



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, PhD., v právní věci žalobce **J. Š.**, se sídlem S. 488, zastoupeného BD Consult, s.r.o., se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 25098/14/5000-14101-707161 a č. j. 25099/14/5000-14101-707161 ze dne 23. 9. 2014, ve věci daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků,

t a k t o :

I. Žaloby se **z a m í t a j í**.

II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

A.

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 25098/14/5000-14101-707161 a č. j. 25099/14/5000-14101-707161 ze dne 23. 9. 2014, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Novém Jičíně (dále jen „správce daně“) č. j. 559304/14/3215-24801-803508 a č. j. 563268/14/3215-

24801-803508 ze dne 17. 2. 2014, jimiž byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1.095.450,- Kč a období roku 2010 ve výši 1.284.540,- Kč (v žalobě chybně zdaňovací období označeno jako období 2009).

B.

Žalobce namítá, že rozhodnutí správce daně jsou nezákonná, neboť žalovaný a správce daně nesprávně posoudili skutkový stav věci, když dospěli k závěru, že poměry subdodavatelů (osob, které vykonávaly ve prospěch žalobce převážně stavební či dělnické práce) (dále jen „subdodavatelé“) jsou poměry obdobnými ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a tedy příjmy z nich plynoucí jsou příjmy ze závislé činnosti. Činnost subdodavatelů dle názoru žalobce nenesla znaky závislé činnosti. Na podporu svého tvrzení žalobce odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a hodnotí jednotlivé znaky závislé činnosti tak jak byly v průběhu let definovány judikaturou, kdy vychází především z rozlišení typů činnosti NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 85/2014-39 ze dne 30. 9. 2014 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), kdy tento rozlišuje tři typy činností:

- a) nezávislé činnosti, ať již kvůli zákonné úpravě (např. soudní exekutor, notář) či z povahy věci (s ohledem na rozsah, druh činnosti, např. komplexní výrobní činnosti, určité typy obchodní činnosti, velká realitní kancelář aj.);
- b) činnosti „obojetné“ povahy (drtivá většina menších živnostníků jako zedník, instalatér; svobodná povolání, asistenční činnosti; nejrůznější služby jako účetní, kadeřník atd.);
- c) činnosti ryze závislé (např. pokladní supermarketu).

Žalobce má za to, že činnosti jednotlivých subdodavatelů jsou právě činnostmi obojetnými a tyto nespádají daňově - právně do kategorie nedovoleného „švarcsystému“, neboť v těchto konkrétních případech nešlo o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva. Z obsahu spisu je dle žalobcova tvrzení zřejmé, že správce daně ani žalovaný neunesli důkazní břemeno, když z výpovědi subdodavatelů žalobce vyplývá, že nebyli nuceni k uzavření obchodněprávního vztahu a neprojevíli přání zvolit jinou formu právního vztahu. Žalovaný neuvádí, o co opírá své tvrzení, že skutečnou vůlí smluvních stran bylo vykonávat vztah obdobný pracovněprávnímu. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 31/2006-59: *„Pokud se tedy finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly.“*

Žalobce se dále vyjadřuje k jednotlivým znakům závislé činnosti tak, jak byly vymezeny NSS kupříkladu v rozsudku č. j. 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27. 7. 2006 a namítá jejich nenaplnění v rámci činnosti prováděné subdodavateli. Žalobce rozporuje tezi žalovaného, že fakt dlouhodobé spolupráce je jedním z rozhodujících kritérií pro posouzení činnosti, neboť i mezi podnikateli mohou vznikat právní vztahy trvající povahy, kupříkladu z důvodu oboustranné spokojenosti. Dle žalobce je také nutno zkoumat soustavnost činnosti v kontextu časové a finanční pravidelnosti.

Žalobce uvádí, že finanční prostředky vyplácené subdodavatelům za zhotovená díla se měnily z měsíce na měsíc, a to i v řádech desetitisíců, jelikož subdodavatelé nevykonávali činnost pravidelně za stále stejnou či minimální garantovanou odměnu. Dle žalobce je nutno posuzovat, na rozdíl od názoru správce daně a žalovaného, soustavnost posuzované činnosti konané v jednotlivých měsících. Žalobce dále s odkazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 131/2005-49 ze dne 21. 3. 2006 namítá, že dalším znakem závislé činnosti je vztah podřízenosti a ekonomické vzájemnosti, když uvádí, s odkazem na výpovědi subdodavatelů, že tito nepobírali mzdu v případě, kdy neodváděli práci, cena se odvíjela od konkrétního díla, neměli nárok na dovolenou na zotavenou, neměli stanovenou pracovní dobu a její rozvržení. Subdodavatelé nebyli podřízení žalobci, tento pouze jejich činnost koordinoval jako celek, bylo zcela na nich, jaký pracovní postup zvolí atd. Žalobce dále zdůrazňuje, že žalobce obstarával a zapůjčoval subdodavatelům především dražší pracovní pomůcky, což ovšem neprokazuje, že šlo o všechny podstatné a potřebné pracovní pomůcky.

C.

Žalovaný ve vyjádření k žalobám zrekapituloval průběh správního řízení a navrhl, aby soud žaloby zamítl. Žalovaný uvádí, že postupoval zcela v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Co se týče namítaného rozporu postupu žalovaného s judikaturou NSS, žalovaný konstatuje, že nelze bez dalšího závěry v ní obsažené použít, neboť to nedovolují specifika každého konkrétního případu. Žalovaný má za to, že během řízení vyšlo najevo, že vztah žalobce a subdodavatelů lze označit za poměr obdobný pracovněprávnímu poměru. Jednání žalobce představuje tzv. zastřené právní jednání, neboť všechny důležité znaky charakteristické pro závislou činnost v podobě poměru obdobného poměru pracovněprávnímu byly spolehlivě naplněny, a to i v míře předpokládané v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27. 7. 2006. Ze správcem daně zjištěných skutečností, jako je například to, že žalobce neměl v předmětném období žádné zaměstnance, dle žalovaného jednoznačně vyplynulo, že v daném případě bylo účelem právního jednání žalobce především zastřít skutečnou povahu vztahu mezi ním a subdodavateli. Žalovaný má dále za to, že v daném případě se jednalo spíše o dlouhodobý výkon různých činností pro žalobce, přičemž rozsah a charakter činností plně závisel na rozsahu a charakteru podnikatelských aktivit žalobce, tedy se projevila časová soustavnost právě rozporovaná žalobcem. K závěru žalobce týkajícího se koordinace a kontroly subdodavatelů při zhotovování díla žalovaný dodává, že ze svědeckých výpovědí vyplývá, že v daném případě byla koordinace a kontrola typická pro vztahy vyplývající ze smlouvy o dílo prováděná pověřenou osobou obchodní společnosti PÁTÁ STAVEBNÍ, a.s., zatímco z charakteru vztahu žalobce se subdodavateli jasně vyplýval vztah nadřízenosti a podřízenosti, neboť byla vedena docházka, ze strany žalobce bylo určováno kdy, na které zakázce a v jakém rozsahu mají pracovníci pracovat. Co se týče námítky žalobce týkající se odměny pracovníků, žalovaný uvádí, že charakteristika tzv. obdobného poměru byla naplněna, neboť se vždy jednalo o práci za úplatu, z žádné z faktur subdodavatelů nevyplývá, jakým způsobem byla stanovena jejich odměna, přičemž ve fakturách subdodavatelů je vždy uvedena pouze celková částka vztahující se k několika „akcím“. Žalovaný nemá za prokázané, že se úkolová sazba nebo hodinová odměna měnila v závislosti na konkrétní zakázce.

K námitce žalobce týkající se naplnění charakteristických znaku pracovněprávního vztahu žalovaný cituje výše zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27. 7. 2006: „*Výše popsané znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně; absentuje-li u určitého poměru v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho období s poměrem pracovněprávním, služebním a členským hovořit.*“. NSS se zde vyjadřuje ke znakům základním, které musí být u poměru obdobného poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému splněny. Těmito znaky jsou podle jeho názoru dlouhodobost, vztah nadřízenosti a podřízenosti a úplatnost (resp. vzájemnost).

Žalovaný konstatuje, že ke zneužití práva může dojít v situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato situace zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti. Žalovaný má za to, že jak ostatně předpokládá ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů žalobce svým jednáním, kterým vstoupil do obchodněprávních vztahů, zastřel pravý obsah těchto vztahů, které se nejvíce blížily vztahům pracovněprávním. K námitce žalobce týkající se prokázání rozhodných skutečností žalovaný uvádí, že nesouhlasí s tvrzením žalobce o neunesení důkazního břemene, a to s ohledem na skutečnost, že bylo dostatečně prokázáno vše, co prokázáno být mělo.

D.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobce provozoval v předmětném zdaňovacím období činnosti na základě živnostenských oprávnění, jejichž předmětem bylo pokrývačství, tesařství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obor činnosti zprostředkování služeb. Žalobce uzavíral se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ a.s. rámcové smlouvy o dílo na dobu určitou, vždy v délce jednoho roku, kdy dílem bylo zateplení budov, malování, dlažby, obklady a další obdobné stavební práce. Žalobce neměl v předmětném období žádné zaměstnance a svou činnost vykonával prostřednictvím subdodavatelů - fyzických osob podnikajících na základě živnostenského oprávnění.

Správce daně zahájil u žalobce dne 13. 4. 2012 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010, za účelem prověření zda práce, které byly jednotlivými subdodavateli fakturovány, naplňují znaky závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V rámci daňové kontroly byly správcem daně provedeny výsledky svědků, a to jednotlivých subdodavatelů.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí, obsahu správních spisů a především zprávy o daňové kontrole soud zjistil následující skutečnosti.

Dne 4. 5. 2012 byly správcem daně provedeny výslechy svědků, fyzických osob fakturujících žalobci v roce 2009 a 2010, kterých se žalobce nezúčastnil, ačkoliv byl o podání svědeckých výpovědí informován oznámením ze dne 20. 4. 2012, a to M. F., M. H. a M. Š. Jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, z vyhodnocení výpovědí výše uvedených svědků vyplynuly podle správce daně tyto skutečnosti:

- všechny osoby byly řízeny žalobcem nebo jeho partáky, tj. v daném případě M. Š. Jednalo se o osobní výkon práce, fyzické osoby pracovaly podle jejich pokynů, jejich práce byla také žalobcem a M. Š. kontrolována. Byla jim vedena měsíční evidence docházky - šichtovnice stejně jako je to běžné u zaměstnanců. Peníze za práci dostávali, jak sdělil shodně M. Š. a M. H., pravidelně kolem 15. dne následujícího měsíce, maximálně do 20. dne v měsíci, případně dle možností zaměstnavatele, kdy mu byla proplacena faktura;
- odměna za práci byla vypočítávána jak podle odpracovaných hodin, tak podle výkonu, tedy množství a kvality odvedené práce. Výši částky uvedené na faktuře stanovoval žalobce;
- základní pracovní pomůcky, ochranné prostředky, náradí a DKP, tj. vodováhy, zednické lžice, pilky, metry, vrtačky, míchadla svářečky, lopaty, kladiva, rukavice a další pomůcky jim kupoval v kontrolovaném období žalobce, tuto skutečnost prokazují výpisy z evidence příjmů a výdajů žalobce za rok 2009 a 2010, kde výše nakoupeného drobného náradí v částce bez DPH činila za rok 2009 celkem 143.141,- Kč a za rok 2010 celkem 222.440,- Kč a výše DKP v částce bez DPH činila za rok 2009 celkem 188.161,- Kč a za rok 2010 celkem 95.294,- Kč (např. motorová pila, BOS kladivo, pneu Hyundai, BOS bruska, míchadlo, BOS kladivo, vrtací kladivo, svářečka, řezačka a další) a to přes skutečnost, že žalobce neměl žádné zaměstnance,
- vztah mezi žalobcem a subdodavatelem byl dlouhodobý a soustavný, pro jinou osobu nepracovali, což vyplynulo ze všech tří výslechů svědků, faktury za svou práci vystavovali v pravidelných měsíčních intervalech, práci nevykonávali na své náklady,
- práce byla vykonávána na jednom místě a to tam, kde právě probíhala rekonstrukce panelových domů případně jiných budov dle uzavřených smluv žalobce jako zhotovitele díla pro objednatele,
- práci, kterou vykonávaly jednotlivé fyzické osoby nelze považovat za ucelená díla, jednalo se pouze o práci bez použití vlastního materiálu, tento zajišťoval objednatel, tj. převážně společnost PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a.s., která zajišťovala i školení bezpečnosti práce. Jednalo se pouze o osobní výkon práce pro žalobce;
- žalobce subdodavatelům proplácel výdaje spojené s dopravou. Buď jim dával finanční prostředky na benzín, nebo zvýšil sazbu za hodinovou práci.

Na dožádání správce daně, byly na Finančním úřadě v Havířově provedeny dne 21. 5. 2012 výslechy svědků M. L. a J. J. Obou výslechů svědků byli přítomni žalobce a Ing. H.N., zástupce žalobce.

Jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, z vyhodnocení výpovědí výše uvedených výslechů svědků M. L. a J.J., vyplynuly podle žalovaného tyto

skutečnosti:

- svědci M. L. a J. J. pracovali jako zedníci, neměli žádné zaměstnance, jednalo se tedy u nich o osobní výkon práce pro žalobce;
- faktury jimi vystavené včetně obdržených příjmů za práce navazovaly na příjmy obdržené od žalobce a shodovaly se s příjmy uvedenými v jejich daňových přiznáních za rok 2009 a za rok 2010, pro jiné odběratele v kontrolovaném období nepracovali. Faktury za práci vystavovali v pravidelných měsíčních intervalech. Svědek L. uvedl, že pro žalobce pracoval pouze v sezóně, zhruba od dubna do října - listopadu, po zbytek roku byl v evidenci úřadu práce.

Z faktur vystavených M.L. za rok 2009 však vyplývá, že pro žalobce pracoval po celý rok, protože faktury jsou pravidelně vystavovány každý měsíc, první je vystavena dne 3. 2. 2009, tzn. za práce za měsíc leden 2009 a následující měsíce jsou pravidelně vystavovány další faktury (5. 3., 10. 4., 11. 5., 5. 6., 3. 7., 10. 8., 4. 9., 2. 10., 13. 11., 10. 12. a 28. 12. 2009). Ze dvou faktur vystavených v prosinci 2009 lze usuzovat, že první je za práce v listopadu 2009 a koncem měsíce prosince vystavil fakturu za prosinec 2009. Z živnostenského listu nevyplývá, že by měl M. L. v roce 2009 přerušené podnikání. Uvedené faktury dokládají, že M. L. nepracoval pro žalobce sezónně, ale po celý rok 2009. Rovněž v roce 2010 vystavil první fakturu již 8. 2. 2010 a pak vystavoval faktury pravidelně každý měsíc mimo měsíc březen 2010. Své podnikání přerušil až 1. 12. 2010, což potvrzuje živnostenský list. Faktury vystavené M. L. dokládají podle žalovaného dlouhodobost a soustavnost vztahu mezi žalobcem a M. L. Tuto skutečnost podle žalovaného potvrzují i faktury vystavené partákem J. J., který vystavoval faktury v obou letech rovněž každý měsíc počínaje 4. 2. 2009, kdy fakturoval částku 36.240,- Kč, z čehož lze usuzovat, že se jedná o práci za měsíc leden 2009. V měsíci prosinci 2009 rovněž vystavil 2 faktury, z toho druhou až 28. 12. 2009, z čehož lze usuzovat, že se jedná o práci za měsíc prosinec 2009, kterou vyfakturoval ještě v roce 2009. Ze živnostenského listu J. J. rovněž nevyplývá skutečnost, že by v roce 2009 nebo 2010 přerušil své podnikání,

Z porovnání výpovědí 3 svědků, provedených na Finančním úřadě v Novém Jičíně dne 4. 5. 2012, M. H., M. Š. a M. F. a porovnání výpovědí svědků provedených v Havířově, M. L. a J. J., vyplývá, že výpovědi svědků provedené v Havířově v pozdějším termínu, za přítomnosti žalobce a jeho zástupce, jsou zcela odlišné. M. L. vypověděl, že si práci určovali a řídili sami, byl tam stavbyvedoucí, který práci rozdělával a pokud nebyl, tak si vše organizovali sami. J. J. vypověděl, že práci řídil stavbyvedoucí, že jich bylo několik. Tyto výpovědi jsou v rozporu s výpověďmi svědků provedenými v Novém Jičíně M. H., M. Š. a M. F., ze kterých vyplynulo, že všechny osoby byly řízeny žalobcem, nebo jeho partáky. Výpovědi M. L. a J. J. jsou v rozporu se sdělením žalobce do protokolu č. j. 86122/12/374932805225 ze dne 10. 4. 2012. Žalobce sdělil, že měl rozjednaných až 7 zakázek, on všechny zakázky řídil a zajišťoval chod všech prací. Na jednotlivých stavbách měl vyčleněné partáky, kteří měli příslušnou stavební četou na starost, a jednotlivé stavby kontroloval každý den. V jiné části tohoto protokolu sdělil žalobce, na dotaz, kdo dává těmto dodavatelům prací konkrétní příkazy, co mají udělat a kdo jejich práci kontroluje, že příkazy jim dává on ve spolupráci se stavbyvedoucím z PÁTÉ STAVEBNÍ CZ, a.s. Pravdivost výpovědi M. L. a J.J. popírají také smlouvy předložené žalobcem, např. Smlouva o dílo s PÁTOU STAVEBNÍ CZ, a.s. ze dne 27. 1. 2010, kde zhotovitelem je vždy žalobce a předmětem smlouvy je provést na svůj náklad a své nebezpečí pro objednatele dílo. V této smlouvě nese dle bodu 6. žalobce také

odpovědnost za vady a dle bodu 7. platí sankce z prodlení. Obdobné podmínky má i rámcová smlouva s touto společností č. 573 ze dne 2. 1. 2009, kde je jako zhotovitel uveden žalobce, předmětem smlouvy je závazek zhotovitele provést pro objednatele dílo, kterým je provedení komplexního zateplení budov, včetně souvisejících prací v Havířově, dle článku II. a bodu 6. se zhotovitel zavazuje provést dílo na svůj náklad a na své nebezpečí dle Článku VIII. má zhotovitel záruku za dílo a dle bodu 7. má zhotovitel odpovědnost za vady, v Článku IX. bodu 1. jsou stanoveny smluvní pokuty v případě prodlení, dle bodu 6. má právo věřitel na náhradu škody. Z uvedeného vyplývá, že svědci M. L. a J. J. a také další subdodavatelé nepracovali pod svým jménem, na vlastní účet a na svou odpovědnost. Odpovědnost za škodu měl dle předložených smluv vždy zhotovitel žalobce, což nevylučuje, že v případě vzniku škody by byli subdodavatelé povinni žalobci vzniklou škodu nahradit, což je běžné i v pracovněprávním vztahu. Rovněž výpověď M. L., který sdělil, že běžné zednické nářadí si kupovali sami a dražší nářadí jim zapůjčil žalobce a výpověď parťáka J. J., ze které vyplynulo, že si všechny pracovní prostředky a další pomůcky na stavby nosil sám, je podle žalovaného v rozporu s výpověďmi svědků provedenými v Novém Jičíně, M. H., M.Š. a M. F., ze kterých vyplynulo, že jim tyto pracovní prostředky, ochranné prostředky a nářadí kupoval žalobce. Tato skutečnost je rovněž v rozporu s odpovědí žalobce do protokolu č. j. 86122/12/374932805225 dne 10. 4. 2012, kde sdělil, na dotaz správce daně, kdo kupuje jednotlivé pracovní pomůcky na stavby, že je kupuje on. Jedná se o základní pracovní prostředky pro všechny osoby, které pro něho pracují - vodováhy, kelně, pilky, metry, vrtačky, míchadla, svářečky, lopaty, kladiva, rukavice na práci. Dále sdělil, že nekupuje pouze montérky. Tuto skutečnost prokazují výpisy z evidence příjmů a výdajů za rok 2009 a 2010 žalobce, kde výše nakoupeného drobného nářadí v částce bez DPH činila za rok 2009 celkem 143.141,- Kč a za rok 2010 celkem 222.440,- Kč a výše DKP v částce bez DPH činila za rok 2009 celkem 188.161,- Kč a za rok 2010 celkem 95.294,- Kč (např. motorová pila, BOS kladivo, pneu Hyundai, BOS bruska, míchadlo, BOS kladivo, vrtací kladivo, svářečka, řezačka a další). Skutečnost, že školení bezpečnosti práce, ochrany zdraví a požární ochrany prováděli stavbyvedoucí, jak uvedl M. L., případně jiné osoby, měl žalobce přímo zakotvenou například v příloze k rámcové smlouvě č. 573 ze dne 2. 1. 2009, se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a.s.,

Svědka J. J. vypověděl, že evidoval docházku - šichtovnici jednotlivých pracovníků včetně počtu odpracovaných hodin. Dle správce daně je tento způsob evidování běžný u zaměstnanců. Stejně jako u zaměstnanců dostávali pravidelně následující měsíc odměnu za svou práci, většinou v termínu do 15. dne následujícího měsíce nebo dle možností žalobce,

Z výpovědí svědků M. L. a J. J. vyplynulo, že si dobu, po kterou budou pracovat na zakázkách a dny pracovního volna v případě dovolené určovali sami a že to záleželo na počasí. Správce daně uvádí, že počet odpracovaných hodin denně a dny pracovního volna by šly doložit ze strany žalobce šichtovnicí, žalobce však sdělil v protokolu č. j. 90737/12/374932800171 dne 13. 4. 2012, že docházku za roky 2009 a 2010 nemá a že nemá rovněž docházku ani za rok 2011. Oba svědci M. L. a J. J. vypověděli, že neměli v ústní dohodě určeno místo výkonu práce, to záleželo podle místa, kde jednotlivé zakázky vykonávali. Tato výpověď navazuje na sdělení žalobce do protokolu č. j. 86122/12/374963805225 ze dne 10. 4. 2012, kde žalobce uvedl, že vždy uzavírá rámcovou smlouvu se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a.s.

na každý rok a jednotlivé zakázky upřesňuje až v průběhu roku. Je tedy samozřejmé, že fyzické osoby, které pracovaly pro žalobce a svou práci mu fakturovaly, nevěděly předem, kde budou pracovat v průběhu celého roku, stejně tak by to nevěděli dopředu i zaměstnanci, kteří pracují podle pokynu zaměstnavatele.

Z výpovědí svědků M. L. a J.J. podle správce daně vyplynulo, že nevěděli předem, jaká bude jejich odměna na konkrétní zakázce. To záleželo na množství odvedené práce. Tuto skutečnost potvrdily také výpovědi svědků M. H., M. Š. a M. F., provedené na Finančním úřadě v Novém Jičíně. Výpověď svědků M. L. a J. J. je shodná s vyjádřením žalobce, který sdělil do protokolu č. j. 90737/12/374932800171 dne 13. 4. 2012, že parťáci mu dají docházku (šichtovnici) jednotlivých osob, které pracovaly na stavbě za každý den, tam je uveden počet hodin, za každou osobu a na základě odpracovaných hodin, podložených úkolovou sazbou sděluje jednotlivým osobám, jakou částku mu mají vyfakturovat. O odměně odvislé od kvality rozhodoval on nebo parťák, lépe odměňováni byli ti, kteří udělali více. Z uvedeného vyplývá, že způsob odměňování stanovoval žalobce,

Výpověď M. L. a J. J., že jim nebyly vyplaceny žádné náhrady, se opět neshoduje s výpověďmi svědků M. H., M. Š. a M. F., provedenými na Finančním úřadě v Novém Jičíně, ze kterých vyplynulo, že výdaje spojené s dopravou jim pokaždé žalobce zaplatil, buď jim dával peníze na benzín, nebo zvýšil sazbu za hodinovou práci.

V rámci odpovědi na dožádání byly správci daně Finančním úřadem v Havířově zaslány protokoly o výsledku svědků T. M. a R. B. ze dne 27. 6. 2012. Výsledků svědků byl přítomen žalobce a jeho zástupce.

Jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, z vyhodnocení výpovědí výše uvedených výsledků svědků vyplynuly podle správce daně následující skutečnosti:

- jak T.M., tak R. B. nepodali za příjmy obdržené od žalobce daňová přiznání. Oba svědci však přinesli k výsledku faktury a doklady navazující na daňovou evidenci žalobce a potvrdili, že uvedené částky přijali,
- výpovědi obou svědků T. M. a R. B. byly obdobné, T. M. vykonával pro žalobce zateplovací práce a R. B. pracoval jako pomocný stavební dělník,
- žádný z nich neměl zaměstnance, jednalo se tedy u nich o osobní výkon práce pro žalobce. Smlouvu uzavřenou s žalobcem neměli, pouze ústní dohodu a svůj materiál na stavbách nepoužívali. Z uvedeného vyplývá, že nepracovali tedy pod svým jménem, na vlastní účet, na své náklady a na svou odpovědnost, protože všechny smlouvy byly uzavřeny se žalobcem, který dle předložených smluv s odběrateli odpovídal za škodu,
- R. B. vystavil žalobci faktury pouze za 3 měsíce roku 2010 (15. 10., 15. 11. a 15. 12.), tzn. že jeho práce pro žalobce nevykazovala známky dlouhodobosti, v roce 2010 pracoval i pro jiné společnosti a správce daně se z pohledu doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků jeho příjmy již dále nezabýval, pouze vyhodnotil jeho odpovědi uvedené ve výsledku svědka. T.M. pracoval pro žalobce po celý rok 2009 a rok 2010. Fakturu nevystavil pouze za měsíc únor 2010. Pracoval pouze pro žalobce. Vztah mezi ním a žalobcem byl dlouhodobý a soustavný, pro jiné odběratele v roce 2009 a 2010 nepracoval, za svou práci mu vystavoval v pravidelných měsíčních intervalech faktury, za které

dostával odměnu vždy do 15. dne následujícího měsíce. Byly zde naplněny znaky dlouhodobosti, a proto vznikly správci daně pochybnosti v souvislosti s vyjádřením žalobce, že byly u T. M. naplněny znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

- na dotaz, kdo jemu a dalším osobám, které pracovaly na jednotlivých stavbách, dával pokyny, kdo jejich práci řídil a kontroloval, vypověděli svědci shodně, T. M. vypověděl, že na každé stavbě byl určený parťák a R. B. použil termín předák. Uvedl také, že práci kontroloval stavbyvedoucí. Z předložených smluv je však zřejmé, že za práci zodpovídal žalobce, který práci řídil a kontroloval buď osobně, nebo prostřednictvím parťáků (protokol č. j. 86122/12/374963805225 ze dne 10. 4. 2012). V tomto protokolu také sdělil, že příkazy jim dával žalobce ve spolupráci se stavbyvedoucím z PÁTÉ STAVEBNÍ CZ, a.s.,
- v odpovědi na dotaz, od koho dostávali základní pracovní prostředky a další pomůcky, vypověděl T.M., že vrtačky a míchadla kupoval žalobce a ostatní pracovní pomůcky si kupovali sami. Výpověď R. B. je obdobná. Jejich výpovědi zčásti potvrdily to, co sdělil do protokolu č. j. 86122/12/374963805225 ze dne 10. 4. 2012 žalobce, který správci daně na dotaz, kdo kupuje jednotlivé pracovní pomůcky na stavby uvedl, že je kupuje on, jedná-li se o základní pracovní prostředky pro všechny osoby, které pro něho pracují - vodováhy, kelně, pilky, metry, vrtačky, míchadla, svářečky, lopaty, kladiva, rukavice na práci. Dále sdělil, že nekupuje pouze montérky. Tuto skutečnost prokazují výpisy z evidence příjmů a výdajů žalobce za rok 2009 a 2010.
- oba svědci shodně vypověděli, že evidenci odpracovaných hodin vedli parťáci (předáci), což je dle správce daně způsob evidování používaný u zaměstnanců. Na dotaz, jakým způsobem byla stanovena výše částek uvedená na fakturách, zda byla odvislá od počtu odpracovaných hodin, případně množství odvedené práce a její kvality vypověděl T.M., že byla odvislá podle úkolu, R. B. vypověděl, že byla odvislá od množství odvedené práce a rovněž i podle počtu odpracovaných hodin. Výsledky svědků R. B. a T. M. tedy potvrdily, že byla vedena evidence odpracovaných hodin a odměna za práci byla vypočítávána jak podle odpracovaných hodin, tak podle výkonu, tedy množství a kvality odvedené práce, tedy způsobem běžným pro osoby v pracovněprávním vztahu. Z uvedeného vyplývá, že T. M. ani R. B. nemohli vědět dopředu, jaká bude výše jejich odměny za práci pro žalobce, jelikož byli odměňováni způsobem výše uvedeným.
- otázka zástupce žalobce, zda T.M. věděl předem jakou práci bude pro žalobce vykonávat, zda měl nějaký plán práce na rok a jeho výpověď, že neměl a obdobná výpověď R. B., že se vždy domlouvali telefonicky je dle názoru správce daně irelevantní, protože žalobce uvedl do protokolu č. j. 86122/12/374963805225 ze dne 10. 4. 2012, že vždy uzavírá rámcovou smlouvu se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a.s. na každý rok a jednotlivé zakázky upřesňuje až v průběhu roku. Je tedy samozřejmé, že fyzické osoby, které pracovaly pro žalobce a svou práci mu fakturovaly, nevěděly předem, kde budou po celý rok pracovat, stejně jako by to nevěděli dopředu zaměstnanci, kteří pracují podle pokynu zaměstnavatele.
- R. B. vypověděl, že si pracovní dobu stanovovali sami, ráno nastupovali v 6 hodin a pak to záleželo na každém z nich, jak dlouho kdo mohl pracovat. Správce daně opět uvádí, že počet odpracovaných hodin denně a dny pracovního volna by šly

doložit ze strany žalobce šichtovnicí, kterou však žalobce nemá k dispozici. Ze všech výše uvedených skutečností a odpovědi žalobce však jednoznačně vyplývá vztah závislosti fyzických osob na žalobci, který jim přímo nebo nepřímo ukládal úkoly, řídil je a kontroloval a nesl odpovědnost související s jejich činností.

- výpověď R. B., že jim nebyly vyplaceny žádné náhrady, se podle správce daně opět neshoduje s výpověďmi svědků M. H., M. Š. a M. F., provedenými na Finančním úřadě v Novém Jičíně, ze kterých vyplynulo, že výdaje spojené s dopravou jim pokaždé žalobce proplatil.

Dne 27. 8. 2012 byl zástupce žalobce seznámen s dosavadními zjištěními správce daně a bylo mu sděleno, že z vyhodnocení všech výpovědí svědků, vyhodnocení odpovědí na dožádání, vyhodnocení podaných daňových přiznání fyzických osob místně příslušných Finančnímu úřadu v Novém Jičíně za rok 2009 a 2010 v návaznosti na příjmy přijaté od žalobce a z vyhodnocení protokolů sepsaných se žalobcem vyplynulo, že práce níže uvedených sudodavatelů provedené pro žalobce

v roce 2009:

R. R., M. Š., R. K., S. J., J. M., M. R., J. Š., J. J., M. L., D. S., D. F., L. D., M. V., M. L., K. K., M. F., M. C., T.M.

v roce 2010:

R. R., M. F., M. Š., R.K., S. J., M. R., J.Š., J. J., M. L., D. S., D. F., L. D., M. V., M. L., K. K., M. F., M. C., M. H., J. M., D. G., T.Fo., T.M., D. K.

naplňují znaky závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a zákona o daních z příjmů, který stanoví, že příjmy ze závislé činnosti jsou a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmů je povinen dbát příkazu plátce.

Žalobce se prostřednictvím svého zástupce dne 26. 9. 2012 vyjádřil k protokolu ze dne 27. 8. 2012 a navrhl provedení výslechu svědků za účelem podání svědeckví, zejména o obsahu vztahu se žalobcem, jeho odlišnosti od pracovněprávního nebo obdobného poměru a smluvních povinností subdodavatelů ve věci nastavení spolupráce se žalobcem.

Na základě výzvy správce daně dne 7. 11. 2012 upřesnil zástupce žalobce svědky, které požaduje vyslechnout v rámci provedení kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tj. M. K., R. B., J. M. a S. J.

Dne 28. 11. 2012 provedl správce daně požadované výsledky svědků. Nedostavil se pouze svědek R. B., kterému bylo předvolání ke svědecké výpovědi doručeno. Výsledky byly provedeny za účasti žalobce a jeho zástupce.

Jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, v rámci vyhodnocení výsledků svědků správce daně uvádí následující:

- žádný dodavatel prací neměl se žalobcem uzavřenou písemnou smlouvu. Všichni shodně sdělili, že měli pouze ústní dohodu, která nebyla časově omezená, v průběhu roku měli uzavřeno více ústních dohod, na otázku zástupce žalobce vždy sdělili, že měli ústní dohodu na každou zakázku. Žádný ze svědků nevěděl, podle jakého zákona byly tyto ústní dohody uzavřeny,

- svědek J.M. sdělil na dotaz, zda může konkretizovat o jakou ústní dohodu nebo dohody se jednalo, případně podle čeho byly tyto ústní dohody uzavřeny a co bylo jejich obsahem: „Pan Š. zavola, zda chci nějakou práci vzít. Nevím.“ Na dotaz, zda bylo obsahem ústní dohody sjednání určitého množství práce nebo sjednání provádění určitých prací dle požadavku objednatele, sdělil, že se domluvili jen na provádění určitých prací. Výše odměny nebyla v rámci ústní dohody stanovena, na dotaz zda měl v rámci ústní dohody stanoven termín dokončení díla, sdělil, že to záleželo na konkrétní zakázce. Dále uvedl, že výše částky na faktuře záležela na množství práce, kterou udělal, že si vedl odpracované hodiny, výši na faktuře si stanovoval sám. Později způsob stanovení částky na faktuře upřesnil tak, že uvedl, že byli domluveni, že dostane například 200,- Kč na hodinu, ale to bylo podloženo úkolem. Konečnou částku určoval žalobce. Dále sdělil, že výše částek na faktuře nebyla odvislá od kvality,
- rovněž svědek S. J. uvedl, že obsahem ústních dohod bylo, že se domluvili na provedení požadovaných prací, že neví, dle kterého zákona byly uzavřeny. Žalobce zavola, zda chce provést tuto práci, podle toho se to odvíjelo dále. Dále upřesnil, na dotaz zda bylo obsahem ústní dohody sjednání určitého množství práce nebo sjednání provádění určitých prací dle požadavku objednavatele, že to bylo sjednané na určité práce. Na dotaz, zda měl v ústní dohodě stanovenou výši odměny, sdělil, že ne, ta se odvíjela od provedené práce. Uvedl, že cena na faktuře byla stanovena podle množství provedené práce, že cena byla zhruba domluvena a konečná cena se mohla měnit dle kvality a metrů čtverečních. Na stejný dotaz týkající se stanovení výše částky uvedené na faktuře uvedl, že částka byla předem ústně domluvena, výši částek si stanovili sami dle metrů čtverečních, hodiny se vedly proto, aby věděli, jak si peníze rozdělit, dále uvedl, že výše částky na fakturách byla odvislá také od kvality odvedené práce, tu posuzoval J. Š.,
- M. K. uvedl, že ústní dohoda byla na provedení určité práce a kolik si za to vezme. Tvrzení M. K., který pracoval v četě jako ostatní pracovníci, že obsahem ústní dohody bylo například zateplení 300 m² nějakého domu, odměna byla stanovena dopředu, za kolik to udělá a že byl placen podle metrů čtverečních (nepotvrdil, že odměna byla odvislá také od kvality a počtu hodin), nepovažoval správce daně za věrohodné, protože jeho tvrzení je odlišné od odpovědi J. M., který uvedl, že na výši odměny měla vliv i kvalita a odpracované hodiny a je zcela odlišné od sdělení žalobce do protokolu ze dne 10. 4. 2012, kde uvedl na dotaz jakým způsobem jsou placeni tito pracovníci, že primárně je to podle hodin, parťák vede docházku, kterou mu odevzdá.

Dne 28. 11. 2012 byl proveden také výslech svědka Ing. M. K., který byl navržen žalobcem, a to za účasti žalobce a jeho zástupce.

Po seznámení s uvedeným hodnocením správce daně žalobce reagoval podáním, v němž uvádí:

- co do nákupu veškerých základních pracovních prostředků odkazuje na výpovědi svědků J. M., M. K., S. J., R. B., T.M., M. L. a J. J. a uvádí, že každý svědek vypovídal pouze o svém vztahu se žalobcem, a tedy správce daně nemůže vztahovat výpověď jednoho svědka na všechny ostatní subdodavatele. Zástupce žalobce v této věci namítá, že správce daně odkazuje na vyjádření žalobce dne 10. 4. 2012, přičemž tvrzení žalobce ve vlastním daňovém řízení nelze použít jako důkaz,

- nesouhlasí s vyloučením svědecké výpovědi S. J. jako důkazu a trvá na znovupředvolání svědků za účelem odstranění nejasností v jejich výpovědích,
- žádá o specifikaci znaků nadřízenosti a podřízenosti, na které se správce daně odvolává,
- někteří svědkové vypověděli, že pokud by jejich práce nebyla vykonána dle dohody, museli vzniklou škodu bez nároku na odměnu napravit (např. svědek M. K.) a skutečnost, že dodavatelé služeb/prací dle jejich tvrzení neměli sjednány v rámci ústní dohody žádné další záruky nebo smluvní pokuty není podstatná, jelikož ke sjednání těchto institutů není zákonná povinnost a režim některých z nich vyplývá přímo ze zákona (obchodní zákoník).

Správce daně neosvědčil jako důkaz vyjádření svědka M. L. ze dne 21. 5. 2012, kde vypověděl, že si práci určovali a řídili sami, byl tam stavbyvedoucí, který práci rozdělával a pokud nebyl, tak si vše organizovali sami a také vyjádření svědka J. J. ze dne 21. 5. 2012, kde vypověděl, že práci řídil stavbyvedoucí, že jich bylo několik. Tyto části výpovědí svědků správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť jsou podle něj v rozporu se zaprotokolovaným sdělením žalobce ze dne 10. 4. 2012, kdy žalobce sdělil, že měl rozjednaných až 7 zakázek, on všechny zakázky řídil a zajišťoval chod všech prací, na jednotlivých stavbách měl vyčleněné parťáky, kteří měli příslušnou stavení četú na starost, a jednotlivé stavby kontroloval každý den. Dále žalobce dne 10. 4. 2012 na otázku, kdo dává těmto subdodavatelům konkrétní příkazy a kdo jejich práci kontroluje, sdělil, že příkazy jim dává on ve spolupráci se stavbyvedoucím z PÁTÉ STAVEBNÍ CZ, a.s. Dalším důvodem neosvědčení těchto vyjádření svědků je skutečnost, že jsou v rozporu se zaprotokolovanými výpověďmi svědků M. H., M. Š. a M. F. ze dne 4. 5. 2012.

Správce daně neosvědčil jako důkaz výpovědi svědků M. L., J. J., J. M. a S. J., pokud na otázku zástupce žalobce uvedli, že si sami určovali dobu, po kterou budou pracovat na jednotlivých zakázkách, včetně určení dnů pracovního volna o dovolené, délku přítomnosti na stavbě, pracovní přestávky, možnost přijetí či nepřijetí zakázky. Z hodnocení všech výsledků svědků, z vystavených faktur, z příjmů přiznaných v daňových přiznáních subdodavatelů a ze sdělení žalobce v jejich vzájemných souvislostech podle správce daně vyplývá, že tyto osoby byly zcela finančně závislé na žalobci, pracovaly jen pro něho, takže o nějakém přijetí či nepřijetí zakázky nelze vůbec hovořit. Tyto osoby pracovaly vždy v četě, kde byla zcela zřejmá závislost na pokynech žalobce, případně parťáka, který ho zastupoval, který pracovníkům v četě dával pokyny a jejich práci řídil, kontroloval a vedl jim evidenci docházky, která byla podkladem pro fakturaci. Práce jednoho každého z nich nebyla uceleným dílem, protože byli na sobě navzájem závislí, stejně jako jsou na sobě závislí běžní zaměstnanci v obdobných četách. Jezdili shodně na určitou dobu a v určitou dobu končili, nic na tom nemění, že si sami mohli stanovit přestávku, ale opět společně, protože jejich práce na sebe navazovala. Odborná práce některých subdodavatelů (vyzdívání, omítky atd.) navazovala na práci pomocných dělníků, bez kterých by se neobešli. A naopak lze těžko hovořit o díle u osob, které vykonávaly pouze pomocné práce (M.V., R. B. a další). O díle by se dalo hovořit, kdyby pro žalobce některý subdodavatel se svými zaměstnanci provedl určitou subdodávku, nikoliv však v případě výše uvedených subdodavatelů, kteří se ve skutečnosti chovali a navenek vystupovali jako zaměstnanci.

Správce daně uvedl, že důkazy získané v průběhu dokazování vyhodnotil a dospěl k závěru, že mezi žalobcem a dodavatelem služeb/prací nebylo sjednáno žádné konkrétní dílo, předmětem plnění byly výkony různých druhů stavebních činností, například odborné stavební práce (zateplení, termofasáda, dlažby, betonáže), pomocné práce, práce vedoucího čety, přičemž tato plnění nebyla blíže specifikována, pouze bylo ústně sjednáno provádění určitých druhů prací při realizaci díla žalobcem pro jeho smluvního partnera. Nebyly sepsány protokoly o předání a převzetí předmětu díla mezi subdodavatelem a žalobcem, nebylo dohodnuto, v jakých intervalech bude práce přebírána, nebyly sjednány záruční lhůty. Fakturace nebyla za provedení konkrétního díla, jako reálně zjistitelného výsledku činnosti dodavatele, ale za provedené práce. Nejednalo se o provedení jistého konkrétního díla, jež by bylo definováno i skutečně realizováno v souladu s obchodním zákoníkem, nýbrž se jednalo o pravidelné, opakované provádění prací subdodavatelů, podle potřeb a pokynů žalobce. V závislém postavení na osobě plátce, žalobce, tak pracovníci vykonávali úkoly přímo související s poskytováním služeb, které žalobce dělá navenek pro své smluvní partnery a které provádí na místech obvyklých pro jejich výkon pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Jednalo se o činnosti související s plněním běžných úkolů, které podle ust. § 74 odst. 1 zákoníku práce, má žalobce jako zaměstnavatel zajišťovat především zaměstnanci v pracovním poměru.

Správce daně uvedl, že v důkazním řízení není povinností správce daně prokazovat, že byly naplněny standardní znaky pracovněprávního poměru dle zákoníku práce, nýbrž znaky obdobného poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Veškerá zjištění potvrzují, že standardní znaky charakterizující „obdobný poměr“ byly v tomto konkrétním případě naplněny, tj. byla prokázána činnost skutečně závislá na osobě plátce příjmů, vykonávána v jeho organizační podřízenosti, jeho jménem, na jeho náklady, na jeho odpovědnost, v pravidelných časových úsecích a za pravidelně se opakující odměnu.

Správce daně uvedl, že při své správní úvaze vycházel ze zjištěného skutkového stavu, hodnoceného dle ust. § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu a výše uvedené dostatečně odůvodňuje rozpor mezi vůlí účastníků právního vztahu, tj. sjednání obchodně závazkového vztahu a jejím projevem navenek, tj. výkon činností ve vztahu obdobném vztahu pracovněprávnímu. Provedené dokazování určilo skutečný obsah ústního smluvního vztahu, tj. činnost vykonávanou dodavatelem služeb/prací v postavení obdobném vztahu pracovněprávnímu, když tato prokazatelně nesla znaky závislé činnosti:

- různé práce podle aktuálních potřeb žalobce,
- různé práce vykonávané podle pokynů žalobce,
- různé práce odměňované způsobem běžným při odměňování v pracovněprávním vztahu,
- různé práce vykonávané pod vlastním jménem žalobce,
- různé práce vykonávané pod vlastní odpovědností žalobce,
- různé práce přímo související s poskytováním služeb, které žalobce dělá navenek pro své smluvní partnery.

Na základě výsledků daňové kontroly byla platebním výměrem č. j. 559304/14/3215-24801-803508 a ze dne 17. 2. 2014, doručeným zástupci žalobce dne 19. 2. 2014 (dále jen „platební výměr za rok 2009“), žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1 095 450,- Kč. Platebním výměrem č. j. 563268/14/3215-24801-803508 ze dne 17. 2. 2014, doručeným zástupci daňového subjektu dne 19. 2. 2014 (dále jen „platební výměr za rok 2010“) daňovému subjektu stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1.284.540,00 Kč.

Proti platebním výměrům podal žalobce prostřednictvím svého zástupce dne 18. 3. 2014 odvolání. V něm namítá nesprávnost posouzení předmětných příjmů plynoucích subdodavatelům ze spolupráce s ním, jako příjmů podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Odvolací orgán odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně dostatečně prokázal, že skutečným obsahem právního úkonu smluvních stran bylo to, že se ve skutečnosti jednalo o činnost subdodavatelů v postavení obdobném vztahu pracovněprávnímu. Tato činnost prokazatelně nesla znaky závislé činnosti. V ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou rozlišeny příjmy z pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru. U všech těchto typů musí být splněno, že poplatník daně je při výkonu práce pro plátce daně z příjmů povinen dbát jeho příkazů. Obdobným poměrem ve smyslu citovaného ustanovení je takový poměr, který není pracovněprávním, služebním, nebo členským poměrem, ale svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, avšak tento pojem není zcela totožný s pojmem „závislá činnost“ z pracovněprávního hlediska. Podstatným a základním 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 daně).

Dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávních vztahů uzavřených podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zahrnul zákonodárce i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento jakkoliv dále nedefinoval, vymezil jej jen vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát příkazů plátce. Pojetí zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je tak založeno na materiálním posouzení závislé činnosti, kdy není rozhodující, na jakém formálním právním základě je předmětná činnost vykonávána. Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodující, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, pro kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti je dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě, výhradně pro jednoho zaměstnavatele),

kdy se jedná o činnost dlouhodobou (tento poměr je založen jako vztah trvalý povahy), ten kdo poskytuje plnění je povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji tento vztah váže (plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností) a jedná se o vztah úplatný a z ekonomického hlediska vzájemný. Soustavnost a dlouhodobost takového vzájemného poměru se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění, nýbrž tím, že tato osoba je zavázána poskytovat tuto činnost opakovaně po stanovenou dobu, která může být podle okolností i dosti krátká, či po dobu neurčitou. 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. práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).

Skutečnost, že vztahy žalobce se subdodavateli byly trvalé povahy, dokládají podle žalovaného faktury subdodavatelů zaevidované v evidenci příjmů a výdajů žalobce za rok 2009 a 2010. Předmětné smluvní vztahy znamenaly dlouhodobý neomezený výkon různých činností, vyplývajících z aktuálních potřeb žalobce. Rozsah a charakter činností, které byly subdodavateli vykonávány, plně závisel na rozsahu a charakteru podnikatelských aktivit žalobce a na jeho rozhodnutích. Jako důkaz, že subdodavatele byli povinni řídit se pokyny osoby, k níž ji tento vztah váže, že subdodavatelé měli obdobné postavení jako zaměstnanci, tj. že byly naplněny znaky nadřízenosti a podřízenosti, že se jednalo o vztah úplatný a z ekonomického hlediska vzájemný, že pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti byly poskytovány plátcem příjmů (žalobcem), že subdodavatelé nenesli odpovědnost, jak je to běžné u osob samostatně výdělečně činných.

Z důkazů vyplynulo, že subdodavatelé byli kontrolováni a řízeni žalobcem nebo jeho partáky, kteří jim sdělovali, jakou práci budou provádět, vedli jim měsíční evidenci docházky - šichtovnici, dodavatelé služeb/prací svou práci nevykonávali na své náklady, pod svým jménem, na vlastní účet, na svou odpovědnost, kolik si mohou vyfakturovat, jim sděloval žalobce. Odměna za práci byla vypočítávána jak podle délky pracovní doby, tj. odpracovaných hodin, tak podle výkonu, tedy množství a kvality odvedené práce. Subdodavatelé služeb/prací uvedli, že neměli se žalobcem domluveny žádné sankce za nedodržení termínu, nedodržení technologických postupů, za způsobené škody, neměli sjednanu žádnou záruční lhůtu na jimi provedené práce a neměli na sebe přenesená žádná práva a povinnosti vyplývající ze smluvních podmínek žalobce.

Jako důkaz, že základní pracovní prostředky, DKP, nářadí jako vodováhy, kelně, pilky, metry, vrtačky, míchadla, svářečky, lopaty, kladiva, rukavice na práci a další pomůcky byly pořizovány žalobcem správce daně osvědčil také výpis z evidence příjmů a výdajů žalobce za rok 2009 a 2010. Tyto výdaje uplatňoval daňový subjekt za rok 2009 a 2010, přestože nevykazoval žádné zaměstnance. Správce daně také jako důkaz osvědčil podání zástupce žalobce ze dne 26. 9. 2012, ve kterém upřesnil, že v drobném nářadí jsou zahrnuty i platby za půjčovné dražších pracovních nástrojů (např. vrtací kladivo, sekací kladivo), z čehož vyplývá, že subdodavatelé beze smlouvy o pronájmu využívali mimo jiné také výše uvedené

dražší pracovní nástroje. Jako důkaz osvědčil v tomto případě správce daně také evidenci příjmů a výdajů za rok 2009 a 2010, ve které nebyl žádný zaevidovaný příjem za pronájem uvedených nástrojů nalezen.

Jako důkaz, že žalobce nesl odpovědnost související s jeho činností, osvědčil správce daně předložené smlouvy žalobce s PÁTOU STAVEBNÍ CZ, a.s. Žalobce nepředložil žádnou konkrétní smlouvu upravující práva a povinnosti deklarovaného obchodně závazkového vztahu s uvedenými subdodavateli, nepředložil ani soupisy provedených prací za tyto subdodavatele.

Vůle subdodavatelů setrvat ve vztahu obdobném vztahu závislé činnosti byla podle žalovaného dána charakterem vykonávané práce, který byl dlouhodobý, subdodavatelé pracovali výlučně jen pro jednoho zaměstnavatele, práce byla vykonávána na zakázkách žalobce, který jim poskytoval pracovní prostředky (nástroje), činnost vykonávali na základě pokynů daňového subjektu a jeho parťáků a pod jejich dohledem. Pracovníci byli před započítáním práce proškoleni z oblasti bezpečnosti práce (PÁTOU STAVEBNÍ CZ a.s.), byla jim daňovým subjektem případně parťákem vedena evidence odpracovaných hodin (šichtovnice). Z uvedeného je zcela zřejmá vůle obou stran setrvat ve vztahu obdobném pracovnímu poměru. Kdyby si subdodavatelé nepřáli setrvat ve vztahu obdobném pracovnímu poměru, tak by se nepodřídili výše uvedenému.

Odvolací orgán uvedl, že skutečnost, že činnost byla vykonávána dle pokynů žalobce, byla správcem daně dostatečně prokázána a naopak žalobce neprokázal vadu těchto důkazních prostředků. Odvolací orgán se ztotožnil se závěry správce daně.

E.

Zásadní spornou právní otázkou v daném případě je povaha činnosti, kterou subdodavatelé vykonávali ve prospěch žalobce, konkrétně zda se jednalo o činnost závislou ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů, podle kterého se příjmy ze závislé činnosti rozumí 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.

Výkladem tohoto ustanovení se již NSS opakovaně zabýval (rozsudky č. j. 6 Afs 85/2014-39 ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 143/2005-67 ze dne 14. 12. 2006, č. j. 2 Afs 62/2004-70 ze dne 24. 2. 2005 a jiné). Krajský soud tuto rozhodovací praxi NSS respektuje a v nyní posuzované věci neshledal důvody se od ní odchýlit.

Krajský soud se tedy konkrétně zabýval naplněním materiálních kritérií závislé činnosti, tak jak byly postupně judikaturou definovány. Především vycházel z definice obsažené v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 62/2004-70 ze dne 24. 2. 2005, č. 572/2005 Sb. NSS: *„Vymezení pojmu "závislá činnost" podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 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 vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou. 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.“

Prvně bylo nutné se zabývat postavením obou stran závazku za konkrétních skutkových okolností. Aby mohla být činnost označena za závislou, musí ve vztahu existovat prvek skutečné závislosti na osobě plátce. Ten je podle NSS přítomen tehdy, pokud se jedná o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby vykonávající danou činnost. Soud přisvědčuje žalobci v tvrzení, že i mezi podnikateli mohou vzniknout vztahy dlouhotrvající povahy. Tento závěr potvrdil a rozvedl NSS v dalších posuzovaných případech. Například v rozsudku ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 - 97, který se týkal posuzování činnosti fakturujících kovoobráběčů z ciziny, uvedl: „(...) *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* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69). *To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost.*“

Jak se vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27. 7. 2006, citovaném žalobcem i žalovaným či v rozsudku č. j. 2 Afs 62/2004-70 ze dne 24. 2. 2005, při zkoumání zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem obdobného vztahu ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nezbytné vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený obsah. Dalším důležitým znakem je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy a ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky. „*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 tento jakkoli 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.“

Soud považuje za nezbytné zkoumat naplnění či nenaplnění definičních znaků, tak jak byly shora blíže upřesněny u každého subdodavatele zvlášť, s tím, že bude vycházet především ze zprávy o daňové kontrole a výpovědí jednotlivých subdodavatelů. Zdejší soud se ztotožňuje se závěry a poznatky, které byly zjištěny správcem daně a žalovaným; tyto byly podrobně vymezeny v části D tohoto rozsudku, k čemuž dodává následující.

M. F., M.H., M. Š. Ze zprávy o daňové kontrole bylo zjištěno, že jmenovaní vykonávali činnost pro žalobce v období leden až listopad roku 2010, M. Š. pak také v období leden až listopad roku 2010. V rámci výsledků konaných dne 4. 5. 2012, uvedli jmenovaní shodně, že neměli uzavřenu s žalobcem žádnou smlouvu. Pro jiné osoby žádnou činnost nevykonávali. Řídili se pokyny žalobce, který byl vždy jednou denně na stavbě přítomen či pokyny jeho zástupce (tímto zástupcem byl právě M. Š.), který byl na stavbě přítomen po celý den. Pracovní pomůcky byly dodávány žalobcem. Fakturované částky byly odvislé od odpracovaných hodin a množství odvedené práce. Faktury byly vystavovány manželkou žalobce, nikoliv jednotlivými subdodavateli. Tedy i fakturované částky byly stanovovány manželkou žalobce, nikoliv přímo samotnými subdodavateli. Výdaje na dopravu byly hrazeny žalobcem. Z výše uvedeného plyne, že činnost jmenovaných naplňovala znaky závislé činnosti, neboť jmenovaní vykonávali činnost pro jednoho zaměstnavatele dlouhodobě, a to po dobu roku či dvou, kdy byli při své činnosti vázáni pokyny žalobce. Subdodavatelé nenesli téměř žádné materiálové náklady. Z uvedeného je zřejmé, že se nejednalo o činnost vykonávanou pouze krátkodobě (např. sezonní práce), když jmenovaní vykonávali činnost téměř celoročně, byť v letních měsících ve větší míře, což ovšem u těchto druhů činnosti lze předpokládat.

M. L., J. J. Jmenovaní vykonávali činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a po téměř celý rok 2010. Z výsledků konaných dne 21. 5. 2012 bylo zjištěno, že jmenovaní neměli uzavřenu s žalobcem žádnou smlouvu. Pro jiné osoby žádnou činnost nevykonávali. Z jednotlivých faktur vyplývá, že tyto byly vystavovány v pravidelných intervalech a také z nich vyplývá, že jmenovaní vykonávali činnost pro žalobce tak, jak je shora uvedeno, tedy nikoliv pouze sezónně. Ve svých výpovědích sice výše jmenovaní uvedli, že si práci řídili a určovali sami, nicméně sám žalobce do protokolu dne 10. 4. 2012 uvedl, že veškerou činnost organizuje a kontroluje on sám, většina subdodavatelů pro něj pracuje dlouhodobě, většinu pracovních pomůcek zajišťuje právě žalobce, což prokazují i výpisy z evidence příjmů a výdajů žalobce za roky 2009 a 2010 (motorová pila, kladivo, řezačka a pod.). Žalobce také odpovídá společnosti Pátá stavební CZ, a.s. a nahrazuje jí případné škody. Své subdodavatele odměňuje na základě odpracovaných hodin, způsob odměňování a výši odměny stanovoval právě žalobce. Z výše uvedeného a především z výpovědi žalobce samotného plyne, že činnost jmenovaných naplňovala znaky závislé činnosti, neboť jmenovaní vykonávali činnost pro jednoho zaměstnavatele dlouhodobě, a to po dobu roku či dvou, kdy byli při své činnosti vázáni pokyny žalobce. Tito nenesli téměř žádné materiálové náklady. Z uvedeného je zřejmé, že se nejednalo o činnost vykonávanou pouze krátkodobě (např. sezonní práce), když jmenovaní vykonávali činnost téměř celoročně.

T.M. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a po téměř celý rok 2010. Uvedl, že neměl uzavřenu s žalobcem žádnou smlouvu. Pro jiné osoby žádnou činnost nevykonával. Jmenovaný ve své výpovědi uvedl, že činnosti řídil „parták“, což není v rozporu s výpověďmi jiných subdodavatelů, kteří uvedli, že práci řídil buď žalobce či jeho zástupce, tzv. parták. Jak již bylo zmíněno, žalobce uvedl, že veškerou činnost organizuje a kontroluje on sám. T. M. uvedl, že odpracované hodiny byly řídicí osobou evidovány, s tím, že výše odměny byla odvislá od množství odvedené práce a pracovní dobu si určoval sám. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že i v tomto případě byly naplněny znaky závislé činnosti.

J. M., S. J. J. M. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a S. J. vykonával činnost pro žalobce v období téměř celého roku 2009, konkrétně 11 měsíců. J. M. měl se žalobcem uzavřenu ústní smlouvu. Uvedl, že práce byla rozdělována a řízena partákem, obvykle denně. Pro jiné osoby žádnou činnost nevykonávali. Jak již bylo zmíněno, žalobce uvedl, že veškerou činnost organizuje a kontroluje on sám. J.M. uvedl, že odpracované hodiny byly řídicí osobou evidovány, s tím, že výše odměny byla odvislá od množství odvedené práce a pracovní dobu si určoval sám. Z jednotlivých faktur vyplývá, že tyto byly vystavovány v pravidelných intervalech, jmenovaní tedy vykonávali činnost pro žalobce dlouhodobě, nikoliv pouze sezónně. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že i v tomto případě byly naplněny znaky závislé činnosti.

Dále bylo zjištěno, že:

R.K. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období od ledna do listopadu roku 2010.

M. R. vykonával činnost pro žalobce v období téměř celého roku 2009 a v období od března do listopadu roku 2010.

J. Š. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období leden, březen až listopad roku 2010.

R. R. vykonával činnost pro žalobce v období téměř celého roku 2009 a v období od března do listopadu roku 2010.

D. S. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období od ledna do listopadu roku 2010.

D. F. vykonával činnost pro žalobce v období téměř celého roku 2009 a v období od března do května a od července do listopadu roku 2010.

L.D. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období od března do listopadu roku 2010.

M. L. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období ledna a od dubna do listopadu roku 2010..

K. K. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období od ledna do listopadu roku 2010, vyjma měsíce července 2010.

M. F. vykonával činnost pro žalobce v období téměř celého roku 2009 a v období od března do května a od července do listopadu roku 2010.

M. C. vykonával činnost pro žalobce v období celého roku 2009 a v období ledna a od března do listopadu roku 2010.

D. K. vykonával činnost pro žalobce v období od března do listopadu roku 2010.

J. M. vykonával činnost pro žalobce v období od května do listopadu roku 2010.

D. G. vykonával činnost pro žalobce v období od června do listopadu a v měsíci lednu roku 2010.

T. F. vykonával činnost pro žalobce v období od června do listopadu roku 2010.

Příjmy jmenovaných se shodují s výdaji daňového subjektu, faktury byly vystavovány v pravidelných intervalech. Jmenovaní tedy vykonávali činnost pouze pro žalobce, a to dlouhodobě, což uvádí i sám žalobce. Byť nedošlo k výsledku jmenovaných, s ohledem k vyjádření žalobce ze dnů 10. a 13. 4. 2012 a 27. 8. 2012 má soud za to, že i v tomto případě byly naplněny znaky závislé činnosti, tak jak byly několikrát vymezeny v rozhodnutích NSS. Žalobce uvedl, že veškerou činnost organizuje a kontrole on sám, většina subdodavatelů pro něj pracuje dlouhodobě, většinu pracovních pomůcek zajišťuje právě žalobce, což prokazují i výpisy z evidence příjmů a výdajů za roky 2009 a 2010 (motorová pila, kladivo, řezačka a pod.). Žalobce také odpovídá společnosti Pátá stavební CZ, a.s. a nahrazuje jí případné škody. Své subdodavatele odměňuje na základě odpracovaných hodin, způsob odměňování a výši odměny stanovoval právě žalobce. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že i v tomto případě byly naplněny znaky závislé činnosti.

Co se týče skutečnosti, že někteří subdodavatelé vykonávali činnost pro žalobce na více místech, což by bylo možno za určitých okolností považovat jako rozpor s definičním znakem závislosti, soud má za to, že z povahy vykonávané činnosti (práce na stavbách), kdy subdodavatelé vykonávali činnost právě na základě pokynů žalobce, který sjednával rámcovou smlouvu na jednotlivé stavby, nebrání tato skutečnost tomu, aby byly činnosti subdodavatelů označeny jako závislé.

Žalobce má za to, že je nezbytné, aby soud zkoumal, zda nebyla porušena zásada smluvní svobody, kdy správce daně ani žalovaný neunesli důkazní břemeno, neboť z obsahu správních spisů je zřejmé, že nedošlo k neshodě mezi vůlí stran a projevem jejich vůle a kontrahentům nelze podsouvat záměr uzavřít pracovní právní vztah. K tomu odkazuje na rozsudky NSS a zdůrazňuje ty části, ve kterých je uvedeno, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby snížili svou daňovou povinnost, a to po zohlednění výhod a nevýhod toho určitého smluvního typu. Nicméně NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 31/2006 - 59 ze dne 16. 8. 2007, na který sám žalobce odkazuje, uvádí, že: *„Pokud se tedy finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly. O takovou situaci se jedná pouze tehdy, pokud účastníci právního úkonu předstírají určitý úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, popřípadě jinou právní skutečnost. Jedná se tedy o rozpor mezi vůlí účastníků právního úkonu a jejím projevem, přičemž tato neshoda vůle a jejího projevu je u obou stran právního úkonu stejná a je vědomá. Povinností finančních orgánů je tedy podle citované judikatury uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“*

K zásadě smluvní volnosti v rámci obdobných vztahů se NSS vyjádřil také v rozsudku č. j. 2 Afs 16/2011-78 ze dne 29. 11. 2011, kdy zdůraznil nutnost ctít zásahu svobody vůle smluvních stran, ale také to, že kontrahentům nelze podsouvat

záměr uzavřít pracovní smlouvu, ovšem za předpokladu, že při hodnocení skutečného obsahu smluvního ujednání není pochybnost co do svobody projevené vůle stran. V tomto směru soud odkazuje na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 85/2014-39 ze dne 28. 8. 2014: „*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.*“

Soud se zabýval postavením jednotlivých subdodavatelů, konkrétními skutkovými okolnostmi, které vyplynuly z výpovědí subdodavatelů, žalobce samotného a z dalších listin. Tak jak je podrobně uvedeno v předcházející části tohoto rozsudku, správce daně i žalovaný uvedli své úvahy a řádně odůvodnili závěry, ke kterým na základě svých zjištění dospěli. Krajský soud má za to, že zjištěný, faktický vztah mezi žalobcem a subdodavatelem je vztahem zastírajícím právní vztah jiný.

Krajský soud ve shodě s daňovými orgány, jejichž podrobné rozborů a závěry tímto aprobuje, dospěl k závěru, že veškeré znaky činnosti uvedené v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak byly vymezeny shora citovanou judikaturou NSS, byly v posuzovaném případě u jmenovaných „subdodavatelů“ žalobce naplněny. Žalobce toliko zorganizoval výkon jejich práce tak, aby se vyhnul dopadům příslušných ustanovení zákoníku práce chránících zaměstnance před plnou odpovědností za škody způsobené z nedbalosti a před neodůvodněným okamžitým zrušením pracovního poměru. Formální pojetí jejich vztahů se žalobcem jako vztahů podnikatelských nemůže sama o sobě ničeho změnit na tom, že ve skutečnosti tyto vztahy naplnily veškeré znaky závislé činnosti definované pro účely daně z příjmů ust. § 6 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud tedy uzavírá, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné, a žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodné zamítl.

F.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 25. ledna 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu