



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: I. s.r.o.,
zastoupen JUDr. Milan Wachtl, advokát se sídlem Masarykovo náměstí 1279/7,
500 02 Hradec Králové
proti

žalovaný: Odvolacímu finančnímu ředitelství, IČ 72080043, se sídlem Masarykova
427/31, 602 00 Brno,

v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2016, č.j. 38672/16/5200-10421-711070 a č.j. 38673/16/5200-10421-711070,

takto:

- I. Žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2016, č.j. 38672/16/5200-10421-711070 a č.j. 38673/16/5200-10421-711070, se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadená rozhodnutí

1. Žalobce se včasnými žalobami zapsanými u zdejšího soud pod sp. zn. 52 Af 63/2016 a sp. zn. 52 Af 64/2016 domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označených rozhodnutí žalovaného, kterými byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí (platební výměry) Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí ze dne 18. 2. 2016, č.j. 208659/16/2809-50523-601433 (dále jen „DPV 2011“) a č.j. 208790/16/2809-50523-601433 (dále jen „DPV 2012“), jimiž byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 ve výši 277.320 Kč a penále a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 286.425 Kč a penále.

II. Podstata věci

2. Platebními výměry DPV 2011 a DPV 2012 Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí (dále jen „Finanční úřad“) stanovil žalobci k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 a 2012 ve shora citované výši a příslušné penále. Oba platební výměry byly vydány na základě výsledků daňové kontroly zdaňovacích období let 2011 a 2012, o kterých se žalobci dostala rozsáhlá zpráva pod č.j. 57208/16/2809-60563-607355. S žalobcem byla zpráva projednána dne 9. 2. 2016. Finanční úřad po provedené kontrole dospěl k závěru, že osoby J. S., I. F. a M. P. (dále jen „předmětní dodavatelé“ nebo „dotyčné osoby“) v obou zdaňovacích obdobích let 2011 a 2012 jako deklarovaní smluvní subdodavatelé žalobce (OSVČ) vykonávali práce pro žalobce (daňový subjekt) ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy práce mající charakter závislé činnosti. Finanční úřad vyšel především z dlouhodobosti vzájemného vztahu, různorodosti a nikoli specializovanosti prací, vzájemné propojenosti prací s činnostmi jiných osob, přijímání pokynu na stavbách, využití materiálu, využívání některých pracovních prostředků (např. lešení, zařízení dílny), nedocházelo k přeúčtovávání nákladů, smlouvy o dílo a podklady k fakturám připravoval žalobce. Dva prvně jmenovaní vystavovali faktury (dle svých daňových přiznání) v letech 2011 a 2012 pouze pro žalobce.

3. Žalobce podal proti oběma rozhodnutím DPV 2011 a DPV 2012 správního orgánu prvního stupně odvolání. Žalovaný odvolání za obě zdaňovací období zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil. Na stranách 2 až 4 napadených rozhodnutí konstatuje, že předmětem sporu je odlišné posouzení vztahu mezi žalobcem a třemi fyzickými osobami (dodavateli), dále vymezuje tzv. závislou činnost pomocí jednotlivých kritérií a odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu v dané oblasti. V další části odůvodnění odkazuje na skutkové okolnosti případu v obou zdaňovacích obdobích zjištěné v průběhu daňové kontroly. Též se vypořádává s argumentací žalobce jako odvolatele s pomocí odkazů na dřívější rozhodnutí NSS v typově obdobných věcech.

Závěrem konstatuje, že opakování svědeckých výpovědí považuje za nadbytečné a připomíná, že daňový subjekt (žalobce) nepředložil jakýkoli důkazní prostředek, který by prokázal například to, jakou konkrétní část díla stavby předmětní dodavatelé prováděli. Poukázal na zjištěné rozpory, které správce daně vedly k tomu, že uzavřené smlouvy o dílo pouze zastíraly skutečnou povahu vzájemného vztahu k daňovému subjektu, a to závislou činnost, mající své zakotvení v ust. § 6 odst. 1 ZDP.

III. Shrnutí žaloby

4. Žalobce obě žaloby koncipoval totožně, a to vzhledem k obdobnému skutkovému stavu. Jak shora uvedeno, sporným předmětem řízení se stalo posouzení činností prováděných pro žalobce třemi osobami jako závislé činnosti. Obecně žalobce uvedl, že správní orgány neúplně zjistily skutkový stav věci, neprovedly veškeré žalobcem navržené důkazy. Poté došly k nesprávným závěrům a učinily nesprávné právní posouzení. Především uvedl, že žalobce a dotyčné fyzické osoby neměli v úmyslu řešit subdodávky formu pracovního poměru, předmětní dodavatelé výslovně nechtěli být zaměstnanci, žalobce měl jiných 30 zaměstnanců. Jejich ekonomická závislost nebyla prokázána.

5. Konkrétní okruhy důvodů rozhodnutí, se kterými nesouhlasil, koncipoval jako polemiku se závěry daňové kontroly v dílčích oblastech. Negativně se tak vymezil proti těmto závěrům:

- (i) Jmenované osoby prováděly činnost pro žalobce k jeho užitku. To samé však platí i pro smlouvu o dílo.
- (ii) Úplatu měl dle správce daně stanovovat žalobce. Jednalo se však o vzájemnou dohodu subjektů, nebylo prokázáno, že cenu stanovil žalobce.
- (iii) Činnost měla být dle správce daně vykonávána dlouhodobě. Obchodní zákoník toto u smlouvy o dílo nevylučuje. Nejednalo se o opakující se činnost, nýbrž šlo vždy o různá plnění, lišící se místem, individualizací, speciálním přístupem zhotovitelů k zakázce.
- (iv) Činnost měly být vykonávány na totožných místech, jako ji vykonávali zaměstnanci žalobce. Tato skutečnost je u plnění díla s předmětem stavby obvyklá.
- (v) Nebylo prokázáno, že činnost byla prováděna na účet žalobce. Je to skutečně žalobce, který měl dle své smlouvy o dílo povinnost provést dílo na svůj náklad a své nebezpečí.
- (vi) Co se týče toho, že činnost byla prováděna při podřízenosti pokynům odpovědného pracovníka žalobce, tak je zřejmé, že byla potřebná poměrně vysoká míra koordinace. Nelze však hovořit o podřízenosti.
- (vii) Neodpovídá závěr, že tři osoby byly ekonomicky závislé na žalobci. Osoby však měly jinou možnost obživy, toto správce daně při svém rozhodování pominul.
- (viii) Z proškolení o bezpečnosti práce na pracovišti nelze dovozovat charakter vztahu mezi subjekty.
- (ix) Fakturace nebyla rozepisována detailně, neboť osoby byly v každodenním kontaktu, nebylo nutné uvádět rozpis hodin. Celková cena byla určena dohodou.

- (x) Používání materiálů a techniky žalobce – ani tento postup není neobvyklý. Nedává smysl, aby si např. každý dodavatel na stavbě stavěl své lešení.
- (xi) Kopírování pracovní doby kmenových zaměstnanců nebylo prokázáno
V souhrnu se správce daně snažil dosáhnout domněnky, že se jedná o ucelený soubor vzájemně se doplňujících důkazů, které na sebe navazují, a mohou vést k závěru, že se žalobce choval jako zaměstnavatel a dotčené osoby jako zaměstnanci. Následné právní hodnocení je povrchní a nedostatečné. Správce daně se nezabýval skutečnou vůlí stran předmětného vztahu. Pro soudní řízení proto mimo jiné navrhl, aby soud provedl dodatečné výslechy osob.

IV. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí. Má za to, že bylo prokázáno, že se jednalo o závislou činnost, neboť předmětní dodavatelé pracovali pro žalobce dlouhodobě, prováděli různé práce spolu s ostatními zaměstnanci žalobce, atp. Fakticky odkazoval na obsah svého rozhodnutí, případně na obsah zjištění při daňové kontrole. Vůle osob setrvat v závislém vztahu byla spolehlivě zjištěna. Opětovné výslechy osob jsou nadbytečné.

V. Posouzení věci krajským soudem

7. Žaloby byly podány včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s., žaloby jsou přípustné (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

8. Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

9. Zcela na úvod, než bude přistoupeno k samotnému zhodnocení výsledků přezkumu rozhodnutí v rozsahu, jak jej napadl žalobce, považuje soud za podstatné uvést několik obecných podstatných tezí, kterými je třeba se řídit při přezkumu v rámci správního soudnictví. Již shora soud uvedl, že žaloba je koncipována z podstatné části jako polemika s jednotlivými závěry správce daně. K samotné argumentaci proti oběma napadeným rozhodnutím žalovaného je možno shrnout tak, že je namítán neúplně zjištěný skutkový stav věci, nebyla zjišťována skutečná vůle stran. K tomu je snesena podpora různých vybraných rozhodnutí NSS. Je též poukázáno na nedostatek důkazů a nesprávné posouzení.

10. S ohledem na shora uvedené je tak vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí – dostupné na stránkách tohoto soudu <https://hudoc.echr.coe.int>). Nadto je třeba mít na paměti, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní.

Tím se s námitkami účastníka řízení vždy, minimálně implicitně, vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

11. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

12. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: *„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž*

může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“ Obdobně argumentoval NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19.

13. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu na <http://nalus.usoud.cz>).

14. Soud taktéž dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).

15. Ze správního spisu a též z nesporných tvrzení účastníků vyplývá již shora vícekrát uvedené, že předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně, potažmo též žalovaným je posouzení charakteru vztahu mezi žalobcem a jeho subdodavatelem J. S., I. F. a M. P. při různých činnostech dle více smluv o dílo při stavebních činnostech v období let 2011 a 2012.

16. Daňová kontrola byla zahájena dne 2. 3. 2015. V jejím průběhu mimo jiné jako svědci vypovídali I. F., J. S., M. M. (stavbyvedoucí), D. K. (stavbyvedoucí), Ing. K. A. (příprava výroby, rozpočtář, vedoucí zámečnické dílny), Ing. M. Z. (jednatel).

17. Základní obecná východiska pro posouzení otázky zda se v daných obdobích a v dané věci (v návaznosti na zjištěný skutkový stav) jednalo o závislou činnost dotyčných osob, bude soud čerpat z dostupné judikatury především Nejvyššího správního soudu, ze které zdůrazňuje následující.

18. V rozsudku ze dne 24. 2. 2005 čj. 2 Afs 62/2004-73 soud uvedl toto: V projednávané věci Nejvyšší správní soud především odkazuje na svoji judikaturu (od které neshledává důvod se v této věci odchýlit – viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003), podle níž „pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodující to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž jakkoli jej dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti vznik příjmu zakládající“.

19. Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud vychází z *materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána*. Právě proto je však nutno stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se totiž jeví jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy. Již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. *Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti* (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jestliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o 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 ve shora nastíněném smyslu. Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu, aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem.

Takovýto výklad by ostatně popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.

20. V rozsudku ze dne 8. 9. 2011. čj. 1 Afs 53/2011-216 (body 35. a 36.) se uvádí: Ze shora citované judikatury zdejšího soudu (především rozsudek č. j. 2 Afs 62/2004 - 70) vyplývá, že významným kritériem pro posouzení, zda se jedná o práci závislou ve smyslu § 6 odst. 1, písm. a) zákona o daních z příjmů, je i vůle osob, které danou činnost pro plátce vykonávají. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že finanční orgány se zkoumáním skutečné vůle kooperujících osob zabývaly nedostatečně, proto napadené rozhodnutí zrušil. Jeho názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Lze souhlasit s krajským soudem potud, že pouze ze svědeckých výpovědí dvou osob nebylo možné vyvodit obecné závěry týkající se vůle ostatních spolupracujících osob, jichž bylo celkem 120. Krajský soud však při posuzování skutečné vůle kooperujících osob pominul fakt, že *jejich vůlí bylo možné prokázat i jinak než svědeckou výpovědí a že daná vůle byla seznatelná z chování kooperujících osob a žalobkyně*. Finanční orgány v posuzovaném případě zjistily vůli kooperujících osob z jiných důkazních prostředků než ze svědeckých výpovědí. Z ostatních důkazů provedených v průběhu daňového řízení (srov. body [28] až [34] shora) bylo zřejmé, že vůle kooperujících osob setrvat ve vztahu obdobném vztahu ze závislé činnosti byla provedena konkludentním jednáním: charakter vykonávané práce byl dlouhodobý, pracovaly výlučně jen pro jednoho zaměstnavatele, práce byla vykonávána v areálu žalobkyně, kde kooperující osoby používaly rovněž sociální zařízení a měly možnost využít stravování, byly jim žalobkyní poskytovány pracovní nástroje a činnost vykonávaly na základě pokynů žalobkyně a pod jejím dohledem; pracovníci byli před započítáním prací proškoleni pro následnou odbornou činnost a současně i z oblasti bezpečnosti práce a požární ochrany, vedli evidenci odpracovaných hodin (příchod a odchod z pracoviště zaznamenávali na kontrolní lístky umístěné u vrátnice) aj. Pokud by tomu tak nebylo a kooperující osoby by si nepřály setrvat ve vztahu obdobném pracovnímu poměru, jistě by se nepodřídily popsanému pracovnímu režimu žalobkyně. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v daném případě nebylo nutné provádět výslechy reprezentativního vzorku kooperujících osob, neboť nepřímé důkazy předložené žalobkyní v průběhu daňové kontroly tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že vůlí kooperujících osob bylo chovat se jako zaměstnanci v pracovním poměru, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné. Poměr obdobný pracovnímu poměru (závislé činnosti) tak byl kooperujícími osobami de facto konzumován v obou směrech: využívaly práva z tohoto vztahu vyplývající (činnost v prostorách žalobkyně, poskytnuté pracovní prostředky, nářadí, školení, možnost stravování) a podřizovaly se povinnostem ukládaných žalobkyní (evidence docházka, přidělování práce, pokyny a následná kontrola práce od mistrů, hodinové odměňování podle počtu odpracovaných hodin, směnný provoz apod.). Na této skutečnosti by nemohly nic změnit ani další přímé důkazy (svědecké výpovědi reprezentativního vzorku kooperujících osob) spočívající v ústním vyjádření kooperujících osob ohledně jejich vůle existující při vzniku předmětného vztahu. *Věrohodnost svědeckých výpovědí kooperujících osob by navíc mohla být silně ovlivněna jejich případným zájmem na další spolupráci se žalobkyní*. Provádění výslechů tak v posuzovaném případě bylo zcela nadbytečné, neboť vůle kooperujících osob pracovat ve vztahu obdobném závislé činnosti byla jednoznačně

prokázána z důkazů, jež měl správce daně k dispozici v průběhu daňové kontroly (srov. bod [35] shora).

21. V rozsudku ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35 se Nejvyšší správní soud zabýval hodnocením a naplněním jednotlivých kritérií, která budou zpravidla podstatná pro deklaraci vztahu jako vztahu závislé činnosti.

22. Podle ust. § 6 odst. 1, písm. a) ZDP 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. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.

23. Soud nesdílí námitky žalobce spočívající v tom, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci, neboť neprovedly žalobcem navržené důkazy – výsledky osob. Nesdílí tak ani námitku, že dle takto neúplně zjištěného stavu došlo k nesprávnému právnímu posouzení. Naopak soud je přesvědčen, že skutečnosti zjištěné v daňovém řízení postačovaly (výsledky shora uvedených osob, zápisy o předání a převzetí dokončení stavby, faktury předmětných dodavatelů) pro přijetí učiněných závěrů. Žalobce namítá, že v daňovém řízení měla být zjišťována skutečná vůle stran smluvního vztahu a k tomu navrhl i v soudním řízení výsledky svědků. Pokud by se totiž správní daňové orgány touto otázkou blíže zabývaly, tak by vyšlo najevo, že strany neměly jakoukoli vůli uzavírat pracovní či obdobný poměr. Naopak obě strany vstoupily do smluvního obchodněprávního vztahu svobodně a dobrovolně, bez jakéhokoli nátlaku. Nátlak neexistoval a ani nebyl prokázán.

24. V této argumentaci však žalobce pomíjí, že vůle kooperujících osob (jedno z významných kritérií) může být a je prokazována jinak než přímým dotazem na ně a jejich výpovědí, zda měli vůli uzavřít smlouvu toho či onoho typu. Je zřejmé, že pokud strany dohodly, že uzavřou smlouvu o dílo, tak ve výpovědi nebudou toto zřejmě popírat. Ke zjištění skutečné vůle stran ohledně možné závislosti práce lze dojít i tak, že bude brán zřetel na jejich konkludentní (faktické) jednání směřující k závislé práci. Tím způsobem postupoval i správce daně, když hodnotil charakter vykonávané práce – zde je nejednalo o odborné a krátkodobé stavební činnosti, naopak se jednalo o dlouhodobý vztah s měsíční průběžnou fakturací v průběhu téměř celého roku, z faktur nebylo lze dovodit to, že by předmětní dodavatelé pro žalobce zhotovili určitou či přesně vymezenou část díla (subdodávku). Dva z dodavatelů vystavovali faktury jen žalobci, což opět naznačuje to, že jejich vztah k němu neměl charakter (ani opakovaně uzavírané) smlouvy o dílo. Nešlo o práce či činnosti nezávislé na vůli zadavatele. Po většinu času činností se tak dělo i za přítomnosti jiných zaměstnanců žalobce. Nešlo o sezonní práce ad hoc ani jednorázově získané zakázky. Rozhodné je tedy faktické a materiální posouzení vztahu na bázi shora uvedených znaků, nikoli to jak jej strany deklarují, ať písemnou smlouvou či případně ve svých výpovědích. Nadto, věrohodnost výpovědí vyslychaných dotčených osob může být silně ovlivněna jejich déletrvajícím vztahem k žalobci.

25. Soud může částečně souhlasit s názory žalobce, kdy uvádí, že (i) provádění činnosti pro žalobce a k jeho užítku, (ii) osobní a opakovaný výkon práce, (iii) shodnost místa, kde pracovali jiní zaměstnanci žalobce, (iv) práce prováděná na účet žalobce, (v) byli podřízeni pokynům odpovědného pracovníka žalobce, mohou být rovněž znaky jiného než pracovního vztahu. Soud si je totiž vědom, že se svým charakterem jednalo o stavební práce, kde shora uvedené znaky mohou být naplněny i pro samostatné subdodávky třetích společností či osob. Typicky tak může jít o práce tesaře, pokrývače, či klempíře při zhotovování střešního pláště, práce samostatného elektrikáře při zhotovování kabeláže rozvodů a návazných prací či např. o práce samostatné profese instalatéra v oblasti ZTI. Charakter prací předmětných subdodavatelů byl však odlišný. Na měsíčních (!) fakturách je uvedeno „stavební práce“, případně „specializovaná stavební práce“ bez bližšího určení. Na zápisech o předání a převzetí stavby se uvádí: demontáž zábradlí, bourání betonů, terénní úpravy, montáž demontáž lešení, zateplení objektů apod. Z pohledu soudu se tak nejedná o specializované profesní činnosti, ani snad činnosti obojetné povahy jak se snaží naznačit žalobce v žalobě. Samozřejmě, že nelze uvedené připodobnit ryze závislé činnosti jako je pokladní v supermarketu. Je však též zřejmé, že samostatný subdodavatel typu tesaře při zhotovování krovu bude částečně podléhat koordinaci stavbyvedoucího ve smyslu sladění postupů při činnostech na stavbě, řešení výkladů dokumentace stavby, nepůjde však o přímé pokyny k provádění práci samotné. Shora uvedené shodné charakteristiky platící obecně ve stavebnictví jak pro obchodní, tak pracovní vztah nemění nic na závěrech správních orgánů. Jak soud shora uvedl, hodnotí věc v souhrnu a nikoli po jednotlivostech, jak se poté snaží bod po bodu negovat závěry daňové kontroly žalobce.

26. Soud shora uvedl, že v každém jednotlivém případě je třeba zohlednit povahu, charakter a případně odbornost vykonávané činnosti – zde činnost ve stavebnictví. V daném případě, již zmíněno shora, se nejednalo o jednotlivé odborné práce s danou specializací, ani o práce, kde byl zřejmý jistý celek poskytnuté subdodávky. Toto žalobce v daňovém řízení neprokázal, byť k tomu byl vyzýván. Pokud pak daňové orgány pomocí dalších zjištění detailů vztahu došly k předmětným závěrům, stěží mohl být žalobce překvapen.

27. Z výpovědi I. F. se podává, že jím vykonávané práce neměly charakter specializovaných nezávislých stavebních profesí, rovněž se podává to, že podléhal pokynům stavbyvedoucího přítomného na stavbě. Ani J. S. ve výpovědi neuvádí okolnosti odlišné od toho, jak uzavřel správce daně. M. M. jako stavbyvedoucí uvedl, že předmětní dodavatelé byli najímání ad hoc, když zaměstnanci firmy nestíhali. Jeho výpověď však zcela nekoresponduje s tím, že fakturace dotčených osoby probíhala průběžně měsíčně, a to téměř po celý rok. Rovněž uvedl, že dotčení subdodavatelé obvykle na zakázkách spolupracovali s jinými zaměstnanci. Nejen tyto aspekty hovoří pro zhodnocení, že závěry správních orgánů mají oporu ve skutečném stavu a aplikované právní předpisy byly odpovídající. Soud již shora uvedl, že dokazování (opakovanými) výpověďmi již jednou slyšených osob považoval za nadbytečné, neboť skutkový stav zjištěný ve správním řízení považoval za dostatečný.

28. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že žaloby týkající se dvou dodatečných platebních výměrů za leta 2011 a 2012 nejsou důvodné, a proto je podle § 78

odst. 7 s.ř.s. zamítl. Žalobce na svých právech zkrácen postupem žalovaného nikterak nebyl.

VI. Náklady řízení

29. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný. Žalovanému podle obsahu správního spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

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.

Pardubice, 9. listopad 2017

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:

