



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **A T N A F spol. s r.o.**, IČO 63674017
sídlem Vídeňská 1586/84, 148 00 Praha 4
zastoupená daňovým poradcem Ing. Vítězslavem Skřontem
sídlem Žerotínova 283/9, 747 07 Opava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2016, č. j.: 54842/16/5200-10421-707161,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 12. 2016, č. j. 54842/16/5200-10421-707161, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 9 800 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Ing. Vítězslava Skřonta, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 13. 2. 2017 domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 17. 12. 2015, č. j. 7447353/15/2011-52521-107251, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobkyni dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen „DPFO ze závislé činnosti“) za zdaňovací období roku 2013 (dále jen „zdaňovací období“) ve výši 155 925 Kč, a kterým jí současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit z částky doměřené daně penále podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 31 185 Kč (dále jen „penále“), a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že dne 29. 7. 2014 zahájil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě (dále jen „původní správce daně“) daňovou kontrolu na DPFO ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období u společnosti Silesia consulting & services, a.s., IČO: 25819259, která dne 17. 12. 2014 zanikla sloučením s žalobkyní (*pozn. soudu: dále bude souhrnně jako žalobkyně označována i společnost Silesia consulting & services, a.s.*). V rámci daňové kontroly bylo původním správcem daně zjištěno, že žalobkyně ve zdaňovacím období účtovala o vzniku závazku na základě přijatých faktur od Ing. P. M., sídlem XXX, IČO: YYY (dále jen „Ing. M.“), jenž byl ve zdaňovacím období členem představenstva žalobkyně. Původní správce daně posoudil příjmy plynoucí Ing. M. v celkové výši 658 849 Kč jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a na základě zjištění uvedeného ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2691711/15/3216-60563-805767 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) vyčíslil rozdíl DPFO ze závislé činnosti v důsledku porušení § 6 odst. 1 písm. a), odst. 3, 4, 7 písm. a) a § 38h odst. 1, 2, 5, 7 a 10 ZDP ve výši 155 925 Kč.
3. Na základě výsledku daňové kontroly bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, proti němuž podala žalobkyně odvolání. V něm nesouhlasila se zařazením příjmů vyplacených Ing. M. pod § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. O odvolání rozhodl žalovaný výše uvedeným způsobem.

II. Obsah žaloby

4. *První žalobní námitkou* žalobkyně brojila proti závěru žalovaného, že činnost Ing. M. je závislou činností dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70 uvedla, že definičními znaky závislé činnosti jsou a) výkon práce na jednom místě, b) dlouhodobá činnost, c) v zájmu osoby činnost vykonávající je uzavření pracovněprávního vztahu, d) neuzavření pracovněprávního vztahu poškozuje osobu vykonávající činnost. Z judikatury je přitom dle ní patrné, že uvedená kritéria jsou všechna stejně důležitá a nesplnění byť jednoho z nich znamená, že se o závislou práci nejedná. Z pohledu všech těchto kritérií je třeba posoudit charakter činnosti Ing. M., což žalovaný neučinil, neboť posoudil pouze ta kritéria, která konvenují s jeho názorem.
5. Ke kritériu a) uvedla, že Ing. M. poskytoval své služby na nejrůznějších místech, konkrétní místo plnění bylo mnohdy určeno objektivními okolnostmi, které nezávisely ani na vůli Ing. M., ani na vůli žalobkyně. Ing. M. si vždy svou činnost ve vztahu ke klientům, jimž své služby poskytoval, organizoval sám podle svých časových možností. Charakter jím poskytovaných služeb byl přitom obdobný, jako je např. realizace jednotlivých zakázek. Z charakteru všech deklarovaných činností lze dovodit, že je Ing. M. vykonával samostatně, na vlastní odpovědnost za kvalitu výsledků a výstupů z nich. Jeho odpovědnost nebyla omezena ve smyslu § 257 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“).

6. Ke kritériu b) uvedla, že pro ni Ing. M. vykonával činnost dlouhodobě, od roku 2006. Konstatovala, že vztahy trvající povahy jsou obvyklým znakem většiny mandátních smluv uzavřených mezi ní a jejími externími dodavateli služeb. Přesto, že ve zdaňovacím období byly platné i tyto další mandátní smlouvy, jejich obsah a forma byly víceméně identické, klienti, jimž byly na jejich základě služby poskytovány v podstatě totožní, a způsob určení výše odměny a její fakturace úplně stejný, správce daně žádnou další smlouvu, kromě smlouvy sjednané s Ing. M., nenapadl.
7. Ke kritériím c) a d) upozornila na písemné vyjádření Ing. M. ze dne 12. 2. 2015, z něhož vycházel v žalobou napadeném rozhodnutí také žalovaný. V něm Ing. M. uvedl, že činnost vykonávaná pro žalobkyni mu maximálně vyhovovala, neboť hledal s ohledem na své soukromé potřeby práci, která by nemusela být vykonávána pravidelně. Dle žalobkyně tak nelze dospět k závěru, že by byl naplněn definiční znak závislé činnosti spočívající v tom, že bylo v zájmu Ing. M., aby došlo k uzavření pracovněprávního vztahu, ani definiční znak spočívající v tom, že neuzavření takového vztahu by jej poškodilo. Naopak z tvrzení Ing. M. vyplývá, že o uzavření pracovněprávního vztahu neměl zájem. Ve správním řízení nebylo prokázáno, že by na Ing. M. byl vyvíjen ekonomický či jiný nátlak, že by existovala jeho ekonomická závislost na žalobkyni a že by jí žalobkyně zneužila, ani že by jej žalobkyně přiměla uzavřít smlouvu, o níž neměl Ing. M. zájem. V řízení byl prokázán opak. V této souvislosti navrhl žalobkyně provést důkaz výsledkem Ing. M.
8. Shrnuje, že ze shora uvedeného je zřejmé, že činnost Ing. M. pro žalobkyni nesplňovala definiční znaky závislé činnosti a současně měla charakter činnosti, kterou nelze za závislou činnost považovat.
9. Ve *druhé žalobní námitce* namítala, že bylo do jejích práv zasaženo neúměrně dlouhým trváním jak samotné daňové kontroly DPFO ze závislé činnosti, tak vyměřovacího řízení, tak i řízení odvolacího. To bylo dle ní v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s § 7 odst. 1 daňového řádu, který zavazuje správce daně k postupu bez zbytečných průtahů. K tomu popsala, že ji správce daně seznámil se svým názorem až při předání záznamu o výsledku kontrolního zjištění, aniž by v průběhu kontroly vyjádřil jakékoli pochybnosti o tvrzeních žalobkyně, pročez byla v dalším průběhu kontroly nucena pouze vyvracet již hotový názor správce daně. Dále uvedla, že se řízení prodloužilo tím, že žalovaný nedodržel lhůtu pro vyřízení odvolání a nevydal žalobou napadené rozhodnutí ani v termínu prodlouženém Generálním finančním ředitelstvím. Ostatně nesouhlasila ani s důvody, pro něž byl termín prodloužen. Uvedla, že si je vědoma charakteru lhůty pro vyřízení odvolání, tedy že se nejedná o zákonnou lhůtu, upozornila však na to, že žalobkyně je v daňovém i soudním řízení vázána striktními zákonnými lhůtami, jejichž nedodržení pro ni může mít zásadní následky.
10. Ve *třetí žalobní námitce* uvedla, že judikatura NSS rozlišuje tři typy činností, a to činnost výlučně nezávislou, činnost výlučně závislou a činnost obojetné povahy. Pro obojetné činnosti je klíčová volba smluvního typu spolupráce mimo pracovněprávní vztah za absence nátlaku ze strany objednatele. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69, v němž NSS vyslovil názor, že zastřeným právním úkonem by bylo, nutil-li by tamní žalobce smluvní partnery k uzavření smlouvy za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na něm, a přiměl je tak uzavřít smlouvu, o jejíž uzavření ve skutečnosti neměli zájem. Dále odkázala na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-87, z něž dovodila, že je jen na smluvních stranách, na jaké formě spolupráce se dohodnou, a že při svém

rozhodování mohou přihlédnout také k daňovým a pojistným aspektům. Uzavřela, že činnost Ing. M. byla jednoznačně činností obojetnou, a že se s Ing. M. na spolupráci mimo pracovněprávní vztah dohodla, za absence nátlaku z jakékoli strany.

11. Žalobkyně žádala, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svém právním názoru, přičemž plně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.
13. K *první žalobní námitce* uvedl, že definičním znakem závislé činnosti je dle judikatury skutečnost, že tato není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (tj. plátce) a kdo je za výsledek práce odpovědný. Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmů dle § 6 ZDP je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli důvod vzniku vztahu mezi nimi. Z povahy závislé činnosti plyne, že musí jít o vztah trvalý povahy, úplatný a z ekonomického hlediska vzájemný. Tyto znaky musí být splněny současně. NSS k těmto definičním znakům v rozsudku ze dne 24. 2. 2015, č. j. 6 Afs 270/2014-18 uvedl, že jsou toliko indikátory, nikoli zákonnými znaky závislé činnosti, které musí být splněny do jednoho, a že je třeba vzít v úvahu každý indikátor zvlášť a poté v souhrnu, přičemž nesplnění, příp. menší míra naplnění jednoho z kritérií nutně neznamená vyvrácení možnosti, že se jedná o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. K tomu uvedl, že je nesporné a zřejmé, že v projednávaném případě nebyla realizována služba naplňující definiční znaky podnikání, nýbrž že Ing. M. poskytoval žalobkyni služby podle jejích pokynů a na její ekonomickou i právní odpovědnost, jak vyplývá z uzavřených smluvních vztahů. Odpovědnost za poskytnutou službu nesl Ing. M. pouze vůči žalobkyni, nesl tedy stejný rozsah odpovědnosti za vykonanou práci jako každý zaměstnanec za výsledek své práce. Uzavřel, že správce daně již ve zprávě o daňové kontrole podrobně posoudil všechny důkazní prostředky předložené žalobkyní i zajištěné vyhledávací činností, a to v souladu s § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu, a došel k závěru, že činnosti, jež Ing. M. na základě mandátní smlouvy o poradenství ze dne 29. 6. 2006 pro žalobkyni vykonával, naplňovaly definiční znaky závislé činnosti.
14. Ke *druhé žalobní námitce* uvedl, lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání je toliko pořádková a v případě jejího uplynutí nedochází k zániku oprávnění takové rozhodnutí vydat. Termín vydání žalobou napadeného rozhodnutí tedy neměl vliv na jeho zákonnost. O odvolání bylo navíc rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Podotkl, že domnívala-li se žalobkyně, že správce daně či žalovaný nepostupovali bez zbytečných průtahů, mohla podat podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu.
15. Nesouhlasil ani se *třetí žalobní námitkou*. K ní konstatoval, že žalobkyní citovaný rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69 řešil jinou problematiku, a sice že smluvní strany, kterými obchodní společnost zajišťovala práce v lese, uzavřely s obchodní společností smlouvy o dílo a některé z těchto smluvních stran měly dokonce provádět tyto práce i pro jiné subjekty než pro obchodní společnost. Rovněž žalobkyní citovaný rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-87 označil za nepřiléhavý k projednávanému případu, neboť se vztahuje k otázce posouzení, co může být předmětem

dohody o provedení práce. Zopakoval, že závěr o podřazení činnosti Ing. M. pod § 6 odst. 1 písm. a) ZDP je podložen dostatečnými důkazy provedenými v rámci daňové kontroly, které zjištěný skutkový stav přesvědčivě dokládají. Závěrem shrnul, jak k tomuto závěru dospěl: Předmětem smluvního vztahu mezi žalobkyní a Ing. M. bylo i zastupování a provádění právních úkonů jménem žalobkyně, příp. třetích osob, a to na základě pokynu žalobkyně k tomuto zastupování. Ing. M., člen představenstva žalobkyně, pro žalobkyni vykonával činnost shodnou s předmětem činnosti žalobkyně. Ze smluv uzavřených žalobkyní se třetími osobami vyplývá, že se žalobkyně zavázala ke splnění svého závazku prostřednictvím pověřených osob. Nebylo prokázáno, že by Ing. M. vstoupil do smluvního vztahu se třetími osobami, jménem kterých na základě předložených plných mocí jednal, naopak smluvní vztah s těmito osobami uzavřela žalobkyně, která Ing. M. za poskytované činnosti vyplácela fakturované příjmy.

16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

17. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s ustanovením § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení takový postup akceptovali. Navržené důkazy soud neprováděl, neboť tyto byly (až na navrhovaný důkaz výsledkem Ing. M.) součástí spisového materiálu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vychází. Výslech Ing. M. shledal soud nadbytečným, neboť by dle jeho názoru pouze duplikoval písemné vyjádření Ing. M. ze dne 12. 2. 2015, jež je součástí správního spisu.
18. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
19. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky, zda činnost Ing. M. vykonávaná pro žalobkyni byla závislou činností dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP či nikoli.
20. Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc podstatné skutečnosti:
21. Z mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a Ing. M. dne 29. 6. 2006 (dále jen „mandátní smlouva“) vyplynulo, že předmětem smlouvy je poskytování podnikatelského, finančního, organizačního a ekonomického poradenství žalobkyni a dále poskytování podnikatelského, finančního, organizačního a ekonomického poradenství žalobkyni k zajištění splnění jejích smluv uzavřených s třetími osobami. Předmětem mandátní smlouvy je i zastupování a provádění právních úkonů jménem žalobkyně popř. i třetích osob, a to na základě pokynu žalobkyně k tomuto zastupování. Odměna Ing. M. byla sjednána jako pevná v paušální měsíční vší 67 000 Kč, pohyblivá v měsíční výši od 0 Kč do 10 000 Kč a pokrývající náklady na použití osobního automobilu. Z dodatku k mandátní smlouvě ze dne 18. 12. 2006 vyplynulo, že na základě vzájemné dohody obou smluvních stran došlo s účinností k 1. 1. 2007 ke změně ustanovení týkajícího se určení výše odměny. Dodatkem k mandátní smlouvě ze dne 1. 3. 2010 došlo na základě dohody smluvních stran opětovně ke změně způsobu stanovení odměny Ing. M., a to s účinností od 1. 3. 2010. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplynulo, že Ing. M. byl ve zdaňovacím období členem představenstva žalobkyně. Spisový materiál obsahuje celkem dvanáct faktur vystavených žalobkyni Ing. M. Na každé faktuře je uveden text: „*Fakturuji Vám na základě mandátní smlouvy o poradenství ze dne 29. 6. 2006 a dodatku ze dne 1. 3. 2010 za měsíc* (zde uveden

leden až prosinec); *paušální částka 45 000 Kč; pohyblivá částka 10 000 Kč* (vyjma faktury za listopad, kde je uvedena pohyblivá částka ve výši 7 380 Kč) *a náklady za použití osobního automobilu.*“ Ke každé faktuře je přiložena tabulka s uvedením data, cíle, účelu a vzdálenosti vykonané cesty a výpočet nákladů za použití osobního automobilu.

22. Ve vyjádření ze dne 15. 10. 2014 žalobkyně k dotazům správce daně vysvětlila, že jí Ing. M. poskytoval služby dle mandátní smlouvy, a to: *„služby klientům žalobkyně, zejména v oblasti vymáhání pohledávek za obchodními partnery klientů, zastupování klientů při jednáních o uzavření leasingových, úvěrových a kupních smluv, zastupování při jednáních souvisejících s pronajímáním nemovitostí a nebytových prostor klientů a při jednáních při přípravě dokumentace ke stavebním investicím klientů.“* Dále zde uvedla, že Ing. M. používá k výkonu své podnikatelské činnosti vlastní osobní automobil, přičemž se dohodli na způsobu náhrady účelně vynaložených výdajů, které mu při poskytování služeb vzniknou, kam patří zejména výdaje spojené s užíváním osobního automobilu. Dodala, že v přílohách jednotlivých faktur jsou vždy specifikována místa, na nichž Ing. M. své činnosti poskytoval.
23. Ve vyjádření ze dne 3. 12. 2014 žalobkyně k dotazům správce daně mimo jiné uvedla, že výše odměny byla mezi ní a Ing. M. sjednána dohodou tak, jak je to obvyklé v obchodním vztahu mezi podnikateli. Pevnou část odměny přitom obě strany chápaly jako minimální výši odměny za služby poskytnuté v nasmlouvaném rozsahu a pohyblivou část jako část odměny, se kterou je možné operovat v případě poskytnutí služeb v rozsahu nižším, než sjednaném, a to zejména z důvodů na straně Ing. M. Součet pevné a pohyblivé části pak tvořil odměnu maximální. Dále sdělila, že cesty Ing. M. nebyly pracovními cestami ve smyslu § 42 zákoníku práce. Ing. M. nebyl na cesty vyslán, ale organizoval si je sám podle aktuálně řešených problémů a v závislosti na svých možnostech. Dodal, že nevyžadovala po Ing. M. uvádění konkrétního účelu jednotlivých cest, dostatečné pro ni bylo místo uskutečnění jednání. K vyjádření doložila plnou moc udělenou Ing. M. společností CORPORAL Holding a.s., IČO: 25840690 (dále jen „CORPORAL Holding“), ze dne 4. 2. 2013, již byl Ing. M. zmocněn, aby společnost CORPORAL Holding zastupoval a jednal jejím jménem v záležitosti pronájmu nebo prodeje nemovitostí zapsaných na LV č. 415 v katastru nemovitostí Katastrálního úřadu pro Vysočinu, Katastrální pracoviště Třebíč, aby vykonával veškeré úkony s tím související, zejména jednal se zájemci o nájem či koupi, přijímal návrhy nájemních či kupních smluv, podával návrhy a žádosti, přijímal doručované písemnosti. K této plné moci uvedla, že na jejím základě poskytoval Ing. M. služby související s pronájmem a prodejem nemovitostí v Třebíči. Dále doložila plné moci udělené Ing. M. společností DIANA MORAVIA s.r.o., IČO: 25571222 (dále jen „DIANA MORAVIA“) ze dnů 23. 7. 2013 a 20. 8. 2013, jimiž byl Ing. M. zmocněn ke všem úkonům souvisejícím se zahájením daňové kontroly před Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště ve Znojmě a k předání příslušných dokladů k provedení této kontroly. K nim uvedla, že na jejich základě Ing. M. poskytoval služby související s daňovou kontrolou.
24. Ve vyjádření Ing. M. ze dne 12. 2. 2015 tento uvedl, že se dohodl s žalobkyní na poskytování služeb jako OSVČ formou mandátní smlouvy především kvůli nepravidelnosti poskytovaných služeb a menšímu rozsahu činností. Zmínil, že služby pro žalobkyni vykonává nejen v pracovních dnech v různých místech ČR, a to čistě dle vlastního uvážení nezávisle na žalobkyni. Dodal, že jsou dny, 3 až 5 pracovních dnů

v měsíci, kdy činnost pro žalobkyni nevykonává vůbec. Shrnul, že si nedokáže představit zaměstnavatele, který by akceptoval takový způsob „výkonu práce“ v pracovním poměru.

25. Žalobkyně dále předložila smlouvu o poskytování poradenských a účetních činností uzavřenou mezi ní a společností DRUBEKO s.r.o. (nyní společnost DIANA MORAVIA) dne 27. 10. 2003, jejímž předmětem je mimo jiné zastupování společnosti před územními finančními orgány. Je v ní také stanoveno, že dodavatel (žalobkyně) *„je oprávněn a ke splnění předmětu této smlouvy je povinen zajistit splnění závazku podle této smlouvy i prostřednictvím třetích osob.“*
26. Žalobkyně dále předložila mandátní smlouvu o zajištění výkonu správy nemovitostí uzavřenou mezi ní a společností CORPORAL Holding dne 1. 11. 2003, jejímž předmětem je úplatné obstarávání správy, zajištění provozu, údržby a oprav nemovitostí uvedených v příloze smlouvy. Jedná se mimo jiné o nemovitosti zapsané u katastrálního úřadu Třebíč na LV č. 415. Je v ní také stanoveno, že mandatář (žalobkyně) je oprávněn plnit závazky plynoucí z této smlouvy za pomoci jiných osob na základě samostatně uzavřených smluv a dohod, přičemž žalobkyně má právo kontroly plnění závazků třetích osob a za jejich činnost při plnění povinností vyplývajících z této smlouvy v plném rozsahu odpovídá. Přílohou této smlouvy byla plná moc udělená společností CORPORAL Holding žalobci.
27. Ve vyjádření ze dne 14. 8. 2015 žalobkyně uvedla, že právě obsah uvedené plné moci udělené jí společností CORPORAL Holding dokládá správnost její argumentace ohledně rozlišení její činnosti a činnosti Ing. M. Konstatovala, že třetí osoby mají možnost volby, který subjekt zplnomocní, zmocněnec pak vždy vystupuje v právních úkonech, jež na základě zplnomocnění činí, jako zcela samostatná osoba, tedy i na vlastní podnikatelské riziko.
28. Soud při posuzování věci vyšel z následující právní úpravy:
29. Podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP příjmy ze závislé činnosti jsou 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.
30. Soud o věci uvažil takto:
31. Daňový systém a systém veřejnoprávních pojištění vychází ze zásady, že závislá práce je typická, zatímco vše ostatní je výjimkou, pro niž musí být splněny zvláštní podmínky. Takto ostatně je koncipován i ZDP, v jehož části věnované fyzickým osobám je ne náhodou § 6 o závislé práci systematicky zařazen před § 7 až 10 věnované jiným druhům příjmů fyzických osob.
32. Definice „závislé činnosti“ ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP je konstruována jako odkaz na soukromé právo, neboť do rozsahu své působnosti zahrnuje jednání definovaná na základě znaků soukromoprávních smluv či vztahů, resp. jim naroveň postavených vztahů veřejnoprávní povahy. V písm. a) bodu 1 uvedeného odstavce se hovoří o „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“. Jediný významný autonomní prvek definice je, že do závislé činnosti pro účely zdanění zahrnuje i poměry „obdobné“ poměru pracovněprávnímu, služebnímu či členskému, přičemž rysem všech těchto poměrů má být, že v nich poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Problémem je, že každá

lidská činnost vyžaduje k tomu, aby měla smysl a splnila svůj účel, koordinaci s jinými lidmi v tom ohledu, že při jejím výkonu musí činnost vykonávající osoba dbát v nějaké míře pokynů toho, pro něhož činnost provádí.

33. Judikatura Nejvyššího správního soudu při své analýze konkrétního skutkového stavu kombinuje subjektivní a objektivní prvky právního vztahu, který posuzuje. Subjektivním prvkem zde je nutno rozumět vůli stran v její soukromoprávní rovině. V žalobkyní odkazovaném rozsudku z 24. 2. 2005, č. j. 2Afs 62/2004-70 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „... Vymezení pojmu, závislá činnost‘ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí 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, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“
34. Pozdější judikatura řešila i situace, kdy vztahy, které měly být závislou činností ve smyslu § 6 ZDP, neměly sezónní či jinak krátkodobý, nýbrž trvalejší charakter. To vedlo k důrazu na subjektivní stránku vztahu, tedy na skutečnou vůli stran. Například z rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2Afs 173/2005 – 69, na který žalobkyně rovněž poukazovala, vyplývá, že „... Vzhledem k charakteru vykonávaných prací bylo pro žalobce výhodnější uzavřít smlouvy o dílo než zaměstnat vlastní zaměstnance. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít.“ Rovněž v rozsudku ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 – 97 Nejvyšší správní soud uzavřel, že „...Stěžovatel při uzavírání smluv o dílo se zhotoviteli nesimuloval jiný právní úkon, protože právě tento typ smlouvy vyhovoval jeho potřebám a stejně tak potřebám zhotovitelů. (...) zahraniční pracovníci pracovali po dobu minimálně dvou let, a to přibližně 15 kalendářních dnů měsíčně, přičemž jejich směny přesahovaly osmihodinovou pracovní dobu. (...) je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti nebo proto, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner (...). To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost.“
35. Jak je z právě uvedeného patrné, větší část judikatury následující linii vytýčenou pilotním rozsudkem č. j. 2 Afs 62/2004-70 akcentuje kritérium svobodné vůle stran při volbě

soukromoprávního režimu jejich vztahu a tento soukromoprávní režim zásadně přenáší i do oblasti veřejného práva.

36. Významem povahy soukromoprávního vztahu ve veřejnoprávních souvislostech (daňových, pojistných aj.) se zabýval i rozšířený senát, který v usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6Ads 48/2009 – 87 uvedl: „...Smyslem a účelem pracovního práva jako součást práva soukromého je nepochybně umožnit smluvním stranám (zaměstnancům a zaměstnavatelům) uzavírat takové dohody o úplatném využití pracovní síly zaměstnance ve prospěch zaměstnavatele, na nichž se svobodně a se zohledněním všech rozhodných hledisek shodnou.... Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře opakovaně zdůrazňoval potřebu respektu k svobodně projevené vůli smluvních stran a odmítl nutit je k uzavírání smluv, na nichž ani jedna ze stran nemá ekonomický zájem. ...Pokud si smluvní strany zvolily dohodu o provedení práce, činily tak nejspíše i s ohledem na daňové a pojistné aspekty takového smluvního uspořádání. Nevýbočily-li z věcného a časového rozsahu činnosti, kterou lze vykonávat na základě dohod o provedení práce, uzavřely-li dotýčnou dohodu svobodně a vážně a nešlo-li ani o disimulovaný právní úkon zastírající ve skutečnosti jiný obsah či rozsah jejich vztahu (např. takový, který by již pomocí dohody o provedení práce nebylo možno realizovat), je třeba jejich svobodně projevenou vůli respektovat i v oblasti veřejnoprávního pojištění na sociální zabezpečení. Bylo na jejich vůli, zda ze smluvních typů, které připadaly vzhledem k povaze věci v úvahu, zvolí takový, který zaměstnanci přinese i benefit spočívající v účasti na veřejnoprávním sociálním pojištění, avšak zároveň s tím spojenou povinnost zaměstnance a zaměstnavatele platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (což zvýší celkové mzdové náklady zaměstnavatele a pravděpodobně povede k tomu, že zaměstnanec obdrží adekvátně menší odměnu), anebo zda zvolí smluvní typ, který zaměstnanci neposkytne benefit spočívající v účasti na pojištění, avšak poskytne mu oproti tomu větší odměnu při jinak stejných mzdových nákladech zaměstnavatele.“
37. Z citovaného usnesení rozšířeného senátu plyne příklon k té linii judikatury, kterou započal rozsudek č. j. 2 Afs 62/2004-70 a v níž pokračoval např. rozsudek č. j. 2 Afs 173/2005-69 či rozsudek ze dne 13. 4. 2010, č. j. 1 Afs 124/2009-75, tedy k linii, která za klíčové kritérium pro zařazení určité činnosti do daňového režimu závislé činnosti považuje skutečnou vůli smluvních stran. Rozhodné je, zda ujednání o tom, že daná činnost nebude vykonávána v režimu pracovního práva nebo jiném režimu spadajícím pod § 6 ZDP – ač by podle své povahy mohla být i takto vykonávána – bylo mezi stranami učiněno svobodně a zda tím ve skutečnosti nebyl zastírán jiný obsah vztahu mezi stranami. Rozšířený senát výslovně uvedl, že je na vůli jednotlivce, aby si z dostupných soukromoprávních režimů vybral ten, který považuje za pro sebe nejvhodnější, a to včetně jeho daňových a pojistných dopadů, čítaje v to i negativní důsledky, např. neúčast na pojištění a z toho plynoucí omezení či dokonce absenci, možných budoucích plnění z tohoto pojištění.
38. V rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014 – 39 pak Nejvyšší správní soud v linii vytýčené pilotním rozsudkem č. j. 2 Afs 62/2004-70 a fixované rozšířeným senátem pokračoval. Po skutkové stránce se jednalo o obchodní zástupce vykonávající činnost jako osoby samostatně výdělečně činné, které však zčásti vykonávaly pro toho, koho zastupovaly, i činnosti administrativního a zařizovacího charakteru. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl: „...Lze tedy rozlišovat tři typy činností. V prvním případě se jedná o činnosti provozovatelné výlučně jako nezávislá činnost, ať již kvůli zákonné úpravě (např. soudní exekutor, notář) či z povahy věci (s ohledem na rozsah, druh činnosti, např. komplexní

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

výrobní činnosti, určité typy obchodní činnosti, velká realitní kancelář aj.). Ve druhém případě jde o činnosti 'obojetné' povahy (drtivá většina menších živnostníků jako zedník, instalatér; svobodná povolání, asistenční činnosti; nejružnější služby jako účetní, kadeřník atd.), ve třetím pak o činnosti ryze závislé (např. pokladní supermarketu). Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti 'obojetné' povahy nespádají daňověprávně do kategorie nedovoleného 'švarcsystému'. Nesmí však jít o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva."

39. Všechny shora uvedené judikatorní závěry jsou plně aplikovatelné i na projednávanou věc. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že Ing. M. vykonával činnost pro žalobkyni na základě uzavřené mandátní smlouvy od roku 2006, a to na základě svého živnostenského oprávnění. Rozhodnutí, že daná činnost nebude mezi stranami vykonávána v režimu pracovněprávním, nýbrž v režimu obchodněprávním nespádajícím pod §6 ZDP, bylo mezi stranami učiněno svobodně jako nejvhodnější řešení spolupráce včetně daňových a pojistných dopadů. Tato skutečnost vyplynula jednoznačně i z písemného vyjádření Ing. M., který potvrdil, že bylo především v jeho zájmu, aby nedošlo k uzavření pracovněprávního vztahu, neboť činnost vykonávaná pro žalobkyni na obchodní bázi mu vzhledem k jeho osobním a rodinným potřebám maximálně vyhovovala. Ze spisového materiálu je též patrné, že Ing. M. poskytoval své služby na nejružnějších místech, přitom konkrétní místo plnění bylo mnohdy určeno objektivními okolnostmi a nezáviselo tak ani na vůli Ing. M. ani na vůli žalobkyně. Svou činnost si Ing. M. organizoval sám podle svých časových možností a potřeb klientů, bez zřejmé pravidelnosti. Nebyl tak naplněn ani další znak závislé činnosti, a to výkon činnosti na jednom místě. Soud souhlasí se žalobkyní, že ve správním řízení nebylo prokázáno, že by na Ing. M. byl vyvíjen ekonomický či jiný nátlak, že by existovala ekonomická závislost Ing. M. na žalobkyni a že by žalobkyně takové závislosti zneužila.
40. S ohledem na ustálené judikatorní závěry proto soud žalobní námitky pod bodem jedna a tři shledal důvodnými, když dospěl k závěru, že posuzovaná činnost Ing. M. pro žalobkyni nesplňuje definiční znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a napadené rozhodnutí je tak nezákonné.
41. Žalobní námitku uvedenou pod bodem dva soud naopak důvodnou neshledal. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že lhůta pro vydání napadeného rozhodnutí je lhůtou pořádkovou, přičemž okamžik vydání napadeného rozhodnutí zůstává bez vlivu na zákonnost tohoto rozhodnutí, je-li rozhodnutí vydáno ve lhůtě pro stanovení daně dle §148 daňového řádu, což bylo v souzené věci naplněno. Konkrétním projevem zásady rychlosti upravené v § 7 daňového řádu je pak ochrana před nečinností zakotvená v § 38 daňového řádu. Slouží osobám zúčastněným na správě daní (§ 5 odst. 3), které jsou oprávněny v případě domnělé nečinnosti správce daně podat podnět na ochranu před nečinností. V případě, kdy není podnětu vyhověno, je na podateli, aby se bránil ve správním soudnictví, a to žalobou na ochranu proti nečinnosti dle § 79 s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

42. Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí výrokem I. zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

43. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V řízení měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou jejího zástupce na nákladech řízení celkem 9 800 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
44. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny za zastoupení daňovým poradcem, jež náleží za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif včetně 2 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. září 2020

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu