



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ALCOR, s.r.o.**, IČO: 45477167
sídlem Masarykova 1148, Malenovice, 763 02 Zlín
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Vladislavova 1390/17, 110 00 Praha 1

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

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č. j. 47473/16/5200-10421-700366, a ze dne 27. 10. 2016, č. j. 47472/16/5200-10421-700366

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 91/2016 a sp. zn. 31 Af 92/2016 **se spojují** ke společnému projednání a budou nadále vedeny pod sp. zn. 31 Af 91/2016.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 2. 2016, č. j. 303736/16/3301-52523-705771 a č. j. 303948/16/3301-52523-705771 (dále jen „platební výměry“), byla žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 a 2013 s tím, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále.
2. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, na základě něhož byly rozhodnutími žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č. j. 47473/16/5200-10421-700366 a č. j. 47472/16/5200-10421-700366 (dále jen „napadená rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změněny platební výměry tak, že za zdaňovací období roku 2012 byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 207 255 Kč a penále ve výši 41 451 Kč a za zdaňovací období roku 2013 byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 312 817 Kč a penále ve výši 62 563 Kč.
3. Důvodem vydání napadených rozhodnutí je závěr správce daně a žalovaného, že činnost vykonávaná jednatelem žalobce pro žalobce byla činností závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

II. Obsah žalob

4. Žalobce se domáhá zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V obou žalobách shodně namítá, že činnost Ing. M. nemá povahu závislé činnosti. Správce daně by měl zjišťovat skutečnou povahu vztahu a ten posuzovat podle objektivních skutkových okolností. Ing. M. vykonával pro žalobce činnost na základě smlouvy o dílo, přičemž při výkonu činnosti se neřídil pokyny žalobce. Vykonával ji doma, na svém osobním počítači a za pomoci svých osobních pomůcek. Náklady spojené s činností byly hrazeny jím, žalobce na ně nepřispíval a neposkytoval mu pomůcky. Jeho činnost není pravidelnou, opakovanou a soustavnou. Jednalo se o několik samostatných děl. Ing. M. neměl pracovní dobu, časový limit, mnohdy ani nebylo zřejmé, zda bude dílo zhotoveno, neboť ne vždy je možné zadání vyhovět. Činnost vykonával sám, přičemž vytvářel specifická autorská díla. Činnost nevykonával pro další osoby, neboť to její specifika neumožňují. Odpovědnost za provedení díla nesl výhradně on. V průběhu činnosti nebyl žalobcem kontrolován ani instruován. Jeho činnost pro společnost byla zanedbatelná ve srovnání s ostatní činností. Žalobce měl cca dalších 10 dodavatelů, kterým byla uhrazena částka přesahující v každém roce 7 000 000 Kč. Ing. M. v roce 2012 vystavil faktury na částku 823 800 Kč a v roce 2013 na částku 921 700 Kč. Jde o práce vedlejší, doplňkového charakteru, i když složité a jedinečného charakteru. Činnost je vykonávána živnostensky pouze na základě požadavku Ing. M., kterému žalobce opakovaně nabízel uzavření pracovní smlouvy. V posuzovaném případě se vytrácí hlavní smysl tzv. švarcsystému, kdy ani jedna ze stran neměla v úmyslu se jakkoliv obohatit. Sám žalovaný vztah neposoudil jako zastřený. Neexistují pochybnosti o tom, že díla Ing. M. jsou autorská. Tato díla nemusí být podepsána autorem.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svých vyjádřeních odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žaloby zamítl. Připouští pojmovou nedokonalost zákona o daních z příjmů, nicméně praxe podpořená judikaturou tyto nedostatky významně eliminuje. Ne každý příjem společníka či jednatele od společnosti podléhá zdanění daní ze závislé činnosti. Práci pro společnost jsou i živnostensky prováděné práce, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti. Práce Ing. M. přímo souvisí s předmětem podnikání žalobce, je přímo zaměřena na rozvoj žalobce a podílí se na dosažení zisku žalobce. Zákaz švarcsystému nelze prolomit pouhou vůlí stran. Práce Ing. M. nelze považovat za autorská díla. Správce daně dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Závěry správce daně jsou logické a podložené relevantními úvahami, které vycházely ze zjištěných a prokázaných skutkových okolností.

IV. Replika žalobce

6. Žalobce ve své replice uvedl, že žalovaný se s řadou jím předložených důkazů a tvrzení nevypořádal. Činnost Ing. M. vyhodnotil jako závislou, avšak pro to nesvědčí ani jeden důkaz. Jeho činnost nebyla pravidelná, ani dlouhodobá či pravidelně opakovaná, ani se nejednalo o podstatnou činnost z hlediska celkové činnosti žalobce. Žalovaný neuvedl žádný důkaz pro tvrzení o tom, že práce Ing. M. nejsou autorskými díly. Ten uvedl, že nesouhlasí s tím, aby se stal zaměstnancem žalobce, nemůže se proto jednat o švarcsystém.

V. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená 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 jejich 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.).
8. Jelikož obě napadená rozhodnutí byla vydána na základě téže daňové kontroly, týkají se shodně daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a skutkově spolu obě věci souvisejí, rozhodl soud výrokem I. tohoto rozsudku na základě § 39 odst. 1 s. ř. s. o spojení věcí ke společnému projednání s tím, že věci budou vedeny pod sp. zn. 31 Af 91/2016.
9. Po přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloby **nejsou důvodné**.
10. Jádrem sporu je posouzení, zda činnost vykonávaná pro žalobce Ing. M. dle faktur č. 12/003, 12/014, 12/019 a 12/028 uhrazených ve zdaňovacím období roku 2012 a dle faktur č. 13/008, 13/018, 13/024 a 13/031 uhrazených ve zdaňovacím období roku 2013 (dále jen „sporné faktury“) je závislou činností dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nebo samostatnou výdělečnou činností spočívající v poskytování služeb žalobci, jejichž úhrada představuje toliko standardní výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů.
11. Jelikož oba účastníci tvrdí, že určitou skutečnost měla prokázat druhá strana, považuje soud za nutné nejprve přiblížit právní úpravu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

12. Podle § 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)].
13. 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 popsaným 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). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
14. Pro vymezení skutečností, které mají být v daňovém řízení předmětem důkazní povinnosti, je nutno vycházet z ustanovení hmotného práva. Rozhodnými ustanoveními jsou v tomto případě § 6 odst. 1 písm. b) a § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů.
15. Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů.
16. Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

17. Jelikož žalobce tvrdil, že činnost Ing. M. byla standardním výdajem uhrazeným třetí osobě a vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bylo na něm, aby formálně prokazoval toto své tvrzení, z něhož ve svých daňových přiznáních vycházel. To také učinil zejména předložením sporných faktur a Smlouvy o dílo ze dne 1. 10. 2003, č. Alc05/2003. Z § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů neplyne, že by žalobce měl ještě formálně dokládat další negativní skutečnosti, tj. že se například zároveň nejedná o zdanitelný příjem ze závislé činnosti.
18. Správce daně nicméně mohl úplnost tvrzení žalobce a jím předložených listin zpochybnit s tím, že zastírají skutečný charakter činnosti, která byla předmětem sporných faktur, přičemž příjem z této činnosti představuje nejen výdaj žalobce, ale také zdanitelný příjem ze závislé činnosti. Pro posouzení, zda byly správcem daně předložené pochybnosti natolik vážné a důvodné, aby došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce, je potřeba podrobněji přiblížit zjištěný skutkový stav.
19. Ing. M. měl jako jednatel žalobce se žalobcem uzavřenu od 10. 1. 2005 Smlouvu o výkonu funkce na funkci ředitele a jednatele společnosti. Jako jednatel společnosti měl právo jménem společnosti jednat a uzavírat smlouvy, zastupovat společnost navenek a zastupovat společnost vůči úřadům. Jako ředitel společnosti kromě všeobecných práv a povinností daných zákoníkem práce byl oprávněn především sjednávat nové zakázky na softwarové a elektrotechnické práce podle jejich klíčových parametrů, jednat se zákazníky, provádět časové a cenové kalkulace podle druhů jednotlivých prací a předávat dokončené práce a zajišťovat fakturace.
20. Dne 1. 10. 2003 byla mezi Ing. M. jako zhotovitelem a žalobcem jako objednatelem uzavřena Smlouva o dílo č. Alc05/2003 na dobu neurčitou, kterou se zhotovitel zavazuje provádět pro objednatele dílo spočívající v implementaci a specializaci počítačových programů, jejich opravy, úpravy a údržbu, školení uživatelů programů o programovém vybavení a jiné úkony související se zaváděním počítačových systémů do provozu, a to na základě dílčích objednávek a zadání.
21. Ve sporných fakturách byly fakturovány na základě uvedené smlouvy o dílo (někde označována také jako smlouva č. Alc12/2003, poté ručně přepsána jako smlouva č. Alc05/2003) a celoroční objednávky č. OBV/13006, respektive č. OV12/001, SW práce pro zakázku „Moravské přístroje-systém CW“ dle dohodnutého rozsahu s číselným označením části zakázky (I. až IV. část). V označení dodávky pak byly vždy uvedeny některé z následujících služeb: SW práce při testování kamery DataCam v odolném provedení; Údržba SW a testování programu strojového vidění VisionLab; Údržba SW a testování programu SIMS pro kamery; Údržba elektronické dokumentace pro CCD kamery a Datalab; Elektrotechnické práce při testování kamery DataCam v odolném provedení; SW práce při výrobě prezentačních aplikací pro počítače (moduly DataLab); Elektrotechnické práce při testování modulů Datalab.
22. Správce daně dále zjistil z výpovědi Ing. M., že ten na základě Smlouvy o dílo č. Alc05/2003 pracoval na SW systémech pro testování výrobků, na elektronických řešeních, které souvisejí s tímto testováním – jsou to programovací elektrotechnické práce. Jsou to práce, které jsou předmětem jeho podnikání, ale také předmětem podnikání žalobce. Část SW prací vykonával doma na svém vybavení a ostatní, jako je testování zařízení, prováděl u zákazníka. Na základě smlouvy o dílo v rámci specifikace předmětu plnění zhotoviteli předá objednatel objednávku s uvedením termínu plnění, lhůt,

konkretizace zadání a návrh ceny za provedené dílo. Tímto žalobce určuje Ing. M. termín, způsob a dobu provedení činnosti. Současně jsou mu předány telefonní čísla a e-maily na zákazníka, se kterým již jedná jménem žalobce. Dokončenou práci předával jednatelem žalobce, čili sám sobě, a kontrolu prováděl společník žalobce – Moravské přístroje, a. s. Nemá žádné zaměstnance a kromě žalobce nemá žádné další odběratele. Celá jeho činnost závisí na objednávkách prací pro žalobce.

23. Tato skutková zjištění správce daně vyhodnotil tak, že Ing. M. vykonával pro společnost dlouhodobě dvě činnosti – jednak funkci ředitele a jednatele, jednak běžnou činnost vyplývající z předmětu podnikání žalobce. Činnost vykonával sám, byla mu přidělena, specifikována a kontrolována žalobcem. Žádné další odběratele nemá a žádné náklady v souvislosti s uvedenou činností žalobci nefaktoval. Z toho správce daně usoudil, že se nejedná o vlastní podnikatelskou činnost Ing. M., která by byla vykonávána nezávisle, vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, nýbrž o činnost uskutečňovanou jednatelem pro společnost s tím, že příjem z ní je příjmem ze závislé činnosti.
24. Krajský soud má za to, že toto hodnocení správce daně odpovídá zjištěnému skutkovému stavu a představuje vážné a důvodné pochybnosti o úplnosti žalobcem předkládaných tvrzení a listin, co se týče povahy plnění Ing. M., které bylo předmětem sporných faktur. Závěry správce daně plně odpovídají ustálené judikatuře správních soudů, týkající se rozlišování mezi závislou a samostatně výdělečnou činností fyzické osoby pro účely zdanění daní z příjmů.
25. Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, „nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná NSS by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě).“
26. Se žalobcem nelze souhlasit v tom, že by se žalovaný dopustil takového paušálního hodnocení, o kterém hovoří Ústavní soud. Naopak správce daně i žalovaný hodnotili konkrétní skutkové okolnosti, na základě nichž dospěli k závěru, že v daném konkrétním případě činnost Ing. M. představuje závislou činnost jednatele společnosti, a tudíž činnost spadající do působnosti § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný ani správce daně nijak nezpochybňují, že samostatná výdělečná činnost pod toto ustanovení nespadá. Zpochybňují pouze tvrzení žalobce, že činnost Ing. M. je skutečně samostatnou výdělečnou činností, a předkládají ucelenou argumentaci, proč se podle nich jedná o činnost závislou.

27. Postup správce daně a žalovaného také plně odpovídá navazující judikatuře Nejvyššího správního soudu, na níž lze demonstrovat přístup Nejvyššího správního soudu k posuzování toho, zda plnění poskytnuté společníku nebo jednateři představuje příjem ze závislé činnosti dle citovaného ustanovení.
28. V duchu výše uvedeného názoru Ústavního soudu vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, že plnění, které od obchodní společnosti obdrží její jednatel či společník, je třeba posuzovat podle jeho konkrétní povahy a že neplatí bez dalšího, že jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Věcně se jednalo o tvrzené poskytnutí půjčky (splacení směnky) společníkem společnosti. V rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005-56, pak označil za příjmy ze závislé činnosti příjmy auditorů, společníků a jednatelů auditorské obchodní společnosti. V rozsudku ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005-56, posuzoval případ společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty ve stavebnictví a technickou pomoc při uzavírání smluv. Střet ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů označil soud za zdánlivý, neboť při činnosti pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu práce a jeho samostatnost. V rozsudku ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005-70, byl následně řešen případ výkonu inženýrské činnosti v investiční výstavbě mandatářem společnosti zabývající se stavebními a montážními pracemi. Soud zde vyslovil, že pokud je pro společnost vykonávána činnost obdobná pracovnímu vztahu mandatářem, pak se jedná o výkon závislé činnosti, aniž by bylo rozhodné, že mandatář má vlastní živnostenský list. V rozsudku ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007-50, se jednalo o případ obchodního zastoupení společnosti společníkem a jednatelem; soud zde vyslovil, že se jedná o závislou činnost, a že žalobce neprokázal tvrzené vlastní náklady spojené s touto činností. Rozsudek ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008-58, se pak zabýval povahou právních služeb společníka a jednatele a technickou a projektovou činností pro společnost zabývající se investiční výstavbou, poskytováním právních služeb, provádění stavebních prací apod.
29. Ve všech zmíněných případech Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů pro jejich společnosti s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze přehlédnout, že kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy. Zejména se jednalo o osobní výkon prací těmito osobami pro jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společností bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv, přičemž není rozhodné ani to, že byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu. Dle konstantní judikatury tedy nelze vnímat § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jako fikci, která dopadá na všechny případy bez dalšího, ale je potřeba vždy přezkoumat okolnosti konkrétního případu. V souladu s tímto východiskem postupovali také správce daně a žalovaný v nyní projednávané věci.
30. Podobně jako v citované judikatuře bylo stěžejní pro posouzení činnosti Ing. M. jako závislé ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů to, že Ing. M. tuto činnost vykonával dlouhodobě (jen v rámci kontrolovaného období šlo práce v průběhu dvou let zadané vždy celoroční objednávkou, nicméně vykonávané a fakturované kontinuálně),

pouze pro žalobce a touto činností se podílel na podnikání žalobce (tj. jeho činnost spadala do předmětu podnikatelské činnosti žalobce). Ing. M. tuto činnost vykonával osobně a to pouze na základě objednávek žalobce. To, že mohl mít volnost například při volbě způsobu programování či rozvržení doby výkonu této činnosti, neznámá, že by činnost nevykonával na základě pokynů žalobce a v termínech stanovených žalobcem, jak je typické pro práci závislou. I v rámci závislé práce je běžné pružné rozložení pracovní doby, stejně jako určitá volnost způsobu splnění pracovního úkolu (zvláště v případě, že je pracovní úkol výsledkem určité tvůrčí činnosti, což nutně nemusí znamenat, že jejím výsledkem je autorské dílo – viz dále).

31. Uvedené znaky závislé činnosti nemůže vyvrátit zjištění, že Ing. M. vykonával danou činnost doma, na svém osobním počítači a za pomoci svých pracovních pomůcek. Jde jistě o důležitý faktor pro posouzení charakteru činnosti, nicméně rozhodně ne faktor jediný ani rozhodující. Ve prospěch závěru o tom, že se jednalo o činnost závislou, přitom svědčí řada dalších indicií, které při právní kvalifikaci této činnosti převažují nad skutečností, že žalobce pro její výkon Ing. M. nezajistil pracovní prostředí ani pracovní pomůcky.
32. To, že se Ing. M. podílel na podnikání žalobce, tj. jeho činnost směřovala k fungování a prosperitě společnosti, nemůže být zpochybněno tvrzením žalobce, že tato činnost představovala menší část činnosti žalobce. Podstatná je totiž povaha této činnosti, nikoliv její rozsah. Již ze samotných sporných faktur je patrné, že Ing. M. plnil předmět zakázky, k jehož plnění se v rámci smluvního vztahu mezi žalobcem a korporací Moravské přístroje, a. s. zavázal přímo žalobce. Šlo tedy o plnění předmětu podnikání žalobce.
33. Výše uvedené skutečnosti, předestřené také správcem daně, považuje soud za jednoznačně svědčící ve prospěch závěru, že činnost Ing. M. pro žalobce byla závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Zjištění správce daně jsou naprosto dostatečná pro učinění závěru o vážných a důvodných pochybnostech o úplnosti tvrzení žalobce, neboť ten neuvedl, že činnost fakturovaná spornými fakturami by měla být zdaněna jako činnost závislá. Hodlal-li žalobce závěry správce daně vyvrátit, bylo na něm, aby předložil jasné důkazy o tom, že činnost Ing. M. byla naopak samostatnou výdělečnou činností. Žalobce ovšem ani v dalších fázích řízení jednoznačné důkazy nepředložil.
34. Žalobce primárně setrval na své argumentaci, která byla správcem daně vyvrácena, nicméně následně také doplnil, že výsledkem činnosti Ing. M. byla autorská díla. Tuto skutečnost by i zdejší soud považoval za naprosto zásadní, byla-li by žalobcem prokázána, což se ovšem nestalo.
35. Byla-li by hlavním předmětem činnosti Ing. M. tvorba autorských děl (v podobě počítačových programů), potažmo opravy, úpravy či jiné přizpůsobování jediného jím na počátku vytvořeného autorského díla, bylo by možné takovou činnost považovat za natolik specifickou, že by bylo na místě připustit větší smluvní volnost obou stran v tom, jaký právní režim pro svůj vztah zvolí. Tvůrčí činnost spočívající ve vývoji počítačových programů, které mají povahu autorského díla, je totiž specifická nejen svou faktickou povahou, ale také její právní regulací.
36. V první řadě soud připomíná, že judikatura v případě určitých druhů činností připustila větší smluvní volnost v tom, zda činnost bude vykonávána jako závislá, nebo naopak jako samostatná. Konkrétně v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, Nejvyšší správní soud poukázal na činnost výkonných umělců, sportovců, trenérů, rozhodčích, artistů apod. Základním východiskem pro tento závěr byla skutečnost, že pro tyto profese

je charakteristická kreativita a samostatnost při volbě způsobu, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku. Toto východisko přitom podle názoru soudu platí také pro vývoj počítačového softwaru, který je podobně jako v případě výsledku činnosti výkonných umělců předmětem speciální regulace.

37. V případě počítačových programů, které představují autorská díla, je přitom režim právní regulace závislý na tom, zda dílo vzniká jako zaměstnanecké, či nikoliv. Zcela zásadní je skutečnost, že majetková práva k zaměstnaneckému dílu vykonává zaměstnavatel [viz § 58 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů]. Sám autor tak může být zcela oprávněně motivován k tomu, aby nevstupoval do pracovněprávního vztahu a požadované dílo dodal jako osoba samostatně výdělečně činná.
38. Za popsané situace by nebylo legitimní, aby stát zasahoval do smluvní volnosti stran. Není zde totiž dán ani důvod pro ochranu zaměstnance, jakožto z hlediska faktického slabší smluvní strany, k čemuž primárně směřuje zákaz tzv. švarcsystému (projevující se mimo jiné v tom, že i z hlediska daňového je rozhodující materiální povaha činnost, nikoliv její formální smluvní zakotvení). Osoba, která vytváří autorské dílo v podobě počítačového programu, totiž naopak může být silnější smluvní stranou, která může diktovat podmínky pro dodání výsledku své činnosti. Pochopitelně záleží na jedinečnosti této činnosti, nicméně v případě vývoje některého specifického softwaru může být konkrétní osoba takřka nenahraditelná. V obecné rovině tak shledává soud tvrzení žalobce o nenahraditelnosti Ing. M. a jeho neochotě vstoupit do pracovněprávního vztahu jako zcela možné, nicméně nikoliv jako prokázané.
39. Aby soud mohl učinit závěr o tom, že také činnost Ing. M. pro žalobce byla podobně specifická, muselo by být v daňovém řízení prokázáno, že klíčovým prvkem jeho činnosti bylo dodání autorského díla. Jednou z možností je, že by Ing. M. vytvořil původní software, který má charakter autorského díla a který v rámci fakturované činnosti určitým způsobem spravoval, opravoval, optimalizoval, přizpůsoboval apod., přičemž tuto činnost nemohl *de facto* či *de iure* provádět sám žalobce (např. by se jednalo o zásah do autorských práv Ing. M., nebo by šlo o natolik kvalifikovanou činnost, že by ji jen s obtížemi mohl provádět někdo jiný, než sám autor). Další možností by bylo, že povahu autorského díla měly samotné dílčí výstupy činnosti Ing. M., které byly přímo předmětem sporných faktur, ať už by se jako celek jednalo o nové autorské dílo vzniklé tvůrčím zpracováním autorského díla původního, nebo by šlo o dílčí moduly mající povahu samostatného autorského díla. V obou popsaných případech by specifika autorské činnosti Ing. M. svědčila ve prospěch zachování větší autonomie vůle stran v otázce volby smluvního vztahu (tj. zda půjde o pracovněprávní vztah či obchodní závazkový vztah). Žalobcem předložené listiny ovšem nedokládají ani jednu z těchto variant.
40. Popsané skutečnosti předně nelze dovodit ze samotných faktur, které přímo nenaznačují, že základem fakturované činnosti by byl vývoj software, nýbrž primárně jeho nastavování, testování a související elektrotechnické práce – viz popis dodávek ve fakturách výše (ostatně také v bodě 27 žaloby žalobce zdůrazňuje, že šlo o práce související s údržbou a testováním některých systémů). Vývoj software je naznačen pouze v jedné dílčí položce, a to nikoliv v rámci všech faktur [„SW práce při výrobě prezentačních aplikací pro počítače (moduly DataLab)“]. Ani v tomto případě ovšem nelze nic usuzovat ohledně toho, zda výsledkem těchto softwarových prací nakonec skutečně bylo autorské dílo.

41. Podobně ani Smlouva o dílo č. Alc05/2003 není důkazem o tvorbě autorských děl ze strany Ing. M. Hovoří pouze o implementaci a specializaci počítačových programů, jejich opravách, úpravách a údržbě a dále školení uživatelů. Tato smlouva nemůže nijak nasvědčovat tomu, že výsledkem činnosti Ing. M. byla autorská díla, také proto, že pro právní kvalifikaci díla není rozhodující původní vůle smluvních stran, nýbrž objektivní povaha výsledku činnosti.
42. Nebylo tudíž úkolem správce daně pátrat po tom, zda fakturovaná činnost náhodou není činností autorskou. Ve chvíli, kdy žalobce takové tvrzení uplatnil, vyzval jej žalovaný výzvou ze dne 20. 9. 2016, aby předložil důkazní prostředky ke svým tvrzením uvedeným ve vyjádření ze dne 4. 9. 2016 a aby k němu podal podrobné vysvětlení. V odůvodnění výzvy pak žalovaný uvedl, že „[v]zhledem k tomu, že daňový subjekt poprvé v rámci odvolacího řízení argumentuje tím, že vytvořená díla J. M. jsou díla autorská, ale nic bližšího k tomuto tvrzení neuvádí, a také s ohledem na to, že odvolacímu orgánu nebyly daňovým subjektem předloženy žádné důkazní prostředky dle ust. § 93 daňového řádu prokazující toto tvrzení, a to ani jako přílohy výše uvedeného podání, vyzývá odvolací orgán daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání k jejich zaslání. Dále požaduje vysvětlení, co jimi daňový subjekt prokazuje. Je třeba prokázat, jaká konkrétní autorská díla J. M. vytvořil, kdo je jejich vlastníkem, kdo je jejich uživatelem, zda byly uzavřeny licenční smlouvy, a tyto a případně další důkazní prostředky odvolacímu orgánu předložit.“ Tato výzva byla podle názoru soudu zcela jasně formulována a žalobci muselo být zřejmé, že nepostačuje, aby doložil jakákoliv autorská díla, nýbrž je nutné, aby doložil skutečnost, že konkrétní díla, která byla fakturována spornými fakturami, vytvořil právě Ing. M., a to jako autorská díla.
43. Žalobce sice na základě výzvy doložil určité zdrojové kódy, které by mohly prokazovat existenci autorských děl, nicméně nijak nedoložil, že se jedná právě o díla Ing. M. a že se jedná o díla vytvořená právě na základě sporných faktur. Na základě předložených listin tak nemohl žalovaný považovat za prokázané žalobcovo tvrzení, že předmětem činnosti Ing. M. byla tvorba autorských děl pro žalobce. Ostatně ani předložené zdrojové kódy žalobce neoznačoval jako právě ta díla, která byla vytvořena na základě sporných faktur, nýbrž jako příklad děl Ing. M. Jednak tvrzení o autorství Ing. M. zůstalo přes výzvu žalovaného pouhým tvrzením, jednak zjevně nemohlo jít o důkaz o vytvoření autorských děl právě na základě konkrétních faktur, natož všech údajně fakturovaných autorských děl, označil-li je žalobce toliko jako příklad děl Ing. M.
44. Prokazování autorství a okamžiku vzniku počítačových programů může být jistě v případě listinných důkazů složité. Žalovaný ovšem nijak důkazní povinnost žalobce neomezoval, a bylo proto právě na žalobci, aby navrhl provedení jakýchkoliv důkazů k prokázání svých tvrzení (například svědeckých výpovědí). Neučinil-li tak, neunesl své důkazní břemeno.
45. Soud dává za pravdu žalobci v tom, že autorské dílo spočívající v počítačovém programu nemusí být podepsáno. Výtka žalovaného, že programy nejsou datovány ani podepsány, ovšem primárně směřuje k tomu, že ze samotného zdrojového kódu nelze dovozovat autorství ani okamžik vzniku, což je rozhodné právě pro to, aby jej bylo možné považovat za důkaz o konkrétním výsledku činnosti fakturované spornými fakturami. Za této situace by bylo zcela nadbytečné se zabývat tím, jaké jsou znaky autorského díla v podobě počítačového programu a zda byly tyto znaky naplněny.
46. Z výše uvedených skutečností je patrné, že zjištění správce daně jednoznačně svědčí ve prospěch závěru, že činnost Ing. M. pro žalobce materiálně představovala závislou činnost

ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž žalobce neprokázal, že by existovala jakákoliv skutečnost vylučující tento závěr. Zejména neprokázal své tvrzení, že výsledkem této činnosti byla autorská díla, což by byla skutečnost významná pro její právní kvalifikaci.

47. Pro účely právní kvalifikace činnosti jako závislé je v každém případě rozhodná materiální povaha, nikoliv formální vymezení právních vztahů mezi Ing. M. a žalobcem. Nemůže být proto nijak rozhodné, že Ing. M. pro danou činnost disponoval živnostenským oprávněním a že se žalobcem na danou činnost uzavřel smlouvu o dílo. Z podobných důvodů nemůže být rozhodná ani vůle stran, nemá-li základ ve specifické povaze činnosti, která by vyžadovala právě poskytnutí většího prostoru pro svobodnou vůli stran v tom, zda činnost bude vykonávána jako závislá, nebo jako samostatná. Tak by tomu mohlo být právě například v případě, že by jejím výsledkem byla autorská díla. Tuto skutečnost by ovšem musel žalobce řádně prokázat. Nestalo-li se tak, musel žalovaný vycházet ze zjištění, že šlo o standardní činnost vykonávanou jménem žalobce, na jeho účet, dle jeho pokynů, ve stanovených termínech, dlouhodobě, pouze pro žalobce a v rámci předmětu podnikání žalobce, tj. že šlo o činnost závislou, u níž není obecně dán prostor pro vyjmutí z daňového režimu na základě projevu vůle stran tohoto právního vztahu.

VI. Shrnutí a náklady řízení

48. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žaloby důvodnými, a proto je ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na 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.

Brno 31. července 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu