



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **HUTIRA – BRNO, s.r.o.**, se sídlem Vintrova 398/29, Popůvky, zastoupený JUDr. Ludvíkem Ševčíkem, ml., advokátem, Společná advokátní kancelář, se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10913/12-1101-700366, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10914/12-1101-700366 a proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10915/12-1101-700366,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10913/12-1101-700366, rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10914/12-1101-700366 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10915/12-1101-700366, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 18.922 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ludvíka Ševčíka, ml., advokáta, Společná advokátní kancelář, se sídlem Kobližná 19, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 16. 10. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10913/12-1101-700366, rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10914/12-1101-700366 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2012, č.j. 10915/12-1101-700366 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými bylo zamítnuto odvolání žalobce proti (v pořadí odpovídajícím pořadí napadených rozhodnutí) rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 6. 1. 2012, č.j. 2536/12/288561710994, rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 6. 1. 2012, č.j. 2612/12/288561710994 a rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 6. 1. 2012, č.j. 2665/12/288561710994, ve věci platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za kalendářní roky (v pořadí odpovídajícím pořadí napadených rozhodnutí) 2008, 2009 a 2010 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jejichž zrušení se žalobce také domáhá; a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, a aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

[3] Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) vydal výše uvedená prvostupňová rozhodnutí, kterými byla žalobci vyměřena daň za zdaňovací období roku 2008 ve výši 18.000 Kč, spolu s penále ve výši 3.600 Kč, daň za zdaňovací období roku 2009 ve výši 24.120 Kč, spolu s penále ve výši 4.824 Kč a daň za zdaňovací období roku 2010 ve výši 24.120 Kč, spolu s penále ve výši 4.824 Kč. Správce daně vycházel z výsledků provedené daňové kontroly, jež byly zachyceny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2011, č.j. 340956/11/288560711041 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), jejímž předmětem byla mj. i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období kalendářních let 2008, 2009 a 2010.

[4] Žalobce proti výše uvedeným prvostupňovým rozhodnutím podal odvolání, která Finanční ředitelství v Brně posoudilo jako nedůvodná a všechna je zamítlo. Tento závěr žalobce nyní napadá podanou žalobou.

[5] Jádrem celého sporu mezi stranami je od samého počátku posouzení právní otázky, zda pan Z. T., bytem N. 186, O. (zaměstnanec žalobce na základě pracovní smlouvy uzavřené dne 3. 1. 2005 a postupně upravované čísloványi dodatky; a současně od 1. 5. 2001 do 14. 3. 2012 fyzická osoba podnikající na základě živnostenského oprávnění – IČ: 72383135, která

uzavřela se žalobcem smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo materiálně technické zabezpečení) pobíral od žalobce příjem výlučně za závislou činnost ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění účinném pro žalovaná zdaňovací období (dále jen „ZDP“), nebo zda vedle závislého poměru existoval i poměr obchodní a pan Z. T. tak vedle příjmu za závislou činnost na základě uzavřené pracovní smlouvy, pobíral i plnění z obchodní obligace jako fyzická osoba podnikající na základě živnostenského oprávnění.

II. Obsah žaloby

[6] Žalobce předně poukazuje na skutečnost, že nebylo záměrem žalobce ani pana T. zkrátit svá zákonná plnění vůči státu ani obcházet pracovněprávní předpisy. S odkazem na pokyn Ministerstva financí ze dne 10. 8. 2005, č. D-285, pak tvrdí, že užívané metody práce byly výhradně v dispozici pana T., že žalobce nenesl odpovědnostní riziko za jeho činnost, že pan T. vykonával svoji činnost téměř výhradně během víkendů a státních svátků, a tedy, že pan T. neměl postavení obdobné zaměstnanci.

[7] Dále pak žalobce uvádí, že pan T. pobíral paušální příjem nehledě na čas výkonu práce v částce 10.000 Kč s tím, že plánovaný měsíční rozsah činnosti byl 25 hodin, mnohdy ho však nebylo dosaženo. Pan T. užíval některé vlastní pracovní pomůcky jako motorové vozidlo či mobilní telefon a vzhledem k náplni jeho práce musel mít přístup do informačního systému žalobce, za tímto účelem pak nezbytně užíval žalobcův počítač. Pan T. vykonával tuto činnost dlouhodobě a vzhledem k jeho pokročilému věku nemohl objektivně působit u více subjektů.

[8] Žalobce navrhuje výslech jednatele žalobce a výslech pana Z. T., a na základě výše uvedených skutečností uvádí, že se nejednalo o závislou práci ve smyslu ZDP a navrhuje zrušení napadených rozhodnutí i jím předcházejících prvostupňových rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 27. 11. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný plně odkázal na napadená rozhodnutí a doplnil, že příjmy plynoucí panu T. ve výši fakturovaných částek byly správně posouzeny jako tzv. příjem z obdobného poměru na základě ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, a je to příjem podléhající zdanění dle ustanovení § 38h ZDP, což prokazují tyto skutečnosti: žalobce zadával pokyny, řídil a kontroloval činnost Z. T.; jednalo se o dlouhodobý a soustavný vztah; činnost na základě pracovní smlouvy (práce skladníka) je v přímé souvislosti s činností dle smlouvy o dílo (pojmenované jako „smlouva o poskytnutí služeb“); odměna byla sjednána na základě délky pracovní doby; činnost byla prováděna v prostorách a na výpočetní technice žalobce, s využitím jedinečného softwaru žalobce; Z. T. jednal jménem žalobce a v letech 2008 – 2010 měl Z. T. pouze příjem od žalobce.

[10] Žalovaný dále zdůrazňuje, že při posuzování příjmů pana Z. T. a pro jejich zdanění, není v tomto případě rozhodující, na jakém základě byly práce pro žalobce vykonávány, ale jaké práce byly vykonávány, jakým způsobem a za jakých podmínek. Tím, že měl pan T. s žalobcem uzavřenou pracovní smlouvu, nemohl být osobou na žalobci zcela nezávislou.

Jeho činnost souvisela s fungováním žalobce a s ohledem na její pravidelnost a opakovanost vyžadovala ze strany žalobce koordinaci, řízení a kontrolu, což dle spisového materiálu bylo prováděno jednatelem žalobce a vedoucím výroby. Žalovaný na základě výše uvedeného trvá na názoru, že v daném případě bylo postupováno v souladu se zákonem.

IV. Replika žalobce a doplnění žaloby

[11] Žalobce ve své replice a doplnění žaloby, doručené soudu dne 26. 8. 2013, doplňuje, že žaloba spočívá na poukazu na nesprávné zjištění skutkového stavu a nesprávné právní posouzení dané věci žalovaným. Dále s odkazem na ustanovení § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění účinném pro žalovaná zdaňovací období (dále jen „zákoník práce“) pojmově vymezuje závislou práci a stanovuje podmínky, za kterých má být závislá práce konána. Naproti tomu pak žalobce definuje tzv. Švarc systém demonstrativně na základě 10 znaků, přičemž konstatuje, že v řešeném případě jednání žalobce (ve vztahu k panu T.) naplňuje pouze jeden z těchto znaků, a to, že OSVČ vystupuje jménem zadavatele práce, i když toto prohlášení zmírňuje tím, že tomu tak nebylo vždy a nedělo se tak se záměrem žalobce ani pana T.

[12] Dále žalobce uvádí, že v případě šesti znaků se jednání žalobce má posuzovat ve prospěch nikoliv protiprávního jednání a v případě tří znaků pak spíše ve prospěch nikoliv protiprávního jednání. Jedná se především o skutečnosti, že pan T. odpovídal žalobci pouze za výsledek, nikoliv za metody své činnosti; k paušální odměně pak žalobce uvádí, že paušál byl stanoven pouze pro zjednodušení výpočtu odměny panu T.; ve smlouvě o poskytování služeb není omezena případná odpovědnost pana T. za škodu a ten tedy odpovídal za vznik případné škody celým svým majetkem. Žalobce dále uvádí, že panem T. nebyla pravidelně vedena evidence o odpracovaných hodinách s tím, že v této souvislosti navrhuje výsledek svědků a to pana J. a pana J., neboť tito zaměstnanci žalobce se raritně vyskytli na pracovišti i o víkendu, kdy viděli pana T. provozovat jeho živnostenskou činnost. Dále žalobce konstatuje, že pan T. neprováděl veškerou svoji činnost na pracovišti žalobce, a že se jednalo o vysoce specializovanou činnost.

[13] Žalobce dále navrhuje výsledek jednatele společnosti HUTIRA – PSV Ivančice, s.r.o., který by měl doložit, že pan T. např. v roce 2002 vykonával svou živnostenskou činnost nikoliv jen pro žalobce, což také dokládá kopii faktury vystavené panem T. vůči jmenované společnosti. Žalobce uzavírá, že v řešeném případě znaky obchodní obligace významným způsobem převyšují znaky závislé činnosti a ze všech uvedených důvodů setrvává na svém názoru a požaduje zrušení napadených i prvostupňových rozhodnutí.

V. Posouzení věci krajským soudem

[14] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s.ř.s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[15] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení

předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. napadená rozhodnutí bez nařízení jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[16] Úvodem krajský soud připomíná ustálenou judikaturu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70 [publikován ve Sbírce NSS pod č. 572/2005 Sb.] nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 697/07) podle které „závislá činnost“ ve smyslu ZDP není totožná s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu) dle zákoníku práce, jak žalobce uvádí v bodě [11] tohoto rozsudku. Jde sice o dva pojmy, které ve své podstatě opisují „Švarc systém“. Zatímco však zákoník práce zakazuje výkon „závislé práce“ mimo pracovněprávní vztah, daňové právo postihuje případy, v nichž vztah navenek založený jako vztah vykonávaný samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, je ve skutečnosti založen výkonem „činnosti závislé“. Jsou to pak právě živnostníci, kteří uzavírají obchodněprávní vztahy mezi sebou navzájem anebo s obchodními společnostmi. Právním úkonem zamýšlený právní vztah založí např. smlouvami o dílo, o přepravě věci, o obstarání věci, smlouvou mandátní apod., avšak skutečným obsahem právního vztahu není činnost toliko prováděná samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro žalovaná zdaňovací období (dále jen „ObchZ“), nýbrž činnost závislá. V případě „Švarc systému“ tak dochází nejenom k výpadkům na platbách sociálního a zdravotního pojištění, ale také k výpadkům do státního rozpočtu v důsledku neodvedení daně ze závislé činnosti dle ZDP (pro doktrinní názor srov. „Dzurilla, Branislav. *Ve stínu „švarcsystému“: zapomenutý pojem „závislá činnost“*. Právní rozhledy 21/2012, s. 741“). Úkolem zdejšího soudu bylo právě zkoumat, jestli vztah žalobce a pana T. naplnil znaky závislé činnosti dle ZDP s důsledkem neodvedení předmětné daně, jak rozhodl žalovaný i prvostupňový správní orgán v řešené kauze.

[17] Ustanovení 6 odst. 1 písm. a) ZDP stanoví: *„příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.“* Krajský soud konstatuje, že v řešeném případě se zabýval právě naplněním pojmu „obdobný poměr“ v citovaném ustanovení.

[18] Z dikce ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP vyplývá, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy bez ohledu na to, jak byla tato závislá činnost mezi stranami smluvně upravena. Při posuzování toho, zda se jedná o příjmy ve smyslu citovaného ustanovení, tak není podstatné, zda mezi stranami byla uzavřena pracovní či jiná smlouva, ale to, zda byl mezi stranami materiálně založen závislý vztah. Jak již dříve konstatoval Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 6. 12. 2011, sp. zn. III. ÚS 410/01: *„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 příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena“*. Stejný názor zastává i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 3. 2004, č.j. 5 Afs 22/2003-55 (potvrzen usnesením Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2005, sp. zn. I. ÚS 352/04), kde uvedl: *„pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není*

rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům si zvolit, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. zda bude uzavřena smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce apod.), veřejnoprávní předpisy daňové nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit“. Pro účely výběru daně z příjmů je tedy relevantní, zda se v daném případě jedná o závislý vztah, nikoliv jakou smlouvou byl tento vztah založen.

[19] Skutečnost, že se v případě Z. T. jednalo o osobu samostatně výdělečně činnou (živnostníka), není z tohoto pohledu právně významná. Správce daně (i žalovaný) přitom nehodnotil, zda je takto uzavřený vztah formálně v souladu s právním řádem, neboť byl pro něj důležitý obsah tohoto právního vztahu. Správce daně (i žalovaný) toliko hodnotil, zda pravidelné odměny poskytnuté Z. T. jako živnostníkovi spadají pod příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. V daném případě se tedy nejedná o sankcionování žalobce ve smyslu pracovního práva (viz bod [16] tohoto rozsudku), nýbrž o správné stanovení daně.

[20] Pojem „závislá činnost“ přitom není v zákoně o daních z příjmů objasněn. K vymezení tohoto pojmu se však vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém, již jednou citovaném, rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70 [publikován ve Sbírce NSS pod č. 572/2005 Sb.] kde uvedl: „Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce 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 nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry.“ (obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č.j. 2 Afs 161/2004-131 [publikován ve Sbírce NSS pod č. 702/2005 Sb.]).

[21] V souladu s právě uvedeným zdejší soud posuzoval (a podstata věci je tedy založena na zodpovězení právní otázky), zda příjmy získané na základě smlouvy o dílo (označené jako smlouva o poskytování služeb) uzavřené dle ustanovení §§ 536 až 565 ObchZ dne 1. 3. 2003 mezi žalobcem a Z. T. lze podřadit pod příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

[22] Jak vyplývá z předložené spisové dokumentace (samotné smlouvy o dílo), tak předmětem této smlouvy byla „*poradenská služba v oblasti MTZ*“ [pozn. krajského soudu: MTZ = materiálně technické zabezpečení] s tím, že „*dodavatel se zavazuje k vedení skladové*

evidence“ a „*poskytování uvedených služeb bude prováděno v prostorách a na výpočetní technice odběratele*“. Dále bylo stranami stanoveno, že „*za uvedené služby bude dodavatel fakturovat měsíčně dle dohody částku 10.000 Kč, splatnou do 14 dnů od doručení*.“ Předmětná smlouva pak byla uzavřena na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou v délce 2 měsíců.

[23] Z. T. do protokolu o výsledku svědka ze dne 2. 12. 2011, č.j. 397047/11/288560711041 uvedl, že v rámci své podnikatelské činnosti vykonával pro žalobce „*zajišťování materiálu, vypracování objednávek, výběr dodavatelů, vše pro přípravu výroby a posouzení zakázek z hlediska materiálu, technologického a ekonomického*“ s tím, že na dotaz správce daně, zda vykonával v rámci živnosti také činnost správy budovy, odpověděl výslovně, že ano a na otázku, zda mezi ním a žalobcem byla někdy sepsána „*smlouva o dílo*“ odpověděl výslovně, že ne. Také uvedl, že od 3. 1. 2005 vykonával na základě pracovní smlouvy fyzickou práci skladníka. Dodal také, že v rámci své živnosti většinu činnosti vykonával telefonicky nebo pomocí počítače; svůj soukromý automobil používal při jednání s dodavateli, nebo když potřeboval využít firemního softwaru žalobce. Na závěr uvedl, že v předmětném období let 2008 – 2010 jiné příjmy z podnikání (a ani ze závislé činnosti), než od žalobce neměl.

[24] Z protokolu ze dne 14. 9. 2011, č.j. 326323/11/288560711041, o ústním jednání mezi správcem daně a zplnomocněnou zástupkyní žalobce (na základě plné moci ze dne 9. 8. 2011) – paní Z. J., vyplývá, že v předmětu vykonávané činnosti jsou tvrzení ve shodě s panem T., dále zástupkyně žalobce výslovně uvedla, že činnost pana T. kontroloval pan I. H. a [pozn. krajského soudu: jednatel žalobce] a vedoucí výroby. Dále zástupkyně žalobce potvrdila, že pan T. vykonával služby v prostorách a na výpočetní technice odběratele, a to po pracovní době a o víkendech, a když pan T. jednal se třetími osobami, tak jménem žalobce. Na výslovnou otázku správce daně: „*Kdo řídil a zadával pokyny panu T., jak má činnost vykonávat?*“, odpověděla zástupkyně žalobce, že: „*Pan I. H. a vedoucí výroby*.“ Dodala, že za případnou škodu byl odpovědný pan T. a odměna ve výši 10.000 Kč za měsíc byla sjednána dle dohody. Dále pak zástupkyně uvedla, že v roce 2012 činnosti, které vykonával pan T. na základě smlouvy o poskytnutí služeb „*budou zajišťovány zaměstnanci na základě pracovních smluv, v důsledku změny organizační struktury*.“

[25] Z předloženého spisového materiálu dále vyplývá, že pan T. jako živnostník fakturoval žalobci vždy na konci měsíce pravidelně částku 10.000 Kč s označením „*technická výpomoc dle smlouvy*“, příp. tomuto obdobnou textací. Dále pak krajský soud shledává, že není zcela pravdivé tvrzení žalobce, že nebyla pravidelně vedena panem T. evidence o odpracovaných hodinách (viz bod [12] tohoto rozsudku), jelikož, jak je patrné ze spisové dokumentace, žalobce sám doložil správci dani „*rozpis hodin pro fakturaci*“, a to jako přílohu č. 1 k jeho podání ze dne 7. 11. 2011 označeného jako „*vyjádření k výsledku kontrolního zjištění*“. Z tohoto rozpisu je patrné, že byla vedena velmi přesná evidence minimálně v roce 2010 a to vždy s označením dne práce, počtu odpracovaných hodin a druhu práce. Vesměs se jednalo o poptávku zboží u externích dodavatelů, přípravu výroby či rozpis materiálu. Z tohoto dokumentu je také patrné, že dny výkonu byly jak dny pracovní, tak také víkendy, což je z části rozporné s žalobním tvrzením v bodě [6] tohoto rozsudku (např. v měsíci březnu 2010 odpracováno v pracovních dnech 15 hodin, v nepracovních dnech 8 hodin; v měsíci květnu 2010 pak v pracovní dny 7 hodin, v nepracovní dny pak 12 hodin). Tvrzení žalobce, že

plánovaný měsíční rozsah činnosti v délce 25 hodin nebyl mnohdy dosažen, krajský soud shledává za pravdivý a nadto dodává, že stanovená paušální odměna byla pravidelně vyplácena ve výši 10.000 Kč nezávisle na množství odpracovaných hodin, a to bez jakéhokoliv zvýšení či snížení.

[26] Z výše uvedených informací má zdejší soud za jednoznačně prokázané, že pan T. svou činnost vykonával převážně na jednom místě, a to na pracovišti žalobce. Krajský soud však nemá za jednoznačně prokázané, že by jeho „pracovní doba živnostníka“ byla jednoznačně stanovena. Z předložené spisové dokumentace je zřejmý spíše opak, a to ten, že pan T. docházel na pracoviště žalobce také o víkendech či v pozdních odpoledních hodinách pracovních dní. Tedy fakt, že si pan T. sám volil svou pracovní dobu mimo prokázaný příkaz žalobce, svědčí, dle právního názoru zdejšího soudu, k přiznání statusu výkonu jeho činnosti jako činnosti živnostenské. Žalovaný se touto problematikou nikterak nezaobíral, aby prokázal opak. V tomto ohledu se pak krajskému soudu jeví taktéž jako více než vhodné, aby žalovaný doplnil své dokazování o výsledch dalších zaměstnanců žalobce, a to především proto, aby zjistil fyzickou přítomnost pana T. na pracovišti, a také to, jestli mohl vykonávat svou činnost, kdy uznal za vhodné či výhradně v době, kdy mu tak určil žalobce, a také to, jestli byl považován v kolektivu spíše za zaměstnance žalobce, nebo za osobu samostatně výdělečně činnou. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35: *„Doplňkovým hlediskem může být i to, zda se osoba jeví jako zaměstnanec z pohledu třetích osob. [...] Vztah podřízenosti zaměstnance vůči zaměstnavateli představuje nutně subjektivní kategorii. Rozhodující je tedy zejména to, zda zaměstnanec sám vnímá své postavení jako podřízené a to je důvodem, proč respektuje pokyny zaměstnavatele. Pokud má ovšem správní orgán naplnění tohoto subjektivního znaku objektivně prokázat, musí zkoumat, zda je dána osobní závislost zaměstnance na zaměstnavateli a zejména co je její příčinou.“* Těmito citovanými hledisky se žalovaný v řešené kauze nikterak nezabýval a jeho rozhodnutí jsou v těchto ohledech nedostatečná.

[27] Další nevyřešenou otázkou je pak to, zda pan T. prováděl svoji činnost na vlastní náklad či zda tak činil na vrub žalobce. Dle vyjádření pana T. byly jedinými prostředky k výkonu práce z jeho vlastních prostředků osobní automobil a mobilní telefon, ostatní pomůcky (kancelář, počítač, software) mu pak byly poskytnuty žalobcem a nehradil si je ze svých zdrojů. Nicméně tato zjištění nejsou v předložené spisové dokumentaci jednoznačně prokázána, resp. z nich nelze učinit jednoznačný závěr, jak jej uvedl žalovaný. Tento se nezaobíral tvrzením žalobce (resp. jej vůbec nevyvrátil), že software na počítači, na kterém vykonával činnost pan T., je natolik unikátní, že nebylo možné vykonávat jeho odbornou činnost na počítači vlastním (krajský soud dodává, že obdobný model činnosti je běžný např. u externích účetních poradců, kteří také vykonávají v rámci ochrany dat společností svou činnost na počítačích a softwarech jejich odběratelů) a žalovaný také nikterak nerozporoval (a ani dále nezkoumal), že pan T. vykonával „služební cesty“ osobním automobilem, a že v rámci své činnosti používal svůj vlastní mobilní telefon, přičemž není z předložené spisové dokumentace zřejmé, že by mu žalobce tyto prokázané výdaje hradil nad rámec domluvené odměny. Žalovanému se ani v této oblasti „pomůcek nutných pro výkon činnosti“ nepodařilo jednoznačně prokázat, že by pan T. vykonával činnost závislou na žalobci.

[28] Krajský soud má sice za zřejmé, že se jednalo o činnost dlouhodobou, s evidentními znaky pravidelnosti, a to jak v časové náplni práce, konstantní odměně za tuto práci, tak také v druhu práce. Žalovaný se však nikterak nevypořádal s tvrzením žalobce, že se jednalo o vysoce specializovanou činnost. Jak již uvedl zdejší soud výše, tak o závislou činnost se zpravidla nejedná, jedná-li se o specializovanou činnost; a právě nutné zkoumání této specializace je pak další podmínkou pro to, aby si správní orgán mohl učinit závěr o tom, jestli se jednalo o činnost závislou či nikoliv; tento závěr však v napadených rozhodnutích jednoznačně schází, resp. je vypořádán nedostatečně.

[29] Krajský soud dále zdůrazňuje, že nebylo jednoznačně prokázáno, jestli pan T. činnost vykonával samostatně, svým vlastním jménem a na svou vlastní zodpovědnost, či vykonával svou činnost přímo (nikoliv zprostředkovaně) pro žalobce. Zdejší soud musí zdůraznit fakt, že ze spisové dokumentace je zřejmé, že pan T. ručil jako živnostník za případné škody celým svým majetkem. Dle zdejšího soudu pak pan T. vykonával činnost vlastním jménem (resp. nevykonával tuto činnost výhradně jménem žalobce), což je patrné z dvou faktů, a to z předložené kopie objednávky pana T. vůči externímu dodavateli, kde je jako odběratel sice uveden přímo žalobce, objednávka je vystavena na jeho hlavičkovém papíře a pan T. zde vystupuje pod svým pracovním e-mailem s označením žalobce (viz X), ale na druhou stranu k tomu v protikladu, jak je patrné z e-mailové korespondence Z. T. se třetími stranami, kterou doložil žalobce jako přílohu č. 2 k jeho podání ze dne 7. 11. 2011 označeného jako „vyjádření k výsledku kontrolního zjištění“, pan T. po provedené poptávce tuto přeposílal (avšak již ze svého soukromého e-mailu – X) pracovníkům žalobce a z předložené dokumentace je také zřejmé, že s externími dodavateli jednal jménem svým (uvedným např. v podpisu předmětných e-mailů). Pan T. sice byl také bezpochyby součástí organizační struktury žalobce, a to už jen z toho faktu, že pro něj pracoval souběžně na základě pracovní smlouvy, ovšem žalovanému se nepodařilo nadevší pochybnost prokázat, že žalovaný i svou činnost živnostníka vykonával přímo v této organizační struktuře, tedy, že by dodržoval přímé pokyny zástupce žalobce.

[30] Krajský soud tedy shledává, že se žalovanému nepodařilo jednoznačně prokázat, že pan Z. T. nekonal činnost nezávisle (tedy vlastními prostředky, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost), že byl závislý na žalobci, a to právě potřebným zázemím pro svoji činnost a druhem činnosti, že tak činil na základě pokynů žalobce, jeho jménem a pod jeho kontrolou, a že byl závislý na tomto příjmu (pravidelné odměně v konstantní měsíční výši), jež od žalobce získával za tuto živnostenskou činnost. Žalovaný musí v dalším řízení tyto pochybnosti postavit na jisto (nepodaří-li se mu to, pak své rozhodnutí změnit), jelikož dle usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02: „*pokud konkrétní společnosti uzavřely se stěžovatelem smlouvy o dílo, nebrání tato skutečnost tomu, aby příjmy vyplácené na jejich základě jednotlivým osobám, pracujícím na základě těchto smluv, byly podřazeny pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, pokud se ovšem jednalo o příjmy za práce, při nichž tito pracovníci byli povinni dbát příkazů stěžovatele. Podstatným rysem závislé činnosti ve smyslu citovaného ustanovení je totiž vzájemný vztah plátce a poplatníka, tedy vztah, kdy poplatník nevykonává práci nezávisle, nýbrž podle pokynů toho, kdo příjem vyplácí.*“ A dále by pak žalovaný také měl zodpovědět otázku *cui bono?* Tedy prokázat, proč žalobce a pan T. zvolili takovou formu spolupráce, jakou zvolili, když evidentně svůj současně probíhající pracovní-právní vztah (práce pana T. v pozici skladníka)

nezastírali a řádně z něj odváděli veškeré státem dané odvody. Krajský soud zde opětovně připomíná závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70 [publikován ve Sbírce NSS pod č. 572/2005 Sb.]: „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“, z něhož mj. vyplývá, že je povinností žalovaného zaobírat se otázkou nastolenou zdejším soudem výše.

[31] K tvrzení žalobce, že pan T. vykonával v jiných letech svou živnostenskou činnost pro jiné odběratele, zdejší soud uvádí, že zaprvé se v posuzovaném případě jedná pouze o zdaňovací období let 2008 – 2010, kdy byl žalobce prokazatelně jediným odběratelem a zadruhé je pak činnost pro jednoho odběratele pouze jedním ze znaků závislé činnosti, nikoliv však znakem jediným. Žalovaný se tedy v dalším řízení tímto tvrzením žalobce zabývat nemusí.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[32] S ohledem na vše výše uvedené, tedy při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, zdejší soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání rozhodnutí, která jsou založena na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spisech a vyžadují rozsáhlá a zásadní doplnění. Soud tedy zrušil žalobou napadená rozhodnutí pro vady řízení bez jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém budou správní orgány vázány právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. (zejména dle bodů [26] až [30] tohoto rozhodnutí).

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen advokátem, tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení a žaloba) a 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 4.800 Kč, tj. 5.808 Kč vč. DPH, a dále pak náhradu nákladů řízení, které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2013), a to za 1 úkon právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (replika žalobce k vyjádření žalovaného) a 1x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 3.400 Kč, tj. 4.114 Kč vč. DPH, a dále pak zaplacené soudní poplatky ve výši 3x 3.000 Kč. Vše tedy celkem vyčísleno na částku 18.922 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 15. října 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu