



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. M.**, zastoupená Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem Schlesinger a Martének, advokáti, v.o.s., se sídlem Bratčice 137, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29.6.2012, č.j. 9748/12-1101-700366,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Žalobkyně se žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29.6.2012, č.j. 9748/12-1101-700366, kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 28.11.2011, č.j. 132736/11/284921700746. Žalobkyně se žalobou rovněž domáhá zrušení tohoto prvostupňového rozhodnutí.

Působnost orgánu rozhodujícího o odvolání žalobkyně přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Finanční úřad v Boskovicích (dále jen správce daně) vydal dne 28.11.2011 pod č.j. 132736/11/284921700746 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009, v němž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 118.056 Kč spolu s penále ve výši 23.611 Kč. Správce daně vycházel z výsledků provedené daňové kontroly, jež byly zachyceny ve zprávě o daňové kontrole č.j. 131478/11/284930709058 ze dne 22.11.2011 (dále jen zpráva o daňové kontrole), jejímž předmětem byla mj. i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2009.

Žalobkyně proti výše uvedenému platebnímu výměru podala odvolání, v němž namítala nesprávné a nedostatečné zjištění skutkového stavu (zejména nesprávné závěry vyvozené z výsledku svědků a neprovedení žalobkyní navržených důkazů). Tyto námitky původní žalovaný v napadeném rozhodnutí jako nedůvodné zamítl.

Tento závěr žalovaného žalobkyně nyní napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobkyně předně namítá, že nebyla za dobu trvání daňové kontroly řádně vyzvána k dokazování, čímž jí bylo upřeno právo procesní obrany v daňovém řízení. Žalobkyně z toho dovozuje, že povinnost dokazovat s ohledem na postup žalovaného i správce daně jí do dnešního dne nevznikla.

Žalobkyně dále namítá, že nebyla řádně seznámena se zprávou o daňové kontrole a tato zpráva s ní nebyla projednána. Žalobkyně uvádí, že její zmocněný zástupce pouze podepsal převzetí protokolu o projednání této zprávy a správce daně se tuto skutečnost pokusil účelově zastříit tím, že v protokolu o daňové kontrole neuvedl čas zahájení ani ukončení projednání této závěrečné zprávy. Žalobkyně má za to, že seznámení se s postupem a prováděnými úkony v řízení v jednotlivých fázích daňové kontroly nemůže nahradit seznámení se se závěrečnou zprávou.

Dále žalobkyně zpochybňuje úplnost zjištěného skutkového stavu, neboť nebyla zohledněna její tvrzení a provedeny důkazy navrhované v jejím podání ze dne 27.10.2011, v odvolání ze dne 29.12.2011 a v doplnění odvolání ze dne 27.1.2012.

Žalobkyně rovněž nesouhlasí se závěry obsaženými ve zprávě o daňové kontrole. Konkrétně namítá, že A. B. a P. H. nevykonávali pro žalobkyni práci ve smyslu § 2 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v tehdy platném znění (dále jen zákoník práce), resp. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů). Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 62/2004, podle něhož je na svobodné vůli obou stran, aby si vybraly, zda mezi sebou uzavřou zaměstnanecký poměr. Žalobkyně poukazuje na to, že tzv. švarcsystém jako způsob zaměstnávání nebyl v rozhodné době zakázán. Žalobkyně má za to, že jak správce daně tak žalovaný uplatnili při právním hodnocení daňových povinností současné právní předpisy, a to zpětně i pro zdaňovací období roku 2008 a 2009. Žalobkyně namítá, že žalovaný i správce daně provedené důkazy účelově vyložili a nepřipustně bagatelizovali. Žalobkyně dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 72/2008, který zdůrazňuje autonomii vůle při uzavírání smluv.

Jako důkaz žalobkyně navrhuje výslech svůj, Ing. V. M., A. B., P. H. a M. M.

Z výše uvedených důvodů se žalobkyně domáhala zrušení jak napadeného tak jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Žalobkyně setrvala na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

K námitce absence řádné výzvy k dokazování žalovaný uvádí, že o rozsahu práv a povinností v průběhu daňové kontroly byla žalobkyně výslovně poučena ve smyslu daňového řádu již při jejím zahájení, včetně vymezení jejího předmětu a rozsahu. Skutečnost, že správce daně nevyzval žalobkyni formou samostatné písemnosti, nezakládá podle žalovaného jakékoli zkrácení na jejích procesních právech, neboť z rekapitulace průběhu daňové kontroly je zcela zřejmé, že žalobkyně věděla, kdo má dokazovat, čeho se má dokazování týkat a byla jí dána možnost předkládat a navrhopvat důkazy.

Žalovaný dále odmítá závěr žalobkyně, že nedošlo k řádném seznámení se zprávou o daňové kontrole a odkazuje na protokol ze dne 22.11.2011, č.j. 131478/11/284930709058, který podle názoru žalovaného obsahuje všechny zákonné náležitosti. Dále žalovaný poukazuje na to, že žalobkyni byla na její žádost stanovena dostatečná lhůta, v níž se mohla vyjádřit k výsledku kontrolních zjištění. Žalovaný tedy odmítá závěr, že by dostatečně nepřihlédl k předkládaným důkazům.

Žalovaný dodává, že v daném případě bylo prokázáno, že A. B. a P. H. vykonávali pro žalobkyni svoji činnost osobně, ve vztahu nadřízenosti žalobkyně coby zaměstnavatelky a podřízenosti zaměstnance, dle pokynů žalobkyně, jejím jménem, za odměnu za provedenou práci, v dohodnuté době, na pracovišti a na náklady žalobkyně. Žalovaný z toho dovozuje, že byla naplněna definice závislé činnosti dle § 2 odst. 4 zákoníku práce. Příjmy těchto poplatníků pak byly posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhoval soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování odvolacího orgánu postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobkyně předně namítala, že nebyla během daňové kontroly řádně vyzvána k dokazování, čímž jí bylo upřeno právo procesní obrany.

V této námitce nelze dát žalobkyni zapravdu. Jak vyplynulo ze spisu, dne 31.8.2011 bylo žalobkyni oznámeno zahájení daňové kontroly, a to protokolem č. j. 92513/11/2849309058. V tomto protokolu byl jednak vymezen předmět daňové kontroly (daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2008 a 2009 v rozsahu ověření plnění celkové daňové povinnosti) a žalobkyně zde byla rovněž poučena o svých procesních právech a povinnostech, mimo jiné i o povinnosti předkládat důkazní prostředky, čemuž odpovídá podpis zástupce žalobkyně na tomto protokolu. Dále byla protokolem ze dne 22. 9. 2011 seznámena s výsledkem kontrolního šetření a byla poučena o možnosti požádat o lhůtu, v níž se ke zjištění vyjádří a navrhne jeho doplnění. Toho také

žalobkyně využila a k výsledku kontrolního zjištění se vyjádřila. V tomto vyjádření rovněž navrhla výslechy svědků.

Žalobkyni tedy nelze přisvědčit, že nebyla informována o povinnosti prokázat svoje tvrzení. Naopak velice dobře si byla vědoma své důkazní povinnosti i toho, co měla prokazovat (ostatně také navrhovala výslechy svědků). Namítá-li žalobkyně, že jí nebyla ze strany správce daně adresována speciální výzva k dokazování se stanovenými náležitostmi, tu soud konstatuje, že se v daném případě nejednalo o postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, kde výzva k dokazování je formalizovaná a správce daně je povinen vymezit konkrétní pochybnosti, u nichž požaduje, aby je daňový subjekt v rámci dokazování vyvrátil. Daňová kontrola představuje odlišný postup, neboť prokazování tvrzených skutečností tu není limitováno konkrétní pochybností správce daně. V rámci daňové kontroly tak daňový subjekt předkládá veškeré dostupné doklady vztahující se k předmětu daňové kontroly. Pokud správce daně zpochybní věrohodnost předložených dokladů, je daňový subjekt skutečně vyzván (formální cestou) k prokázání svých tvrzení (tedy doložení dalších dokladů, aby o tvrzených skutečnostech nebylo sporu). K tomu však v daném případě nedošlo, neboť věrohodnost žalobkyní předložených důkazních prostředků nebyla zpochybněna (správce daně toliko dospěl k odlišnému právnímu hodnocení dané situace). Pro výzvu k dokazování tedy nebylo v daném případě místo. Tato námitka žalobkyně je tedy nedůvodná.

Co se týče námítky, že žalobkyně nebyla řádně seznámena se zprávou o daňové kontrole, která s ní nebyla vůbec projednána, ani tu nelze se žalobkyní souhlasit.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odst. 3 tohoto ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu podepisuje zprávu o daňové kontrole kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 22.9.2011 byla žalobkyně prostřednictvím svého zástupce seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. V protokolu, který z tohoto jednání vzešel, žalobkyně (prostřednictvím svého zástupce) uvedla, že se vzhledem k rozsahu kontrolního zjištění nebude vyjadřovat a zažádala si o lhůtu k vyjádření v délce 30 dnů. Téhož dne správce daně rozhodl o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navrnutí jeho doplnění. Dále je součástí

správního spisu další žádost žalobkyně o prodloužení lhůty pro vyjádření ze dne 18.10.2011, a to o dalších 15 dnů. Této žádosti bylo ze strany správce daně rovněž vyhověno. Dne 31.10.2011 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a návrh na jeho doplnění. Dne 22.11.2011 byla zpráva o daňové kontrole projednána, což bylo žalobkyní stvrzeno podpisem (prostřednictvím jejího zástupce). Právě tímto okamžikem bylo projednání zprávy o daňové kontrole ukončeno.

Pokud žalobkyně namítá, že si její zástupce toliko převzal protokol, aniž by správce daně zprávu fakticky projednal, a dokládá to tím, že správce daně účelově neuvedl na protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole čas zahájení a ukončení projednání, nelze s ní souhlasit. Na první straně protokolu o ústním jednání ze dne 22.11.2011, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, je uvedeno, že jednání bylo zahájeno v 7:30 hodin. Na poslední straně tohoto protokolu (strana 19) je uvedeno: „*Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno dne 22.11.2011 v 8:30 hod.*“ a za touto větou následuje podpis mj. zástupce žalobkyně. Zpráva o daňové kontrole tak byla 22.11.2011 projednávána cca jednu hodinu. Za dané situace, kdy žalobkyně byla s kontrolními zjištěními řádně seznámena a byla jí poskytnuta lhůta k vyjádření, lze hodinové seznámení žalobkyně se zprávou o daňové kontrole považovat za odpovídající. Tím spíše, pokud žalobkyně své tvrzení o tom, že fakticky se zprávou nebyla seznámena, ničím dalším nedokládá. Soud má tak za to, že správce daně daňový řád neporušil. Ani tato námitka tedy není důvodná.

Soud nesouhlasí se žalobkyní ani v případě námitky, že nebyla dostatečně zohledněna její tvrzení a provedeny důkazy navrhované v podání ze dne 27.10.2011, v odvolání ze dne 29.12.2011 a v doplnění odvolání ze dne 27.1.2012.

Soud zde nejprve považuje za potřebné připomenout, že žalobkyně v žalobě neuvádí žádné konkrétní námitky, s nimiž se správce daně, resp. žalovaný nevypořádal, ani žádné konkrétní důkazní návrhy, které neprovedl. Žalobkyně je přitom povinna v žalobě uvést řádné žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.). Takto formulované námitky soud nepovažuje za řádně uplatněný žalobní bod, neboť žalobkyně pouze obecně namítá nevypořádání s námitkami a neprovedení navržených důkazů. Vyličení skutkových a právních důvodů v žalobě přitom nemůže nahradit ani odkaz žalobkyně na její podání učiněné v daňovém řízení.

Soud přesto tuto žalobní námitku přezkoumal, avšak toliko v míře, kterou mu její obecná formulace umožnila.

Jestliže žalobkyně namítala, že správce daně, resp. žalovaný nezohlednili její námitky, je třeba odkázat na strany 34 až 38 zprávy o daňové kontrole, kde se správce

daně ke všem námitkám z podání ze dne 27.10.2011 vyjadřuje. Dále lze odkázat na obsah napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný rovněž se všemi odvolacími námitkami vypořádal.

Namítá-li žalobkyně, že nebyly provedeny navržené důkazy, tu lze odkázat na stranu 37 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně k navrhovanému výsledku A. B., P. H. a M. M. mimo jiné uvedl: „...*Výslech svědků A. B. a P. H. již správce daně provádět nebude, neboť by se jednalo o opakované provádění téhož důkazního prostředku. Přitom daňový subjekt již v průběhu daňového řízení měl možnost těmto svědkům klást doplňující otázky a dotazovat se na skutečnosti související s daňovým řízením dle svého uvážení. Správce daně dospěl k závěru, že výslech paní M. neprovede, neboť ohledně činnosti pana B. a pana H. vypovídali oni sami, přičemž případné vyjádření paní M. nemůže na zjištěných skutečnostech nic změnit*“.

Pokud šlo o návrh na výslech M. O., asistenta poslance Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a ministra financí České republiky, tak správce daně na straně 38 zprávy o daňové kontrole uvedl: „*Zástupce daňového subjektu v rozporu s ustanovením § 92 odst. 6 DŘ (pozn. daňového řádu) neuvedl, co by měl svědek pan M. O. dosvědčit. Dle § 96 odst. 1 je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy. Tento navržený svědek pro kontrolovaný daňový subjekt nepracoval a nepracuje a nemůže tedy svědčit o skutečnostech týkajících se daňového subjektu. Na základě těchto skutečností správce daně dospěl k závěru, že navržený důkaz neprovede*“.

Ke shodnému závěru jako správce daně pak dospěl žalovaný na straně 11 napadeného rozhodnutí. Zdejší soud se s tímto názorem zcela ztotožňuje a konstatuje, že není třeba vyslyšet žalobkyni navrhované svědky A. B., P. H. a M. M., neboť skutkový stav byl v rámci daňového řízení dostatečně zjištěn. A. B. i P. H. byli v daňovém řízení vyslechnuti a jejich činnost pro žalobkyni je z těchto výsledků dostatečně patrná. M. M. by k působení těchto osob nemohla nic dalšího uvést (ostatně žalobkyně ani neuvádí, co konkrétně by měla potvrdit). To samé je třeba uvést i ve vztahu k důkaznímu návrhu na výslech Ing. V. M. a žalobkyně. Vše podstatné již bylo ve vztahu k činnostem vykonávaným A. B. a P. H. zjištěno.

Žalobkyně dále nesouhlasila s názorem správce daně, že odměny vyplácené A. B. a P. H. měly být zdaněny jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně má za to, že tento nesprávný závěr byl vyvolán neúplným dokazováním, neboť byly nepřipustně bagatelizovány provedené důkazy, zejména svědecké výpovědi výše uvedených osob. Ani s touto námitkou se však soud neztotožnil.

Podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se příjmy ze závislé činnosti rozumí: 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.

Z dikce zákona vyplývá, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy bez ohledu na to, jak byla tato závislá činnost mezi stranami smluvně upravena (srov. pracovněprávní, služební, členský a *obdobný poměr*). Při posuzování toho, zda se jedná o příjmy ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tak není podstatné, zda mezi stranami byla uzavřena pracovní či jiná smlouva, ale to, zda byl mezi stranami materiálně založen závislý vztah. Jak již dříve konstatoval Ústavní soud: „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“ (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 6.12.2001, sp. zn. III. ÚS 410/01, usn. č. 44, <http://nalus.usoud.cz>). Stejný názor zastává i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21.3.2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003, dostupný na www.nssoud.cz, kde uvedl: „Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili 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“. Pro účely výběru daně z příjmů je tedy relevantní, zda se v daném případě jedná o závislý vztah, nikoliv jakou smlouvou byl tento vztah založen.

Skutečnost, že se v případě A. B. a P. H. jednalo o osoby samostatně výdělečně činné, není z tohoto pohledu právně významná. Správce daně přitom nehodnotil, zda je takto uzavřený vztah formálně v souladu s právním řádem, neboť byl pro něj důležitý obsah tohoto právního vztahu. Tvrzení žalobkyně, že tzv. švarcsystém byl v předmětném zdaňovacím období legální, je tak bezpředmětné. Správce daně toliko hodnotil, zda provize poskytované A. B. a P. H. spadají pod příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nejedná se tedy o sankcionování žalobkyně ve smyslu pracovního práva, nýbrž o správné stanovení daně.

Pojem závislá činnost přitom není v zákoně o daních z příjmů objasněn. K vymezení tohoto pojmu se však vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24.2.2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004, publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, kde uvedl: „Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., 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 vykonávaná 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“ (obdobně viz odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.5.2005, sp. zn. 2 Afs 161/2004, publ. pod č. 702/2005, dostupné na www.nssoud.cz).

V souladu s právě uvedeným zdejší soud posuzoval, zda příjmy získané na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi žalobkyní a A. B. a žalobkyní a P. H. lze podřadit pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Vztah mezi žalobkyní a A. B. a žalobkyní a P. H. byl založen smlouvou o zprostředkování, přičemž takový vztah lze podřadit pod *obdobný poměr* ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) tohoto zákona.

Podle článku 2 smlouvy o zprostředkování byl předmětem smlouvy „*závazek zástupce zprostředkovávat a uzavírat smlouvy (faktury, jak jsou vymezeny dále ve smlouvě*“. Účelem smlouvy je dle článku 3 „*úprava vzájemného vztahu mezi zastoupeným a zástupcem, který se zavazuje k podnikání všech kroků za účelem zprostředkování – uzavírání obchodů zastoupeného, blíže specifikovaných v ustanovení v předcházející části této smlouvy se třetími osobami*“. Článek 4 stanoví, že „*1. Zástupce se zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k uzavírání obchodů a vystavení faktur odběratelům specifikovaných v této smlouvě poctivě, s veškerou odbornou péčí a to osobně. 2. Zástupce je povinen dbát zájmů zastoupeného, jednat výlučně v souladu se zájmy zastoupeného a dbát jeho pokynů, zavazuje se informovat zastoupeného o všech rozhodných skutečnostech, o kterých se v rámci plnění závazků vzniklých z této smlouvy dozví*“.

A. B. do protokolu o výsledku ze dne 12.7.2011, č. j. 77085/11/284931702429, uvedl, že pracoval pro žalobkyni pravděpodobně od roku 2002 a denně docházel do „firmy“ žalobkyně, kde trávil zhruba devět hodin a od počtu odpracovaných dní se odvíjela výše jeho provize (viz vzorec výpočtu provize ve smlouvě o zprostředkování). Lze tedy shrnout, že se jednalo o trvající dlouhodobou spolupráci mezi těmito osobami.

Z protokolu dále vyplynulo, že A. B. vedle činnosti obchodního zástupce pro žalobkyni vykonával i další aktivity. Tu lze odkázat na stranu 4 protokolu o výsledku, kde A. B. uvedl: *„Byl jsem vlastně obchodní zástupce. Zabýval jsem se přijímáním objednávek od zákazníků a jejich vyřizováním, to znamená vystavováním faktur, chystáním zboží, objednáváním zboží od dodavatelů, chystal jsem katalogy, zabýval jsem se tvorbou webových stránek, částečně jsem řešil reklamace zákazníků, dělal jsem cenové nabídky. Také jsem občas rozvážel zboží“.*

Zároveň z protokolu vyplývá, že A. B. svoji práci neprováděl na vlastní náklad, přičemž jediný prostředek k výkonu práce z jeho vlastních prostředků byl mobilní telefon. Ostatní pomůcky (kancelář, vybavení kanceláře – počítač, software, papíry či automobil) mu byly poskytnuty žalobkyní a nehradil si je ze svých zdrojů. Jinou činnost mimo práci pro žalobkyni A. B. v rozhodnou dobu nevykonával. Rovněž A. B. uvedl, že práci organizovala žalobkyně a event. Ing. M. a ti rovněž dávali příkazy.

Co se týče P. H., ten do protokolu o výsledku č.j. 77089/11/284931702429 ze dne 12.7.2011 uvedl: *„Pracuji jako obchodní zástupce (velkoobchodní a maloobchodní). Vyhledávám zákazníky, odprezentuji zákazníkům zboží a když mají zájem, pak jim jej dodávám. Zákazník pošle objednávku, přečtu si ji, nachystám do krabice, co máme, zbytek objednáme, vystavím fakturu, pokud není nikdo ve firmě. Když je ve firmě pan M., vystavuje faktury on. Jinak dělám vše, co je ve firmě potřeba, balím zboží, chystám katalogy, jezdím autem (většinou nákladním, nebo dle potřeby i jinými vozidly firmy), telefonuji“.* Dále P. H. uvedl, že docházel „do firmy“ žalobkyně denně a pobýval tam cca 9 hodin denně, neboť tu měl potřebné zázemí pro svoji činnost. P. H. rovněž uvedl, že neměl souběžně žádné jiné příjmy od doby, co spolupracuje se žalobkyní. Z výsledku P. H. rovněž nevyplývá, že by nesl přímou zodpovědnost za svoje jednání.

Z výše uvedeného má soud za to, že činnost A. B. i P. H., kterou pro žalobkyni vykonávali a za níž obdrželi provize, splňuje znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. A. B. i P. H. na základě smlouvy o zprostředkování pravidelně docházeli do provozovny žalobkyně, kde denně pracovali cca 9 hodin (na rozdíl od ostatních obchodních zástupců vykonávali práci převážně v kanceláři, kde vystavovali faktury, balili zboží a vykonávali i další činnosti, např. připravovali katalogy, objednávali materiál). K tomu využívali kancelářské vybavení ve vlastnictví žalobkyně i její automobily. Navenek jednali jménem žalobkyně, která jim byla fakticky nadřízena, a na její odpovědnost (byť P. H. výslovně neuvedl, že mu žalobkyně dávala příkazy, je soudu z okolností daného případu vztah nadřízenosti zřejmý).

Nic na právě uvedeném nemůže změnit ani tvrzení žalobkyně, že prostory, kde byla práce vykonávána, nejsou v jejím vlastnictví. Není totiž sporu, že se tam fakticky provozovna žalobkyně nacházela a A. B. i P. H. tam pracovali. Rovněž není rozhodné, že A. B. používal svůj mobilní telefon. Tato skutečnost totiž nijak nevyvrací, že veškeré ostatní pracovní pomůcky, které A. B. používal (kancelář, její vybavení,

včetně počítače i automobily), byly ve vlastnictví žalobkyně. P. H. i A. B. tak nekonali činnost nezávisle (tedy vlastními prostředky, na vlastní odpovědnost), ale byli závislí na žalobkyni, a to právě potřebným zázemím pro svoji činnost, druhem činnosti, jež přesahovala rámec smlouvy o zprostředkování (tedy i pokyny žalobkyně) a příjmem (provizí), jež od žalobkyně získávali.

Soud zdůrazňuje, že jak správce daně tak žalovaný neposuzovali platnost právního úkonu (smluv o zprostředkování) a respektovali princip autonomie vůle (v souladu s názorem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.1.2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008, dostupném na www.nssoud.cz, na který žalobkyně v žalobě odkazuje). Toliko shledali, že předmětný vztah mezi žalobkyní a A. B. a P. H. naplňuje podmínky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Pokud žalobkyně namítá, že se správce daně ani žalovaný nezabývali posouzením, zda se v daném případě jednalo o závislou činnost či nikoliv, soud odkazuje na stranu 28 až 30 zprávy o daňové kontrole a dále na stranu 6 až 8 a 10 napadeného rozhodnutí, kde se jak správce daně tak žalovaný dle názoru zdejšího soudu dostatečně vypořádali s tím, zda se v daném případě skutečně jednalo o závislou činnost. Ani tato námitka tak není důvodná.

V. Závěr

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným. Nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a proto jí nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Brně dne 20. března 2014

JUDr. David Raus, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Barbora Zachovalová