



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: žalobce: M + M Kovo Marek, s.r.o., IČ 27471284, se sídlem Houští 94/II, Lanškroun 563 01**, zastoupen: ARIADNA, s.r.o., daňový poradce, Bořivojova 21, Praha 130 00, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno 602 00**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5.6.2014, č.j. 14687/14/5000-14101-800588,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště v Ústí nad Orlicí, ze dne 3.5.2013, č.j. 787698/13/2809-24802-603103, přičemž byla žalobci předsána daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2010 ve výši 119.670 Kč a současně byla žalobci stanovena zákonná povinnost uhradit z částky dodatečně doměřené daně penále ve výši 23.934 Kč, když podkladem o uvedených povinnostech žalobce k úhradě zmíněné daně penále byla Zpráva o

daňové kontrole na daních z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010, č.j. 472216/13/2809-05402-607355, projednaná s žalobcem dne 17.4.2013 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“).

Žalobce uvedl v žalobě o sedmnácti stranách textu námitky proti žalovanému rozhodnutí, které obsahují místy až nepřehlednou rozsáhlou řadu polemizujících úvah směřujících proti argumentaci žalovaného, která se v žalovaném rozhodnutí vypořádávala rovněž s obsírně koncipovanými odvolacími námitkami žalobce. Žalobce namítl, že žalovaný se s odvolacími důvody nevypořádal a v žalobě setrval na svých závěrech uvedených v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Zpochybňoval závěry správního orgánu prvního stupně a žalovaného o tom, že činnost M.G. (dále jen „*pan G.*“), zahrnující frézařské práce, vykonávaná v areálu firmy žalobce, a to pro žalobce, byla závislou činností ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dál jen „*ZDP*“ nebo „*zákon o daních z příjmu*“), ale že tato činnost byla vykonávaná na základě obchodní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a panem G., a tudíž že úhrada poskytnutí žalobcem není příjmem spadajícím do základu daně z příjmu, ale že se jedná o příjem z podnikání. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl argumentaci obhajující závěry žalovaného uvedeného v žalovaném rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce uvedl repliku s tímto vyjádřením, zopakoval svou argumentaci týkající se námitek uvedených v žalobě. Další polemika žalobce s názory žalovaného uvedená v replice však nemohla nic změnit na dalších závěrech krajského soudu.

Podle ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „*s.ř.s.*“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Patří už ke zcela běžným jevům, že zástupci daňových subjektů, zejména daňoví poradci, v daňových řízeních a potažmo i v soudních řízeních o žalobách proti rozhodnutím vydaných v daňových řízeních, v nadsázce řečeno „*zaplevelují*“ svá podání velkým množstvím námitek, často účelového charakteru, aniž by precizně, stručně a přehledně žalobní body vymezili. Žaloby tak obsahují zejména rozsáhlou polemikou se závěry správních orgánů a potažmo i soudů. Z dalších jejich podání, zejména z odvolání učiněných v daňovém řízení a potažmo i z žalob proti rozhodnutím o těchto odvoláních, lze zjistit účel takového postupu, tj. zřejmě očekávají, že když nebudou jejich rozsáhlé a podrobné námitky „*otrocky*“ vypořádány, anebo nebude detailně vyvrácena jejich argumentace, tak že to je automaticky bez dalšího důvod pro zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nepřezkoumatelnost. Tento svůj záměr zřejmě uplatňují i v řízeních o kasačních stížnostech a dokonce i v řízeních před Ústavním soudem (jak vyplývá i z dále uvedené judikatury). K tomu je třeba uvést následující skutečnosti:

Jak je ostatně uvedeno i v konstantní soudní judikatuře NSS, „**účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí, není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí,**

ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Z výše uvedeného je prima facie patrné, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů plně přezkoumatelná jsou, když správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně popsaly, jaké skutečnosti v řízení zjistily, jak je právně posoudily a jakými úvahami se přitom řídily“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.8.2007, vydaný ve věci sp. zn. 6 Ads 87/2006). Samozřejmě že se správní orgány musí vyrovnat ve svých rozhodnutích i s námitkami účastníků řízení vznesených v jejich podání, zejména v odvolání, avšak jednak se musí jednat o relevantní námitky, tj. takové, které mohou vést odvolací orgán či soud ve správním soudnictví k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí a dále platí, že nelze povinnost správních orgánů (a potažmo i soudu ve správním soudnictví) odůvodnit svá rozhodnutí a vypořádat se s námitkami účastníků řízení vykládat striktně tak, že odůvodnění rozhodnutí musí obsahovat **podrobnou věcnou argumentaci vyvracející všechny námitky či vlastní rozsáhlou argumentaci účastníků řízení**. Pokud účastníci správních řízení v žalobách namítají, že nebylo reagováno na všechny jejich jednotlivé námitky a výtky obsažené zejména v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, je třeba uvést ve vztahu k rozsahu jejich odůvodnění a potažmo i soudních rozhodnutí následující závěry:

Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku**.

Podle rozsudku NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) „*povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (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, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“*

Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je **vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne **24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013**, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolností každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Námitka žalobce o **nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami**, je námitkou procesního charakteru, která může vést soud k závěru o zrušení žalovaného rozhodnutí z důvodu vady řízení, tj. nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodu rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 s.ř.s.).

K takovému závěru soudu však musí být splněn zákonný předpoklad stanovený v ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. spočívající v tom, že napadeným rozhodnutím byla porušena práva žalobce tak, že byl žalobce zkrácen na svých právech. O takové porušení práv žalobce mající ve svém důsledku krácení na právech ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s., by se např. jednalo vždy tehdy, kdyby se mohl odrazit ve skutečném porušení konkrétních procesních práv např. tím, že by s žalobcem v průběhu správního řízení nebylo vůbec jednáno jako s účastníkem správního řízení, ač s ním tak jednáno být mělo, příp. tím, že by žalobci postavení účastníka řízení sice přiznáno bylo, avšak byla by mu v průběhu takového řízení upřena jeho jednotlivá konkrétní subjektivní práva determinující jeho aktivní participaci nařízení (srov. mutatis mutandis rozsudek NSS ze dne 31.1.2006, č.j. 5As 53/2004-96). V případě jiných procesních pochybení vzniklých při rozhodovací činnosti správních orgánů, tj. zejména v případě žalobcem **namítané nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami**, se pak musí jednat o takovou vadu řízení, která by **mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí**. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech **se ale nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo** (srov. rozsudek NSS ze dne 26.10.2009, č.j. 8Afs 46/2009-46). Mezi

namítanou nezákonností a důsledky případného vyhovění žalobě (a tedy zrušením napadeného správního rozhodnutí) musí navíc existovat určitý **vztah proporcionality** (srov. rozsudek NSS ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43).

Ke zrušení rozhodnutí pro uvedenou namítanou vadu žalobcem tak proto nepostačuje skutečnost, že žalovaný nereagoval podrobně na každou námitku žalobce v průběhu odvolacího řízení, zejména v odvolání. Žalované rozhodnutí a rozhodnutí jemu v dané věci předcházející jako celek by mohl soud zrušit jen tehdy, pokud by shledal, že porušení zákona došlo nikoliv v zanedbatelné míře, nýbrž **v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného správního řízení a vydaného rozhodnutí jako celku** (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43). Podle rozsudku NSS ze dne 25.4.2007, č.j. 1Afs 30/2006-101 *„podstatou řádného vypořádání se s důvody opravného prostředku není jen pouhá reakce odvolacího orgánu na každou větu v tomto prostředku se vyskytující, nýbrž zodpovězení k věci se vztahujících právních otázek“*, tj. podle již soudem výše zmíněné judikatury se takový závěr netýká až „každé věty“ vyskytující se v opravném prostředku, tedy zejména v odvolání, ale i námitek v něm uvedených (srov. zejména rozsudky NSS ze dne **22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 dále též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008**, rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13, nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 atd., dále pak i rozsudek ESLP ve věci Van de Hurk v. Nizozemí, odkazy a argumentace soudu viz výše).

Z výše uvedených závěrů soudů vyplývá, že pro rozhodnutí soudu o předmětné žalobě **nebylo stěžejní otázkou to, zda se žalovaný vypořádal se všemi námitkami žalobce detailním způsobem a či zda vyvrátil vlastní argumentaci žalobce k uplatnění právního názoru žalobce, ale stěžejní otázkou pro rozhodnutí soudu bylo, zda správce daně a potažmo žalovaný správně aplikovaly platnou právní úpravu týkající se hmotně právní námitky žalobce vznesené v daňovém řízení, tj. zda činnost M.G. zahrnující frézařské práce, vykonávaná v areálu firmy žalobce, a to pro žalobce, byla závislou činností ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, jak tvrdí žalovaný, anebo tato činnost byla vykonávaná na základě obchodní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a panem G., a tudíž že úhrada poskytnutí žalobcem není příjmem spadajícím do základu daně z příjmu, ale že se jedná o příjem z podnikání (jak naopak tvrdí žalobce).**

Pokud by tomu tak nebylo, stal by se **soud ryze formálním kontrolorem v inventuře týkající se vypořádání námitek a argumentace vznesených žalobcem v daňovém řízení.**

Podstatná je tedy námitka nikoliv procesního charakteru, ale uvedená **hmotně právní námitka** týkající se zákonnosti žalovaného rozhodnutí z hlediska použité právní kvalifikace správními orgány v daňovém řízení. 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 a správně by z ní vyvodily závěr o nedůvodnosti uvedeného názoru žalobce, tak je zcela nadbytečná a bezpředmětná další polemika o tom, zda se žalovaný detailně vypořádal se všemi námitkami žalobce, zda reagoval podrobně na všechny námitky, či zda vyvrátil argumentaci žalobce, která polemizuje se závěry správních orgánů. Na tomto místě je opětovně nutné zdůraznit, že pokud soud **nepřisvědčí argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat to za porušení jeho práv, když 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). Navíc povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7As 126/2013-19).

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

V projednávané věci ze správního spisu vyplývá, že žalobci byla dodatečně stanovena daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2010, když základním podkladem pro vydání žalovaného rozhodnutí byla Zpráva o daňové kontrole na uvedenou daň za zdaňovací období roku 2010 u žalobce. Žalovaný při stanovení této daně vycházel ze zjištění daňové kontroly uvedených v této zprávě o kontrole a zároveň na základě provedeného dokazování (zejména výsledkem pana G. ze dne 21.8.2013, srov. protokol o výsledku svědka na čl. 30 správního spisu) dospěl k závěru, že i když žalobce jako daňový subjekt deklaroval vztah mezi panem G. a jím jako vztah podnikatelský, tak že nenaplnuje znaky živnosti podle § 2 zákona o živnostenském podnikání ani znaky podnikání dle ust. § 2 odst. 2 obchodního zákoníku, neboť tuto činnost pan G. nevykonával zcela nezávisle a samostatně, tj. pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, ale naopak činnost vykonával podle pokynů žalobce stejně jako ostatní zaměstnanci, navíc v prostorách daňového subjektu a jednalo se o dlouhodobý výkon práce s tím, že byla vykonávána výlučně pro daňový subjekt. V odůvodnění zároveň poukázal na další skutečnosti vyplývající z provedeného dokazování, tj. že stroj – fréza FNJG 32, na kterém byla práce vykonávána pro žalobce, je umístěn v areálu žalobce, přičemž na obdobných strojích umístěných v téže dílně pracují zaměstnanci daňového subjektu a že pan G. nemohl vykonávat na pronajatém stroji práce pro jiné odběratele, než pro žalobce, přičemž používal pracovní nástroje (jednotlivé frézy a měřidla) žalobce a opravy tohoto stroje prováděl na své náklady rovněž žalobce. Zároveň žalobce měl povinnost vést evidenci docházky pana G., přestože tato neměla vliv na výši odměny. Proto uvedený vztah mezi žalobcem a panem G. posoudil žalovaný jako závislou činnost a příjem pana G. posoudil jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, ze kterého měl daňový subjekt postavení plátce daně povinnost podle ust. § 38h ZDP srazit a byl povinen odvést měsíční zálohy na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Žalované rozhodnutí obsahuje obsáhlou argumentaci k odvolacím námitkám žalobce, přičemž vedle aplikace příslušné konstantní soudní judikatury NSS žalovaný podrobně odůvodnil kritéria, která v projednávané věci považoval za splněná pro posouzení činnosti pana G. jako závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. jako závislé činnosti. Žalovaný ve shodě s právním názorem NSS (obsaženém v jeho rozsudku ze dne 24.2.2005, č.j. 2Afs 62/2004-74) podrobně zdůvodnil, proč byla naplněna kritéria určující, že v projednávané věci se skutečně jednalo o závislou činnost. V rámci tohoto podrobného

zdůvodnění reagoval i na odvolací námitky žalobce, a to v takové míře, že jeho rozhodnutí lze považovat za **srozumitelné a přezkoumatelné**. Pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí není, jak soud již výše uvedl, totiž rozhodné, zda žalovaný podrobně reagoval na všechny námitky uvedené v odvolání žalobce, když, jak soud již výše uvedl, povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, podstatné je, že se správní orgán vypořádal se **všemi základními námitkami účastníka řízení** (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13 a zejména pak rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6Ads 237/2014-9, ve kterém je poukázáno i na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk V. Nizozemí, odst. 61). Proto bylo pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí podstatné, že žalovaný **podrobně odůvodnil splnění kritérií pro posouzení uvedené činnosti pana G. jako závislé činnosti**, přičemž se ve vztahu k hodnocení těchto kritérií (pronajatý stroj, závislost na daňovém subjektu, odpovědnost za vady, místo výkonu práce, cena práce, práce podle pokynů zadavatele, hledisko nákladovosti daňového subjektu, smluvní vztah mezi subjekty, porovnání činnosti pana G. s činnostmi ostatních zaměstnanců žalobce) podrobně zabýval jednotlivými odvolacími námitkami. Závěry žalovaného byly podloženy poukazy na konkrétní podklady rozhodnutí a v nich uvedené rozhodné skutečnosti (zejména se jednalo o protokol o místním šetření ze dne 14.8.2012, protokol o ústním jednání ze dne 10.9.2013, a zejména pak protokol o výsledku pana G. ze dne 21.8.2013), přičemž součástí těchto podkladů pak byly jednotlivé listinné důkazy jako sestavy docházek pana G. za rok 2010 (ve správním spisu se jedná o přílohy protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 8.11.2012), dále jednotlivé daňové doklady – faktury vystavené za práci pana G. pro žalobce jako odběratele (přílohy protokolu o místním šetření ze dne 14.8.2012) a řada dalších podkladů (např. smlouva o nájmu movitých věcí ze dne 1.4.2009, kdy jednatel žalobce S.M. pronajal žalobci zejména stroje, součástí této smlouvy byl i dodatek této smlouvy ze dne 1.4.2005, kterým bylo dohodnuto, že uvedený jednatel žalobce může pronajmout zmíněný stroj – frézu FNJG 32 třetí osobě).

Žalobce pak v žalobě reaguje na uvedené vypořádání námitek žalobce rozsáhlou polemikou. Smyslem přezkumné činnosti krajského soudu ve správním soudnictví však není odpovědět detailně na ten či onen argument žalobce, ale posoudit v projednávané věci zákonnost žalovaného rozhodnutí, tedy zodpovědět **stěžejní otázku** projednávané věci, tj. zda činnost pana G. správně žalovaný posoudil jako závislou činnost ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP či nikoliv, přičemž, jak již soud výše uvedl, povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když úkolem je vypořádat se pouze se smyslem a obsahem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7As 126/2013-19). Žalobní argumentace v dané věci právě se týká uvedené stěžejní otázky, když z ní vyplývá, že žalobce zpochybňuje to, že by pan G. vykonával činnost pro něj jako závislou činnost. Danou problematikou se zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud, přičemž pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí v projednávané věci jsou podstatné a rozhodné následující závěry a hlediska v této **judikatuře** uvedené:

Předně NSS uvedl již v rozsudku ze dne 31.3.2004, č.j. 5Afs 22/2003-55, že „*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, nikoliv to, jakou právní skutečnost byla tato činnost založena.*“ Zákon o daních z příjmu sice používá pojem „závislá

činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmu pod ust. § 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 vykonávanou práci vyplácí (plátce).** Dani z příjmu ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoliv 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 **příjem z obdobného poměru**, přičemž tento jakkoliv 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 příjmu). Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákonodárce prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti vznik příjmu zakládající. Z toho vyplývá, že je nutné vycházet **z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána.** Námitka žalobce, kterou vznesl nejen v odvolání ale i v žalobě, která se týká jeho tvrzení o existenci **údajné obchodní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a panem G., tak nemůže sama o sobě bez dalšího žádnou právní relevanci.** V této souvislosti není důvodná námitka žalobce o tom, že „žalovaný zcela ignoruje, že jak žalobce, tak pan G. existenci obchodního vztahu výslovně potvrdili“, když žalovaný v odůvodnění žalovaného rozhodnutí uvedl, „že mezi daňovým subjektem a panem G. nebyla uzavřena žádná písemná smlouva“. Tento závěr však žalobce „vytrhl“ z kontextu odůvodnění žalovaného rozhodnutí, neboť z tohoto závěru žalovaný správně vyvodil, že „nelze tudíž vytýkat správci daně, že se nezabýval konkrétními ustanoveními smlouvy.“ Rovněž je dále podstatné, že tvrzením žalobce o existenci této obchodní smlouvy se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí dále zabýval a právě z důvodu, zda byla splněna kritéria pro posouzení uvedené činnosti pana G. jako závislé činnosti. Žalovaný správně dospěl k závěru, že tento vztah v souvislosti s výkonem prací pro žalobce, tj. mezi panem G. a žalobcem, nenaplňuje znaky živnosti podle § 2 zákona o živnostenském podnikání a ani znaky podnikání dle ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, neboť:

- „činnost pan G. nevykonával zcela nezávisle a samostatně, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost poplatníka,
- naopak činnost vykonával podle pokynů daňového subjektu stejně jako ostatní zaměstnanci
- činnost na základě tohoto vztahu vykonával v prostorách daňového subjektu,
- práce vykonával dlouhodobě a výlučně pro daňový subjekt,
- stroj – fréze FNJG 32 je umístěn v areálu daňového subjektu, přičemž na obdobných frézách, umístěných v téže dílně, pracují zaměstnanci daňového subjektu,
- pan G. nemohl vykonávat na pronajatém stroji práce pro jiné odběratele, než pro daňový subjekt,
- pan G. používal pracovní nástroje (jednotlivé frézy a měřidla) daňového subjektu,
- opravy stroje (frézy FNJG 32), na kterém pracoval pan G., prováděl na své náklady daňový subjekt,
- pan G. měl povinnost vést „evidenci docházky“ (přestože tato neměla vliv na výši odměny).“

Zároveň z uvedené judikatury NSS vyplývá, že pro vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ nemůže postačovat, resp. vymezení tohoto termínu nemůže být „redukováno“, toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o **činnost skutečně závislou na osobě plátce**, když definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti („*typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele*“) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou, 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 praxe při aplikaci daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry (srov. rozsudek NSS ze dne 24.2.2005, č.j. 2Afs 62/2004-70). Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí, žalovaný se zabýval posouzením činnosti pana G. jako závislé činnosti nejen z hlediska, zda tato činnost je vykonávaná podle příslušných pokynů, ale že se skutečně jednalo o činnost závislou na osobě plátce, když o existenci kritéria prvku závislosti v dané věci svědčila nejen **povaha vykonávané práce (ani žalobce nesporně, že žalobce vykonával v areálu firmy žalobce na pronajatém stroji FNJG 32 soustavně podle požadavků žalobce práce, které podle pokynů daňového subjektu vykonávali obdobně i jiní zaměstnanci v prostorách firmy žalobce)**. Zároveň bylo nesporné, že **pan G. nevykonával na pronajatém stroji práce pro jiné odběratele, než pro žalobce (což potvrdil jednatel žalobce pan S.M. v protokolu o místním šetření ze dne 14.8.2012), přičemž z tohoto protokolu zároveň vyplývá, že buď on nebo „mistr výroby“ panu G. práci osobně zadávali, přičemž byl určen termín pro provedení prací**. Jednalo se tedy nejen o výkon práce výhradně na jednom místě pro jednoho zaměstnavatele, ale šlo rovněž nepochybně o činnost dlouhodobou (o čemž svědčí faktury vystavené panem G. žalobci za období od dubna do prosince roku 2010).

V jiném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že při zkoumání, zda je daný právní vztah pořaditelný pod pojem „*obdobného vztahu ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, je nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahy zamýšlený a chtěný obsah, a nikoliv pouze stránku vnějškovou, tj. jevovou, je-li účastníky navenek předestíráno něco jiného, než co skutečně obsahem svého právního vztahu učinili*“ (srov. rozsudek NSS 1.6.2005, č.j. 2Afs 176/2004-140). Z tohoto posledně soudem citovaného rozsudku vyplývají i hlediska, resp. znaky, které jsou typické pro pracovněprávní, služební a členský poměr a při jejichž splnění „*v podstatné míře*“ lze hovořit o období jiného vztahu s poměrem pracovněprávní, služebním a členským. Musí se tedy jednat o **vztah trvající povahy, který „se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcné a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění, nýbrž tím, že tato osoba je zavázána poskytovat tuto činnost opakovaně po stanovenou dobu (ta může být podle okolností i dosti krátká) či po dobu neurčitou (srov. uvedený rozsudek NSS ze dne 1.6.2005, č.j. 2Afs 176/2004-140).**“ Dalším významným znakem pro posouzení tohoto jiného poměru je, že ten kdo poskytuje specifické plnění, je zásadně **povinen řídit se pokyny osoby, pro kterou vykonává pracovní činnost a musí se jednat o činnost za úplatu**. Všechny tyto znaky byly nepochybně v projednávaném případě splněny. Ústavní soud v usnesení ze dne 6.12.2001, sp. zn. III. ÚS 410/01, uvedl, že „*rozhodující pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost,*

je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena“. Žalovaný dospěl správně k závěru, že činnost vykonávaná panem G. měla znaky závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 ZDP, jak soud ještě dále uvede, tedy posuzovaná činnost „nese znaky závislé činnosti ve smyslu citovaného zákona“ (viz výše zmíněné rozhodnutí Ústavního soudu), proto pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost, už **nemůže být rozhodné to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena**, tedy nemůže být ani podstatné tvrzení žalobce (a i pana G.), že se jednalo o vztah založený na základě obchodní smlouvy. Krajský soud rovněž jako žalovaný dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro prokázání skutečnosti, že se v dané věci jednalo o závislou činnost. **Tyto podmínky vymezené i judikaturou (viz výše) byly splněny následujícím způsobem:**

1. Právní vztah mezi žalobcem a panem G. vznikl mezi těmito subjekty, dle tvrzení smluvních stran se jednalo o ústně uzavřenou obchodní smlouvu.
2. Pokyny pro výkon činnosti žalobci zadával buď přímo jednatel pan M., nebo mistr výroby pan R. (což uvedl sám jednatel žalobce v protokolu o místním šetření dne 14.8.2012), tedy pan G. se přímo řídil pokyny jednatele a zaměstnance žalobce, přičemž tato povinnost vyplývala z uvedeného právního vztahu mezi žalobcem a panem G. O tom, že se jednalo o závislou činnost, svědčí i způsob stanovení odměny pana G. To potvrzuje zejména obsah svědecké výpovědi pana G. obsažených v protokolu ze dne 21.8.2013, ve které ten uvedl: *„Při zadávání práce jsem navrhl, za jakou cenu jsem zakázku schopen udělat. Pan M. si vzal můj výpočet ceny a porovnal se svým výpočtem na normohodiny. V případě, že pan M. souhlasil s částkami, které jsem uvedl, pak byla faktura podle mé navrhované ceny. Pokud jsem požadoval vyšší částku, než odpovídala normovanému času, tak mi byla zaplacená jen částka akceptovaná společností M+M Kovo Marek (tato částka buď odpovídala normovanému času, nebo na základě dohody byla vyšší, než by odpovídala normovanému času). Podkladem pro mou fakturaci byly vzájemně odsouhlasené ceny za jednotlivé zakázky.“* Z toho nepochybně vyplývá skutečnost, že se jednalo o závislou činnost, když i stanovení úplaty, resp. stanovený způsob výpočtu odměny za provedenou práci panem G., záviselo na tom, zda žalobce bude či nebude akceptovat požadovanou částku, a pokud pan G. požadoval vyšší částku, než odpovídala normovanému času, tj. dle kritérií stanovených žalobcem (zřejmě pro zaměstnance žalobce), tak žalobce zaplatil požadovanou částku jen v rozsahu, jakou sám určil žalobce. O naplnění požadavku závislosti však v neposlední řadě svědčí i způsob zadávání práce panu G. ve srovnání se způsobem zadávání práce vlastním zaměstnancům žalobce. Dle souhlasného vyjádření žalobce obsaženém v protokolu o ústním jednání ze dne 10.9.2013 (č.j. 1224374/13/2809-05402-601-412) se na dílně kromě frézy, na které pracoval pan G., nacházejí ještě další tři frézy. Dle sdělení pana M. „frézy obsluhovaly v roce 2010 zaměstnanci P.J. a L.P. Na těchto frézách byly prováděny obdobné pracovní operace, jak je prováděl pan G., dále se na dílně nacházely čtyři CNC stroje, dle potřeby a možnosti obsluhoval příslušný CNC stroj (vkládání obrobků, zapínání a vypínání stroje) pan G. Ze současných zaměstnanců v roce 2010 obsluhoval CNC stroj pouze pan P.S., všichni zmínění zaměstnanci byli dle sdělení pana M.

odměňování hodinovou mzdou“. **Zároveň na otázku správce daně: „probíhalo zadávání práce vlastním zaměstnancům stejným způsobem jako zadávání práce jako panu G.?“, odpověděl jednatel žalobce pan M., že „ano“.** Rovněž jednatel žalobce odpověděl, že kontrolu jím vyrobených výrobků prováděl pan G. stejným způsobem, jakým si kontrolují výrobky ostatní zaměstnanci žalobce. **Nástroje,** které byly používány na uvedené fréze obsluhované M.G., nakupoval žalobce, **opravy nástrojů** prováděla rovněž společnost žalobce, v případě pana G. rovněž vedl žalobce **evidenci docházky** stejným způsobem jako u ostatních zaměstnanců. Rovněž z tohoto protokolu vyplývá, že při výrobě **postupoval pan G. stejným způsobem, jako ostatní zaměstnanci, kdy pracoval podle postupu žalobce, sám pan G. neurčoval, jakou práci pro žalobce bude vykonávat a kdy ji bude vykonávat.** K tomu jednatel žalobce uvedl v uvedeném protokolu, že „*při předání výkresu zaměstnancům nebo panu G. řeknu, zda jím zhotovený výrobek má mít přesný rozměr dle výkresu, popř. na výkresu naznačím, že má být výrobek vyroben s určitým přídatkem pro případné další pracovní postupy. Zaměstnávám takové lidi, kteří dané práci rozumějí, a tak vědí, jak který výrobek podle výkresu vyrobit.*“ O splnění uvedené podmínky závislosti svědčí i **samotné vyjádření pana G.** obsažené v protokolu o výsledku svědka ze dne 21.8.2013, ve kterém uvedl, že „*výkresy mi předával pan M., když bylo třeba udělat něco rychle a okamžitě, tak mi kus a výkres přinesl mistr – např. pan R.*“. Zároveň cena prováděných prací panem G. byla stanovena stejným způsobem jako v případě ostatních zaměstnanců, o čemž svědčí následující odpověď žalobce na dotaz správce daně obsažená v protokolu ze dne 14.8.2012 (č.j. 139931/12/273930607355), ve kterém žalobce uvedl: „*Cena je stanovena dle jeho odpracovaných hodin. Pan G. má elektronický docházkový lístek jako ostatní zaměstnanci. Za práci fakturoval dle odpracovaných hodin a hodinové sazby platné v daném období*“, přičemž žalobce předložil „*sestavy docházek*“ za měsíce duben – listopadu roku 2010, které byly podkladem pro stanovení odměny pana G. To jednoznačně a nesporně svědčí o tom, že **způsob stanovení odměny byl v projednávané věci stejný jako u zaměstnanců žalobce, že tedy povaha činnosti žalobce byla stejná a poměr mezi žalobcem a panem G. v souvislosti s výkonem uvedené činnosti pana G. byl obdobný jako zaměstnanecký poměr týkající se ostatních zaměstnanců žalobce.** Přitom byly splněny další požadavky a hlediska ve smyslu výše zmíněné judikatury NSS, **jednalo se o soustavnou a dlouhodobou činnost, nikoliv nahodilou a sezónní a z hlediska materiálního posouzení** (srov. výše uvedené podklady žalovaného rozhodnutí a odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na které krajský soud v podrobnostech odkazuje, což jako legální způsob odůvodnění rozsudku krajského soudu umožňuje i judikatura NSS, k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8Afs 75/2005-130, z níž vyplývá, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění), je v projednávané věci nepochybné, **že se jednalo o závislou činnost. Na tomto závěru nemohly změnit nic polemizující námitky žalobce s odůvodněním žalovaného rozhodnutí,** přičemž se k nim soud (bez toho, aby odpověděl na každou námitku, které jsou rozsáhlým, až nepřehledným způsobem v žalobě uvedeny, když se stěžejními námitkami týkajícími se posouzení základní uvedené stěžejní otázky již vypořádal výše, srov.

nález Ústavního soudu ze dne 21.12.2004, sp. zn. II. ÚS 67/04), vyjadřuje následovně:

Zákonnost žalovaného rozhodnutí tak nemohly zpochybnit námitky, ve kterých polemizuje s dílčími závěry žalovaného obsaženého v odůvodnění žalovaného rozhodnutí, kdy žalobce „vytrhnul“ jednotlivé součásti argumentace žalovaného z kontextu odůvodnění žalovaného rozhodnutí a podrobuje je své kritice. Žalobce tak např. odmítá „konstatování“ žalovaného, že „na subjektech smluvního vztahu, aby si zvolili pro ně vhodnou formu kooperace, nicméně daňové povinnosti vůči finančnímu úřadu, které z takové činnosti plynou, však již na vůli smluvních stran, tj. daňový subjekt versus pan G., závislé nejsou“ a uvádí k tomu svůj názor (různé formy spolupráce mohou mít i různý daňový režim, volbou formy spolupráce mohou ovlivnit i daňový režim, které mu bude tato konkrétní forma spolupráce podléhat), dále uvádí, že „tedy volba mezi obchodní smlouvou či pracovním poměrem atd.“, vyslovuje souhlas „s žalovaným lze souhlasit, že pokud obchodní smlouvy naplňuje znaky závislé činnosti, pak příjmy plynoucí na základě takové smlouvy mohou být zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, musí však být prokázáno, znaky závislé činnosti skutečně byly naplněny“. Takováto účelově uplatněná námitka sama o sobě nemůže způsobit nezákonnost žalovaného rozhodnutí a být důvodem pro jeho zrušení (viz argumentace soudu výše). Rovněž není pravdou, jak tvrdí dále žalobce v žalobě, že žalovaný se řádným způsobem nevypořádal s odvolacími námitkami a že je pouze přebírá s odůvodněním platebního výměru. To pravda není, když naopak žalovaný se rozsáhlým způsobem zabýval námitkami žalobce, navíc žalobce zcela zřejmě účelově přehlédl, že dodatečný platební výměr, který žalobce napadl v odvolání, byl dle ust. § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, změněn, přičemž žalovaný vycházel i z dalšího základního podkladu pro vydání žalovaného rozhodnutí, a to z výslechu svědka pana G. provedeného v rámci odvolacího řízení správcem daně dne 21.8.2013, když ten je obsažen v protokolu o výslechu svědka pod č.j. 1202422/13/2809-05402-601412. Jak již soud výše uvedl, rozhodnutí žalovaného nevykazuje žádné vady zahrnující nepřezkoumatelnost či nesrozumitelnost, když nelze po správním orgánu požadovat, aby zodpověděl každou námitku účastníka řízení, což by mohlo vést v obsáhlých podání (a odvolání žalobce jakož i žaloba takovým podáním rozhodně bylo) až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení, když podstatné je, aby se správní orgán (jakož i následně správní soud v řízení o žalobě) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. výše zmíněná argumentace soudu, odkazující zejména na rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13, a na rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6Ads 237/2014-9). Nerozhodná je i námitka o tom, že správce daně a ani žalovaný neprokázaly, že by mezi smluvními stranami nebyla vůle obchodní smlouvu uzavřít, a že neprokázaly, že by ústní smlouva nebyla uzavřena. Jak již soud výše uvedl, s odkazem i na usnesení Ústavního soudu ze dne 6.12.2001, sp. zn. III. ÚS 410/01, rozhodující je, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. O účelovosti námitky žalobce svědčí i jeho tvrzení o tom, kdy opět vytrhává z kontextu část argumentace žalovaného týkající se slovního spojení „dbát příkazu plátce“, přičemž odkazuje na již citovaný rozsudek NSS č.j. 2Afs 62/2004-74, že kritérium plnění příkazu plátcem jako jediné kritérium nepostačuje. Naopak žalovaný právě z tohoto judikátu vycházel a zabýval se i rozsáhlým způsobem dalšími hledisky pro posouzení činnosti prováděné panem G. pro žalobce. Není pravdivé, jak tvrdí žalobce, že „správce daně i žalovaný si vytvořil svou fikci skutečného vztahu“, kterou údajně přizpůsobil svému hodnocení zjištěných skutečností. Správce daně a žalovaný naopak nemusely vycházet

z tvrzení žalobce a pana G. o existenci obchodního vztahu, když navíc jsou rozhodné zcela jiné skutečnosti, jak již výše uvedl, aby mohla být uvedená činnost pana G. považována za závislou činnost. Další úvahy žalobce jsou rovněž pouze uvedeny v dílčí a účelové formě, bez právní relevance na uvedené stěžejní závěry žalovaného a potažmo krajského soudu, např. že pan G. dle žalovaného měsíčně fakturoval práci a nikoliv dodávku služeb, což považuje správně žalovaný za irelevantní, nebo že vykonávané práce byly účtovány v hodinové sazbě. K tomu jen soud uvádí, že není pravdou, jak tvrdí žalobce, že bylo doloženo, že práce nebyly účtovány v hodinové sazbě, ale dle pracnosti stanovené dle technologického postupu, když naopak sám jednatel žalobce v protokolu ze dne 14.8.2012 (viz. argumentace soudu výše) uvedl, že cena byla stanovena dle odpracovaných hodin pana G., stejně jako v případě ostatních zaměstnanců. Rovněž rozsáhlé zdůvodnění žalobce, v rámci kterého zpochybňuje závěr žalovaného o tom, že pan G. nevykonával v pronajatých prostorách činnost pro jiné zákazníky, nemohla mít vliv na uvedené závěry žalovaného, když se jedná v podstatě pouze o jakési „vysvětlení“ (na str. 6 žaloby žalobce popisuje, že správce daně ani žalovaný nemají reálnou znalost provozu strojírenského podniku a uvádí, že při strojírenské výrobě vznikají různá bezpečnostní rizika atd.). To samo o sobě nemůže zpochybnit fakt, že pan G. vykonával práci pro žalobce stejným způsobem jako ostatní zaměstnanci a pouze pro žalobce, v prostorách firmy žalobce. Naopak tímto vysvětlením (poukazem na bezpečnostní rizika, odpovědnost za škodu atd.) **sám žalobce potvrzuje fakt, že uvedený druh činnosti v areálu firmy žalobce je možné provádět pouze pro žalobce, nikoliv pro jiné zákazníky**, tedy že se s přihlédnutím ke splnění dalších kritérií (argumentace soudu viz výše) v podstatě se musí jednat o závislou činnost. Pokud žalobce tvrdil, že *„žalovaný opakovaně opomíjí další rozsudky, ze kterých výslovně plyne, že pouhé kritérium vykonávání činnosti podle pokynů toho, kdo vyplácí odměnu, nestačí a v řadě případů je pro posouzení případů závislé činnosti nevhodné“*, tak podstatné je, že další kritéria žalovaný zkoumal, tedy neopomíjel ani tato kritéria stanovená judikaturou NSS. Rovněž celá paleta dalších námitek obsažených v další části žaloby (str. 6 – 16) nemohla nic změnit na výše uvedených závěrech o charakteru činnosti pana G. jako závislé činnosti. O tom svědčí např. tvrzení žalobce o tom, že s panem G. již spolupracoval na základě živnostenského oprávnění jako rezident Slovenské republiky. V protokolu o výsledku pana G. je pouze uvedeno, že pan G., když byl ještě na Slovensku, tak jednou práci od žalobce „na živnost vzal“. Tento závěr však nebyl v dané věci vůbec podstatný a navíc ho žalovaný ani nerozpíral. Naopak způsob vzniku spolupráce s žalobcem popisuje pan G. tak, že v roce 2009 zavolał jednatele žalobce, kdy byl vedený na úřadu práce, upozornil jednatele, že „uvažuje“ o živnosti a asi měsíc po získání živnosti ho pan M. kontaktoval s tím, že pan G. mu řekl, že „už má živnost“, a že „pro něho má pracovat už jen na živnost“. Z podkladu rozhodnutí však vyplývá, že pan G. vykonával práce pro žalobce již od 22.3.2010, tj. ještě v době před vznikem živnostenského oprávnění (podle výpisu z živnostenského rejstříku založeného ve spisu, byl pan G. oprávněn provozovat živnost obráběčství od 1.4.2010), přičemž uvedený údaj o výkonu práce vyplývá ze sestavy docházky pana G. za období březen 2010 (jak vyplývá ze správního spisu, doklad o docházce pana G. do firmy žalobce již ode dne 22.3.2010, tedy před vznikem živnostenského oprávnění, je založen na čl. 13 správního spisu - podání daňového subjektu, č.j. 166098/12). Žalobce dále uplatnil námitku směřující proti způsobu výpočtu základu pro odvod daně z příjmu ze závislé činnosti, kdy „při tzv. brutaci mzdy vycházel z hrubé mzdy zvýšené o povinné pojistné, místo dle žalovaného nesprávně použitého výpočtu správce daně vycházejícího z čisté mzdy zvýšené o povinné pojistné.“ Žalobce poukázal na to, že správce daně při výpočtu výše daně navýšil odměnu vyplácenou panu G. o pojistné na zdravotní

pojištění a sociální pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel ze svých nákladů, tedy že správce daně a následně i žalovaný neprokázaly, že pro navýšení základu daně o pojistné na sociální a zdravotní pojištění byl zákonný důvod. Žalovaný údajně neprokal, že příjmy pana G. jsou příjmy, které do vyměřovacího základu vstupují, tedy navýšení příjmů o povinná pojištění že je oprávněné. S odkazem na § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů žalobce k tomu ještě uvedl, že příjmy ze závislé činnosti se o povinné pojistné navyšují, ale pouze tehdy, pokud se jedná o příjem, který do vyměřovacího základu pro povinná pojištění vstupuje. Změnu způsobu výpočtu základu pro odvod daně z příjmu ze závislé činnosti dostatečným způsobem odůvodnil žalovaný v žalovaném rozhodnutí (str. 17 – 19 žalovaného rozhodnutí). Podstatné je, že správce daně posoudil vztah mezi žalobcem a panem G. správně jako závislou činnost a příjem pana G. proto posoudil jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, ze kterého měl žalobce, coby plátce daně, povinnost podle ust. § 38h ZDP srazit a odvést měsíční zálohy na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Žalovaný proto při stanovení daně správně vycházel z tzv. super hrubé mzdy (ust. § 6 odst. 13 ZDP) a proto ve spojení s ust. § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo toto navýšení v souladu se zákonem. Žalovaný napravil pochybení správce daně při dodatečném stanovení daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, který vycházel při stanovení základu daně se zvýšením čisté mzdy o povinné pojistné, placené zaměstnavatelem za zaměstnance, namísto správného postupu, kdy základ daně se stanovuje z hrubé mzdy zvýšené o povinné pojistné dle ust. § 6 odst. 13 ZDP. Na místo původně stanovené částky 95.610,- Kč tak byla dodatečně stanovena částka žalovaným přímé úhradě ve výši 119.670,- Kč, podrobnosti včetně vypořádání odvolací námitky jsou obsaženy na str. 17 -19 žalovaného rozhodnutí, když soud neshledává, že by žalovaný při dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pochybil a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalovaného rozhodnutí na str. 17 – 19, se kterým se ztotožňuje.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení, a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

P o u č e n í :

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 nejbližší 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 Pardubicích dne 10. června 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová