



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jan Dvořáka soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., **ve věci žalobce: A.B.V. spol. s r. o.**, IČ: 48154067, se sídlem Vrbová 625, Hylváty, 562 03 Ústí nad Orlicí, **zastoupeného daňovým poradcem: ARIADNA, s.r.o.**, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, **proti žalovanému Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 31, 602 Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č.j. 27161/14/5000-14101-706486,

**t a k t o :**

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobou doručenou krajskému soudu dne 15. 12. 2014 bylo zahájeno řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. (díl 1., hlava II.) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 13.10.2014, č.j. 27160/14/5000-14101-706486, bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 11. 3. 2014, č.j. 328587/14/2809-24802-602321, kterým byla žalobci jako daňovému subjektu předepsána k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku

2009 ve výši 546 735,-Kč a dále stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 109 347,-Kč. Dodatečný platební výměr byl odůvodněn odkazem na zprávu o daňové kontrole ze dne 4. 3. 2014, č.j. 182696/14/2809-05402-602572 podle § 147 odst. 4 zák. č. 280/2008 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Podle žalovaného rozhodnutí bylo na základě daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010 provedené u žalobce zjištěno, že slovenští živnostníci pro žalobce vykonávali opakovaně zakázky a že takový vztah vykazuje znaky závislé činnosti.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), která je koncipována velmi obsírně (20 stran textu), když žalobce nadbytečně a nikoliv ku prospěchu přehlednosti žaloby opakuje svoje odvolací námitky a způsob, jakým se s odvolacími námitkami vypořádal žalovaný. K obsáhlosti žaloby a k případné domnělé povinnosti krajského soudu vypořádat se s jednotlivými žalobními body krajský soud odkazuje na názor Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) obsažený v rozsudku č.j. 10 Afs 18/2015-48 ze dne 11. 6. 2014, bod 34, 35 (rozsudky NSS jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)): *„Žaloba podaná u krajského soudu byla vskutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud (v nálezu krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. CAMBELL & SONS LIMITED, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č.j. 9 As 221/2014 – 43, věc To & Mi Vdf., bod 41, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 8 Afs 41/2012 – 50, věc SAFINA, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, č.j. 1 Afs 44/2013 – 30, věc SOLARPARK gama, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, č.j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, č.j. 6 As 153/2014 – 108, bod 37]. Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými. Jak ostatně Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, většina argumentů stěžovatelky směřuje do řízení vyměřovacího, nikoliv do rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Stěžovatelka se závěry krajského soudu obsáhle polemizuje, a s touto polemikou se zdejší soud detailně vypořádává.“*

Na tomto místě krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumává (přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.). NSS setrvale judikuje, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a nepostačí proto, vytýká-li žaloba obecně, že zákon byl porušen a obecně odkazuje k zákonným ustanovením, nebo vytýká-li vadnost řízení, aniž by zároveň poukazovala na konkrétní skutečnosti, z nichž je

takové tvrzení dovozováno. Žalobce je povinen v žalobě vylicít, jakých nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 57, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2005, č. j. 8 Azs 52/2005 - 56, a ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42) konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytyčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany (viz tamtéž). Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí. Jestliže tedy žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, či uplatní námitku stručnou, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině a postačí též zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 - 21).

Dále krajský soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud - srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72) - tzn., že **na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i NSS - viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 - 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs**

71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. odstavec 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

**Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49). **Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva** ve věci Helle proti Finsku (ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), **jakož i Ústavní soud** (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14.10.2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

V neposlední řadě je vhodné připomenout, že odmítnutí argumentace účastníka řízení nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

### ***Žalobní body:***

Předně žalobce v části žaloby nazvané „*Námítka žalobce*“ uvedl, že správce daně nehodnotil provedené důkazy ve výsledku zjištění ani ve zprávě o daňové kontrole v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť je neposuzoval jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti a nepřihlížel k tomu, co vyšlo při správě daní najevo. Dle žalobce si správce daně vybral z důkazů to, co se mu hodilo. Svědkům nepředložil podklady předané žalobcem, na nichž by mohli svědci ukázat, na kterých stavbách pracovali a které práce vykonávali. Žalobce uvedená tvrzená pochybení blíže nespecifikuje. Žalobce dále namítá, že důvodně odepřel podepsání zprávy o daňové kontrole, když nebyla vyřízena jeho stížnost, a

tudíž nemohl správce daně vydat platební výměr, jehož odůvodněním měla být zpráva o daňové kontrole. Žalobce odmítá rozsudek NSS č.j. 7 Afs 20/2014-41 s tím, že je ústavně nekonformní, neboť v odvolacím řízení připouští nápravu vady řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole.

Žalobce tvrdí, že slovenští pracovníci vypovídali před správcem daně pravdivě, neboť jim toto ukládá § 96 odst. 1 daňového řádu, přičemž správce daně neprokázal opak. Tvzení žalovaného o nevěrohodnosti svědků z důvodu jejich zájmu na spolupráci s daňovým subjektem považuje žalobce za účelovou spekulaci. Žalobce zdůraznil, že každý ze svědků zdůvodnil svoji vůli nebýt v pracovněprávním vztahu se žalobcem. Žalobce upozorňuje na to, že se jedná o přímé důkazy. Dle žalobce správce daně nechtěl položit svědkům otázku ohledně toho, zda hodlali s žalobcem uzavřít pracovní smlouvu, či nikoliv, neboť tušil, že odpovědi by znemožnily jeho spekulace, nesplnil tak povinnost podle § 92 odst. 5 daňového řádu, prokázat rozhodné skutečnosti pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.

Žalobce namítá, že slovenští subdodavatelé pracovali vždy na ucelené části stavby, nikdy neprováděli celou stavbu, řídili se pokyny stavbyvedoucího právě proto, že se jednalo o subdodávky. Byli seznámeni s bezpečnostními riziky, nejednalo se však o proškolení zaměstnanců v oblasti bezpečnosti práce. Investorovi je pochopitelně odpovědný za celou stavbu žalobce jako dodavatel stavby.

Žalobce namítá nesplnění kritéria pod bodem 2 pokynu Ministerstva financí ČR č. D-285 – fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec. Dle žalobce se musí jednat o úpravu pracovní doby, nárok na pracovní volno a dovolenou, právo na náhradu mzdy při pracovní neschopnosti a při překážkách v práci a podobně. Vzhledem k tomu, že taková práva slovenští pracovníci nepožívali, dovozuje žalobce, že se nemohlo jednat o závislou činnost a namítá, že s touto v odvolání uplatněnou námitkou se žalovaný nevypořádal.

Žalovaný se v rozporu s ustanovením § 116 odst. 2 daňového řádu, nevypořádal řádně s námitkou, že slovenští pracovníci vykonávali činnost vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, odpovídají žalobci za vady, s výjimkou materiálu a energií si zajišťovali vše potřebné, včetně pracovních pomůcek. Žalobce má za to, že v podstatě jde o subdodávku montážních prací, čemuž odpovídá ustanovení, že předmětné dílo bude realizováno zhotovitelem na náklady žalobce. Cena byla stanovena smluvně podle druhu a doby trvání práce, nikoliv podle odpracovaných hodin.

Pokud jde o vyprodukovaný odpad při realizaci subdodávky slovenskými pracovníky a o spotřebovanou energii, vodu a střežení staveniště, byly tyto náklady dle žalobce promítnuty do smluvních cen. Toto tvrzení přitom žalobce označuje za důkazní prostředek podle § 93 odst. 1 daňového řádu, který podléhá hodnocení ze strany správce daně a žalovaného.

Žalobce namítá nesprávný postup správce daně, když nevyslechl všechny slovenské subdodavatele jako svědky s odůvodněním, že nebyli žalobcem navrženi. Žalobce poukázal na změnu právní úpravy (daňový řád), jak ji vyložil NSS v rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č.j. 5 Afs 65/2012-34, když zdůraznil zakotvení materiální pravdy v daňovém řízení.

Žalobce se neobracel na příslušný úřad práce s žádostí o zaměstnance, neboť při své podnikatelské činnosti měl dostatek negativních zkušeností, je toho názoru, že dobří pracovníci v oboru stavebnictví nejsou na úřadu práce registrováni.

Závěrem žalobce tvrdí, že správce daně ani žalovaný neuvedli takové důkazy, které by tvořily nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů a které by prokazovaly vůli spolupracujících osob setrvat ve vztahu závislé činnosti. Žalobce tvrdí, že měl zájem o uzavření pracovní smlouvy, avšak slovenští pracovníci toto odmítli. To, že slovenští subdodavatelé pracovali pro žalobce opakovaně, není neobvyklé.

Žalobce navrhl zrušení žalovaného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k novému projednání, přičemž uplatnil právo na náhradu nákladů řízení.

#### ***Vyjádření žalovaného k žalobě:***

Žalovaný setrval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost, práva na náhradu nákladů řízení se vzdal.

#### ***Rozhodné okolnosti ve věci:***

V průběhu daňové kontroly z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010 zahájené dne 1. 10. 2012 (protokol č.j. 149896/12/273930602572) byl zjištěn výkon stavebních prací osob samostatně výdělečně činných slovenské státní příslušnosti pro žalobce, přičemž do nákladů daňového subjektu byly v uvedených zdaňovacích obdobích zahrnuty faktury za stavební práce subdodavatelů: F. Š., P. Š., M. R., D. V., D. V. ml., J. R., J. M. Žalobce předložil faktury, příjmové pokladní doklady, smlouvy o dílo a stavební deníky, části stavební dokumentace s označením místa výkonu práce a zápisy o předání staveniště jednotlivým zhotovitelům. Byly provedeny výpovědi slovenských pracujících a zaměstnanců žalobce (stavbyvedoucí).

Ze předložených mluv o dílo je zjevné, že tyto byly se slovenskými pracovníky uzavírány opakovaně v průběhu roku 2009 a 2010 (v podrobnostech krajský soud odkazuje na tabulky obsažené ve zprávě o daňové kontrole vypracované ve vztahu k jednotlivým slovenským pracovníkům), tuto skutečnost žalobce nespороval.

Z výpovědí stavbyvedoucích ze dne 6. 6. 2012 (J. M., J. V., J. B., P. V.) se podává, že slovenští pracovníci vykonávali obdobný druh práce jako zaměstnanci daňového subjektu, a to z důvodu nedostatku vlastních zaměstnanců. Daňový subjekt nesl náklady na materiál, likvidaci odpadu, na spotřebovanou energii a střežení staveniště. Před zahájením stavebních prací je se staveništěm a úkoly seznámil stavbyvedoucí, písemně předal staveniště a proškolil je z oblasti bezpečnosti práce, přebíral dílčí úseky dodávek, kontroloval kvalitu práce. Naproti tomu měli slovenští subdodavatelé vlastní nářadí a pomůcky, na staveniště se dopravovali sami.

Z výpovědí slovenských subdodavatelů ze dne 7. 6. 2012 (J. R., D. V. ml., F. Š. a M. R.) vyplývá, že práce byly provedeny a vyfakturovány. Pokud jde o stanovení ceny, shodli se svědci na tom, že byla stanovena smluvně, smlouvy o dílo sepisoval jednatel žalobce pan A. Jednalo se přitom o běžné práce ve stavebnictví, zejména výkopové práce, betonování a zdění

nebo přípravné či přidavné zednické práce. Konkrétní práci zadával a kontroloval stavbyvedoucí, svědci používali vlastní nářadí a pomůcky, v roce 2009 a 2010 neuskutečnili žádné jiné práce pro jiné subjekty. K dotazu jednatele žalobce se vyjádřili všichni v tom smyslu, že u něho nechtěli být zaměstnání, neboť jim nevyhovovala pracovní doba a nebyli by s rodinou.

Na základě žalobcem předloženého „*Soupisu provedených prací*“ a na základě částí stavební dokumentace s označením místa výkonu stavebních prací a zápisů o předání staveniště zhotoviteli je prokázáno, že slovenští pracovníci pracovali společně na shodných zakázkách s kmenovými zaměstnanci, s výjimkou zakázky „*rodinný dům Podlesí Turov*.“ To žalobce nijak nespороval, tvrdil však, že slovenští pracovníci pracovali na ucelených celcích staveb.

Protokol k projednání zprávy o daňové kontrole č.j. 239873/14/2809-05402-602498 byl sepsán dne 4. 3. 2014., žalobce jej odmítl podepsat s tím, že zpráva neobsahuje hodnocení důkazů zákonným způsobem podle § 8 odst. 1, § 88 odst. 1, § 102 odst. 3, 4 a § 147 odst. 4 daňového řádu. Správce daně toto vyjádření vyhodnotil jako vyjádření bez vlivu na výsledek kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu, tedy proto, že podepsání zprávy o daňové kontrole bylo bezdůvodné, tudíž považoval zprávu o daňové kontrole za projednanou. Žalobce podal proti tomuto postupu stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, s tím, že se jedná o vadnou a nezákonnou daňovou kontrolu, jejíž projednání v rámci odvolacího řízení nelze napravit. Správce daně považoval projednání zprávy o daňové kontrole za ukončené, neboť odeprání podpisu vyhodnotil jako bezdůvodné podle § 88 odst. 6 daňového řádu.

Následně byl dne 11. 3. 2014 vydán dodatečný platební výměr, jak již uvedeno shora. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně vyhodnotil svědecké výpovědi stavbyvedoucích zaměstnaných žalobcem jako jeden důkazní prostředek, neboť odpovědi byly obdobné. Žalovaný se s takovým hodnocením ztotožnil (str. 6 žalovaného rozhodnutí). Dále žalovaný vycházel z toho, že skutková zjištění naplňují znaky závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž se opřel o interní pokyn Ministerstva financí ČR č. D-285.

### ***Posouzení věci krajským soudem:***

Pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí je v dané věci klíčové posouzení okruhu žalobních námitek směřujících proti zjištěnému skutkovému stavu věci a dále posouzení žalobní námitky hmotně právní povahy týkající se zákonnosti žalovaného rozhodnutí z hlediska použité právní kvalifikace správními orgány v daňovém řízení, pakliže soud dospěje k dílčímu závěru, že skutkové okolnosti byly zjištěny řádně, tj. dostatečně pro subsumpci skutkového stavu pod příslušnou právní normu. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalované rozhodnutí je zákonné z hlediska hmotně právního, tj. že správní orgány zákonným způsobem aplikovaly platnou právní úpravu na řádně zjištěný skutkový stav věci, tak je zcela nadbytečná a bezpředmětná další polemika o tom, zda se žalovaný detailně vypořádal se všemi námitkami žalobce, neboť případná dílčí vada řízení by nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nicméně, jak uvedeno níže, krajský soud považoval za přínosné, vyjádřit se rovněž k procesní námitce žalobce ve vztahu k stížnosti podané podle § 261 daňového řádu.

***K námitkám směřujícím proti zjištěnému skutkovému stavu věci.***

Jak vyplynulo z obsahu správního spisu, správce daně a v souladu s ním i žalovaný postavili svá rozhodnutí na výsledku daňové kontroly provedené u žalobce na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Mezi účastníky soudního řízení je nesporné, že žalobce uzavřel se slovenskými státními příslušníky - F. Š., P. Š., M. R., D. V., D. V. ml., J. R. a J. M. - smlouvy o dílo, na jejichž základě jmenovaní vykonávali pro žalobce stavební práce, přičemž žalobce vyfakturované částky za tyto práce zahrnul do svých nákladů. Pokud jde o provedení důkazních prostředků, k povaze vykonávané práce byli vyslechnuti dne 6. 6. 2012 stavbyvedoucí žalobce (jednalo se o zaměstnance žalobce) - J. M., J. V., J. B. a P. V. Z těchto svědeckých výpovědí vzal žalovaný za prokázané, že slovenští pracovníci vykonávali obdobný druh prací jako ostatní zaměstnanci, práce byly zadávány z důvodu nedostatku vlastní kapacity, náklad na materiál nesl žalobce, stejně jako náklady na spotřebovanou energii, vodu, střežení staveniště a likvidaci odpadů. Naproti tomu slovenští pracovníci měli vlastní nářadí a samostatně se dopravovali na staveniště. Do stavebního deníku nebyl činěn záznam o konkrétních osobách pracujících na staveništi, nýbrž se zaznamenával pouze počet pracujících osob (str. 2 žalovaného rozhodnutí). Uvedená zjištění plně korespondují s výpověďmi stavbyvedoucích založenými ve správním spise. Žalovaný se vyjádřil k odvolací námitce žalobce proti vyhodnocení všech výpovědí stavbyvedoucích jako jednoho důkazu s tím, že s takovým postupem vyslovil souhlas, neboť se jednalo o totožné nebo velmi podobné odpovědi svědků (str. 6 žalovaného rozhodnutí).

Krajský soud proto z obsahu správního spisu, a to konkrétně z provedených svědeckých výpovědí zaměstnanců přezkoumal, zda lze uzavřít, že výpovědi jsou obdobné, tedy zda lze uzavřít, že prokazují shodné skutečnosti. Z jednotlivých protokolů o výpovědi uvedených svědků ze dne 6. 6. 2012, kteří byli podle § 96 daňového řádu, řádně poučeni o svých procesních povinnostech, vyplynulo, že tito uvedli shodná jména slovenských pracovníků, přičemž žalobce ani v žalobě tato jména nespороval, dále se shodli v tom, že slovenští pracovníci byli využíváni na ty práce, na které neměla žalující obchodní společnost vlastní kapacity, neboť z 25 zaměstnaných dělníků žalobce provádí pouze 7 zednické práce, tyto skutečnosti žalobce rovněž nespороval. Stavbyvedoucí přebírali dílčí úseky, kontrolovali kvalitu práce, pracovníci nebyli vázáni pevnou pracovní dobou, staveniště jim bylo předáváno, ke zpětným předáním formálně nedocházelo (svědek P. V., J. M., J. B.: „*Po dokončení stavby byla stavba předána, žádný další zápis o tom se už neseписoval*“). J. V. přitom uvedl, že zpětné předání staveniště není. (Výslovně uvedl: „*Skončí stavbu a odchází, odepne vrtačku ze zdi a jde.*“) Lze uzavřít, že svědci shodně tvrdili, že slovenští pracovníci pracovali odděleně, pracovali pomocí svých pracovních pomůcek, z materiálu žalobce a dojížděli na stavbu vlastními auty, do stavebních deníků byly zapisovány pouze počty pracovníků, nikoliv jmenovitě osoby. Jestliže tedy na základě svědeckých výpovědí stavbyvedoucích učinil správce daně takováto zjištění (str. 5, 6 zprávy o daňové kontrole - práce byly skutečně slovenskými pracovníky provedeny, práce byly zadávány z důvodu nedostatku vlastní kapacity, subdodavatelé pracovali na své páci, stavbyvedoucí nezapisovali jména pracujících osob, pouze jejich počty, bylo jim předáno staveniště a byli proškoleni stavbyvedoucím, stavbyvedoucí hlídali kvalitu práce, přebírali dílčí úseky, dbali na dodržení termínu dokončení práce, daňový subjekt nesl náklady na materiál, ten přebírali subdodavatelé, daňový subjekt nesl náklady na odpad a spotřebovanou energii, náklady se nepřeučtovávaly (je pravdou, že posledně uvedené sdělil pouze J. M., avšak žalobce toto



nesporoval, v žalobě upřesnil, že náklady byly promítnuty do sjednané ceny díla), pak jeho zhodnocení důkazních prostředků vytýkat, že je stíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tedy uvedeným zhodnocením svědeckých výpovědí žalovaný nepochybil, neboť z nich vzal za prokázané pouze ty okolnosti, které jsou ve všech výpovědích obsaženy s tím, co platí ohledně úhrady odpadů, jak uvedeno shora. Krajský soud má tedy za to, že správce daně ani žalovaný nezatižili řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a to právě z toho důvodu, že zhodnocení výpovědí samostatně a v jejich vzájemné souvislosti vede ke shodnému zjištění, jako učinily správní orgány. Lze uzavřít, že jde o nepřesné vyjádření provedeného zhodnocení skutkového stavu správcem daně, které žalovaný nekorigoval, nikoliv však o zhodnocení zjištěného skutkového stavu věci, jehož výsledek by byl v rozporu s obsahem správního spisu, tedy s obsahem jednotlivých výpovědí dotčených svědků. Žalobní námitka proti zhodnocení svědeckých výpovědí stavbyvedoucích tak není způsobilá prolomit zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Pro následné právní posouzení věci je přitom podstatné, že uvedenými svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že se jednalo o běžné práce stavebních dělnických profesí, naproti tomu nebylo prokázáno, že by se jednalo o stavební práce výjimečné z hlediska použité technologie či časové nebo materiálové náročnosti nebo o stavební práce výlučně sezónní či krátkodobé.

Pokud jde o výpovědi čtyř slovenských pracovníků ze dne 7. 6. 2012 - J. R., D. V. ml., F. Š., M. R. - tyto hodnotil správce daně jednotlivě, jakož i v jejich vzájemné souvislosti, když na str. 6 - 12 zprávy o daňové kontrole uvedl skutečnosti vyplývající z jednotlivých výpovědí a na str. 17, 21 - 22 a 29 tyto vyhodnotil v jejich souhrnu. Předmětné výpovědi pak vyhodnotil z pohledu znaků závislé činnosti na str. 29 - 32 zprávy o daňové kontrole.

K námitce žalobce, že nebyli vyslechnuti všichni slovenští pracovníci, lze uvést, že ve vztahu k dalším dvěma slovenským pracovníkům byly skutkové a právní závěry správce daně učiněny na základě smluv o dílo, fakturace a ostatních svědeckých výpovědí. Žalobce přitom ani netvrdil, že by k němu některý ze slovenských pracovníků měl odlišný pracovní vztah než ostatní. Svědci potvrdili skutečné provedení fakturovaných prací. Ohledně stanovení ceny za práci shodně vypověděli, že pan A., jednatel žalobce sepisoval smlouvu o dílo, pracovníci se rozhodli, zda zakázku přijmou, či nikoliv. Lze přitom zdůraznit, že svědek J. R. potvrdil, že ceny stanovil jednatel žalobce pan A. a svědek sám nebyl schopen objasnit způsob stanovení ceny.

Skutkovému zjištění žalovaného ve vztahu k charakteru prací (pomocné, běžné práce ve stavebnictví) odpovídá výpověď D. V. ml., který dle své výpovědi prováděl betonářské a izolační práce, výpověď M. R., který dle své výpovědi vykonával přípravné, výkopové, betonářské a natěračské práce, výpověď J. R., který vykonával šalování, betonování, zdění, omítání, štukování a výpověď F. Š., který dle své výpovědi prováděl zdění a montáž překladů.

Dále byl skutkový stav věci zjištěn na základě žalobcem předložených dokladů, žalovaný zhodnotil v souladu se správcem daně, že vyjma zakázky „*rodinný dům Podlesí Turov*,“ pracovali slovenští pracovníci na shodných zakázkách jako kmenoví zaměstnanci žalobce, přičemž vykonávali především pomocné stavební činnosti. Okolnost, že slovenští pracovníci pracovali na shodných zakázkách jako zaměstnanci žalobce, žalobce nesporel. Správce daně tak zhodnotil, že se jednalo o závislou činnost a na základě faktur vystavených

slovenskými pracovníky doměřil žalobci daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s námitkou žalobce o nedostatku kvalitních zedníků na trhu práce, když takové tvrzení označil za nepodložené, přičemž správce daně zjistil, že v období 2005-2010 nenahlásil žalobce na místně příslušném úřadu práce žádné volné pracovní místo (str. 9 žalovaného rozhodnutí). Uvedené zjištění žalobce nespороval, toliko vyjádřil svoje negativní zkušenosti s uchazeči o zaměstnání ve stavebnictví.

Pokud jde o námitku absence vůle slovenských pracovníků uzavřít s žalobcem pracovní smlouvu, pak žalovaný uzavřel, že vůle pracovníků setrvat v takovém vztahu byla provedena konkludentně, charakter vykonávané činnosti byl dlouhodobý a výhradní pro žalobce, činnost slovenští pracovníci vykonávali podle pokynů a pod dohledem stavbyvedoucích žalobce, byli proškoleni z bezpečnosti práce požárních předpisů, používali sociální zařízení žalobce a pracovali z materiálu poskytnutého žalobcem, tedy dle žalovaného se jedná o nepřímé důkazy tvořící logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že: *„vůli slovenských subdodavatelů bylo chovat se jako zaměstnanci v pracovním poměru, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné.“* Krajský soud má na základě shora uvedených důkazů za prokázané, že žalovaný zjistil skutkový stav řádně, přičemž jeho závěr o konkludentním projevu slovenských pracovníků chovat se obdobně jako zaměstnanci, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné vykonávající práci na vlastní odpovědnost a vlastní účet, vyplývá z provedeného dokazování, zejména ze svědeckých výpovědí, když byla prokázána dlouhodobost a výlučnost práce pro žalobce podle pokynů jeho zaměstnanců, jednoznačný způsob stanovení smluvní odměny, když v podstatě slovenští pracovníci buď přijali nebo nepřijali práci za stanovenou cenu žalobcem (i v případě vzniku zaměstnaneckého poměru má uchazeč o zaměstnání smluvní volnost), a byl prokázán rovněž výkon pomocných nebo běžných dělnických prací ve stavebnictví. Krajský soud se s ohledem na ostatní shora uvedené skutkové okolnosti věci, ztotožňuje s hodnocením těch částí svědeckých výpovědí slovenských pracovníků, kdy k dotazu jednatele žalobce potvrdili, že nehodlali uzavřít s žalobcem pracovní smlouvu, jako účelových tvrzení, když údajné nabídky žalobce k uzavření pracovního poměru nejsou ničím podloženy, přičemž obdobné odpovědi byly podány k dotazu jednatele žalobce.

Krajský soud proto učinil dílčí závěr, že skutkový stav věci byl zjištěn řádně, v rozsahu dostačujícím pro právní posouzení, zda činnost slovenských pracovníků žalobce byla závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. Zákona o daních z příjmů, či nikoliv.

#### ***K otázce právního posouzení zjištěného skutkového stavu věci.***

Relevantní právní úprava tzv. „závislé činnosti“ je obsažena v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého se příjmy ze závislé činnosti rozumí: a) příjmy ze současného nebo dřívějšího služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.

Žalovaný při právním zhodnocení zjištěného skutkového stavu věci vycházel z pokynu Ministerstva financí ČR č. D-285, který vymezuje „závislou činnost.“ S ohledem na interní

závaznost, nikoliv na závaznost právní, podrobil krajský soud učiněný právní závěr žalovaného soudnímu přezkumu z pohledu relevantní právní úpravy vyložené judiciální činností správních soudů, přičemž předesílá, že dospěl k závěru, že právní posouzení žalovaného ve světle uvedeného ob stojí. Výkladem ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se NSS opakovaně zabýval, přehled právní argumentace je obsažen v rozsudku NSS ze dne 30. 9. 20014, č.j. 6 Afs 85 – 39. Pro přehlednost uvádí krajský soud judiciální východiska NSS, na jejichž základě věc posoudil.

V rozsudku ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 -67, vyslovil NSS stěžejní právní názor, že pro posouzení závislosti poskytované činnosti nejsou rozhodné formální znaky vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce, tzn. smluvní typ podle soukromého práva, není relevantní: **„Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi.“** A dále vyslovil: *„Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, tj. zda uzavřou např. smlouvu o dílo, smlouvu o obstarání věci, smlouvu mandátní, smlouvu o pracovní činnosti, smlouvu o provedení práce, apod., ale veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.“* V rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS, pak NSS stanovil materiální kritéria, jež musí být splněna, aby mohla být určitá činnost pro účely zákona o daních z příjmů označena za závislou: *„Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje.“* Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, *„jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislémi na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“*

Podle rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2014, č.j. 6 Afs 85/2014-39, bod 13: *„je třeba zabývat se postavením obou stran závazku za konkrétních skutkových okolností, neboť vynucení způsobu poskytování práce je tím rozhodujícím faktorem, který prokazuje závislost činnosti.“* V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, k tomu NSS uvedl: *„Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti*

*neměli zájem uzavřít.(...) Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje **specifické činnosti** pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.“* K uvedenému judikátu přitom krajský soud z odůvodnění citovaného rozsudku doplňuje, že: *„V daném případě vykonávali smluvní partneři žalobce atypické práce související s obnovou a ochranou lesa. Tato skutečnost tudíž i nutně vyžadovala přihlédnout ke specifickým podmínkám, za nichž byla tato činnost realizována.“*

Vedle kritéria, že volba smluvního typu v režimu samostatné činnosti se musí dít za absence nátlaku na strany smlouvy, odlišila judikatura ještě druhé klíčové kritérium, a to v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“), podle kterého *za závislou práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, se považuje výlučně osobní výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost.* Podle ustanovení § 3 stejného zákona pak platí, že závislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu podle tohoto zákona, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Základními pracovněprávními vztahy podle tohoto zákona jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr. Podle rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2014, č.j. 6 Afs 85/2014-39, bod 143: *„Lze tedy rozlišovat tři typy činností. V prvním případě se jedná o činnosti provozovatelné výlučně jako nezávislá činnost, ať již kvůli zákonné úpravě (např. soudní exekutor, notář) či z povahy věci (s ohledem na rozsah, druh činnosti, např. komplexní výrobní činnosti, určité typy obchodní činnosti, velká realitní kancelář aj.). Ve druhém případě jde o činnosti „obojetné“ povahy (drtivá většina menších živnostníků jako zedník, instalatér; svobodná povolání, asistenční činnosti; nejrůznější služby jako účetní, kadeřník atd.), ve třetím pak o činnosti ryze závislé (např. pokladní supermarketu). Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti „obojetné“ povahy nespadají 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. **V tomto směru je rozhodující způsob zabezpečování běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti příjemce prací, které by nemělo probíhat například outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností.** V tomto směru lze odkázat na závěry zdejšího soudu v rozsudku ze dne 17. 12. 2003, č. j. 5 A 39/2001-41, publ. pod č. 168/2004 Sb. NSS: „Zajišťuje-li osoba provozující cestovní kancelář včetně průvodcovské činnosti tuto průvodcovskou činnost jen osobami vykonávajícími činnost na základě živnostenského oprávnění, porušuje tímto jednáním § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, neboť se jedná o plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti cestovní kanceláře.“ V rozsudku ze dne 11. 11. 2003, č.j. 5 A 176/2000-37, pak uvedl: „Úklidové práce jsou v restauračním zařízení běžným úkolem vyplývajícím z předmětu činnosti, neboť souvisejí s poskytovanými službami. Zaměstnavatel je tedy dle ustanovení § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ze znění zákona č. 578/1991 Sb. a zákona č. 167/1999 Sb., povinen zabezpečit je svými zaměstnanci. Prostřednictvím osoby samostatně výdělečně činné by mohl uvedené činnosti zajistit pouze tehdy, pokud by se jednalo o krátkodobé nárazové práce převyšující kapacitní možnosti jeho zaměstnanců, případně pokud by šlo o krátkodobé speciální úklidové úkony vyžadující vyšší odbornost a složité technické*

vybavení.“ V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 3 Ads 32/2007–66, zdejší soud posuzoval případ, ve kterém na pile pracovaly osoby, které nebyly zaměstnanci kontrolovaného zaměstnavatele, ale pracovaly na základě jednotlivě uzavřených smluv o dílo, v nichž bylo předmětem smlouvy provedení prací v dřevařské výrobě. Dospěl k závěru, že **šlo o hlavní způsob, kterým je zajišťováno plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti kontrolovaného soukromého zaměstnavatele: „(..)práce vykonávané zaměstnanci stěžovatele přímo souvisejí se zajištěním provozu pily a byly prováděny v zařízeních určených pro tyto činnosti na vlastní odpovědnost stěžovatele, který celý provoz organizoval a řídil“**

Z uvedených judiciálních východisek lze vyslovit kritéria, na jejichž základě je třeba posoudit skutkový stav zjištěný žalovaným, má-li být zodpovězena právní otázka, zda se v dané věci jednalo o závislou práci ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, či nikoliv.

K tomu je ještě třeba předeslat, že právní označení smluvního typu, na jehož základě k vztahu mezi žalobcem a slovenskými pracovníky došlo, je z hlediska aplikace uvedené právní úpravy nerozhodné. Naproti tomu relevantní jsou následující stěžejní kritéria:

**- Existence vzájemného vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce.**

V dané věci je tento vztah nepochybný, žalobce jej nezpochybňuje. Žalobce nezpochybňuje, že shora jmenovaní slovenští pracovníci pro něj, tedy k jeho užitku a za úplatu (dle žalobce sjednaná odměna podle smlouvy o dílo) vykonávali stavební práce. Podle shora uvedeného rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2014, č.j. 6 Afs 85/2014-39, bod 143, se tedy jedná typicky o činnost tzv. „*obojetné povahy*“, kterou je třeba za současného splnění ostatních kritérií právně hodnotit jako závislou činnost.

**- Vztah závislosti pracovníka na tom, pro koho je práce vykonávána - zahrnuje osobní výkon práce, dlouhodobost a výlučnost výkonu práce, podřízení pokynům zaměstnavatele, výkon práce na účet zaměstnavatele, zpravidla na jednom místě a ekonomickou závislost.**

Krajský soud má za to, že rovněž toto kritérium bylo v dané věci naplněno, neboť jak vyplynulo z výpovědí stavbyvedoucích, tj. zaměstnanců žalobce, a rovněž z výpovědí slovenských pracovníků a jak je zaznamenáno ve zprávě o daňové kontrole, slovenští pracovníci **vykonávali práci osobně a dle pokynů stavbyvedoucích**, tito kontrolovali kvalitu práce a to, zda práce bude splněna v termínu, **slovenští pracovníci vykonávali práci výhradně pro jednoho příjemce práce**, tedy pro žalobce, a to **dlouhodobě a opakovaně**, a na jeho účet, jak bylo prokázáno i obsahem smlouvy o dílo. Je na jedné straně pravdou, že těmto pracovníkům bylo předáváno staveniště se zadáním úkolu stavbyvedoucím, v žádném z případů však nebylo na základě svědeckých výpovědí stavbyvedoucích prokázáno, že by došlo rovněž ke zpětnému předání staveniště po ukončení prací. Takové předání staveniště na začátku práce při absenci zpětného předání staveniště proto neprokazuje výkon samostatné výdělečné činnosti na vlastní odpovědnost osoby samostatně výdělečně činné. Na takovém posouzení nemůže změnit nic ani skutečnost, že slovenští pracovníci dle tvrzení žalobce používali k práci vlastního náčiní, když se jednalo dle výpovědí slovenských pracovníků o drobné zednické náčiní. Naproti tomu o vztahu závislosti slovenských pracovníků svědčí ta skutečnost, že slovenští pracovníci pracovali s materiálem žalobce, neprováděli na svůj účet

likvidaci odpadu, nebyla jim účtována spotřeba el. energie a vody. Tyto nákladové položky jim dle sdělení žalobce byly odpuštěny (měly se údajně promítnout do výše sjednané smluvní ceny za dílo). Pokud jde o další indicie, z nichž bylo možno případně dovodit samostatné postavení slovenských pracovníků, pak je třeba uvést, že stavbyvedoucí (zaměstnanci žalobce) podle svých výpovědí v žádném z případů nezapisovali do stavebního deníku konkrétní osoby, pouze jejich počet a slovenské pracovníky proškolili z oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Tedy v tomto ohledu se k slovenským pracovníkům žalobce choval obdobně jako zaměstnavatel. Pokud by slovenští pracovníci skutečně vykonávali práci jako osoby samostatně výdělečně činné, lze rozumně předpokládat, že by o vykonané práci vedli evidenci, to však bylo jejich výpověďmi popřeno. Pokud jde o místo výkonu práce, bylo pochopitelně odvislé od místa a typu zakázky, tudíž logicky u stavebních prací nelze trvat na důsledném splnění kritéria jednoho pracoviště žalobce. Naproti tomu je pravdou, že z okolností proškolení slovenských pracovníků by nebylo možno dovozovat bez dalšího jejich závislou činnost, o takový případ se však v dané věci nejedná (neboť k této indicii přistoupily ostatní uvedená prokázaná skutková zjištění), a to z toho důvodu, že povinnost zaměstnavatele stanovená v § 101 odst. 5 zákoníkem práce, zajišťovat bezpečnost a ochranu zdraví při práci se vztahuje na všechny fyzické osoby, které se s jeho vědomím zdržují na jeho pracovištích, přičemž žalovaný sám, i přes skutečnost předání staveniště slovenským pracovníkům vycházel z toho, že kmenoví zaměstnanci a slovenští pracovníci nebyli při svých pracích zcela odděleni (s výjimkou shora uvedené stavby rodinného domu v Podlesí - Turov).

Pokud jde o námitku proti zhodnocení absence odpovědnosti slovenských pracovníků ve vztahu k třetím osobám, je pravdou, že za dodávku jako celek je investorovi vždy odpovědný dodavatel, není-li výslovně vymíněno jinak, s tím, že jinou otázkou je odpovědnostní vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem. Nicméně tato dílčí korekce krajského soudu ve vztahu k odůvodnění žalovaného (str. 11 žalovaného rozhodnutí) nemá vliv na posouzení skutkových okolností jako okolností naplňujících znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů, jak rozvedeno níže. Je přitom zřejmé, že žalovaný tento skutkový závěr považoval za významný z pohledu naplnění znaků závislé činnosti podle pokynu Ministerstva financí ČR č. D-285 (- vztah trvalý povahy, pracovníci se řídí pokyny daňového subjektu, jedná se o vztah úplatný, přímá závislost na materiálovém zajištění, odpovědnost za výsledek činnosti nese daňový subjekt).

Vztah závislosti nemůže dle krajského soudu vyvrátit ani tvrzení žalobce, že slovenští pracovníci neměli zájem o uzavření pracovní smlouvy, jak již uvedeno shora, krajský soud se ztotožnil s žalovaným, když taková tvrzení zhodnotil jako účelová, jak již zdůvodněno shora.

Naopak z výpovědí slovenských pracovníků vyplynulo, že ceny stanovil jednatel žalobce, který sepisoval smlouvu o dílo. Pochopitelně jde vždy o smluvní ujednání, je-li sepsána smlouva o dílo, jde však o to, že žádný ze svědků nebyl schopen uvést, jakým způsobem se cena stanovovala, např. zda na základě položkového rozpočtu, v jakém rozsahu byly zahrnuty vícepráce apod. Podle krajského soudu je tak závislost slovenských pracovníků na žalobci zcela evidentní. Pokud jde o ekonomický aspekt závislosti slovenských pracovníků na žalobci, zjevně by pro ně uzavření pracovní poměru bylo výhodnější, neboť žalobce by jako zaměstnavatel musel plnit povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení a dále by potenciálním zaměstnancům musel přiznat nároky zaměstnanců vyplývající ze zákoníku práce.

**- Nejedná se o specifickou či sezónní nebo krátkodobou činnost.**

Výpověďmi stavbyvedoucích bylo prokázáno, že žalobce dělnické stavební práce ve významném rozsahu (6 slovenských pracovníků a 7 stavebních dělníků zaměstnaných žalobcem) zajišťoval právě prostřednictvím slovenských pracovníků. Z výpovědí slovenských pracovníků přitom vyplynulo, že se jednalo o zcela běžné dělnické práce. Nešlo tedy o případ, kdy by žalobce z důvodu technologické náročnosti či specifčnosti či z důvodu sezónnosti prací zadal vykonání určitého rozsahu prací či zakázky externímu dodavateli. Nelze přitom ani přisvědčit žalobci, že se jednalo o dodávku montážních prací, jak je vyvráceno výpověďmi stavbyvedoucích i slovenských pracovníků. **Dle názoru krajského soudu jde naopak zjevně o případ, kdy žalobce podstatnou měrou a dlouhodobě zajišťoval plnění svých zcela běžných činností vyplývajících z předmětu jeho podnikatelské činnosti** (provádění staveb, jejich změn a odstraňování). Krajský soud proto činí závěr, že rovněž kritérium neexistence uvedené výluky je splněno, tedy jednalo se o závislou činnost obdobně jako v případě posuzovaném v rozsudku NNS ze dne 14. 11. 2007, č. j. 3 Ads 32/2007–66.

Ze všech uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný ohodnotil řádně zjištěný skutkový stav věci v souladu se zákonem, když jej subsumoval pod právní normu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů.

***K námitce nevyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu.***

Žalobce uplatnil žalobní námitku proti nevyřízení stížnosti podané podle § 261 daňového řádu, do postupu správce daně, když zpráva o daňové kontrole podle něj neobsahovala hodnocení důkazů zákonným způsobem podle § 8 odst. 1 ve spojení s § 88 odst. 1, § 102 odst. 3 a 4, § 147 odst. 4 daňového řádu, přičemž tvrdí, že nebyla-li tato stížnost vyřízena, nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí správně vypořádal s odvolací námitkou žalobce o neukončení daňové kontroly v důsledku nevyřízení této stížnosti, když se zákonností zhodnocení dokazování zabýval ve svém rozhodnutí a k přípustnosti takové stížnosti směřující ve své podstatě proti hodnocení skutkového stavu správcem daně uvedl zejména (str. 7 žalovaného rozhodnutí), že: „*V případě vadnosti nebo nezákonnosti postupu správce daně, která vedla k vydání nezákonného rozhodnutí, je prostředkem nápravy takových postupů správce daně, vylučujícím možnost podání stížnosti, odvolání proti rozhodnutí správce daně podle ust. § 109- 112 daňového řádu, popř. za zákonem stanovených podmínek může být i důvodem pro podání návrhu na obnovu řízení podle ust. § 117 daňového řádu či podání podnětu na přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu.*“ Je třeba dát za pravdu žalovanému v tom ohledu, že žalobce nemůže úspěšně požadovat přezkum postupu správce daně, který dle něj spočívá v nesprávném zhodnocení skutkového stavu. Stížní důvody uplatněné žalobcem nespádají mezi zákonem vymezené důvody stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu (stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany) a není splněna ani podmínka subsidiarity použití stížnosti vyjádřená v 261 odst. 1 daňového řádu, neboť k prezentaci odlišného názoru daňového subjektu slouží institut vyjádření ke kontrolním zjištěním podle § 88 odst. 3 daňového řádu, případně odvolání do dodatečného platebního výměru, když závěry pojaté do zprávy o ukončení daňové kontroly jsou součástí odůvodnění dodatečného platebního výměru v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového

řádu. Při zaujetí opačného benevolentního výkladu k ustanovení § 261 daňového řádu, by se otvíral nedůvodný prostor pro paralyzování činnosti správce daně opakováním stížností či uplatňováním takových stížností, které ve svém jádru brojí proti skutkovým a právním závěrům správce daně.

Uvedená námitka žalobce proto není důvodná.

#### ***Závěr:***

Krajský soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že v dané věci bylo na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu věci prokázáno, že se jednalo o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů, tudíž nesplnil-li žalobce jako plátce daně svoji daňovou povinnost a neprovedl srážku daně, postupoval správce daně v souladu se zákonem, když žalobci podle § 233 odst. 3 daňového řádu, předepsal k přímé úhradě, tedy žalovaný jeho postup potvrdil v souladu se zákonem. S ohledem na to, že žalobní námitky nejsou způsobitelné prolomit zákonnost napadeného rozhodnutí, krajský soud žalobu pro její nedůvodnost podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### ***Náklady řízení:***

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

#### **P o u č e n í :**

##### **Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.



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

V Pardubicích dne 22. července 2015

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Vladimíra Píchová