



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinho, Ph.D., v právní věci žalobce: **ESOGAME, s. r. o.**, se sídlem Brno, Purkyňova 2476/102a, zastoupeného JUDr. Štefánií Fajmonovou, advokátkou se sídlem Žďár nad Sázavou, V Lískách 1065/31, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2015, č. j. 14192/15/5200-10421-709052, č. j. 14193/15/5200-10421-709052, a č. j. 14194/15/5200-10421-709052,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 2. 10. 2014, č. j. 3663408/14/3003-24904-705776, č. j.

3663611/14/3003-24904-705776, a č. j. 3663684/14/3003-24904-705776, jimiž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žalobci dodatečně předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 ve výši 53 010 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 10 602 Kč), za zdaňovací období roku 2010 ve výši 162 360 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 32 472 Kč) a za zdaňovací období roku 2011 ve výši 120 870 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 24 174 Kč). Orgány finanční správy dospěly k závěru, že v případě plateb, jež žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích vyplácel na základě inominátních smluv a smluv o spolupráci D. B., se jednalo o příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích, a to konkrétně o příjmy z obdobného poměru, v němž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[2] Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že správce daně nesprávně vyložil pojem závislé práce ve smyslu § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Správní orgány neprokázaly, že činnost D. B. naplňovala znaky závislé práce, zejména pak soustavnost, dobrovolnost, odměnu za práci a vztah nadřízenosti a podřízenosti zaměstnance. V průběhu kontroly žalobce naopak prokázal, že D. B. nebyl jeho zaměstnancem, neměl uzavřenou žádnou pracovní smlouvu, ani smlouvu obdobnou pracovnímu poměru, nebyl podřízeným žalobce a neměl ani vymezenou pracovní dobu. D. B. vykonával práce pro žalobce na základě inominátních smluv, které byly později upraveny na smlouvy o spolupráci. Pro výkon práce pro žalobce používal vlastní prostředky, např. auto, na které měl zaplacenou silniční daň, notebook, telefon, navigaci, zařízení kanceláře atd. Jako podnikatel měl také zaměstnance. To vše svědčí o skutečnosti, že se jednalo o podnikatelskou spolupráci dvou nezávislých firem, nikoliv o závislou práci dle zákoníku práce. Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, což v daném případě nepřípadá v úvahu.

[3] Naplnění znaku závislé práce nelze dovozovat ani z dlouhodobosti vztahu na základě inominátních smluv. Na základě těchto smluv nemohla vzniknout závislá práce, neboť vykonané práce byly fakturovány, nejednalo se o odměňování zaměstnance, ale o úhradu za služby vykonané podnikatelem D. B. pro žalobce, tedy o podnikatelský vztah. Tvrzení správce daně, že žalobce neprokázal, v čem přesně spočívala činnost D. B., nemůže být přičtena k tíži žalobce. Pro žalobce bylo rozhodující, že dohodnutý obsah smluv o spolupráci byl plněn a výsledkem byla skutečnost, že provozovny za působnosti D. B. vykazovaly dobré výsledky a měly vzestupnou tendenci. Podrobnosti o tom, jakým způsobem bylo zkvalitnění služeb v provozovnách dosaženo, nebyly pro žalobce podstatné.

[4] Žalobce dále zcela odmítl závěr žalovaného, že D. B. ve skutečnosti vykonával funkci provozního. Jeho práce nebyla závislá na příkazech žalobce, neexistoval zde vztah podřízenosti a nadřízenosti, ani jiné vazby, které by svědčily o pracovněprávním či jiném vztahu.

[5] Správce daně se též nevypořádal se všemi připomínkami a důkazy, které v průběhu daňové kontroly vyšly najevo, a proto dospěl k nesprávnému právnímu závěru. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[6] Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a na obsah správního spisu. Konstatoval, že žalobní námitky byly uplatněny již v odvolacích řízeních.

[7] Pojem závislé činnosti je širší než pojem závislé práce. Tyto pojmy nejsou volně zaměnitelné. Smluvní vztah mezi žalobcem a D. B. byl zcela zjevně hodnocen výhradně v intencích § 6 zákona o daních z příjmů, žádná klasifikace dle zákoníku práce prováděna nebyla. Jak plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu, nelze si vybrat, jak bude určitý příjem zdaněn.

[8] Na základě zjištěného skutkového stavu jasně vyplynulo, že D. B. nevyvíjel činnost nezávisle, tedy pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost. Již v předmětných smlouvách je uvedeno, že D. B. bude pro žalobce zabezpečovat hostinskou činnost, a tato bude spočívat v organizování a kontrole hostinské činnosti dle pokynů jednatele žalobce. To ostatně potvrdil D. B. ve svědecké výpovědi. Veškeré náklady na provoz hostinské činnosti nesl žalobce. Je zřejmé, že se jednalo o dlouhodobý (minimálně v letech 2009 až 2011) a soustavný vztah, kdy byla odměna D. B. fakturována pravidelně jednou za každý měsíc. Po tuto dobu pracoval D. B. výhradně pro žalobce. Formální vystavení faktur nevylučuje zdanění příjmu dle § 6 zákona o daních z příjmů. Nebylo prokázáno, že by si D. B. všechny nezbytné pracovní pomůcky zajišťoval sám.

[9] Žalobce zmínil, že mu nelze klást k tíži, že správci daně nedoložil, co bylo skutečným obsahem vztahu. Tato námitka nemůže v oblasti daňového řízení obstát. Jednou ze základních povinností každého daňového subjektu je prokazovat skutečnosti, které uvádí v rámci podaných daňových tvrzení. Žalovaný si je vědom přechodu důkazního břemene na správce daně. Současně je toho názoru, že označil dostatečné množství důkazů, skutečností a dalších indicií, které jeho právní hodnocení jednoznačně dokládají. Žalobce mohl předložit důkazní prostředky k vyvrácení hodnocení provedeného správcem daně. Odkaz žalobce na podnikatelské tajemství je neopodstatněné, zejména vzhledem k povinnosti správce daně zachovávat mlčenlivost o poměrech daňových subjektů.

[10] Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

[11] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[12] Podstata věci stojí na posouzení, zda hostinská činnost, kterou v letech 2009 až 2011 pro žalobce vykonával D. B., nese znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Soud se ztotožnil s právním hodnocením podaným orgány finanční správy.

[13] Ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti. Poté, co Finanční úřad ve Svitavách (příslušný správce daně D. B.) poskytl Finančnímu úřadu Brno III (příslušnému správci daně žalobce) informace z daňového řízení týkající se částek vyplacených žalobcem D. B. v letech 2009 až 2011 a vykazovaných D. B. jako příjmy z podnikání (celkem šlo o částku 1 950 000 Kč), zahájil Finanční úřad Brno III dne 4. 10. 2012 u žalobce daňovou kontrolu. Předmětem této kontroly byla daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a daň vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011.

[14] Na tomto místě nutno poznamenat, že počínaje dnem 1. 1. 2013 došlo na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke změně organizace finanční správy. Z tohoto důvodu došlo během řízení k nástupnictví, kdy se z Finančního úřadu Brno III stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, nástupcem Finančního úřadu ve Svitavách se stal Finanční úřad pro Pardubický kraj.

[15] Žalobce (s předmětem podnikání: hostinská činnost) měl s D. B. (s předmětem podnikání: hostinská činnost) uzavřené inominátní smlouvy, a to pokaždé na dobu určitou (od 1. 2. 2009 do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, od 1. 1. 2011 do 30. 6. 2011, a od 1. 7. 2011 do 31. 12. 2011). Všechny tyto smlouvy měly totožný, velmi stručný obsah: D. B. bude pro žalobce zabezpečovat hostinskou činnost, tato jeho aktivita bude spočívat v organizování a kontrole hostinské činnosti, a to dle pokynů žalobcova jednatele (bod I.), veškeré daňové doklady a faktury z hostinské činnosti budou vystaveny na žalobce, veškeré tržby budou předávány žalobci (bod II.), za provozování hostinské činnosti a splnění stanovených povinností obdrží D. B. od žalobce odměnu v základní výši 50 000 Kč (příp. 30 000 Kč nebo 70 000 Kč, podle smlouvy) měsíčně, přičemž tato odměna může být upravena až o 50 % (bod III.), smlouvy pak byly sjednány vždy na dobu určitou (bod IV.).

[16] Dne 2. 11. 2012 žalobce při ústním jednání doložil čtyři smlouvy o spolupráci (ze dne 12. 2. 2009, 15. 1. 2010, 14. 1. 2011 a 12. 7. 2011), jež měly upřesňovat a měnit obsah příslušných inominátních smluv. Smlouvy o spolupráci jsou opět identické a poměrně stručné, co se týká hostinské činnosti, nelze o nějakém upřesnění mluvit. Všechny tyto smlouvy jsou uzavřeny na dobu neurčitou. Během jednání se správce daně dotazoval na vztah (spolupráci) mezi žalobcem a D. B. Žalobcův zástupce na většinu otázek odpověděl sdělením „*písemně odpovím do 14 dnů*“ (viz protokol z jednání). V písemné odpovědi ze dne 10. 11. 2012 žalobce mj. odmítl blíže popsat činnost D. B. vykonávanou pro žalobce s poukazem na podnikatelské tajemství.

[17] Vzhledem k přetrvávajícím pochybnostem vyzval správce daně dne 17. 1. 2013 žalobce k prokázání skutečností, že D. B. vykonával hostinskou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná. Současně upozornil, že na základě předložených smluv lze usuzovat spíše na činnost mající znaky „závislé činnosti“ dle zákona o daních z příjmů.

[18] V odpovědi na výzvu ze dne 14. 2. 2013 žalobce mj. uvedl, že běžný chod provozoven zajišťovali zaměstnanci žalobce, D. B. byl najat pro zkvalitnění hostinské činnosti. D. B. měl osobně i prostřednictvím svých zaměstnanců kontrolovat kvalitu a zavádět nové poznatky do profese, plnil funkci jakéhosi „odborného garanta“, neboť žalobce byl nově založen a neměl dostatečné zkušenosti. O kolik se zvýšily tržby díky činnosti D. B., nebyl žalobce schopen říct. O kulturních akcích v provozovnách žalobce prý není žádná evidence. O samostatné podnikatelské činnosti D. B. nebyl žalobce schopen nic říct. Co se týká spolupráce se žalobcem, zde měl B. používat vlastní prostředky (mj. auto), pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Neměl stanovenou pracovní dobu a nebyl zde vztah nadřízenosti a podřízenosti. K odpovědi žalobce připojil relevantní faktury, výdajové pokladní doklady, účetní deník a přílohy k citovaným smlouvám o spolupráci (ze dne 31. 10. 2009, 15. 10. 2010, 15. 5. 2011 a 16. 11. 2011), jimiž došlo k jediné změně – smlouvy o spolupráci původně uzavřené na dobu neurčitou byly nově uzavřeny na dobu určitou, a to identicky, jako předchozí nominální smlouvy, jež upřesňovaly.

[19] Následně provedl dne 17. 6. 2013 dožádaný Finanční úřad pro Pardubický kraj výslech svědka D. B. Ten mj. vypověděl, že hostinskou činnost pro žalobce provozoval na základě nominálních smluv. V letech 2009 až 2011 vykonával tuto činnost pouze pro žalobce, a to v provozovnách v Poličce, Jungmannova 80 a Starohradská 582. Jednatel žalobce určoval rozsah a způsob práce i pracovní dobu, svědek se staral pouze o provoz restaurace. Vlastní prostředky nepoužíval, vše patřilo jednateři žalobce. Tržby předával jednateři. Svědek si nebyl vědom nájemních smluv se žalobcem na prostory, kde provozoval hostinskou činnost. Se žalobcem měl uzavřené podnájemní smlouvy na výherní automaty na shora uvedených provozovnách. Kulturní akce neprovozoval, pouze jedno slosování o čtyřkolku v herně na Starohradské 582. Přiloženy byly smlouvy o podnájmu nebytových prostor v Poličce na ul. Starohradská 582 a Jungmannova 80 uzavřené mezi žalobcem a D. B. (podnájemce) za účelem obsluhy výherních automatů.

[20] Dne 19. 12. 2013 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění – správce daně zařadil předmětné fakturované měsíční odměny pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Ve shrnutí skutkových zjištění je mj. uvedeno, že D. B. kromě faktur pro žalobce vystavil za poskytnutou hostinskou činnost v roce 2009 fakturu odběrateli P. S. a v roce 2011 společnosti WINGS CLUB, s. r. o., jejímž jediným jednatelem a společníkem byl rovněž P. S., který je současně jednatelem žalobce.

[21] Žalobce s tímto závěrem nesouhlasil. Popřel vznik pracovního poměru mezi žalobcem a D. B. Dále zpochybnil výpověď D. B., jehož označil za nedůvěryhodného a zmínil jeho údajné dluhy mj. vůči jednateři žalobce.

[22] V návaznosti na to správce daně doplnil dokazování. Z přehledu poskytnutého Okresní správou sociálního zabezpečení Svitavy k výzvě ke sdělení informací o zaměstnancích D. B. vyplynulo, že v rozhodném období šlo o dvě osoby: M. D. (od 1. 5. 2008 do 30. 6. 2009) a P. Z. (od 2. 2. 2009 do 7. 7. 2009). M. D. a D. B. poté správce daně vyslechl jako svědky. M. D. uvedla, že od 1. 7. 2009 do 31. 1. 2010 pracovala na základě pracovní smlouvy jako barmanka pro žalobce, od 1. 5. 2008 do 30. 6. 2009 měla uzavřenou pracovní smlouvu s D. B. Doba nepřítomnosti hlásila B. nebo S. D. B. během výpovědi mj. k smlouvám uvedl, že ty řešil účetní P., svědek se dostavoval pouze k podpisu, na mnohé si již nevzpomínal, ale svou

činnost pro žalobce charakterizoval slovy: „*staral jsem se o chod provozovny, přebíral zboží, dohlížel na zaměstnance, vlastně jsem byl provozním*“.

[23] Opětovně dožádaný Finanční úřad pro Pardubický kraj sdělil, že D. B. měl v roce 2009 a 2011 příjmy za obsluhu výherních hracích automatů a dále, že v letech 2009 až 2011 podal D. B. daňové přiznání k dani silniční.

[24] Dne 25. 8. 2014 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj znovu seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Zde se vypořádal s námitkami žalobce uplatněnými při předchozím seznámení s výsledky kontroly. Vzhledem k důkazům předloženým žalobcem korigoval správce daně své závěry, a to tak, že hostinskou činnost, kterou vykonával D. B. s pomocí svých zaměstnanců, nevyhodnotil jako závislou činnost. Z tohoto důvodu upravit správce daně výši doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období.

[25] I proti těmto závěrům žalobce brojil, správce daně dle něj přehlédl, že D. B. při výkonu práce používal vlastní prostředky. Jako důkazy přiložil kopie dokladů od nákupu notebooku, koženého křesla, stolu k PC, mobilního telefonu, nabíječky a navigace. Za podstatné považoval žalobce definiční znaky závislé práce, které zde nebyly naplněny.

[26] Správce daně posléze vydal zprávu o daňové kontrole, v níž shrnul všechna skutková zjištění, setrval na svém stanovisku a následně vydal shora označené dodatečné platební výměry. Stručně shrnuto, správce daně konstatoval, že hostinská činnost vykonávaná D. B. pro žalobce nesla znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ač byla formálně zastřena tím, že D. B. svoji činnost fakturoval jako OSVČ. Správce daně upozornil na to, že D. B. nepoužíval vlastní prostředky, tržby předával žalobci, smlouvy byly příliš obecné, vyžadovaly upřesnění jednatelem žalobce atd. Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl nyní žalobou napadenými rozhodnutími.

[27] Podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích, *příjmy ze závislé činnosti jsou*

a) příjmy 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. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,

b) 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,

c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

[28] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55 (věc *AGROMONT Vimperk*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), pro kvalifikaci příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku vztahu mezi nimi. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti přitom není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci zvolili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům si zvolit, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. zda bude uzavřena smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce apod.), veřejnoprávní předpisy daňové nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

[29] V rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70, č. 572/2005 Sb. NSS (věc *ZX Trading*), pak Nejvyšší správní soud upřesnil, že vymezení pojmu „závislá činnost“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.

[30] Z uvedeného mimo jiné plyne, že obsah pojmu „závislá činnost“ dle § 6 zákona o daních z příjmů se liší (je širší) od pojmu „závislá práce“ vymezeného v § 2 zákoníku práce. Zároveň je v tomto ohledu zcela lichá žalobcova argumentace o nenaplnění definičních znaků dle zákoníku práce, neboť ten nebyl z povahy věci vůbec aplikován. V nyní projednávané věci postupovaly orgány finanční správy přesně dle citované judikatury a zabývaly se naplněním jednotlivých znaků závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vztah mezi žalobcem a D. B. přitom oprávněně vyhodnotily jako „obdobný poměr, v němž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce“ [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů].

[31] Soud má za to, že již ze samotné rekapitulace průběhu daňového řízení je patrné, že závěry orgánů finanční správy jsou zákonné a mají ve spisu dostatečnou oporu. Správce daně zcela důvodně nabyt pochybnosti o skutečném obsahu činnosti, jež pro žalobce vykonával D. B. Jak plyne z citované judikatury, pro účely zdanění není rozhodná formální stránka poměru uzavřeného mezi stranami, ale jeho skutečný obsah. Tedy skutečnost, že žalobce a D. B. uzavřeli smlouvy formálně upravující vztah mezi dvěma podnikateli, a nikoli pracovní smlouvu dle zákoníku práce, ještě neznamená, že správce daně musí na daný příjem nahlížet jako na příjem z podnikání. Předmětné inominační smlouvy, posléze upravené na smlouvy o spolupráci (všechny smlouvy odkazovaly na § 269 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník) jsou navíc natolik obecné a stručné, že již tyto smlouvy samy o sobě vzbuzují podezření o skutečné povaze právního vztahu mezi žalobcem a D. B.

[32] Argumentace žalobce nemůže vedle skutkových zjištění správce daně obstát. Je zřejmé, že D. B. (formálně podnikatel v oboru hostinská činnost) osobně, pravidelně a průběžně po dobu nejméně tří let, tedy dlouhodobě (na čemž ničeho nemění, že vztah byl založen a obnovován řadou smluv), vykonával hostinskou činnost pro žalobce s tímtež předmětem činnosti, a to v provozovnách žalobce. Činil tak na základě pokynů žalobcova jednatele P. S., jak je ostatně výslovně uváděno v inominačních smlouvách, a jak též tvrdil ve svědecké výpovědi. Předmětnou činnost dále vykonával plně pod firmou (na jméno) žalobce, a odevzdával mu veškeré tržby. V předmětných zdaňovacích obdobích se D. B. činil toliko pro žalobce (neměl souběžné relevantní „pracovní“ závazky), sám přitom svoji pozici popsal jako „provozní“. Žalobce nebyl bližšího popisu žalobcovy pracovní náplně schopen, popř. ji odmítl podat s poukazem na podnikatelské tajemství. Vztah mezi žalobcem a D. B. pak s ohledem na shora uvedené vypovídá i o stavu závislosti D. B. na finančních částkách vyplácených mu žalobcem. Z hlediska daňového je přitom zcela nerozhodné, že tyto mu byly žalobcem vypláceny na základě fakturace. Naopak pravidelná měsíční fakturace vypovídá spíše o povaze jejich vztahu coby závislé činnosti.

[33] Skutečnost, že žalobce byl schopen předložit kopie dokladů od nákupu předmětů v roce 2008, jež měl D. B. používat jako vlastní prostředky při výkonu hostinské činnosti pro žalobce (což navíc D. B. popřel), pouze ještě více zpochybňuje žalobcovo tvrzení, že šlo o vztah dvou nezávislých podnikatelských subjektů. Lze též souhlasit se žalovaným, že z některých dokladů ani není jasné, kdo daný předmět zakoupil. Žádné další přesvědčivé důkazy žalobce nepředložil. Rovněž neschopnost žalobcova zástupce reagovat bezprostředně na otázky položené během jednání za účelem vysvětlení dotčených smluv pouze ubrala na věrohodnosti tvrzení žalobce.

[34] Pokud pak žalobce poukázal na skutečnost, že D. B. sám zaměstnával pracovníky v předmětných provozovnách, nutno uvést, že období, kdy tomu tak bylo, správce daně vyňal z doměření. V ostatních obdobích tak tomu ovšem bylo jinak.

[35] Žalobce tedy po vznesení relevantních pochybností ze strany správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně skutečné povahy posuzované činnosti D. B., jež se na něj přesunulo zpět [srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, použitelné vzhledem k podobnosti tehdejší a současné právní úpravy i na aplikaci § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád]. Z provedeného dokazování naopak vyplynulo,

že vztah mezi žalobcem a D. B. ve zdaňovacích obdobích let 2009 až 2011 měl povahu závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku 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.

V Brně dne 26. října 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu