12.2007, což bylo ve dnech, kdy se oba prokazatelně účastnili exkurze ve firmě Amazonen v Tišnově, což bylo ověřeno na základě faktury č. 105816 ze dne 19.12.2007 od společnosti UNICOM Agro a.s. Brno. Jednalo se o pracovní cestu ze dne 4.12.2007 na trase Pleše-Zlín a zpět, která byla vykazána J.Š. a pracovní cesty ze dne 4.12.2007 na trase Pleše-Jindřichův Hradec a zpět, ze dne 5.12.2007 na trase Pleše-České Budějovice a zpět a ze dne 6.12.2007 na trase Pleše-Vizovice a zpět, které vykázal A.V. Právě pro tyto pochybnosti byl žalobce vyzván, aby prokázal uskutečnění veškerých pracovních cest. V odpovědi žalobce na tuto výzvu bylo sdělení, že provoz v případě nepřítomností jednatelů je zajišťován rodinnými příslušníky, kteří plní úkoly a potřeby vyplývající z provozu žalobce. Toto tvrzení bylo změněno vyjádřením žalobce, že nejednalo o cesty spolupracujících osob, nýbrž o manžele, kteří jsou spolumatiteli předmětných vozidel, a pracovní cesty vykonali na základě ústní dohody o provedení práce bez nároku na úplatu, pouze za cestovní náhrady. Žalovaný zhodnotil důkazy ve zprávě o daňové kontrole a vysvětlil svůj závěr, že v případě náhrad jednalo se o částky, které byly předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti, a to ve smyslu § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. S ohledem na podrobné odůvodnění této odvolací námítky žalovaným hodnotí soud tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

(23) Pod bodem 10 žalobce namítal, že se odvolací orgán nevypořádal s námitkou, že správcem daně nebyly převzaty žádné dokumenty ke konkrétní dani. Námitka byla vypořádána na straně 8 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě námitku zopakoval především v tom smyslu, že správce daně žádné doklady k předmětné dani z příjmů ze závislé činnosti nepřevzal, tudíž je nemohl kontrolovat. K tomu soud odkazuje na písemnosti, které jsou založeny ve spise a obsah zprávy o daňové kontrole. Je třeba zdůraznit, jak učinil i opakovaně správce daně a posléze žalovaný, že současně s kontrolou daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty byla zahájena kontrola daně z příjmů ze závislé činnosti. Proto správce daně kontroloval v rámci všech tří daňových kontrol doklady, které mu postupně žalobce předkládal. Zjištění, která správce daně učinil v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, využil při kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Tento postup neodporuje zákonu. K tomu lze kupříkladu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 100/2008, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně (§ 31 odst. 4 daňového řádu), pokud byly získány v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy a byla zachována práva daňového subjektu (zejména právo vyjádřit se k takovým důkazům a z nich vyvozeným závěrům i ve vztahu k jinému druhu daně - § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu). Tato podmínka byla v konkrétní záležitosti jednoznačně naplněna.

(24) Soud v této souvislosti neshledal porušení práv žalobce, který měl možnost předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně takové důkazní prostředky navrhopvat. V konkrétní záležitosti žalobce výsledky svědků manželék nenavrhoval, takové výhrady či návrhy neučinil ani v rámci odvolacího řízení. Námitku proto soud hodnotí jako nedůvodnou.

(25) Dle názoru žalobce se odvolací orgán nevypořádal s námitkou v doplňku odvolání týkající se rozhodnutí správce daně, které bylo vydáno v rozporu se zákonem, kdy nebyla uvedena správná poučení, a tudíž byl žalobce uveden v omyl, kdy daňový subjekt na základě správcem daně vyvolaného omylu zaplatil dodatečně vyměřenou daň a také z ní vyměřené penále, ačkoliv předmětná rozhodnutí nenabyla právní moci a nebylo rozhodnuto o odvolání. Rovněž se žalovaný nevypořádal s námitkou, že penále bylo předepsáno před nabytím právní moci rozhodnutí. K tomu žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 6/2010. Námitka žalobce je vypořádána na straně 25 odst. 3 žalobou napadeného rozhodnutí. Vydané platební výměry totiž nebyly dodatečnými platební výměry vystavenými podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jedná se o platební výměry na daň z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků vydané podle § 69 zákona o správě daní a poplatků, jak správně uvedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Tato skutečnost má pro posouzení důvodnosti této námitky zásadní význam. Jestliže totiž plátce daně daň nesrazil nebo nevybral ve stanovené výši nebo neodvedl ve stanovené lhůtě, byl správný postup správce daně, kterým plátcem daně předepsal tyto částky k přímému placení. Jestliže správce daně zjistil, že žalobce v rozporu s § 6 odst. 3 a § 38h zákona o daních z příjmů v rozporu s § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nesrazil a neodvedl daň ve stanovené výši a lhůtě na účet správce daně, předepsal správce daně platebními výměry žalobci daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za předmětná zdaňovací období k přímému placení. Z toho důvodu poučení, která byla uvedena správcem daně, jsou v souladu s § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků. Na platební výměry totiž nelze aplikovat odkladný účinek ve smyslu § 46 odst. 7 téhož zákona věty poslední. Odvolání má odkladný účinek pouze za situace, kdy správce daně vydá dodatečný platební výměr po provedení daňové kontrole. V souvislosti se splatností penále je třeba s ohledem na ustanovení § 58 zákona o správě daní

a poplatků odkázat na zásadu, že penále je příslušenstvím daně, a tudíž sleduje osud daně. Z toho důvodu není důvodná námitka, že mělo být předepsáno až po právní moci předmětných platebních výměrů. Zákon o správě daní a poplatků nestanovil pro splatnost penále žádnou speciální právní úpravu. Jestliže správce daně předepsal neodvedenou daň ze závislé činnosti k přímému placení, byl rovněž správný jeho postup, jestliže sdělil i předpis penále. Ohledně postupu správce daně v souvislosti s předpisem penále je námitka žalobce, že se v tomto směru žalované rozhodnutí s touto námitkou nevypořádalo důvodná, avšak toto dílčí pochybení nemá s ohledem na správnost postupu správce daně i žalovaného vliv na zákonnost rozhodnutí. Jedná se pouze o vadu odůvodnění rozhodnutí.

(26) Pod bodem 12 žaloby žalobce obsáhle formuluje námitku ohledně nevypořádání se s posouzením tvrzení obchodních partnerů žalobce o tom, zda s nimi bylo v jejich obchodních sídlech jednáno, a to ve vztahu k uskutečnění exkurzí a poukazuje na to, že správce daně nezjišťoval, jak takové exkurze probíhaly. Bez důkazů podřadil příjem v podobě cestovného pod daň ze závislé činnosti. Současně žalobce poukázal na dle jeho názoru závažnější pochybení správce daně i odvolacího orgánu, kdy podle jejich citací jednatelé cesty prokazatelně neuskutečnili a pokud sám odvolací orgán uvedl, že cesty uskutečněny nebyly, pak nemohli jednatelé vykonat pro společnost ani žádnou práci a taková činnost nemohla být předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti. Žalovaný se vypořádal s touto argumentací na straně 4 a 5 žalobou napadeného rozhodnutí, kde zdůraznil, že na základě pochybností vyzval žalobce k prokázání uskutečnění veškerých pracovních cest, na což žalobce reagoval podáním ze dne 15.9.2008, k čemuž předložil i čestná prohlášení několika společností, v nichž zástupci těchto společností prohlásili, že žalobce zastoupen A.V. a J.Š. uskutečnili v roce 2007 osobní návštěvy za účelem obchodních jednání a nákupu zboží. K pracovním cestám ve dnech 4.-7.12.2007, které měli jednatelé uskutečnit, žalobce uvedl, že v době nepřítomnosti jednatelů byl provoz zajištěn rodinnými příslušníky, kteří plnili úkoly a potřeby vyplývající z provozu žalobce. S ohledem na skutečnost, že cestovné bylo jednatelům společnosti vyplaceno, aniž s ohledem na správcem daně zjištěné rozpory v tvrzeních jednatelů a společnosti unesl žalobce důkazní břemeno, byl správný postup, kterým byl příjem posouzen jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů, neboť jak vysvětlil i správce daně, na základě provedeného důkazního řízení bylo zřejmé, že se jednalo o příjem za provádění prací A.V. a J.Š., které přímo souviselo s předmětem podnikání žalobce, neboť jednalo se o práce a služby přímo zaměřené na rozvoj společnosti a směřující k dosažení maximálních zisků společnosti. Jestliže nebylo možné označit částky vyplacené jednatelům jako náhrady cestovních výdajů, byl správný postup, kdy cestovné za cesty, které jednatelé prokazatelně neuskutečnili, byl posouzen jako příjem, který byl předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a/ zákona o daních z příjmů. Námitka proto nebyla důvodná.

(27) Žalobce v bodě 13 tvrdil, že se žalovaný nevypořádal s námitkou, z jakého důvodu nevyhověl opakované žádosti žalobce o prodloužení lhůty na prostudování konceptu zprávy o daňové kontrole před jeho projednáním o jeden měsíc. Přitom poukázal na judikát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 83/2008. K tomu lze prvé řadě odkázat na stranu 11 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal postup při seznamování žalobce i posléze jeho zástupce s kontrolními zjištěními prostřednictvím konceptu zprávy o daňové kontrole i k opakovaným předvoláním k projednání zprávy o daňové kontrole. Na straně 12 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že zástupce žalobce měl podle jeho hodnocení dostatek času se s kontrolními zjištěními správce daně seznámit, neboť byl k projednání zprávy o daňové kontrole předvolán ve dvou termínech. Předvolání mu byla

doručena vždy v dostatečném předstihu a těchto jednání se zástupce žalobce mohl dle hodnocení žalovaného zúčastnit. Žalovaný poukázal i na to, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví jednoznačně, jaké konkrétní jednání daňového subjektu lze podřadit pod vyhýbání se a převzetí zprávy o daňové kontrole a je nutné takovou záležitost posoudit podle konkrétních okolností případu. Žalovaný popsáním jednáním, opakovaným předvoláním a následným omlouváním z jednání uzavřel, že se zástupce žalobce převzetí zprávy o daňové kontrole vyhýbal a z toho důvodu postupoval podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto odůvodnění je zcela jednoznačně seznatelné, že se žalovaný s touto žalobní námitkou vypořádal. Nesouhlas žalobce s vypořádáním, tak jak je popsáno v žalobou napadeném rozhodnutí neznamena nevyřazení se s odvolací námitkou. Je-li odkazováno na judikát Nejvyššího správního soudu, pak tento judikát se týká návrhu na odročení jednání za situace, kdy byl nově zvolen zástupce daňového subjektu, který se musel s věcí seznámit. V dané věci se nejednalo o nově zvoleného zástupce daňového subjektu. Naopak zástupce žalobce zastupoval i při daňové kontrole daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty, jak vyplývá z výše uvedeného a byl s podklady, které byly společné pro všechny tři druhy daně (tedy i pro předmětnou daň z příjmu ze závislé činnosti) způsobem odpovídajícím zákonu seznámen. Tato skutečnost byla rozhodná právě pro posouzení opakovaných žádostí zástupce žalobce o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole. Lze poukázat na to, že tento postup oddalování projednání zprávy volil zástupce žalobce i při projednávání zprávy o daňové kontrole daně z příjmu právnických osob i daně z přidané hodnoty, což vyplývá z odůvodnění rozhodnutí o zamítnutí námitek, které žalobce vznesl v souvislosti s postupem pracovníka správce daně, který mu nevyhověl v opakovaných žádostech o stanovení dalšího termínu k projednání zprávy o těchto kontrolách. Současně lze uvést, že úvaha správce daně hodnocená žalovaným, kde bylo uzavřeno, že postup zástupce žalobce nese znaky jednání, kterým se vyhýbá projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, představuje správní úvahu, která je učiněna v mezích zákona, je logická a přezkoumatelná a soud do takové úvahy nemůže svým hodnocením nikterak zasahovat, neboť takový postup by představoval zásah soudní moci do činnosti orgánu veřejné správy. Z těchto důvodů hodnotí soud námitku jako nedůvodnou.

(28) Dovožoval-li žalobce obecně pod bodem III z důvodů označených pod body 2-13, se kterými se soud výše vypořádal, nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, pak s odkazem na výše uvedené, soud názor žalobce nesdílí, neboť námitky byly žalovaným vypořádány, a to způsobem odpovídajícím zákonu. Námitka nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí nemůže proto obstát. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že neabsentovaly žalobcem vytýkané skutečnosti a žalobou napadené rozhodnutí se odvolacími námitkami dostatečným způsobem vypořádalo.

(29) Pod bodem IV žaloby žalobce namítal rozpory se zákonem o správě daní a poplatků a zákonem o daních z příjmů, především nevyřazení se žalovaného se všemi důvody uvedenými v odvolání dle § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, nyní § 116 odst. 2 daňového řádu. Pod bodem 1 tohoto článku poukázal žalobce na skutečnost, že dle jeho názoru údajná kontrola daně ze závislé činnosti nikdy nebyla zahájena. K tomu poukázal na ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť nebyla zahájena v souladu s tímto ustanovením, a proto nebylo umožněno daňovému subjektu uplatnit veškerá práva, která mu zaručoval zákon o správě daní a poplatků. Tím správce daně porušil právo daňového subjektu na spravedlivý proces. Žalobce nevěděl po celou dobu, kdy byla vedena kontrola daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty, že se jednání týkala i předmětné daně. Správcem daně nebyla vydána žádná další výzva, ani protokol v rámci kontroly daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty neobsahoval zmínku o tom, že je vedena

kontrola k dani z příjmu právnických osob ze závislé činnosti. Správce daně i žalovaný se proto opírají o důkazy, které nebyly získány v souladu se zákonem. Pokud by žalobce připustil, že kontrola byla zahájena, což však neučinil, tak v žádném případě nemohla být ukončena. Tuto námitku soud nehodnotí důvodnou.

(30) Daňová kontrola není samostatným řízením, ale je dílčím procesním postupem správce daně, který je zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a je ukončen projednáním výsledků a projednáním zprávy o daňové kontrole (srovnej rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 40/2007). V protokolu o zahájení o daňové kontroly by mělo být uvedeno, která daň a za jaké zdaňovací období je předmětem kontroly a sepsání tohoto protokolu je osvědčením skutečnosti, že předmětná kontrola byla zahájena. Ze spisu je zcela zřejmé, že předmětná daňová kontrola u žalobce byla zahájena dne 2.7.2008 pod č.j. 52029/08/086930/4431, z něhož je zcela jednoznačně zřejmé, že správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2006 a 2007, neboť se konkrétně dotazoval na skutečnosti, které se týkaly předmětné daně za konkrétní zdaňovací období v souvislosti s fakturou č. 260001 ze dne 31.12.2006 v souvislosti s poskytováním odměn za vykonanou práci jednatelům a společníkům žalobce. Správce daně dále zjišťoval skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně ze závislé činnosti, kupříkladu v průběhu ústního jednání ze dne 10.7.2008, protokol č.j. 52974/08/086930/2560 a současně prostřednictvím výzev ze dne 18.8.2008 č.j. 14312/08/086930/4331 a ze dne 19.8.2008 č.j. 59540/08/086930/6839. Správce daně vyzval žalobce k prokázání konkrétních služeb včetně rozsahu těchto služeb, které byly žalobci poskytnuty sdružením fyzických osob – jednatelů A.V. a J.Š. právě v souvislosti s fakturou č. 260001 ze dne 31.12.2006. Současně výzvou ze dne 18.8.2008 správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že se pracovní cesty vykázané ve dnech 4.-7.12.2007 (kdy byli jednatelé dle faktury č. 105816 na exkurzi ve firmě Amazonen v Tišnově) uskutečnily. V rámci kontroly daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti byl realizován i výslech jednatele a společníka J.Š., o čemž svědčí protokol ze dne 18.8.2009 sepsaný pod č.j. 54131/09/086930304624. Výzvy, které byly správcem daně vydány, sledovaly konkrétní účel, a to odstranění pochybností specifikovaných ve výzvě správce daně a naplňovaly tudíž účel daňové kontroly a směřovaly k vyměření daně. Zahájení daňové kontroly bylo proto učiněno zákonným způsobem. Nelze v něm shledat znaky účelovosti nebo formálního úkonu, naopak správce daně přistoupil k zahájení daňové kontroly, jakmile zjistil skutečnosti, na základě kterých mu vznikly pochybnosti, že jednatelé společnosti vykonávali pro žalobce osobně práce, za které si fakturovali finanční částku, která představovala odměnu za tuto práci a měla být zdaněna jako závislá činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů. Probíhaly-li současně všechny tři kontroly, pak tento postup není rozporný ani se zákonem o správě daní a poplatků či posléze daňovým řádem, neboť sledoval zásadu hospodárnosti řízení. Námitka žalobce ohledně nezahájení daňové kontroly proto není důvodná, a to ani za situace, že v označení protokolu, kterým došlo k zahájení daňové kontroly není kontrola daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti uvedena, neboť z obsahu protokolu a konkrétního postupu správce daně vyplývá, že dne 2.7.2008 byla kontrola daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti zahájena. Rovněž výslech J.Š. byl proveden i ke skutečnostem týkajícím se daně ze závislé činnosti, což vyplývá z otázek, které byly svědkovi položeny, a který se konkrétně vyjadřoval k faktuře č. 260001, která představovala právě odměnu za práce jednatelů společnosti. Žalované rozhodnutí se zahájením daňové kontroly zabývalo na straně 8 a 15 žalobou napadeného rozhodnutí.

(31) Pod bodem 2 tohoto článku žalobce namítal opakovaně nezahájení daňové kontroly a k tomu připojil, že skutečnosti zjištěné při kontrole daně z příjmu právnických osob a DPH byly nedostačující pro závěry uvedené správcem daně ve zprávě o daňové

kontrole daně z příjmu ze závislé činnosti. Nebylo možné bez dalšího takové důkazy převzít a doměřit odlišnou daň. Tato námitka není důvodná. Správce daně namítaným způsobem nepostupoval. I ve zprávě o této daňové kontrole je popsáno, že správce daně vycházel z výpovědí jednatele a společníka A.V. i z vyjádření zástupce společnosti, z nichž zjistil, že provedené práce a služby byly zaměřeny na rozvoj společnosti žalobce a směřovaly k dosažení maximálních zisků společnosti žalobce a k vyhledávání obchodních aktivit. Správce daně vyhodnotil zjištěné skutečnosti a uzavřel, že v případě faktury č. 260001 se nejednalo o poskytnutí služby, neboť jestliže jednatelé a společníci společnosti žalobce zařizovali pro společnost obchodní a provozní záležitosti, činili tak vlastně sami pro sebe a zajišťovali činnosti v rámci plnění předmětu podnikání žalobce. Poskytování služeb živnostníkem, který je současně společníkem a jednatelem, je proto pojmově vyloučeno. Jestliže zajišťovali činnosti náležející do předmětu podnikání žalobce a bez této činnosti by společnost nemohla dosahovat zdanitelných příjmů, je zřejmé, že bez této činnosti by nemohl být naplňován předmět činnosti žalobce, a tudíž se mohlo jednat pouze o odměnu jednatele za práce pro tuto společnost. Bylo uzavřeno, že vyplacením částky za vystavené faktury A.V. a J.Š. žalobce porušil ustanovení § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, protože za příjmy ze závislé činnosti se mimo jiné považují i příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů jiné osoby. Z toho jinými slovy vyplývá, že pokud společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným vykonávají pro tuto svou společnost činnost, která představuje práci pro plátce, je třeba příjmy, které z ní společníkům (jednatelům) plynou, považovat za příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů. Navíc podle § 136 obchodního zákoníku jednatel společnosti s ručením omezeným nesmí podnikat v oboru stejném nebo obdobném oboru podnikání společnosti, ani vstupovat se společností do obchodních vztahů. Správce daně zjistil, že žalobce nevedl pro A.V. a J.Š. v předmětném zdaňovacím období žádnou mzdovou agendu podle § 38j zákona o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Přitom byl podle § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů povinen srazit zálohu na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti ze zdanitelné mzdy, kdy zdanitelnou mzdou se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti zaúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti zaúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období a dle § 38h odst. 6 zákona o daních z příjmů byl plátce daně povinen srazit zálohu při výplatě nebo připsání příjmu ze závislé činnosti poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Plátce byl povinen daň srazit a pod svou vlastní majetkovou odpovědností ji odvést správci daně. Pokud tak neučinil, porušil ustanovení § 38h odst. 1 a 9 zákona o daních z příjmů. Ve zdaňovacím období roku 2007 byla důkazem faktura č. 105816 ze dne 19.12.2007 od společnosti Unicom Agro a.s. Brno za vyúčtování pracovních cest ve dnech 4. – 6.12.2007. V tomto případě tohoto zdaňovacího období správce daně zjistil, že ve dnech konání exkurze vykazovali zaměstnanci uskutečnění pracovních cest do jiných míst. J. Š. dne 4.12.2007 vykázal pracovní cestu Pleše – Zlín a zpět, při které bylo ujeté 540 km. A. V. vykázal dne 4.12.2007 pracovní cestu Pleše – Jindřichův Hradec a zpět ve vzdálenosti 42 km. Dne 5.12.2007 cestu na trase Pleše – České Budějovice a zpět, ujeté 92 km a dne 6.12.2007 cestu Pleše – Vizovice a zpět, ujeté 568 km. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl, že v době nepřítomnosti A.V. a J.Š. byl provoz zajištěn jejich rodinnými příslušníky. Tito rodinní příslušníci, kteří nebyli blíže konkretizováni, nebyli zaměstnanci společnosti a neměli k této právnické osobě žádný vztah, a tudíž se nemohlo jednat o pracovní cesty. Proto cestovní náhrady těmito osobám nepřísluší. Toto vysvětlení a specifikace důkazů bylo správcem daně uvedeno ve zprávě o daňové kontrole a z toho důvodu nelze usoudit o opodstatněnosti námitky. Soud proto námitku hodnotil jako nedůvodnou.

(32) V bodu 3 výše uvedeného článku žalobce opakuje, že údajná daňová kontrola byla jakýmsi formálním způsobem zahájena a tato kontrola nebyla do dne podání žaloby ukončena, neboť správce daně ukončil kontrolu bez projednání zprávy v rozporu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Tuto námitku na dalších stranách žaloby podrobně odůvodnil. Především poukázal na to, že upřesněním plné moci, kterou žalobce zmocnil svého zástupce k zastupování při daňových kontrolách učinil správce daně teprve 19.4.2010 a jestliže nevěděl, že tato daňová kontrola probíhá, pak je pro žalobce zřetelná a důvodná pochybnost, že kontrola nemohla zákonným způsobem probíhat, pokud správce daně nevěděl, že je při této kontrole žalobce zastoupen. Žalobce neakceptoval vysvětlení, že správce daně své jednání napravit tím, že zaslal zástupci žalobce koncept zprávy o daňové kontrole a institut konceptu zprávy o daňové kontrole zpochybnil, neboť zákon o správě daní a poplatků nezná úkon projednávání a vyjadřování se k tomuto konceptu. Žalobce neakceptoval ani postup správce daně, kterým mu nevyhověl v jeho opakovaných žádostech o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu jeho předchozí pracovní neschopnosti a následného pracovního zaneprázdnění. Svou argumentaci v žalobě žalobce doplnil řadou řečnických otázek a setrval na svém tvrzení, že zpráva o daňové kontrole nebyla zákonným způsobem ukončena. K tomu odkázal na judikát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Aps 10/2008, který se týkal nezákonného zásahu správního orgánu. Námitku soud nehodnotil jako důvodnou.

(33) V první řadě lze poukázat na to, že žalovaný se touto námitkou zabýval na straně 11 a 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud k tomu dále uvádí, že daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole, eventuálně jejím doručením, což vyplývá z ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Odeslat zprávu v poštovní zásilce s doručenkou lze za situace, odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Tato otázka byla podstatná pro posouzení žalobcem vznesené žalobní námitky. Soud ze spisu zjistil, že správce daně se dopustil pochybení, jestliže zpracoval tzv. koncept zprávy o daňové kontrole, který projednal pouze se žalobcem a nikoliv jeho zástupcem, přestože žalobce byl v řízení zastoupen tímto zástupcem. Soud však ze spisu ověřil, že správce daně bezprostředně toto své procesní pochybení napravit tím, že zaslal koncept zprávy o daňové kontrole, který byl projednán s žalobcem zástupci žalobce, poštou. O tom je ve spise založen zápis i sdělení a doručenka, z níž vyplývá, že koncept zprávy o daňové kontrole byl zástupci žalobce doručen s vysvětlením a předvoláním k projednání zprávy o daňové kontrole v definitivní podobě. Tento postup, jak byl popsán, vykázal procesní pochybení, které však bylo bezprostředně napraveno, zástupci žalobce nebylo upřeno právo seznámit se s konceptem zprávy o daňové kontrole, tím méně pak s projednáním zprávy o daňové kontrole v definitivní podobě. Toto procesní pochybení nemá vliv na zákonost rozhodnutí. Navíc je nelogická tato žalobní argumentace, když žalobce v jedné části námitky se dovolává upření práva na projednání konceptu zprávy o daňové kontrole a na jiném místě institut konceptu zprávy o daňové kontrole zpochybňuje, když poukazuje na to, že nemá oporu v zákoně o správě daní a poplatků. Opatřování důkazů a jejich provádění v rámci probíhajících tří kontrol nemůže být zpochybněno právě pro skutečnost, že dokazování se týkalo všech tří kontrol a tímto způsobem je i vyvrácena argumentace žalobce, neboť správce daně v žádném směru nezpochybnil zastoupení žalobce při kontrole daně z příjmu právnických osob ani daně z přidané hodnoty. Důkazy, které byly provedeny v rámci těchto kontrol, zpochybnit nelze, stejně tak jako závěry, které z nich vyplynuly a které správce daně využil pro uzavření kontroly daně z příjmu ze závislé činnosti. Navíc lze poukázat na to, že ustanovení § 16 odst. 4 písm. f/ zákona o správě daní a poplatků zajišťuje daňovému subjektu právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění před ukončením

daňové kontroly včetně případných návrhů na doplnění. Způsob zajištění tohoto práva není zákonem stanoven a z toho důvodu není logicky vyloučeno, aby správce daně vypracoval tzv. koncept zprávy o daňové kontrole, který je využitelný při uzavření daňové kontroly a vypracování konečné zprávy o daňové kontrole, pokud k němu nebudou připomínky či návrhy. V dané věci sice správce daně chybně projednal tento koncept pouze se žalobcem, nicméně, jak bylo výše uvedeno, toto pochybení okamžitě napravil, neboť koncept zprávy poslal zástupci žalobce poštou. Právě s ohledem na skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků nepředepisuje způsob možnosti vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, není správcem daně zvolena cesta nesprávná či snad dokonce v rozporu se zákonem. Zástupce žalobce se však ke konceptu zprávy o daňové kontrole nevyjádřil a z projednání zprávy o daňové kontrole se opakovaně omlouval z důvodu jednak předchozí pracovní neschopnosti a následné pracovní zaneprázdněnosti. Při druhé omluvě tento postoj správce daně charakterizoval jako vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o kontrole daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Uzavřel, že byly splněny zákonné podmínky poslední věty ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Z toho důvodu zaslal zprávu o daňové kontrole a následně také platební výměry k přímému placení v poštovní zásilce s doručenkou zástupci žalobce. Zároveň daňovému subjektu a zástupci žalobce vysvětlil, proč takovým způsobem postupoval. Soud tomuto postupu nevytýká rozpor se zákonem, naopak má za to, že v daném případě správce daně odůvodnil svou úvahu o tom, že se zástupce žalobce projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbal. Odůvodnil, že právě s ohledem na znalost věci i společné důkazy měl žalobce i jeho zástupce dostatek času i prostoru k tomu, aby se k výsledku zjištění správce daně vyjádřili, případně navrhli doplnění. To se nestalo a nestalo se tak ani v odvolání proti platebním výměrům. K tomu lze pouze nad rámec žalobního bodu poznamenat, že stejným způsobem bylo postupováno zástupcem žalobce při projednávání předchozích zpráv o výsledku kontroly daně z příjmu právnických osob i DPH, jak vyplývá z rozhodnutí o námitce, jak již bylo v tomto rozsudku výše uvedeno. Orbiter dictum soud poznamenává k argumentaci žalobce spočívající v kladení nevhodných řečnických otázek, že takový způsob formulace žalobních bodů je zcela nevhodný a nepřispívá k přehlednému a srozumitelnému vyjádření výhrad žalobce formou žalobních bodů. Současně soud poznamenává, že žalobcem v této souvislosti poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu se netýkal srovnatelného případu, ale žaloby týkající se nezákonného zásahu.

(34) Soud nehodnotí důvodnou ani námitku, kterou žalobce formuloval pod bodem 4 tohoto článku žaloby s odůvodněním týkajícím se předchozí námitky v předchozím bodě. Navíc soud uvádí, že hodnocení důkazů nebylo v rozporu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně hodnotil důkazy v souladu se zákonem, neporušil zásadu volného hodnocení důkazů. Z podkladů založených ve spise nelze vysledovat záměrnost postupu správce daně, který chtěl žalobce uvést v omyl a projednat zprávu o kontrole pouze s ním s argumentací, že netušil, že plná moc se vztahuje také na kontrolu daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, neboť toto pochybení správce daně se vztahovalo k projednání předběžných výsledků daňové kontroly označených jako koncept zprávy o daňové kontrole a bylo bez odkladu neprodleně napraveno postupem podle procesního předpisu. Zpráva o daňové kontrole nebyla získána v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a bylo možné ji využít jako důkazního prostředku. Správce daně nezneužil svou pravomoc a nepostupoval při projednání zprávy o daňové kontrole v rozporu se zákonem. Jednání a postup správce daně nelze označit jako překvapivý s ohledem na související kontroly daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty. Žalobcem odkazovaný judikát Nejvyššího správního soudu v této souvislosti nelze na daný případ aplikovat. Správce daně v žádném případě nehodlal daňový subjekt nachytat na nejasnostech, veškerým konáním

naopak poskytoval daňovému subjektu možnost pochybnosti vysvětlit, případně doložit důkazy. Jestliže se toto daňovému subjektu nepodařilo, nelze postup daňových orgánů označit jako rozporný se zákonem.

(35) Pod bodem 5 žalobce mimo opakované námitky z předchozích bodů poukázal na nálezný Ústavního soudu, z něhož vyplývá, že správnímu orgánu nemůže být ponechána libovůle, neboť jeho postup jednoznačně vymezuje zákon. K tomu také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu. Soud v postupu daňových orgánů prvky libovůle neshledal. Konkrétními souvislostmi ani žalobce v tomto žalobním bodu neargumentoval. Libovůli nelze shledat v jeho hodnocení o údajné kontrole a důkazech získaných v rozporu se zákonem, neboť takový závěr v konkrétní věci vyslovit nelze.

(36) V bodech 6 – 9 tohoto článku žaloby žalobce jinými slovy opakuje předchozí žalobní námitky, které již byly v předcházející části tohoto rozsudku posouzeny a z toho důvodu na ně soud odkazuje. V bodě 10 žaloby se žalobce odvolává na text a argumentaci uvedenou v odvolání. K tomu soud uvádí, že pokud žaloba odkazuje na písemnosti, které nejsou součástí žaloby, nelze se námitkami v nich uvedenými v řízení o žalobě zabývat, neboť žaloba musí splňovat požadavky stanovené v § 71 odst. 1 s.ř.s. a musí být vznesena ve lhůtě dvou měsíců od právní moci napadeného rozhodnutí ve smyslu odst. 2 tohoto ustanovení, a tudíž nelze na jiné písemnosti odkazovat. V tomto bodě dále zmiňovaný žalobcem neakceptovaný závěr žalovaného ohledně postupu, kdy zástupce žalobce změnil vyjádření jednatele žalobce, byl vypořádan pod bodem 17 rozsudku. Námitky pod bodem 11 – 14 stejného článku žaloby obsahují opakované námitky jako v předchozích částech žaloby a byly již v rozsudku vypořádány.

(37) Pod bodem 15 žaloby žalobce namítl, že se žalovaný nevypořádal s námitkou žalobce o porušení mlčenlivosti ze strany pracovnice správce daně, když tvrdil, že se týká zcela jiného řízení, než řízení o předmětné dani. K tomu lze odkázat na stranu 21 odst. 1 napadeného rozhodnutí, která rovněž byla vypořádána pod bodem č. 18 tohoto rozsudku. Z toho důvodu soud hodnotí námitku jako nedůvodnou. Soud vypořádal výše uvedené výhrady, které jsou opakovaně jinými slovy formulovány pod bodem 16 – 20 tohoto bodu žaloby, k čemuž lze doplnit k výhradě žalobce, že správce daně nezjišťoval, zda plátce daně prohlášení k dani podepsal a žalovaný bez jakéhokoli důkazního prostředku tvrdil, že prohlášení nebylo podepsáno, že ze spisu vyplývá, že správce daně ani žalovaný neměli prohlášení k dani k dispozici, a tudíž žalobce nemohl ani takové prohlášení podepsat. Závěr, který byl vysloven v žalobou napadeném rozhodnutí, odpovídá tomuto zjištění daňových orgánů. Opakované námitky obsahují i body 21 – 29 žaloby. K tvrzení žalobce, která byla v předchozích částech rozsudku podrobně popsána a zhodnocena, je třeba ještě poukázat na námitku uvedenou pod bodem 27 žaloby, kde žalobce tvrdil, že se žalovaný nevypořádal s námitkou, kterou uplatnil v doplňku odvolání ohledně uplynutí prekluzivní lhůty. Tato námitka není důvodná, neboť, jak vyplývá ze strany 24 žalobou napadeného rozhodnutí, v odstavci prvním je uvedeno, že úkon správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků učinil dne 2.7.2008 zahájením daňové kontroly, a to před uplynutím prekluzivní lhůty. Zahájením daňové kontroly začala běžet nová tříletá lhůta k vyměření daně. Předmětné platební výměry byly vydány dne 14.6.2010 před uplynutím nové tříleté lhůty. Soud proto uzavřel, že ani tato námitka není opodstatněná.

(38) Z toho, co bylo řečeno, lze uzavřít, že daňová kontrola daně ze závislé činnosti u žalobce byla zahájena postupem odpovídajícím zákonu o správě daní a poplatků. Kontrola byla předmětem několika ústních jednání a rovněž v rámci této kontroly byly vydány výzvy,

kteře se týkaly skutečností souvisejících s předmětem kontroly daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Žalobce byl o těchto skutečnostech informován s ohledem na to, že úkony správce daně činil prostřednictvím zástupce žalobce, který byl zmocněn k jeho zastupování. Procesní pochybení, kterého se správce daně dopustil při projednání konceptu zprávy o kontrole daně ze závislé činnosti, bylo bezprostředně napraveno zasláním tohoto konceptu zástupci žalobce. Procesní pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Úkony, které správce daně činil, směřovaly ke stanovení daně ze závislé činnosti žalobci, která mu byla platebními výměry předepsána k přímému placení. Soud neshledal zkrácení žalobce na jeho právech účastníka daňového řízení v žalobcem namítaných směrech. V žádném případě nelze přisvědčit tvrzení, že řízení bylo účelové a pro žalobce nevýhodné. Rozhodnutí žalovaného správního orgánu nebylo neurčité ani zmatečné, případně nepřezkoumatelné. Lze poznamenat, že způsob sepsání opravného prostředku při opakování a prolínání se obsahově shodných námitek ve svém důsledku může vést k rozhodnutí, které ve snaze vypořádat se se všemi takovými námitkami může působit na příjemce rozhodnutí nepřehledně a komplikovaně. Daňová kontrola byla i řádně ukončena a projednána s daňovým subjektem způsobem, který stanoví procesní předpis. V rozhodnutí žalovaného byla i vypořádána původně opomenutá námitka dvojího zdanění a v souvislosti s odůvodněním neopodstatněnosti této námitky bylo poukázáno na možný postup daňového subjektu ke snížení daňové povinnosti se současným sdělením, že aktivitu v tomto směru ponechává právní norma právě na daňovém subjektu a nikoliv na správci daně.

(39) V předmětné záležitosti byla předepsána k přímému placení platebním výměrem daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a daňové orgány postupovaly podle § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Z toho důvodu byl zcela nerozhodný charakter vykonávaných prací s poukazem na legální fikci. Smyslem § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Kritériem je pouze skutečnost, že se jedná o společníka (jednatele) společnosti a že pro tuto společnost vykonával práci. Vyhodnocení práce pro společnost je třeba provést porovnáním předmětu podnikání společnosti s předmětem činnosti posuzovaného společníka. Legální fikce takové příjmy zařazuje pod příjmy ze závislé činnosti, i kdyby se jinak jednalo o příjem z podnikatelské činnosti. Tato podmínka byla daňovými orgány zkoumána a na základě provedeného dokazování bylo splnění zákonných kritérií shledáno. Daňové orgány přihlížely k právním názorům, které byly vysloveny konstantní judikaturou. Daňové orgány v průběhu daňového řízení, které probíhalo v souladu s procesním předpisem, hodnotily, zda se jednalo o osobní výkon prací osobami pro jejich společnost a také přímou souvislost jejich činností s činností těchto společností. Fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Rozhodující pro posouzení a vyslovení předmětného závěru byl vztah společníků a jednatelů s jejich společností a jejich postavení ve společnosti, jejichž činnost naplňovali svou vlastní činností. Daňové orgány v této souvislosti posoudily uzavřenou smlouvu mezi společností a společníkem či jednatelem podle jejího obsahu i ve smyslu výpovědi jednatele společnosti. Závěr, který byl vysloven v napadeném rozhodnutí, odpovídal ustanovení § 6 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmu. Žalobce měl povinnost podle § 38h odst. 1 a 5 zákona o daních z příjmu srazit a odvést z příjmu zálohu na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti.

(40) Žalobce zaslal soudu poté, co soud nařídil ve věci jednání, dne 30.4.2013 repliku k vyjádření žalovaného ze dne 12.7.2012. V této replice žalobce uvedl, že vyjádření žalovaného je opětovné opakování skutečností, které nejsou podloženy ani příslušnými ustanoveními zákona ani důkazními prostředky a svědčí o opačných skutečnostech. Dále uvedl, že se pokusí shrnout znaky nezákonného zásahu do práv žalobce a že poskytne repliku

k vyjádření žalovaného. V souvislosti s replikou žalobce je nutné poukázat na ustanovení § 71 odst. 2 s.ř.s. ve spojení s § 72 s.ř.s., podle kterého lze žalobu podat ve lhůtě dvou měsíců od právní moci žalobou napadeného rozhodnutí a v této lhůtě také rozšířit žalobní body. Replika byla, jak je uvedeno, podána po uplynutí této lhůty, neboť žalobu žalobce soudu doručil dne 5.6.2012. Soud proto žalobní body, které jsou v replice doplněny s ohledem na uplynutí zákonné lhůty, již posuzovat nemůže. Pokud žalobce v této replice zmiňuje hlavní znaky nezákonného zásahu, pak taková argumentace není případná, neboť v dané věci nebyla podána žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného, ale žaloba proti rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s. Pro úplnost soud poznamenává, že žalobce v replice argumentuje i citacemi z rozhodnutí žalovaného, které však necituje celé, části těchto citací jsou vytrženy ze souvislostí a neúplnými citacemi se pak žalobce snaží prokázat své tvrzení o nesprávných závěrech daňových orgánů.

V. Závěr, náklady řízení.

(41) Soud proto uzavřel, že žalobcem uvedené žalobní námitky neshledal důvodné a rozhodnutí žalovaného považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

(42) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení přiznáno nebylo, neboť nevynaložil žádné náklady nad rámec své běžné činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 22. května 2013

Předsedkyně senátu:
JUDr. Marie K r y b u s o v á , v.r.

Za správnost vyhotovení:
Zd. Soukupová