



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Terezy Kučerové

Žalobce: **UNIBLOK s.r.o.**
sídlem Petrovická 674, 399 01 Milevsko
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Františkem Mejtou
Národní svobody 33, 397 01 Písek

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 1. 2017 č.j. 1374/17/5200-10421-709494
a ze dne 12. 1. 2017 č.j. 1387/17/5200-10421-709494

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 1. 2017 č. j. 1374/17/5200-10421-709494 a ze dne 12. 1. 2017 č. j. 1387/17/5200-10421-709494 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 828 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám daňového poradce žalobce.

Odůvodnění

I. Vymezení věci.

1. Žalobou doručenou dne 14. 3. 2017 Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2017 č. j. 1374/17/5200-10421-709494 a ze dne 12. 1. 2017 č. j. 1387/17/5200-10421-709494, kterým bylo změněno napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Milevsku ze dne 13. 9. 2013 č. j. 1684158/13/2207-24804-303464, kterým byla předepsána k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2009 ve výši 55.675 Kč a sdělena výše penále ve výši 51.135 Kč tak, že byla předepsána k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2009 ve výši 232.942 Kč a sdělena výše penále ve výši 46.589 Kč a ze dne 12. 1. 2017 č. j. 1387/17/5200-10421-709494, kterým bylo změněno napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Milevsku ze dne 13. 9. 2013 č. j. 1684416/13/2207-24804-303465, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2010 ve výši 265.000 Kč a stanovena výše penále ve výši 53.064 Kč tak, že bylo dodatečně stanoveno k přímé úhradě na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2010 zaplatit částku 232.942 Kč a sdělena výše penále ve výši 46.589 Kč.
2. Žalobce uvedl, že napadená rozhodnutí byla vydána poté, co předcházející rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo zrušeno krajským soudem. Nově byla vydána dvě rozhodnutí, která jsou obsahově totožná s předchozími, neboť žalovaný opětovně potvrdil názor správce daně, že odměnu, kterou žalobce vyplatil, je nutno považovat za příjem ze závislé činnosti, a to proto, že nesla tři znaky této činnosti. Jednak nebyla vykonávána zcela nezávisle pod vlastním jménem na vlastní účet a na vlastní odpovědnost. Dále se jednalo o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný. Naposledy se jednalo mezi daňovým subjektem a M. M. (mandatářem) o vztah dlouhodobý a soustavný.
3. Žalovaný provedl nové důkazy, a to výsledky několika svědků. U J. H. shledal svědeckou výpověď nevěrohodnou a účelovou. Podle svědecké výpovědi J. K. bylo dle žalovaného potvrzeno, že výkon činností prováděných mandatářem M. M. pro daňový subjekt nelze hodnotit jako podnikatelskou činnost. Stejně tak hodnotil žalovaný výpověď J. N. Výpověď H. T. označil žalovaný jako nevěrohodnou svědeckou výpověď. M. M. poskytl výpověď velmi neurčitou, neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, na základě kterých by bylo možné posoudit charakter výkonu jeho práce.
4. Podle žalobce pan K. a N. byli zaměstnání jako montéři a jejich pracoviště bylo ve velké vzdálenosti od pracoviště mandatáře. Pana M. tudíž potkávali pouze výjimečně, a proto jejich výpověď nemá dostatečnou vypovídací schopnost ohledně charakteru činnosti pana M. Ani jeden ze svědků navíc neuvedl, že byl mandatář někým při své činnosti úkolován, nebo že by někdo přebíral a hodnotil jeho práci jako zaměstnance. Správce daně tudíž nedoložil, že pan M. plnil příkazy daňového subjektu jako zaměstnanec a nevykonával proto ekonomické činnosti jako osoba samostatně výdělečně činná. Naopak bylo prokázáno, že mandatář si prokazoval práci sám, měl potřebné živnostenské oprávnění a žalobkyně mu poskytovala jen potřebnou součinnost. Stejně jako mandatář užíval předmětnou kancelář i daňový poradce, který v této kanceláři po několik měsíců jednal

s pracovníky správce daně. Taktéž on byl povinen pracovat podle pokynů žalobce, jednalo se o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, který byl dlouhodobý a soustavný a trvá dodnes. Žalobce poznamenal, že daňový poradce uděloval pokyny zaměstnancům žalobce, kupříkladu aby kopírovali některé listiny.

5. Žalovaný opomněl uvést, že odměna, kterou mandátář od žalobce obdržel, není jediným takovým příjmem. Posouzení poradenské činnosti jinému daňového subjektu nebylo shledáno jako výkon závislé činnosti. Takový postup je v rozporu s § 2 odst. 8 daňového řádu a dále je v rozporu i s pokynem soudu. Žalobce poukázal na stranu 8 rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Af 67/2017, podle kterého soud uložil žalovanému zabývat se tím, zda činnosti, které M. M. vykonával pro žalobce, vykonával taktéž pro jinou osobu. Navíc žalobce zastává názor, že správce daně zasáhl do jeho práva na smluvní volnost, neboť pravá vůle obou stran byla správcí daně souhlasně deklarována. Proto bylo navrženo zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného.

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve svém vyjádření k žalobě shrnul žalobní námitky a vymezil předmět sporu. S názory, které žalobce vyjádřil v žalobě, vyjádřil žalovaný nesouhlas. V intencích stanoviska uvedeného v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Af 67/2017 se žalovaný věcí opětovně zabýval. Provedl výslech několika svědků, k čemuž v podrobnostech odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Při hodnocení svědeckých výpovědí postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, což však neznamenalo libovůli v postupu správce daně. Některé svědecké výpovědi považoval správce daně za nevěrohodné, účelové nebo neurčité a s důvody tohoto hodnocení se v rozhodnutí vypořádal. Po zhodnocení všech důkazů ve vzájemné souvislosti nemohlo vést dokazování k jinému závěru, než že příjem mandátáře je příjmem ze závislé činnosti.
7. Žalovaný zdůraznil, že z dotazování bylo zjištěno, že mandátář dlouhodobě a soustavně vykonával práce spojené s vedením společnosti, při jednáních vystupoval jménem žalobce. Sjednával pracovní podmínky, uzavíral pracovní smlouvy, vedl zaměstnance, rozhodoval, zda mohou jít na dovolenou, nebo je vysílal na pracovní cesty, zajišťoval organizaci chodu žalobce. Jednalo se o činnosti, které obsahem a rozsahem jsou závislé na osobě žalobce, to znamená, že vedly k zajištění chodu daňového subjektu. Tyto činnosti vykonával dlouhodobě a soustavně převážně v kanceláři žalobce či na stavbách. K výkonu činnosti využíval majetek žalobce, za nájem kanceláře či vybavení kanceláře neplatil. Svědecké výpovědi J. N. a J. K. potvrdily, že mandátář byl vnímán jako vedoucí a řídicí pracovník žalobce. Zadával úkoly, řídil a kontroloval, povoloval dovolené, vysílal na pracovní cesty. Mandátář sice ve své výpovědi svědka uvedl, že konkrétní úkoly mu nebyly zadávány, ale podle bodu I. mandátní smlouvy byl povinen soustavně běžně plnit povinnosti, které mu ukládal žalobce. Žalovaný řetězcem nepřímých důkazů dospěl k závěru, že námitky žalobce zcela vyvrátil.
8. K námitce žalobce ohledně postavení daňového poradce žalovaný uvedl, že ten vykonává svoji činnost podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství. Příjmy jsou proto považovány za příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Mandatář sice formálně vystupoval jako podnikatelský subjekt, avšak činnost pro žalobce vykazovala znaky závislé činnosti. Vykonával činnost pro žalobce, aniž byla stanovena sankce za případné způsobení škody. Z toho vyplývá, že důsledky chybných rozhodnutí mandatáře nesl mandant. Proto taktéž nebylo lze označit tuto činnost za činnost podnikatelskou.

9. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že opomenul uvést, že odměna mandatáře obdržená od daňového subjektu nebyla jediným takovým příjmem. Žalovaný se k tomu vyjádřil na straně 15 žalobou napadených rozhodnutí. Namítaný rozpor s ustanovením § 8 odst. 2 daňového řádu považuje žalovaný za bezpředmětný s poznámkou, že žalobce v žalobě odkázal na neexistující § 2 odst. 8 daňového řádu. Zásada předvídatelnosti nebo legitimního očekávání porušena nebyla. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že by zasáhl do jeho práva smluvní volnosti. Pro účely daňového řízení je rozhodné, jaký druh příjmů byl skutečně vyplácen a nikoli smluvní typ dle soukromého práva.

III. Obsah správních spisů.

10. Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:
11. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 31. 10. 2012 na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Žalobce správci daně předložil mandátní smlouvy za rok 2009 a 2010 uzavřené podle § 566 a násl. obchodního zákoníku mezi mandatářem M. M. a žalobcem. Na základě těchto smluv se mandatář zavázal realizovat pro mandanta marketink, zakázkovou náplň, koordinační činnost na stavbách, finanční hospodaření, uzavírání obchodní, úvěrových, nájemních, pracovních smluv, nákup materiálu, nákup DKP, ZT, zastupování na úřadech, vystavování cestovních příkazů, kontrola montážních prací, běžnou administrativní práci, vedení obchodních a technických jednání, vyřizování reklamací, předávání zakázek, přejímání pracoviště, provádění revizí VZT, návrhy technických řešení. Za uskutečňování těchto činností byla dohodnuta odměna ve výši 1.320.000 Kč. Ta měla být realizována vždy k 31. 12. konkrétního roku. Pro případ prodlení byla sjednána smluvní pokuta.
12. V rámci daňové kontroly vydal správce daně podrobnou výzvu, aby žalobce prokázal konkrétně ve výzvě uvedené skutečnosti a prokázal, že se při spolupráci s M. M. jednalo o vztahy obchodní a ze strany M. M. výkon živnostenského podnikání. Žalobce měl prokázat, zda částka fakturovaná M. M. za práci na základě mandátní smlouvy obsahovala i vedlejší náklady, které nejsou ve smyslu § 6 odst. 7 zákona z příjmů předmětem daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Žalobce sdělil správci daně, že obsahu výzvy nerozumí. Na výzvu byla dne 23. 4. 2013 správci daně doručena odpověď. Žalobce zopakoval, že výzva je dílem nezákonná a nesrozumitelná a zároveň nesplnitelná. Požadavek ze strany správce daně byl pro žalobce překvapující, nepochopitelný a absurdní za situace, kdy správce daně změnil zcela svůj postoj, neboť v předchozích letech 2007 a 2008 hodnotil práce provedené na základě mandátní smlouvy bez výhrad, přičemž jednalo se o situaci takřka totožnou.
13. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 31. 7. 2013 včetně zprávy o daňové kontrole, která nesla datum 10. 9. 2013. V kontrolním zjištění byl vysloven závěr,

že výkon činností pro žalobce M. M. nelze hodnotit jako podnikatelskou činnost vykonávanou nezávisle, ale jednalo se o výkon závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Povinností žalobce bylo srazit a odvést zálohu na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38a) téhož zákona.

14. Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Milevsku vydal platební výměry na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2009 dne 13. 9. 2013 a žalobci předepsal k přímému placení daň z fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 255.675 Kč a sdělil penále ve výši 51.135 Kč. Za rok 2010 platebním výměrem z téhož data předepsal daň ve výši 265.000 Kč a penále ve výši 53.064 Kč. Proti těmto platebním výměrům se žalobce odvolal. O odvolání bylo rozhodnuto dne 2. 7. 2014 rozhodnutím pod č.j. 17181/14/5000-14101-800588, které bylo na základě žaloby žalobce rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 12. 2015 pod č.j. 10 Af 67/2014-28 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
15. V rozsudku krajského soudu byl vysloven závazný právní názor, kterým byl žalovaný ve smyslu § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán. Soud jednak připomněl, že pro posouzení závislosti poskytované činnosti je rozhodný vzájemný vztah plátce a poplatníka. Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, ale musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce, přitom definiční prvek závislosti je dán povahou vykonávané práce. V této souvislosti soud zmínil, že i při zmínění některých znaků závislé činnosti je třeba zkoumat postavení stran a vzít vždy na zřetel, pokud se strany rozhodnou v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svobody, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do takového stavu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci. Soud poukázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které není vyloučeno, aby si strany podrobily svůj vztah výhodnějšímu daňovému režimu. V nejednoznačných případech pak je třeba aplikovat zásadu „in dubio pro mitius“ resp. „in dubio contra fiskum“. Soud zdůraznil, že je třeba zkoumat, zda se jedná o činnost skutečně závislou na osobě plátce a v tomto směru postrádal ze strany správce daně konkrétní zjištění, na jejichž základě by mohl být vysloven závěr, který by mohl být aprobován jako správný. Ze spisů nevyplývalo, zda se daňové orgány zabývaly tím, zda činnosti vykonávané M. M. pro žalobce vykonával M. M. i pro jinou osobu. V případě konkrétních činností M. M. jako vystavování faktur, uzavírání smluv o nájmu, o dílo, podepisování pracovních smluv nebylo lze uzavřít, zda tuto činnost M. M. vykonával skutečně závisle, naopak nebylo vyloučeno, že je mohl vykonávat do jisté míry zcela samostatně, tedy nikoliv podle pokynů žalobce, k čemuž byl rovněž zavázán žalovaný doplnit dokazování. Současně zůstalo nezjištěno, zda M. M. sám rozhodoval, za kterými zákazníky pojede, zda bude získávat zákazníky nové, zda dostával rámcové úkoly ohledně získávání zákazníků, zda vykonával práci pouze v kanceláři či ze svého bydliště apod. K tomu bylo zapotřebí vyslechnout jednatelku společnosti žalobce. Žalobci nebylo ani vysvětleno, z jakých důvodů nezpochybnil žalovaný tentýž způsob zdaňování příjmů v letech 2007 a 2008, přestože byly uzavřeny mandátní smlouvy na zcela shodný obsah činností jako v letech 2009 a 2010.

16. Správce daně proto na základě pokynů žalovaného ze dne 16. 5. 2016 doplnil dokazování o svědecké výpovědi J. H., J. K., H. T., J. N. a M. M. S výsledkem doplněného dokazování seznámil žalovaný žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu dne 12. 10. 2016 a zároveň jej vyzval, aby se k doplněnému dokazování vyjádřil v rámci odvolacího řízení. Ve výzvě odvolací orgán hodnotil provedené svědecké výpovědi. Výpovědi svědka J. H. a H. T. posoudil jako neurčité, které nepřinesly pro věc nic podstatného a neprokázaly tvrzení žalobce. Výkon práce prováděné M. M. na základě mandátních smluv žalovaný hodnotil jako závislou činnost podle § 6 zákona o daních z příjmu, neboť nebyla vykonávána zcela nezávisle. Pro žalobce pracoval dlouhodobě, soustavně, vykonával práce spojené s vedením společnosti, vystupoval jménem daňového subjektu, sjednával pracovní podmínky, pracovní smlouvy, obchodní smlouvy apod. Svědecké výpovědi J. N. a J. K. podle žalovaného potvrdily, že byl M. M. hodnocen jako vedoucí a řídicí pracovník. Práce vykonával soustavně a u daňového subjektu, k výkonu činnosti využíval taktéž majetek žalobce.
17. Žalobce se k výzvě žalovaného vyjádřil ústně do protokolu sepsaného správcem daně dne 26. 10. 2016. Žalovaný správní orgán vydal dne 12. 10. 2017 žalobou napadená rozhodnutí, tak jak jsou specifikována pod bodem 1 tohoto rozsudku.

IV. Právní názor soudu.

18. V dané záležitosti soud postupoval podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“) v mezích daných žalobními body a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
19. Žaloba byla důvodná.
20. Žalobce učinil v dané věci spornou otázku, zda se žalovaný správní orgán důsledně řídil závazným právním názorem soudu, který vyjádřil ve výše citovaném zrušujícím rozsudku sp. zn. 10 Af 67/20014 ze dne 16. 12. 2015 a v té souvislosti rozporoval i povahu vztahu mezi žalobcem a mandatářem M. M., tak jak ji zhodnotil žalovaný správní orgán, neboť přitom nevzal v úvahu další příjmy žalobce, které dosahoval na základě své podnikatelské činnosti a zároveň tvrdil, že správce daně zasáhl do jeho práva na smluvní volnost, která byla správci daně souhlasně deklarována.
21. Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) věty první zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy 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.
22. Podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba při hodnocení charakteru činnosti vycházet z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána, a proto byla stanovena materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Jak soud ve svém zrušujícím rozsudku uvedl, vymezení pojmu „závislá činnost“ nelze redukovat pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, ale musí se jednat o činnost skutečně

závislou na osobě plátce. Soud zdůraznil, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti tak bude dán především povahou vykonávané činnosti. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 265/2015 ze dne 31. 3. 2016. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem, a to tak

- „plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,
- fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným či odměňování osoby v pracovním právním vztahu,
- materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činností jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,
- vztah mezi plátcí příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý nebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu“.

23. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ne vždy jsou naplněna všechna kritéria charakterizující závislou činnost. Navíc uvedl, že činnost lze provozovat v zásadě třemi způsoby, a to v prvé řadě výlučně jako nezávislá činnost, druhým typem činnosti, kam lze zařadit drtivou většinu živností označil jako činnost obojetnou a k tomu poznamenal, že judikatura správních soudů postupně dospěla k závěru, že činnosti obojetné povahy nespádají z hlediska právního do kategorie nedovoleného odměňování v režimu osob vykonávajících samostatnou činnost (tzv. „schwarzsystém“). Takové činnosti lze proto vykonávat jak v režimu samostatné činnosti jako příjmy z podnikání tak v režimu příjmů ze závislé činnosti. K tomu musí být splněna kritéria, že se musí jednat o takovou činnost, která naplňuje znaky činnosti obojetné a volba smluvního typu nesmí být činěna pod nátlakem na účastníka smlouvy, ale musí jít o dobrovolné rozhodnutí subjektu o výběru mezi oběma variantami. Jsou-li důvody výběru samostatné činnosti daňově optimalizační, pak tato skutečnost neznamená, že jde o postup nelegitimní. Nesmí jít zároveň o předstírání samostatnosti, zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a nesmí jít o zneužití práva. Do třetího typu činností lze zařadit činnosti ryze závislé (například pokladní supermarketu).
24. Dlužno zdůraznit, že Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře zdůraznil potřebu respektovat svobodnou projevenou vůli smluvních stran a taktéž odmítl postup, kterým by byly strany nuceny k uzavírání smluv, na nichž ani jedna ze stran nemá ekonomický zájem. Zároveň zdůraznil, že nevybočí-li smluvní strany z věcného a časového rozsahu činnosti a uzavřou-li dohodu svobodně a vážně a nejde o disimulovaný právní úkon zastírající ve skutečnosti jiný obsah či rozsah jejich vztahu je třeba jejich svobodně projevenou vůli respektovat. Je totiž zcela na vůli smluvních stran jaký smluvní typ vzhledem k povaze věci zvolí a zda jim přinese benefit spočívající v účasti na veřejnoprávním sociálním pojištění, avšak s tím spojenou povinností zaměstnance a zaměstnavatele platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, nebo zda zvolí smluvní typ, který neposkytne benefit spočívající v účasti na pojištění, avšak poskytne jim větší odměnu při stejných nákladech.

25. Na základě těchto výkladových pravidel vyjádřených v judikatuře Nejvyššího správního soudu a v intencích zdejšího soudem vysloveného právního názoru přistoupil soud k posouzení projednávané věci. Primárně se soud zabýval důvodností námitky žalobce, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem, který byl vysloven ve zrušujícím rozsudku krajského soudu. Tuto námitku soud hodnotí jako důvodnou.
26. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku vytkl žalovanému, že nezjistil dostatečně skutkový stav věci a řada otázek rozhodných pro vyslovení závěru zůstala nezodpovězena. Správce daně nezjišťoval především postavení obou smluvních stran závazku na konkrétních skutkových okolnostech. Vyslechl sice jako svědka mandátáře M. M., nevyslechl však jednatečku žalobce, aby byly zjištěny typické objektivní okolnosti, zejména vázanost pokyny žalobce, způsob zabezpečování běžných úkolů, aby ověřili tvrzení M. M., že se rozhodoval samostatně, kupříkladu, za kterými zákazníky pojede, zda bude získávat zákazníky nové, zda práci vykonával pravidelně v kanceláři k tomu určené či jinde, neboť je třeba vzít v úvahu, že případná činnost obchodního zástupce je prací, která je orientována na výsledek a výkon a bylo třeba vzít v úvahu, že i u činností obojetných je umožněno takový výkon realizovat, jak v pracovním poměru, tak i mimo něj. To v dané věci zůstalo neobjasněno. Správce daně vyslechl jako svědky dva pracovníky žalobce, kteří jak uvedl žalobce v žalobě, pracovali na pozici montérů a nemohli mít tudíž přehled o způsobu činnosti M. M., neboť jejich spolupráce byla spíše příležitostná, než pravidelná. Na základě výpovědí těchto svědků nebylo možné jednoznačně vyslovit závěr tak, jak učinil žalovaný. Žalovaný sice v žalobou napadeném rozhodnutí správně popsal právní základ, nicméně aplikace právního základu na skutkový stav nemohla být soudem aprobevována, neboť proto chybí dostatečný skutkový podklad. Žalovaný si byl této skutečnosti zřejmě vědom, neboť při analýze vztahu k podřízenosti mezi M. M. a daňovým subjektem neuzavřel záležitost jednoznačně, když v bodu 31 rozhodnutí uvedl, že činnosti, které pan M. M. na základě mandátní smlouvy vykonával, nebyly vykonávány zcela nezávisle. Další charakteristický znak samostatné činnosti, zda odpovídal M. M. za škodu, uzavřel žalovaný zkratkovitě tak, že ze smlouvy je zřejmé, že činnosti budou vykonávány na účet daňového subjektu a mandátní smlouva neobsahuje žádné ustanovení o tom, že by M. M. za škodu odpovídal. Nevzal přitom za zřetel, že absence řešení odpovědnosti za škodu ve smlouvě sama o sobě nevylučuje takový případný postup podle zásad obecné odpovědnosti za škodu.
27. Žalovaný pod bodem 35 dále uvedl, že z údajů uvedených v živnostenském rejstříku vyplynulo, že M. M. zastával roli odpovědného zástupce, z čehož lze usuzovat, že pro jiné daňové subjekty byl vnímán jako zástupce daňového subjektu. Ani tento závěr není jednoznačně postaven na výsledcích dokazování a je nepřezkoumatelný. Na patřičném základu není postaven ani závěr, že M. M. zajišťoval chod daňového subjektu, neboť povaha činností byla na daňovém subjektu závislá. I pro tento závěr chybí opora v provedeném dokazování. Materiální kritéria, která by měla být splněna pro vyslovení závěru, že činnost lze považovat za závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů, žalovaný správní orgán dovodil na základě vlastních úvah, které nejsou opřeny o výsledky dokazování.

28. Jak již soud výše s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnul vedle materiálních kritérií, je třeba se zaměřit u činností obojetných i na obsah takové činnosti, protože je důležité, zda navíc posuzovaná činnost představuje hlavní činnost příjemce prací, nebo jde o činnost doplňkovou. Ze správního spisu vyplynulo, že M. M. vykonával danou činnost v kontrolovaných zdaňovacích obdobích i pro jiné subjekty, neboť jak konstatoval žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, dosáhl i jiných příjmů. Analýzou těchto dalších příjmů se však žalovaný správní orgán taktéž nezabýval, přestože k tomu byl ve zrušujícím rozsudku krajského soudu zavázán. Žalovaný se spokojil se strohým konstatováním, že takové další příjmy M. M. dosahoval, přesto však v souzené věci učinil jednoznačný závěr, že smluvní vztah nebyl mezi dvěma podnikateli, ale jednalo se o výkon činnosti, která byl svým obsahem, rozsahem a podstatou závislá na osobě daňového subjektu. Ani tento závěr žalovaného nemá ve spise oporu. Zůstalo nezjištěno, zda v době, kdy M. M. pracoval pro žalobce, nevykonával obdobnou činnost pro někoho dalšího. Právě správcem daně zjištěná skutečnost, že žalobce dosahoval v konkrétních zdaňovacích obdobích dalších příjmů, které převyšovaly příjmy vyplácené žalobcem, vyvolala potřebu se charakterem těchto příjmů konkrétně zabývat. To žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích neučinil. Pokud, jak vyplývá z vyjádření žalovaného správního orgánu, měl žalovaný za to, že nebylo jeho povinností se k danému vyjadřovat, pak naopak ze závazného právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku soudu je zřejmé, že v kontextu tam uvedeného odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu takovou povinnost měl. Navíc soud zdůraznil, že v pochybnostech je třeba rozhodovat ve prospěch smluvních stran při respektování smluvní svobody stran závazku. Touto zásadou se žalovaný správní orgán rovněž neřídil.
29. Závěr, který vyslovil žalovaný, nemá oporu v provedených důkazech. Navíc byl závěr žalovaného postaven na důkazech, které mají malou vypovídací hodnotu. Chybějící fakta pro vyslovení jednoznačného závěru žalovaný správní orgán nahradil úvahou postavenou na nepodložených závěrech ohledně povahy vztahu mezi žalobcem a M. M. Vztah zástupce žalobce mandátáře M. M. a žalobce je třeba považovat za činnost „obojetné“ povahy, která umožňuje výkon jak v pracovním poměru, tak i mimo něj.
30. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení, neboť žalovaný správní orgán se neřídil zcela, jak je výše popsáno závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku krajského soudu a navíc trpí rozhodnutí vadou, která způsobuje jeho nezákonnost.

V. závěr, náklady řízení.

31. S ohledem na to, co bylo shora řečeno, soud uzavřel, že žaloba byla důvodná, a proto rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil při jednání, které bylo ve věci nařízeno, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
32. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že žalobce měl v řízení úspěch. Náklady právního zastoupení spočívají v odměně za tři úkony služby daňového poradce (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast při jednání) celkem 9.300 Kč (§ 7, § 9 odst. 4, písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu ve znění pozdějších předpisů), v náhradě

hotových výdajů za tři úkony daňového poradce v částce 900 Kč, § 13 odst. 3 téže vyhlášky a cestovné v částce 628 Kč, celkem náklady řízení 16.828 Kč, které je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce žalobce.

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 nejblíže 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.

České Budějovice 17. ledna 2018

JUDr. Marie Trnková v.r.
předsedkyně senátu