



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvie Šiškeové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ISTIMA a. s. v likvidaci**, Cejl 40/107, Brno, zastoupené advokátem Mgr. Antonínem Zralým, Ponávka 185/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2019, čj. 15556/19/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2020, čj. 31 Af 46/2019 - 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně poskytuje telemarketingové služby (provozuje call centrum). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že některým zaměstnancům žalobkyně (tyto osoby jsou dále označovány jako *nesporní zaměstnanci*) kromě příjmů vykázaných na mzdových listech plynuly od žalobkyně další příjmy. Tyto další příjmy žalobkyně účtovala na jiné osoby, které s ní sice uzavřely dohody o provedení práce, avšak pracovní činnost pro ni nevykonávaly (tyto osoby jsou dále označovány jako *sporní zaměstnanci*). Pracovní činnost pro žalobkyni totiž vykonávali pouze nesporní zaměstnanci. Jinak řečeno, ačkoliv sporní zaměstnanci formálně uzavřeli se žalobkyní dohody o provedení práce, pracovní činnost pro ni fakticky nevykonávali a neplynuly jim z ní proto ani zdanitelné příjmy. Naopak tuto pracovní činnost pro žalobkyni vykonávali nesporní zaměstnanci, jimž z ní také plynuly zdanitelné příjmy, které bylo třeba zahrnout do úhrnu příjmů ze závislé činnosti těchto zaměstnanců.

[2] Jelikož žalobkyně nezahrnula do úhrnu příjmů ze závislé činnosti nesporných zaměstnanců podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, veškeré příjmy, které jim plynuly, nestanovila u těchto zaměstnanců základ pro výpočet zálohy na daň

z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve správné výši. Správce daně proto přiřadil příjmy ze závislé činnosti těm zaměstnancům, kterým skutečně plynuly (tedy těm, kteří činnost fakticky vykonávali), vyčíslil rozdíl na zálohách na daň u jednotlivých zaměstnanců a doměřil žalobkyni daň. Dodatečným platebním výměrem správce daně stanovil žalobkyni k úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 478 440 Kč. Dále jí uložil povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 95 688 Kč.

[3] Dodatečný platební výměr napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji také zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b), a d) s. ř. s.

[5] Podle stěžovatelky nelze učinit jednoznačný závěr, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, má plně oporu ve spisech. Ne každý sporný zaměstnanec popřel, že by práci vykonával, a ne každý nesporný zaměstnanec potvrdil, že to byl on, kdo pracoval namísto sporného zaměstnance. Někteří ze sporných zaměstnanců nebyli vůbec vyslechnuti. V souvislosti s prokazováním práce vykonávané spornými zaměstnanci krajský soud stěžovatelce vytýká neunesení důkazního břemene, ale současně odmítá provedení důkazu hlasovými záznamy. Ty by umožnily identifikaci telefonujícího zaměstnance. Není vinou stěžovatelky, že nemá k dispozici hlasové záznamy, které je v souladu se zákonem odevzdala svým klientům, pro něž poskytovala telemarketingové služby. Krajský soud nesprávně odmítl související důkazní návrh, stejně jako návrh na vypracování znaleckého posudku znalcem z oboru fonetiky.

[6] Krajský soud rovněž nesprávně posoudil právní otázku, zda se na odměny z dohod o provedení práce vztahuje povinnost zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nebo povinnost zálohy na daň vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, jak se domnívá stěžovatelka. Základním definičním znakem příjmu ze závislé činnosti je plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Z toho plyne, že již sama existence pracovněprávního poměru znamená, že plnění od zaměstnavatele zaměstnanci je příjmem ze závislé činnosti. Z pohledu daně z příjmů není rozhodné, zda a v jakém rozsahu a kvalitě zaměstnanec práci pro zaměstnavatele provedl. Již okamžikem, kdy zaměstnavatel zaměstnanci plnění poskytne anebo mu ho zaúčtuje, se uskutečňuje plnění, které je předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti. Rozsah či kvalita provedené práce jsou relevantní pouze pro soukromoprávní nároky. V řízení vyšlo najevo, že stěžovatelka zaúčtovala odměny z dohod o provedení práce těm zaměstnancům, se kterými takové dohody opravdu uzavřela, tzn. sporným zaměstnancům, nikoliv k dobru nesporných zaměstnanců. Není proto správný závěr krajského soudu, že rozhodující je, zda práce byla vykonána.

[7] Stěžovatelka dále odkázala na právní úpravu týkající se pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení. Trvá na tom, že správní orgány při výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti u všech zaměstnanců nezohlednily zdravotní a sociální pojištění, které je zaměstnavatel povinen srazit a odvést zaměstnanci, a daňovou povinnost proto nestanovily v zákonné výši. Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka opětovně odkázala na výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti týkající se jedné ze zaměstnankyň, s jejíž pomocí zamýšlí demonstrovat nesprávnost výpočtu, který provedl správce daně.

pokračování

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že veškeré závěry týkající se zjišťování skutkového stavu byly řádně odůvodněny a mají oporu ve správním spisu. Správní orgány i krajský soud odmítli důkazní návrhy ze zákonných důvodů. K námitce, že definiční znak příjmu ze závislé činnosti byl naplněn již uzavřením dohod o provedení práce, žalovaný uvedl, že sama formální existence pracovněprávního poměru neznámá, že plnění od zaměstnavatele zaměstnanci je příjmem ze závislé činnosti. Faktický výkon práce v tomto směru představuje základní předpoklad pro vyplacení či zúčtování jakéhokoliv příjmu ze závislé činnosti. Takový příjem je z podstaty věci vždy odměnou za vykonanou práci, nikoliv jen automatickým důsledkem uzavřeného pracovněprávního vztahu. Samotná formální existence pracovněprávních vztahů mezi spornými zaměstnanci a stěžovatelkou nic nemění na tom, že odměny fiktivně zúčtované na sporné zaměstnance byly ve skutečnosti příjmem zaměstnanců nesporných (plynuly na bankovní účty těchto zaměstnanců a tito s nimi také dále nakládali). Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou ohledně nesprávného výpočtu výše daně. Ve zbytku odkázal na svá dřívější vyjádření a rozhodnutí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Jak podotkl krajský soud, rozhodnutí žalovaného se zakládá na tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ke svým daňovým tvrzením, která daňové orgány zpochybnily. Po hmotněprávní stránce se jedná o zákonnou povinnost podle § 6 odst. 12 a § 38h odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů, týkající se srážky a odvodu zálohy na daň z příjmů.

[11] NSS se nejprve zabýval stručně formulovanou námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou stěžovatelka dovozuje v souvislosti s tím, že krajský soud odmítl provést navrhované důkazy. Krajský soud se důkazními návrhy stěžovatelky podrobně zabýval (srov. body 22 a 23 napadeného rozsudku) a vysvětlil, proč nepovažuje za nutné jim vyhovět. Z tohoto důvodu se nejedná o opomenutý důkaz ani o vadu nepřezkoumatelnosti.

[12] Neprovedení důkazu hlasovými záznamy o telefonátech stěžovatelčiných zaměstnanců stěžovatelky s potenciálními zákazníky krajský soud odůvodnil zejména tím, že záznamy nejsou způsobilé vyvrátit dříve zjištěné skutečnosti. Krajský soud sice výslovně nezmínil návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem, ale ten velmi úzce souvisí s provedením důkazu hlasovými záznamy. Soud přitom vyložil, z jakého důvodu nepovažuje za potřebné provedení důkazu těmito záznamy. Stěžovatelka neuvedla, jakým způsobem by tyto záznamy měly prokázat spojitost mezi jednotlivými operátory zachycenými na záznamu a s výší odměn vyplácených způsobem uvedeným na dohodách o provedení práce. Záznamy by nemohly osvětlit ani rozpor spočívající v tom, že vyplacené peněžní prostředky fakticky směřovaly vždy k nesporným zaměstnancům, a sporní zaměstnanci žádnou odměnu nedostávali. Jinak řečeno, důkazní návrhy nebyly způsobilé vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost; to krajský soud řádně vysvětlil, čímž dostal požadavkům judikatury k problematice dokazování (např. rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2008, čj. 9 Azs 15/2008 - 108, nebo ze dne 30. 5. 2008, čj. 4 As 21/2007 - 80). Nadto soud podotkl, že ze zadavatelských smluv uzavřených mezi klientskými společnostmi a stěžovatelkou vyplývá, že elektronické nahrávky hovorů měla stěžovatelka klientům poskytnout na jejich vyžádání; pravidelně jim ale poskytovala pouze výkazy prodeje. Argumentace stěžovatelky proto neobstojí ani z hlediska rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[13] Ve věci se nepochybně jedná o příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů, tedy *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*. NSS se přitom ztotožňuje s krajským soudem v tom, že je potřeba zkoumat faktický stav. Zjišťování skutečného stavu ale nelze ztotožňovat s hodnocením rozsahu nebo kvality práce zaměstnanců, jak naznačuje stěžovatelka. Samotné uzavření dohody o provedení práce bez dalšího neznamená výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele ani nezakládá nárok zaměstnance na vyplacení odměny za práci. Existence právních vztahů založených dohodami o provedení práce současně nemůže sama o sobě zvrátit zjištění správce daně o tom, že těmto osobám od stěžovatelky žádné příjmy neplynuly. Stejně tak není způsobila zpochybnit tvrzení, že nesporným zaměstnancům plynuly příjmy vyšší než vykázané na mzdových listech, přičemž pro stěžovatelku vykonávali pracovní činnost nad rámec rozsahu odpovídajícího příjmům vykázaným ve mzdových listech. Zatímco u sporných zaměstnanců nebyl faktický výkon práce ani příjem peněžních prostředků prokázán, v případě nesporných zaměstnanců byl prokázán jak výkon práce nad rámec rozsahu, pro který jim byly účtovány mzdy, tak odpovídající zvýšený příjem peněžních prostředků. Na této skutečnosti nemůže formálně vytvořený stav nic změnit.

[14] V poslední kasační námitce stěžovatelka opakovaně odkázala na žalobní námitku týkající se nesprávného výpočtu výše daně. Nejedná se o námitku, která by reagovala na posouzení krajského soudu, a proto ji NSS jako nepřipustnou odmítl (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Krajský soud navíc vysvětlil, proč správce daně správně do výpočtu zálohy na daň nezahrnul tu část pojistného, kterou byla za zaměstnance povinna odvést stěžovatelka (bod 21 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[15] NSS vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[16] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému soud nepřiznal náhradu nákladu řízení, neboť mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. června 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu