



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **SFK AVALON, o. s.**, IČO 26543737
sídlem Na Skřivánku 1283, 583 01 Chotěboř
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Jaroslavem Zahradníkem, Ph.D.
sídlem Hněvkovská 1237/31, 148 00 Praha

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 5. 2016, č. j. 20397/16/5200-10421-709494, č. j. 20398/16/5200-10421-709494, a č. j. 20399/16/5200-10421-709494

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 67/2016, sp. zn. 29 Af 68/2016 a sp. zn. 29 Af 69/2016 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 67/2016.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Shora označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 15. 10. 2015, č. j. 1467512/15/2905-50523-602809, č. j. 1480609/15/2905-50523-602809, a č. j. 1480757/15/2905-50523-602809, jimiž Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) žalobci dodatečně stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 ve výši 9 780 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 1 956 Kč), za zdaňovací období roku 2012 ve výši 50 355 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 10 071 Kč) a za zdaňovací období roku 2013 ve výši 61 455 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 12 291 Kč). Správce daně na základě daňové kontroly překvalifikoval všechny příjmy fakturované v předmětných zdaňovacích obdobích členem žalobce a zároveň předsedou rady (tedy statutárním orgánem žalobce) Ing. V. P. za jeho dodávky služeb a prací na odměnu za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem funkce v občanském sdružení (spolku) dle § 6 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

2. Ve včas podaných žalobách žalobce uvedl, že je sdružením (spolkem) orientujícím se na podporu a propagaci fantastiky zejména mezi mládeží, jeho cílem je příprava a organizace společenských, kulturních a vzdělávacích akcí, podpora mladých tvůrců a autorů. Dle stanov spolku je výkonným orgánem rada, která volí ze svého středu předsedu rady a jednoho místopředsedu. Předseda i místopředseda jsou statutárním orgánem. Předsedou rady byl v předmětném období Ing. V. P., který je oprávněn jednat a vstupovat do právních vztahů jménem žalobce a má podpisové právo. Ze stanov dále vyplývá, že funkce předsedy rady se liší od funkce řadového člena rady pouze tím, že je oprávněn zastupovat sdružení. Vztahy v rámci spolku jsou založeny na neformální bázi a rozhodnutí rady bývají činěna pouze ústně a neformálně. Uvedená rozhodnutí nicméně vyplývají ze svědeckých výpovědí i z faktického jednání spolku.
3. Členové sdružení v zásadě pracují pro naplnění cílů žalobce bezplatně. Taktéž členové rady, kteří věnují práci pro žalobce více času, nepobírají za svoji práci z titulu výkonu funkce žádnou odměnu. Protože množství činností žalobce se postupem času významně zvyšovalo, nebylo možné jej zvládnout pouze na základě bezplatné práce členů sdružení. S ohledem na fakt, že žalobce není založen za účelem podnikání, a také vzhledem k nárazovosti akcí, žalobce rozhodl, že členové spolku budou i nadále pracovat bezplatně, pouze pro účely jednotlivých akcí se budou pro běžné činnosti nad rámec standardního rozsahu práce člena spolku uzavírat dohody o provedení práce s jednotlivými členy a pro komplexní a specializované činnosti (úklidové služby, elektroinstalace, samotná organizace akcí na klíč včetně školení a řízení organizátorů a zprostředkování potřebných dodavatelů, výroba vstupenek, pozvánek, brožur, mapek, správa webových stránek, atd.) se budou externě najímat dodavatelé. Členové rady včetně předsedy vykonávali i nadále běžné činnosti spolku, vymýšleli koncept akcí, stanovili program, rozhodovali o konečném počtu, provedení a obsahu akce, kontrolovali a hodnotili průběh akce. Pro samotnou organizaci akce včetně školení a řízení organizátorů a zprostředkování potřebných dodavatelů, výrobu vstupenek, pozvánek, brožur, mapek a správu webových stránek se měl z ekonomických a strategických důvodů najímat externí dodavatel. Vzhledem k tomu, že Ing. V. P. poskytoval požadované služby i pro jiné odběratele, mohl být vybrán jako dodavatel služeb pro žalobce a následně mu poskytovat předmětné služby, které by jinak musely být zadány externím subdodavatelům. Bylo výhodnější zadat výkon těchto činností Ing. P., který zná cíle a zvyklosti žalobce.
4. Jak vyplývá z judikatury, aplikace daňových předpisů nemá představovat zatěžující prvek soukromé sféry a nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní smlouvy, jestliže na jejich

uzavření není dán oboustranný zájem. O závislou činnost tak zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně. Spolek ani Ing. V. P. neměli z výše popsaných důvodů zájem o placený výkon funkce a nechtěli pro účely jednotlivých akcí uzavírat dohodu o provedení prací, které nebyly běžnými pracemi členů spolku.

5. Správce daně neprovedl dokazování, kterým by tvrzení o poskytování služeb Ing. P. jiným osobám vyvrátil, pouze konstatoval, že z dostupných systémů nebyly takové informace zjištěny (např. nevyžádal si jména odběratelů apod.). Rovněž nevyvrátil tvrzení žalobce, že při poskytování předmětných služeb používal Ing. P. spíše svůj osobní majetek. Správce daně neprovedl dokazování s odůvodněním, že není oprávněn kontrolovat Ing. V. P. jako osobu samostatně výdělečně činnou a nepřísluší mu zkoumat použití jeho obchodního nebo vlastního majetku. Správce daně tedy ani toto tvrzení daňového subjektu nijak nezpochybnil, ani neprokázal opak, nicméně v kontrolním zjištění tuto skutečnost nijak nezohlednil. Pouze poukázal na to, že Ing. V. P. používal při poskytování těchto služeb i majetek spolku (telefon, počítač, auto), což bylo ujednáno v rámci smluvního vztahu založeného ústní dohodou se spolkem. Panu Ing. V. P. proto nebyly hrazeny nutně nebo účelně vynaložené náklady tohoto typu. Uvedené vyplývá i ze svědeckých výpovědí.
6. Správce daně nesprávně zhodnotil skutečnost, že Ing. V. P. jednal ve prospěch, jménem a na účet spolku. Toto skutkové zjištění nevylučuje jeho dodavatelský vztah k spolku, naopak tyto skutečnosti vyplývají ze smluvního ujednání stran, kdy Ing. V. P. zprostředkovává spolku uzavření konkrétních smluv, resp. některé úkony činí jako mandatář jménem a na účet spolku. Žalobce zdůrazňuje obchodní vztah na neformální bázi. Ústní formou byl uzavřen smluvní vztah, kde se Ing. V. P. zavázal mimo jiné, že některé dohodnuté činnosti zařídí pro spolek na jeho účet jménem spolku, a dále zprostředkuje spolku uzavření konkrétních smluv potřebných pro uskutečnění jednotlivých akcí. Spolek se zavázal zaplatit mu za to úplaty na základě faktury vystavené Ing. P. dle rozsahu služeb poskytnutých v souvislosti s jednotlivou akcí.
7. Je zřejmé, že služby poskytnuté Ing. V. P. byly vykonávány a následně vypláceny na základě dodavatelsko-odběratelského vztahu za plnění, která by mohl poskytovat i v případě, že by nebyl členem orgánu žalobce, přičemž obdobná plnění poskytuje i jiným odběratelům.
8. Správce daně dále fakticky změnil výsledek kontrolního zjištění, i když formálně konstatoval, že ke změně nedošlo. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly i v protokolu k výsledkům kontrolních zjištění informován pouze o skutečnosti, že z předložených důkazních prostředků nelze průkazně rozlišit činnosti, které Ing. P. vykonával z pozice předsedy a činnosti, které vykonával dodavatelsky. Žalobce tedy namítal, že správce daně měl příjmy rozdělit a navrhl doplnění dokazování. Správce daně následně svůj závěr změnil a konstatoval, že Ing. V. P. vykonával veškeré činnosti z pozice předsedy spolku. S tímto změněným výsledkem kontrolního zjištění již správce daně žalobce neseznámil a nepředložil mu jej k vyjádření v rozporu s § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
9. Správní orgány postupovaly jednostranně v neprospěch žalobce, nepřihlédly k žádné skutečnosti v jeho prospěch, která v řízení vyšla najevo, např. zcela ignorovaly skutečnost, že Ing. V. P. dodává dané služby i jiným osobám, a že k poskytování služeb spolku užíval svůj majetek.
10. Žalobce navrhl, aby soud zrušil jak napadená rozhodnutí žalovaného, tak jim předcházející dodatečné platební výměry.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

11. Ve vyjádření k žalobám žalovaný předně zrekapituloval dosavadní průběh řízení. Poté uvedl, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, pročež odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

12. Žalovaný vyjádřil souhlas s judikaturou odkazovanou žalobcem týkající se § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. že rozhodujícím kritériem při posouzení příjmů je skutečnost, zda v posuzovaném vztahu dominuje postavení společníka či postavení dodavatele, tj. zda společník vykonává činnosti i pro jiné subjekty a zda si související náklady hradí samostatně. Ačkoliv Ing. P. nebyl v postavení společníka společnosti, lze příslušné judikáty analogicky použít i na daný skutkový základ. V případě Ing. P. však při poskytování předmětných služeb dominovalo postavení předsedy rady žalobce, neboť náklady s nimi související byly hrazeny žalobcem a skutečnost, že Ing. P. obdobné činnosti vykonával i pro jiné subjekty, nebyla žalobcem prokázána.
13. Správní orgány se velmi podrobně v rámci daňové kontroly zabývaly vztahem mezi Ing. P. a žalobcem, přičemž dospěly k závěru, že služby, které Ing. P. pro žalobce zajišťoval, vykonával jako předseda rady žalobce, nikoliv jako podnikající fyzická osoba (dodavatel). Vzhledem k naplnění definičních znaků závislé činnosti a s ohledem na provedené dokazování lze mít za to, že Ing. P. v předmětných zdaňovacích obdobích vykonával činnosti podle pokynů žalobce, jeho jménem, na jeho odpovědnost a na jeho náklady. Proto byly odměny vyplacené žalobcem Ing. P. posouzeny jako příjmy dle § 6 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů.
14. Žalobce správci daně nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by své tvrzení, že Ing. P. poskytoval služby i jiným podnikatelským subjektům, prokázal. Správce daně dožádal místně příslušného správce daně o sdělení údajů z evidence Ing. P. Z odpovědi dožádaného správce daně vyplynulo, že Ing. P. byl u příslušného správce daně registrován k dani z příjmů fyzických osob, avšak registrace k dani byla zrušena ke dni 31. 1. 2009 a daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 nebyla již podána. Žalovaný má za to, že Ing. P. neposkytoval služby jiným podnikatelským subjektům, neboť v opačném případě by byl povinen příjmy z těchto poskytnutých služeb řádně zdanit. Zjištění dožádaného správce daně vyvrací tvrzení žalobce.
15. Nelze souhlasit ani s námitkou týkající se porušení práva žalobce vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem v rámci prováděné daňové kontroly. Správce daně žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a žalobce požádal o lhůtu k vyjádření. V této lhůtě pak žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí, čemuž správce daně vyhověl. Žalobce, ač seznámen s datem jednání, svého práva být přítomen výsledku svědků nevyužil. Provedené svědecké výpovědi nevedly ke změně kontrolního zjištění, a proto již žalobce nemohl další doplnění navrhopvat.
16. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně při hodnocení všech důkazních prostředků postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť tyto zhodnotil v kontextu s dalšími zjištěními a dospěl k závěru, že příjem plynoucí Ing. P. za služby vykonané pro žalobce je příjmem ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů.
17. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

18. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby nejsou důvodné**.
19. Žaloby se týkají daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013. Předmětem sporu je posouzení plnění uhrazených žalobcem dle faktur Ing. P. jako odměny za výkon funkce člena (předsedy) rady podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož byl žalobce povinen srazit zálohy na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 38h téhož zákona.

Žalobce namítá, že se jednalo o odměnu za práci provedenou pro žalobce Ing. P. jakožto osobou samostatně výdělečně činnou.

20. Dle § 6 [nadespaného *Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky*] odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích, platilo, že funkčními požitky jsou odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.
21. Žalobce v souvislosti s výkladem dotčeného ustanovení poukázal zejména na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04 (nalis.usoud.cz), a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014-44, č. 3244/2015 Sb. NSS (věc *TERRA POZEMKOVÉ ÚPRAVY*). Tato rozhodnutí se sice týkají interpretace a aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy na otázku zdanění příjmů *za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností*, nicméně lze dovodit (jak uvádí též žalovaný ve vyjádření k žalobě), že v nich uvedené úvahy lze vztáhnout též na problematiku zdanění příjmů za výkon funkce statutárního orgánu spolku, neboť i u něj lze předpokládat, jednak aktivní činnost ve prospěch spolku, jednak možnost, že obdobné činnosti konkrétní osoba vykonává též podnikatelským způsobem i pro jiné entity.
22. Podle usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04 tedy § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů „*dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si bradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd.*“
23. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku č. 3244/2015 Sb. NSS dospěl k závěru, že příjmy společníka vyplacené mu společností mohou být příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud pocházejí z „práce pro společnost“, tedy byly vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám, tj. osobně, činnost obdobné povahy, jakou by vykonával například zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Půjde o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často vysoká míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, již se zabývá společnost. Zdanění podle uvedeného ustanovení naopak nemají být podrobeny takové příjmy společníka od společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco jiného než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl. Půjde typicky o plnění spočívající v tom, že společník společnosti poskytuje v rámci své samostatné výdělečné činnosti služby, zboží či jiná podobná plnění, která vedle toho, že je poskytuje společnosti, poskytuje též jiným osobám za obdobných podmínek, tedy o situace, kdy daný konkrétní ekonomický vztah mezi společníkem a společností nevyvěrá z korporálně-právního vztahu, nýbrž z běžného dodavatelsko-odběratelského vztahu.
24. Jak plyne z níže uvedeného, správní orgány se dostatečným způsobem zabývaly podmínkami kladenými shora citovanou judikaturou na posouzení vztahů mezi Ing. P. a žalobcem a zdanění příjmů plynoucích Ing. P. od žalobce, přičemž dospěly ke správnému závěru, že podstatou a důvodem těchto plnění byl korporálně-právní vztah.
25. Ze správního spisu zjistil zdejší soud následující rozhodné skutečnosti. Dne 4. 9. 2014 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013. V jejím rámci zjistil, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích vyplácel Ing. V. P. (v daném období předseda rady žalobce) odměnu za práci pro žalobce, ovšem vykonanou Ing. P. coby samostatným podnikatelem. Během daňové kontroly byl proto zjišťován přesný obsah smluvního vztahu mezi žalobcem a Ing. P. Za tímto účelem si správce daně od kontrolovaného subjektu vyžádal předmětnou dokumentaci (faktury, smlouvy, atd.), provedl řadu výsledků, a také dožádání jiného finančního úřadu. Dne 29. 5. 2015 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění [překvalifikování odměn vyplacených Ing. P. na příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Ten se k tomuto výsledku vyjádřil podáním ze dne 8. 6. 2015. S výsledkem nesouhlasil, navrhl doplnění dokazování výsledkem svědků, a to zbylých členů rady: místopředsedy R. N., a T. B. Po opakovaném předvolání byli oba svědci vyslechnuti. Dne 5. 10. 2015 správce daně s žalobcem (za nějž jednal místopředseda rady R. N.) projednal zprávu o daňové kontrole s tím, že uplatněné návrhy daňového subjektu nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Na základě výsledku daňové kontroly pak byla žalobci dodatečnými platebními výměry stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 v celkové výši 121 590 Kč a zároveň mu byla stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 24 318 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal, avšak žalovaný neshledal podaná odvolání důvodnými, a proto je zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

26. Žalobce nikterak nezpochybňuje konkrétní odměny vyplacené žalobcem Ing. P., pouze trvá na tom, že Ing. P. měl v uvedených případech postavení dodavatele. Takové tvrzení ovšem dle soudu nemá oporu v řádně a dostatečně provedeném dokazování.
27. Mezi stranami je nesporné, že v rozhodné době byl Ing. P. předsedou rady, tj. statutárním orgánem žalobce. Obsah činnosti předsedy rady popsal žalobce (zastoupen Ing. P.) během ústního jednání konaného dne 3. 10. 2014. Uvedl, že předseda rady mj. rozhoduje o konečném počtu, provedení, obsahu, množství a zajištění realizace aktivit spolku, zajišťuje program festivalů, pracuje se systémem na internetu, připravuje informační brožuru pro tisk, vytváří ceníky, dále řídí radu a členy sdružení. Ing. P. dodal, že řadu činností vykonává pro sdružení na základě živnostenského oprávnění na fakturu. Během ústního jednání konaného dne 24. 10. 2014 žalobce (opět zastoupen Ing. P.) odpověděl na další otázky správce daně. K náplni fakturované činnosti Ing. P. sdělil mj.: „*Já udělám například z pozice dodavatele třeba vstupenky, pozvánky, brožury, mapky, plánky, informační cedule – prostě to, co nejde udělat z pozice předsedy. Potom ještě dělám z pozice dodavatele, že se starám o web, aby veškeré informace, mapky, plánky byly na webu.*“ Již tento popis demonstruje, že mezi tvrzenou činností předsedy rady a tvrzenou činností dodavatele je velice tenká hranice vzbuzující dojem, že ve skutečnosti jde o totéž. K tomu nutno přičíst další nezanedbatelné okolnosti. Žalobce neměl s Ing. P. uzavřenou žádnou smlouvu na výkon funkce, Ing. P. ani za výkon funkce nepobíral žádnou odměnu. Mezi žalobcem a Ing. P. jako podnikající fyzickou osobou taktéž nebyla (písemně) uzavřena žádná smlouva nebo jiné písemné ujednání (např. objednávky) na fakturované práce, přestože Ing. P. žalobci fakturoval odměny za poskytnuté služby, ke kterým má Ing. P. živnostenské oprávnění. Předmětem jeho živnostenských oprávnění jsou činnosti stejné či obdobné, jako jsou i činnosti žalobce, které jsou jedním z hlavních zdrojů příjmů žalobce. Ing. P. zajišťoval služby pro žalobce jen na základě ústních pokynů. Je sice pravdou, že obchodní vztahy mohou být založeny ústně, jsou zde ale další skutečnosti. Dle sdělení dožádaného Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Ing. P. nepřiznával v rozhodných obdobích žádnou daň (ani daň z příjmů z podnikání). Byť ani tuto skutečnost nelze samu o sobě brát jako jednoznačný důkaz o tom, že Ing. P. v uvedené době nevykonával žádnou podnikatelskou činnost, přesto je to v celkovém kontextu značně významná indicie. Dalším faktorem je skutečnost, že i nájemní smlouvy, které měl Ing. P. uzavírat ve prospěch žalobce dodavatelsky, byly uzavřeny přímo jménem žalobce. Ostatně sám Ing. P. přiznal, že vůči třetím osobám vystupoval jménem žalobce, nikoliv jménem vlastním coby

samostatný podnikatel. Dalším, velmi významným ukazatelem je dodávání služeb jiným subjektům. Žalobce, ani Ing. P., neuvedli ani jeden konkrétní případ, kdy by Ing. P. poskytoval své služby někomu jinému, než žalobci. Pokud jde o majetek užívaný při poskytování fakturovaných služeb, dle výpovědi Ing. P. dne 27. 4. 2015, Ing. P. pracoval jako dodavatel „*jen rukama a hlavou na počítači*“, všechny náklady na materiál platilo sdružení, používané předměty (telefon, auto i počítač) patřily spolku, nikoliv Ing. P.. V průběhu daňové kontroly dále vyplynulo, že žalobce se svými členy uzavíral i dohody o provedení práce, jejichž předmětem byly činnosti při organizaci a realizaci jednotlivých festivalů, z čehož lze usoudit, že žalobce vyplácel svým členům zdanitelné příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a funkčních požitků podle § 6 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že činnosti vykonávané Ing. P. pro žalobce vedly k dosažení hlavního ekonomického cíle žalobce a bez jejich provedení by tohoto cíle žalobce nedosáhl, potvrdili i svědkové, členové rady žalobce, T. B. a R. N. Konečně lze uvést, že se nejednalo o krátkodobou činnost, neboť Ing. P. předmětné služby poskytoval žalobci minimálně po dobu kontrolovaných tří let.

28. Na tomto místě považuje soud za vhodné připomenout principy důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 3, 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyžvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Naopak skutečnosti, které prokazuje správce daně, jsou specifikovány v § 92 odst. 5 daňového řádu
29. Správní soudy setrvale judikují (zdejší soud přitom dále v textu vědomě odkazuje na judikaturu týkající se dřívější právní úpravy daňového řízení, jeho principy se totiž nezměnily a tato judikatura je tak i nadále přílehlavá), že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS;). Správce daně prokazuje mimo jiné existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005-58). Podle daňového řádu leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu, a nesplnil-li tento subjekt svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS). Stanoví-li pak daňový řád důkazní povinnost daňového subjektu, znamená to současně, že správce daně je oprávněn toto prokázání požadovat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).
30. Pokud tedy žalobce tvrdil, že Ing. P. poskytoval obdobné služby i jiným subjektům, bylo na něm, aby toto tvrzení podepřel důkazy, což neučinil. Vzhledem k tomu, že za žalobce před správcem daně jednal sám Ing. P., nemohlo být důkazní podložení předmětného tvrzení pro žalobce nepřekonatelným problémem. Naproti tomu správce daně uvedené tvrzení vyvrátil tím, že dožádal příslušný finanční úřad, dle něž Ing. P. příjem ze samostatné činnosti v daném období před správcem daně netvrdil. Důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na žalobce, který jej neunesl. Stejně tak žalobce neuvedl, jaký vlastní majetek měl Ing. P. při dodavatelské činnosti používat. Žalobce naopak připustil, že veškeré zásadní materiální vybavení patřilo jemu, nikoliv Ing. P..

31. Již ve zprávě o daňové kontrole je podrobně a chronologicky popsáno důkazní řízení vedené v průběhu daňové kontroly s uvedením jednotlivých důkazních prostředků, které předložil žalobce a které si obstaral správce daně sám. Správce daně se v rámci daňové kontroly velmi podrobně zabýval vztahem mezi Ing. P. a žalobcem, přičemž dospěl k závěru, že Ing. P. dohodnuté činnosti vykonával nikoliv prostřednictvím své podnikatelské činnosti na základě živnostenského oprávnění, ale podle pokynů žalobce, jeho jménem, na jeho odpovědnost a na jeho náklady. Při poskytování předmětných služeb dominovalo postavení předsedy rady žalobce, náklady s nimi související byly hrazeny žalobcem a skutečnost, že Ing. P. obdobné činnosti vykonával i pro jiné subjekty, nebyla žalobcem prokázána.
32. Soud tak má za to, že správní orgány správně posoudily odměny vyplacené žalobcem Ing. P. jako příjmy podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů. Neshledal přitom, že by došlo k porušení práva žalobce vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem v rámci prováděné daňové kontroly. Jak bylo uvedeno výše, správce daně (v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu) dne 29. 5. 2015 seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a žalobce požádal o lhůtu k vyjádření. Ve lhůtě stanovené správcem daně žalobce navrhl doplnění daňového řízení o provedení svědeckých výpovědí. Tyto správce daně provedl. Žalobce, ačkoliv byl seznámen s datem konání svědeckých výpovědí, svého práva být přítomen výslechu svědků nevyužil. Správce daně setrval na výsledku kontrolního zjištění i po provedeném doplnění dokazování, pročež žalobce již k dalšímu vyjádření nevyzval.
33. Uvedenému postupu správce daně nelze ničeho vytknout. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“ Jak správně poznamenal žalovaný, jedná se o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt proto musí své vyjádření a návrhy na doplnění pečlivě připravit a věnovat jejich obsahu náležitou pozornost (viz Baxa, J. et al. *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011). Správní orgány tak nebyly povinny sdělit žalobci skutečnost, že setrvávají na původním výsledku kontrolního zjištění.
34. Pokud jde o námitku, že správce daně ve skutečnosti jistou změnu ve výsledku kontrolního zjištění provedl (byť tvrdil opak), pak ani tu neshledal soud důvodnou. Žalobcova argumentace úryvky z protokolů je lichá, neboť zde dochází k vytržení z kontextu. Již v protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je zcela jednoznačně stanoveno, že správce má za to, že předmětný příjem Ing. P. získaný od žalobce je nutno překvalifikovat na příjem dle § 6 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů. Na tomto stanovisku správní orgány setrvaly po celou dobu. Pasáž o tom, že „nelze průkazně rozdělit činnosti, které Ing. V. P. uskutečňuje z pozice předsedy sdružení a které dodavatelské“, nevypovídá o tom, že by byl správce daně bezradný a nevěděl, kdy vystupoval Ing. P. jako dodavatel. Uvedené je zcela evidentně vyjádřením toho, že žalobcem tvrzené činnosti Ing. P. coby předsedy rady a vedle toho coby dodavatele, jsou si ve skutečnosti dle všech zjištění natolik blízké, že spíše svědčí o jediném typu činnosti, a tou je činnost předsedy rady. V této souvislosti lze poukázat např. na stranu 15 protokolu, kde správce daně uvedl, že „se jednalo o činnosti vedoucí k realizaci jednoho cíle a všechny činnosti, které Ing. P. k realizacím jednotlivých festivalů vykonával, spolu úzce souvisely a prolínaly se“. Formulaci užitou v závěru zprávy o daňové kontrole „veškerou činnost konal Ing. P. jako člen a statutární zástupce spolků“ lze považovat pouze za jistou parafrázi.
35. Soud je přesvědčen, že správní orgány postupovaly v souladu jak s daňovým řádem, tak se zákonem o daních z příjmů. Správce daně respektoval zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně při hodnocení všech důkazních prostředků postupoval

v souladu s touto zásadou, neboť tyto zhodnotil v kontextu s dalšími zjištěními, navíc k námitkám daňového subjektu doplňoval dokazování (viz dožádání pražského finančního úřadu nebo výslech svědků N. a B.).

V. Závěr a náklady řízení

36. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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 věcech úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), 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.

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 21. prosince 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu