



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **EPIMA, družstvo služeb**, IČO: 25347977
sídlem Řípská 1153/20a, 627 00 Brno
zastoupený **DRAMOD, s.r.o.**, IČO: 29263506
sídlem Tuřanka 1222/115, 627 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2019, č. j. 52507/19/5200-10421-709052,

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 ze dne 2. 10. 2018, č. j. 4265073/18/3002-50525-712180, na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014; tímto dodatečným platebním výměrem správce daně stanovil žalobci k přímé úhradě daň ve výši 473 580 Kč a současně mu stanovil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 94 716 Kč.

2. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že dne 26. 2. 2016 správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2012, 2013 a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014.
3. Přitom žalobce působil od 2. 1. 2014 jako správce společnosti společníků Servis Group (dále jen „Společnost“), která byla založena dne 2. 1. 2014 společenskou smlouvou (dále také jen „Smlouva“) dle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Jako správce byl dle uvedené Smlouvy oprávněn jménem Společnosti vystupovat ve vztahu k třetím osobám. Dle odst. I bodu 2) Smlouva navazuje na smlouvu o sdružení (dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník), která byla uzavřena dne 2. 1. 2007 (dále jen „Smlouva o sdružení“), včetně navazujících smlouvy ze dne 23. 12. 2011. Vedoucím tohoto sdružení dle Smlouvy o sdružení (dále jen „Sdružení“) byl JUDr. E. P., který v roce 2014 rovněž působil jako statutární orgán (předseda družstva) žalobce.
4. Dle napadeného rozhodnutí v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že dne 17. 7. 2012 provedl Oblastní inspektorát práce pro Jihomoravský kraj a Zlínský kraj (dále jen „Oblastní inspektorát“) v areálu společnosti Vodňanská drůbež, a.s. (dále jen „Vodňanská drůbež“) na adrese Chrlická 522 v Modřicích kontrolu dle § 5 odst. 1 písm. a) v rozsahu § 3 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění účinném do 30. 4. 2014 (dále jen „zákon o inspekci práce“) a podle § 125 v rozsahu § 126 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“). Toho dne měli být na předmětném pracovišti zjištěni při výkonu práce mimo jiných osob také cizinci vietnamské státní příslušnosti (23 osob). Do záznamů o skutečnostech zjištěných při kontrole tito uvedli, že práci (porcování a vykostování kuřat, zpracování uzenin) vykonávali pro JUDr. E. P.. JUDr. P. nevykonával pro objednatele (Vodňanská drůbež) osobně žádné práce, ale byl osobou zmocněnou jednat jménem účastníků sdružení. V následně vyhotoveném protokolu o výsledku této kontroly Oblastní inspektorát uvedl, že daní cizinci, ačkoli osoby samostatně výdělečně činné a účastníci Sdružení, vykonávali činnost vykazující znaky závislé činnosti a vykonávali ji pro kontrolovaný daňový subjekt, tj. pro JUDr. P., který jim tak umožnil výkon nelegální práce. Proto bylo s JUDr. P. zahájeno správní řízení, jehož výsledkem bylo rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 15. 1. 2014. V něm Oblastní inspektorát konstatoval, že JUDr. P. umožnil cizincům, zjištěným při kontrole na pracovišti v provozovně subjektu Vodňanská drůbež dne 17. 7. 2012 výkon závislé práce, jak ji definuje § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“).
5. Proti tomuto rozhodnutí Oblastního inspektorátu se JUDr. P. odvolal, avšak Státní úřad inspekce práce svým rozhodnutím ze dne 5. 5. 2014, č. j. 918/1.30/14/14.3 odvolání zamítl a rozhodnutí Oblastního inspektorátu ze dne 15. 1. 2014 potvrdil. Proti rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce podal JUDr. P. žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 13. 9. 2016, č. j. 36 Ad 39/2014-73, publikovaným pod č. 3553/2017 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz),

zamítl. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53, který tak potvrdil, že charakter práce, kterou vykonávali cizinci na pracovišti v provozovně společnosti Vodňanská drůbež, splňoval znaky závislé práce, a že cizinci nevykonávali práci jako osoby samostatně výdělečně činné v rámci Sdružení, ale vykonávali práci pro JUDr. P. (následnou ústavní stížnosti odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 19. 9. 2017, sp. zn. II. ÚS 1261/17; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

6. Kontrolní nález v předmětné provozovně pracovníci Oblastního inspektorátu učinili dne 17. 7. 2012. Dle správce daně bylo více než zřejmé, že činnost Sdružení v téže podobě probíhala průběžně po celý rok 2012 i 2013 a navazovala na stejné aktivity sdružení z roků předcházejících, protože někteří cizinci, kteří byli zastiženi při kontrole pracovníky oblastního inspektorátu práce, vypověděli, že tuto práci vykonávají již od roku 2008 či 2009, kdy už sdružení fyzických osob dle Smlouvy o sdružení ze dne 2. 1. 2007 existovalo. Účastníci Sdružení se na různých pracovních pozicích střídali ve více směnách. Nejednalo se o žádnou specializovanou práci, ale o práce rutinního charakteru. K těm se řadí i úklidové práce v areálu provozovny korporace Vodňanská drůbež (mytí košů, přepravek, sanitace provozu), které též vykonávali účastníci Sdružení. Organizaci těchto prací zajišťoval JUDr. P., samotná činnost tak probíhala na stejných principech jako u činnosti spojené se zpracováním masa. Fakturováno bylo též měsíčně dle protokolů o předání, účastníci sdružení dostávali měsíční odměny odcházející z účtu, kterým disponoval JUDr. P., na jejich osobní účty.
7. Dle napadeného rozhodnutí stejná činnost vykonávaná účastníky sdružení (opracování masa i úklidové a sanitární služby) pokračovala v nezměněné podobě i nadále v roce 2014, neboť dne 26. 6. 2014 učinil Oblastní inspektorát opětovnou kontrolu v dané provozovně a zjistil, že ačkoli JUDr. P. za zjištěný správní delikt (umožnění výkonu nelegální práce, výkonu závislé práce mimo pracovněprávní vztahy) z roku 2012 uložil pokutu, v této činnosti JUDr. P. pokračoval. Na základě kontroly ze dne 26. 6. 2014 vydal Oblastní inspektorát rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, č. j. 13322/9.30/15-47, v němž uvedl, že se JUDr. P. dopustil správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, když dne 26. 6. 2014 na pracovišti areálu společnosti Vodňanská drůbež umožnil výkon nelegální práce fyzickým osobám, uvedeným v tomto rozhodnutí, výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy. Proti tomuto rozhodnutí se JUDr. P. dne 13. 5. 2016 odvolal. Státní úřad inspekce práce poté svým rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č. j. 4356/1.30/16-13, odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.
8. Dále napadené rozhodnutí žalovaného uvádí, že i když po celý rok 2014 měl být hlavním účastníkem Společnosti žalobce, fakturoval práci korporaci Vodňanská drůbež za období leden až listopad roku 2014 JUDr. P. Tento také byl v měsících leden až listopad roku 2014 se společností Vodňanská drůbež smluvně vázán a vystavoval jí faktury za vykonané služby. Vodňanská drůbež prováděla úhrady za tyto faktury na účet JUDr. P., který poté zasílal peněžní prostředky na účet žalobci, který jako hlavní společník vyplácel finanční prostředky ostatním společníkům.
9. Napadené rozhodnutí taktéž uvádí, že dle § 3 zákoníku práce může být závislá práce vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Na základě výše uvedeného bylo dle správce daně zřejmé, že JUDr. E. P. vystupoval ve vztahu ke společníkům Společnosti, jimž umožnil výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy v areálu Vodňanské drůbeže v pozici zaměstnavatele v

měsících leden až listopad 2014. Protože Společnost, ve které působil žalobce jako správce společnosti, ve výše uvedené činnosti pokračovala i v měsíci prosinci roku 2014, kdy už byl žalobce se společností Vodňanská drůbež smluvně vázán a fakturoval místo JUDr. P. za vykonané služby, považoval správce daně v tomto měsíci za zaměstnavatele právě žalobce. Z tohoto důvodu správce daně posoudil příjem za práci společníků Společnosti, kteří pracovali dle předložených seznamů v areálu Vodňanské drůbeže v období prosince roku 2014, jako příjem ze závislé činnosti.

10. Proto také správce daně a poté žalovaný rozhodli tak, jak je uvedeno v bodě 1. tohoto rozsudku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

11. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
12. 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 Společnosti (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 (členové Společnosti) 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 členů Společnosti (účastníků Sdružení) následovalo na odůvodnění spočívající v tom, že splnění podmínky ke zrušení registrace je vázáno na ukončení členství ve Společnosti (či účastenství ve Sdružení).
13. Nelze dle žalobce pominout také to, že všichni společníci podávali pravidelně přiznání k DPH (v tomto smyslu správní orgány ignorovaly tisíce svých aktů, dle kterých byla činnost členů Společnosti či 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 společníci vykonávají. Je vědomě lživé tvrzení správce daně, že se plátcovství DPH týká jiné ekonomické činnosti společníků (resp. účastníků Sdružení). Pokud by správce daně zjistil, že společníci 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 členů Společnosti.

14. Taktéž Oblastní inspektorát v jednotlivých písemnostech o kontrole uváděl, že kontrolovaná osoba (tou dobou JUDr. P.) 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 JUDr. P. nebyl zaměstnavatelem – v této věci ani nebylo zahájeno žádné sankční řízení; proti tomu však stojí závěry žalovaného a správce daně, které žalobci postavení zaměstnavatele společníků Společnosti přisuzují. 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, 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, pročez nebylo ani možné hovořit o tom, že se žalobce dopustil umožnění výkonu nelegální práce (pokud snad orgány inspekce práce řízení v obdobných věcech odkládaly z důvodu zániku odpovědnosti za přestupek, nastala situace, kdy nebylo prokázáno spáchání přestupku výkonu nelegální práce – žalobce tedy měl umožnit něco, co se nestalo). 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.
15. 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.
16. 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.
17. 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“). K tomu, jak se to s danou problematikou má, a jak by měl správce daně v této souvislosti postupovat, odkázal žalobce v podrobnostech na 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 posledně

zmíněného rozhodnutí 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. Jak již bylo řečeno, v situaci, kdy správce daně dotčeným osobám umožnil registraci k DPH, postupoval v intencích daných rozsudků Nejvyššího správního soudu a implicitně tím vyjádřil, že tito společníci provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. O této samostatné činnosti ostatně svědčí i další rozhodnutí správních orgánů, včetně správce daně.

18. Ve vztahu k žalovanému je třeba zdůraznit § 9 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který stanoví, že správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Svým rozhodnutím žalovaný předmětnou povinnost popírá. Nadto tvrzení, že žalobce umožnil výkon nelegální práce, je v rozporu se skutečností – ani jeden z účastníků Sdružení či Společnosti nebyl uznán vinným z přestupku spočívajícího ve výkonu nelegální práce. Je pak případně věcí toliko správních orgánů a jejich odpovědnosti, pokud postupovaly protizákonně a tento jejich protizákonný postup tolerovaly i soudy.
19. S tím souvisí i skutečnost, že nenastala žádná ze skutečností předvídaných § 106 zákona o DPH tak, aby bylo možné zrušit registraci společníků k DPH. Z toho vyplývá, že všichni účastníci Sdružení a společníci po celou dobu své účasti ve Sdružení nebo ve Společnosti plnili podmínky, za kterých byli registrováni k DPH, tedy po celou dobu byli osobami povinnými k dani a plátcí DPH. Nemohli tedy být považováni za zaměstnance.
20. Přestože se žalovaný v napadeném rozhodnutí opírá výhradně o rozhodnutí orgánů na úseku zaměstnanosti, rozšiřuje tato rozhodnutí na všechny pracovníky, kteří vykonávali práci v areálu společnosti Vodňanská drůbež a na celou dobu jejich působení ve Sdružení a Společnosti. To vše i přesto, že např. u S. M. bylo samotným Oblastním inspektorátem řízení zastaveno, tedy k výkonu nelegální práce nedošlo, tedy mu ani nemohl výkon takové práce být umožněn. Dále také žalovaný uvádí, jak bylo zmíněné výše, že také úklidové práce a sanitární služby v areálu Vodňanské drůbeže jsou práce rutinního charakteru, na rozdíl od úklidových prací, které vykonávali jiní společníci Společnosti např. v hotelu Avanti. Z uvedeného je patrné, že žalovaný ani nemá snahu zabývat se složitostí jednotlivých činností vykonávaných jednotlivými společníky.
21. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uváděl, že řízení o případných přestupcích osob, kterým měl být umožněn výkon nelegální práce, byla odložena toliko z důvodu uplynutí zákonné lhůty, pak by měl uvést, kdy přesně začala plynout zákonná prekluzivní lhůta, a kdy tato lhůta uplynula. Místo toho tvrdí, že výkonu nelegální práce se účastníci Sdružení a Společnosti dopouštěli po celou dobu v letech 2012, 2013 a 2014, ačkoliv pro to neexistuje naprosto žádný důkaz. Pokud by tomu tak bylo, nemohla by být řízení o přestupku odložena z důvodu uplynutí zákonné lhůty.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a žalobcova replika

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl, neboť není důvodná.
23. V prvé řadě označil žalovaný za nedůvodnou námitku tvrdící uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti. Tuto námitku žalobce nijak nerozvádí, nezmínil ji ani v průběhu daňového řízení a nadto je nedůvodná s přihlédnutím ke konkrétním

okolnostem věci a pravidly vyplývajícími z § 148 odst. 2 písm. a) a § 148 odst. 3 daňového řádu.

24. Za podobně nedostatečně odůvodněnou (a tedy nedůvodnou) označil žalovaný námitku, dle níž nebyl ve věci správně a úplně zjištěn skutkový a právní stav. Zde žalovaný v podrobnostech odkázal na zjištění orgánů inspekce práce, z nichž vycházel, a také na rozhodnutí Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu, která tato zjištění aprobovala.
25. V návaznosti na výše uvedené konstatoval žalovaný, že dle konstantní judikatury i správní praxe pro kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů pod § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným a základním rysem závislé činnosti je skutečnost, že tato 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. Nadřízenost JUDr. P. a podřízenost jednotlivých cizinců považoval Oblastní inspektorát i Státní úřad inspekce práce v jimi šetřených případech za prokázanou. Cizinci byli dle Oblastního inspektorátu plně závislí na JUDr. P., jen tento znal vzhledem k jednání se společností Vodňanská drůbež, kdy bude drůbež na pracoviště navážena, a tento musel zajistit dostatečné personální obsazení pracoviště. Nedostatečná jazyková a právní vybavenost cizinců na pracovišti ukazuje na jejich plnou závislost na JUDr. P., když tento za tyto „podnikatele“ vše zajišťoval. Podřízenost jednotlivých cizinců vůči JUDr. P. se projevuje též v hospodářské závislosti na něm, neboť tito byli odměňováni na základě vykonané práce, a to pravidelně. Správce daně následně v rámci daňové kontroly prováděné u žalobce zjistil, že JUDr. P. pokračoval od prosince roku 2014 v naprosto stejné (nadřízené) činnosti, pouze pod hlavičkou žalobce, jehož byl předsedou. Z tohoto důvodu posoudil správce daně příjmy cizinců jako příjmy z obdobného poměru vyplacené žalobcem jako plátcem daně. Období se váže k datu 25. 11. 2014, kdy žalobce uzavřel „Rámcovou smlouvu o dílo“ a „Smlouvu o dílo“ se společností Vodňanská drůbež a pokračoval v zabezpečování sjednaných služeb stejně jako JUDr. P. v předchozích letech.
26. Za důvodnou pak žalovaný nepovažoval ani argumentační linii rozvíjející otázku registrace cizinců k DPH, či skutečnost, že výkon nelegální práce neměl být dotčeným cizincům nikdy žádný orgánem prokázán. Není důvodná ani námitka týkající se zjištění Oblastního inspektorátu z roku 2010.
27. Jak uvedl žalovaný již v napadeném rozhodnutí, kontrolní zjištění správce daně se vztahovalo pouze na pracovníky, kteří vykonávali práci v areálu Vodňanské drůbeže, nikoliv na všechny společníky Společnosti. Seznam pracovníků, kteří v roce 2014 pracovali v areálu společnosti Vodňanská drůbež, správce daně získal nahlédnutím do spisu vedeného ke kontrole daně z příjmů právnických osob. Žalobce přitom v žalobě uvádí, že získání jakéhokoli podkladu pro rozhodnutí pouhým nahlédnutím do jiného spisu považuje za nedostatečné. Zde je však třeba odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, publikovaného pod č. 2277/2011 Sb. NSS.
28. Žalovaný své vyjádření uzavřel tak, že z napadeného rozhodnutí i ze správního spisu je zřejmé, že správce daně se věcí řádně zabýval a dospěl k jednoznačnému závěru.

Postupoval přitom v souladu s příslušnými právními předpisy a své rozhodnutí dostatečně odůvodnil.

29. Ve věci podal žalobce repliku. V ní poukázal především na to, že ve vztahu k jednotlivým účastníkům Sdružení či společníkům bylo vydáno mnoho aktů veřejné moci. Tyto osoby se danými akty vždy přesně řídily. S daňovou problematikou pak v daném případě úzce souvisí i otázky pobytu (podnikajících) cizinců na území České republiky. Dle žalobce tak, i přes povinnost soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání daňových povinností daňových subjektů, ve spojení s vyměřování daní jednotlivým cizincům, nedospěly v minulosti daňové ani pobytové orgány, popř. orgány sociálního zabezpečení, k závěrům o tom, že by dotčení cizinci nebyli osobami samostatně výdělečně činnými. Toho se týká i opakovaně zmiňovaná skutečnost, že s danými cizinci nebylo nikdy vedeno řízení o přestupku spočívajícím ve výkonu nelegální práce.

IV. Ústní jednání

30. Ústní jednání ve věci proběhlo dne 25. 5. 2022. Žalobce i žalovaný v jeho rámci navázali na svá dosavadní písemná podání, která učinili před soudem, resp. na argumentaci, kterou uplatňovali již rámci daňového řízení.
31. Žalobce především zdůraznil, že žalovaný zcela nesprávně vyhodnotil příjmy společníků jako příjmy ze závislé činnosti, ačkoli je dříve správce daně považoval za osoby samostatně výdělečně činné a takto je také registroval k DPH – i tento fakt ostatně svědčí o tom, že šlo o samostatnou, nikoli závislou, činnost, což koneckonců daňové orgány v minulosti „osvědčily“ svými vlastními postupy. V této souvislosti žalobce zmínil, že prvotním předpokladem pro registraci k DPH dle § 6a zákona o DPH je to, že registrovaná osoba je osobou samostatně výdělečně činnou. Takto ostatně byly i příslušné příjmy vypláceny – jako příjmy z podnikání –, takto byly zdaňovány a tímto způsobem o nich žalobce také účtoval. Přitom žalovaný, na kterém v tomto ohledu spočívalo důkazní břemeno, nijak nedoložil, že by šlo o příjmy ze závislé činnosti.
32. Pakliže žalovaný hovoří o tom, že v případě společníků šlo o závislou činnost, nikterak v tomto směru neuvádí, kdo společníkům vydával příkazy; žalobce je nikdy nevydal. Příkazy případně vydávala jen Vodňanská drůbež, i tak ale stále v případě společníků šlo o osoby samostatně výdělečně činné. Je dle žalobce také třeba zdůraznit, že Vodňanská drůbež nebyla uživatelem údajné závislé práce a žalobce nebylo možno považovat za období „agentury práce“, neboť Vodňanská drůbež uzavírala smlouvy přímo se společníky a pokud někdo něco vyplácel, tak to byla právě jmenovaná společnost.
33. Dle žalobce žalovaný také vychází pouze z rozhodnutí, která svědčí jeho závěrům, ostatní však ignoruje (např. rozhodnutí ve věci „M.“). Taktéž žalovaný pomíjí, že žalobce byl členem Společnosti po celý rok 2014, ale za plátce je považován pouze za prosinec 2014. V tomto směru panují nejasnosti v závěrech žalovaného a celý jeho postup lze považovat za rozporný s § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť je cílem a výsledkem nebylo správné zjištění a stanovení daně. S tím souvisí, že ve vyměřovacích řízeních bylo v minulosti rozhodováno o zdaňování příslušných cizinců – tato řízení a rozhodnutí svědčí o tom, že finanční správa po dobu osmi let vždy rozhodovala stejně ve vztahu k daním z příjmů a DPH u těchto osob, které v tomto smyslu považovala za osoby samostatně výdělečně činné.

34. Žalobce taktéž zmínil, že orgány finanční správy převzaly závěry orgánů inspekce práce, ale ty se vtahovaly jen k některým, jmenovitě určeným, osobám. Naproti tomu žalovaný nyní pro účely svého rozhodnutí vzal v potaz všechny společníky, kteří na předmětném pracovišti vykonávali činnost v daném zdaňovacím období.
35. Žalobce již výše zmínil, že Oblastní inspektorát v případě řízení se S. M. ve věci podezření ze spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti řízení zastavil. Přitom pan M. nevykonával prostou úklidovou činnost, na rozdíl od srovnávané práce spočívající v úklidu hotelu, neboť prováděl sanitaci a dezinfekci příslušných pracovních prostor. Nadto žádný ze společníků (či účastníků Sdružení) nebyl účastníkem řízení vedeného s JUDr. P., kdy v příslušných rozhodnutích Oblastního inspektorátu je uvedeno, že nebyla posuzována činnost těchto osob – to je v rozporu s následnými rozhodnutími ve věci JUDr. P. a v nich obsaženými tvrzeními, že dané osoby měly pro JUDr. P. vykonávat závislou činnost či nelegální práci. Ostatně jedinou osobou, která byla v předmětných souvislostech kdy řádně vyslechnuta, byla paní L. (ta se nadto neměla nelegální práce dle příslušného rozhodnutí vůbec dopustit, když byla posuzována její úklidová činnost v hotelu Avanti), žádný jiný cizinec (společník) nebyl nikdy daňovými orgány ani orgány inspekce práce vyslechnut.
36. Žalovaný se při ústním jednání vyjádřil tak, že odkázal na své rozhodnutí a dodal, že činnost společníků považuje za zastřený pracovněprávní vztah. Nejdřív v jeho rámci vystupoval jako „agentura práce“ JUDr. P. a poté žalobce. Takto rozhodovaly i orgány inspekce práce, a pakliže jejich rozhodnutí posuzovaly správní soudy a Ústavní soud, dospěly k závěru, že se v případě společníků skutečně jednalo o závislou činnost. Žalobce svým postupem, jímž obcházel zákoník práce, získal konkurenční výhodu. Pakliže nyní žalobce zdůrazňuje otázku registrace k DPH, tak ta s věcí přímo nesouvisí.
37. Soud se na základě žalobcovy písemné repliky ve věci zabýval v rámci ústního jednání některými rozhodnutími či jinými písemnostmi, které k ní žalobce přiložil. Jednalo se tak o i) oznámení Oblastního inspektorátu ze dne 12. 1. 2015, č. j. 530/9.30/15-3, jímž bylo oznámeno zahájení přestupkového řízení s panem S. M. ve věci podezření ze spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, kterého se měl pan M. dopustit nelegální prací – úklidovými pracemi – v areálu společnosti Vodňanská drůbež; ii) následné rozhodnutí Oblastního inspektorátu ze dne 9. 3. 2015, č. j. 530/9.30/15-11, jímž Oblastní inspektorát zastavil zmíněné řízení s panem M., neboť nebylo možné bez důvodných pochybností rozhodnout o spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti; iii) usnesení Oblastního inspektorátu ze dne 5. 8. 2013, sp. zn. SD 316/13, č. j. 10702/9.30/13/14.3-11, dle kterého nebyl pan T. L. P. účastníkem řízení vedeného s JUDr. P. ve věci probíhajícího řízení pro podezření ze spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti; iv) rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce ze dne 4. 10. 2013, č. j. 3733/1.30/13/14.3, jímž bylo zamítnuto odvolání pana T. L. P. a potvrzeno rozhodnutí zmíněna pod bodem iii); v) rozhodnutí Oblastního inspektorátu ze dne 15. 1. 2014, č. j. 10702/9.30/13/14.3-RZ, jímž byl JUDr. P. uznán vinným ze spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti a byla mu uložena pokuta ve výši 7 300 000 Kč (viz také bod 5. tohoto rozsudku; vi) rozhodnutí Oblastního inspektorátu ze dne 28. 4. 2016, č. j. 13322/9.30/15-47, jímž byl JUDr. P. uznán vinným ze spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti a byla mu uložena pokuta ve výši 10 000 000 Kč [viz také bod 7. tohoto

rozsudku; na rozhodnutí pod body v) a vi) navazují rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce zmíněná v bodě 40. tohoto rozsudku].

V. Posouzení věci soudem

38. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)] napadené 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.).
39. Ústřední otázkou projednávané věci je to, zda byly splněny podmínky pro doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti žalobci za zdaňovací období roku 2014, a to s ohledem na skutečnost, že vystupoval vůči určeným cizincům v pozici zaměstnavatele, v závislosti na čemž by se posuzovaly příjmy obdržené v roce 2014 na základě smlouvy o dílo a vystavených faktur pro společnost Vodňanské kuře. Po procesní stránce s touto otázkou souvisí, zda žalovaný a správce daně ke svým závěrům dospěli zákonnou cestou.
40. Soud předesílá, že jsou mu z vlastní činnosti známy skutečnosti související s postihem JUDr. E. P., předsedy 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). Kasační stížnost proti Rozsudku 2 zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78 (skutečnosti zmíněné v tomto bodě rozsudku již byly naznačeny shora).
41. Dále Krajský soud v Brně poznamenává, že skutkově i právně obdobnou problematikou se zabýval v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79, jímž zamítl žalobu JUDr. E. P. Rozdíl oproti nynějšímu případu spočíval v zásadě jen v osobě žalobce – a tedy i subjektu, kterému byla vyměřena daň –; v daném případě totiž správce daně mj. vyměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012 a roku 2013 a také daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014. Subjektem, kterému byla takto daň vyměřena, byl JUDr. E. P., a to z toho důvodu, že byl materiálně považován za zaměstnavatele účastníků Sdružení či členů Společnosti ve sledovaných zdaňovacích obdobích. Tato jeho pozice byla analogická postavení nynějšího žalobce, který „vstoupil“ z tohoto pohledu na místo JUDr. P. od prosince roku 2014 (srov. bod 9. tohoto rozsudku).

42. V tomto smyslu soud již nyní vymezuje, že to, co platilo pro JUDr. P. ve zdaňovacích obdobích roku 2012 a 2013 a ve zdaňovacím období roku 2014 do listopadu, považuje za relevantní i pro žalobce pro zdaňovací období roku 2014 (zvláště tedy od prosince). Toto konstatování soud uvádí i proto, že argumentace JUDr. P. byla v odkazovaném případě prakticky totožná jako nyní. Zároveň s věcí úzce souvisí i dva další rozsudky zdejšího soudu, a to ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 70/2019-75, a 29 Af 71/2019-78, jimiž krajský soud zamítl žaloby JUDr. P. ve věci vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. I zde byla argumentace v podstatě stejná jako nyní – týkala se tedy např. toho, že JUDr. P. nemohl být v postavení zaměstnavatele vůči účastníkům Sdružení, resp. vůči členům Společnosti, jaké byly důsledky registrace cizinců k DPH a navazujících rozhodnutí orgánů veřejné moci, jak je třeba posuzovat závislou činností a nelegální práci, jaký význam má skutečnost, že cizinci nebyli v souvislosti s výkonem nelegální práce přestupkově a jinak postihováni, či že správní orgány postupovaly nekonzistentně a svévolně s ohledem na to, že nepřihlédly ke zjištěním Oblastního inspektorátu z roku 2010.
43. Soud tedy konstatuje, že v řízeních vedených pod sp. zn. 29 Af 70/2019, 29 Af 71/2019 a 29 Af 106/2019 (ve vazbě na rozhodnutí Krajského soudu v Brně, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu zmíněná v bodě 40. tohoto rozsudku) považuje základní skutková a právní východiska, jakož i žalobní argumentaci, za zcela srovnatelná a nevidí důvod pro to, aby se od již zaujatých závěrů nějak principiálně odlišoval. Pro dokreslení skutečnosti, že nynější závěry krajského soudu nemohou být pro žalobce překvapivé, soud připomíná, že JUDr. E. P., byl žalobcem ve zde zmiňovaných případech projednávaných krajským soudem, přičemž zároveň figuroval jako člen Sdružení a Společnosti, a byl či je statutárním orgánem žalobce. Právě JUDr. P. tak v minulosti uplatňoval obdobnou argumentaci jako v současné věci žalobce.
44. 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 opět bod 40. tohoto rozsudku), a vyjádřená zejména v Rozhodnutí 1 a Rozhodnutí 2, svědčí o tom, že činnost Společnosti (resp. dříve Sdružení) na provozovně společnosti Vodňanská drůbež, v téže podobě, jako byla zjištěna dne 17. 7. 2012, probíhala po celý rok 2012, 2013, ale i v roce 2014; ani žalobce nijak neuvádí a neuváděl, že by se *modus operandi* v okamžiku, který vstoupil do pozice JUDr. P., nějak změnil (od roku 2014 byl žalobce dle Smlouvy správcem Společnosti oprávněným jménem Společnosti vystupovat ve vztahu k třetím osobám a od prosince roku 2014 byl nadto smluvně vázán s korporací Vodňanská drůbež a fakturoval místo JUDr. P. za vykonané služby). V roce 2014 přitom proběhla opětovná kontrola, která vyústila v Rozhodnutí 2, v jejímž rámci Oblastní inspektorát konstatoval, že JUDr. P. 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 tutéž 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 Společnosti) se na různých pozicích střídali ve více směnách a nešlo o žádnou specializovanou činnost, ale o práci rutinního charakteru.

45. Při přezkoumávání zjištění Státního úřadu inspekce práce a s tím souvisejícího posouzení činnosti žalobce jako zaměstnavatele účastníků Sdružení (společníků) 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.*“
46. 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 smlouvou 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, nečinili, 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 namísto 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.*“ Obdobně se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78.*
47. 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 a speciálně v roce 2014 jako členové Společnosti fakticky nejdříve pro JUDr. P. a posléze pro žalobce vykonávaly závislou práci, přičemž v případě žalobce je rozhodující právě zdaňovací období roku 2014. 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.

48. Soud zde dodává, že již v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79, uvedl, „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 výsledků těchto cizinců, tedy provedení důkazů svědeckou výpovědí a zopakování důkazu v nynějším řízení, v daňovém řízení nijak nenavrhoval, přičemž danou problematiku se žalovaný zabýval např. v bodě [75] svého rozhodnutí (nadto lze podpůrně uvést, že se k otázce daných záznamů zdejší soud vyjádřil již v bodech [57] až [61] Rozsudku 1).“ Nyní se žalovaný s podobnou otázkou vypořádával např. v bodě [50] svého rozhodnutí.
49. Se závěry uvedenými v předchozím odstavci souvisí i to, že soud považuje za akceptovatelné, pokud správce daně seznam pracovníků, kteří v roce 2014 pracovali v areálu společnosti Vodňanská drůbež, získal nahlédnutím do spisu, vedeného ke kontrole daně z příjmů právnických osob. V tomto smyslu se pak závěry správce daně a žalovaného správně vztahují pouze na pracovníky, kteří vykonávali práci v areálu Vodňanské drůbeže, nikoliv na všechny spolčníky společnosti Servis Group; z daňového hlediska je relevantní to, jaké osoby pro žalobce vykonávaly na určeném pracovišti závislou práci, přičemž není zcela rozhodné, zda se jedná o tytéž (všechny) osoby, které jsou zachyceny v závěrech orgánů inspekce práce (k případu pana M., který v této souvislosti žalobce zmiňuje v bodě 26. žaloby, viz níže). Žalobce zde totiž namítá toliko to, jaké osoby jsou vyjmenovány v rámci kontrolního zjištění Oblastního inspektorátu v porovnání se závěry správce daně, nikoli to, že by dotčené osoby nevykonávaly na předmětném pracovišti činnost, která byla z hlediska svých principiálních vlastností již opakovaně posouzena různými správními orgány i správními soudy, a kterou je z tohoto pohledu nutné hodnotit jako závislou činnost.
50. Zároveň v tomto směru považuje soud za případný odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, z něhož vyplývá, že „důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně (§ 31 odst. 4 daňového řádu), pokud byly získány v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy a byla zachována práva daňového subjektu [zejména právo vyjádřit se k takovým důkazům a z nich vyvozeným závěrům i ve vztahu k jinému druhu daně - § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu]“ (pozn. KS v Brně: „daňovým řádem“ má citovaný rozsudek na mysli zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, citované závěry však lze aplikovat i na situaci a právní úpravu za účinnosti „aktuálního“ daňového řádu).
51. Dle názoru soudu tak jsou předmětná zjištění ve správním spise dostatečně podložena, a to i s přihlédnutím k okolnostem věci spočívajícím mj. v opakovaném rozhodování skutkově a právně obdobné otázky správními orgány a správními soudy, a ke konkrétní žalobcově argumentaci. 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 nepřisvědčil (srov. také body [37] až [43] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53). Ostatně problematikou „závislé práce“ a „závislé činnosti“, včetně případných rozdílů mezi nimi (jakož i jejich znaky a kritérii, a to ve vazbě na judikaturu Nejvyššího správního soudu), se žalovaný věnuje v bodech [18] až [26] napadeného rozhodnutí a v tomto směru se s ním zdejší soud ztotožňuje. Podobně se pak žalovaný zabýval konkrétními zjištěními ohledně činnosti cizinců pro žalobce a jejich vyhodnocením s ohledem na zákonná a judikатурní východiska v bodech [41] až [48] napadeného rozhodnutí a ani k nim nemá soud výhrady.

52. Sama o sobě proto nepovažoval Krajský soud v Brně ani ve dřívějších svých rozhodnutích, mj. v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79 (byť se jednalo o jiného žalobce, avšak za situace, jak již soud uváděl, jde o skutkově a právně obdobný případ, navíc „personálně“ propojený osobou JUDr. E. P.), tvrzení žalobce ohledně samostatného výkonu práce, resp. činnosti, členů 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 měly být vydávány jak vůči ostatním společníkům (dříve členům Sdružení), tak vůči žalobci samotnému.
53. V tomto směru lze do jisté míry souhlasit s tím, že zbývající společníci nejsou a nebyli účastníky řízení před žalovaným ani nyní před soudem. Předmětem současného soudního přezkumu je daňová povinnost žalobce, nikoli povinnosti zbývajících členů Společnosti (a dříve účastníků Sdružení). Především se však soud domnívá, že samotná registrace účastníků Sdružení, resp. společníků, k DPH, a to dle § 6a písm. b) zákona o DPH, nemohla vyloučit skutečnost, že účastníci Sdružení a poté členové Společnosti vykonávali závislou činnost a žalobce bylo možné považovat za jejich zaměstnavatele.
54. 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 společníci stali plátcí DPH ještě dle předložené smlouvy o sdružení ze dne 23. 12. 2011 nebo dle předchozí smlouvy ze dne 2. 1. 2007, na kterou společenská Smlouva ze dne 2. 1. 2014 navazovala. Již v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79, zdejší soud konstatoval, že u těchto účastníků Sdružení bylo možné vycházet z toho, že se stali plátcí DPH, což „stvrzovali“ tím, že sami podávali k registraci k DPH dle § 129 daňového řádu. 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.
55. Žalobce nyní, podobně jako JUDr. P. ve věcech, které byly u zdejšího soudu vedeny pod sp. zn. 29 Af 70/2019 a 29 Af 71/2019, argumentuje také závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47. K tomu zdejší soud uvádí, přičemž s prakticky totožnou argumentací se vypořádával již ve věcech sp. zn. 29 Af 70/2019, 29 Af 71/2019 a 29 Af 106/2019, žalobce zdůrazňuje zejména body [25], [28] a

[29] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, 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 první řadě bylo nutné ověřit, zda jí svědčí postavení osoby povinné k dani, tj. zda vykonává ekonomickou činnost (§ 5 zákona o DPH).“

56. I při zohlednění skutečnosti, že je „stanovení registrační povinnosti [...] podle § 125 – 131 DŘ a s předmětnou 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.
57. 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. 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; to ostatně souvisí se shora vzpomenutou žalobcovou argumentací rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47).
58. Pro nynější věc Krajský soud v Brně v návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozuje (stejně jako tomu činil již v obdobných případech žalob JUDr. P.), 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 určeni cizinci; 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.

59. Žalobce také namítal, že dle kontrolního zjištění Oblastního inspektorátu ze dne 6. 8. 2010 JUDr. P. 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 (společníků) jako samostatnou ekonomickou činnost; činil tak v době, kdy byl ve věci „zodpovědnou“ osobou JUDr. P. a totéž pak musí dle žalobce platit i v jeho případě.
60. 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). Tvrzení žalobce ohledně kontroly ze dne 6. 8. 2010 tak nejsou 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).“*
61. Odkázat je možné také na bod [62] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78, který k obdobné argumentaci týkající se zmíněné kontroly ze dne 6. 8. 2010 uvedl, že *„porovnáním protokolů o kontrole ze dne 6. 8. 2010 (čl. 245 spisu krajského soudu) a ze dne 26. 6. 2014 (čl. 29 a násl. správního spisu) ověřil, že kontrola v roce 2010 byla zaměřena na plnění povinností vyplývajících z § 3 odst. 1 písm. a) a b) zákona o inspekci práce, ve znění účinném v době kontroly (to znamená na kontrolu dodržování povinností vyplývajících z právních předpisů, z nichž vznikají zaměstnancům, příslušnému*

odborovému orgánu nebo radě zaměstnanců nebo zástupci pro oblast bezpečnosti a ochrany zdraví při práci práva nebo povinnosti v pracovněprávních vztazích, včetně právních předpisů o odměňování zaměstnanců, náhradě mzdy nebo platu a náhradě výdajů zaměstnancům, s výjimkou právních předpisů o zaměstnanosti a právních předpisů o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatelů, a právních předpisů stanovících pracovní dobu a dobu odpočinku) a kontrola v roce 2014 (v nyní posuzovaném případě) na dodržování pracovněprávních předpisů podle § 126 odst. 2 zákona o zaměstnanosti, se zaměřením zejména na informační a evidenční povinnosti při zaměstnávání zaměstnanců ze zahraničí, umožnění výkonu nelegální práce a výkon nelegální práce, zákaz diskriminace a zajištění rovného zacházení podle zákona o zaměstnanosti, a na dodržování povinností vymezených v § 3 odst. 1 zákona o inspekci práce ve znění rozhodném ke ni provedení uvedené kontroly, se zaměřením na povinnosti na úseku pracovního poměru nebo dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Z obsahu protokolů o kontrole je tedy zcela zřejmé, proč správní orgány při kontrole v roce 2010 a po jejím skončení postupovaly jinak, než při (a po) kontrole provedené dne 26. 6. 2014 v nyní posuzovaném případě“ (pozn. KS v Brně: zvýraznění původní).

62. 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.
63. 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]rojednávání 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).“ [V tomto kontextu hodnotí soud jako nerelevantní písemnosti a skutečnosti, které z nich mají dle žalobce vyplývat, jak jsou zmíněny pod body i) až iv) v bodě 37. tohoto rozsudku –*

k případu pana M. se již soudy vyjádřily a nadto příslušné rozhodnutí Oblastního inspektorátu hovoří toliko o tom, že nebylo dosaženo potřebné jistoty pro závěr o spáchání přestupku jmenovaným, nejde tedy o meritorní závěry; v případě pana T. L. P. platí obdobné, přičemž otázka účastenství pana T. L. P. v řízení s JUDr. P. nemůže mít i ve světle pozdějších závěrů Státního úřadu inspekce práce – jakož i správních soudů – vliv na závěry týkající se nyní žalobce.]

64. 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 neznamená 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, kteréžto 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).
65. Nad rámec výše uvedeného soud odkazuje také na další závěry, které vyslovil mj. v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79: *„Otázka případného zahájení nebo nezahájení správního (přestupkového) řízení s ostatními společníky (účastníky Sdružení) z důvodu výkonu nelegální práce, popř. otázka, jak ve vztahu k těmto ostatním společníkům rozhodly příslušné správní orgány, nebyla předmětem posuzovaného řízení a pro nynější věc tak není relevantní. Pokud 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 společníků (účastníků Sdružení) jako samostatnou ekonomickou činnost, nebo nikoli, nic nevypovídá o později zjištěných skutečnostech, na základě kterých byl vydán platební výměr, resp. žalobou napadené rozhodnutí. 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 (viz již Rozsudek 1, Rozsudek 2 a na ně navazující rozsudky Nejvyššího správního soudu). Uvedení toho, jak namítá žalobce, ‚kdy přesně‘ u jednotlivých osob, které se měly dopustit nelegální práce, ‚začala plynout zákonná prekluzivní lhůta a kdy tato lhůta uplynula‘, tak v posuzované věci není relevantní, resp. podstatné.“*

66. Soud dále konstatuje, že žalobce v žalobě (bod 17.) namítá, že správce daně selektivně, resp. nepřezkoumatelně hodnotí rozdílnost úklidových prací na jedné straně např. v hotelu Avanti, na druhou stranu v případě prací v areálu Vodňanské drůbeže. K tomu soud uvádí, že danou otázku žalobce nenadnesl v odvolacím řízení a nebyla nastolena ani v řízení před správcem daně. Logicky pak nenachází odraz ani v rozhodnutí žalovaného. Z tohoto hlediska se nejedná o žalobní bod způsobilý věcného soudního přezkumu. Soud ovšem poznamenává, že je mu z vlastní činnosti známo, že takový žalobní bod uplatňoval v minulosti JUDr. P. (což dle soudu opět dokresluje úzkou provázanost mezi případy JUDr. P. a nyní žalobce, pročež soud považuje v tomto smyslu za legitimní rozsáhleji odkazovat na závěry, které již zaujal dříve). Předmětnou námitku vyhodnotil Krajský soud v Brně jako nedůvodnou v bodě 52. rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79, na který nyní proto, v podstatě nad rámec věci, pouze ve zkratce odkazuje.
67. 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 nejdříve JUDr. P. a poté, což je v nynější věci rozhodující, 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 nenavrhoval 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.
68. Pokud jde o námitku, že správce daně nyní vydal dodatečný platební výměr pro uplynutí prekluzivní lhůty, tak ji žalobce nijak nekonkretizuje (neuplatňoval ji ani v daňovém řízení). Soud se tak shoduje s žalovaným, že ze spisového materiálu vyplývá, že lhůta pro stanovení daně v případě zdaňovacího období roku 2014 neuplynula, a to s ohledem na skutečnost, že kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2012, 2013, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014 byla zahájena dne 26. 2. 2016 v průběhu ústního jednání zaznamenaného do protokolu č. j. 632370/16/3002-60562-711168. Přitom platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží podle § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Tzn., že konec tříleté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu by připadl na den 27. 2. 2019. S ohledem na skutečnost, že dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2014 byl doručen dne 10. 10. 2018, došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o 1 rok, tedy lhůta pro

stanovení daně pro zdaňovací období 2014 by uplynula dne 27. 2. 2020. Z důvodu, že napadené rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dne 18. 12. 2019 a doručeno dne 29. 12. 2019, byla daň stanovena ve lhůtě a žalobcová námitka tak není důvodná.

69. Ve zbytku pak soud přiměřeně odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě, potažmo na napadené rozhodnutí, s nímž se v zásadě shoduje.

VI. Závěr a náklady řízení

70. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
71. 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, pročež 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 25. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu