



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **HA-SOFT, s.r.o.**
sídlem Rokycanova 566/17, Brno
zastoupen JUDr. Jiřím Juříčkem, advokátem
sídlem Údolní 222/5, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2020, č.j. 14984/20/5200-10421-711070,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2020, č.j. 14984/20/5200-10421-711070, kterým byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21.3.2019:

- dodatečný platební výměr č.j. 1256633/19/3002-50525-703733, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014 ve výši 2 543 962 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 508 792 Kč,
 - dodatečný platební výměr č.j. 1257094/19/3002-50525-703733, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 515 918 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 503 183 Kč,
 - dodatečný platební výměr č.j. 1257358/19/3002-50525-703733, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 ve výši 2 534 596 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 506 919 Kč.
2. Správce daně dospěl k závěru, že odměny zaměstnanců žalobce za poskytnuté licence v oblasti software jsou příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a měly být jednotlivým zaměstnancům zahrnuty do úhrnů příjmů ze závislé činnosti a zdaněny dle § 38h ZDP.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že nebylo prokázáno, že smlouvy uzavřené mezi žalobcem a jeho zaměstnanci byly zastřehým právním úkonem. V průběhu daňového řízení nebyl proveden důkaz, prokazující úmysl žalobce a jednotlivých autorů počítačových programů předstírat určitý právní úkon a zastrít jiný právní úkon, který žalovaný v textu svého rozhodnutí nepojmenoval. Žalovaný se nadbytečně zabýval naplněním znaků závislé činnosti, neboť takové zjištění nemá podle žalobce žádný dopad do sféry autorského práva; i závislá osoba může vytvořit autorské dílo. Žalovaný neměl podle žalobce aplikovat model uplatňovaný při zjišťování praktik tzv. švarcsystému, neboť s ohledem na povahu autorského práva o takový systém jít nemůže.
4. Závěr žalovaného, že při neustálém technickém pokroku je aktualizace softwarů zcela logická a počítačové programy vytvořené kolem roku 2004 bez jejich další aktualizace nemají žádnou hodnotu a neodpovídají technickému pokroku, legislativním změnám a požadavku zákazníků, nelze podle žalobce akceptovat.
5. Žalobce dále namítá, že žalovaný nezjišťoval, o jaká díla šlo, kdy byla vytvořena a kdo je vytvořil; první z autorských děl bylo vytvořeno ještě před zápisem žalobce do obchodního rejstříku a žalobci bylo umožněno je užívat. První smlouvy mezi žalobcem a autory tak byly uzavřeny mimo kontrolované období; podle žalobce daňový subjekt nemůže být sankcionován za jednání, která není povinen správci daně jakkoli dokládat. S odstupem více než dvaceti pěti let nemůže správce daně tvrdit, jaká smlouva byla uzavřena dříve. Žalobce zdůrazňuje, že původní autorská díla nebyla vytvořena jako díla zaměstnanecká, neboť žalobce ihned po svém založení s těmito díly obchodoval, a proto nemohla být vytvořena jeho zaměstnanci. Pokud by žalobce využíval pouze díla zaměstnanecká, neměl by nejméně jeden rok po svém založení s čím obchodovat.
6. Všechny další úpravy jednotlivých softwarů jsou podle žalobce možné jen za předpokladu, že byly využity části těchto původních autorských děl a nešlo tedy o díla jiná, nová či odlišná. Naopak, pokud by se různé aktualizace počítačových programů jako autorských

děl považovaly za nová díla s režimem zaměstnaneckého díla, šlo by nepochybně o nepřípustný zásah do práv autora původního programu. V této souvislosti žalobce dodává, že autorské dílo jako takové může mít pouze jeden právní režim; část díla nemůže být podřízena režimu čistého autorského díla a část režimu díla zaměstnaneckého.

7. Žalobce dále namítá, že výhradní a neomezená licence nemá vliv na to, zda jde o zaměstnanecké dílo. Zobecnění takového přístupu by vedlo k vyloučení aplikace ustanovení autorského zákona pro určitý okruh subjektů.
8. Žalobce rovněž namítá, že pro řízení o uložení daňové povinnosti nemohou být relevantní zjištění z webových stránek žalobce, které mají obchodní a reklamní účel. Daně podle žalobce nelze vyměřovat podle reklamních prostředků použitých daňovými subjekty, daňové povinnosti by v takovém případě byly odlišné od skutečné daňové povinnosti.
9. Žalobce zdůrazňuje, že všechny kroky ve vztahu s autory činil transparentně. Autoři řádně svůj příjem zdanili jakožto příjem ze samostatné výdělečné činnosti ve smyslu § 7 ZDP. Pokud správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň, jsou daně z těchto plateb odvedeny dvakrát.
10. Žalobce dále namítá, že složité odborné otázky byly posouzeny osobou, která je plně kvalifikovaná v oblasti daňových předpisů, avšak nikoli v programování.
11. V podané replice žalobce poukázal na to, že žalovaný zcela mechanicky opakuje závěry správce daně, aniž by se zabýval jejich správností. Podle žalobce údaje uvedené v tabulce v napadeném rozhodnutí nekorespondují s údaji ve veřejném rejstříku, neboť RNDr. J. A., Ing. J. H., Ing. J. V. a Ing. P. Z. nebyli společníky od 1.1.1993, ale jakožto zakladatelé žalobce byli společníky již od 30.4.1992.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a věcně setrvává na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí. Žalovaný odmítá, že by disimulované jednání nebylo dostatečně popsáno, neboť právě za tímto účelem zkoumal znaky závislé činnosti. K námitce dvojího zdanění žalovaný uvádí, že skutečnost, že zaměstnanci zdanili své odměny podle § 7 ZDP, nemá vliv na povinnost žalobce srazit a odvést daň z příjmu ze závislé činnosti dle § 6 ZDP z odměn vyplacených zaměstnancům. K namítanému nedostatku odbornosti správce daně žalovaný uvádí, že neshledal důvod pro ustanovení znalce ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
14. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Rovněž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za podmínek dle § 51 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Spornou otázkou v nyní posuzované věci je, zda odměny vyplacené na základě licenčních smluv zaměstnancům žalobce za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 jsou příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP či nikoli. Není přitom sporu o tom, že žalobce, který byl založen dne 30.4.1992, vyvíjel a prodával komplexní informační systémy SEIWIN (soubory aplikací) pro řízení lesního hospodářství. Rovněž není sporu o tom, že příjmy ze samostatné výdělečné činnosti konkrétních zaměstnanců za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 byly toliko příjmy plynoucí právě z licenčních smluv a že tito zaměstnanci byli zároveň společníky žalobce coby obchodní společnosti.
18. Podle § 2 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (dále jen „autorský zákon“), je předmětem práva autorského je dílo literární a jiné dílo umělecké a dílo vědecké, které je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a je vyjádřeno v jakékoli objektivně vnímatelné podobě včetně podoby elektronické, trvale nebo dočasně, bez ohledu na jeho rozsah, účel nebo význam (dále jen "dílo"). Dílem je zejména dílo slovesné vyjádřené řečí nebo písmem, dílo hudební, dílo dramatické a dílo hudebně dramatické, dílo choreografické a dílo pantomimické, dílo fotografické a dílo vyjádřené postupem podobným fotografii, dílo audiovizuální, jako je dílo kinematografické, dílo výtvarné, jako je dílo malířské, grafické a sochařské, dílo architektonické včetně díla urbanistického, dílo užitého umění a dílo kartografické.
19. Podle § 58 odst. 1 autorského zákona není-li sjednáno jinak, zaměstnavatel vykonává svým jménem a na svůj účet autorova majetková práva k dílu, které autor vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem (zaměstnanecké dílo). Zaměstnavatel může právo výkonu podle tohoto odstavce postoupit třetí osobě pouze se svolením autora, ledaže se tak děje při prodeji podniku nebo jeho části.
20. Podle § 58 odst. 4 autorského zákona autorova osobnostní práva k zaměstnaneckému dílu zůstávají nedotčena. Vykonává-li zaměstnavatel majetková práva k zaměstnaneckému dílu, má se za to, že autor svolil ke zveřejnění, úpravám, zpracování včetně překladu, spojení s jiným dílem, zařazení do díla souborného, jakož i k tomu, aby uváděl zaměstnanecké dílo na veřejnost pod svým jménem, ledaže je sjednáno jinak.
21. Podle § 58 odst. 6 autorského zákona není-li sjednáno jinak, má autor zaměstnaneckého díla vůči zaměstnavateli právo na přiměřenou dodatečnou odměnu, jestliže se mzda nebo jiná odměna vyplacená autorovi zaměstnavatelem dostane do zjevného nepoměru k zisku z využití práv k zaměstnaneckému dílu a významu takového díla pro dosažení takového zisku; toto ustanovení se nepoužije na díla uvedená v odstavci 7, ať jsou díly zaměstnaneckými, či se za ně považují, ledaže je sjednáno jinak.
22. Podle § 58 odst. 7 autorského zákona se počítačové programy a databáze, jakož i kartografická díla, která nejsou kolektivními díly, považují za zaměstnanecká díla i tehdy, byla-li autorem vytvořena na objednávku; objednatel se v takovém případě považuje za zaměstnavatele. Ustanovení § 61 (podle něhož je-li dílo autorem vytvořené na základě

smlouvy o dílo, platí, že autor poskytl licenci k účelu vyplývajícimu ze smlouvy, není-li sjednáno jinak. K užití díla nad rámec takového účelu je objednatel oprávněn pouze na základě licenční smlouvy, nevyplývá-li z tohoto zákona jinak) se na tato díla nevztahuje.

23. Podle § 61 odst. 1 autorského zákona může objednatel užít dílo vytvořené na základě smlouvy o dílo (dílo vytvořené na objednávku) pouze k účelu vyplývajícimu ze smlouvy. K užití díla nad rámec takového účelu je objednatel oprávněn pouze na základě licenční smlouvy, nevyplývá-li z tohoto zákona jinak.
24. Podle § 61 odst. 2 autorského zákona není-li sjednáno jinak, autor může dílo vytvořené na objednávku užít a poskytnout licenci jinému, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy objednatele.
25. Podle § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP jsou příjmy ze závislé činnosti plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.
26. Podle § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. ZDP jsou příjmy ze závislé činnosti příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným.
27. Podle § 38h odst. 1 ZDP plátce daně vypočte zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen „záloha“) ze základu pro výpočet zálohy. Tato záloha se spravuje jako daň podle daňového řádu. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 a příjmů, které nejsou předmětem daně a) snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a b) zvýšený o povinné pojistné.
28. Zdejší soud předně s odkazem na výše citovaná ustanovení nesouhlasí se žalobcem v tom, že „povaha autorského práva“ a priori vylučuje, že nemůže docházet k takové formální úpravě vzájemných vztahů při tvorbě díla, kdy ve skutečnosti pro zaměstnavatele v režimu závislosti vykonávají osoby (disponující rovněž živnostenským oprávněním) činnost v podobě autorské tvorby díla (tu vytváření ucelených softwarů), které za jiných okolností může být výsledkem jejich samostatné podnikatelské činnosti. Stejně tak si lze naopak představit situace, kdy je zaměstnanci vykonávána závislá práce a vedle toho tytéž osoby poskytují zaměstnavateli vysoce specializovaný odborný výsledek jejich samostatné tvůrčí činnosti, který se neshoduje s předmětem jejich závislé činnosti.
29. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
30. Z hlediska daňového není rozhodující, jak smluvní strany pojmenovaly svůj vztah, nýbrž co je jeho skutečným obsahem; v posuzované věci bylo na správci daně, aby skutečný obsah, charakter činnosti zaměstnanců žalobce, a tudíž dosahovaného příjmu, zjistil.
31. K charakteristice závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.2.2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70, č. 572/2005 Sb. NSS, který konstatoval: „*Nejvyšší správní soud vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Právě proto je však nutno stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce,*

obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se totiž jeví jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy. Již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozují.“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.2.2015, č.j. 6 Afs 270/2014-18). Konkrétní kritéria závislé činnosti vymezil Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 24.10.2013, č.j. 5 Afs 6/2012-30: „Mezi podstatné rysy (znaky) další obdobné ‚závislé činnosti‘ pak náleží, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Současně z povahy obdobné závislé činnosti plyne, že také musí jít o vztah trvající povahy (tato doba však může být v závislosti na konkrétních okolnostech i poměrně krátká), vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, přičemž výše popsané znaky musí být splněny současně.“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. ledna 2009, č.j. 7 Afs 72/2008-97).

32. ZDP tedy znaky či indikátory vedoucí k závěru, že se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, nedefinuje, a proto je třeba vztah závislosti posuzovat individuálně s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu a s ohledem na charakter dané činnosti. Měl-li správce daně posuzovat příjem, jehož kvalifikace coby příjmu ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP byla sporná, musel se zabývat závislostí činnosti a postavení konkrétního zaměstnance na žalobci jakožto zaměstnavateli. Byl to žalobce coby zaměstnavatel, který na základě pracovněprávní smlouvy odměňoval zaměstnance mzdou a současně jim vyplácel odměny na základě licenčních smluv plynoucích ze smluv o vytvoření konkrétního díla (čl. 1 těchto smluv) uzavřených poté, co již existovala pracovní smlouva mezi shora uvedenými zaměstnanci žalobce. Přitom druh závislé činnosti a činnosti vytváření díla byl srovnatelný. Nutno dodat, že vztah závislosti zaměstnance na zaměstnavateli je dán již uzavřením hlavního pracovního poměru. Je-li tedy zaměstnanec odměňován na základě jiné soukromoprávní smlouvy uzavřené se svým zaměstnavatelem nad rámec hlavního pracovního poměru, správce daně byl oprávněn takové příjmy z hlediska toho, zda se nejedná ve skutečnosti o příjem ze závislé činnosti, prověřit.
33. Žalovaný v bodu 46 napadeného rozhodnutí závislou činností mezi žalobcem a jeho zaměstnanci popsal následovně: „Odvolací orgán se po přezkoumání spisového materiálu ztotožňuje se závěrem správce daně, že vzhledem k tomu, že předmětní zaměstnanci vytvořili software na základě smluv o vytvoření díla v době, kdy byli s daňovým subjektem v pracovněprávním vztahu, resp. v té době byli někteří zároveň společníky daňového subjektu, jednalo se o dlouhodobý vztah, činnost, kterou pro daňový subjekt vykonávali na základě smluv o vytvoření díla, odpovídala jejich náplni práce v rámci pracovní smlouvy, resp. odpovídala předmětu podnikání daňového subjektu, a faktu, že předmětní zaměstnanci vytvářeli software přímo pro daňový subjekt, na němž byli ekonomicky závislí, jsou odměny vyplacené dle licenčních smluv příjmem ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jako takové měly být zahrnuty u jednotlivých předmětných zaměstnanců do měsíčního úhrnu

příjmů ze závislé činnosti a zdaněny v souladu s ust. § 38b zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, s předmětnými zaměstnanci neměly být vůbec uzavírány smlouvy o vytvoření díla, následně pak navazující licenční smlouvy, a neměly jim být vypláceny odměny plynoucí z těchto smluv jako odměny mimo pracovněprávní vztah. Odvolací orgán je ve shodě s názorem správce daně, že zde došlo k disimulaci právního jednání.“ Podrobně se vztahem závislosti zabýval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a zdůraznil prvek ekonomické závislosti, dlouhodobosti a soustavnosti výkonu činnosti pouze pro žalobce a zabýval se povahou práce (tvorba softwaru) zaměstnanců pro žalobce ve vztahu k jím výlučně nabízeným produktům. Pokud správce daně dospěl k závěru, že činnost zaměstnanců měla být součástí zaměstnaneckého poměru, který žalobce uzavřel se zaměstnanci dříve, než smlouvy o vytvoření díla, a že činnost, kterou zaměstnanci vykonávali na základě smlouvy o vytvoření díla, odpovídala náplni jejich práce v rámci pracovněprávního vztahu, tak takový závěr se opírá o dostatečné skutkové podklady (shrnuté a vyhodnocené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, zejména str. 9, 11, 12, 14, 15 a 17).

34. Správce daně, pokud jde o odměny za poskytnuté licence (str. 8 až 41 zprávy o daňové kontrole, č.j. 1148843/19/3002-60562-711961), posuzoval znaky závislé činnosti a konstatoval, že zaměstnanci žalobce (RNDr. J. A., Ing. J. H., Mgr. P. H., Ing. Z. V., J. V., Ing. P. Z.) vytvořili softwar na základě smluv o vytvoření díla již v době, kdy měli se žalobcem uzavřenou pracovní smlouvu s náplní práce odpovídající pokynům pověřeného pracovníka vedoucí ke tvorbě softwaru (dle zjištění správce daně na základě sdělení žalobce se mimo jiné jednalo o analýzu a návrh softwaru v interním „case systému“, tvorbu „er-schémat a dataflow diagramů“, implementaci výsledků analýzy do aplikací, návrh a implementaci syntetických testů a provádění testů, implementace změn do programů dle změn ve vývojovém i runtime prostředí, s tím, že náplní práce analytika byla analýza a návrh softwaru v interním „case systému“, tvorba „er-schémat a dataflow diagramů“). Správce daně vycházel jednak ze smlouvy o vytvoření díla uzavřené mezi Ing. P. Z. a žalobcem ze dne 10.1.2002, jejímž předmětem je vytvoření uceleného software (splňující pojmové znaky autorského díla podle autorského zákona) z oblasti sociálně ekonomických informací v lesním hospodářství, které je specifikováno v čl. 1.1 až 1.5 této smlouvy, s časovým rámcem pro jeho vytvoření (čl. 2.1 až 2.3 smlouvy), s tím, že smluvní strany prohlašují, že užívání díla chráněného autorským zákonem se bude řídit autorským zákonem a smlouvou o výkonu majetkových práv. Obdobným způsobem byla uzavřena smlouva o vytvoření díla mezi Ing. J. H. a žalobcem ze dne 27.11.2003, Ing. Z. V. a žalobcem ze dne 9.1.2002, RNDr. J. A. a žalobcem ze dne 20.11.2003 (předmět díla všechny „SW“, včetně „SW“ fakturace a odbyt), J. V. a žalobcem ze dne 26.3.2003 a Mgr. P. H. a žalobcem ze dne 12.10.2000. Termíny pro odevzdání děl jsou stanoveny v rozmezí let 2004 až 2006. Žalobce dále předložil smlouvu o vytvoření díla (předmět díla „SW“ fakturace a odbyt) uzavřenou s RNDr. J. A. dne 27.5.1994. Dále jsou ve správním spisu obsaženy smlouvy o výkonu majetkových práv k dílu (dále jen „licenční smlouva“) uzavřené mezi konkrétním zaměstnancem („autorem nebo poskytovatelem“) a žalobcem („nabyvatelem“), kde autor prohlašuje, o jaké se jedná dílo (je zde uveden odkaz na konkrétní smlouvu o vytvoření díla), kdy bylo vytvořeno, jaká odměna mu za něj přísluší (1 300 000 Kč za rok) atp. Správce daně měl k dispozici rovněž pracovní smlouvy shora uvedených zaměstnanců, jakož i smlouvy „novelizované“, uzavřené za účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), kde se konkrétní zaměstnanec zavazuje k výkonu práce programátora –

analytika. Pokud jde o datum nástupu do práce, správce daně zjistil u Ing. P. Z. 4.5.1992, u Ing. J. H. 4.5.1992, u Mgr. P. H. 1.3.1999, u Z. V. 1.10.1998, u RNDr. J. A. 4.5.1992 a u J. V. 4.5.1992.

35. Námitka, že zaměstnanci svá první autorská díla vytvořili ještě před vznikem žalobce, není ničím doložená (nic takového žalobce nedoložil ani v průběhu daňového řízení). Má-li žalobce na mysli smlouvu ze dne 27.5.1994 s RNDr. J. A., i ta byla uzavřena v době, kdy byl zároveň zaměstnancem i společníkem žalobce. Je třeba zdůraznit, že licenční smlouvy vždy obsahovaly odkaz na dílo a rok jeho vytvoření, přičemž všechna díla vznikla v letech 2000 až 2003, kdy již jejich autoři byli zaměstnanci žalobce. Nadto vedle toho, že žalobce v rámci daňového řízení odkazoval na „původní díla“, aniž by je správci daně doložil (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole), tak správce daně a žalovaný v bodě 40 až 42 zdůraznili nutnost aktualizace původních softwarů s tím, že i sám žalobce argumentoval tak, že v roce 2004 muselo dojít k zásadní změně a vzniku nových softwarů.
36. Zdejší soud dále nesouhlasí s argumentem žalobce, že správce daně nepředložil důkaz o tom, že jeho jednání bylo úmyslné; forma zavinění (úmysl či nedbalost) je z hlediska daňové kvalifikace příjmů v podobě licenčních odměn irelevantní a není třeba ji zjišťovat.
37. K námitce žalobce, že správce daně a žalovaný nepojmenovali, jaké jednání (jaký úkon) byl v daném případě zastírán, zdejší soud odkazuje na body 47 až 49 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že ze zjištěných skutkových okolností vyplývá, že příjmy ze smluv o vytvoření díla a navazujících licenčních smluv byl zastřen skutečný stav, kterým bylo vyplácení části mzdových prostředků jako příjmů ze závislé činnosti spojených přímo s prací vykonanou pro zaměstnavatele. Daňově relevantním je přitom ten úkon, který je zastírán, nikoliv úkon, který daňový subjekt učinil navenek; z hlediska daňového k němu nelze přihlídnout. Přestože odměna z licenčních smluv již byla zdaněna, a to v rámci zdanění příjmů ze samostatné výdělečné činnosti shora uvedených fyzických osob, tuto skutečnost správce daně nemohl z hlediska daňového zohlednit. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, skutečnost, že daňový subjekt na základě vlastního rozhodnutí nesprávně zdanil předmět daně, nemůže, s poukazem na zásadu zákazu dvojího zdanění, ve výsledku vyloučit možnost provést řádné zdanění v souladu se zákonem. V opačném případě by nastala situace, kdy by daňovým subjektem nesprávně zdaněný předmět daně vylučoval provedení zdanění v souladu se zákonem. Vzniklý stav, kdy jedna a tatáž hodnota byla zdaněna dvakrát – jednou bez právního důvodu a podruhé v souladu se zákonem – musí být jako neudržitelný napraven, a to na základě dodatečného daňového přiznání či cestou obnovy řízení; tato náprava je však možná jen v rámci řízení o daňové povinnosti, v němž byl předmět daně nesprávně zdaněn (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2009, č.j. 7 Afs 110/2007-55, č. 2402/2011 Sb. NSS).
38. Namítá-li žalobce, že jako důkaz správce daně použil mimo jiné i obsah webových stránek žalobce (bod 34 napadeného rozhodnutí), tak v tom zdejší soud nespatřuje žádné pochybení. Žalobce svým jménem nabízel kompletní informační systémy v oblasti lesního hospodářství, k nimž software tvořili jeho zaměstnanci. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Správce daně vycházel z tvrzení žalobce, které si následně ověřoval u

konkrétních zákazníků, s nimiž žalobce skutečně spolupracoval a kteří si zakoupili systémy žalobce a jejich „upgrady“ (str. 11 a 17 zprávy o daňové kontrole). Postup správce daně tak odpovídá zásadě materiální pravdy a námitka žalobce ohledně nesprávného používání reklamních sdělení žalobce pro účely dokazování za účelem správného stanovení daně není důvodná.

39. Tvrdí-li žalobce, že žalovaný si neučinil jednoznačný skutkový závěr ohledně toho, jaká díla a kdy který autor vytvořil, tak ani této argumentaci nemůže zdejší soud přisvědčit.
40. V napadeném rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole byla tato díla opakovaně blíže identifikována. Pro spornou právní otázku je analýza smluvního instrumentaria, popis těchto děl a popis náplně práce zaměstnanců postačující. Smlouvami o uzavření díla žalobce sám tato díla identifikoval a na základě licenčních smluv své zaměstnance za tato díla odměnil. Byl to tedy sám žalobce, kdo vymezil věcný rámec konkrétních děl ve smlouvách o vytvoření díla, a licenční smlouvy, které byly následně s konkrétními zaměstnanci uzavírány, věcné vymezení těchto smluv pouze přebíraly. Stejně tak žalobce určoval náplň práce jednotlivých zaměstnanců. Správce daně tedy jasně identifikoval původ příjmů – tj. za jakou práci (tvorba software) zaměstnanci odměny obdrželi. Předmětem sporu není autorství díla („tvůrčovství“ software), nýbrž to, jaký charakter měl příjem, který z vytvoření tohoto díla plynul konkrétním osobám, které byly vůči žalobci v zaměstnaneckém poměru (v podrobnostech zdejší soud odkazuje rovněž na str. 20 a 21 zprávy o daňové kontrole). Pokud jde o závěr žalovaného, že udělení výhradní licence je typické pro zaměstnanecká díla, tak tento závěr byl žalovaným učiněn s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu a po zhodnocení všech relevantních znaků závislosti konkrétních pracovníků na žalobci. Obecný závěr, že výhradní a neomezená licence poskytnutá subjektu, který je v pracovněprávním poměru, činí z jakéhokoliv díla dílo zaměstnanecké, však z napadeného rozhodnutí neplyne; tedy ani tato námitka není důvodná.
41. Pokud jde o námitku uplatněnou v replice k vyjádření žalovaného ze dne 22.10.2020 týkající se uvedení nesprávného data u údajů o členství Ing. J. A., Ing. J. H., J. V. a Ing. P. Z. v žalobci v tabulce na str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí, jde o žalobní námitku uplatněnou po lhůtě ve smyslu § 71 odst. 2 věty třetí s.ř.s., tedy opožděně. Proto se jí zdejší soud nezabýval. Zdejší soud jen poznamenává, že datum 1.1.1993 u vzniku členství uvedených osob ve společnosti uváděl takto správce daně již v průběhu daňové kontroly; žalobci tak nic nebránilo na tvrzenou chybu v datu reagovat. Na závěr, že smlouvy o vytvoření díla byly uzavřeny v době trvání zaměstnaneckého poměru, přitom tato námitka ani nemůže mít vliv.
42. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

43. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému

vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. července 2022

David Raus v.r.
předseda senátu