



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **X**, DIČ CZ682725716, bytem X, zastoupeného Mgr. Ing. Magdalénou Královou, daňovou poradkyní se sídlem v Českých Budějovicích, Krajinská 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2014 č.j. 22756/14/5000-14101-706486, č.j. 22757/14/5000-14101-706486 a č.j. 22758/14/5000-14101-706486,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Včasnou žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 3. 11. 2014 (předanou k poštovní přepravě dne 31. 10. 2014) se žalobce domáhá zrušení shora specifikovaných rozhodnutí žalovaného, kterými byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 6. 2. 2014 č.j. 293092/14/2201-24803-304652, č.j. 293126/14/2201-24803-304652, kterými byla žalobci

vyměřena daň za zdaňovací období roku 2010 a 2011 a dále bylo změněno rozhodnutí finančního úřadu č.j. 293218/14/2201-24803-304652 tak, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daň ve výši 74.667 Kč.

(2) V žalobě je nejprve namítána absence zákonných náležitostí rozhodnutí správního orgánu, neboť napadená rozhodnutí neobsahují datum jejich podpisu. Dále bylo žalobcem poukázáno na pochybení ze strany správce daně, který v řízení žalobce nevyzval k dodatečnému předložení daňového potvrzení, jak mu ukládá ust. § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se pak v napadeném rozhodnutí žádným způsobem nevypořádal s tím, že daňová přiznání žalobce podána byla, byť se tak stalo po uplynutí zákonné lhůty. Předmět prováděné kontroly neodpovídá jejímu skutečnému rozsahu. Dle takto vymezeného předmětu, měly být do kontroly zahrnuty pouze příjmy dle ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), z dotčených daňových přiznání však vyplývá, že do kontroly byly zahrnuty i příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů.

(3) Dále je žalobou obsáhle rozporován závěr správních orgánů týkající se charakteru pracovního vztahu žalobce. Z provedeného dokazování nevyplývá, že by tento vztah byl založen pracovní smlouvou. Posuzovaný vztah žalobce svými vlastnostmi nenaplnuje žádný ze zákonných znaků závislé práce. Hodnocení pracovního vztahu žalobce správcem daně nemá žádné konkrétní vazby na smlouvu, na jejímž základě žalobce činnost vykonával. Odkazy správce daně na jednotlivé pasáže smlouvy, neodpovídají jejímu skutečnému znění, když například nelze souhlasit s tím, že je naplněn znak výkonu práce na náklady zaměstnavatele. Skutečnost, že se jedná o vztah trvalé povahy, automaticky nezakládá závislou činnost. Závislou činnost nelze dovodit ani z toho, že žalobce nevykonává činnost nezávislou na základě živnostenského oprávnění. Naopak skutečnost, že mezinárodní banka, pro kterou žalobce práci vykonával, není plátcem zdravotního a sociálního pojištění svědčí o tom, že se ve vztahu k žalobci nejednalo o vztah pracovněprávní, což bylo ostatně potvrzeno i samotným správcem daně. Žalovaný však zaujal rozdílné stanovisko, když uvedl, že z tohoto nelze dovodit, že se jedná o činnost závislou. Závěry správních orgánů jednotlivých stupňů si v této otázce tedy odporují.

(4) Vadným byl žalobcem shledán rovněž procesní postup správních orgánů při vypořádávání otázky, jakého charakteru byla pracovní činnost žalobce. Žalovaný při posuzování činnosti žalobce jako závislé práce nesprávně vycházel z pokynu, obsaženém ve Finančním zpravodajovi č. 35/2005 D – 285, když namísto toho měl vycházet z díkce ust. § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“). Správce daně tedy jednoznačně měl vycházet ze zákona, namísto toho, aby vycházel z vlastní správní praxe. Rozhodnutí správce daně je navíc nepřezkoumatelné, neboť při posouzení smluvního vztahu neuvedl žádnou právní normu, ze které bylo v rámci posuzování tohoto vztahu vycházeno. Procesní pochybení na straně žalovaného žalobce namítl rovněž ve vztahu k důkazům, které navrhoval provést v odvolacím řízení. Žalovaný v rozporu se zákonem odmítl provést žalobcem navrhovaný důkaz dožádáním příslušného orgánu ve Velké Británii s dotazem, zda žalobci bylo přiděleno tzv. „NI Number“, které v Británii musí mít všichni zaměstnanci. Na straně druhé žalobce není povinen zpochybňovat tvrzení žalovaného o tom, že se v jeho případě jednalo o výkon závislé práce. Žalobce nebyl povinen dokládat údaje týkající se příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, pokud se daňová kontrola týkala pouze příjmů dle ust. § 6 téhož zákona. Žalovaný se rovněž nevypořádal s důkazním návrhem žalobce na posouzení jeho smluvního vztahu Oblastním inspektorátem práce. K tomuto návrhu bylo žalovaným pouze uvedeno, že nemůže mít vliv na splnění znaků závislé či nezávislé činnosti.

Pochybení během prováděného dokazování žalobce konstatoval i v případě důkazu prováděného správcem daně, a sice protokolem Odboru azylové a migrační politiky. Z rozhodnutí správních orgánů vyplývá, že se jednalo o důkaz stěžejní. Žalobce však nesouhlasí s překladem jím učiněných výpovědí zaznamenaných do tohoto protokolu a stejně tak nesouhlasí s překladem smlouvy uzavřené mezi žalobcem a bankou, pro kterou měl činnost vykonávat, a která rovněž představuje jeden z hlavních důkazů daňového řízení. Překlady v tomto nesprávném znění zakládají pochybnost, zda se nejedná spíše o vlastní projekci správního orgánu, než o přímé zachycení slov žalobce a textu smlouvy.

(5) Závěrem žalobce shrnul, že správce daně jednal nezákonně, když nerespektoval smluvní vztah tak, jak byl uzavřen, přičemž nemá právo jej překvalifikovat na jiný druh zdanitelného příjmu. Pokud z předmětné smlouvy nevyplývá, že se jednalo o závislou činnost, musí být správcem daně musí být postupováno v souladu se zásadou „*in dubio pro mitius*“. Správce daně je povinen vybírat daně korektně, s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu. Správce daně jednal v rozporu s ust. § 2 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“).

(6) Ze všech důvodů shora uvedených navrhl žalobce napadená rozhodnutí zrušit jako nezákonná.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

(7) Žalovaný navrhl projednávanou žalobu pro její nedůvodnost zamítnout, současně byla žalovaným vznesena žádost o přiznání náhrady nákladů řízení, žalovaný poukázal na ust. § 36 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, zaručující rovné postavení účastníků řízení. Napadená rozhodnutí obsahují veškeré zákonné náležitosti ve smyslu ust. § 102 daňového řádu, přičemž datum podpisu rozhodnutí o odvolání je součástí elektronického podpisu, který je připojován na rozhodnutí v jeho analogové i elektronické formě. K výzvě dle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu nebylo správcem daně přistoupeno, neboť potřeba ověřit údaje týkající se žalobcem dosažených příjmů a jejich zdanění v ČR vyvstala na základě informací poskytnutých správci daně dne 16. 5. 2013 Odborem azylové a migrační politiky Ministerstva vnitra ČR. S ohledem na tato zjištění, byl žalobce předvolán k ústnímu jednání ve věci. Vzhledem k tomu, že v době předvolání k tomuto jednání nebyl žalobce zastoupen, byla jeho účast na jednání shledána nezbytnou. Toto však žalobci nebránilo jednání se zúčastnit, případně se k němu dostavit společně se zástupcem, když ostatně k zahájení daňové kontroly se již zástupkyně žalobce dostavila. Daňová přiznání za období roku 2010, 2011 a 2012 byla žalobcem podána až ke dni 25. 6. 2013, tedy pro všechna zdaňovací období opožděně. Správce daně však tato daňová přiznání, podaná těsně před zahájením daňové kontroly, akceptoval. Tímto došlo ke zhojení vady spočívající v nevydání výzvy dle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně dospěl k odlišným závěrům týkajících se zdanění příjmů žalobce, nemá na akceptaci jím podaných přiznání vliv. K provedení dokazování žalovaný konstatoval, že toto proběhlo v souladu s ust. § 93 odst. 2 daňového řádu. Na základě tohoto ustanovení správní orgán provedl důkaz protokolem o výsledku žalobce, který byl v rozhodnutí označen jako jeden z provedených důkazů, kdy stěžejními důkazy byly označeny jednak smlouva mezi žalobcem a bankou a dále potvrzení této banky o tom, že žalobce byl jejím zaměstnancem. K překladu žalobcem poukazovaného protokolu žalovaný uvedl, že řízení bylo s jeho souhlasem vedeno v českém jazyce, a to za přítomnosti tlumočnice, kterou si žalobce obstaral na vlastní náklady. Žalobce si byl vědom, že tato tlumočnice není zapsána v seznamu tlumočnicků a byl srozuměn s jejími jazykovými a

tlumočnickými schopnostmi. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by pro žalobce byla ruština cizím jazykem, neboť se jedná o druhý nejpoužívanější jazyk v Azerbajdžánu. Pokud si tedy žalobce sám zvolil tlumočníka do ruštiny, pak se pro něj nejedná o jazyk cizí. Ve vztahu k charakteru žalobcem vykonávané činnosti žalovaný poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013 sp. zn. 5Afs 6/2012, ze kterého jednoznačně plyne, že požadavek žalobce, aby byl případ posuzován z hlediska definice závislé práce dle zákoníku práce, není přílehavý, neboť zákon o dani z příjmů využívá termín „závislá činnost“, který svým obsahem není totožný s pojmem „závislá práce“. Na posouzení činnosti žalobce nemá vliv ani posouzení daného smluvního vztahu ze strany Inspektorátu práce, neboť tento orgán nepostupuje podle daňových předpisů. Žalovaný postupoval na základě pokynu D – 285, neboť tento pokyn je interním předpisem, který upravuje a sjednocuje praxi správců daně. Přestože interní pokyny nejsou pokyny závaznými, jsou správní orgány povinny se jimi ve své praxi řídit, kromě případů, kdy by tyto pokyny byly v rozporu s obecně závaznými předpisy, o což se v daném případě nejedná. V případě chybějícího živnostenského oprávnění žalobce, bylo žalovaným poukázáno na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013 sp. zn. 5Afs 6/2012, dle něhož pracovní činnost vykonávaná bez živnostenského oprávnění, nemůže být současně vykonávána za podmínek stanovených živnostenským zákonem a příjmy z této činnosti nelze posoudit jako příjmy z podnikání či živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmů. V dané situaci je naopak možné posoudit příjmy na základě ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu jako příjmy z pracovněprávního vztahu, případně jako příjmy z příležitostné činnosti dle ust. § 10 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu. V případě žalobce však o příležitostné příjmy nešlo, a to s odkazem na potvrzení ázerbájdžánské banky, dle kterého byl pracovní poměr sjednán na dobu neurčitou. Není podstatné, zda se žalobce účastnil zdravotního a sociálního pojištění. K tomu žalovaný odkázal na stranu 12 napadeného rozhodnutí a na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014 sp. zn. 6Afs 85/2014, dle něhož pro posouzení závislé práce nejsou rozhodné znaky vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce, tedy smluvní typ podle soukromého práva není relevantní. K rozsahu kontroly žalovaný uvedl, že předmět této kontroly byl vymezen jako daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 v rozsahu kontroly všech zdanitelných příjmů za tato období. V průběhu kontroly nenastaly okolnosti, pro které by bylo nutné rozsah kontroly zužovat či rozšiřovat, přičemž současně není relevantní, jak posuzované příjmy označil žalobce. Dokazování bylo v průběhu celého správního řízení provedeno v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, což dokládá správní spis k dané věci. Pokud žalobce namítá, že nebylo přistoupeno k provedení důkazu dotazem na tzv. NI Number, žalovaný k tomuto sděluje, že předmětná smlouva mezi bankou a žalobcem byla uzavřena dle právních předpisů Azerbajdžánu. Prostřednictvím londýnské pobočky této banky byla žalobci vyplácena pouze mzda, která byla z Azerbajdžánu zasílána. Žalobce žije na území ČR, přičemž v průběhu celého správního řízení netvrdil, že by pracoval ve Velké Británii.

III. Replika žalobce

(8) K vyjádření žalovaného byly žalobcem uvedeny následující skutečnosti, a to za současného setrvání na závěrech učiněných v žalobě. K osobě tlumočnice bylo žalobcem uvedeno, že tato byla přibrána pro účely pohovoru s odborem azylové a migrační politiky. Právní charakter příjmu žalobce nebyl pro účely daného pohovoru stěžejní, obdobně jako potvrzení, které formulářově potvrzovalo existenci žalobcových příjmů, nikoliv jeho právní základ. Žalobce se dále neztotožnil se závěry žalovaného o obsahové shodě pojmu „závislá činnost“ dle zákona o daních z příjmů a dle zákoníku práce. Zaměstnanost a její právní úprava

jsou součástí veřejného práva, stejně jako právo daňové, a proto je při výkladu závislé činnosti v případě nejasností nutno přihlídnout na základě analogie práva k výkladu tohoto pojmu ve smyslu zákoníku práce. Žalovaným poukazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu není pro danou věc přílehlavá. Pokud by byl pojem závislá práce odvozován od pouhé možnosti plátce udělit pracovníkovi pokyn, bylo by nutno za závislou činnost považovat každou činnost vykonávanou formou svobodných povolání a živností, typově fungující jako mandátní smlouvy. Pokud správce daně posoudil předmětnou daň jako daň ze závislé činnosti, měl ji předepsat k přímému placení plátcí, nikoliv poplatníkovi. Správce daně měl tudíž dohledat zaměstnavatele žalobce a případně jej zatížit zdaněním. Žalobce označil své zdanitelné příjmy z podnikání dle ust. § 7 zákona o dani z příjmů, správce daně však nerozšířil daňovou kontrolu o příjmy ve smyslu ust. § 7 a žalobce tak ve vztahu k prokázání těchto příjmů neměl možnost plnit důkazní břemeno, které mu v této souvislosti vzniklo.

IV. Obsah správních spisů

(9) Žádostí ze dne 14. 5. 2013 požádalo Ministerstvo vnitra ČR Finanční úřad v Českých Budějovicích o ověření údajů, a to pro účely posouzení žádosti žalobce o prodloužení povolení k dlouhodobému pobytu na území ČR pro účely podnikání. Součástí této žádosti byly kopie podkladů předložených žalobcem pro účely posouzení jeho žádosti, a to potvrzení o výši příjmů na základě Smlouvy o výkonu funkce za období 7/2012 – 1/2013 vystavené společností BUDWEIS trading s. r. o. včetně mzdových listů a dále smlouva ze dne 5. 9. 2009 uzavřená mezi žalobcem a společností INTERNATIONAL Bank of Azerbaijan (dále jen „banka“), která byla žalobcem doložena s vlastním českým překladem. Z obsahu této smlouvy se podává, že se jejím prostřednictvím žalobce zavázal poskytovat bance služby na základě jejích požadavků, a to za smlouvenou měsíční částku. Tato měsíční částka byla po všech daňových srážkách stanovena ve výši 2.000 liber a měla být do každého desátého dne v měsíci poukazována na bankovní účet žalobce vedený u Československé obchodní banky, a.s. Z výčtu práv a povinností smluvních stran dále vyplývá právo banky kontrolovat činnost a postup práce žalobce. Součástí žalobcem předložené kopie překladu smlouvy je tlumočnická doložka vystavená Ing. J.K., tlumočnickem jazyka anglického a španělského. Dle této doložky souhlasí překlad smlouvy s jejím anglickým originálem. Součástí podkladů poskytnutých žalobcem je i dokument označený jako „Potvrzení“, vydaný bankou dne 24. 1. 2013, dle kterého je žalobce od 5. 1. 2009 u banky zaměstnán jako analytik trhu. Z tohoto potvrzení vyplývá, že žalobci je vyplácena měsíční mzda ve výši 2.000 liber. Mzda je žalobci vyplácena prostřednictvím pobočky banky v Londýně, a to po provedení veškerých daňových srážek. Pracovní poměr byl sjednán na dobu neurčitou, s žalobcem není vedeno jednání o ukončení tohoto pracovního poměru a není ve zkušební době.

(10) Předvoláním ze dne 7. 6. 2013 byl žalobce správcem daně vyzván k účasti na ústním jednání (25. 6. 2013) nařízeném pro účely zahájení kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2010, 2011 a 2012. Žalobce byl současně vyzván k předložení písemností prokazujících výši obdržených příjmů za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012. Z protokolu pořízeného v rámci tohoto ústního jednání vyplývá, že se jej na základě plné moci zúčastnila zástupkyně žalobce (Ing. K.) a dále dokládá, že byla zahájena daňová kontrola dle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla vymezena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 v rozsahu kontroly veškerých zdanitelných příjmů za tato zdaňovací období. Zahájením této kontroly bylo současně zahájeno doměřovací řízení. Žalobce se v průběhu dotčených zdaňovacích období nacházel se svou rodinou na území ČR,

a to v Českých Budějovicích a v Hluboké nad Vltavou. Během zdaňovacích období žalobce nebyl zaměstnancem žádného subjektu, od července roku 2012 ke dni konání ústního jednání vykonává žalobce funkci jednatele společnosti Budweis trading s. r. o., za kterou je mu vyplácena měsíční částka ve výši 2.000 Kč. Dalším příjmem žalobce za předmětná zdaňovací období byla dále měsíčně vyplácená částka ve výši 2.000 liber, která byla žalobci poskytována ázerbájdžánskou bankou na základě služební smlouvy. Jednalo se o výkon samostatného povolání účetně analytického experta. Tyto příjmy byly posouzeny jako příjmy z výkonu nezávislého povolání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, nikoliv jako příjmy dle ust. § 6 téhož zákona. Žalobce se ohledně těchto příjmů rozhodl ke dni 25. 6. 2013 podat dodatečná daňová přiznání, neboť přestože smlouva s bankou uvádí, že se jedná o příjmy vyplacené po jejich zdanění, bylo zjištěno, že částky těchto odvodů vztahujících se k osobě žalobce, nelze doložit. Z tohoto důvodu dospěl žalobce k závěru, že i tento jeho příjem, který je mu poskytován jako rezidentovi ČR, podléhá zdanění ČR. Žalobce není držitelem živnostenského oprávnění.

(11) Dne 25. 6. 2013 obdržel správce daně přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010, 2011 a 2012, z jejichž obsahu se podává, že žalobce v roce 2010 a 2011 přiznal příjmy z podnikání či jiné samostatně výdělečné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. V rámci daňového přiznání za rok 2012 pak přiznal příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 i příjmy dle ust. § 7 zákona o dani z příjmů.

(12) Součástí správního spisu jsou dále písemnosti poskytnuté Ministerstvem vnitra ČR, týkající se řízení o žádosti žalobce o prodloužení platnosti povolení k dlouhodobému pobytu. Z protokolu o výsledku žadatele konaného za přítomnosti tlumočnicka dne 11. 2. 2013 se podává, že žalobce působí na území ČR jako jednatel několika místních společností, přičemž současně pobírá finanční prostředky ze zahraničí, kterými financuje náklady na pobyt v ČR. Finanční prostředky ve výši 2.000 liber získává žalobce od ázerbájdžánské banky, kde je zaměstnán jako analytik trhu. V této souvislosti bylo žalobcem sděleno, že má možnost doložit příslušnou pracovní smlouvu uzavřenou s bankou, kterou má v Baku. Tuto práci může žalobce vykonávat kdekoliv prostřednictvím počítače pouze zhruba dvakrát do roka jezdit pracovně do Londýna nebo do Baku. Časová náročnost této práce je různá, toto zaměstnání však žalobce nezatěžuje natolik, aby nemohl vykonávat funkci jednatele společností. Součástí žalobcem předložených listin je i výpis z jeho bankovního účtu, ke kterému uvedl, že mu je na tento účet bankou každý měsíc zasílána částka 2.000 liber, představující mzdu z londýnské pobočky banky.

(13) Rozhodnutím správce daně ze dne 30. 9. 2013 byla žalobci stanovena lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a pro návrh na jeho doplnění. Téhož dne proběhlo ústní jednání o výsledku provedené daňové kontroly, jehož byla účastna zástupkyně žalobce. Žalobci byla stanovena lhůta k podání vyjádření a učinění případných návrhů na doplnění do 15. 10. 2013.

(14) Z výsledků kontrolního zjištění týkajícího se zdaňovacího období roku 2010 a 2011 vyplývá, že správce daně označil tvrzení žalobce, dle něhož představují příjmy poskytované mu bankou příjmy z výkonu nezávislého povolání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, jako neprokázané, nevěrohodné a účelové. Stejně tak jako jím podané dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010. V tomto daňovém přiznání žalobce uvádí, že se jedná o příjmy ze svobodného povolání. Dle tvrzení žalobce během ústních jednání se jedná o činnost analytického experta. Charakterem této činnosti je dle správce daně činnost „60. Poradenská a konzultační činnost zpracování odborných studií a posudků“. Žalobci na

území ČR nebylo vydáno živnostenské oprávnění a žalobce v průběhu správního řízení nepředložil ani žádné jiné povolení k této činnosti. Dle správce daně však ze smlouvy mezi žalobcem a bankou a rovněž z obsahu protokolů z ústních jednání se žalobcem vyplývá, že žalobce je zaměstnancem banky, pobírá mzdu a není osobou samostatně výdělečně činnou. Z obsahu předmětné smlouvy se pak podává, že se jedná o pracovní vztah zaměstnance a zaměstnavatele. Měsíční příjmy žalobce získané výše popsanou činností žalobce pro banku představují příjmy dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů, které ovšem nebyly podrobeny zdanění. Výsledky kontrolního zjištění vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012 odpovídají shora uvedeným závěrům správce daně za období roku 2010 a 2011, přičemž jako další příjem v tomto období zohlednil správce daně příjem žalobce z výkonu funkce jednatele společnosti Budweis trading s. r. o.

(15) Z vyjádření žalobce k výsledkům daňové kontroly se podává, že žalobce rozporuje právní posouzení charakteru činnosti, kterou vykonával pro ázerbájdžánskou banku. Tato činnost nesplňuje znaky závislé práce tak, jak jsou stanoveny zákoníkem práce. Činnost žalobce byla pro banku vykonávána na základě služební smlouvy, přičemž o závislou práci se i s ohledem na podmínky, za jakých byla vykonávána, nejedná. Žalobce v této souvislosti navrhl provést důkaz dožádáním příslušných orgánů ve Velké Británii s žádostí o ověření, zda je žalobce nositelem čísla („NI Number“), které je zde automaticky přidělováno všem zaměstnancům či osobám, které práci hledají. Ve vztahu ke skutečnostem uvedeným v protokolu žalobce konstatoval, že protokol obsahuje jazykové nepřesnosti, kterým v daňovém řízení nelze přikládat váhu. Sám žalobce není schopen rozlišit nuance terminologie českého jazyka ve vztahu k pracovnímu či mandátnímu výkonu činnosti. Žalobce proto nesouhlasí, aby tento protokol byl jediným důkazem daného řízení. Žalobce není držitelem živnostenského oprávnění a zdanění příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů se vztahuje na jeho příjmy získané z výkonu nezávislého povolání. Žalobce současně požádal, aby správce daně zahrnul do výsledků kontroly jeho příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů tak, jak byly uvedeny v příslušných daňových přiznáních.

(16) Ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení České Budějovice ze dne 4. 11. 2013 vyplývá, že žalobce není veden jako osoba samostatně výdělečně činná, je veden pouze jako zaměstnanec společnosti Budweis trading s. r. o. Ze sdělení Všeobecné zdravotní pojišťovny ze dne 30. 10. 2013 vyplývá, že žalobce je veden jako zaměstnanec společnosti Budweis trading s. r. o., kde působí jako jednatel.

(17) Z protokolu správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 1. 2014 vyplývá, že námitky žalobce uplatněné ve vyjádření k výsledkům kontroly, nebyly správcem daně shledány jako důvodné. Tvrzení žalobce neprokázala, že by činnost jím vykonávaná pro ázerbájdžánskou banku, nebyla založena pracovní smlouvou, když její označení „služební smlouva“ není pro posouzení charakteru práce relevantní. Z obsahu této smlouvy se naopak podává, že zcela koresponduje se smlouvou pracovní. Nedůvodný byl shledán rovněž důkazní návrh žalobce týkající se tzv. NI Number, když toto číslo se vztahuje pouze k zaměstnancům pracujícím ve Velké Británii. Správce daně přitom nikdy netvrdil, že by žalobce na území Velké Británie pracoval, z jeho výpovědi se podává, že vykonával práci pro zaměstnavatele (pobočku banky ve Velké Británii), a to na území ČR. S ohledem na absenci dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení mezi ČR a Velkou Británií a s ohledem na skutečnost, že žalobce pracuje pro zaměstnavatele sídlícího na území Evropské unie, který mu vyplácí mzdu na základě pracovní (služební) smlouvy, je tento příjem dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů podroben zdanění v ČR, byl tento zaměstnavatel povinen přihlásit žalobce k pojištění v ČR. Tvrzení, dle něhož je protokol pořízený v rámci řízení o

jeho žádosti o prodloužení povolení k dlouhodobému pobytu, náchylný na nepřesnosti s ohledem na jazykové nuance, kdy žalobce nebyl vzhledem ke své nedokonalé češtině schopen řádně rozlišovat základní pojmy zaměstnanec, zaměstnavatel, pracovní smlouva, mzda a tyto správně interpretovat, bylo správcem daně shledáno jako účelové a nevěrohodné, a to s ohledem na přítomnou tlumočnici, které uvedené pojmy byly jistě známy. Tvzení žalobce o jím dosahovaných příjmech dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů bylo správcem daně vyhodnoceno jako účelové. Pokud by žalobce pobíral příjmy dle ust. § 7 tohoto zákona, pak se coby fyzická osoba měl přihlásit a hradit pojistné u ČSSZ a VZP, což až do dne 4. 11. 2013 neučinil, daňová přiznání za uvedená zdaňovací období, v nichž dle svých tvrzení dosahoval příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, učinil žalobce až dne 25. 6. 2013. Žalobce po dobu více než tři měsíců nebyl přihlášen ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění a příslušné odvody nehradil, čímž porušil svou zákonnou povinnost. Žalobcem tvrzená činnost, kterou podřazuje pod výkon nezávislého povolání dle ust. § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, neodpovídá kritériím těchto povolání. Správce daně rovněž setrval na svých závěrech týkajících se účelovosti podaných daňových přiznání žalobcem, neboť tato byla podána až poté, co byla zahájena předmětná daňová kontrola, a to za zdaňovací období roku 2010, 2011 i 2012. Žádné z těchto daňových přiznání nebylo žalobcem podáno v řádném termínu. Správce daně zohlednil pouze jedinou důvodnou námitku žalobce, a to slevu na dani, která byla akceptována na základě ust. § 35ba odst. 1 písm. b) a ust. § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů.

(18) Platebními výměry správce daně ze dne 6. 2. 2014 byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012.

(19) Platební výměry správce daně týkající se zdaňovacího období roku 2010 a 2011 byly žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29. 8. 2014 č.j. 22756/14/5000-14101-706486, č.j. 22757/14/5000-14101-706486 potvrzeny, platební výměr vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012 byl rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 8. 2014 č.j. 22758/14/5000-14101-706486 změněn tak, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daň ve výši 74.667 Kč. Z obsahu odůvodnění těchto rozhodnutí vyplývá, že žalovaný shledal zahájení daňové kontroly zcela v souladu s daňovým řádem. Před zahájením daňové kontroly podal žalobce daňové tvrzení, čímž daňové řízení bylo zahájeno. Z obsahu protokolu vyplývá, že jím byl jasně vymezen předmět i rozsah kontroly. Konstatování o nezbytnosti osobní přítomnosti žalobce na jednání bylo správcem daně učiněno vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nebyl v době zahájení daňové kontroly zastoupen. Tato výzva nikterak nezkracovala žalobcovo právo zvolit si zástupce pro dané řízení, čemuž nasvědčuje i další postup žalobce, který si následně zástupkyni zvolil. Účelovost podaných daňových přiznání správce daně dovodil ze skutečnosti, že tato přiznání byla podána ke dni nařízeného ústního jednání ve věci. Tento závěr však nemá ve vztahu k rozhodnutí správce daně žádný význam. K odvolatelem namítaným jazykovým nepřesnostem protokolu pořízeného v daňovém řízení bylo žalovaným uvedeno, že tyto shledány nebyly. U jednání byla přítomna tlumočnice, u které není dána jakákoliv pochybnost o jejích překladatelských schopnostech. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobce ohledně možné zaměnitelnosti základních pojmů pracovněprávního vztahu, neboť ze sdělení žalobce jasně vyplynulo, že pracovní smlouvu uzavřenou s bankou má v Baku a pravidelné příchozí platby na jeho účtu představují mzdu, kterou od banky měsíčně pobírá. O pracovní smlouvě žalobce vypověděl bez dotazů sám. Pokud je odvolatelem rozporován charakter pracovní činnosti, kterou žalobce pro banku vykonával, a která dle jeho názoru není pracovněprávním vztahem, k tomuto žalovaný uvedl, že podstatným rysem kvalifikace příjmů dle ust. § 6 zákona o dani z příjmů je nezávislý výkon činnosti. Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nejen příjmy plynoucí ze

vztahů pracovněprávních, ale též příjmy plynoucí z obdobného poměru, který sice není pracovněprávním, ale podstatou a funkcí těmto poměrům odpovídá, základní charakteristiky takového poměru jsou shodné. Byť by tedy žalobce neměl uzavřenou pracovní smlouvu, neznamená to, že závislou práci nevykonává. Z provedeného dokazování navíc vyplývá, že se jednalo o práci vykonávanou na území ČR, kde rovněž podléhá zdanění. Z tohoto dokazování rovněž vyplývá, že obě strany tohoto vztahu na něj pohlížely jako na vztah pracovněprávní, což dokládá jednak výpověď žalobce učiněná ve správním řízení a stejně tak i potvrzení vydané bankou. Naplněny zjevně byly i znaky pracovněprávního poměru, a to trvalá povaha vztahu, který nebyl konzumován jednorázově, povinnost žalobce řídit se pokyny banky, což dokládá článek 1.2 příslušné smlouvy, dále skutečnost, že žalobce vystupoval jako zástupce banky, přičemž neprokázal, že vystupoval vlastním jménem a rovněž skutečnost, že byl ze strany banky kontrolován a řízen jako její zaměstnanec. Mzda byla žalobci vyplácena v pevné výši každý měsíc. Všechny tyto skutečnosti dokládají, že posuzovaná činnost žalobce nese znaky závislé práce. Pro způsob zdanění dotčených příjmů žalobce není rozhodující, jaký typ smlouvy žalobce s bankou uzavřel, nýbrž to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti, což v daném případě bylo splněno, přičemž není rozhodující, jaká míra volnosti byla žalobci pro výkon dané činnosti poskytnuta. Irelevantní je rovněž tvrzení žalobce, dle něhož se nejedná o vztah pracovněprávní, když nebyla uskutečněna daňová srážka. Skutečnost, že daňové srážky reálně provedeny nebyly, nemá vliv na posouzení, zda daná činnost nese znaky závislé činnosti. Žalobce dále dovozuje nezávislost své činnosti s poukazem na to, že pro výkon této činnosti využíval vlastní počítač a mobilní telefon a tuto práci navíc vykonával z domova. K tomuto žalovaný uvedl, že pokud by se jednalo o závislou činnost, musel by žalobce provozovat živnost uvedenou pod č. 60 živnostenského zákona. Žalobce však k výkonu této živnosti nedisponoval příslušným živnostenským oprávněním a jeho činnost tudíž nelze považovat za výkon samostatného povolání. Skutečnost, zda zaměstnavatel žalobce měl či neměl povinnost přihlásit žalobce, jako svého zaměstnance u Správy sociálního zabezpečení ČR není v daném případě podstatná a nemá vliv na posouzení předmětných příjmů. Dle ust. § 6 odst. 13 zákona o dani z příjmů i v případě, kdy zaměstnavatel nemá povinnost platit za zaměstnance pojistné, se vypočtená částka odpovídající tomuto pojistnému při výpočtu základu daně zaměstnance připočte k příjmu ze závislé činnosti. Do základu daně tak předmětné pojistné vstupuje a není rozhodující, zda zahraniční zaměstnavatel toto pojistné v ČR má povinnost platit či nikoliv. Správce daně postupoval správně, pokud do výpočtu daně zohlednil kromě příjmu žalobce též příslušné pojistné. V daném případě byly naplněny znaky závislé činnosti a na tento závěr nemůže mít vliv posouzení daného smluvního vztahu Oblastním inspektorátem práce, jak namítá žalobce, zásada smluvní volnosti je respektována v rovině práva soukromého, ale nikoliv v oblasti práva veřejného, kde je podstatné, zda byly naplněny znaky závislé činnosti. Činnost žalobce rovněž nelze považovat za výkon nezávislého povolání, neboť pokud by tomu tak bylo, muselo by se jednat o živnost specifikovanou pod č. 60 živnostenského zákona, k jejímuž výkonu však žalobce nedisponuje příslušným oprávněním. Žalovaný závěrem konstatoval, že předmětná smlouva sice jako pracovní smlouva nevyznívá, ale v souvislosti s ostatními důkazy ji lze považovat za jeden z důkazů svědčících o výplatě příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 zákona o dani z příjmů. Jako další stěžejní důkaz charakteru vykonávané práce žalovaný označil potvrzení banky, ze kterého se jednoznačně podává, že sama banka na tento vztah pohlíží jako na vztah pracovněprávní.

IV. Právní názor soudu

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

(21) Žalobce předně namítá absenci zákonných náležitostí napadených rozhodnutí, které neobsahuje datum jejich podpisu ze strany správního orgánu.

(22) Dle ust. § 102 odst. 1 daňového řádu je obsahem rozhodnutí v daňovém řízení (a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal, (b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru, (c) označení příjemce rozhodnutí, (d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, (e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit, (f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, (g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby, (h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.

(23) Z obsahu napadených rozhodnutí obsažených ve správním spisu bylo zjištěno, že jejich součástí je též osvědčení o připojeném podpisu správce daně spolu s datem tohoto podpisu. K tomuto lze poukázat na závěr Krajského soudu v Ostravě učiněného v rozhodnutí ze dne 10. 10. 2013 č.j. 22Af 16/2012 – 21 (všechna zmiňovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž tento soud dospěl k závěru, že náležitost rozhodnutí správce daně stanovená v § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu, kterou je datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, je bez dalšího splněna, je-li rozhodnutí podepsáno uznávaným elektronickým podpisem, neboť součástí tohoto podpisu je vždy časový údaj o tom, kdy k podpisu došlo. Skutkově totožná je i situace v nyní projednávané věci, kdy všechna napadená rozhodnutí obsahují podpis správce daně opatřený o časový údaj tohoto podpisu. Napadená rozhodnutí tak obsahují veškeré zákonné náležitosti. Námitka nebyla shledána důvodnou.

(24) Nesprávnost postupu správce daně žalobce dále namítl s ohledem na skutečnost, že jím nebyl v souladu s ust. § 145 odst. 1 daňového řádu vyzván k dodatečnému předložení daňových tvrzení.

(25) V dané věci se s takovou situací nejednalo. Procesní postup správce daně je podrobně popsán na straně 4 a 5 žalobou napadených rozhodnutí a soud považuje toto hodnocení žalovaného za správné a zákonu odpovídající.

(26) Z obsahu správního spisu vyplývá, že vyvstala potřeba ověřit údaje ohledně žalobcem dosažených příjmů a jejich zdanění v ČR, a to na základě informací Ministerstva vnitra ČR ze dne 14. 5. 2013, kterými bylo žádáno o ověření údajů pro účely posouzení žádosti žalobce o prodloužení povolení k dlouhodobému pobytu na území ČR pro účely podnikání. Z uvedeného je zřejmé, že k zahájení daňového řízení v dané věci nedošlo v důsledku nepodání řádného nebo dodatečného daňového přiznání žalobce, nýbrž na základě žádosti jiného správního orgánu v pobytové záležitosti. Správce daně tak nebyl povinen přistoupit k výzvě na základě ust. § 145 odst. 1 daňového řádu. K tomuto úkonu by byl povinen přistoupit až na základě zjištění, že žalobce nepodal řádné či dodatečné daňové přiznání, ač k tomu byl dle zákona povinen. K tomuto zjištění však nedošlo, neboť žalobce ke

dni nařízeného ústního jednání (25. 6. 2013) předmětná daňová přiznání podal. Výzva dle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu tak v době, kdy správce daně mohl dospět k závěru, že daňová přiznání žalobcem být podána měla a nebyla, pozbyla svého účelu, neboť v této době již žalobce příslušná daňová přiznání podal. Krajský soud tedy neshledal důvodnou ani tuto žalobní námitku .

(27) Pokud žalobce dále namítá, že se žalovaný se dodatečně podanými daňovými přiznáními žádným způsobem nevypořádal, pak ani s tímto tvrzením se krajský soud neztotožňuje. Žalovaný se k dodatečně podaným daňovým přiznáním vyjádřil na straně 2 a 3 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že tato přiznání akceptoval, byť byla opožděná a dle data jejich podání se žalovanému jevila jako účelová. Toto však nic nemění na skutečnosti, že obsahem těchto přiznání jsou příjmy ze svobodného podnikání. S tímto se však žalovaný ani správce daně neztotožnili, když dále obsáhle zdůvodnili, z jakých důvodů vyhodnotili příjmy žalobce jako příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 zákona o dani z příjmů. Žalovaný se tak žalobcem dodatečně uplatněnými daňovými přiznáními zabýval, když tato vyhodnotil jako nesprávná, vztahující se k jinému druhu příjmů, které však v případě žalobce neodpovídají jím vykonávané činnosti, která nese znaky závislé práce.

(28) Dále je žalobcem rozporován rozsah daňové kontroly, který neodpovídá jejímu předmětu.

(29) Z protokolu správce daně o zahájení daňové kontroly dle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu ze dne 25. 6. 2013 se podává, že předmět této kontroly byl vymezen jako „Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012 v rozsahu kontroly veškerých zdanitelných příjmů za uvedená zdaňovací období.“

(30) Dle ust. § 85 odst. 3 daňového řádu prověřuje správce daně předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.

(31) Z vymezeného předmětu daňové kontroly je zřejmé, že se jedná o příjmy dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení představují příjmy ze závislé činnosti (a) plnění v podobě 1. 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, 2. funkčního požitku, (b) příjmy za práci 1. člena družstva, 2. společníka společnosti s ručením omezeným, 3. komanditisty komanditní společnosti, (c) odměny 1. člena orgánu právnické osoby, 2. likvidátora, (d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

(32) Dle komentovaného znění k tomuto ustanovení platí, že rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností. Stanovit rozsah daňové kontroly je plně v dispozici správce daně. (Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář.

Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011)

(33) Z průběhu předmětného daňového řízení vyplývá, že se daňová kontrola vztahovala výlučně k příjmům žalobce ze závislé činnosti. Tyto příjmy byly správcem daně prověřovány v průběhu daňové kontroly, o čemž svědčí například podklady předložené správci daně Odborem azylové a migrační politiky, jejichž součástí je kromě protokolu o výsledku žalobce, též kopie smlouvy uzavřená mezi žalobcem a bankou a potvrzení této banky, týkající se pracovněprávního charakteru daného kontraktu. Předmět daně, vymezený správcem jako příjmy ze závislé činnosti, odpovídá rovněž výsledkům kontrolního zjištění učiněných správcem daně.

(34) Předmět daňové kontroly, který byl správcem daně vymezen jako daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012, koresponduje s rozsahem této kontroly, neboť správce daně v průběhu daného správního řízení ověřoval výši příjmů žalobce plynoucí ze závislé činnosti. Za tuto závislou činnost byla správcem daně označena činnost, kterou žalobce na základě kontraktu vykonával pro zahraniční banku, a to na území ČR. Z průběhu správního řízení je zřejmé, že správce daně kromě příjmů z této činnosti prověřoval samotný charakter této činnosti, který po provedeném dokazování označil jako závislou činnost vyplývající z pracovněprávního vztahu žalobce a banky. Skutečnost, že žalobce označil v daňových přiznáních své příjmy jako příjmy z nezávislé činnosti dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, nemá na předmět a rozsah daňové kontroly prováděné správcem daně vliv, neboť vymezení předmětu i rozsahu daňové kontroly je zcela v gesci správce daně. O tyto příjmy nebyla daňová kontrola v nyní projednávané věci ani rozšířena. Námitka žalobce nebyla shledána důvodnou.

(35) Krajský soud dále přezkoumával stěžejní námitku žalobce, dle které ze strany správce daně došlo k nesprávnému posouzení činnosti žalobce, kterou vykonával pro banku v Ázerbájdžánu prostřednictvím její pobočky v Londýně, kdy samotnou činnost vykonával na území ČR. Žalobce nesouhlasí se závěry správních orgánů, dle kterých byla tato činnost žalobce pracovněprávního charakteru, neboť žalobce byl zaměstnancem banky, a tudíž se jedná o závislou činnost. Příjmy z této činnosti dle správních orgánů odpovídají ust. § 6 zákona o daních z příjmů. Dle žalobce se však jedná o činnost nezávislou, vykonávanou na základě mandátní smlouvy, kdy příjmy z této činnosti spadají pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů.

(36) V nyní projednávané věci tak proti sobě stojí dvě tvrzení týkající se charakteru žalobcem vykonávané činnosti, a to tvrzení žalobce, dle kterého se jedná o činnost nezávislou a tvrzení žalovaného (potažmo správce daně), dle kterého se jedná o činnost závislou. Krajský soud se tak musí vypořádat s tím, zda žalobcem vykonávaná činnost naplňuje znaky závislé práce nebo nezávislé práce. Od tohoto závěru se pak bude odvíjet typ žalobcem dosahovaných příjmů za předmětná zdaňovací období (§ 6 a § 7 zákona o daních z příjmů).

(37) V rámci úvahy o charakteru žalobcem vykonávané práce vycházel krajský soud z důkazů provedených v rámci daňového řízení. Z protokolu o výsledku žalobce ve věci jeho žádosti o prodloužení platnosti povolení k dlouhodobému pobytu bylo zjištěno, že žalobce výslovně sdělil, že náklady na pobyt hradí z příjmu, který získává na základě pracovní činnosti vykonávané pro azerbájdžánskou banku. Tato činnost je založena pracovní smlouvou, kterou může doložit dodatečně, neboť ji má v Baku. Pro banku pracuje jako analytik trhu a za tuto činnost pobírá měsíční příjem ve výši 2.000 liber. Práci může vykonávat odkudkoliv, práce spočívá v tom, že prostřednictvím počítače vyhledává pro banku

výhodné nabídky. Z důvodu lepší dostupnosti tuto komunikaci provádí s londýnskou pobočkou banky, kam jezdí zhruba dvakrát ročně. Zaměstnání je časově různorodé a žalobce tak má možnost současně vykonávat funkci jednatele ve společnostech na území ČR. Výslechu žalobce byla přítomna tlumočnice B.K.. Protokol o tomto výslechu byl žalobcem vlastnoručně podepsán s tím, že je s jeho obsahem seznámen a souhlasí s ním.

(38) Obsahem spisového materiálu poskytnutého Odborem azylové a migrační politiky je dále originál a český překlad smlouvy uzavřené mezi žalobcem a ázerbajdžánskou bankou dne 5. 1. 2009 v Londýně, jejímž předmětem je závazek žalobce poskytovat bance na základě jejích požadavků služby týkající se analýzy trhu a vyhledávání vhodných nabídek, o nichž bude banku informovat. Za tuto činnost pak žalobci měla být proplácena měsíční částka ve výši 2.000 liber. Žalobce byl povinen banku průběžně informovat o své činnosti, přičemž banka byla oprávněna na základě této smlouvy žalobce kdykoliv kontrolovat jím prováděné činnosti. Případné spory vzniklé z tohoto vzájemného ujednání je oprávněn řešit arbitrážní soud v Ázerbajdžánu, sporné otázky mají být řešeny dle tamějších právních předpisů. Český překlad smlouvy je opatřen tlumočnickou doložkou tlumočnicka z jazyka anglického, Ing. J. K.

(39) Dalším dokumentem, který je součástí spisového materiálu je Potvrzení ze dne 24. 1. 2013 vystavené Mezinárodní ázerbajdžánskou bankou, z jehož obsahu se podává, že žalobce je zaměstnancem této banky v pozici analytika trhu. Žalobci je vyplácena měsíční částka 2.000 liber, přičemž tato mzda je žalobci jako čistá mzda po zdanění vyplácena prostřednictvím pobočky banky v Londýně. Pracovní poměr je sjednán na dobu neurčitou a se žalobcem není jednáno o jeho ukončení a stejně tak se nenachází ve zkušební době. Kopie výpisů z účtu žalobce dále dokládají, že žalobci je měsíčně na tento účet bankou zasílána příslušná částka.

(40) Ze zprávy OSSZ České Budějovice ze dne 4. 11. 2013 bylo zjištěno, že žalobce není veden jako osoba samostatně výdělečně činná, od 1. 7. 2013 je evidován jako zaměstnanec společnosti Budweis trading s. r. o. Ze sdělení Všeobecné zdravotní pojišťovny ze dne 30. 10. 2013 bylo dále zjištěno, že žalobce je veden jako zaměstnanec společnosti Budweis trading s. r.o., přičemž k pojištění byl přihlášen tímto zaměstnavatelem.

(41) Zákoník práce obsahuje ve svém ust. § 2 základní definici závislé práce. Za závislou práci se považuje výlučně osobní výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, podle pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní nebo jinak stanovené době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost. Závislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu, kterým je pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr. Pojem závislé práce tak nelze zaměňovat s pojmem pracovněprávní vztah (založený pracovní smlouvou).

(42) K pojmu „závislá činnost“ se opakovaně vyjádřil rovněž Nejvyšší správní soud, a to např. v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 AfS 22/2003 – 55, kde uvedl: „[p]odstatným 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). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž jakkoli jej dále

nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů].“

(43) Z citovaného rozhodnutí vyplývá, že významným kritériem pro posouzení, zda se jedná o práci závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je vzájemný vztah plátce a poplatníka, konkrétně zda činnost poplatníkem vykonávána vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost, či dle pokynů plátce a za odměnu tímto plátcem vyplácenou. Toto kritérium bylo v případě vztahu žalobce a banky splněno. Ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a bankou vyplývá, že se jednoznačně jedná o činnost žalobcem vykonávanou na základě pokynů banky, které jsou výslovně vymezeny v předmětu této smlouvy pod bodem 1.2, potažmo pod bodem 3.1 smlouvy. Odměna poskytovaná bankou za tuto činnost, její výše a způsob výplaty je uvedena pod bodem 2 smlouvy. Naplnění těchto charakteristických znaků lze dovodit rovněž z obsahu protokolu o výsledku žalobce ze dne 30. 7. 2013, dle kterého žalobce vykonává práci pro banku z domova, kdy informace o výhodných nabídkách zasílá londýnské pobočce banky. Za tuto činnost analytika trhu je mu vyplácena částka 2.000 liber.

(44) V rozhodnutí ze dne 24. 2. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70 pak Nejvyšší správní soud k dané otázce konstatoval: „[v]ymezení zákonného termínu "závislá činnost" tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se 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 kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“

(45) Významným prvkem pro určení závislosti práce je rovněž povaha vykonávané práce a míra závislosti této činnosti na osobě plátce. Krajský soud shledal, že i v rámci tohoto specifika naplňuje žalobcem vykonávaná činnost pro banku znaky závislé práce. Z obsahu smlouvy vyplývá, že se jedná o činnost, která má být žalobcem vykonávána bez časového omezení, tedy po dobu neurčitou, a to pro Mezinárodní ázerbajdžánskou banku. S ohledem na charakter této činnosti ji lze vykonávat i z domova za pomoci počítače, nicméně konečný výstup z této činnosti je žalobce povinen bance hlásit. Rovněž lze konstatovat, že daný vztah byl uzavřen v zájmu žalobce, a to především z finančního hlediska, kdy je mu za tuto činnost vyplácena pravidelná měsíční mzda bez ohledu na výsledek činnosti a je nesporné, že by v této sféře byl žalobce poškozen, pokud předmětný kontrakt, na jehož základě práci vykonává, uzavřen nebyl, neboť by se mu logicky dohodnuté odměny nedostávalo.

(46) Aby mohla být určitá činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 - 97)

(47) Vztah podřízenosti je typickým znakem závislé činnosti. Ve věci nyní projednávané jej krajský soud shledal s ohledem na obsah výše zmiňované smlouvy, ze kterého je patrné, že strany tohoto smluvního vztahu mají zájem na tom, aby práce byla žalobcem vykonávána osobně, dle pokynů banky, za mzdu (plat či odměnu), v dohodnuté době a na dohodnutém místě. Vztah podřízenosti je tak mezi žalobcem a bankou založen

smlouvou ze dne 5. 1. 2009. Významným důkazem je i potvrzení vystavené bankou dne 24. 1. 2013, z jehož obsahu, který byl v českém překladu předložen samotným žalobcem, vyplývá, že samotná banka nahlíží na předmětný vztah jako na vztah pracovněprávní, kdy žalobce pro tuto banku jako zaměstnanec vykonává funkci analytika trhu, za což je mu vyplácena sjednaná pevná měsíční mzda. Tvrzení žalobce, dle něhož je činnost jím vykonávaná pro banku činností nezávislou se tak krajskému soudu i s ohledem na toto potvrzení jeví spíše jako účelové.

(48) K dané problematice nelze nezmínit usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2001 zn. III. ÚS 410/01, který konstatoval, že rozhodující pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost, je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena.

(49) Přestože žalobce namítá, že smlouva ze dne 5. 1. 2009, jím označovaná jako „služební“, není smlouvou pracovněprávní, nemá tato skutečnost vliv na závěr o tom, že činnost, která je na jejím základě vykonávána, je činností závislou, jak krajský soud dovodil ze všech výše uvedených prvků dovozených z obsahu této smlouvy. Příjmy ze závislé činnosti nutně nemusí plynout pouze z poměru pracovněprávního uzavřeného dle zákoníku práce, ale mohou plynout též z obdobného poměru, který nese znaky závislé práce. Právní skutečnost zakládající posuzovanou činnost nemá pro posouzení znaků závislé činnosti relevanci. Stejně tak není pro vymezení závislé činnosti relevantní, zda žalobce (potažmo banka) odváděl zdravotní a sociální pojištění. Skutečnost, zda subjekt je plátcem pojištění či zda měl nebo neměl povinnost učinit přihlášení k tomuto pojištění, nemá na posouzení toho, zda se jedná o závislou činnost, žádný vliv.

(50) Z popsanych důvodů dospěl krajský soud k závěru, že činnost žalobce vykonávaná pro Mezinárodní banku v Azerbajdžánu prostřednictvím její pobočky v Londýně, založená smlouvou ze dne 5. 1. 2009, je činností závislou, neboť vykazuje znaky této závislé činnosti. Skutkový stav věci byl v daňovém řízení dostatečně zjištěn a závěry správce daně o podřazení činnosti žalobce pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů jsou podloženy četnými důkazy provedenými v daňové kontrole, které popsany skutkový stav přesvědčivě dokládají.

(51) Činnost žalobce v žádném případě nelze charakterizovat jako nezávislou. Tomuto závěru kromě výše uvedeného svědčí též skutečnost, že žalobce není držitelem živnostenského oprávnění, byť jím popisovaná činnost odpovídá živnosti vedené v příloze živnostenského zákona pod č. 60 - Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků. Činnost žalobce tudíž nelze podřadit pod výkon samostatné činnosti ve smyslu ust. § 7 zákona o dani z příjmů. (obdobně též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007 č.j. 5Afs 148/2006 – 50)

(52) K žalobní námitce týkající se neprovedení či odmítnutí důkazních návrhů žalobce, a to posouzením smluvního vztahu žalobce Oblastním inspektorátem práce a dožádáním informace poskytnuté příslušnými orgány Velké Británie ohledně přidělení tzv. NI Number žalobci, krajský soud odkazuje na ust. § 92 odst. 1 – 2 daňového řádu, dle něhož není správce daně vázán jen návrhy daňových subjektů. V nyní projednávané věci považuje krajský soud shodně se žalovaným skutkový stav za dostatečně zjištěný, přesvědčivě doložený všemi důkazy provedenými v rámci daňového řízení. Žalovaný nepřistoupil k provedení výše uvedených důkazních návrhů žalobce, neboť tyto shledal nadbytečnými, což vysvětlil

v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobcem prezentovaný a ničím nedoložený závěr Oblastního inspektorátu práce, týkající se posouzení smluvního vztahu žalobce, nemá vliv na posouzení daného smluvního vztahu orgány v daňovém řízení. Stejně tak lze za neúčelný označit žalobcem navrhovaný důkaz vztahující se k tzv. NI Number, které je ve Velké Británii přidělováno všem zaměstnancům na tomto území. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že žalobce ani daňové orgány nikdy netvrdily, že by žalobce vykonával práci na území Velké Británie. Z tohoto důvodu byl žalobcem navrhovaný důkaz shledán nepřípadným. Krajský soud se s těmito závěry daňového řízení zcela ztotožňuje a konstatuje, že žalovaný postupoval zcela v souladu se základními zásadami daňového řízení.

V. Závěr, náklady řízení

(53) Na základě shora uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný, stejně tak jako správce daně, postupovali v souladu s platnou právní úpravou. Krajský soud tedy neshledal v jejich postupu nesprávnost ani nezákonnost. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, žalovaný se řádně vypořádal s žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami. Z tohoto důvodu shora uvedenou žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Další argumentací žalobce uvedenou v replice žalobce k vyjádření žalovaného se soud s ohledem na lhůty uvedené v § 72 odst. 1 ve vztahu k § 71 odst. 2 věta druhá s.ř.s. již dále zabývat nemohl.

(54) Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, byť je uplatňoval. V nyní projednávané věci krajský soud na straně úspěšného žalovaného neshledal existenci účelně vynaložených nákladů, přesahujících jeho běžnou činnost. Krajský soud k tomuto závěru odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č.j. 7 Afs 11/2014 - 55.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 24. února 2016

JUDr. Marie Trnková v. r.
Předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava