



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **R. H.**, zast. JUDr. Adamem Wilkem, Ph.D., advokátem se sídlem Hradní 640/3, Boskovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.8.2010, č.j. 11443/10-1101-701962 a č.j. 11445/10-1101-70196,

t a k t o :

I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 98/2010 a sp. zn. 30 Af 99/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 30 Af 98/2010.

II. Žaloby **se zamítají**.

III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

V. Po právní moci tohoto rozsudku bude žalobci vrácen přeplatek soudního poplatku ve výši 2.000 Kč prostřednictvím právního zástupce žalobce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

/a jejich spojení ke společnému projednání/

Finanční úřad v Boskovicích (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2006 a 2007. Správce daně při této kontrole zjistil, že pro žalobce pracovali v letech 2006 a 2007 pracovníci vykonávající zednické profese. Ti svoji činnost deklarovali jako výkon živnosti a vystavovali pro žalobce faktury za vykonanou práci. Správce daně posoudil částky vyplácené těmto osobám během roku 2006 a 2007 za provedenou práci jako příjmy plynoucí fyzickým osobám ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Z nich měla být žalobcem jako plátcem daně sražena při výplatě těchto příjmů záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Dne 21. 1. 2010 proto správce daně vydal platební výměr, jímž předepsal žalobci k přímému placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 ve výši 314.608 Kč. Obdobná zjištění učinil správce daně též ke zdaňovacímu období 2007 (vedeno pod sp. zn. 30 Af 100/2010). Za zdaňovací období 2006 bylo správcem daně též zjištěno, že daňový subjekt vyplatil P. P. na základě faktury č. 1/06 ze dne 31. 1. 2006 částku 3.800 Kč, kterou správce daně posoudil jako příjem plynoucí fyzické osobě ze závislé činnosti. Proto dne 22. 1. 2010 vydal platební výměr, jímž předepsal žalobci k přímému placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 ve výši 670 Kč. Současně k dodatečným platebním výměrům bylo podle § 37b odst. 1 písm. a) a § 69 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, (dále jen „d.ř.“) sděleno penále, a to ve výši 60.372 Kč a 134 Kč. Se svými odvoláními žalobce u Finančního ředitelství v Brně (dále jen žalovaný) neuspěl.

Žaloby směřují proti rozhodnutím téhož žalovaného, které spolu skutkově souvisí. Žalobce proti rozhodnutím uplatnil shodné žalobní námitky. Protože tedy jde o žaloby, které spolu skutkově a právně souvisí a jednotlivé žalobní námitky (body) v těchto věcech jsou obsahově totožné, rozhodl krajský soud v souladu s ustanovením § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o spojení těchto věcí ke společnému projednání.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

P. P. vystavil pro žalobce ve zdaňovacím období roku 2006 fakturu č. 1/06 ze dne 31.1.2006 za stavební dokončovací práce na akci Kunčičky na částku 3.800 Kč. Úhrnná výše jeho příjmů nepřesáhla 5.000 Kč, proto správce daně vypočetl srážkovou daň dle ust. § 6 odst. 4 ZDP. Plátce daně (žalobce) totiž nesrazil z příjmu plynoucího ze závislé činnosti, byť na základě ústně uzavřené smlouvy o dílo, při výplatě daní z příjmů fyzických osob, vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně.

Na základě ústně uzavřených smluv o dílo plynuly v roce 2006 a 2007 fyzickým osobám D. K., M. M., L. S., D. L., P. P., P. T., Z. H. a J. P. příjmy za zednické práce, stavební pomocné práce a izolačnické práce, na které měly živnostenské listy. Výše uvedené fyzické osoby vykonávaly tyto práce pro žalobce, který v předmětném zdaňovacím období v rámci své podnikatelské činnosti ve stavebnictví prováděl stavební zakázky. Z webových stránek žalobce je zřejmé, že se jednalo o stavby rodinných domů na klíč, rekonstrukce bytových jader, půdní vestavby, zateplování budov a další soubory stavebních prací. Stavební práce zajišťoval od března do května roku 2007 pouze s jedním zaměstnancem, od června do října roku 2007 se dvěma zaměstnanci, v měsíci listopadu a prosinci roku 2007, opět pouze s jedním zaměstnancem, přičemž využíval pomoci fyzických osob.

Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že fyzické osoby, které pracovaly pro žalobce na základě ústně uzavřených smluv o dílo a deklarovaly svoji činnost jako výkon živnosti, nevykonávaly soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku v souladu s ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění. Předmětem ústně uzavřených smluv o dílo byla totiž nepřetržitě prováděná práce, nikoliv výkon živnosti. Fyzické osoby rovněž neprováděly určité dílo ve smyslu ust. § 536 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“). Dílem nemůže být provádění konkrétních pracovních činností po určitou dobu, navíc dle pokynů a příkazů objednatele. Dílem se dle obchodního zákoníku rozumí zhotovení určité věci, její údržba, provedení určité opravy nebo úpravy určité věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. Fyzické osoby tedy nevyvíjely soustavnou činnost samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, což je základní charakteristika podnikání podle ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Žalobce jim práci zadával, přebíral a rovněž i kontroloval. Žádný doklad o převzetí zakázky, ani předání hotové zakázky, nebyl sepsán. Náklady na veškerý materiál nesl žalobce. Částky, uvedené fyzickými osobami na fakturách, byly odměnou pouze za vlastní odvedenou práci. Za tuto práci jim žalobce pravidelně měsíčně vyplácel odměnu. Fyzické osoby vystavovaly faktury za zednické práce, izolačnické práce a stavební dokončovací práce za jednotlivé měsíce, nefakturovaly jednorázově po ukončení díla. Fakturovaný výkon činnosti úzce souvisel s podnikatelskou činností žalobce. V uvedeném případě se nejednalo o práce nárazové či sezónní povahy, nýbrž o soustavný výkon práce jen pro žalobce. V rozhodném období byly v obchodním vztahu pouze se žalobcem. Takové skutečnosti fyzické osoby shodně uvedly v rámci svých svědeckých výpovědí. Fyzické osoby nefakturovaly plátcům daně náklady spojené s provozem vozidla. Ve výpovědích přitom shodně uvedly, že k dopravě na stavby používaly vozidla, která jim sloužila k podnikatelské činnosti. Došlo-li by mezi fyzickými osobami a žalobcem k uzavření obchodního vztahu, fyzické osoby by nesly náklady na energie spojené s provozem mícháčky (ve svědeckých výpovědích fyzické osoby uvádí, že si na stavby vozily svoji mícháčku), náklady spojené s pronájmem vrátku, vibrační brusky či lešení, náklady na plyn, který je nutný k výkonu izolačnických prací. Takové skutečnosti však žalovaný neshledal. Dle jejich výpovědí používaly nářadí žalobce. Ze svědeckých výpovědí je rovněž zřejmé, že žalobce na začátku pracovní doby rozděloval pracovníky na jednotlivé stavby, organizoval jejich dopravu v průběhu pracovní doby. Pracovníky na stavbách kontroloval, zajišťoval a nakupoval stavební materiál. Pracovníci byli při výkonu práce vázáni na dodávky materiálu od žalobce. Z toho plyne, že fyzické osoby nedodávaly žalobci ucelené dílo, neboť zhotovitel je povinen provést dílo na svůj náklad a na své nebezpečí ve sjednané době, jinak v době

přiměřené s přihlédnutím k povaze díla. Zde se však jednalo o výkon práce, při níž byly fyzické osoby povinny dbát příkazů žalobce. Fyzické osoby prováděly stavební práce na základě uzavřených smluv o dílo, které úzce souvisely s předmětem činnosti žalobce. Svou činnost žalobce zajišťoval vlastními zaměstnanci a živnostníky. Pro posouzení věci není rozhodné, že fyzické osoby nechtěly uzavřít s plátcem daně pracovní právní vztah a jejich obchodní vztah je výsledkem svobodné dohody. Pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost, je rozhodující skutečný vztah plátce daně a poplatníka při výkonu práce, nikoliv vznik právního vztahu mezi nimi. Pro způsob zdanění není rozhodující jakou smlouvu, mezi sebou účastníci uzavřeli, ale rozhodující je skutečnost, že posuzovaná činnost nesla znaky závislé činnosti. Z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti jsou příjmy za takovou činnost, postaveny na roveň příjmům z pracovního poměru.

V posuzovaném případě se jednalo o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a v neposlední řadě se jednalo o vztahy úplatné. Všechny znaky závislé činnosti byly splněny současně, a proto je nutno příjmy plynoucí fyzickým osobám, za zednické práce, stavební pomocné práce a izolačnické práce na základě ústně uzavřených smluv o dílo považovat za příjmy z obdobného poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Správce daně tedy postupoval v souladu s pokynem D-285 Ministerstva financí České republiky ze dne 10. srpna 2005, kde je vymezen pojem „závislá činnost.“

Žalovaný se následně vyrovnal s jednotlivými odvolacími námitkami.

K odvolací námitce, týkající se možnosti zvolit si právní úpravu vzájemného vztahu, žalovaný uvedl, že zvoleným postupem není dotčeno právo žalobce či jednotlivých fyzických osob svobodně si zvolit právní úpravu vzájemného vztahu. Správce daně totiž nepožadoval po žalobci uzavření jiného smluvního vztahu, toliko stávající smluvní vztah posoudil ve vazbě na speciální úpravu v ZDP. Odpovědnost za provedenou práci nesly fyzické osoby pouze ve vztahu k žalobci. Šlo o obdobu odpovědnosti zaměstnance za provedené práce zaměstnavateli, což vyplynulo i ze svědeckých výpovědí. Plnění příkazů objednatele při zadávání dodavatelských a subdodavatelských prací tak nemůže být obecně posuzováno jako znak závislé činnosti. Žalobce však neprokázal, že vztah mezi žalobcem a fyzickými osobami byl vztahem obchodněprávním. Správce daně naopak prokázal, že činnost, kterou vykonávaly fyzické osoby pro žalobce, nesla znaky závislé činnosti. Nelze proto dospět k závěru, že by se jednalo o plnění práv a povinností mezi dodavateli a odběratelem dle obchodního zákoníku.

K odvolací námitce, týkající se nepravdivé (nikoliv měsíční) fakturace, žalovaný uvedl, že dle svědeckých výpovědí vystavovaly osoby faktury pravidelně měsíčně, D. K. vystavoval faktury první den v měsíci, M. M., L. S., D. L. a J. P. vystavovali faktury pravidelně koncem měsíce.

K odvolací námitce, týkající se i užívání vlastního nářadí fyzickými osobami, žalovaný uvedl, že dle svědeckých výpovědí fyzické osoby vykonávaly činnost v úzké závislosti na žalobci. Stavební materiál pro práci zabezpečoval žalobce. Rovněž nesl veškeré náklady na stavební materiál a poskytoval fyzickým osobám i stroje a zařízení potřebné k výkonu prací. Výkon práce by nemohl být proveden bez poskytnutí prostředků žalobcem.

K odvolací námitce, týkající se nesprávného posouzení činnosti M. M. (dle žalobce klasický příklad outsourcingu), žalovaný uvedl, že fyzické osoby vystavovaly faktury za zednické práce, stavební dokončovací práce a izolačerské práce. I izolačerské práce úzce souvisely se stavebními zakázkami, které zabezpečoval žalobce. I činnost M. M. nesla znaky závislé činnosti, a proto nelze přisvědčit žalobci, že se v případě činnosti M. M. a jednalo o klasický případ outsourcingu.

V posuzovaném případě tedy správce daně správně posoudil skutečný stav, kdy předmětem ústně uzavřených smluv o dílo nebyl výsledek pracovní činnosti - konkrétní dílo, ale neomezený výkon práce. Jednalo se o různé na sebe navazující soubory zednických prací (zdění, omítání, betonování, obklady, zateplování fasád a podkroví apod.), izolačerských prací (lepení ípy, izolace podlah atd.) a přípravných a dokončovacích stavebních prací (výkopové práce, terénní úpravy, příprava venkovní dlažby). Pro posouzení charakteru příjmu plynoucího fyzickým osobám je ve smyslu ZDP jako normy veřejného práva relevantní skutečností vzájemná vazba plátce daně a poplatníka při výkonu práce, nikoliv právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi v rovině práva soukromého. Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jednalo o příjem ze závislé činnosti, je podstatný charakter vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem bez ohledu na to, zda je na tuto činnost uzavřena smlouva o dílo. Na daný skutkový vztah bylo správně aplikováno ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Předepsání daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků je pak nutné hodnotit jako právními předpisy stanovený postup, jakým je třeba úhradu této daně realizovat a nelze se dovolávat toho, že tuto daň uhradil jiný subjekt v rámci jiného daňového řízení.

III.

Žalobní argumentace

Žalobce namítal, že správce daně nezákonně zpětně vyměřil za osoby, které pro něj vykonávaly zednické práce, stavební a dokončovací práce a izolačerské práce, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Dle žalobce žalovaný nesprávně vyložil pokyn MF ČR ze dne 10 srpna 2005, D-285. Dle Pokynu D-285 je třeba vycházet z toho, že při plnění dodavatelských prací, což zednické práce, stavební dokončovací práce a izolačerské práce nepochybně v posuzované věci jsou, dochází k plnění příkazů objednatele. Žalovaný dal žalobci za pravdu, že plnění příkazů objednatele při zadávání dodavatelských a subdodatelských prací nemůže být obecně posuzováno jako znak závislé činnosti. Dle žalovaného však neprokázal obchodněprávní vztah, nýbrž vztah nesoucí znaky závislé práce. Žalovaný takový závěr mj. odůvodnil tím, že „...činnost výše uvedených fyzických osob nebyla vykonávána zcela nezávisle pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, ale podle pokynů plátce daně, které příjmy za vykonanou práci vyplácel a jednalo se o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a v neposlední řadě se jednalo o vztahy úplatné ...“ K tomu žalobce namítal, že práce byly vykonávány osobami samostatně výdělečně činnými na základě ústně uzavřených smluv o dílo. Žalobce dále cituje ust. § 536 obchodního zákoníku a dospívá k závěru, že práce zednické, izolačerské i stavební dokončovací lze zcela jistě podřadit pod pojem dílo ve smyslu obchodního zákoníku. Dle ust. § 546 a násl. obchodního zákoníku lze cenu za dílo

sjednat. V posuzovaném případě došlo mezi žalobcem a fyzickými osobami ke sjednání dohody. Dle dohody nárok na zaplacení ceny vzniká postupně poskytnutím záloh na cenu za dílo, což vyplývá ze svědeckých výpovědí. Dle žalobce je právně bezvýznamné, zda bylo fakturováno pravidelně jednou měsíčně či v jiném intervalu. Ze smluvní volnosti stran vyplývá možnost tuto věc upravit zcela libovolně, což tak strany s ohledem na předmět díla učinily. Navíc komentovaná literatura uvádí, že zálohy lze poskytnout v určitých časových intervalech, nebo ve vazbě na ukončení jednotlivých etap prováděných prací. Je proto nesprávné právní posouzení věci, když správní orgán jako jeden z důvodů zamítnutí odvolání uvedl, že práce byly fakturovány pravidelně jednou měsíčně, v čemž spatřoval znak závislé práce. Dle žalobce je rovněž právně bezvýznamné, na jakém základě zhotovitel cenu za dílo stanovil, zda úkolově či hodinově, neboť při stanovení ceny za dílo mohou strany uplatnit smluvní volnost. Zároveň je však zcela zřejmé, že každý podnikatel při stanovení ceny za vykonanou práci nutně vychází z doby nutné k vykonání díla, vynaložených nákladů (např. náklady spojené s provozem vozidla) a dalších okolností, které může zahrnout souhrnně pod cenu díla, případně jednotlivé položky speciálně vyčíslit. Toto je však na volné úvaze každého subjektu.

Žalobce dále namítal, že dlouhodobé, soustavné a pravidelné vztahy se mohou vyskytovat i mezi podnikateli, a proto ani z toho nelze usuzovat na vztah pracovněprávní. Dle žalobce činnost prováděnou pro něj jednotlivými fyzickými osobami nelze považovat za dlouhodobou, a to s ohledem na typ prací. V posuzovaném případě se jednalo o dodavatelské práce na konkrétních stavebních zakázkách, které neměly trvalý charakter.

Ze svědeckých výpovědí fyzických osob vyplynulo, že tito vykonávali v předmětném období práce pouze pro jednoho plátce. Z toho však nelze dospět k závěru, že se jednalo o výkon závislé činnosti v předmětném daňovém smyslu. Z povahy vykonávané práce je zcela zřejmé, že fyzické osoby vykonávaly svoji činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. Bylo pouze jejich volbou, pro kolik objednatelů budou svoji práci vykonávat. S ohledem na vykonávanou práci by možná ani nebylo možné uspokojit větší poptávku po jejich práci. Rovněž bylo svědeckými výpověďmi potvrzeno, že práce na jednotlivých stavebních zakázkách nebyly nikterak organizovány. Argument žalovaného, že žalobce pracovníky na stavbách kontroloval, je rovněž irelevantní. Každý objednatel má právo kontrolovat, zda dílo je prováděno v souladu se smlouvou. V posuzovaném případě se proto nejedná o pracovněprávní vztah. Nebyl ani dán vztah nadřízenosti a podřízenosti, protože každá z fyzických osob si sama určovala, ve kterých dnech a v jaké hodině bude práce vykonávat. Svědci také potvrdili, že dílo vykonávali na vlastní odpovědnost a každý k práci prováděné pro žalobce používal vlastní nářadí. Nevykazování vlastních nákladů na materiál ze strany jednotlivých fyzických osob není pro posouzení věci rozhodné, neboť lze vyjít z ust. § 539 obchodního zákoníku. Dle ust. § 539 obchodního zákoníku se objednatel může se zhotovitelem dohodnout na tom, že věci nutné k provedení díla opatří sám. Dle komentované literatury k obchodnímu zákoníku navíc platí, že zhotovení stavby, její oprava, úprava, údržba, nebo montáž jsou vždy dílem bez ohledu na to, kdo opatřil náklad potřebný k provedení díla.

Žalobce dále namítal, že osoby vykonávající pro žalobce práce jako osoby samostatně výdělečně činné, neměly zájem na uzavření pracovněprávního vztahu. Takový závěr vyplynul

z jejich svědecké výpovědi. Vzhledem k tomu, že neuzavření pracovněprávního vztahu v konečném důsledku poškozuje především jejich právní sféru, nelze jejich nevůli k uzavření pracovněprávního vztahu přitížit žalobci. Žalobce zde odkázal na rozhodnutí NSS, č.j. 2 Afs 62/2004-70 (č. 575/2005 Sb.NSS), s jehož závěry je rozhodnutí žalovaného v rozporu. Povinnost uzavřít pracovněprávní smlouvu i proti své vůli by rovněž odporovalo ústavně zaručenému právu svobodně si zvolit formu výkonu povolání, jež je zakotveno v čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Žalobce dále odkázal na rozhodnutí NSS, č.j. 1 Afs 73/2004-89 (1301/2007 Sb. NSS), týkající se disimulace dle ust. § 2 odst. 7 d.ř. Dle žalobce vůle a projev vůle, jak jeho osoby, tak fyzických osob byly ve shodě, a proto v tomto případě není možné v souladu s uvedeným rozhodnutím NSS aplikovat ust. § 2 odst. 7 d.ř. Dle rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 73/2004-89 totiž platí, že správce daně musí zkoumat vůli daňového subjektu, ten či onen právní úkon simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon, který chtěli skutečně uzavřít — tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem — přichází do úvahy aplikace ust. § 2 odst. 7 d.ř.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nesprávně právně posoudil činnost M. M. jako činnost nesoucí znaky závislé práce, když se v jeho případě zcela zřejmě jednalo o případ outsourcingu.

Žalobce závěrem shrnul, že fyzické osoby byly povinny dbát pokynů žalobce, nenesly žádné materiálové náklady s výkonem činnosti, nejednaly vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, práce byly soustavné a pravidelné a v rozhodném období fakturovaly pouze žalobci. NSS však již ve shora uvedeném rozhodnutí č.j. 2 Afs 62/2004-70 uvedl, že ani souhrn všech výše uvedených skutečností nevede k právnímu závěru ohledně výkonu závislé činnosti. Žalobce má za to, že rovněž jeho případ je podřaditelný pod toto rozhodnutí. Je zřejmé, že se jednalo o činnost relativně krátkodobou a do značné míry nezávislou na vůli žalobce.

IV.

Stanovisko žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl obdobné skutečnosti jako v napadeném rozhodnutí.

V.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

Rozsudky zdejšího soudu ze dne 31.1.2012, č.j. 30 Af 98/2010-35 a č.j. 30 Af 99/2010-35, byla rozhodnutí žalovaného zrušena a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Proti těmto rozsudkům podal kasační stížnost žalovaný. Rozsudkem NSS ze dne 15.8.2012, č.j. 1 Afs 33/2012-26, byly rozsudky zdejšího soudu zrušeny a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

V rozsudku NSS č.j. 1 Afs 33/2012-26 je zejména uvedeno: „

[11] Soud posoudil důvodnost kasačních stížností, zjistil přitom vadu, kterou se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V těch částech rozsudků krajského soudu, v nichž měl krajský soud vyjádřit závazný právní názor ke „skutečnému obsahu právního úkonu“, tak krajský soud neučinil, a namísto toho přezkoumal něco, co žalobce vlastně přímo ani nezpochybnil. Kasační stížnosti jsou proto důvodné, napadené rozsudky jsou nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud pro výše uvedenou vadu rozsudků krajského soudu nemohl vůbec přikročit k meritornímu přezkumu kasačních námitek stěžovatele.

[12] Správce daně provedenou kontrolou zjistil, že při výplatě příjmů, které se podle něj mají podřadit pod příjmy plynoucí ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nebyla z těchto příjmů žalobcem sražena záloha na daň. Proto byl správce povinen v souladu s na věc aplikovatelnými § 38h odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a s § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, částku, která žalobcem nebyla sražena ve správné výši, předepsat tomuto plátcovi k přímému placení.

[13] Doměření daně v konkrétních případech vztahů mezi žalobcem a osobami konajícími pro něj zednické práce pozůstává ze dvou na sebe logicky a podmíněně navazujících kroků. Tím prvním krokem je zjištění „skutečného obsahu právního úkonu“, který mezi sebou soukromoprávní subjekty uzavřely. Jinými slovy jde o podřazení projevu vůle smluvních stran pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dále též „**krok I.**“). Podmíněně navazujícím krokem je eventuální aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (dále též „**krok II.**“). V případech neshody mezi vůlí a projevem vůle je nutné rozlišovat absolutní anebo relativní simulaci na straně jedné. V případech shody mezi vůlí a jejím projevem je dále možné zvažovat obcházení zákona (*in fraudem legis*), zneužití práva, anebo zcela zákonné konání v souladu s právem na straně druhé.

[14] Pro účely posuzované věci tak vyvstává požadavek odlišovat případy simulovaných právních úkonů od případů, kterými dochází k obcházení či zneužití práva. Jakkoliv mohou vést zmíněné typy jednání ke stejným procesním důsledkům v daňovém řízení, není možné je zaměňovat [srov. rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010-94, publ. pod č. 2085/2010 Sb. NSS, bod 37; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz].

[15] Pouze v případě, kdy v kroku I. zjištěný skutečný obsah uzavřeného smluvního vztahu (projev vůle) neodpovídá samotné, navenek prezentované vůli kontrahentů, je možné uplatnit § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[16] Nutnost zachování logické a podmíněné posloupnosti kroků I. a II., definovaných v bodě [13], vyplývá též z usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS. V něm se uvádí mimo jiné: „Rozšířený senát při posouzení sporné právní otázky vyšel v první řadě ze znění ustanovení § 2 odst. 7 [zákonu o správě daní a poplatků], ze kterého se podává, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. V rámci daňového řízení je tedy nepochybně povinností daňových orgánů při rozhodování o

určité daňové povinnosti zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, slovy zákona skutečný obsah právního úkonu.“

[17] Krok I., jakožto povinnost zjišťovat formálně právním úkonem zakrývaný „*skutečný obsah právního úkonu*“ [skutečný stav věci], představuje nezbytnou podmínku pro krok II., tudíž pro samotnou aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků [následné zkoumání poměru mezi vůlí a jejím projevem (*skutečným stavem věci*)].

[18] Konkrétně pro případ, v němž má být pracovněprávní vztah nebo výkon závislé činnosti navenek zastřen vztahem obchodněprávním, lze dovodit následující. Je interpretačně nesporné, pokud správce daně podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků materiálně nahlíží na obsah smluvního vztahu kontrahentů (krok I.), přičemž zjištěný skutečný stav podrobí subsumpci pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím zároveň splní nutnou podmínku pro aplikaci kroku II., tedy aplikaci na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, v níž provede porovnání zjištěného, skutečného stavu a navenek deklarované vůle smluvních stran.

[19] Ke stejnému logicky podmíněnému postupu lze zavázat i krajský soud, a to z následujícího důvodu. Pokud se soud nejdříve vypořádá se „*skutečným obsahem právního úkonu*“ smluvních stran, je možné, že dospěje k právnímu názoru, že skutečný stav věci nesplňuje znaky „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V takovémto případě smluvní strany svou vůlí uzavřít obchodněprávní vztah nepředstíraly a jejich vůle je v souladu s projevem vůle vykonávat činnost samostatně, vlastním jménem, na vlastní náklady a vlastní odpovědnost. V daném případě se jedná o situaci v souladu se zákonem. Není tady žádný důvod pro aplikaci kroku II. K aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může dojít jenom tehdy, pokud tu je nesoulad mezi vůlí a projevem vůle pro zastírání pracovněprávního vztahu vztahem obchodněprávním. Logický závěr pak zní, že soud nemůže „udělat krok II. bez kroku I.“, tedy nemůže přezkoumávat aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, aniž by vyjádřil svůj závazný právní názor k otázce „*skutečného obsahu právního úkonu*“. Ve všech případech však musí zcela konkrétně a jednoznačně uvést, které pro „*skutečný obsah právního úkonu*“ rozhodné skutkové okolnosti byly řádně objasněny, či nikoliv [srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 – 64].

[20] V případech, kdy soud „přeskočí“ krok I., čili se nevypořádá se skutečným stavem věci, ale rovnou přikročí k přezkumu kroku II., čili přezkumu aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, založí své rozhodnutí na skutečném stavu věci, aniž by daný skutečný stav přezkoumal. Právě tak, jak bude níže vysvětleno, postupoval i krajský soud. Učinil tak přesto, že i sám žalobce v žalobách argumentoval jen tím, že v daném případě nelze hovořit o závislé činnosti. Žalobce ani v jedné z žalob nevytkl stěžovateli absenci odkazu na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nejen to, dokonce sám na § 2 odst. 7 odkazoval. Žalobce tedy zpochybňoval jen argumenty v rámci kroku I., pročez podle něj vůbec nebylo možné přikročit do kroku II.

[21] Obecně právě při prováděné subsumpci zjištěného skutečného stavu pod pojem „závislé činnosti“ jak správcem daně, tak i stěžovatelem (krok I.), dochází k onomu vymezení

a uvedení těch důkazů, které tvoří ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které mají spolehlivě a jednoznačně deklarovat vůli kooperujících osob. Na základě souboru těchto důkazů pak správce daně a stěžovatel dospěli k závěru, že vůle spolupracujících osob a žalobce byla setrvat ve vztahu obdobnému závislé činnosti. Pakliže krajský soud tvrdí, že takováto vůle není seznatelná, měl podle § 76 odst. 1 písm. a) příp. b) s. ř. s. konkrétně a jednoznačně uvést, v čem spatřuje nedostatek důvodů nebo nedostatky v dokazování. Jinak by stěžovatel vlastně nevěděl, jak dále ve svém řízení postupovat.

[22] Odůvodnění ve všech třech napadených rozsudcích krajského soudu jsou tvořena v převážné části jen doslovně citovanými pasážemi rozhodnutí zdejšího soudu, a to konkrétně rozsudky ze dne 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009 – 75 a ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008 – 97. Doslovná citace tvoří celkem tři ze čtyř stran právního hodnocení krajského soudu. V poslední čtvrtině svého hodnocení bez dalšího komentáře nebo vztažení citovaných právních názorů na konkrétní skutkový stav krajský soud uvádí výtky k rozhodnutím stěžovatele. Jádrem výtek směřuje k nepřezkoumatelnosti aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků z nedostatků důvodů (krok II.). Závěrem krajský soud zavazuje stěžovatele, aby se přezkoumatelným způsobem vypořádal s tím, zda v posuzovaném případě jde o simulovaný právní úkon, obcházení zákona, či zneužití práva. Všechna tři rozhodnutí stěžovatele tak krajský soud zrušil ze shodných důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v důsledku nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů při aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[23] Judikáty NSS, na které krajský soud odkázal, jsou nepochybně v dané věci relevantní, a to jak pro posouzení podřazení „skutečného obsahu právního úkonu“ pod „závislou činnost“, tak i pro zkoumání poměru mezi vůlí a jejím projevem. Jejich použití krajským soudem je však zcela mechanické a je otázkou, jaký účel v odůvodnění tak dlouhé citace vlastně plní. Pokud je část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se měl krajský soud vyjádřit ke skutkovým a právním otázkám vyplývajícím z uplatněných žalobních bodů, tvořena z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž by krajský soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 – 64, Honební společenstvo Podbřezí). Krajský soud měl tedy vyložit, jaký význam mají uváděná rozhodnutí a vztáhnout je na svá rozhodnutí v dané věci. Zejména pak měl odůvodnit, proč podle jeho názoru ze skutkového stavu a odůvodnění správních rozhodnutí nevyplývá, že by se mělo jednat o činnost, která nespadá pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[24] Je zřejmé, že krajský soud přezkoumal jenom samotnou aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (krok II.), aniž by se přezkoumatelným způsobem pokusil vyjádřit ke zjištěnému „skutečnému obsahu právního úkonu“, který byl správcem daně následně podřazen pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (krok I.). Namísto je pak otázka, z jakého skutkového stavu věci krajský soud vycházel při svém přezkumu, resp. zda se přezkoumatelným způsobem vypořádal s otázkou, jedná-li se v daném případě o „činnost závislou“ anebo o činnost, která je vykonávána samostatně, pod vlastním

jménem, na vlastní náklady a vlastní odpovědnost. Sedm z devíti žalobních bodů žalobce přitom směřovalo proti nesprávně vyloženému a nesprávně aplikovanému pokynu MF ČR ze dne 10. 8. 2005, D-285 ve spojení s § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně se měl dle žalobce dopustit nesprávné subsumpce zjištěného skutkového stavu věci, neboť nesprávně aplikoval § 536 obchodního zákoníku, vadně podřadil zednické, izolačnické i stavební dokončovací práce, paušálně stanovenou cenu za dílo, pravidelnou měsíční fakturaci, soustavné a pravidelné vztahy, výkon práce v předmětném období pouze pro jednoho plátce, vztah nadřazenosti a podřazenosti, používání vlastního nářadí, jakož i nářadí a materiálu žalobce, pod činnost závislou. V návaznosti na to pak žalobce uvádí, že dobrovolným uzavřením smluv o dílo a výkonem činnosti, která je vykonávána samostatně, pod vlastním jménem, na vlastní náklady a vlastní odpovědnost dochází ke shodě mezi vůlí a projevem vůle smluvních stran, čili aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (krok II.) vůbec nepřichází do úvahy; k její aplikaci není dán právní důvod.

[25] Krajský soud rovnou přistoupil k přezkumu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pak ale krajský soud nutně vycházel ze zjištěného skutkového stavu, který podřadil pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Soud v odůvodnění bez nějaké další argumentace vskutku naznačuje, že podřazení pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je správné. Doslova v napadených rozsudcích uvádí: „ze zjištěného skutkového stavu nevyplývá, že by se v posuzovaném případě jednalo o specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, např. některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí, či prací na jednorázové zakázce. Takto je dle judikatury NSS vymezena činnost, která nespadá pod ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP ...“ (s. 10 rozsudku sp. zn. 30 Af 98/2010, bod 23 rozsudku sp. zn. 30 Af 100/2010, s. 10 – 11 rozsudku sp. zn. 30 Af 99/2010).

[26] Krajský soud zmiňuje rovněž usnesení rozšířeného senátu NSS, čj. 1 Afs 73/2004 – 89 (již cit. v bodě [16] shora), a vytýká stěžovateli, že se nevypořádal s otázkou shody vůle a projevu vůle kontrahentů, a to tím způsobem, že i kdyby stěžovatel zjistil, že v daném případě vůle a projev vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, nemůže to automaticky vést k závěru o zákonnosti jednání žalobce. Tato teze krajského soudu se však zcela mýlí s rozhodnutími stěžovatele, který dovedl nesoulad projevu vůle a skutečného obsahu právních úkonů. Jako takový je proto tento argument krajského soudu nesrozumitelný.

[27] Jedinými dvěma srozumitelnými výtkami, které se týkají samotného kroku I., je tak údajné nevypořádání se stěžovatele s dobrovolností smluvních stran při uzavírání obchodněprávního vztahu, resp. nevysvětlení, z čeho stěžovatel dovedl nevěrohodnost svědků.

[28] K prvé výtce zdejší soud uvádí, že nedobrovolnost a ekonomický nátlak je jen jedním z příkladů, které mohou dovést k subsumpci pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (viz stěžovatelem cit. rozsudek ze dne 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009 – 75, *AGRA Deštná, a. s.*, bod 53, resp. rozsudek ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008 – 97, *LICHNA TRADE CZ, s. r. o.*). V daném případě stěžovatel s ohledem na provedené důkazy

nedobrovolnost nedovodil (opačně tomu bylo např. v kauze *AGRA Deštná*, v níž právě správce daně a poté žalovaný argumentoval nedobrovolností uzavření obchodních smluv). To pak samozřejmě neznamená, že proto v rozhodnutích nějaká nezbytná podmínka subsumpce pod § 6 odst. 1 písm. a) chybí. Tím méně to pak může znamenat, že stěžovatel snad měl výslovně dodat, že v daném případě nedobrovolnost neshledal.

[29] K výtce druhé lze stručně uvést, že stěžovatel nedovodil nevěrohodnost svědků. Naopak naprosto přezkoumatelně hodnotil jejich výpovědi ve světle konkludentního chování a toho, že vůlí kooperujících osob i žalobce bylo ve skutečnosti založit smluvní vztah odpovídající závislé činnosti § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (s. 10 - 11 a s. 13 rozhodnutí čj. 11443/10-1101-701962, resp. s. 9 - 10 a s. 12 - 13 rozhodnutí čj. 11442/10-1101-701962, případně s. 10 - 11 a s. 13 rozhodnutí čj. 11445/10-1101-701962). Protože stěžovatel nedovodil nevěrohodnost svědeckých výpovědí, je samozřejmě absurdní a v rozporu s obsahem správního spisu pokyn, aby vysvětlil, z čeho nevěrohodnost dovodil.

[30] V daném případě jsou tak rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným zdejším soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nejprve se tedy krajský soud přezkoumatelným způsobem vyjádří ke zjištěnému skutkovému stavu věci, následně přezkoumá subsumpci správce daně a žalovaného, kteří podřadili zjištěný skutečný stav pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to v rozsahu vymezeném žalobními námitkami (krok I.). Pokud krajský soud zjistí, že pro takto vymezený přezkum žalobou napadených rozhodnutí neposkytují rozhodnutí stěžovatele dostatečný podklad, ať již pro absentující důvody či pro nedostatečné zjištění skutkového stavu, zruší žalobou napadené rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) nebo písm. b) s. ř. s. a věc vrátí stěžovateli k dalšímu řízení. V takovém případě však musí zcela konkrétně a jednoznačně uvést, se kterými otázkami se správní orgán řádně nevypořádal, resp. které pro věc rozhodné skutkové okolnosti nebyly řádně objasněny. Krajský soud samozřejmě může dospět též k závěru o přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, avšak může dospět k tomu, že zjištěná fakta neměla být subsumována pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V takovémto případě zruší napadená rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

[31] Dospěje-li krajský soud naopak k závěru, že v daném případě nebyla činnost fyzických osob vykonávána nezávisle pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale podle pokynů žalobce, přičemž se jednalo o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a úplatné, potvrdí v tomto správnost subsumpce těchto vztahů pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vezme přitom v potaz též to, že i když snad stěžovatel § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků formálně neoznačil, neznamená to ještě bez dalšího vadu s vlivem na zákonnost celého rozhodnutí, pokud lze z obsahu rozhodnutí jednoznačně správnou normu určit. Bylo by totiž naprosto formalistické a kontraproduktivní, pokud by správní soud zrušil rozhodnutí žalovaného jen proto, aby do něj žalovaný doplnil jednu větu, ve které by uvedl, že jde o simulaci ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (srov. k tomu judikát č. 2085/2010 Sb. NSS, cit. v bodě [14] shora, zvláště pak text související s bodem 43).“

VI.

Právní hodnocení soudu

Soud vázán právním názorem NSS se nejprve vyjádřil ke zjištěnému skutkovému stavu věci. Při posouzení zjištěného skutkového stavu vyšel soud i z rozsudku NSS ze dne 8.9.2011, č.j. 1 Afs 53/2011-208, kde NSS mj. shrnul dosavadní judikaturu ke kritériím vymezujícím závislou činnost dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

V předmětném rozsudku NSS je uvedeno: „

[25] Z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vyplývá, že 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.

[26] Již v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]odstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž jakkoli jej dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů].“ Zásadní výklad pojmu závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů podal zdejší soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publikovaném pod č. 572/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž se vyjádřil rovněž k posouzení, zda se zaměstnavatel uzavřením obchodních smluv s osobami samostatně výdělečně činnými dopustí zastřených právních úkonů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Bylo zdůrazněno, že při interpretaci pojmu závislá činnost je nutné vycházet z materiálního posouzení takové činnosti a stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude jednat o závislou činnost. Nemůže být rozhodující, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. V citovaném rozsudku soud uvedl, že „[v]ymezení zákonného termínu "závislá činnost" tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“

[27] Navazující judikaturu vztahující se k interpretaci pojmu závislá činnost shrnul vyčerpávajícím způsobem zdejší soud v rozsudku ze dne 13. 4. 2010, č. j. 1 Afs 124/2009 - 75, www.nssoud.cz (část V. C. 1). Zdůraznil, že ani tehdy, jde-li o vztah trvalé povahy, nelze bez dalšího konstatovat, že se nutně musí jednat o závislou činnost; i mezi podnikateli totiž mohou existovat dlouhodobé vztahy trvalé povahy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, www.nssoud.cz). Aby mohla být určitá činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. V tomto kontextu je významné zvažovat zejména skutečnost, zda zaměstnavatel přiměl druhou smluvní stranu k uzavření obchodních smluv za pomoci ekonomického nátlaku či zneužitím její faktické ekonomické závislosti, a přiměl ji tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměla zájem uzavřít (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 - 97, www.nssoud.cz). Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě pro jednoho zaměstnavatele), a dále tehdy, bude-li se jednat o činnost dlouhodobou (srov. shora citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 62/2004 - 70).“

Při posouzení věci vyšel soud z následujících zjištění: Žalobce v roce 2006 a 2007 na základě ústně uzavřené smlouvy o dílo vyplácel opakovaně měsíčně jednotlivým fyzickým osobám jimi fakturované částky, a to za zednické práce, stavební dokončovací práce a izolační práce. Z výpovědi svědka K. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období květen 2006 až únor 2007 jako OSVČ. Prováděl klasické zednické práce (obklady, betonování, nahazování, zdění příček). V tomto období byl žalobce jeho jediným obchodním partnerem. Práci mu určoval žalobce. Za odvedené dílo neposkytoval žalobci žádnou záruku, neboť to bylo bez smlouvy. Materiál zajišťoval žalobce, případně svědek, ale na účet žalobce ve stavebninách. Nářadí, které sloužilo výkonu jeho činnosti, bylo jeho vlastní. Jinak na stavbách užíval vrátek, lešení a vibrační brusku žalobce. Míchačku si vozil vlastní. Fakturace probíhala jednou měsíčně. Fakturované částky sice nebyly závislé jenom na odpracovaných hodinách, ale svědek si vedl přibližnou hodinovou taxu závislou na domluvené částce za akci. Žalobce rovněž provedl školení svědka v oblasti bezpečnosti práce. Nabídku stát se zaměstnancem od žalobce neobdržel a ani by ji nepřijal. Fakturoval za práci na akci Kuničky. Z výpovědi svědka M. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období leden 2006 až prosinec 2007 jako OSVČ. Na základě ústní dohody prováděl instalační práce. Žalobci fakturoval za práci na stavbách Pamětice, Kuničky, Brno-Bystřice, Svitavy, Jablonice. Práci mu určoval a přiděloval žalobce. Žalobce byl v předmětném období jeho jediným obchodním partnerem. Materiál na stavbu zajišťoval žalobce. Hotové dílo předával žalobci. Používal vlastní nářadí a pomůcky. Fakturoval jednou měsíčně, přičemž cena se odvíjela od m². Svědek nechtěl být zaměstnancem žalobce, ačkoliv mu to žalobce nabídl. Žalobce kontroloval, kdy přijel na stavbu a kdy odjížděl. Z výpovědi svědka Lorence ml. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období červen 2006 až prosinec 2007 jako OSVČ. Prováděl pro něj zednické práce (omítání, zdění příček). Práci mu určoval a přiděloval žalobce. Fakturovaná částka se odvíjela buď od počtu odpracovaných hodin nebo od metrů čtverečních. Práci prováděl na vlastní odpovědnost, odevzdával ji žalobci. Za odvedené dílo ručil do doby předání žalobci. V předmětném období poskytoval své služby jen žalobci. Náklady na materiál nesl a materiál zajišťoval žalobce. Svědek odmítl nabídku zaměstnání od žalobce. Z výpovědi svědka S. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období leden 2006 až prosinec 2007 jako OSVČ. Na základě ústní dohody prováděl pro žalobce zednické práce

(zdění, omítání, betonáž a obklady). Práci mu přiděloval a určoval žalobce. Pracoval s vlastním nářadím, vozil si s sebou vlastní míchačku. Při velkých stavbách mu některé nářadí poskytl žalobce. V posuzovaném období byl žalobce jeho jediným obchodním partnerem. Fakturoval žalobci měsíčně a výše faktury byla odvislá od počtu odpracovaných hodin. Žalobci fakturoval za stavby Boskovice, Kuničky, Jabloňany. V oblasti bezpečnosti práce jej proškolil žalobce. O možnosti zaměstnání se žalobcem nejednal a ani by to nechtěl. Z výpovědi svědka P. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období od ledna 2006 do května 2007 jako OSVČ. Na základě ústní dohody prováděl terénní úpravy, sekání, kopání atd. Práci mu přiděloval žalobce, v jeho nepřítomnosti pak investor. Při výkonu práce používal svou lopatu a míchačku. Náklady na používaný materiál nesl žalobce. Faktury vystavoval měsíčně, jejich výše však nebyla odvislá od počtu odpracovaných hodin. V posuzovaném období pak pracoval především pro žalobce. Vztah se žalobcem byl výsledkem jeho svobodné volby. Z výpovědi svědka H. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období od července do prosince roku 2007 jako OSVČ. Pro žalobce prováděl obklady koupelen a zateplování fasád. V roce 2007 byl jeho jediným obchodním partnerem. Žalobce vždy určil objekt a druh práce. Za práci odpovídal investorovi žalobce. S žalobcem byli domluveni na odstranění případných závad, přičemž nebyly sjednány žádné záruky. Materiál zajišťoval žalobce. Svědek nesl náklady na provoz automobilu a na nářadí. Žalobci fakturoval měsíčně, přitom výše fakturované částky byla odvislá od odpracovaných hodin nebo od provedené práce. Svědek fakturoval za práci na stavbách Pamětice, Kuničky a Jabloňany. Při větší zakázce bylo konkrétním osobám určeno místo srazu, doprava probíhala společně vozem žalobce. Jeho spolupráce s žalobcem byla výsledkem svobodné dohody. Z výpovědi svědka D. zejména vyplynulo, že u žalobce pracoval na základě uzavřené pracovní smlouvy v období od března do října roku 2007. Profesně byl zařazen jako zedník, za práci byl odměňován mzdou ve výši 75 Kč/hod. Práci mu přiděloval žalobce, kterému pak hotovou práci i předával. Svědek zpravidla pracoval s p. J., S. a M. Každý z nich si dělal svou odbornou práci, p. J. jen práce pomocné. Nářadí měl sice od žalobce, ale nepracoval s ním, protože jako levák je zvyklý na vlastní. Pracovní den probíhal tak, že se před sedmou hodinou všichni sešli u garáže v Letovicích, žalobce jim rozdělil práci a jeho auty je pak rozvezl po stavbách. Žalobce kontroloval práci prakticky každý den, zajišťoval a navážel materiál. Rovněž kontroloval, zda svědek dodržuje pracovní dobu. S žalobcem se svědek bavil o možnosti vyřídít si živnostenský list, ten však nechce být živnostníkem. Ze svědecké výpovědi J. vyplynulo, že pro žalobce pracoval na základě pracovní smlouvy od června 2007, a to v pozici pomocného dělníka. Vykonával práce u míchačky, podával pracovníkům cihly apod. Byl odměňován hodinovou mzdou. Práci mu přiděloval žalobce, kterému pak hotovou práci odevzdával. Při práci používal nářadí žalobce. Ostatní živnostníci pracovali s míchačkou žalobce. Na stavby žalobce dojížděl denně, zajišťoval a navážel materiál. Kontroloval, zda svědek dodržuje pracovní dobu. Svědkovi nenavrhoval, aby si vyřídil živnostenský list. Ze svědecké výpovědi D. L. st. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období od května do listopadu 2006 jako OSVČ. Prováděl zednické práce. Práci mu určoval a přiděloval žalobce. Práci prováděl na vlastní odpovědnost. Nepoužíval vlastní materiál. V posuzovaném období byl žalobce jeho jediným obchodním partnerem. Při výkonu činnosti používal vlastní nářadí, používal ale i míchačku a vrátek, které nebyly v jeho vlastnictví. Faktury vystavoval měsíčně, sazba byla 140 Kč/hod. Pracoval na stavbách Kuničky, Brno a Boskovice. Ze svědecké výpovědi P. T. zejména vyplynulo, že pro žalobce pracoval v období leden až červen 2006 jako OSVČ. Prováděl pro něj tvz. dokončovací práce (výkopové práce, pokládky podlahových krytin a

dodělávky po zednických pracích). V posuzovaném období byl žalobce jeho jediným obchodním partnerem. Práci mu přiděloval a určoval žalobce. Zadanou práci prováděl sám na vlastní odpovědnost, náklady na používaný materiál nesl žalobce. Na stavbu se dopravoval vlastním vozem. Jeho náklady činily dopravné, náklady na nářadí a oblečení. Školení v oblasti bezpečnosti práce si zajistil sám. Fakturoval měsíčně buď dle počtu odpracovaných hodin nebo v úkolové mzdě. Jeho vztah s žalobcem byl výsledkem svobodné volby.

Nejprve je nutno uvést, že jednotlivé osoby vykonávaly pro žalobce práci dlouhodobě. Z jednotlivých svědeckých výpovědí je zřejmé, že z osob, za něž byla daň doměřena, nejdéle žalobce spolupracoval s panem M. a S. (2 roky), a nejkratší dobu s panem P. (dle tvrzení žalobce 4 měsíce, svědek nebyl vyslechnut). S p. K. žalobce spolupracoval 10 měsíců, s p. L. ml. 19 měsíců, s p. P. 17 měsíců, a s p. H. 6 měsíců, s p. L. st. 7 měsíců a s p. T. 6 měsíců. Vztahy osob spolupracujících s žalobcem tedy trvaly až na jednu výjimku od 6 měsíců do 2 let. Spolupracující osoby pak práci vykonávaly výhradně místech jednotlivých staveb, na jejichž realizaci se žalobce podílel. V období spolupráce s žalobcem také pracovaly vždy jen pro žalobce a nikoliv pro další subjekt. Pro žalobce pracovaly osoby v posuzovaném období tedy soustavně (pracovaly jen na zakázkách žalobce) a pravidelně (pravidelný počet odpracovaných hodin v rámci měsíce). Jejich odměňování bylo závislé na počtu odpracovaných hodin či splněného úkolu. Materiál k výkonu jejich práce obstarával přímo žalobce, případně nesl náklady na něj. Takové skutečnosti soud shledal důležitým hodnotícím kritériem při posouzení toho, že se jednalo o závislou činnost.

Ze svědeckých výpovědí dále vyplynulo, že spolupracující osoby vykonávaly práci podle pokynů žalobce a na jeho odpovědnost. Žalobce jim práci přiděloval, kontroloval a přebíral. Pokud shledal nějaký nedostatek v jejich práci, požadoval od nich jeho odstranění. U některých spolupracujících osob zajistil jejich proškolení z oblasti bezpečnosti práce. Charakter práce prováděných většinou spolupracujících osob (zednické či pomocné práce) pak odpovídal provozované živnosti žalobce (od r. 1998 je držitelem oprávnění k živnosti zednictví). Práce prováděné dalšími spolupracujícími osobami (instalátérské práce) pak lze podřadit pod činnost vykonávanou žalobcem (výstavba bytových a nebytových prostor). Činnost spolupracujících osob spočívající v pracích zednických či instalátérských nelze v posuzovaném případě považovat za činnost vykonávanou krátkodobě či nesoustavně, ale je činností dlouhodobou, při níž na sebe práce jednotlivých pracovníků navazují, tj. přípravné stavební práce - zednické práce (zde zdění, omítání, betonování, obklady, zateplování fasád, podkroví) - izolátérské práce (izolace podlah) - dokončovací stavební práce a mohou být vzájemně podmíněné. Rovněž takové skutečnosti považoval soud za podstatná kritéria nasvědčující tomu, že se jednalo o závislou činnost.

Námítky žalobce směřovaly proti tomu, že fyzické osoby vykonávaly pro žalobce práce jako OSVČ na základě ústně uzavřené smlouvy o dílo. Žalobce pak argumentuje jednotlivými ustanoveními smlouvy o dílo. K tomu soud uvádí, že obecně lze jistě na zednickou, instalátérskou činnost, či přípravnou stavební činnost uzavřít smlouvu o dílo. V posuzovaném případě však soud vzhledem k výše uvedenému nedospěl k tomu, že by se jednalo o činnost vykonávanou pod vlastním jménem, na vlastní účast a s vlastní odpovědností. Soud v této souvislosti považoval za vhodné zdůraznit, že dle svědeckých výpovědí práci fyzickým

osobám přiděloval a organizoval žalobce. Rovněž žalobce od nich práci přebíral, kontroloval. Nelze tak souhlasit s žalobcem, že by si osoby mohly vybrat přímo den či hodinu, kdy budou práce provádět, či by práce na stavbách nebyla organizována. Ze svědeckých výpovědí rovněž neplyne, že by jednotlivé fyzické osoby vykonávaly dílo na vlastní odpovědnost. Za odvedenou práci pak neposkytovaly žádnou odpovědnost, případně toliko ve vztahu k žalobci. Soud nezpochybňuje názor žalobce v tom směru, že účastníci smlouvy o dílo si mohou platně sjednat různé způsoby úhrady ceny díla. Avšak v posuzovaném případě sjednaná odměna v závislosti na počtu odpracovaných hodin, případně dle počtu udělaných m² v kontextu s výše uvedenými kritérii podporuje závěr, že se jednalo o závislou činnost. Na podporu svého tvrzení žalobce argumentoval i tím, že jednotlivé osob používaly vlastní nářadí. Ani to však nemůže být v posuzovaném případě relevantním hlediskem, neboť některé osoby sice používaly vlastní nářadí, ale zase třeba vrátek, vibrační brusku, míchačku apod. žalobce. P. D., který byl u žalobce v pracovním poměru, pak sice měl nářadí od žalobce, ale užíval nářadí vlastní.

Za podstatné je však třeba považovat i to, že zásada smluvní volnosti, která je bezesporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Není tak pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti rozhodné, jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce, apod. - veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit (k tomu srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 31.3.2004, č.j. 5 Afs 22/2003-55). Jinými slovy pro způsob zdanění není rozhodující, jakou smlouvu mezi sebou účastníci uzavřeli. Podstatné je, že posuzovaná činnost nesla znaky závislé činnosti. Dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) jsou příjmy z takové činnosti a jejich zdanění postaveny na roveň příjmům z pracovního poměru. Jak plyne ze shora uvedeného, správce daně i žalovaný správně posoudili příjmy vyplacené jednotlivým fyzickým osobám jako příjmy ze závislé činnosti. Soud shodně s nimi a výše citovanou judikaturou NSS, včetně předcházejícího zrušovacího rozhodnutí, dospěl k závěru, že se nejednalo o činnost fyzických osob vykonávaných nezávisle pod vlastním jménem, na vlastní účet, s vlastní odpovědností, ale podle pokynů žalobce, přičemž se jednalo o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a úplatné. Důležitým argumentem žalobce byla dobrovolnost vzájemných vztahů, tj. fyzické osoby neměly zájem být s žalobcem v pracovněprávním vztahu. K tomu soud uvádí, že dle zrušovacího rozsudku NSS nedobrovolnost a ekonomický nátlak je jen jedním z příkladů, které mohou dovést subsumpci pod § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. V daném případě žalobce s ohledem na provedené důkazy nedobrovolnost nedovodil. To pak samozřejmě neznamená, že proto v rozhodnutích nějaká nezbytná podmínka subsumpcie pod § 6 odst. 1 písm. a) chybí (srov. odst. 28 zrušovacího rozhodnutí NSS).

Žalovaný tedy správně zjištěný skutečný stav podrobil subsumpci pod pojem závislá činnost podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a rovněž správně aplikoval ust. § 2 odst. 7 d.ř., neboť

výkon závislé činnosti byl zastřen vztahem obchodněprávním. To, že to tak ve svém rozhodnutí výslovně neoznačil, není samo o sobě dle rozsudku NSS vadou s vlivem na zákonnost celého rozhodnutí. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že skutečnou vůli kooperujících osob i žalobce bylo ve skutečnosti založit smluvní vztah odpovídající závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, přičemž skutečný obsah uzavřeného smluvního vztahu (závislá činnost) neodpovídá navenek prezentované vůli kontrahentů, tj. smlouvy o dílo. To pak umožňuje uplatnit § 2 odst. 7 d.ř.

Žalobce navíc namítal, že v případě M. M. se jednalo o outsourcing, neboť tento vykonával práce, které nejsou předmětem činnosti žalobce. Dle žalobce je pod pojem outsourcing nutné podřadit takové činnosti, které ač nejsou pro podnikání příznačné, jsou pro jeho chod nezbytné a pokud k jejich potřebě dojde, musí se nějakým způsobem zajišťovat. K tomu soud uvádí, že outsourcing znamená, že firma vyčlení různé podpůrné a vedlejší činnosti a svěří je smluvně jiné společnosti či subkontraktorovi, specializovanému na příslušnou činnost. Typicky se jedná o činnost jako je úklid, údržba, doprava, stravování, personální záležitosti, účetnictví apod. Outsourcing se považuje za obchodní rozhodnutí, které má vést ke snížení nákladů, anebo k soustředění na hlavní činnosti firmy, a to v zájmu její konkurenceschopnosti. Soud se zde zcela ztotožnil s žalovaným, že se u M. M. o outsourcing nejednalo. Žalobce podnikal v oblasti staveb rodinných domů, rekonstrukce bytových jader, půdní vestavby a zateplování budov). Izolační práce prováděné M. M. bezprostředně souvisí se stavební činností žalobce a nelze je považovat za vedlejší činnost či podpůrnou činnost, jako by např. v případě žalobce mohlo být účetnictví, mzdové účetnictví, doprava apod. Naopak se jedná o činnost, na které jsou z hlediska technologických postupů závislé další činnosti zastřešené žalobcem, tj. např. zednické práce. Jak je uvedeno výše, práce vykonávané M. M. nese znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Posouzení činnosti Petra Purketa jako závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP pak opravňuje správce daně k tomu, aby z částky vyplacené Petru Purketovi požadoval po žalobci dle ust. § 38 d odst. 5 ZDP daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně.

VI. Náklady řízení, vrácení soudního poplatku

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 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 účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak, jakožto úspěšnému účastníku řízení, právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

Podle ust. § 10 odst. 1, věty druhé, zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z.s.p.“) soud vrátí přeplatek poplatku, bylo-li na poplatku zaplacen více, než činila poplatková povinnost.

O vrácení soudního poplatku rozhodl soud v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 16.3.2006, sp. zn. I. ÚS 664/03 a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2010,

č.j. 1 Afs 113/2009-69. V rozsudku NSS je k tomu mj. uvedeno: „*Obiter dictum Nejvyšší správní soud odkazuje na nálezný Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, v němž Ústavní soud uvedl, že „[ú]stavně konformním výsledkem interpretace zákona č. 549/1991 Sb. však nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se týchž účastníků a jsou vydána též den stejným správním orgánem. V tomto smyslu považuje Ústavní soud interpretaci zákona č. 549/1991 Sb. za protiústavní.“ Nejvyšší správní soud pak rozsudku ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, dostupném na www.nssoud.cz, dovodil, že „městský soud měl ve stěžovatelském případě povinnost ověřit, zda svými žalobami nenapadá rozhodnutí správního orgánu, která naplňují podmínky popsané v citovaných nálezech. V případě, že by se jednalo o skutkově a právně plně srovnatelné věci, by totiž stěžovatelku nestihala povinnost platit soudní poplatek za každou jednotlivou žalobu. Plně by postačovalo zaplacení soudního poplatku v jedné věci, v ostatních věcech by pak již městský soud nebyl oprávněn po stěžovateli jeho zaplacení požadovat. (...) Shledá-li totiž soud srovnatelnost věcí (ve výše popsaném smyslu), pak žalobci vzniká poplatková povinnost pouze u jedné z nich. Tam, kde poplatková povinnost dána není, nelze žalobce k úhradě soudního poplatku ani vyzývat, ani zastavit řízení pro jeho nezaplacení.“ Nejvyšší správní soud má v projednávaném případě za to, že byly splněny podmínky vymezené Ústavním soudem v citovaném nálezu, neboť žalobce podal žaloby proti skutkově a právně identickým rozhodnutím žalovaného. Poplatková povinnost proto v žalobcově případě činila pouze 2000 Kč za všechny žaloby. Jestliže žalobce zaplatil za každou z patnácti podaných žalob soudní poplatek ve výši 2000 Kč, stíhá krajský soud povinnost vrátit žalobci přeplatek ve výši 28 000 Kč podle § 10 odst. 1 věta druhá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Už vůbec pak nebyl soud oprávněn uložit náhradu nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši 30 000 Kč žalovanému.“ Soud tedy postupem dle ust. § 10 odst. 1 věta druhá z.s.p., rozhodl o vrácení přeplatku soudního poplatku v částce 2.000 Kč, tj. v částce, která převyšuje soudní poplatek uhrazený v jedné věci.*

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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 25.6.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu