



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **E. P.**
zastoupený advokátem JUDr. Radoslavem Dostálem
sídlem Lazaretní 4298/11a, 627 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23520/19/5200-10422-711473,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečný platební výměr na daň

z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ze dne 4. 7. 2018, č. j. 3431666/18/3002-50523-708146, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 4 042 800 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 808 560 Kč, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ze dne 4. 7. 2018, č. j. 3431834/18/3002-50523-708146, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 4 170 306 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 834 061 Kč.

2. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že dne 11. 9. 2015 správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 (protokol č. j. 3505192/15/3002-60562-702067). V kontrolovaných zdaňovacích obdobích roku 2012 a 2013 byl žalobce členem sdružení fyzických osob a to na základě písemné smlouvy ze dne 23. 12. 2011 uzavřené mezi jednotlivými účastníky (dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník) – dále jen „Sdružení“. Dle čl. II bodu 2) této smlouvy byl žalobce vedoucím Sdružení, který jménem Sdružení vystupoval ve vztahu k třetím osobám a dle bodu 3) smlouvy prováděl technicko-organizační zajištění a koordinaci provádění prací a služeb. Dle čl. III bodů 1) a 2) smlouvy byl žalobce pověřen vedením účetnictví a fakturací provedených prací a dle bodu 3) se účastníci Sdružení dohodli, že příjmy dosažené při společném podnikání a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů budou rozdělovány mezi účastníky rovným dílem.
3. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, z přílohy k přiznání k dani z příjmů fyzických osob plyne, v roce 2012 bylo účastníky Sdružení, celkem 348 fyzických osob a v roce 2013 celkem 270 fyzických osob. Z předložených smluv uzavřených s odběrateli a z vystavených faktur vyplývalo, že činnost Sdružení byla zaměřena na stavební a zámečnické práce, výrobu a montáž plastových konstrukcí, broušení a leštění výrobků, čištění panelů, povrchové úpravy dílců, těžbu dříví, zahradnické práce, úklidové služby atd. Součástí fakturace v roce 2012 a 2013 bylo též opracování kuřecího masa, asistence při nakládání kamionů, vedení účetnictví a poskytování poradenských služeb. Podíl žalobce na příjmech a výdajích Sdružení dle doložené přílohy k přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2012 činil 0,52 % a za rok 2013 činil 0,40 %. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 žalobce vykázal pouze příjmy z účasti na Sdružení a za zdaňovací období roku 2013 vykázal jak příjmy z účasti na Sdružení, tak své příjmy z administrativních prací. V obou zdaňovacích obdobích si žalobce uplatnil výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
4. Správce daně v průběhu daňové kontroly obdržel od Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský kraj a Zlínský kraj (dále jen „Oblastní inspektorát“) rozhodnutí ze dne 15. 1. 2014, č. j. 10702/9.30/13/14.3-RZ, kterým byla žalobci udělena pokuta za správní delikt dle § 140 odst. 4 písm. f) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), a to ve výši 7 300 000 Kč. Dle Oblastního inspektorátu se žalobce dopustil správního deliktu podle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti tím, že umožnil výkon nelegální práce cizincům. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal – toto odvolání Státní úřad inspekce práce zamítl rozhodnutím ze dne 5. 5. 2014, č. j. 918/1.30/14/14.3.
5. Podle rozhodnutí žalovaného dospěl správce daně na základě svých poznatků k závěru, že pokud měl žalobce ve vztahu účastníkům Sdružení, jimž umožnil výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy, vystupovat v pozici zaměstnavatele, pak se i příslušné příjmy obdržené v letech 2012 a 2013 na základě uzavřených smluv o dílo a vystavených

faktur pro společnost Vodňanská drůbež, a.s. (dále jen „Vodňanská drůbež“) stávají zdanitelnými příjmy žalobce a nikoli příjmy, jež by se měly rozdělovat mezi jednotlivé společníky Společnosti. Správce daně proto navýšil příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů o fakturované částky pro společnost Vodňanská drůbež; taktéž byly navýšeny výdaje související s uvedenými příjmy, kdy žalobce za zdaňovací období roku 2012 a 2013 uplatnil výdaje procentem z příjmů v souladu s § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy v sazbě 60 %.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
7. Žalobce za zásadní otázku označil to, zda osoby, jimž měl umožnit výkon nelegální práce, vykonávaly závislou práci, nebo zda byly osobami samostatně výdělečně činnými. Jak byly všechny tyto osoby posuzovány po celou dobu své účasti ve Sdružení, jednoznačně vyplývá ze správních aktů vydaných orgány veřejné moci (vůči) těmto osobám. Šlo zejména o akty jednotlivých finančních úřadů, živnostenských úřadů, správ sociálního zabezpečení i Oblastního inspektorátu. V této souvislosti poukázal žalobce na vybranou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrany dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci. Z odkazované judikatury také plyne, že rozlišení mezi tím, zda ta která osoba vykonává závislou práci, nebo zda je osobou samostatně výdělečně činnou, je třeba dovozovat z jejího jednání a vůle. Právě v nynější věci všechny dotčené osoby jasně deklarovaly vůli být osobami samostatně výdělečně činnými; s tím souvisí, že tito účastníci Sdružení byli rozhodnutími příslušných finančních úřadů registrováni jako plátcí daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), přičemž osobou povinnou k této dani je toliko osoba, která vykonává ekonomickou činnost samostatně. Pokud správce daně umožní určité osobě registraci k DPH, implicitně tím vyjadřuje, že ta provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Zrušení registrace plátce DPH v nynější věci také u jednotlivých účastníků Sdružení následovalo na odůvodnění spočívající v tom, že splnění podmínky ke zrušení registrace je vázáno na ukončení účastenství ve Sdružení [resp. ukončení členství v společnosti Servis Group (dále tak jen „Společnost“), do něhož se Sdružení v návaznosti na nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník dle jeho § 2716 a násl. transformovalo).
8. Nelze dle žalobce pominout také to, že všichni účastníci Sdružení podávali pravidelně přiznání k DPH (v tomto smyslu správní orgány ignorovaly tisíce svých aktů, dle kterých byla činnost účastníků Sdružení považována za samostatnou ekonomickou činnost, a porušily tak princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a princip ochrany dobré víry v nabytá práva založená akty veřejné moci). V těchto daňových přiznání bylo uvedeno, jakou ekonomickou činnost účastníci Sdružení vykonávají. Je vědomě lživé tvrzení správce daně, že se plátcovství DPH týká jiné ekonomické činnosti účastníků Sdružení. Pokud by správce daně zjistil, že účastníci Sdružení neprovádí svou činnost samostatně a vlastním jménem, měl by přistoupit ke zrušení registrace, což však nikdy neučinil. Ostatně jednotlivé finanční úřady v konkrétních dokumentech uváděly, že je žalobce zástupcem osob samostatně výdělečně činných, tedy jednotlivých účastníků Sdružení (potažmo zmíněné „navazující“ společnosti Servis Group).

9. Taktéž Oblastní inspektorát v jednotlivých písemnostech o kontrole uváděl, že kontrolovaná osoba (tedy žalobce) zastupuje osoby samostatně výdělečně činné, pracující dne 6. 8. 2010 na kontrolované provozovně na základě smlouvy o sdružení ze dne 2. 1. 2007. I tato kontrolní zjištění Oblastního inspektorátu tedy svědčí o tom, že žalobce nebyl zaměstnavatelem – v této věci ani nebylo zahájeno žádné sankční řízení. Podobně postupoval Oblastní inspektorát i v případě řízení se S. M, ve věci podezření ze spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti. Pokud by zde snad bylo podezření ze spáchání přestupku na poli zaměstnanosti, měly příslušné správní orgány v tomto smyslu zahájit řízení. Zároveň z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Ads 404/2017-31 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), mj. vyplývá jednoznačná posloupnost, podle které musí být nejdříve prokázán výkon závislé práce fyzické osoby pro jinou osobu, již se tato osoba dopustí výkonu nelegální práce, a teprve poté ten, pro koho fyzická osoba nelegální práci vykonávala, se může dopustit umožnění výkonu nelegální práce. Jak již bylo zmíněno, žádná taková řízení nebyla s dotčenými fyzickými osobami vedena a správní orgány v tomto smyslu ani nerozhodly, pročť nebylo ani možné hovořit o tom, že se žalobce dopustil umožnění výkonu nelegální práce. Je třeba připomenout § 57 odst. 1 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), dle kterého si správní orgán nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá.
10. Nelze dle žalobce pominout, že v jeho případě správce daně, orgány na úseku zaměstnanosti a soudy nesprávně posoudili skutečnost, že činností cizinců nedošlo k naplnění všech znaků závislé práce ve smyslu § 2 a 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“). Proto byla nesprávná i aplikace § 140 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 5 písm. e) bod 1. a 2. zákona o zaměstnanosti. Správní orgány přehlížely subjektivní náhled pracujícího na požadovanou formu úpravy jeho právního vztahu k tomu, kdo mu tzv. přiděluje práci či zadává zakázky. Příslušné orgány také směšují pojmy práce a závislá práce a pojem závislé práce „extrémně objektivizují“ tak, že v podstatě každý výkon práce je prací závislou (zejména u méně kvalifikovaných či manuálních prací) a pomíjí zmíněné subjektivní hledisko osoby vykonávající práci.
11. Vědomou lží je také tvrzení správce daně, že žalobce na základě plné moci zastupoval před správcem daně účastníky Sdružení. Podobně správce daně selektivně a nedostatečně hodnotí rozdíly mezi pracemi pro společnost Vodňanská drůbež a mezi úklidovými pracemi, jak jimi žalobce argumentoval; v případě úklidových prací se dle správce daně má jednat o práci prováděnou za jiných podmínek. Obdobné se pak týká nevypořádání se s výsledkem kontroly ze dne 6. 8. 2010 zachyceným v protokolu Oblastního inspektorátu č. j. 9098/30/9.33/10/15.2.
12. Za vědomou lež označil žalobce taktéž tvrzení správce daně, že samotná účast na společnosti (ve sdružení) je dostačující k registraci této osoby k DPH dle § 6a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), že žalobce spolčníky zastupoval v řízení před správcem a daně, a že v tomto smyslu mohl žalobce poukázat na pochybení týkající se těchto osob a vyměření daně těmto osobám.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a žalobcova replika

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi vznesenými námitkami žalobce a skutkový stav zjistil

dostatečně. Skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které žalovaný odkázal, přičemž žalovaný setrvává na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

14. V případě námitky nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný poukázal na její nedostatečnou precizaci. Rovněž námitku nesprávného posouzení skutkového stavu považuje žalovaný za nedůvodnou. V tomto směru odkazuje na pravomocná rozhodnutí orgánů inspekce práce, dle jejichž zjištění se po roky 2012 až 2014 žalobce dopouštěl správního deliktu (přestupku) spočívajícího v umožnění výkonu závislé činnosti mimo pracovněprávní vztah a bez příslušného povolení. Tyto závěry aproboval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 13. 9. 2016, č. j. 36 Ad 39/2014-73, publikovaném pod č. 3553/2017 Sb. NSS, jímž zamítl žalobcovu žalobu proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce ze dne 5. 5. 2014, č. j. 918/1.30/14/14.3. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53. Z toho je zřejmé, že osoby formálně zapsané jako účastníci Sdružení bez právní subjektivity fakticky pro žalobce vykonávaly závislou práci.
15. Pokud jde o argumentaci dalšími správními akty vydanými orgány veřejné moci, pak žalovaný poukazuje na to, že zbývající účastníci Sdružení nebyli účastníky řízení před žalovaným. Předmětem soudního přezkumu nyní je daňová povinnost žalobce, nikoli povinnost těchto jiných osob; podobné lze říci k registraci těchto jiných osob k DPH. Nadto žalovaný s odkazem na § 6a zákona o DPH trvá na tom, že plátcem DPH byla osoba, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně. Proto se někteří účastníci Sdružení stali plátcem DPH dle předložené smlouvy o sdružení ze dne 23. 12. 2011 nebo předchozí smlouvy ze dne 2. 1. 2007. Proto byly navazující správní akty vydávány po právu a v souladu s presumovaným právním stavem. Později zjištěné skutečnosti ohledně výkonu závislé práce nemají bez dalšího vliv na zákonnost pravomocně vydaných správních aktů veřejné moci. Je také absurdní, aby se žalobce dovolával ochrany dobré víry, když se sám dopustil protiprávního jednání tím, že umožnil výkon nelegální práce cizincům a na základě toho se dovolával výhod pro svou osobu. Zároveň registrace k DPH neznamená, že účastník Sdružení (společník) nemůže vykonávat i závislou činnost. Podobně nerelevantní je i námitka povinného zrušení registrace plátce DPH.
16. Dle žalovaného je zavádějící žalobcův odkaz na kontrolní protokol Oblastního inspektorátu ohledně kontroly ze dne 6. 8. 2010. Rozhodnutí orgánů inspekce práce, která jsou východiskem pro nynější závěry žalovaného, byla přijata ve zcela jiných řízeních a navazují na kontroly z roku 2012 a 2014. Otázka případného (ne)zahájení správního řízení s účastníky Sdružení není předmětem nynějšího řízení a není ve věci relevantní. To se týká i případného odložení řízení o přestupku toliko z důvodu uplynutí zákonné lhůty, jakož i skutečnosti, zda orgány inspekce práce nejdříve posuzovaly činnosti účastníků Sdružení jako samostatnou ekonomickou činnosti, či nikoli.
17. Námitky o „extrémní objektivizaci pojmu závislé práce“ dostatečně vypořádal Krajský soud v Brně a Nejvyšší správní soud ve zmiňovaných rozsudcích týkajících se zákonnosti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce.
18. S námitkami selektivního posuzování činnosti jednotlivých účastníků Sdružení se žalovaný vypořádal již v napadeném rozhodnutí a správce daně ve zprávě o daňové kontrole.

Rozhodná také není polemika ohledně údajně lživého tvrzení, že žalobce zastupoval účastníky Sdružení v řízení před správcem daně. Tato otázka není relevantní pro rozhodování o zákonnosti rozhodnutí směřujícího vůči žalobci.

19. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že nebylo přesné vyjádření žalovaného, že by žalobce nepodal proti v pořadí druhému rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce, jímž byl uznán vinným z umožnění nelegálního výkonu práce, žalobu. Taktéž, stejně jako v žalobě, poukázal na význam rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Ads 404/2017-31, pro posouzení nynější věci.
20. Nesprávnost tvrzení žalovaného tom, že účastníci Sdružení měli povinnost se registrovat k DPH dle § 6a písm. b) zákona o DPH, a že v tomto směru postačovalo uzavření smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, opírá žalobce o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47 (resp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, publikovaný pod č. 3612/2017 Sb. NSS). Z něj dle žalobce vyplývá, že správce daně má povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení, doplnění či změně. Žalobce je proto toho názoru, že v situaci, kdy správce daně dotčeným osobám umožnil registraci k DPH, postupoval v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, a implicitně tím vyjádřil, že tito účastníci Sdružení provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. O této samostatné činnosti ostatně i poté svědčí tisíce dalších rozhodnutí správních orgánů, včetně správce daně – platební výměry na DPH apod. I z hlediska zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) bylo splnění zákonných podmínek pro prodloužení živnostenského oprávnění periodicky kontrolováno. Obdobné platí i pro každoroční vyúčtování plateb na sociální zabezpečení a příspěvku na politiku zaměstnanosti, jímž příslušná správa sociálního zabezpečení stanovovala vyměřovací základ pojistného ze samostatné výdělečné činnosti osoby samostatně výdělečně činné. Nikdy tedy nebyly zjištěny a konstatovány jiné závěry než ty, které deklaroval žalobce a další účastníci Sdružení. Všechny tyto osoby byly povinny příslušné akty respektovat a jednat v souladu s nimi. V situaci, kdy tak také činily, je však následně jejich jednání posouzeno jako výkon nelegální práce.
21. Závěrem žalobce zmínil, že výkon nelegální práce a umožnění výkonu nelegální práce s sebou bytostně souvisí, což měl žalovaný zohlednit – nikdo nebyl postižen za výkon nelegální práce. Pokud pak žalovaný uvádí, že některá řízení o přestupku byla odložena toliko z důvodu uplynutí zákonné lhůty, měl by uvést, kdy přesně tato lhůta uplynula. Místo toho žalovaný tvrdí, že se účastníci Sdružení dopouštěli výkonu nelegální práce po celou dobu let 2012 až 2014, ačkoli pro to neexistuje žádný důkaz. Pokud by tomu tak bylo, nemohla by být řízení o přestupku odložena z důvodu uplynutí zákonné lhůty.

IV. Ústní jednání

22. Ústní jednání ve věci proběhlo dne 19. 1. 2022. Jelikož se jednalo o právně a skutkově obdobnou věc jako v případě věci projednávané u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 70/2019, odkázali žalobce i žalovaný na svá vyjádření, která učinil v rámci tohoto řízení. Soud tak vzal plně v potaz argumentaci přednesenou ve věci 29 Af 70/2019, přičemž ta byla následující:

23. Žalobce v prvé řadě odkázal na žalobu. V tomto směru akcentoval tvrzení o nesprávném zjištění skutkového stavu, nesprávném posouzení skutkového stavu a nesprávného procesním postupu daňových orgánů. Písemným podáním předaným soudu při jednání pak žalobce rozhojnil svou žalobní argumentaci.
24. Žalobce trvá na tom, že jednotliví cizinci, vůči nimž měl dle žalovaného vystupovat jako zaměstnavatel, byli osobami samostatně výdělečně činnými, nikoli osobami vykonávajícími závislou činnost. Dle žalovaného však byly v daném smyslu relevantní skutečnosti zjištěny Oblastním inspektorátem či Státním úřadem inspekce práce, potažmo následně soudy, a z nich následně vychází. Žalovaný tedy z řízení o přestupcích (správních deliktech) vyvozuje všechny zásadní skutečnosti a zjištění i pro daňové řízení, s čímž však žalobce nesouhlasí.
25. Žalobce také poukázal na to, že při svých závěrech žalovaný bral v potaz celkový počet společníků (účastníků Sdružení) za příslušný rok, jak to vyplývá z přílohy k daňovému přiznání; platební rozhodnutí správce daně a žalovaného přitom dopadají na činnosti, které byly prováděny v areálu společnosti Vodňanská drůbež, ovšem jejich seznam není nikde uveden. V rozhodnutích orgánů inspekce práce jsou však uvedeny konkrétní dny, kdy měla být závislá práce vykonávána a také konkrétní osoby, které ji měly vykonávat. V této souvislosti žalobce zmiňuje, že žalovaný však, jak již bylo naznačeno, bere v potaz všechny společníky (účastníky Sdružení) za celé příslušné zdaňovací období. Neuvádí tedy, kdy a jaká osoba a v jakém rozsahu měla jakou činnost vykonávat. Z toho žalobce dovozuje celkovou nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně, potažmo žalovaného. Z toho se rovněž podává, že správce daně i žalovaný rezignovali na řádné dokazování a toliko převzali zjištění orgánů inspekce práce a soudů. Jednalo se o špatný postup. Správce daně totiž měl řádně zjišťovat skutečnosti, které nyní tvrdí. Daňové orgány nikoho nevyslechly, ačkoli tak měly učinit.
26. Dle žalobce to také byly jednotlivé finanční úřady, resp. správce daně, kdo „posvětil“ daný systém fungování Společnosti (Sdružení) a jednotlivých takto zapojených osob tím, že dotčené osoby zaregistrovaly k DPH, vydávaly platební výměry apod. I jiné státní orgány svou činností utvrzovaly v tom, že daný systém je v souladu s právem, a to až do roku 2016. Za daného stavu, pokud nyní žalovaný tvrdí, že žalobce postupoval v rozporu se zákonem, je otázkou, jak mohl žalobce dospět k závěru, že rozhodnutí o registraci k DPH byla v době jejich vydání správná a zákonná. Nelze totiž tvrdit, že se cizinci stali ve smyslu § 6a zákona o DPH automaticky plátcí DPH jen proto, že uzavřeli příslušnou smlouvu o společnosti (či sdružení). Zde žalobce znovu akcentoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které bylo třeba v době registrace k DPH zkoumat materiální splnění podmínek pro tuto registraci a pravdivost skutečností tvrzených registrující se osobou; nelze vycházet z „automatického plátcovství“.
27. Důležité také je, že Oblastní inspektorát v některých případech rozhodl o zastavení části řízení o možném spáchání deliktu spočívajícího v umožnění nelegálního výkonu práce, kterého se dle původního oznámení o zahájení řízení měl dopustit žalobce. Dle tohoto rozhodnutí nebylo možné zjistit, kdo dotčeným osobám umožnil výkon závislé práce, a zda to byl právě žalobce. Oblastní inspektorát konstatoval, že daný závěr vyplynul právě z výslechu osoby, které měl být žalobcem umožněn výkon nelegální práce. Takto – tedy výslechem dotčených osob – měl postupovat i správce daně v nyní projednávané věci. Neučinil tak ale, a proto neexistuje žádný důkaz pro vyměření daně žalobci. V této souvislosti se žalobce opakovaně táže, kdo, kdy a jak rozhodl o tom, že se společníci

(účastníci Sdružení) dopustili výkonu nelegální práce. V tomto směru existovalo pouze jedno, v tomto odstavci zmíněné, řízení Oblastního inspektorátu, to však bylo zastaveno. Žalobce zdůrazňuje, že proto, aby někdo mohl být uznán vinným z umožnění výkonu nelegální práce, musí tu být někdo, u koho je jednoznačně zjištěno (a také o tom rozhodnuto), že nelegální práci vykonával; to je důležité i pro stanovení daně. V této souvislosti se žalobce zmínil rovněž o nejednotném posuzování úklidové činnosti, která měla být vykonávána v hotelu Avanti, a úklidové činnosti v areálu Vodňanské drůbeže. Zatímco v prvním případě hovoří žalovaný o specializované činnosti odlišného charakteru, ve druhém o rutinní závislé činnosti. Přitom úklid v hotelu je „triviální“ činností, zatímco úklid v potravinářském provozu, který je kontrolován nejrůznějšími státními inspekcemi, je činností zásadně složitější.

28. Kromě další judikatury Nejvyššího správního soudu, zmíněné níže (věc *Shypot*), žalobce poukázal na § 9 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je správce daně povinen soustavně prověřovat, zda jsou splněny „předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní“ a v tomto směru činit potřebné úkony. Dle žalobce tak správce daně zřejmě v minulosti činil, nejednou však změnil názor a hovoří o něčem zcela jiném; ačkoli dříve pochybnosti o plátcovství DPH neměl, nyní je má. Správce daně nikdy nezpochybnil registraci a plátcovství DPH, kdy dotčené osoby byly měsíčními plátcí a takto také podávaly daňová přiznání – pokud někdo daňové přiznání nepodal, byl pokutován. Nadto všechny peníze Společnosti (Sdružení) prošly řízeními před správcem daně a žalovaným.
29. Žalovaný při jednání setrval na svých dosavadních závěrech a odkázal na zprávu o daňové kontrole a své rozhodnutí. Příjmy Společnosti (Sdružení) považoval a považuje za žalobcovy příjmy a vychází přitom ze zjištění orgánů inspekce práce a správních soudů, z nichž jasně plyne, že cizinci vykonávali pro žalobce závislou práci (činnost). Také nelze zpochybňovat na základě pozdějších zjištění dřívější rozhodnutí, např. ta o registraci k DPH. Vycházelo se totiž vždy z aktuálně zjištěného skutkového stavu. Pokud žalobce namítá, že jedna a tatáž osoba nemůže být zároveň považována za osobu samostatně výdělečně činnou a za vykonávající závislou činnost, uvádí žalovaný, že nebylo vyloučeno, aby účastníci Sdružení (společníci) z hlediska registrace k DPH vykonávali mimo samostatně i závislou činnost.
30. Žalobce reagoval tak, že není možné se zprostit odpovědnosti za dřívější rozhodování. To totiž způsobuje chaos v rozhodování správních orgánů, a to zejména v situaci, kdy zde nebyla nová skutková zjištění. Nelze se tedy zprostit odpovědnosti za tisíce rozhodnutí, která daňové orgány vydaly, a která žalobce utvrzovala v legálnosti jeho konání. Nelze zároveň tvrdit, že byla řádná dřívější rozhodnutí (o registraci k DPH), i rozhodnutí aktuální. Žalovaný změnil svůj náhled na věc toliko na základě zjištění zcela jiného orgánu, a to bez relevantních důkazů a dokazování.
31. Soud se na žalobcův popud v rámci ústního jednání zabýval některými rozhodnutími, která žalobce při tomto jednání předložil, a která akcentoval (ačkoli je bylo možné nalézt již ve správním spise). Jednalo se tak o i) rozhodnutí Komise pro rozhodování ve věcech pobytu cizinců (dále jen „Komise“) ze dne 9. 6. 2016, č. j. MV-86533-13/SO-2012; ii) usnesení Oblastního inspektorátu ze dne 5. 8. 2013, sp. zn. SD 316/13, č. j. 10702/9.30/13/14.3-11; iii) rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce ze dne 4. 10. 2013, č. j. 3733/1.30/13/14.3; iv) oznámení o zahájení správního řízení Oblastního inspektorátu ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. S9-2015-405, č. j. 27794/9.30/15-3; v) vyrozumění o zastavení části

správního řízení a vyrozumění o nahlížení do spisu Oblastního inspektorátu ze dne 2. 2. 2016, sp. zn. S9-2015-189, č. j. 13322/9.30/15-36.

V. Posouzení věci soudem

32. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)] napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
33. Ústřední otázkou projednávané věci je to, zda byly splněny podmínky pro doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2012 a 2013, a to s ohledem na skutečnost, že vystupoval vůči určeným cizincům v pozici zaměstnavatele, v závislosti na čemž by se i příjmy obdržené v letech 2012 a 2013 na základě smluv o dílo a vystavených faktur pro společnost Vodňanské kuře, staly zdanitelnými příjmy žalobce, a nikoli příjmy, které by se měly rozdělovat mezi účastníky Sdružení. Po procesní stránce s touto otázkou souvisí, zda žalovaný a správce daně ke svým závěrům dospěli zákonnou cestou.
34. Soud předesílá, že jsou mu z vlastní činnosti známy skutečnosti související s postihem žalobce za to, že se jako podnikající fyzická osoba dopustil správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti tím, že umožnil výkon nelegální práce, jak je definována v § 5 písm. e) bod 1. a 2. zákona o zaměstnanosti, když na pracovišti v areálu společnosti Vodňanská drůbež specifikovaným fyzickým osobám, cizincům, umožnil výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy, čímž měl porušit § 3 zákoníku práce, a bez povolení k zaměstnání, čímž měl porušit § 89 zákona o zaměstnanosti. V tomto smyslu rozhodl Státní úřad inspekce celkem dvakrát, a to rozhodnutím ze dne 5. 5. 2014, č. j. 918/1.30/14/14.3 (dále jen „Rozhodnutí 1“), a rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č. j. 4356/1.30/16-13 (dále jen „Rozhodnutí 2“), jimiž uložil žalobci pokuty ve výši 7 300 000 Kč a 10 000 000 Kč. Žaloby proti těmto rozhodnutím zamítl Krajský soud v Brně rozsudky ze dne ze dne 13. 9. 2016, č. j. 36 Ad 39/2014-73 (dále jen „Rozsudek 1“), a ze dne 25. 6. 2019, č. j. 29 Ad 4/2017-256 (dále jen „Rozsudek 2“). Kasační stížnost proti prvně zmíněnému rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53 (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl jako zjevně neopodstatněnou Ústavní soud usnesením ze dne 19. 9. 2017, sp. zn. II. ÚS 1261/17; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). V případě druhého specifikovaného rozsudku zdejšího soudu dosud běží řízení o kasační stížnosti pod sp. zn. 4 Ads 320/2019.
35. Krajský soud v Brně tak souhlasí s žalovaným, že zjištění učiněná Oblastním inspektorátem a potvrzená Státním úřadem inspekce práce, která doposud bez větších výhrad obstála v soudním přezkumu (viz předchozí odstavec), a vyjádřená zejména v Rozhodnutí 1 (resp. posléze v Rozhodnutí 2), svědčí o tom, že činnost Sdružení na provozovně společnosti Vodňanská drůbež, v téže podobě, jako byla zjištěna dne 17. 7. 2012, probíhala po celý rok 2012 a 2013 (ale ve smyslu Rozhodnutí 2 i v roce 2014). V roce 2014 proběhla opětovná kontrola, která vyústila v Rozhodnutí 2, v jejímž rámci Oblastní inspektorát konstatoval, že žalobce ani po uložení pokuty za správní delikt umožnění výkonu závislé práce mimo pracovněprávní vztah a bez příslušného povolení, ve své činnosti neustal a v nezměněné podobě nadále vyvíjel tutěž činnost, tj. vystupoval v pozici zaměstnavatele vůči osobám, s nimiž měl uzavřít pracovněprávní vztah, a nikoli tuto činnost vyvíjet pod hlavičkou sdružení bez právní subjektivity. Z Rozhodnutí 1 plyne, že

cizinci, kteří byli zastiženi na místě výkonu činnosti dne 17. 7. 2012, vypověděli, že tuto práci za stejných podmínek vykonávají již od roku 2008 či 2009. Účastníci Sdružení (později tedy společníci Společnosti) se na různých pozicích střídali ve více směnách a nešlo o žádnou specializovanou činnost, ale o práci rutinního charakteru.

36. Při přezkoumávání zjištění Státního úřadu inspekce práce a s tím souvisejícího posouzení činnosti žalobce jako zaměstnavatele účastníků Sdružení dospěl zdejší soud v Rozsudku 1 k závěru, že v případě činnosti účastníků Sdružení šlo o práci závislou: „*I přes navenek deklarovanou solidární závaznost všech členů sdružení ze závazků sdružení je zřejmé, že žalobce domlouval, ‚co, kde a jak se bude dělat‘, tedy vykonával činnost typickou pro zaměstnavatele. V tomto smyslu také cizinci v podstatě vystupovali jménem žalobce.*“
37. Následně Nejvyšší správní soud v bodech [7] a [8] rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53, konstatoval, že Krajský soud v Brně v Rozsudku 1 „*[d]ospěl k závěru, že byť se formálně jednalo o osoby samostatně výdělečně činné, fakticky vykonávali závislou práci. Cizinci pracovali pro žalobce od pondělí do pátku osm hodin denně. Podkladem pro vyplácení odměny byl počet odpracovaných hodin, který se evidoval elektronicky, přičemž tyto odměny dostávali od žalobce na účet jedenkrát měsíčně. Jejich práce byla soustavná, vykonávaná na místě a způsobem, který jim určil někdo jiný, za použití pomůcek, které rovněž obstaral někdo jiný. Zároveň nešlo o žádnou specializovanou práci, ale naopak spíše o práci rutinní, odváděnou dle pokynů jiné osoby. [...] Ani s námitkou, že cizinci vykonávali práci na základě smlouvy o sdružení, se soud neztotožnil. Uvedl, že toto sdružení bylo založeno v roce 2007, kromě žalobce smlouvu o sdružení uzavřelo dalších 270 osob, převážně vietnamské a ukrajinské národnosti (poté přistupovaly další osoby). Na základě této skutečnosti samotné sice nelze dovozovat neplatnost smlouvy, je však třeba vzít v potaz skutečný charakter vykonávané práce. Kdyby byl přijat paušální závěr o tom, že uzavřením smlouvy o sdružení je bez dalšího vyloučena nadřízenost a podřízenost zúčastněných subjektů, jakož i naplnění dalších znaků závislé práce, stala by se nevynutitelnou kogentně stanovená povinnost dle § 3 zákoníku práce. Při přijetí argumentace žalobce by uzavření smlouvy o sdružení představovalo legalizaci tzv. švarcsystému.*“ K tomu Nejvyšší správní soud v bodě [41] citovaného rozsudku uvedl, že „*Krajský soud naopak velmi pečlivě, z hlediska jednotlivých zákonem a judikaturou vymezených znaků závislé práce posoudil činnost, kterou cizinci vykonávali. Teprve na základě svých zjištění dovodil, že cizinci fakticky vykonávali závislou práci. Takový závěr by krajský soud, a ostatně ani Nejvyšší správní soud, neučinili, pokud by ve věci některý ze znaků závislé práce nebyl naplněn.*“ Ohledně smlouvy o sdružení pak Nejvyšší správní soud uvedl v bodě [45] předmětného rozsudku, že „*[s]kutečnost, že byla uzavřena smlouva o sdružení, neznamená, že by bylo v takovém případě namíste bez dalšího přijmout fakt, že sdružené osoby nevykonávají závislou práci.*“ V bodě [47] pak Nejvyšší správní soud dodal, že „*soud v projednávané situaci posuzoval, zda byla nebo nebyla fakticky vykonávána závislá práce, přičemž jedním z kritérií tohoto posouzení byl právě vzájemný vztah, tedy nadřízenost a podřízenost mezi stěžovatelem a pracujícími cizinci. Vzhledem k tomu, že jediný žalobce byl ve sdružení ve vztahu k ostatním cizincům ‚nerovný‘, spatřoval soud v této skutečnosti zcela správně naplnění jednoho ze znaků závislé práce.*“
38. Ze zjištění konstatovaných v Rozhodnutích 1 a 2, „potvrzených“ např. v Rozsudku 1 a na něj navazujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, je zřejmé, že osoby formálně zapsané jako účastníci Sdružení (Společnosti) fakticky pro žalobce vykonávaly závislou práci. Ze zjištění uvedených v Rozhodnutích 1 a 2, která byla, jak již soud opakovaně uvedl, aprobeována správními soudy, žalovaný a správce daně při formulaci svých závěrů

vycházeli a v tomto směru se soud s jejich postupem ztotožňuje. Výhradu soud uvádí toliko k argumentaci žalovaného, že žalobce proti Rozhodnutí 2 již nepodal žalobu – viz Rozsudek 2; to ale na celkovém posouzení věci nic nemění. Soud zde dodává, že pokud žalobce naznačoval nesprávnost procesního postupu, dle něhož byla vzata v potaz vyjádření cizinců (byla tedy nyní „převzata“), která učinili do záznamů zahrnutých do protokolů o kontrole Oblastního inspektorátu, pak lze poznamenat, že provedení výslechů těchto cizinců, tedy provedení důkazů svědeckou výpovědí a zopakování důkazu v nynějším řízení, v daňovém řízení nijak nenavrhol (nadto lze podpůrně uvést, že se k otázce daných záznamů zdejší soud vyjádřil již v bodech [57] až [61] Rozsudku 1).

39. Dle názoru soudu jsou předmětná zjištění ve správním spise dostatečně podložena zejména materiály převzatými od orgánů inspekce práce. V kontextu celého případu, kdy žalobce nepředkládá zásadní nová tvrzení, oproti případům řešeným v Rozhodnutích 1 a 2, jakož i v Rozsudcích 1 a 2, která by svědčila o samostatném výkonu práce dotčených cizinců (nikoli tedy pro žalobce), nepovažuje soud za významný rozdíl mezi pojmy „závislá práce“ dle zákoníku práce a pojmem „závislá činnost“ dle zákona o daních příjmů (k tomu viz také např. bod [37] Rozsudku 1). Stejným způsobem, zejména tedy odkazem na Rozsudek 1, vypořádává soud žalobcovu námitku, že příslušné orgány směřují pojmy práce a závislá práce a pojem závislé práce „extrémně objektivizují“ tak, že v podstatě každý výkon práce je prací závislou (zejména u méně kvalifikovaných či manuálních prací) a pomíjí zmíněné subjektivní hledisko osoby vykonávající práci. K obdobné argumentaci se soud vyjádřil např. v bodě [42] či [50] Rozsudku 1, kde jí rovněž nepřivědčil (srov. také body [37] až [43] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53).
40. Sama o sobě proto nepovažuje Krajský soud v Brně tvrzení žalobce ohledně samostatného výkonu práce, resp. činnosti, účastníků Sdružení (Společnosti) za nosná; nebylo tomu tak ani v případech, kterými se ve vztahu k rozhodnutím orgánů inspekce práce již správní soudy zabývaly. Nelze však přehlédnout, že žalobce svou argumentaci nyní do značné míry staví na zdůrazňování principů legitimního očekávání, právní jistoty apod., což opírá o odkazy na správní akty vydané orgány veřejné moci – finančními úřady, živnostenskými úřady, správami sociálního zabezpečení, oblastními inspektoráty práce apod. Tyto akty byly vydávány jak vůči ostatním účastníkům Sdružení (resp. společníkům), tak vůči žalobci samotnému.
41. V tomto směru lze do jisté míry souhlasit s tím, že zbývající účastníci Sdružení (společníci) nejsou a nebyli účastníky řízení před žalovaným ani nyní před soudem. Předmětem současného soudního přezkumu je daňová povinnost žalobce, nikoli povinnosti zbývajících účastníků Sdružení. Především se však soud domnívá, že samotná registrace účastníků Sdružení (společníků) k DPH, a to dle § 6a písm. b) zákona o DPH (roli zde nehraje nesprávné označení relevantního ustanovení v bodě [38] napadeného rozhodnutí), nemohla vyloučit skutečnost, že účastníci Sdružení vykonávali závislou činnost a žalobce bylo možné považovat za jejich zaměstnavatele.
42. Daný § 6a písm. b) ve znění platném do 31. 12. 2013 stanovoval, že osoba povinná k dani, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne uzavření této smlouvy. Minimálně po formální stránce se tak někteří účastníci Sdružení stali plátcí DPH ještě dle předložené smlouvy o sdružení ze dne 23. 12. 2011 nebo dle předchozí smlouvy ze dne 2. 1. 2007 (resp. později společenské smlouvy ze dne 2. 1. 2014). U těchto účastníků Sdružení bylo možné vycházet z toho, že se stali plátcí DPH, což „stvrdzovali“ tím, že sami

podávali k registraci k DPH dle § 129 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Registrace tedy neproběhla z moci úřední (ten který správce daně tedy sám aktivně nedospěl k závěru o nutnosti registrace k DPH) a v daný okamžik příslušný správce daně nemusel mít dostatek informací k tomu, aby rozporoval tvrzení a údaje registrujících se cizinců.

43. Uvedenou argumentaci soud uvádí také v souvislosti s odkazem žalobce např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, z něhož žalobce akcentoval body [25], [28] a [29], dle nichž: *„Dle § 128 odst. 1 daňového řádu má správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení, doplnění či změně. [...] Správce daně je na druhou stranu povinen zkontrolovat správnost údajů a dokumentů, které mu byly poskytnuty. [...] V projednávané věci byl správce daně povinen před zápisem stěžovatelky do registru plátců DPH ověřit, zda splnila zákonem stanovené podmínky. V prvé řadě bylo nutné ověřit, zda jí svědčí postavení osoby povinné k dani, tj. zda vykonává ekonomickou činnost (§ 5 zákona o DPH).“*
44. I při zohlednění skutečnosti, že je *„stanovení registrační povinnosti [...] podle § 125 – 131 DŘ a s průměrnou judikaturou ESD (např. C-438/09 Dankowski) otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce“* (bod [33] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, publikovaného pod č. 3124/2014 Sb. NSS), zdejší soud nijak nerozporuje závěry formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47. Přesto se však domnívá, že ani ten nemůže představovat rozhodující argument svědčící pro důvodnost žaloby. Nejvyšší správní soud totiž předmětné závěry formuloval (a činil tak v zásadě i v navazující judikatuře) v situaci, kdy na základě svých pochybností, opřených o konkrétní okolnosti, příslušný správce daně zamítal přihlášku k registraci k DPH; jednalo se tedy o situaci opačnou, než jaká je posuzována nyní.
45. V daných souvislostech, které soud blíže vyhodnocuje níže, nelze pominout ani argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, publikovaným pod č. 3612/2017 Sb. NSS. Ten má význam ve dvou ohledech. Jednak konstatuje, že samostatnou činnost profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nemusí se tedy jednat o závislou činnost (viz např. body [34] a [35] zmíněného rozsudku), jednak že *„[j]estliže správce daně umožnil stěžovateli registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost“* (bod [36] citovaného rozsudku).
46. Pro nynější věc Krajský soud v Brně v návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozuje, že žalobcovu dobrou víru nebo legitimní očekávání nemohl založit fakt registrace cizinců k DPH. Jak již bylo uvedeno, registraci k DPH podali cizinci z vlastní iniciativy, kdy rozhodné skutečnosti tvrdili oni sami, nikoli příslušný správce daně, který spíše vystupoval v „evidenční“, nikoli „konstitutivní“ roli. Přitom nelze činnost profesionálního sportovce (samu o sobě z hlediska samostatnosti jejího výkonu hraniční – viz bod [25] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54), tedy „kvalifikovaného“ profesionála, považovat za typově obdobnou pracím (činnostem), které měli pro žalobce vykonávat určené cizinci (viz shora dokazovaná zjištění Státního úřadu inspekce práce a Oblastního inspektorátu); zároveň především v obdobné situaci, zejména v souvislosti s takto definovanou prací či činností (předně ve vazbě na dřívější registraci k DPH a následnému vyměřování DPH), nikoli tedy zcela obecně, lze

vycházet z „implicitního vyjádření“, že ten který daňový subjekt vykonává samostatnou činnost. Právě daňová kontrola, jakožto zvláštní mechanismus směřující ke správnému stanovení daně, pak mohla či měla vést ke zjištění skutečného stavu věci. V daném případě pak, ve vazbě na popsání zjištění orgánů inspekce práce, vedla k závěru, že skutečný stav je jiný než stav deklarovaný. Ze samotné deklarace daňových subjektů, které příslušný správce daně (popř. jiný orgán) svou činností „osvědčí“, tedy nelze dovozovat nějaké významné legitimní očekávání. To platí především v situaci kdy, jak již bylo naznačeno, se na základě speciálních kontrolních mechanismů (nap. daňová kontrola nebo pravomocné závěry o spáchání správního deliktu či přestupku) zjistí, že reálný stav věci je jiný. Nelze také jen z toho, že byla provedena registrace k DPH (a v souladu s ní byla daň i přiznávána či vyměřována), dovozovat, že tato skutečnost do budoucna vylučuje, že by povaha vykonávané činnosti byla jiná než prvotně prezentovaná. Jinak řečeno, ve vazbě primárně na zjištění orgánů inspekce práce, již přezkoumaná správními soudy a „akceptovaná“ daňovými orgány, nebylo možné opírat legitimní očekávání o rozhodnutí vydaná na základě údajů, které měly pouze kamuflovat reálnou situaci (v podrobnostech viz např. Rozsudky 1 a 2). Správní orgány tedy postupovaly v souladu s presumovaným stavem, který se však posléze ukázal nepravdivým. V tomto kontextu je tak irelevantní taktéž námitka povinného zrušení registrace plátce.

47. Uvedené závěry soudu se týkají i dalších případů, pokud v souvislosti s činností dotčených cizinců jiné správní orgány vydávaly nějaká rozhodnutí. Platí to např. o rozhodnutích orgánů na poli pobytu cizinců. V tomto kontextu soud hodnotí rovněž rozhodnutí Komise ze dne 9. 6. 2016, č. j. MV-86533-13/SO-2012, jak je zmíněno v pod bodem i) v odstavci 31. tohoto rozsudku. Komise jím sice rušila prvostupňové rozhodnutí z toho důvodu, že u dotčeného cizince nebylo k okamžiku rozhodování postaveno najisto, zda je jeho činnost v rámci Sdružení (Společnosti) výkonem závislé práce – to však soud nemůže považovat za rozhodující. Komise totiž v tomto řízení hodnotila závěry prvostupňového orgánu, které shledala jako „zcela nedostatečné“ z pohledu požadavku na odůvodnění správního orgánu dle § 68 odst. 3 správního řádu, a tedy jako nepřezkoumatelné. Komise tak – ve svém toliko kasačním rozhodnutí, kterým věc vracela prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení – žádné definitivní, autoritativní a pravomocné závěry nezaujala. Pouze na okraj soud zmiňuje, že dané rozhodnutí Komise vydala ještě před vydáním Rozsudku 1, v jehož světle (a ve světle dalších zde zmíněných soudních rozhodnutí) je možné věc kontextuálně posuzovat.
48. Žalobce také namítal, že dle kontrolního zjištění Oblastního inspektorátu ze dne 6. 8. 2010 žalobce zastupoval osoby samostatně výdělečně činné, které nebyly jeho zaměstnanci, a nebylo s nimi zahájeno správní řízení o spáchání přestupku, tudíž neexistuje ani žádné rozhodnutí o tom, že se tyto osoby výkonu nelegální práce dopustily. Z toho žalobce dovozoval, že i Oblastní inspektorát nejdříve posuzoval činnost účastníků Sdružení jako samostatnou ekonomickou činnost.
49. K argumentaci uvedené v předchozím odstavci soud sděluje, že v nyní projednávaném případě vycházel žalovaný ze zjištění (rozhodnutí) Oblastního inspektorátu, který provedl kontrolu dne 17. 7. 2012 (rozhodnutí Oblastního inspektorátu ze dne 15. 1. 2014, č. j. 10702/9.30/13/14.3-RZ), resp. dne 26. 6. 2014 (rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, č. j. 13322/9.30/15-47). Tvzení žalobce ohledně kontroly ze dne 6. 8. 2010 tak nejsou aktuální také plně relevantní, a to také podobně jako v případě argumentace opírající se o registraci k DPH. Je zjevné, že v případě odvíjejícím se od kontroly ze dne 6. 8. 2010 Oblastní

inspektorát zřejmě vycházel toliko z prezentovaného stavu a následně ve věci nevydal žádné pravomocné rozhodnutí. K dané otázce se ostatně zdejší soud vyjádřil již v bodě 94. Rozsudku 2. Zde uvedl: „Na věci také nemění nic žalobcem namítané postupy Inspektorátu z roku 2010. [...] Formulace uvedené v tehdejší protokol o kontrole, resp. následné nezahájení řízení obdobného jako nyní posuzovaného řízení se žalobcem ani s některým z cizinců zjištěných na pracovišti v Modřicích, nemůže bez dalšího znamenat nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí (tyto závěry soud uvádí rovněž k námitce v čl. IX doplnění žaloby týkající se řízení o přestupku pana S. M. a dalších společníků). Soud posuzuje nynější řízení a rozhodnutí a nemůže se vyjadřovat k (ne)správnosti dřívějších či jiných postupů Inspektorátu. Daná žalobcem uváděná argumentace ostatně opět ilustruje dlouhodobou povahu jeho činnosti a účastníků sdružení (společnosti).“

50. S tím souvisí i žalobcova další argumentace týkající se toho, že neexistuje rozhodnutí, dle kterého by se některá z osob působících v rámci Společnosti (či ve Sdružení) dopustila nelegální práce, resp. v tomto směru nebyla ani žádná řízení zahájena popř. ukončena meritorním závěrem, potažmo že k závěru o tom, že žalobce umožnil výkon nelegální práce, by bylo možné dospět až po pravomocném rozhodnutí o tom, že někdo nelegální práci vykonával.
51. Zde soud uvádí, že se s obdobnými námitkami vypořádával již v Rozsudku 2. V jeho bodech 114. a 115., které lze přiměřeně aplikovat i na nynější případ, uvedl: „Předně se tak soud domnívá, že se v případě řízení o eventuálním přestupku cizinců a řízení o správním deliktu žalobce jednalo o rozdílná a na sobě nezávislá řízení. U skutkových podstat dle § 139 a § 140 zákona o zaměstnanosti se jedná o dvě různé věci. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že na věc lze analogicky vztáhnout závěry formulované v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2014, č. j. 22 A 77/2013-50, dle kterého [p]rojednávané řízení o přestupku je na žalobcem zmíněném řízení o správním deliktu vedeném s kontrolovanou osobou zcela nezávislé a průběh řízení o správním deliktu nemá na průběh řízení o přestupku žádný vliv. V žádném případě nelze souhlasit s názorem žalobce v tom, že závislá práce žalobce pro účely přestupkového řízení měla být prokázána právě rozhodnutím o správním deliktu kontrolované osoby. [...] Soud k dané otázce také uvádí, že přijetí názoru žalobce by znamenalo akceptování logicky nevyřešitelné ‚smyčky‘, jakési ‚Hlavy XXII‘ v rámci právní úpravy a činnosti orgánů inspekce práce: Podle této teze dokud by nebylo rozhodnuto o přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, tedy o výkonu nelegální práce fyzické osoby, nebylo by možné rozhodnout o správním deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, tedy o umožnění výkonu nelegální práce a naopak. Zjevná absurdnost takové úvahy je rovněž důvodem pro její nepřijetí jako validního argumentu. Žalobce se zároveň nemůže domáhat, aby se třetími osobami bylo zahájeno správní řízení ve věci jejich možného přestupku, či takové osoby byly sankcionovány, resp. nemá právo na to, aby takové řízení bylo zahájeno, tudíž soud neakceptuje ani související žalobní námitky, v nichž se žalobce táže, proč Inspektorát taková řízení nezahájil (to soud uvádí opět též k námitce v čl. IX doplnění žaloby týkající se řízení o přestupku pana S. M. a dalších společníků).“
52. V bodě 118. Rozsudku 2 pak zdejší soud uvedl: „Volně s danou námitkou souvisí i argumentace uvedená v čl. XII. doplnění žaloby a zahrnující též věc ‚SHYPOT‘. Nelze totiž dle soudu usuzovat na to, že když ve vztahu k jednotlivým cizincům nebylo zahájeno řízení o přestupku spočívajícím ve výkonu nelegální práce, znamená to, že tyto osoby se ničeho nelegálního nedopustily, a ničeho se nemohl dopustit ani žalobce. Nezahájení řízení totiž dle soudu neznamena autoritativní rozhodnutí o tom, že třetí osoba nic nespáchala (na okraj soud

uvádí, že praktické i právní důvody pro nezahájení řízení v případě jednotlivých cizinců, kteří se eventuálně mohli dopustit přestupku spočívajícího ve výkonu nelegální práce, jsou rozvedeny např. v usnesení Policie ČR, Městského ředitelství policie Ostrava, oddělení hospodářské kriminality ze dne 4. 12. 2018, č. j. KRPT-218399-11/TČ-2018-070781, kterážto soud provedl k důkazu; tyto důvody nikterak neimplikují to, že se jiná osoba nedopustila správního deliktu v podobě umožnění výkonu nelegální práce). Na jiných místech tohoto rozsudku soud opakovaně a podrobněji uvádí, že řízení o věcech ‚nelegálního zaměstnavatele‘ a ‚nelegálního pracovníka‘ jsou na sobě relativně nezávislá (byť do jisté míry související); nelze také rozhodnutí o správním deliktu (přestupku) takového zaměstnavatele bez dalšího podmiňovat rozhodnutím o přestupku takového zaměstnance a naopak [viz část V. f) tohoto rozsudku]. Také se nelze domáhat toho, aby s jinou osobou bylo zahájeno sankční řízení.“ Soud tu také doplňuje, že citovanými body Rozsudku 2 se vypořádával i s argumentací opakovanou nyní, opírající se o § 57 správního řádu, resp. o soudní řízení ve věci SHYPOT (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Ads 404/2017-31).

53. Nad rámec výše uvedeného tak soud souhlasí s vyjádřením žalovaného, že otázka případného zahájení nebo nezahájení správního řízení s účastníky Sdružení (společníky) nebyla předmětem posuzovaného řízení a pro nynější věc tak není relevantní. Pokud pak byla příslušná řízení o přestupku odložena toliko z důvodu uplynutí zákonné lhůty, nemůže to jít k tíži žalovaného; obdobně to platí rovněž pro další případy, kdy by orgány inspekce práce ve věci rozhodly nemeritorně (zastavení řízení apod.), nebo v případě, že by ani řízení nezahájily. To, zda Oblastní inspektorát práce posuzoval nejdříve činnost účastníků Sdružení (společníků) jako samostatnou ekonomickou činnost, nebo nikoli, nic nevypovídá o později zjištěných skutečnostech, na základě kterých byl vydán platební výměr, resp. žalobou napadené rozhodnutí. Dané žalobcovy námitky proto nejsou důvodné, a to platí i v případě, pokud se vezmou v potaz rozhodnutí zmíněná pod body ii) a iii) v odstavci 31. tohoto rozsudku. V nich, v souvislosti s účastenstvím cizince v řízení vedeném s žalobcem pro podezření ze spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, správní orgány konstatovaly toliko následující: „[T]ím, kdo se může správního deliktu dopustit, je toliko právnická nebo fyzická osoba, která nelegální práci mohla umožnit, nikoli ta osoba, která nelegální práci mohla vykonávat. Popsaného správního deliktu, tedy umožnění výkonu nelegální práce, se může s ohledem na ustálenou soudní judikaturu, zejména konkretizaci skutku, dopustit pouze jedna osoba [...], kdežto počet fyzických osob, jimž nelegální práce byla umožňována, není, a to ani z logiky věci, limitován. Z provedených důkazů je zřejmé, že P. T. L. [...] mohl nelegální práci vykonávat a JUDr. E. P. je v podezření, že nelegální práci umožňoval.“ Dle Státního úřadu inspekce práce tak nemohl být daný cizinec nijak tímto řízením dotčen na svých právech, a proto mu nenáleželo postavení účastníka řízení. Nic víc z daných rozhodnutí nevyplývá. Řízení ve věci umožnění výkonu nelegální práce na straně jedné a ve věci výkonu nelegální práce na straně druhé sice spolu úzce souvisejí, nikoli však zcela mechanicky a tak, jak to interpretuje žalobce. I bez rozhodnutí o tom, že se někdo dopustil výkonu nelegální práce, lze vést s jinou osobou řízení o otázce umožnění výkonu nelegální práce a také v tomto smyslu rozhodnout.
54. Pakliže žalobce uvádí, že není pravda, že by zastupoval účastníky Sdružení (společníky) před správcem daně na základě plné moci, pak se soud v souladu s žalovaným domnívá, že otázka případného zastupování účastníků Sdružení (Společnosti) není relevantní pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť není způsobila jakkoli zpochybnit závěr stran správního doměření daňové povinnosti žalobci, které je

předmětem nynějšího soudního přezkumu [sám žalobce zároveň v žalobě výslovně uvádí, že byl dle § 26 odst. 1 písm. c) daňového řádu ustanoven zástupcem některých cizinců, proto nelze vyloučit, že za ně mohl procesně relevantními kroky upozorňovat na nesprávné vyměření daně, a to i v souvislosti s vlastní věcí; neučinil tak ale]. Bez ohledu na žalobcem tvrzený selektivní postup správce daně k posuzování činností jednotlivých účastníků Sdružení uvádí soud, že ve vztahu k nyní přezkoumávané věci považuje zjištění správce daně a žalovaného a jejich závěry za přiléhavé (blíže viz shora). K takto nadnesené otázce se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil. I kdyby přitom některé závěry žalovaného ohledně rozdílnosti různých úklidových prací, na což poukazoval žalobce, nepředstavovaly zcela přiléhavé úvahy, je dle soudu rozhodující, že v nynějším případě nebylo o povaze posuzovaných úklidových prací (jakož závislé činnosti) pochyb s přihlédnutím ke zjištěním orgánů inspekce práce, s nimž se ztotožnily i správní soudy.

55. K argumentaci žalobce nadnesené v daňovém řízení a naznačené v předchozím odstavci, která se týká toho, jak byla stanovována daňová povinnost jednotlivých účastníků Sdružení (společníků) – vyměřování DPH těmto osobám a zároveň následně konkrétně zvolené zdaňování žalobce v režimu daně z příjmů fyzických osob, resp. nepřehodnocování závěrů ohledně daňové povinnosti u jiných účastníků Sdružení (společníků) –, odkazuje soud přiměřeně na body [17] a [18] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 1 Afs 9/2011-199: „*Krajský soud k tomu uvedl, že stěžovatelka byla povinna srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z částek vyplacených osobám, o kterých bylo zjištěno, že u stěžovatelky působí v závislé činnosti. Zakazuje-li § 45 zákona o správě daní a poplatků přenášet daňovou povinnost na jiné osoby, pak bylo povinností stěžovatelky srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Jestliže tak stěžovatelka nečinila, stala se daňovým dlužníkem. Není tedy možné argumentovat, že jiné osoby za stěžovatelku splnily její daňovou povinnost. Daňové kontrole byla podrobena stěžovatelka, nikoliv její zaměstnanci. Proto v rámci této daňové kontroly nebylo možné vydat dodatečné platební výměry pro dotčené fyzické osoby. Dodatečné platební výměry totiž nelze vydat mimo daňové řízení, uzavřel krajský soud. [...] S tímto závěrem krajského soudu nutno plně souhlasit. Zdejší soud k tomu dodává, že správce daně nehodnotil – jak se stěžovatelka mylně domnívá – týž vztah jinak ve vztahu ke stěžovatelce a jinak ve vztahu k osobám vykonávajícím pro stěžovatelku zemědělské práce. Správce daně hodnotil tento vztah pouze v daňovém řízení se stěžovatelkou. Ostatně jen toto daňové řízení bylo předmětem řízení před správním soudem. Právě v tomto řízení, na základě důkazů v tomto řízení získaných, správce daně a posléze žalovaný konstatoval, že se jedná o vztah obdobný vztahu pracovnímu, pročez na něj aplikoval § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně neprovedl kontrolu vůči dotčeným fyzickým osobám. Tyto osoby daň řádně přiznaly a k dalšímu prověřování neshledal správce daně v dané době důvod. Otázka, zda s ohledem na výsledek daňového řízení u stěžovatelky správce daně následně zahájil či nezahájil daňové řízení ve vztahu k dotčeným fyzickým osobám, je otázkou zcela nezávislou na nyní projednávané věci. Pokud by se snad dotčené osoby včas a procesně řádně domáhaly přehodnocení své daňové povinnosti, a pokud by snad správce daně jejich právní postavení posoudil odlišně od závěru, ke kterému došel v kauze stěžovatelky, mohly by jistě tyto osoby právem argumentovat svévolí správce daně. Takovýto eventuální argument by však zazněl v řízení zcela jiném; v každém případě v tomto řízení pro něj není žádný prostor.*“
56. Nad rámec shora specifikovaných žalobních bodů soud neshledal ani pochybení, k nimž by měl přihlížet z moci úřední. To se týká i údajné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu nedostatečných skutkových zjištění, která byla důsledkem neprovedení výslechů

jednotlivých osob, vůči nimž měl žalobce vystupovat v „nadřízeném“ postavení, tedy těch, které pro něj měly vykonávat závislou činnost. Zde je třeba znovu zopakovat, že zjištění orgánů inspekce práce, z nichž žalovaný vycházel, soudy opakovaně shledaly přesvědčivými (proto, v návaznosti na výše uvedené, nepovažuje soud napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné z toho důvodu, že by naprosto konkrétně nespécifikovalo, kteří konkrétní cizinci a ve které dny měli pro žalobce vykonávat jakou závislou činnost – ze všech zjištění správních orgánů a soudů se podává, že z povahy věci se jednalo o všechny účastníky Sdružení či společníky, kteří v tom kterém zdaňovacím období vykonávali práce v areálu společnosti Vodňanská drůbež, které posléze tomuto odběrateli fakturoval žalobce, a jimž v tomto smyslu žalobce uděloval pokyny). Žádné zásadní pochybnosti tu tedy nevznikaly; soud pak připomíná, že v daňovém řízení tížilo břemeno tvrzení a dokazování zejména žalobce jakožto daňový subjekt, ten však žádné dokazování prostřednictvím výslechů svědků nenavrhol a nenavrhl. Za těchto podmínek nemůže soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, považovat nevyslechnutí svědků správcem daně či žalovaným z vlastní iniciativy za pochybení, jehož důsledkem by byly např. vady tvrzené žalobcem.

57. V návaznosti na předchozí odstavec soud v konkrétnostech uvádí, že na věci nemůže nic změnit ani argumentace vyvozovaná z dokumentů zmíněných v bodě 31. tohoto rozsudku (pod body iv) a v). Je sice pravdou, že Oblastní inspektorát provedl výslech jedné z osob, jimž měl dle původního zahájení řízení žalobce umožnit výkon nelegální práce, a na základě toho řízení částečně zastavil, neboť nebylo možné „soudit, že to byl právě účastník řízení [žalobce], vůči kterému by měly být všechny definiční znaky závislé práce naplněny“. Výslech tu sice vedl ke konstatovanému závěru, avšak nijak nevylučuje výkon závislé práce, toliko konstatuje, že není možné příslušný delikt prokázat právě žalobci; nadto se týká zcela konkrétního případu, u něhož byla skutková zjištění a důkazní situace zjevně odlišná od nyní projednávaného případu. Jako příliš odvážnou a zcela spekulativní proto soud hodnotí žalobcovu úvahu, že kdyby správce daně v jím projednávané věci provedl důkazy svědeckou výpovědí, nutně by to muselo vést k závěru, že dotčené osoby pro žalobce závislou činnost nevykonávaly.

VI. Závěr a náklady řízení

58. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
59. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl 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, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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.

Brno 19. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu