



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: M.O., zastoupeného Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou se sídlem Šafaříkovy sady 5, Plzeň,** proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno,** v řízení o žalobách proti 1) rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2015, čj. 22994/15/5200-10421-709052, 2) rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2015, čj. 22995/15/5200-10421-709052, a 3) rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2015, čj. 22996/15/5200-10421-709052,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2015, čj. 22994/15/5200-10421-709052, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2015, čj. 22995/15/5200-10421-709052, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2015, čj. 22996/15/5200-10421-709052, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

IV. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 46.268,- Kč k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Bc. Kláry Luhanové do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Za zdaňovací období *roku 2009* byla žalobci stanovena k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 952.980,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 190.596,- Kč [platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709251/14/2301-24805-403552, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2015, čj. 22994/15/5200-10421-709052].

Za zdaňovací období *roku 2010* byla žalobci stanovena k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 1.323.075,- Kč [platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709439/14/2301-24805-403552, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2015, čj. 22995/15/5200-10421-709052].

Za zdaňovací období *roku 2011* byla žalobci stanovena k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 2.210.070,- Kč [platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709573/14/2301-24805-403552, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2015, čj. 22996/15/5200-10421-709052].

Proti uvedeným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství žalobce brojil samostatnými žalobami, a to proti rozhodnutí ze dne 20. 7. 2015, čj. 22994/15/5200-10421-709052 (rok 2009), žalobou zapsanou pod sp. zn. 30Af 24/2015, proti rozhodnutí ze dne 20. 7. 2015, čj. 22995/15/5200-10421-709052 (rok 2010), žalobou zapsanou pod sp. zn. 30Af 25/2015, a proti rozhodnutí ze dne 20. 7. 2015, čj. 22996/15/5200-10421-709052 (rok 2011), žalobou zapsanou pod sp. zn. 30Af 26/2015.

Dne 22. 10. 2015 byly původně samostatné žaloby spojeny ke společnému projednání s tím, že nadále budou vedeny pod společnou sp. zn. 30Af 24/2015. S podanými žalobami se lze vypořádávat sumárně, protože podstata věci je ve vztahu ke všem sporovaným zdaňovacím obdobím identická.

Dan z příjmů fyzických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2009, 2010 a 2011 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

V přezkoumávané věci je zásadní otázkou, zda činnost, kterou pro žalobce vykonávaly další osoby, byla závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nebo ne.

II. Řízení před správními orgány

Dne 28. 11. 2012 zahájil Finanční úřad v Plzni u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 až 2011.

Při této příležitosti se žalobce vyjádřil tak, že v daném období nezaměstnával ani jednoho zaměstnance z objektivních důvodů. Práci musel zvládat v hraničních termínech, dle potřeby zadavatele, s tím, že musel dělat i nepřetržitě několik dní on osobně i se svými kooperanty. Měl namátkovou práci, najal si na hutní práci pracovníky, těm určoval práci, zadával práci, kontroloval práci, řídil práci v PILSEN STEEL s.r.o. Zajišťoval karty do areálu. Tito všichni lidé byli z branže, platil je od vykonané práce. On jim zadal práci, podle objemu vykonané práce jim zaplatil. On jim určil částku, kterou mají vyfakturovat. Dle vykonané práce. Trvá na tom, že neměl žádné zaměstnance v letech 2009 – 2011, všichni pracovali na živnostenské listy. Původně chtěl najmout zaměstnance, ale práce pro objednatele byla nárazová, takže práci řešil formou pracovníků na živnostenské listy (protokol o ústním jednání ze dne 28. 11. 2012, čj. 602443/12/138602402491).

Dne 28. 11. 2012 správce daně vyzval žalobce k doložení dokladů v souvislosti se zahájenou daňovou kontrolou. Na tuto výzvu žalobce reagoval tak, že v letech 2009 až 2011 žádného zaměstnance na pracovní poměr nezaměstnával. Dne 29. 1. 2013 byly do správního spisu zařazeny kopie patnácti smluv o dílo, které uzavřeli M.O. jako objednatel a D.B. ml., D.B. st., J.B., Ing. D.D., P.F., V.G., J.K., K.L., L.O., M.E., E.V., P.V., I.B. , M.O. ml. a S.O. jako zhotovitelé.

Dne 30. 1. 2013 správce daně vyzval žalobce k doložení dalších dokladů v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním (nazvaným vysvětlení a doplnění údajů) převzatým správcem daně dne 8. 2. 2013. Dne 13. 2. 2013 byly do správního spisu zařazeny kopie rámcové smlouvy o dílo č. SP09000099, uzavřené dne 4. 3. 2009 mezi objednatelem společností PILSEN STEEL s.r.o. a zhotovitelem M.O., dodatků č. 1 až 3 k této smlouvě ze dne 30. 3. 2009, 5. 5. 2009 a 24. 11. 2011 a příloh k uvedené smlouvě. Téhož dne byly do správního spisu zařazeny kopie faktur vystavených dodavatelem M.O. odběrateli společnosti PILSEN STEEL s.r.o. v letech 2009 až 2011.

Z předložených dokladů správce daně zjistil, že daňový subjekt podepsal dne 4. 3. 2009 Rámcovou smlouvu o dílo č. SP09000099, kde objednatelem byla společnost PILSEN STEEL s.r.o., IČ: 47718706, a zhotovitelem daňový subjekt. Předmětem smlouvy byla vzájemná obchodní spolupráce, na základě které zhotovitel na vlastní náklady a na vlastní odpovědnost, prostřednictvím svých kmenových zaměstnanců, pro objednatele zajišťoval dokončovací, opravárenské, obslužné a údržbářské práce strojírenského a zámečnického charakteru. V přílohách této Rámcové smlouvy byly mj. uvedeny veškeré povinnosti zhotovitele ve vztahu jak k objednateli, tak i ke svým zaměstnancům, jako např. proškolení požární ochrany, bezpečnosti práce, vybavení zaměstnanců předepsanými ochrannými pomůckami apod. Vždy na konkrétní dílo byl mezi objednatelem a zhotovitelem uzavřen Dodatek k rámcové smlouvě, ve které byl určen termín plnění, cena za práci, apod. Na základě tohoto dodatku vystavoval daňový subjekt (pravidelně v měsíčních intervalech) objednateli faktury. Správce daně dále zjistil, že daňový subjekt neměl vlastní zaměstnance, se kterými by měl uzavřeny pracovněprávní dohody. Daňový subjekt veškeré závazky vyplývající z této smlouvy zajišťoval dalšími fyzickými osobami slovenské a české národnosti, se kterými měl uzavřeny smlouvy o dílo. Daňový subjekt těmito fyzickým osobám zadával práci, určoval její rozsah, svými pokyny je ve vyčleněném výrobním prostoru řídil,

jejich práci vyhodnocoval, určoval výši odměny za provedenou práci a na základě vystavených faktur je jednotlivým pracovníkům vyplácel.

Dne 15. 3. 2013 byli jako svědkové vyslechnuti J. U., vrchní mistr společnosti PILSEN STEEL s.r.o., a Ing. P.,R., personální vedoucí této společnosti. Téhož dne byl jako svědek vyslechnut také žalobce. Při místním šetření konaném u žalobce dne 21. 5. 2013 byly získány kopie mzdových listů a pracovních smluv zaměstnanců žalobce za roky 2012 a 2013. Dne 3. 7. 2013 byl jako svědek vyslechnut K.L. Následně byly do správního spisu zařazeny kopie faktur vystavených M.O. různými osobami v letech 2009 až 2011. Dne 23. 9. 2013 byl jako svědek vyslechnut L.O.

Dne 15. 1. 2014 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce se k tomuto výsledku vyjádřil podáním (nazvaným odvolání proti kontrolnímu zjištění) datovaným a došlým správci daně dne 24. 1. 2014. Dne 14. 2. 2014 byli jako svědkové vyslechnuti J.U. a Ing. D.D. Dne 21. 2. 2014 byli jako svědkové opětovně vyslechnuti L.O. a K.L. Dne 5. 3. 2014 byla do správního spisu založena písemná prohlášení I.B. a E.V. Dne 24. 4. 2014 správce daně vyzval společnost PILSEN STEEL s.r.o. k poskytnutí informací. Společnost PILSEN STEEL s.r.o. zodpověděla položené dotazy podáním datovaným dne 30. 4. 2014 a došlým správci daně dne 2. 5. 2014.

Dne 13. 8. 2014 správce daně odeslal žalobci k seznámení výsledek kontrolního zjištění. Žalobce se k tomuto výsledku vyjádřil podáním (nazvaným odvolání proti kontrolnímu zjištění) datovaným a došlým správci daně dne 2. 9. 2014 a podáním (nazvaným vyjádření) datovaným a došlým správci daně dne 12. 9. 2014. Následně správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole čj. 1652968/14/2301-05602-402016. S žalobcem byla tato zpráva o daňové kontrole projednána při ústním jednání dne 21. 10. 2014. Dle závěru správce daně byl daňový subjekt ve vztahu k osobám, které pro něj vykonávaly práce na pracovišti společnosti PILSEN STEEL s.r.o., plátce, který byl povinen pracovníkům, jako poplatníkům daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 ZDP, srážet zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z dosažených příjmů dle § 38h ZDP. Daňový subjekt tak porušil ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) v návaznosti na § 38h odst. 1, 6 a 9 ZDP.

Na základě uvedené zprávy o daňové kontrole Finanční úřad pro Plzeňský kraj platebními výměry ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709251/14/2301-24805-403552, ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709439/14/2301-24805-403552, a ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709573/14/2301-24805-403552, stanovil žalobci k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období *roku 2009* ve výši 952.980,- Kč (a současně mu sdělil vznik povinnosti uhradit penále ve výši 190.596,- Kč), daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období *roku 2010* ve výši 1.323.075,- Kč a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období *roku 2011* ve výši 2.210.070,- Kč.

Proti těmto platebním výměrům se žalobce odvolal.

Rozhodnutími ze dne 20. 7. 2015, čj. 22994/15/5200-10421-709052, ze dne 20. 7. 2015, čj. 22995/15/5200-10421-709052, a ze dne 20. 7. 2015, čj. 22996/15/5200-10421-709052, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a napadená rozhodnutí

Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709251/14/2301-24805-403552, ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709439/14/2301-24805-403552, a ze dne 27. 10. 2014, čj. 1709573/14/2301-24805-403552, potvrdilo.

III. Žalobní body

Žalobce namítá, že jak v průběhu daňové kontroly, tak ve svém odvolání proti platebním výměrům vznášel námitky proti nesprávnosti závěrů správce daně. S námitkami žalobce se dle jeho názoru příslušné orgány nevypořádaly dostatečně, záměrně v průběhu řízení přikládaly význam skutečnostem svědčícím v neprospěch žalobce a bagatelizovaly skutečnosti svědčící v jeho prospěch.

Žalobce shledává pochybení rozhodujících orgánů obou stupňů a věcnou nesprávnost a nezákonnost jejich rozhodnutí v následujících skutečnostech:

1) Nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu, porušení základních zásad daňového řízení, které vedlo k věcné nesprávnosti a nezákonnosti rozhodnutí

Žalobce vytýká správci daně i odvolacímu orgánu, že pro rozhodnutí vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně předepsal žalobci daňovou povinnost, neboť měl za to, že osoby F.P., O.S., B.J., B.D. st., D.D. Ing., B.I., H.J., B.D. ml. a L.K. (dále jen „subjekty“) prováděly pro žalobce práce vykazující znaky závislé činnosti. Příjmy tak měly být podle stanoviska správce daně zdaněny v souladu s § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Správce daně opřel své stanovisko o právní fikci dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, podle níž se za příjmy ze závislé činnosti považují příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce povinen dbát příkazů plátce. Smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a uvedenými osobami tedy vyhodnotil jako zastřené pracovní poměry.

Prokázání závislé činnosti je značně složité, neboť některé obchodní vztahy se v mnoha rysech velmi podobají vztahům pracovněprávním. Je běžné, že i u smlouvy o dílo uděluje objednatel zhotoviteli pokyny, jak má dílo vypadat, provádí kontrolu díla a jeho převzetí. Smlouva o dílo je rozšířeným smluvním typem a díla samotná jsou rozličná. Může se jednat o sestavení nábytkové stěny, ale i provedení určitých prací. Znaky závislé činnosti ve smyslu daňovém jsou často judikovanou a konzultovanou otázkou, právě s ohledem na skutečnost, že s pouhým zákonným ustanovením § 6 ZDP vzhledem na podobnost jiných právních poměrů si nevystačíme. Je nutné, aby posuzovaná činnost splnila všechny znaky závislé činnosti vymezené judikaturou a případnými pokyny řady D (D-285). Nelze, aby tyto znaky byly splněny pouze v „převážné míře“, jak uvádí Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí (str. 16 odst. 2). Rovněž nelze usoudit na závislou činnost jen z několika markantnějších znaků.

a) Důkazní břemeno: Důkazní břemeno, že se v dané věci skutečně jednalo o závislou činnost, leží na správci daně, nikoliv na daňovém subjektu (§ 92 odst. 5 a § 8 odst. 3 daňového řádu - důkazní břemeno k uplatnění zásady materiální pravdy nese správce daně). Žalobce svou povinnost důkazní a povinnost tvrzení splnil tím, že správci předložil předmětné smlouvy o dílo. Pokud správce daně tvrdí, že vztah (poměr) mezi žalobcem a jeho zhotoviteli

podle skutečného obsahu právního jednání odpovídá závislé činnosti, je povinen toto prokázat, a to bez jakékoliv pochybnosti. V případě, že závislá činnost nebude po faktické stránce jednoznačně prokázána, jde tento stav k tíži správce daně (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, čj. 9 Afs 106/2007-81). Z napadených rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je zřejmé, že pochybnosti a nejednoznačnosti ohledně příjmů byly a přetrvaly, což však bylo nesprávně a nezákonně dáno k tíži žalobce. Daňový subjekt nemá povinnost v případě vzniku pochybností ohledně těchto skutečností vyvracet. Správce daně tedy nesplnil povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 daňového řádu a v důsledku této vady je rozhodnutí nezákonné a vadné.

b) Jednotlivé nedostatky skutkových zjištění: Správci daně opřeli své domněnky toliko o několik málo důkazů. V rozsáhlém odůvodnění Odvolacího finančního ředitelství i zprávy o finanční kontrole se sice správce daně snaží uvést důvody, které vedly k uložení daňové povinnosti a k potvrzení rozhodnutí prvostupňového orgánu, nelze však odhlédnout od skutečnosti, že finanční úřad i odvolací orgán dospěly k závěru, že skutečný právní poměr mezi žalobcem a subjekty představoval závislou činnost ve smyslu daňových předpisů pouze na základě čtyř skutečností, a to 1. skutečnost, že žalobce uzavřel se společností PILSEN STEEL s.r.o. rámcovou smlouvu o dílo, na základě které se zavázal vykonávat dílo pouze svými kmenovými zaměstnanci; 2. shora uvedené osoby, které měly práce pro žalobce provádět, se zúčastnily školení BOZP a PO; 3. K.L. dne 21. 3. 2013 vypověděl, že ze strany žalobce byly subjektům předávány ochranné pomůcky a specializované nástroje a že žalobce prováděl kontrolu díla a uděloval pokyny; 4. fakturace mezi žalobcem a subjekty probíhala v měsíčních intervalech. Tyto skutečnosti však závislou činnost samy o sobě prokázat nemohou. Správce daně se musí zabývat veškerými znaky závislé činnosti, které musí být splněny v souhrnu. Skutečnost *ad 1* je pro danou věc navíc nerozhodná a skutečnost *ad 2* nebyla vůbec prokázána (viz níže).

Skutečnost, že žalobce měl se společností PILSEN STEEL s.r.o. ujednáno, že činnost dle Rámcové smlouvy bude vykonávána pouze kmenovými zaměstnanci, nemá pro danou věc téměř žádnou vypovídací hodnotu. Žalobce připustil, že dané ustanovení mohl porušit, nicméně z této skutečnosti nemůže správce daně vyvodit žádné důsledky. Tento důkaz ani neosvědčuje skutečný stav věci ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu.

U školení BOZP a PO není doposud zřejmé, kdo je zajišťoval. PILSEN STEEL s.r.o. se od této skutečnosti distancuje a její vyjádření vzal žalovaný i finanční úřad za prokazané. Stejně tak žalobce tvrdí, že toto školení nezajišťoval, což prokazoval vyjádřením školitele. Správce daně jednoznačně nikdy neprokázal, že by školení pro své subjekty zajišťoval žalobce, a to přestože se jedná o jeho důkazní povinnost. Navíc pokud by subjekty měly školení zajištěné žalobcem, tato skutečnost nemůže prokazovat, ba dokonce ani podporovat závěr, že se jedná o závislou činnost. V dané věci je nesporné, že subjekty i žalobce se pohybovali a tvořili dílo v prostorách společnosti PILSEN STEEL s.r.o., a to i společně se zaměstnanci této společnosti. Je tedy zřejmé, že se v žádném případě nejednalo o běžné návštěvníky, a bylo žádoucí, a dokonce nezbytné bez ohledu na právní poměry, aby byli seznámeni s BOZP i PO daného prostoru.

Rovněž nemůže závislou činnost prokázat skutečnost, že žalobce měl zapůjčit ochranné pomůcky a specializované nástroje svým dodavatelům, zejména bylo-li to např. vhodné s ohledem na kvalitu díla. Navíc se v dané věci ani nemělo jednat o nástroje žalobce, ale společnosti PILSEN STEEL s.r.o.; není jasné, jaké nástroje, v jakém množství, za jakým účelem, kdy a komu byly půjčovány. Absence těchto zjištění činí skutečnost neprokázanou, jedná se o pouhé tvrzení, které není možné ověřit.

Závislá činnost měla být dále prokázána tím, že žalobce uděloval subjektům pokyny na pracovišti a prováděl kontrolu provádění činnosti. V dané věci však předmětem díla dle smluv o dílo bylo provádění určitých prací, a to více subjekty, koordinace a upřesňování díla na místě byla nutná. Stejně tak byl oprávněn žalobce kontrolovat zhotovitele, zda dílo vykonávají v souladu se smlouvou. Obdobná situace byla řešena i rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69. Znak koordinace prací a ústního upřesňování díla sám o sobě nemůže založit závislou činnost. A to ani při měsíční fakturaci po odpracovaných hodinách a spolupráci po delší dobu. Subjekty vykonávající činnost pro žalobce neměly stanovenou žádnou „pracovní dobu“, místo provádění nebyly prostory žalobce, ale prostory zcela jiného subjektu, kde mělo být dílo vytvořeno, žalobce neuděloval pokyny, jakým způsobem má být dílo provedeno. Velmi podstatným argumentem je i skutečnost, že subjekty působily i u jiných objednatelů, což bylo žalobcem správcí daně prokázáno. Za kvalitu provedeného díla odpovídaly jednotlivé osoby. Žalobce jednotlivé předměty díla kontroloval, zda jsou bez vad, a přebíral. Přítomnost žalobce na místě provádění díla, pravidelná kontrola a koordinace je pro smlouvu o dílo běžná, a proto nemůže být tento znak posuzován jako závislá činnost.

Správce daně neprovedl žádná zjištění ohledně skutečné činnosti, kterou měly subjekty vykonávat. Správce daně nemůže posuzovat charakter skutečného poměru účastníků, pokud nezjistí skutečný obsah jejich činnosti. Nelze se spokojit pouze se zhodnocením např. manipulační práce. Pokud správce daně určitou činnost posuzuje, musí být především zcela zřejmé, jaký byl její obsah, a to u každého konkrétního jednotlivce. Závěry ohledně jednoho pracovníka, zde konkrétně pana K.L., nelze vztáhnout na jiné, a naopak. I v tomto ohledu jsou skutková zjištění správce daně pro rozhodnutí nedostatečná.

c) Porušení zásady volného hodnocení důkazů: Správce daně vycházel zejména ze svědectví svědka L.K. Finanční úřad ani Odvolací finanční ředitelství však již nevzalo v potaz, že výpověď svědka L.K. se zásadně rozchází s výpověďmi jiných svědků. Výpovědi svědků, které vyzněly ve prospěch žalobce, byly označeny za účelové. Správce daně má při dokazování sice možnost volného hodnocení důkazů, ale ani takové hodnocení nesmí obsahovat prvky svévole. Správce daně je povinen přihlížet nejen k důkazům v neprospěch účastníka, tak k důkazům svědčícím v jeho prospěch. Pokud jsou v důkazech rozpory, je správce daně povinen přezkoumatelně a jednoznačně vysvětlit, proč se přiklonil k některým důkazům a proč jiné považoval za nevěrohodné. Toto jednoznačně nesplňuje pouhé označení některých důkazů za účelové, bez důsledného uvedení, z jakého důvodu jsou takto důkazy hodnoceny. V tomto ohledu je nutné závěry správce daně považovat i za nepřezkoumatelné.

d) Daňová povinnost: Správce daně rovněž naprosto neakceptoval zásady zamezení dvojího zdanění. Přes svědectví subjektů, vypovídající o jejich podání řádného daňového

tvrzení vyplývajícího z výše uvedených smluv o dílo a následné úhrady daně z příjmů fyzických osob, doměřil správce daně daň podruhé. Ze svědectví jasně vyplývá, že subjekty veškeré příjmy pocházející z výše uvedených smluv o dílo zdanily individuálně ve svých daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období, ve kterých činnost vyplývající ze smluv o dílo vykonávaly. Tyto příjmy tedy byly zdaněny dvakrát. Takový postup správce daně je v rozporu se základním účelem správy daně uvedeným v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správným zjištěním a stanovením daně a zabezpečení její úhrady, kterým jistě není myšleno zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát (srov. rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02). Na straně správce daně tak došlo fakticky k bezdůvodnému obohacení.

S ohledem na uvedené je zřejmé, že A) finanční úřad neprokázal jednoznačně skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu a nápravu nezjednálo ani Odvolací finanční ředitelství; B) správce daně neunesl své důkazní břemeno, a proto jsou napadená rozhodnutí nezákonná a věcně nesprávná; C) nebyly prokazovány ani naplněny všechny znaky závislé činnosti, správce daně se soustředil na sledování několika znaků, z nichž však závislou činnost nelze vyvozovat; D) správce daně vybočil z mezí volného hodnocení důkazů; E) nedostatečná skutková zjištění a porušení zásady volného hodnocení důkazů jsou tak závažné vady, že způsobují věcnou nesprávnost a nezákonnost napadených rozhodnutí.

2) Nesprávné právní posouzení věci správním orgánem I. a II. stupně

Správní orgán I. i II. stupně nesprávně posoudily, kdo v dané věci nese důkazní břemeno, když neodstranění pochybností v řízení daly k tíži žalobci. Daňový řád sice uvádí, že skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně mají být zjištěny co nejúplněji, nicméně toto se netýká skutečností uvedených v § 92 odst. 5 daňového řádu, které musí být zjištěny jednoznačně, bez jakýchkoliv pochybností. A to i s ohledem na zásadu legitimacy veřejné moci. Dále zjištěný skutkový stav v žádném případě nemůže odůvodňovat podřazení poměrů mezi žalobcem a subjekty pod závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, neboť nebyly splněny všechny znaky závislé činnosti.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

V dané věci je podstatnou skutečností určení, zda se v případě žalobce a jeho „zhotovitelů“ jedná o vztah závislé činnosti a zda toto bylo v řízení převážně před správcem daně prokázáno. Závislá práce nese dle konstantní a recentní judikatury Nejvyššího správního soudu tyto základní znaky: „*zaměstnanec osobně a soustavně vykonává práci jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů, přičemž se vůči zaměstnavateli nachází v podřízeném vztahu*“ (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35). Výše uvedená právní praxe navíc zastává názor, že na naplnění těchto znaků se má pohlížet prizmatem „*materiálního posouzení vykonávané činnosti a charakteru soukromoprávního vztahu*“ (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2015, čj. 2 Ads 151/2015-27).

K prvnímu znaku závislé práce, osobnímu výkonu závislé práce, žalovaný uvádí, že žalobce nikdy nepopíral skutečnost, že práci zadávanou mu společností PILSEN STEEL s.r.o. realizoval ve shodě s Rámcovou smlouvou o dílo č. SP09000099, konkrétně s článkem 16 přílohy č. 1, 6 a 8 této smlouvy a články 3 a 5 smlouvy samotné. Práce tedy byla realizována

osobně osobami, kterým za její výkon náležela pravidelně „fakturovaná“ odměna. Soustavnost výkonu práce byla potvrzena fakticitou nutnosti vykonat práci zadávanou v realizovaném období, kdy se práce realizovala dlouhodobě, o čemž svědčí i vystavené faktury za odběratelem (fakturované období 1/2009 - 12/2011). Soustavnost výkonu závislé práce byla Nejvyšším správním soudem shledána i v případě, že se jednalo o výkon práce po dobu 4 měsíců [blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu (zřejmě: Krajského soudu v Českých Budějovicích) ze dne 18. 5. 2015, čj. 10 Af 64/2014]. Dlouhodobý a fakticky ne jednorázový výkon práce pro žalobce tedy svědčí o naplnění dalšího znaku závislé práce. Výše uvedené podporuje i velice obecný předmět šablonových smluv o dílo mezi žalobcem a „zhotoviteli“. Například smlouva o dílo ze dne 4. 1. 2010 mezi žalobcem a D.B., nar. ... uvádí jako specifikaci díla následující: „*Specifikace díla: brusičský, zámečnický, apretérský, jeřábnické práce a pomocné práce*“. Výkon práce jménem zaměstnavatele, na jeho odpovědnost a dle jeho pokynů je osvědčen existencí výše uvedené rámcové smlouvy a fakturací plnění z ní žalobci a nikoliv jeho zaměstnancům. Smluvní pokuty a případné jiné nároky sankčního charakteru by směřovaly pouze vůči osobě žalobce a přenesení případné povinnosti bylo smlouvou omezeno. Navíc práce byly řízeny osobou žalobce, což potvrzují svědecké výpovědi pana J.U. (předposlední otázka v protokolu o výsledku svědka ze dne 15. 3. 2013, čj. 450218/13/2301-05602-402016), Ing. P.R. (třetí otázka v protokolu o výsledku svědka ze dne 15. 3. 2013, čj. 450207/13/2301-05602-402016), informace poskytnuté správci daně odběratelem a svědecká výpověď samotného žalobce ze dne 15. 3. 2013, protokol čj. 454316/13/2301-05602-402016 (otázka č. 3). Jedná-li se o poslední inherentní znak závislé práce, tedy podřízenost zaměstnance zaměstnavateli, je žalovaný toho názoru, že výše uvedený znak, stejně tak jako zřejmost závislosti práce obecně, lze spatřovat v těchto okolnostech. Smlouvy o dílo se „zhotoviteli“ žalobce jsou šablonové, což svědčí o adhezním charakteru postavení „objednatele“ a „zhotovitele“. Shora uvedené se specificky projevuje ve velice neurčitěm a obecněm předmětu smlouvy o dílo (žalovaný má za to, že za nastalých okolností je možno uvažovat i o neurčitosti předmětu a relativní neplatnosti této písemné smlouvy o dílo). Obecnost smluvního předmětu a šablonovitost smluv svědčí také o tom, že „zhotoviteli“ byly vykonávány práce obecného charakteru, u kterých s ohledem na řízení prací žalobcem lze hovořit o závislosti „zhotovitele“ na objednateli. Tuto závislost navíc umocňuje skutečnost, že práce byly soustavně vykonávány ve stejné výrobní hale, k níž neměli „zhotovitelé“ bez vstupních karet vydávaných na jméno žalobce přístup. Dále je nutné uvést, že odměna fakturovaná v měsíčních intervalech stanovila významný zdroj (ne-li jediný) příjmů „zhotovitelů“ (k tomu srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35, bod 25). Žalobce navíc určil mistra dílny pana J.U. k tomu, aby dohlížel na pracoviště a výkon práce.

Žalovaný má za to, že z výše uvedeného stručného shrnutí okolností významných pro určení, zda jde o výkon závislé práce, jasně vyplývá, že v případě právního vztahu mezi žalobcem a jeho „zhotoviteli“ se jednalo o vztah dle § 6 ZDP. Výše uvedené je navíc umocněno tím, že samotný zákon o daních z příjmů za závislou práci považuje i poměr obdobný pracovněprávnímu, kde poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce, v řešeném případě pokynů žalobce.

Ohledně vymezení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný odkazuje na práci Josefa Baxy a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2011. V případě žalobce došlo

k uskutečnění všech navrhovaných důkazních prostředků, které byly správcem daně i žalovaným později hodnoceny (blíže především str. 10-12 napadených rozhodnutí). Žalovaný v této souvislosti připomíná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2015, čj. 6 Afs 270/2014-18, které poukazuje na otázku věrohodnosti výpovědi spjaté s povědomím „zhotovitelů“ žalobce o trvajícím sporu mezi žalobcem a správcem daně. Faktickým odrazem narušení věrohodnosti výpovědi je potom skutečnost, že výpovědi z 15. 3. 2013 (u kterých byl žalobce, v souladu se zákonem, přítomen) se diametrálně liší od výpovědi pozdějších, kde například i svědek pan L.O. přímo cituje znění smlouvy. Správce daně navíc prováděl i důkazní prostředky poskytnuté mu objednatelem žalobce, aby bylo možno co nejobjektivněji posoudit materiální charakter vztahu mezi žalobcem a jeho „zhotoviteli“. Správce daně stejně jako žalovaný v rámci rozhodovací činnosti postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a závěry, k nimž dospěli, jsou projevem nikoliv převažující pravděpodobnosti o nastalém skutkovém ději, ale jejich vnitřního přesvědčení o proběhlém skutkovém stavu. Správce daně i žalovaný posuzovali všechny důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti především s ohledem na jejich vnitřní konzistentnost, věrohodnost, závažnost a pravdivost. Nelze tedy přisvědčit názoru žalobce, že byla porušena zásada volného hodnocení důkazů a byl nedostatečně zjištěn skutkový stav.

K poslední námitce žalobce týkající se neunesení důkazního břemene žalovaný poukazuje na výše popsany skutkový stav, podložený obsáhlým spisovým materiálem prokazujícím naplnění znaků závislé práce. Žalovaný [zřejmě: žalobce] u otázky naplnění povinnosti unést důkazní břemeno lpí na tom, že nebylo prokázáno, že odměna poskytovaná žalobcem „zhotovitelům“ byla ve výši 100 % jejich ročního příjmu. K této otázce se žalovaný již vyslovil s odkazem na judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35, bod 25. Navíc měsíční pravidelnost „fakturace“ a její povaha ve vztahu k tvrzením svědků o práci pro žalobce v rozsahu 9-10 hodin denně [výpověď svědka K. L. ze dne 21. 2. 2014, čj. 388652/14/2301-05602-402491 (v první výpovědi tento svědek uváděl, že na pracovišti musí být přítomen alespoň 8 hodin)] svědčí ve prospěch tvrzení o závislosti práce a významu odměny poskytované žalobcem „zhotovitelům“.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 17. 8. 2016 účastníci řízení zejména setrvali na argumentaci obsažené v jejich písemných podáních, tj. v žalobách a ve vyjádření žalovaného správního orgánu.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP

Příjmy ze závislé činnosti byly v rozhodném období upraveny zejména v § 6 ZDP.

Podle § 6 odst. 1 písm. a) věty první ZDP (ve znění účinném pro roky 2009 až 2011) 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.

K vymezení závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) věty první ZDP zaujala soudní praxe zejména tyto názory:

„Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je 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). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb., 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 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55),

„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 č. 586/1992 Sb., 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 kdy 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, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70, publikovaný pod č. 572/2005 Sb. NSS) a

„Obdobným poměrem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, který však svou podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů. Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla pak vztah soukromoprávní povahy, nezřídka ale též vztah povahy veřejnoprávní (zejm. služební poměr). Tento právní vztah vzniká mezi subjekty, jichž se týká, a to nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran. Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), nýbrž tím, že tato osoba je zavázána poskytovat tuto činnost opakovaně po stanovenou dobu (ta může být podle okolností i dosti krátká) či po dobu neurčitou. Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru pak je, že ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky. Důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru rovněž je, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný – ten, kdo poskytuje specifické plnění, tj. pracovní činnost, za to dostává od druhé strany tohoto právního vztahu odměnu zpravidla v penězích (případně i v jiných majetkových hodnotách či požitcích), přičemž hodnota této odměny zásadně odpovídá hodnotě pracovní činnosti, kterou pracovník poskytuje. 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. Navíc je nutno poznamenat, že i tehdy, kdy všechny výše uvedené charakteristiky jsou v podstatných rysech dány, nemusí se ve všech případech – vzhledem ke specifickým okolnostem daného konkrétního poměru – jednat o poměr podřaditelný pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů; takovými případy se specifickými okolnostmi mohou zejména být specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, kupříkladu některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí či prací na jednorázové či narychlo se objevivší zakázce.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69).

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].

K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznámá, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „*Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72), „*Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předesílá, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) a „*K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty*

o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, čj. 15Ca 259/2006-44).

Z výše uvedeného je patrné, že břemeno tvrzení a důkazní břemeno není v daňovém řízení možno pojímat staticky. Je-li to třeba, musí daňový subjekt i správce daně tvrdit svoje a svoje prokazovat. Primárně důkazní břemeno zatěžuje daňový subjekt, ale jestliže je v určité fázi unese, kyvadlo se přechýlí na druhou stranu ke správci daně. Jestliže správce daně svoje břemeno unese, zase nastupuje povinnost daňového subjektu, aby tvrdil a navrhoval důkazy k prokázání svých tvrzení.

Velmi stručně řečeno: V daném případě správci daně vyplynuly z rámcové smlouvy určité pochybnosti. Je známo, že smlouvy se většinou dodržují, ale v některých případech – v tom či onom rozsahu – dodržovány nejsou. Daňový subjekt to určitým způsobem vysvětlil. Břemeno se přelilo ke správci daně. Ten na základě předložených dokladů odůvodnil další pochybnosti. Daňový subjekt doplnil svá tvrzení a označil důkazy. Břemeno se znovu vrátilo správci daně. Ten dospěl k určitým zjištěním a daňovému subjektu je předestřel. Daňový subjekt pak dále doplnil svá tvrzení a navrhl provedení zejména svědeckých výpovědí. Část z nich byla provedena. V podrobnostech se odkazuje na část II. odůvodnění tohoto rozsudku, resp. na obsah předložených spisů správních orgánů.

Soud tak nemůže akceptovat názor žalobce, že důkazní břemeno spočívalo výlučně na správci daně. Žalobní námitky, že žalobce svou povinnost důkazní a povinnost tvrzení splnil tím, že správci předložil předmětné smlouvy o dílo a že daňový subjekt nemá povinnost v případě vzniku pochybností ohledně těchto skutečností vyvracet, proto nemohly být samy o sobě shledány důvodnými.

Rozhodné skutečnosti

Žalobce namítá, že správní orgány dospěly k závěru, že skutečný právní poměr mezi žalobcem a „subjekty“ představoval závislou činnost ve smyslu daňových předpisů pouze na základě čtyř skutečností [blíže viz žalobní bod 1/b) každé z žalob]. Ve skutečnosti bylo těch skutečností, jež byly vzaty v úvahu, více (blíže viz zpráva o daňové kontrole a odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství), ale to tu není to nejpodstatnější.

V zájmu zajištění jednotného uplatňování ustanovení § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vydalo Ministerstvo financí dne 10. 8. 2005 pod čj. 53/79 983/2005-532 pokyn D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti (dále jen „pokyn D-285“). Meritum tohoto pokynu vychází z platné právní úpravy a do doby jeho vypracování vydaných rozsudků Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

V tomto pokynu je uvedeno, že vymezení pojmu „závislá činnost“ nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Prakticky to znamená, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti tak bude dán především povahou vykonávané činnosti,

znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran.

V uvedeném pokynu se uvádí, že nejčastějšími znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem (dále jen „plátce příjmu“), jsou následující:

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

Je tedy nutné se zabývat tím, jakým způsobem se správní orgány vypořádaly s kritérii obsaženými v pokynu D-285, a to i pro to, že spor o tyto otázky tvořil podstatnou část odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Plzeňský kraj a samozřejmě i odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí žalovaného správního orgánu.

Definiční prvek závislosti při závislé činnosti bude podle pokynu D-285 dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran. Že v daném případě povaha vykonávané činnosti k rozřešení dilematu příliš nepomůže, nepřímo vyjevili jak žalobce, tak správní orgány. Vykonávanou činností tu byly dokončovací práce na odlitcích. Obě strany ovšem nějakým způsobem uznaly, že tyto dokončovací práce jako takové lze provádět jak v režimu závislé činnosti, tak v režimu samostatné činnosti. Správce daně sice shledal, že žalobce uvedené práce zajišťoval závislou činností dalších osob, ale neměl problém s tím, že společnost PILSEN STEEL s.r.o. je zajišťovala smlouvou či smlouvami o dílo se žalobcem. Naproti tomu žalobce od počátku tvrdil, že k zajištění dokončovacích prací v letech 2009 až 2011 uzavíral s dalšími osobami smlouvy o dílo, ale pro rok 2012 uzavřel za tím účelem s několika málo osobami smlouvy podle zákoníku práce. Soud zde odhlíží od toho, že okolnosti těchto zakázek se v čase měnily (různá byla jejich četnost i rozsah, jakož i potřeba jejich urychleného provedení), i od toho, že žalobce sám vykonával jen část manuálních prací. I tak ovšem z řečeného plyne, že povaha předmětných dokončovacích prací na odlitcích sama o sobě neumožňuje spolehlivě rozlišit, zda je lze vykonávat v režimu závislé činnosti nebo v režimu samostatné činnosti.

Jelikož povaha vykonávané činnosti jako diferenční kritérium v daném případě selhává, je nezbytné se zaměřit na nejčastější znaky a okolnosti uvedené v pokynu D-285 indikující vztah činnosti fyzické osoby a plátce příjmu. S nimi především se měly správní orgány vyrovnat. To ovšem pochopitelně neznamená, že toliko na těchto znacích a okolnostech měli správce daně a odvolací orgán ustat a neměli posuzovat i další – v pokynu D-285 výslovně neuvedené – znaky a okolnosti.

Prvním z nejčastějších znaků a okolností indikujících vztah závislé činnosti je podle pokynu D-285 to, že plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností, přičemž fyzická osoba má ve vztahu k plátci příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec. Soud neshledává v dosud shromážděných podkladech dostatečné indicie pro posouzení tohoto kritéria. Pro žalobce mohly „subjekty“ (kooperanti) provádět činnost závislou i samostatnou. Samostatné činnosti by nasvědčovalo, kdyby jim objednatel zadal práci a vydal příslušné pokyny a poté převzal práci a provedl její kontrolu. Faktické dokončovací práce by – odborně zdatní – zhotovitelé prováděli se značnou mírou samostatnosti a tvořivosti. Jinak řečeno: šlo by zde o dobu vztahu mezi žalobcem a společností PILSEN STEEL s.r.o. Závislé činnosti by naopak nasvědčovalo, kdyby žalobce nejen „subjektům“ (kooperantům) zadával práci a opracované odlitky od nich přebíral, ale i je průběžně řídil a kontroloval: sledoval je, zodpovídal jejich dotazy, radil jim, i k dílčím operacím jim vydával pokyny a jejich náležitě splnění bezprostředně kontroloval apod. Zkrátka: kdyby se žalobce k „subjektům“ (kooperantům) choval jako skutečný mistr v dílně. V tomto směru však v daném případě nebyla shromážděna dostatečná skutková zjištění. Lze sice zjistit, že „subjekty“ (kooperanti) disponovaly příslušnými živnostenskými listy, avšak reálné každodenní naplňování vztahu mezi žalobcem a jimi se nestalo předmětem zjišťování skutkového stavu ze strany správních orgánů. V tom je jedna z vad předmětného řízení před správními orgány.

Druhým z nejčastějších znaků a okolností indikujících vztah závislé činnosti je podle pokynu D-285 to, že *a)* odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu a že *b)* materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu. *Ad a)* žalobce vysvětlil, že cenu práce „subjektů“ (kooperantů) určil vždy až po skončení práce na odlitku dle celkové obtížnosti dohotovení odlitku, neboť každý odlitek byl jiný z hlediska obtížnosti zpracování. Způsob odměňování až za výsledek by podle názoru soudu indikoval spíše samostatnou činnost. Význam odměňovacího kritéria je však komplikován tím, že – ač se mělo jednat o práce víceméně nárazové – v delším horizontu je u některých osob vysledovatelná konstantnost příjmů, kdežto u jiných (značná) variabilita příjmů. V správních spisech se nenachází ani žádný doklad o tom, jakých obvyklých příjmů by za srovnatelnou práci dosahovaly u společnosti PILSEN STEEL s.r.o. nebo obdobné společnosti osoby v pracovním poměru. *Ad b)* bylo zjištěno, že některé pomůcky byly „subjektům“ (kooperantům) poskytovány a některé si „subjekty“ (kooperanti) zajišťovaly samy. Chybí tu však diferenciaci podle druhů činnosti a ohled na to, že pro faktickou nemožnost nebo nerentabilitu přemístění byly odlitky nutně zpracovávány v provozu společnosti PILSEN STEEL s.r.o., jakož i finální posouzení těchto zjištění.

Třetím z nejčastějších znaků a okolností indikujících vztah závislé činnosti je podle pokynu D-285 to, že vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu. Délka vztahu mezi žalobcem a „objekty“ (kooperanty) byla různá: některé osoby vyvíjely činnost doslova jednorázově, jiné byly činné prakticky po celou inkriminovanou dobu. Zato kritérium „pouze pro jednoho plátce příjmu“ se zdá být vážně otřásáno: Svědek Ing. D.D. vypověděl, že v Čechách žádné další zakázky neměl, ale na Slovensku současně

prováděl práce i na jiných zakázkách. Část měsíce (cca 15 - 16 dní) včetně sobot a nedělí pracoval na zakázkách, které si u něj objednal pan Oláh, a zbytek měsíce pracoval doma na Slovensku. Daňové přiznání za roky 2009 až 2011 podával na Slovensku v Humenném. Částky z Čech přepočítával kurzem. Nebyl v České republice více než 183 dní v roce. Svědek *L.O.* vypověděl, že v období let 2009 až 2011 kooperace s žalobcem nebyla jedinou živnostenskou činností, kterou vykonával, měl i jiné aktivity na Slovensku. Daňové přiznání podal na Slovensku, protože tam měl výkopové a stavební práce a v České republice pracoval méně než 183 dní v roce. Svědek *K.L.* vypověděl, že v období let 2009 až 2011 kooperace s žalobcem nebyla jedinou živnostenskou činností, kterou vykonával; vykonával na živnostenský list práce pro firmu Berkyová, která šla potahy do aut, převážel jim materiál. *I.B.* písemně prohlásil, že v období let 2009 až 2011 podnikal i v jiných oborech a spolupráce, kterou prováděl pro firmu M.O., nebyla jedinou výdělečnou činností, v níž byl aktivní. *E.V.* písemně prohlásil, že v období let 2009 až 2011 měl zakázky i v Řecku, kde svařoval konstrukce pro řeckého zadavatele. Další z vad předmětného řízení je tedy v tom, že správními orgány neusilovaly o konkretizaci a prověření těchto důležitých tvrzení.

Soud má za to, že v daném případě správní orgány znaky a okolnosti indikující vztah závislé činnosti vymezené v pokynu D-285 dosti opomenuly. Věnovaly se spíše jiným ukazatelům. To by samo o sobě nevadilo, kdyby byla zřejmá jejich relevance pro přezkoumávané věci. Značná pozornost byla soustředěna na otázku proškolení osob. Bylo shromážděno množství poznatků. Evidentním nedostatkem tu ovšem je, že není dostatečně patrné, proč z té skrumáže poznatků byla vybrána ta verze, kterou správní orgány prezentují, a především není patrné, jak zásadně má zajišťování proškolení napomoci zodpovězení základní otázky, tj. zda vyvíjená činnost byla závislá nebo samostatná.

Žalobci je třeba porozumět rovněž v tom, že neplnění některých smluvních ujednání z jeho strany jako zhotovitele bylo zapříčiněno neplněním jiných smluvních ujednání ze strany společnosti PILSEN STEEL s.r.o. jako objednatele. Součástí tohoto porozumění by mohlo být i to, že jestliže se změnila podmínky, ustal žalobce se zajišťováním dokončovacích prací prostřednictvím smluv o dílo a s několika málo pracovníky uzavřel za stejným účelem smlouvy podle zákoníku práce, přičemž k této změně došlo před zahájením příslušné daňové kontroly, což vylučuje účelovost provedené změny.

„Obdobný poměr“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP lze považovat za neurčitý právní pojem. *„Neurčité právní pojmy, jak nás poučuje doktrína, zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat. Jejich obsah a rozsah se může měnit, bývá podmíněn úrovní poznání v technických vědách i časem a místem aplikace normy. Legislativce vytváří prostor správy, aby zhodnotila, zda konkrétní případ patří do rozsahu neurčitého pojmu. Vyžaduje především její odbornost.“* (Dušan Hendrych a kol.: Správní právo. Obecná část. 8. vyd. Praha 2012, str. 80). Žalobce se v průběhu řízení před správcem daně vyjádřil mimo jiné tak, že uzavřením smlouvy o dílo s OSVČ se nedopustil žádného porušení zákona ani daňových předpisů. Živnostenské oprávnění vydal kooperujícím OSVČ stát v zastoupení živnostenských úřadů. V době vydání živností stát podporoval lidi, aby podnikali a aby se dokázali sami o sebe postarat a aby si platili odvody a daně a hledali si samostatně práci. Po vypuknutí krize státní orgány otočily a zahájily boj proti tzv. schwarzsystemu, který před tím samy podporovaly. Navzdory nejasnostem ve výkladu zákona

je nesporné, že on svým jednáním neporušil žádný zákon a jeho spolupráce s kooperanty nebyla porušením žádného daňového zákona a neměla žádné znaky závislosti. K tomu soud dodává, že podle jeho názoru by správní orgány měly při výkladu výše uvedeného neurčitého právního pojmu přihlídnout i ke shora předestřené společenské situaci a jejímu dopadu do našeho hutnictví po roce 2008.

Vzhledem k uvedenému došel soud k závěru, že správní orgány se s přezkoumávanými věcmi nevyrovnaly na úrovni, kterou od nich vyžaduje rezortní metodika a soudní praxe [viz zejména shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55, ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70 (publikovaný pod č. 572/2005 Sb. NSS), a ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69].

Na závěr této části odůvodnění rozsudku je třeba zopakovat, že ohledně dokončovacích prací na odlitcích byla uzavřena smlouva o dílo mezi společností PILSEN STEEL s.r.o. a M.O. a dále smlouvy o dílo mezi M.O. a dalšími osobami. Činnost, kterou vykonávaly ony další osoby pro M.O. mají správce daně a odvolací orgán za závislou činnost podle zákona o daních z příjmů, v průběhu řízení se však neobjevily žádné indicie, že by správní orgány měly za závislou činnost podle uvedeného zákona také činnost, kterou vykonával – v některých případech osobně – M.O. pro společnost PILSEN STEEL s.r.o. Bylo by užitečné vědět, v čem je podle správce daně a žalovaného správního orgánu tak zásadní rozdíl mezi těmito činnostmi.

Zásada volného hodnocení důkazů

Tato zásada zakotvená v § 8 odst. 1 daňového řádu stanovuje, že je správce daně povinen při dokazování hodnotit důkazy podle své úvahy a posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle názoru k příslušnému ustanovení správního řádu z roku 1967, který je ovšem aplikovatelný také na § 8 odst. 1 daňového řádu, jde o „*myšlenkovou úvahu, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které zmiňuje v odůvodnění svého rozhodnutí. Takovýmto hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další.*“ (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 5. 1996, sp. zn. 9 A 561/94, publikovaný pod SJS 270/1998).

V přezkoumávaných věcech i podle názoru soudu ovšem správní orgány upřednostnily důkazy, které hovoří v neprospěch daňového subjektu, a dostatečným způsobem se nevypořádaly s těmi důkazy, které hovoří v jeho prospěch. Je sice možné některé výpovědi označit jako účelové, ale musí být k tomu podstatně prohloubenější argumentace než víceméně pouhé nálepkování s neurčitým podezřením, že to mohlo být nějakým způsobem ovlivňováno daňovým subjektem. V takových případech je na místě deklarovat nerespektování zásady volného hodnocení důkazů.

Dvojitá zdanění

K této záležitosti lze za současného stavu přezkoumávaných věcí obecně konstatovat toliko to, že kdyby byly splněny stanovené podmínky, pak by skutečnost, že jeden daňový subjekt na základě vlastního rozhodnutí nesprávně zdanil předmět daně, nemohla, s poukazem na zásadu zákazu dvojího zdanění, ve výsledku vyloučit možnost provést řádné zdanění jiného daňového subjektu v souladu se zákonem. V opačném případě by vyvstala situace, kdy by jedním daňovým subjektem nesprávně zdaněný předmět daně vylučoval provedení řádného zdanění jiného daňového subjektu v souladu se zákonem. Vzniklý stav, kdy jedna a tatáž hodnota by byla zdaněna dvakrát – jednou bez právního důvodu a podruhé v souladu se zákonem –, by mohl být napraven jen v rámci řízení o daňové povinnosti, v němž byl předmět daně zdaněn nesprávně.

Právní posouzení věci

Skutková zjištění, která byla dosud v přezkoumávaných kauzách učiněna, nejsou dostatečná, a proto tu ještě není čas, aby se soud vyjadřoval k právnímu posouzení věci. Další žalobcovy výtky obsažené v části žaloby nazvané „Nesprávné právní posouzení věci orgánem I. a II. stupně (žalovaným)“ se týkají ne právního posouzení věci, nýbrž zjišťování skutkového stavu.

Z á v ě r

Vzhledem k uvedenému došel soud k závěru, že skutkový stav, který byl zjištěn správními orgány, není dostatečný pro posouzení toho, zda činnost, která byla vykonávána, byla činností závislou nebo samostatnou. S ohledem na složitost situace nelze zcela vyloučit ani to, že ve vztahu k některým osobám by tomu mohlo být tak a ve vztahu k jiným jinak. Soud po zhodnocení průběhu správního řízení a po posouzení obsahu napadených rozhodnutí musí konstatovat, že správce daně i odvolací orgán porušily povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu) i povinnost přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Jak bylo vysvětleno výše, skutkový stav projednávaných věcí vyžaduje zásadní doplnění. V dalším řízení bude správní orgán povinen doplnit dokazování v rozsahu shora naznačeném tak, aby došlo k řádnému zjištění skutkového stavu nezbytnému pro náležité zodpovězení otázky, zda činnost, kterou pro žalobce vykonávaly další osoby, byla závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nebo ne.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož podané žaloby byly ve výše uvedeném rozsahu shledány důvodnými, soud pro vady řízení podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil současně, že věci se vracejí k dalšímu řízení žalovanému.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V předmětných věcech byl žalobce původně zastupován daňovým poradcem – společností Law&Finance s.r.o., od 10. 8. 2016 je zastupován advokátkou Mgr. Bc. Klárou Luhanovou. Advokátka i daňový poradce jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Zástupkyně žalobce požadovala náhradu nákladů řízení v celkové částce 51.592,- Kč, kterou tvoří: příprava a převzetí zastoupení daňovým poradcem (rozhodnutí čj. 22994/15/5200-10421-709052) ve výši 3.100,- Kč, příprava a převzetí zastoupení daňovým poradcem (rozhodnutí čj. 22995/15/5200-10421-709052) ve výši 3.100,- Kč a příprava a převzetí zastoupení daňovým poradcem (rozhodnutí čj. 22996/15/5200-10421-709052) ve výši 3.100,- Kč, sepis žaloby proti rozhodnutí čj. 22994/15/5200-10421-709052 ve výši 3.100,- Kč, sepis žaloby proti rozhodnutí čj. 22995/15/5200-10421-709052 ve výši 3.100,- Kč a sepis žaloby proti rozhodnutí čj. 22996/15/5200-10421-709052 ve výši 3.100,- Kč, účast na jednání před soudem dne 17. 8. 2016 od 13.30 do 15.50 hod. (dva úkony) ve výši 14.200,- Kč, osm režijních paušálů ve výši 2.400,- Kč, 21 % DPH ve výši 7.392,- Kč a zaplacený soudní poplatek ve výši 9.000,- Kč.

K tomu soud konstatuje, že žalobce podal dne 18. 9. 2015 tři samostatné žaloby. Tyto původně samostatné žaloby byly usneseními ze dne 22. 10. 2015 spojeny ke společnému projednání. K dopadu této skutečnosti do náhrady nákladů řízení zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „*Pro aplikaci § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení.*“ (rozsudek ze dne 21. 7. 2010, čj. 1 Afs 96/2009-87, publikovaný pod č. 2149/2010 Sb. NSS). I když se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k tehdy účinnému znění advokátního tarifu [„*Při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, ...*“], lze jeho názor podle zdejšího soudu – pro výraznou podobnost dikce – vztáhnout i na aktuálně účinné znění uvedeného předpisu [„*Při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, ...*“]. Ač Nejvyšší správní soud použil výrazu „*na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení*“, z odůvodnění jeho rozhodnutí je zřejmé, že uvedenými úkony rozuměl i – ba hlavně – převzetí a přípravu zastoupení a sepsání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu.

Podle aktuálního znění § 12 odst. 3 advokátního tarifu se při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. Podle § 9 odst. 4 písm. d) tohoto předpisu se za tarifní hodnotu ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního, s výjimkou věcí podle odstavce 2, považuje částka 50 000 Kč. Součet tarifních hodnot spojených věcí tedy v daném případě představuje částku 150 000 Kč. Ve smyslu § 7 uvedeného předpisu z tarifní hodnoty 150 000 Kč činí sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby 1 500 + 40 x 140, tj. 7.100,- Kč. Ve smyslu § 11 odst. 1 advokátního tarifu mimosmluvní odměna náleží mimo jiné za každý z těchto úkonů právní služby: převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [písm. a)], písemný návrh ve věci samé [písm. d)] a účast na jednání před soudem, a to každé započaté dvě hodiny [písm. g)]. Ve smyslu § 1 odst. 2 části věty prvé před středníkem advokátního tarifu při

stanovení nákladů řízení, jejichž náhrada se klientovi přiznává rozhodnutím soudu, se výše odměny advokáta určí zásadně podle ustanovení o mimosmluvní odměně. Pro stanovení odměny a náhrady daňovému poradci se advokátní tarif užije obdobně (§ 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). V daném případě lze tudíž nárokovat odměnu za čtyři úkony právní služby ve spojených věcech po 7.100,- Kč, a to 1) za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, 2) za žaloby a 3) a 4) za účast na jednání před soudem dne 17. 8. 2016 od 13.30 do 15.51 hod.

Vzhledem k uvedenému soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. přiznal žalobci náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **46.268,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za tři žaloby ve výši 9.000,- Kč, z odměny daňového poradce / advokáta za čtyři úkony právní služby po 7.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) za použití § 12 odst. 3 advokátního tarifu (28.400,- + DPH = 34.364,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za osm úkonů právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (2.400,- + DPH = 2.904,- Kč).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

V Plzni dne 17. srpna 2016

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková