



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ISTIMA a.s.** v likvidaci, IČO 28271661
sídlem Cejl 40/107, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Antonínem Zralým
sídlem Ponávka 185/2, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15556/19/5200-10421-711070,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1227180/18/3001-52523-711075 (dále jen „dodatečný platební výměr“) byla žalobci dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé

činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 478 440 Kč a uložena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 95 688 Kč. Správce daně dospěl totiž na základě výsledků provedené daňové kontroly k závěru, že některým zaměstnancům žalobce (tyto osoby dále označovány jako „nesporní zaměstnanci“) kromě příjmů vykázaných na mzdových listech plynuly od žalobce další příjmy, které byly účtovány na jiné osoby, jež sice uzavřely se žalobcem dohody o provedení práce, avšak pracovní činnost pro žalobce nevykonávaly (tyto osoby dále označovány jako „sporní zaměstnanci“), neboť pracovní činnost pro žalobce vykonávali pouze nesporní zaměstnanci. Jelikož žalobce nezahrnul do úhrnu příjmů ze závislé činnosti nesporných zaměstnanců podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) veškeré příjmy, které jim plynuly, nebyl u těchto zaměstnanců stanoven základ pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů ve správné výši. Správce daně tak přiřadil příjmy ze závislé činnosti těm zaměstnancům, kterým skutečně plynuly (činnosti fakticky vykonávali), vyčíslil rozdíl na zálohách na daň u jednotlivých zaměstnanců a přistoupil k doměření daně žalobci.

2. Proti dodatečnému platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15556/19/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“) dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl, přičemž dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nedodržení zásad daňového řízení. Uvádí, že na odměny z dohod o provedení práce se vztahuje povinnost zálohy na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, nikoli povinnost zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Ze spisového materiálu plyne, že práce byly vykonány spornými zaměstnanci. Již samotná existence pracovněprávního poměru znamená, že plnění od zaměstnavatele zaměstnanci je příjmem ze závislé činnosti. Není rozhodné, zda, v jakém rozsahu a kvalitě zaměstnanec práci pro zaměstnavatele provedl. Žalobce v daňovém řízení unesl důkazní břemeno – prokázal existenci pracovněprávních vztahů se spornými zaměstnanci i to, že žalobce zaúčtoval (připsal k dobru) odměny z dohod o provedení práce těmto zaměstnancům. Nebylo prokázáno, že by odměny byly připsány k dobru nesporným zaměstnancům, ani že tyto práce provedli nesporní zaměstnanci, ani že by žádná práce nebyla provedena. Výkon práce nebyl žalobce povinen prokazovat, ke zpětnému přenesení důkazního břemene ze správce daně na něj nedošlo. Naopak skutková zjištění správce daně nevyvracejí existenci relevantního poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů mezi žalobcem a spornými zaměstnanci ve formě jednotlivých dohod o provedení práce jako definičního znaku příjmu ze závislé činnosti. U výkonu prací nezáleží na tom, zda je nárok na plnění důvodný či nikoliv, u vyplacení nezáleží na tom, zda bylo plnění již poskytnuto nebo jen připsáno k dobru (v případě žalobce však bylo připsání na účet zaměstnanců prokázáno). Daňové orgány nesprávně posoudily rozložení důkazního břemene, nedostatečně zjistily skutkový stav, učinily skutkové závěry, které jsou v rozporu se spisem. Pro závěr o zdánlivém právním jednání v případě dohod o provedení práce bylo třeba se zásadním způsobem zaměřit na mnohá další zjištění. Daňové orgány pochybily i v určení výše

dodatečně stanovené daňové povinnosti, neboť nezohlednily zdravotní a sociální pojištění, které je zaměstnavatel povinen srazit a odvést zaměstnanci. Důkazní řízení bylo nedostatečné, měl být proveden důkaz hlasovými záznamy o telemarketingových službách, který žalobce navrhuje provést jako důkaz i v řízení před soudem, stejně jako další důkazy, které navrhoval v daňovém řízení v podání ze dne 22. 1. 2018 a které zůstaly opomenuty nebo byly odmítnuty.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Pro určení způsobu zdanění určité činnosti jako závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů není rozhodný pouze stav formální, ale právě skutečný charakter vykonávaných činností. Základním aspektem pojmu „závislá činnost“ je „výkon práce dle příkazů plátce“, přičemž právě za tuto práci náleží zaměstnanci příjem. Příjem ze závislé činnosti je odměnou za vykonanou práci, nikoli automatickým důsledkem uzavřeného pracovněprávního vztahu. Závěry daňových orgánů byly řádně zdůvodněny a mají oporu ve spisovém materiálu. Z důkazního řízení vyšlo najevo jak to, že odměny z dohod byly zaúčtovány sporným zaměstnancům, tak to, že odměny byly připsány k dobru nesporným zaměstnancům. Pokud daňové orgány nepřistoupily k provedení některého žalobcem navrhovaného důkazního prostředku, pak tento postup náležitě odůvodnili. Veškeré pro posouzení věci rozhodné skutečnosti byly náležitě zjištěny a provedení dalších důkazních prostředků považuje žalovaný za nadbytečné. Žalobce předložením formálně správných listin unesl své primární důkazní břemeno, avšak v rámci daňové kontroly vyšly najevo takové skutečnosti, na základě kterých vznikly správci daně oprávněné pochybnosti o správnosti daňových tvrzení. Pochybnosti byly správcem daně dostatečně konkrétně popsány ve výzvě k prokázání skutečností. Důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, žalobce pochybnosti nevyvrátil. Pro účely správného stanovení daně správce daně nebyl povinen prokazovat, že dohody o provedení práce byly zdánlivými právními jednáními, správce daně tuto skutečnost ani netvrdil. K doměření daně došlo na základě neunesení důkazního břemene žalobcem, neboť k výzvě správce daně nedoložil ani nenavrl takové důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti správce daně ohledně faktického stavu a potvrdily tvrzení žalobce. Důvodem pro dodatečné doměření daně byla ta skutečnost, že odměny fiktivně zúčtované sporným zaměstnancům byly prokazatelně příjmy zaměstnanců nesporných, kteří pro žalobce práci vykonávali. Správce daně postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů, zejména § 38s zákona o daních z příjmů, když při stanovení základu pro výpočet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti nezohlednil tu část pojistného na zdravotní a sociální pojištění, kterou je zaměstnavatel povinen srazit zaměstnanci a za něj odvést.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
6. Na úvod zdejší soud poznamenává, že posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí se odvíjí od důvodů, pro které bylo napadené rozhodnutí vydáno. V projednávané věci bylo

napadené rozhodnutí vydáno z důvodu, že žalobce neunesl důkazní břemeno ke svým daňovým tvrzením, která byla zpochybněna daňovými orgány, když dokazováním provedeným v daňovém řízení zjistily, že ačkoliv sporní zaměstnanci uzavřeli se žalobcem dohody o provedení práce, pracovní činnost pro něj fakticky nevykonávali a žádné zdanitelné příjmy jim od žalobce neplynuly. Naopak tuto pracovní činnost pro žalobce vykonávali nesporní zaměstnanci, jim také plynuly od žalobce zdanitelné příjmy, které bylo třeba zahrnout do úhrnu příjmů ze závislé činnosti těchto zaměstnanců podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů za účelem správného výpočtu zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce byl tedy podle žalovaného povinen srazit na zálohách na daň z příjmů nesporných zaměstnanců vyšší částku, než kterou skutečně srazil. Z toho důvodu byla žalobci stanovena daň k přímé úhradě.

7. S ohledem na výše uvedené musí soud konstatovat, že se žalobní argumentace na mnoha místech žaloby jeví jako poněkud mimoběžná. Žalobce totiž mnohdy rozporuje skutečnosti, které nebyly důvodem doměření daně, nebo uvádí argumentaci, která je sama o sobě pravdivá, avšak neaplikovatelná na projednávanou věc.
8. Tvrdí-li například žalobce, že na odměny z dohod o provedení práce se vztahuje povinnost zálohy na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, nikoli povinnost zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nelze jeho konstatování nic vytknout. Předmětem projednávané věci však není otázka, zda měl žalobce odvádět zálohu na daň z příjmů určitých zaměstnanců srážkou podle zvláštní sazby daně nebo způsobem uvedeným v § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů. Předmětem projednávané věci je otázka, zda zálohy na daň z příjmů nesporných zaměstnanců ze závislé činnosti byly žalobcem vyčísleny, sraženy a odvedeny v plné výši vzhledem k příjmům, které jim byly žalobcem vyplaceny. Předmětem napadeného rozhodnutí není daň z příjmu sporných zaměstnanců. Je tedy bezpředmětné zkoumat, jakým způsobem byla, případně měla být za sporné zaměstnance odvedena daň. Rozhodné je, jaká byla výše příjmů nesporných zaměstnanců ve zdaňovacím období roku 2014 a zda byla v plné výši promítnuta do výpočtu zálohy na daň z příjmů těchto zaměstnanců ze závislé činnosti, která byla žalobcem vypočítávána způsobem podle § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů.
9. Obdobně lze souhlasit se žalobcem v tom, že v rámci dohody o provedení práce lze jako bankovní účet, na který má být zaměstnavatelem zasílána odměna za práci, uvést i účet, který není vedený na osobu, se kterou je dohoda o provedení práce uzavírána. Tato skutečnost však opět není nijak rozhodná pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť daňové orgány nevyčítaly žalobci, že zaměstnancům pracujícím pro něj na základě dohod o provedení práce vyplácel odměnu na účet jiných osob. Důvodem jejich rozhodnutí byla skutečnost, že tyto osoby (tj. sporní zaměstnanci) pro žalobce žádnou činnost nevykonávaly a že naopak tuto činnost pro něj vykonávali nesporní zaměstnanci, jimž také ve výsledku příjmy za tuto činnost od žalobce plynuly.
10. Soud se tak při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí zaměří v první řadě na skutkový stav, který byl v daňovém řízení zjištěn. K tomu je třeba uvést, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobce, který je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení.
11. Dle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“

(odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

12. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na <http://nssoud.cz>). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
13. Výše uvedenou optikou vedl důkazní řízení hodnotil důkazy také správce daně, resp. žalovaný. Nelze tedy souhlasit se žalobcem v tom, že by rozložení důkazního břemene bylo daňovými orgány posouzeno nesprávně.
14. V nyní projednávané věci vznikly správci daně pochybnosti o správnosti výše žalobcem sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, když zjistil, že z bankovního účtu žalobce bylo zaměstnancům v jednotlivých měsících převáděno více plateb (mezd) s různými variabilními symboly odpovídajícími rodným čísly jiných osob. Provedeným dokazováním následně dospěl k závěru, že sporní zaměstnanci, jejichž rodnými čísly byly označeny některé z plateb plynoucích nesporným zaměstnancům, sice uzavřeli se žalobcem dohody o provedení práce, pracovní činnost však pro žalobce nevykonávali. Pracovní činnost pro žalobce vykonávali toliko nesporní zaměstnanci, kterým byla odměna za jejich práci žalobcem vyplácena zčásti platbami označenými identifikačními údaji sporných zaměstnanců.

15. Přestože má žalobce za to, že ze spisového materiálu plyne, že práce spornými zaměstnanci vykonány byly, nepředkládá na podporu tohoto tvrzení žádný konkrétní argument, či důkaz. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že provedeným důkazním řízením správce daně bez důvodných pochybností prokázal, že sporní zaměstnanci pro žalobce fakticky pracovní činnost nevykonávali a stejně tak ani neobdrželi od žalobce žádná plnění jako odměnu za vykonanou práci. Vyplyvá to jak z výpovědí samotných sporných zaměstnanců, tak z výpovědí zaměstnanců nesporných ve spojení s provedenými analýzami bankovních účtů žalobce a majitelů jednotlivých účtů, na něž byly žalobcem zasílány finanční prostředky.
16. Považuje-li žalobce výkon práce spornými zaměstnanci prokázaný uzavřenými dohodami o provedení práce, nelze jeho námitce přisvědčit. Samotné uzavření dohody o provedení práce automaticky neznamená výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele, ani nezakládá nárok zaměstnance na vyplacení odměny za práci. Jedná se teprve o právní jednání, na jehož základě může být následně na pokyny žalobce vykonávána pracovní činnost zaměstnancem. Teprve na základě odvedeného výsledku práce, či počtu odpracovaných hodin vzniká zaměstnanci nárok na vyplacení odměny za práci vykonávané na základě těchto dohod.
17. Výše uvedeným argumentem však žalobce opět nemíří proti samotným důvodům vydání dodatečného platebního výměru. Soud opět zdůrazňuje, že v projednávané věci je rozhodující skutečnost, že nesporným zaměstnancům žalobce prokazatelně od žalobce plynuly příjmy, které žalobce nezahrnul do výpočtu záloh na daň. Prokazatelně se přitom jednalo o příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého *„[p]říjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce“*, neboť zatímco u sporných zaměstnanců nebyl faktický výkon práce ani příjem peněžních prostředků od žalobce prokázán, u nesporných zaměstnanců byl prokázán jak výkon práce nad rámec rozsahu, pro který byly žalobcem nesporným zaměstnancům účtovány mzdy, tak příjem peněžních prostředků nad rámec výše žalobcem účtované. A právě proto, že žalobce nezahrnul do úhrnu příjmů ze závislé činnosti nesporných zaměstnanců podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů veškeré příjmy, které jim plynuly, nebyl u těchto zaměstnanců stanoven základ pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů ve správné výši. Samotné prokázání formálně existujících pracovněprávních vztahů mezi spornými zaměstnanci na straně jedné a žalobcem na straně druhé neodůvodňuje správnost výše žalobcem odvedených záloh na daň z příjmů nesporných zaměstnanců, zejména pokud správcem daně bylo prokázáno, že platby, které plynuly na účty, byly sice označeny identifikačními údaji sporných zaměstnanců, byly ve skutečnosti příjmy zaměstnanců nesporných, kteří s nimi také takto disponovali.
18. Lze sice žalobci přisvědčit v jeho tvrzení, že skutková zjištění správce daně nevyvracejí existenci pracovněprávních poměrů založených mezi žalobcem a spornými zaměstnanci dohodami o provedení práce, nicméně opět se jedná o otázku pro danou věc nerozhodnou. Existence takových poměrů totiž nemůže zvrátit zjištění správce daně o tom, že těmto osobám od žalobce žádné příjmy neplynuly (mimo jiné také proto, že pro něj ani žádnou práci nevykonávali) a naopak příjmy vyšší než vykázané na mzdových

listech od žalobce plynuly nesporným zaměstnancům, kteří pro něj pracovní činnost (nad rámec rozsahu odpovídajícího příjmům vykázaným ve mzdových listech) vykonávali.

19. Závěry správce daně a žalovaného nemůže vyvrátit žalobce ani tvrzením, že splnil svou zákonnou povinnost, když odvedl z odměn sporných zaměstnanců z dohod o provedení práce daň ze závislé činnosti vybíranou zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů. Toto tvrzení totiž nijak nevyvrací zjištění správce daně, že žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost dle § 6 odst. 12 a § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů stran srážky a odvodu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti nesporných zaměstnanců, u nichž byly prokazatelně zjištěny vyšší příjmy, než ze kterých byla žalobcem záloha odváděna. Ve vztahu k těmto zaměstnancům pak byla také správcem daně následně správná výše záloh dopočítána a daň k přímé úhradě žalobci dodatečným platebním výměrem stanovena.
20. K námitce žalobce směřující proti nedostatečnému odůvodnění a zjišťování skutečností pro závěr o tom, že uzavření dohod o provedení práce bylo simulovaným právním jednáním, soud uvádí, že daná námitka se zcela míjí s důvody napadeného rozhodnutí, a nelze ji tedy považovat za řádný žalobní bod. Odůvodnění napadeného rozhodnutí není založeno na tom, že by dohody o provedení práce uzavřené mezi žalobcem a spornými zaměstnanci byly simulovaným právním jednáním (přestože by takový závěr mohl ze zjištění správce daně plynout, nebyl pro napadené rozhodnutí směrodatný). Důvodem vydání napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru byla skutečnost, že žalobce poskytoval nesporným zaměstnancům vyšší příjmy, než ze kterých srážel a odváděl zálohy na daň z příjmů těchto osob. Jak uvedl soud výše, ztotožnil se s názorem daňových orgánů, že tato skutečnost je dostatečná pro zvýšení základu daně pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob a následné stanovení daně žalobci k přímé úhradě. Daňové orgány proto nebyly povinny hodnotit a prokazovat (a za tím účelem případně provádět další skutková zjištění), že uzavřené dohody o provedení práce byly simulovanými právními jednáními. Námitka žalobce je nedůvodná.
21. Zdejší soud nepřisvědčil ani námitce žalobce o nesprávné výši stanovené daně. Dává sice žalobci za pravdu v tom, že správce daně do výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti nezahrnul tu část pojistného na zdravotní a sociální pojištění, kterou je zaměstnavatel povinen srazit a odvést za zaměstnance, učinil tak však zcela v souladu s § 38s zákona o daních z příjmů, stanovícího pravidla pro výpočet daně v případě, že daňovým subjektem nebyla splněna povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh. Dle § 38s zákona o daních z příjmů platí, že „[p]okud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u daně sražené plátcem daně poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena; u poplatníka s příjmy podle § 6 zvýšená o povinné pojistné podle § 6 odst. 12“. Dle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů jsou základem daně „příjmy ze závislé činnosti [...] zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel“. Správce daně tedy zcela v souladu s citovanými ustanoveními do výpočtu zálohy na daň stanovené žalobci nezahrnul tu část pojistného, kterou byl za zaměstnance povinen odvést žalobce.

22. Návrh žalobce na provedení důkazů jím navržených v daňovém řízení v jeho podání ze dne 22. 1. 2018, které podle něj zůstaly opomenuty či odmítnuty, považuje soud za nedůvodný. Soud má za to, že s důkazními návrhy žalobce se daňové orgány řádně vypořádaly, jak vyplývá ze str. 144 až 156 zprávy o daňové kontrole a z bodů 45 až 57 napadeného rozhodnutí. Daňové orgány zcela srozumitelně a v logických souvislostech u každého konkrétně specifikovaného důkazního návrhu odůvodnily, proč nebyl proveden, ať už se jednalo o jeho nadbytečnost, neúčelnost, nedostatek pravomoci správce daně k provedení navrhovaného důkazu, či objektivní nemožnost provedení svědecké výpovědi, resp. předvolání svědka. Skutečnost, že správce daně nemohl provést všechny svědecké výpovědi, nezakládá nedostatečnost zjištění skutkového stavu, neboť vzhledem k rozsahu provedeného dokazování byl skutkový stav, který vzal správce daně za rozhodný pro vydání dodatečného platebního výměru, zjištěn zcela dostatečně, bez důvodných pochybností. Žalobce (vyjma jednoho důkazu dále uvedeného, ke kterému se soud vyjádří samostatně) neuvádí žádný konkrétní důkaz, který by byl žalovaným opomenut. Stejně tak neuvádí žádný konkrétní důvod, pro který by neprovedení určitého důkazu žalovaným vyvolávalo nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. zkracovalo žalobce na jeho právech. Netvrdí především, jaká konkrétní skutečnost by jím měla být prokázána, ani proč je taková skutečnost rozhodná pro posouzení věci a jak by její zjištění mělo ovlivnit rozhodnutí ve věci. Nutno poznamenat, že žalobce tvrdí celou řadu skutečností, které nejsou pro věc rozhodné (viz výše). Pro úplnost soud poznamenává, že k takovým skutečnostem je provádění dokazování zcela nadbytečné, neboť jejich prokázání by nemělo žádný vliv na závěry žalovaného. S ohledem na obecnost žalobcova návrhu na provedení důkazů a s ohledem na závěr zdejšího soudu o tom, že daňovými orgány zjištěný skutkový stav je dostatečným podkladem pro doměření daně žalobci, neboť v řízení bylo prokázáno, že příjmy žalobcových nesporných zaměstnanců byly vyšší než žalobcem tvrzené, neprováděl ani soud dokazování, neboť by nemohlo přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci.
23. Co se týče žalobcova návrhu na provedení důkazu hlasovými záznamy o voláních žalobce s potenciálními zákazníky, ten shledává zdejší soud jednak nedůvodným, jednak ryze účelově vzneseným, směřujícím k prodlužování řízení, v němž již na základě zjištěných skutečností lze věcně rozhodnout. Jak již žalobci vysvětlil správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí, hlasové záznamy, které požaduje po soudu vyžádat od svých odběratelů telemarketingových služeb, jsou v první řadě záznamy, kterými by měl sám žalobce disponovat a měl by, v případě jejich existence, být schopen je sám daňovým orgánům, resp. soudu předložit. Jak zjistil správce daně v daňovém řízení, ze zadavatelských smluv uzavřených s těmito společnostmi jednoznačně vyplývá, že elektronické nahrávky hovorů měl žalobce zadavatelům poskytnout na jejich vyžádání. Žalobce však zadavatelům pravidelně poskytoval toliko výkazy prodeje. V porovnání s provedenými svědeckými výpověďmi, které prokázaly, že sporní zaměstnanci pro žalobce pracovní činnost nevykonávali, resp. že mnozí nesporní zaměstnanci „uzavřeli dohody o provedení práce na sporné zaměstnance“ a odměnu účtovanou na sporné zaměstnance dostávali sami mimo jiné na bankovní účet uvedený na dohodách o provedení práce, nejsou žalobcem tvrzené hlasové záznamy důkazem způsobit takto zjištěné skutečnosti vyvrátit. Žalobce ani neuvádí, jakým způsobem by měla být zjištěna spojitost jednotlivých operátorů zachycených na záznamu s výší odměn vyplácených způsobem uvedeným na dohodách o provedení práce. Už vůbec by pak tyto záznamy nemohly osvětlit vzniklý rozpor spočívající v tom, že vyplacené peněžní prostředky

fakticky směřovaly vždy k nesporným zaměstnancům a sporní zaměstnanci, i dle svých vlastních vyjádření, od žalobce žádnou odměnu nedostávali. Jelikož správce daně i žalovaný řádně zdůvodnili neprovedení tohoto důkazu a soud se s jejich závěry ztotožňuje, nelze tento důkaz označovat ani jako neodůvodněně odmítnutý, ani jako opomenutý, nýbrž toliko jako důkaz neprovedený z důvodů plně odpovídajících zákonu.

24. Soud považuje za nedůvodnou také námitku žalobce o tom, že daňovými orgány nebyly dodrženy základní zásady daňového řádu. Z výše uvedeného posouzení vyplývá, že soud se plně ztotožnil s úvahami a závěry správce daně a žalovaného učiněnými na základě zjištěného skutkového stavu věci. Dle jeho názoru daňové orgány postupovaly jak při zjišťování skutkového stavu, tak při jeho právním posouzení v souladu s textem i duchem relevantních zákonných ustanovení, která soud považuje za plně souladné se základními zásadami správy daní. Z toho důvodu se nemohly se dopustit ani porušení samotných základních zásad správy daní.
25. Ve světle výše uvedeného zdejší soud uzavírá, že ačkoliv žalobce splnil své primární důkazní břemeno, když předložil na podporu svých daňových tvrzení formálně bezvadné doklady, nerozptýlil následné pochybnosti správce daně vzniklé z výsledků daňové kontroly, kterou bylo prokázáno, že nesporní zaměstnanci konali pro žalobce pracovní činnost, za niž dostávali od žalobce odměnu, kterou však žalobce nezahrnul do výpočtů základu daně za účelem srážky a odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti fyzických osob. Správce daně proto nepochybil, přistoupil-li k předepsání daně žalobci k přímé úhradě na základě nově vypočtené výše příjmů, které plynuly nesporným zaměstnancům od žalobce a ze kterých měla být žalobcem sražena a odvedena záloha na daň z příjmů těchto osob ze závislé činnosti.

IV. Shrnutí a náklady řízení

26. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

31 Af 46/2019

Brno 10. prosince 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.