



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph. D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobce: **P. V., IČO X**
bytem M. 145, X U.
zastoupený advokátem JUDr. Milošem Slabým
sídlem Nádražní 381/9, 789 85 Mohelnice

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2017, č. j. 25412/17/5200-10421-709063,
ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhá přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2017, č. j. 25412/17/5200-10421-709063, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1383724/16/3108-52524-804367 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci jako daňovému subjektu doměřena za zdaňovací období roku 2012 daň ve výši 90 177 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus ve výši -26 808 Kč, a současně mu tímto výměrem vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 397 Kč.
2. Žalobce s rozhodnutím žalovaného nesouhlasí a požaduje jeho zrušení, jakož i zrušení dodatečného platebního výměru. Konkrétně žalobce proti rozhodnutí namítá, že:
 - a) žalovaný rozhodl v neprospěch žalobce bez ohledu na důkazní prostředky předkládané v jeho písemných vyjádřeních v průběhu daňové kontroly, kterými dokládal oprávněnost použitého způsobu při zajišťování podnikatelské činnosti v roce 2012, především ve vztahu k podnikatelským subjektům, které pro něj vykonávaly podnikatelskou činnost na základě ústních objednávek s cílem zajistit tvorbu zisku;
 - b) správce daně a poté i žalovaný dospěli k nesprávnému závěru, že vzájemný vztah žalobce a samostatných daňových subjektů P. P., P. B., J. V., M. Z. a D. P. naplňuje znaky závislé práce. Správce daně i žalovaný vycházeli pouze ze zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zcela opomenuli zásady pracovněprávních vztahů, jak je stanoví zák. č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“). Správce daně je však povinen použít výklad zákona, který je pro podnikatele nejpriznivější;
 - c) správce daně zcela opomenul zásadu dvojího zdanění, kdy má daňovou povinnost naplnit jak žalobce, tak ale ji splnili na základě samostatných daňových přiznání také daňové subjekty, které činnost vykazovaly na základě živnostenského oprávnění.
3. Žalobce dále podáním ze dne 10. 9. 2018 prostřednictvím svého nového právního zástupce žalobu „upřesnil a doplnil (v rozsahu již uplatněných žalobních bodů)“ tak, že zrekapituloval podstatu sporu stojící na výkladu pojmu závislá práce, kdy mu správce daně doměřil daň za tzv. *švarcsystém*, obsáhle popsal výhody nastaveného systému využívání OSVČ pro jeho typ podnikání, kdy nemusí daným osobám rozvrhnout práci rovnoměrně jako u zaměstnaneckých poměrů, dané osoby si řídily práci samy podle svých potřeb a možností, neexistovala dovolená, ošetřování členů rodiny, přescasy, příplatky za ně a za svátky apod. Pokud jej i přes tyto výhody nutí správce daně zaměstnávat tyto osoby v pracovním poměru, resp. mu doměřuje daň jako by tomu tak bylo, pokládá to žalobce za zásah do svobody jeho podnikání. K námitce dvojího zdanění žalobce doplnil, že správce daně mu nejen zaplacené faktury kooperujícím osobám neuznal jako výdaje, a proto zvýšil jeho daňový základ, ale také platebním výměrem ze dne 1. 7. 2016 mu k úhradě uložil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 221 886 Kč (jeho dodavatelé zaplatili z vyplacených částek daň z příjmu fyzických osob z podnikatelské činnosti). Dále v doplnění žaloby žalobce namítá, že:
 - d) správce daně a žalovaný porušili zásadu minimalizace zásahů do práv daňových subjektů při dosažení účelu správy daní. Dovozuje a na konkrétním výpočtu dokládá, že

v situaci, kdy byly do státního rozpočtu odvedeny jak daně z jeho podnikatelské činnosti (ve které byly uplatněny výdaje na faktury samostatných daňových subjektů) a zároveň daně z jejich činnosti na základě jejich daňových přiznání, je postup správce daně, při doměření daně a účtování penále, nepřipustným zásahem do práv žalobce a zbytečným formalismem, neboť podle názoru žalobce stát o žádné prostředky ve výsledku nepřišel;

4. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že s právním názorem vyjádřeným v žalobě nesouhlasí. Pokud je namítáno neakceptování všech důkazních prostředků, pak žalovaný konstatuje, že pouhé neprovedení některých důkazních prostředků neznámá, že správní orgán postupoval nezákonně. Řízení bylo vedeno tak, aby byly prokázány skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a správní orgán je oprávněn posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Na základě provedených důkazů správce daně zcela obhajitelně zjistil, že vztah mezi kooperujícími osobami a daňovým subjektem má povahu závislé práce podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a na základě tohoto zjištění neuznal uplatněné výdaje na faktury a doměřil odpovídající daň. Podle žalovaného je zřejmé, že kooperující osoby nevykonávaly specializovanou, krátkodobou či nesoustavnou činnost, naopak ji vždy vykonávaly dlouhodobě, na jednom místě a pro jednoho zaměstnavatele, přičemž využívaly výhradně vozidla, jejichž vlastníkem, popř. provozovatelem byl žalobce, přičemž za pronájem vozidel ani spotřebované pohonné hmoty ničeho nehradily. Lze tedy konstatovat, že tyto osoby vykonávaly činnost na základě pokynů žalobce a na jeho náklady. K výkladu pojmu závislá práce se váže rozsáhlá konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, ze které jednoznačně vyplývá, že záleží na tom, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli na základě jaké právní skutečnosti byla reálně založena. Dani z příjmů nejsou podrobeny pouze pracovněprávní vztahy, ale také vztahy obdobné, kdy se vychází z materiálního posouzení závislé činnosti. Problematika zdaňování příjmů fyzických osob je v zákoně o daních z příjmů srozumitelně a přesně upravena a neexistuje jiná úprava, která by byla pro žalobce příznivější. K námitce opomenutí zásady dvojího zdanění pak žalovaný uvedl, že tato dopadá na situaci zdanění totožného předmětu daně u totožného daňového poplatníka, z tvrzení žalobce však nevyplývá, že by měl být stejné nebo podobné dani on sám podroben dvakrát. Žalovaný proto považuje všechny v žalobě uplatněné námitky za nedůvodné a navrhuje, aby správní soud žalobu zamítl.
5. Krajský soud na základě správní žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí krajský soud přezkoumal pouze v rozsahu žalobních bodů uplatněných v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), neboť rozšířit ji o další žalobní body lze jen ve lhůtě k podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), která v tomto případě uplynula dne 17. 8. 2017. Pokud tedy žalobce v podání ze dne 10. 9. 2018 doplnil argumentaci a současně ji rozšířil o další námitku označenou výše jako žalobní bod d), nemůže a nebude se jí krajský soud zabývat. Dříve vymezené žalobní body pak soud shledal nedůvodnými, a to s následujícím odůvodněním.
6. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobou napadené rozhodnutí, resp. správcem daně vydaný dodatečný platební výměr ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1383724/16/3108-52524-804367 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, byl správcem daně

vydán na základě zjištění daňové kontroly zahájené protokolem ze dne 17. 8. 2015, č. j. 1497552/15/3108-62563-805139, která vyústila ve zprávu o daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a DPH za 3. a 4. čtvrtletí roku 2012 ze dne 30. 6. 2016, č. j. 1340678/16/3108-62563-805139 (dále také jen „zpráva“), projednané s žalobcem téhož dne. Daňová kontrola byla zahájena pro daň z příjmů fyzických osob (žalobce) za zdaňovací období 2012 a DPH za zdaňovací období 3. až 4. čtvrtletí 2012, která však není předmětem tohoto řízení. Ve zprávě jsou ohledně daně z příjmů fyzických osob rozepsány zjištěné nesprávné postupy žalobce v daňové evidenci na straně příjmů (bod 1.1 zprávy, str. 2 - 3), na základě nichž byly příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů navýšeny o částku 12 700 Kč, a stejně tak jsou podrobně rozepsány zjištěné nedostatky ve výpočtu a uplatnění výdajů (bod 1.2 zprávy, str. 3 – 21), kdy na jedné straně bylo zjištěno nesprávné uplatnění některých výdajů a na straně druhé bylo zjištěno neuplatnění jiných výdajů, a celkově byly výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů sníženy o 906 432,13 Kč (kdy ve zprávě je na str. 21 nesprávně uvedeno, že se jedná o zvýšení, podle provedených výpočtů i shrnujícího přehledu se však jedná o zřejmou nesprávnost a správně se jednalo o snížení). Dále zpráva rozebírá úhrn částek podle § 23 zákona o daních z příjmů a ostatní úpravy s vlivem na rozdíl mezi příjmy a výdaji, kdy úhrn částek snižující rozdíl byl navýšen o 28 451 Kč. Na základě těchto výpočtů byl dílčí základ daně upraven na 890 681 Kč (oproti 220 494 Kč v daňovém přiznání žalobce), a daň po uplatnění slev vypočtena na 90 177 Kč (oproti 0 Kč v daňovém přiznání) a původně uplatněný daňový bonus ve výši 26 808 Kč byl nově stanoven v záporné hodnotě. Tyto výpočty se následně promítly v dodatečném platebním výměru, nímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 ve výši 90.177 Kč.

7. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 9. 8. 2016 včasné odvolání. Dodatečný platební výměr označil jak jeho číslem jednacím, tak předmětem daně (daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářní rok 2012), uvedl výši doměřené daně (90.177 Kč) a rovněž označil datem a číslem jednacím daňovou kontrolu, na jejímž základě byla daň doměřena. Žalobce v odvolání namítal, že nebylo dosud vyjasněno stanovisko správce daně vyjádřené v platebním výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, když dle jeho názoru závislá činnost za rok 2012 v podstatě neexistovala a v případě, že by došlo k platnosti dodatečného platebního výměru ve výši 221.886 Kč trvá na tom, aby do výdajů za rok 2012 byla tato částka zahrnuta a tím došlo ke změně v doměření daně dle výše uvedeného platebního výměru. Přílohou odvolání učinil odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2012. Odvolání bylo žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto.
8. Pro porozumění věci je třeba z obsahu správního spisu uvést, že správce daně prováděl v daném období u žalobce také druhou daňovou kontrolu zahájenou protokolem ze dne 26. 11. 2015, č. j. 1779156/15/3108-62563-805139, a to ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012. Tato kontrola vyústila ve zprávu o daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ze dne 30. 6. 2016, č. j. 1359192/16/3108-62653-805139, přičemž téhož dne byla projednána. Zpráva o daňové kontrole vycházela ze zjištění učiněných na základě předložených faktur za zprostředkování služeb za zdaňovací období 2012, smluv o poskytování služeb ze dne 1.

1. 2012 uzavřených mezi žalobcem jako zadavatelem a osobami M. P., D. P., K. K., M. Z. a R. L., dále na základě výsledků svědků K. K. (protokol ze dne 8. 2. 2016, č. j. 80898/16/3108-62563-805139), P. P. (protokol ze dne 24. 2. 2016, č. j. 297692/16/3108-62563-805139), P. B. (protokol ze dne 3. 3. 2016, č. j. 320507/16/3108-62563-805139), J. V. (protokol ze dne 9. 3. 2016, č. j. 388845/16/3108-62563-805139), M. Z. (protokol ze dne 14. 3. 2016, č. j. 300727/16/3108-62563-805139) a D. P. (protokol ze dne 15. 3. 2016, č. j. 408174/16/3108-62563-805139), s jejichž výsledky byl žalobce seznámen dne 6. 4. 2016, a na základě výsledků místního šetření ze dne 31. 3. 2016 u právnické osoby U. B., a.s., za účelem ověření obchodní spolupráce s žalobcem. Výsledkem této daňové kontroly byl závěr správce daně, že činnost osob P. P., P. B., J. V., M. Z. a D. P. byla závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a dne 1. 7. 2016 byl vydán platební výměr č. j. 1384312/16/3108-52524-804367 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2012 ve výši 221 886 Kč.
9. Žalobce jako podstatu celého sporu vymezuje otázku, zda pro něj výše uvedené kooperující osoby vykonávaly závislou práci ve smyslu zákona o daních z příjmů, a pokud ano, zda byl správce daně oprávněn mu daň za jejich závislou činnost doměřit.
10. Při takto vymezených žalobních bodech krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, neboť žalobcem tvrzená sporná skutečnost neměla vliv na doměření daně z příjmů fyzických osob. Žalobce se dle vyjádření ze dne 10. 9. 2018 domnívá, že doměření daně z příjmů fyzických osob ve výši 90.177 Kč a penále 23.397 Kč projednávaným dodatečným platebním výměrem je důsledkem neuznání výdajů ve formě faktur proplacených kooperujícím osobám. Tento závěr je však vyvrácen obsahem zprávy o daňové kontrole č. j. 1340678/16/3108-62563-805139, která se dle ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru, neboť otázka povahy činnosti vykonávané pro žalobce kooperujícími osobami v této daňové kontrole vůbec řešena nebyla.
11. Daň z příjmů fyzických osob byla žalobci správcem daně doměřena na základě chyb v účetnictví žalobce, a to především chybně uplatněných výdajů ve formě nezapočitatelných „výběrů z ATM“, opakovaných zaevidování některých dokladů, započítání celkové a nikoli jen poměrné výše nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, započítání částek neodpovídajících doloženým dokladům, a dalších obdobných pochybení daňového subjektu při uplatňování výdajů, k nimž zástupce daňového subjektu, poté, co byl s nimi při ústním jednání dne 26. 11. 2015 seznámen, uvedl (podání ze dne 18. 1. 2016), že k nim došlo toliko omylem. Žádný ze správcem daně zjištěných nedostatků ohledně uplatněných výdajů žalobce nerozporoval, k výsledku kontrolního zjištění se žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil a proti těmto závěrům správce daně neprovojoval ani v odvolání, v němž toliko žádal, aby byla částka 221.886 Kč doměřená mu jiným dodatečným platebním výměrem (proti němuž žalobce podal rovněž odvolání, avšak následně proti němu neprovojoval žalobou) zahrnuta do výdajů za rok 2012. Jedinou zmínkou o činnosti vykonávané v odst. 8 rozsudku uvedenými osobami ve zprávě o daňové kontrole týkající se daně z příjmů fyzických osob, je v bodě 1.2.16 zprávy o daňové kontrole úhrada dokladů vystavených jednou z kooperujících osob, panem M. Z., ovšem v tomto případě jen z toho důvodu, že se jednalo o duplicitní uplatnění úhrad v daném období. Krajský soud tedy konstatuje, že otázka závislé práce kooperujících osob

byla posuzována a byla rozhodná v jiné daňové kontrole žalobce, a to v daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Jak vyplývá ze správních spisů, tato daňová kontrola byla zahájena a vedena samostatně a nezávisle na kontrole k dani z příjmů fyzických osob, byla zakončena samostatnou zprávou o daňové kontrole a daň byla vyměřena jiným platebním výměrem (č. j. 1384312/16/3108-52524-804367), který není předmětem tohoto soudního přezkumu.

12. Je nutné uvést, že žalovaný zvolil ne zcela šťastný způsob vypořádání odvolání žalobce, kdy situaci žalobce popsal velmi ze široka a zahrnul do ní i otázku posouzení povahy činnosti vykonávané pro žalobce kooperujícími osobami, která v dané věci spíše její podstatu zastřela. Nicméně závěr, k němuž dospěl soud, je kromě zprávy o daňové kontrole patrný i z rozhodnutí žalovaného, který na str. 2 v odst. 3 svého rozhodnutí uvádí, že: „*Překvalifikování podřazení příjmů z § 7 na § 6 zákona o daních z příjmů však nemělo vliv na doměření daně ve výši 90.177,- Kč a daňového bonusu ve výši -26.808,- Kč.*“ Jinými slovy, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole (str. 2-23), správce daně výdaje žalobce, které žalobce jako výdaje uplatňoval na základě faktur vystavených dodavateli za vykonané práce, z daňově uznatelných výdajů nevyloučil, tyto mu uznal, pouze na ně nenahlíží jako na příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů), ale jako na příjmy ze závislé činnosti (§ 6 zákona o daních z příjmů). Pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob však byla změna náhledu správce daně na tyto výdaje nepodstatná.
13. Krajský soud tedy uzavírá, že závěr žalobce o doměření daně z důvodu posouzení práce kooperujících osob jako práce závislé, je nesprávný, neboť daň byla projednávaným dodatečným platebním výměrem doměřena ze zcela jiných, v odst. 6 a 11 tohoto rozsudku uvedených, důvodů. Krajský soud se tak pro nadbytečnost nezabýval žalobními body žalobce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74 či ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34), neboť ani jejich důvodnost by neměla na výsledek řízení žádný vliv, když všechny žalobní body rozporovaly právě závěry o závislé práci či otázky s tímto související a nikoli skutečné důvody doměření daně z příjmů fyzických osob, která jako taková byla předmětem soudního přezkumu.
14. Na základě všeho uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
15. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení neuplatňoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 19. března 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph. D. v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

