

Spis 1 Afs 126/2009 byl spojen se spisem 1 Afs 124/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **AGRA Deštná, a. s.**, se sídlem Deštná 311, zastoupena Mgr. Tomem Káňou, advokátem se sídlem Rožnovská 241, Frenštát pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2009, čj. 1244/09-1100, čj. 1349/09-1100, čj. 1350/09-1100, čj. 1351/09-1100, a ze dne 17. 3. 2009, čj. 1402/09-1300, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 10. 2009, čj. 10 Ca 60/2009 - 38, ze dne 17. 9. 2009, čj. 10 Ca 61/2009 - 38, ze dne 1. 10. 2009, čj. 10 Ca 62/2009 - 38, ze dne 24. 9. 2009, čj. 10 Ca 63/2009 - 38, a ze dne 24. 9. 2009, čj. 10 Ca 58/2009 - 54,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 124/2009, sp. zn. 1 Afs 125/2009, sp. zn. 1 Afs 126/2009, sp. zn. 1 Afs 127/2009 a sp. zn. 1 Afs 128/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 124/2009.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 10. 2009, čj. 10 Ca 60/2009 - 38, ze dne 17. 9. 2009, čj. 10 Ca 61/2009 - 38, ze dne 1. 10. 2009, čj. 10 Ca 62/2009 - 38, ze dne 24. 9. 2009, čj. 10 Ca 63/2009 - 38, a ze dne 24. 9. 2009, čj. 10 Ca 58/2009 - 54, **se zrušují**; věci **se vrací** Krajskému soudu v Českých Budějovicích k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] AGRA Deštná, a. s. (dále jen „žalobkyně“) byla v letech 2007 a 2008 podrobena kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Finanční úřad v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) při této kontrole zjistil, že ve zdaňovacím období 2004 žalobkyně v rozporu s § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nesrážela a neodváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vyplácených panu K. D., S. M., Z. L., J. Š., L. M., T. H., J. K. st., J. Kl. ml., F. Sk., F. M., F. K., J. P. a J. H. Všechny tyto osoby vykonávaly pro žalobkyni zemědělské práce, při jejichž plnění byly povinny dbát příkazů žalobkyně, ta však jejich činnost vykazovala jako činnost svou povahou obchodněprávní. Šlo konkrétně např. o navážení obilí k sečce, shrnování kompostu a hnoje, orbu, setí, odvoz brambor, krmení dobytka, stlaní pro zvířata atp. Dne 9. 9. 2008 proto správce daně vydal platební výměr čj. 60798/08/086910/3521, jímž předepsal žalobkyni k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2004 ve výši 1 272 323 Kč. Obdobná zjištění učinil správce daně též ke zdaňovacím obdobím 2005, 2006 a lednu až červnu 2007. Stejný den proto vydal platební výměr čj. 60799/08/086910/3521, jímž předepsal žalobkyni k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2005 ve výši 1 342 906 Kč; platební výměr čj. 60800/08/086910/3521, kterým předepsal stejnou daň za zdaňovací období 2006 ve výši 1 061 033 Kč; platební výměr čj. 60801/08/086910/3521, kterým předepsal stejnou daň za zdaňovací období 2007 ve výši 624 948 Kč. Se svými odvoláními žalobkyně u žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích neuspěla.

[2] V souvislosti s těmito zjištěními správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil řadou platebních výměrů daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období od září 2004 až do června 2007. Tato rozhodnutí správce daně vycházela z toho, že žalobkyně v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za září až prosinec 2004, leden až prosinec 2005, leden až prosinec 2006 a leden až červen 2007 uplatňovala nárok na odpočet DPH na základě přijatých dokladů od plátců – osob jmenovitě uvedených v bodě [1] tohoto rozsudku. Jako předmět zdanitelného plnění bylo uvedeno „za práce“. Vzhledem k tomu, že v průběhu daňového řízení žalobkyně neprokázala, že se v daných případech jednalo o uskutečnění zdanitelného plnění, správce daně uzavřel daňovou kontrolu s tím, že se jednalo o právní vztahy obdobné právním vztahům pracovněprávním, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů. Doklady, kterými dotčené osoby fakturovaly jimi poskytované práce, nejsou daňovými doklady za uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně proto v souladu s § 2, § 13 a § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, snížil daň na výstupu v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Současně během daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění (dodání nafty bez úplaty), aniž by tato plnění uvedla do daňových přiznání a odvedla DPH. Zde byla DPH doměřena dle § 2 a § 13 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ani s odvoláním proti těmto rozhodnutím správce daně žalobkyně u žalovaného neuspěla a ten její odvolání zamítl dne 17. 3. 2009 rozhodnutím čj. 1402/09-1300.

[3] Ve všech žalobách uplatnila žalobkyně v podstatě shodné námitky. Žalobkyně především tvrdila, že daňová kontrola byla provedena v rozporu s nálezem Ústavního soudu, podle něhož daňovou kontrolu lze provést jen tehdy, je-li tu podezření o nesprávném placení daně. Daňová kontrola byla navíc zahájena vadně, protože se žalobkyni nedostalo řádného poučení; dostala poučení jen pro případ místního šetření, nikoliv pro daňovou kontrolu samotnou. Důkazní řízení není úplné, protože žalobkyně navrhovala výslech svědka F. Sv., ten však nebyl proveden. Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tím, že obchodněprávní vztahy mezi ní a shora jmenovanými fyzickými osobami byly vyhodnoceny jako zastřené vztahy pracovněprávní. Přitom stejné smlouvy byly uzavřeny s týmiž fyzickými osobami Zemědělským družstvem Deštná (právním předchůdcem žalobkyně), smlouvy byly předmětem daňové kontroly a nebyly k nim vzneseny ani žádné výhrady. Žalobkyně se proto dovolala předvídatelnosti práva. Právní vztah mezi žalobkyní a panem F. Sv. byl posouzen odlišně od ostatních smluv s jinými fyzickými osobami, neboť činnost pana F. Sv. byla hodnocena jako činnost osoby samostatně výdělečně činné; v tomto ohledu není rozhodnutí přezkoumatelné. Pojem závislé činnosti nebyl vyložen správně, tvrzení správních orgánů obou stupňů jsou rozporuplná, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[4] Krajský soud všechna napadená rozhodnutí zrušil, a to bez jednání, neboť rozhodnutí žalovaného byla nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že nesdílí názor žalobkyně, podle něhož nebyly dány důvody k zahájení daňové kontroly. Podle krajského soudu daňové předpisy neupravují žádné podmínky umožňující zahájení daňové kontroly. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou vadnosti poučení při zahájení daňové kontroly.

[5] Krajský soud nicméně vytkl žalovanému, že neprovedení výslechů dvou v žalobě uvedených svědků není v rozhodnutí dostatečně odůvodněné se zřetelem na definiční znaky závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (v rozsudku týkajícím se DPH krajský soud jen obecně uvádí, že „neprovedení výslechů dvou v žalobě uvedených svědků však v odůvodnění napadeného rozhodnutí není dostatečně odůvodněné“ – viz s. 6 rozsudku čj. 10 Ca 58/2009 - 54). Z odůvodnění dle krajského soudu vyplývá, že žalovaný zhodnotil listinné důkazy, uvádí se, jaké J. Š. prováděl práce pro žalobkyni, uzavírá se, že ty neodpovídají podnikatelské činnosti podle obchodního práva, a doplňuje se, že výslech svědka nebyl proveden pro jeho zdravotní stav. Při porovnání hodnocení písemností shromážděných k činnosti J. Š. a F. Sv. není zřejmé, zda J. Š. vykonával své aktivity výlučně pro žalobkyni nebo též pro další subjekty, případně z jakých důvodů. Naproti tomu činnost F. Sv. byla posouzena jako činnost osoby samostatně výdělečně činné, a to proto, že tato osoba nebyla vázána pouze na výkon práce pro žalobkyni. Z odůvodnění však nevyplyvá, v jakém rozsahu F. Sv. vykonával práce pro žalobkyni a v jakém pro třetí osoby. Přitom některé další osoby zajišťovaly prohrnování sněhu pro obce a přesto byla jejich činnost pro žalobkyni hodnocena jako výkon práce v závislé činnosti. V odůvodnění napadených rozhodnutí není proto dostatečně konkretizováno odkazem na skutkové podklady, že činnost F. Sv. je činností osoby

samostatně výdělečně činné. Pokud by skutkové podklady písemné povahy dostatečně prokazovaly, že v případě F. Sv. šlo o činnost podnikatelské povahy, pak by jej jistě nebylo třeba jako svědka slyšet. Pro aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu je především nezbytné řádně zjistit skutkový stav tak, aby bylo možno určit skutečný obsah vzniklého právního stavu mezi žalobkyní a jednotlivými fyzickými osobami.

[6] Dále krajský soud uvádí, že úsudek správce daně, podle něhož fyzické osoby si samy nemohly určit spolupráci se žalobkyní, není přesný a neodpovídá ani tomu, co svědkové vyjádřili. Např. svědek M. nátlak při uzavírání smluv nepociťoval. Jestliže nebyl oboustranný zájem na navázání pracovněprávních vztahů, nebylo možno pracovní smlouvu uzavřít (s odkazem rozsudek NSS čj. 2 Afs 62/2004 - 78). Žalobkyně v podstatě pokračovala v praxi zaměstnávání osob samostatně výdělečně činných započaté již svým předchůdcem Zemědělským družstvem Deštná. Smlouvy o podnikatelském pronájmu měly osoby samostatně výdělečně činné uzavřeny právě se Zemědělským družstvem Deštná. Zdanění příjmů ze závislé činnosti bylo přitom předmětem kontroly právě u Zemědělského družstva Deštná. Tato skutečnost je podle krajského soudu mezi účastníky nesporná. Přitom předchozí kontrola neshledala žádné závady, přestože osoby samostatně výdělečně činné vykonávaly pro právního předchůdce žalobkyně v podstatě tytéž práce. Proto je zapotřebí přisvědčit žalobní námitce, že postup finančních orgánů neodpovídá požadavku na předvídatelnost práva, podle něhož shodné skutečnosti musí být posuzovány shodným způsobem. Jestliže se právní zjištění finančních orgánů odchýlilo od dříve aprobovaného náhledu na konkrétní právní vztahy, pak takový přístup není v souladu s ústavními principy, přestože nemusí být vyloučeno, že původní právní názor finančních orgánů nemusel být správný (s odkazem na rozsudek NSS čj. 8 Afs 32/2006 - 72).

[7] Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného odporuje ústavnímu principu předvídatelnosti rozhodnutí a není najisto postaveno, že příjmy plynoucí konkrétním pracovníkům spadaly pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Proto rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve všech rozsudcích pak krajský soud uvedl, že podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebylo třeba k projednání ani jedné z žalob nařizovat jednání, protože rozhodnutí žalovaného byla nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozsudky krajského soudu včas napadl podrobně odůvodněnými kasačními stížnostmi. V nich shodně uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť má za to, že předmětné rozhodnutí krajského soudu je nezákonné a nepřezkoumatelné. Výklad § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podaný krajským soudem, je podle stěžovatele nesprávný a vymykající se ustálené interpretaci tohoto ustanovení.

[9] Ke skutkovému stavu stěžovatel odkazuje na spisový materiál. Současně odkazuje na další složky na podporu důvodů, které pro kasační stížnost podává. Tyto dvě složky písemností obsahují listiny a úřední záznamy o podání vysvětlení od Policie ČR.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením předvídatelnosti vlastního rozhodování, jak jej podal krajský soud. Není sporu o tom, že správce daně provedl u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2001 a 2002, přičemž nezjistil závady, které by měly vliv na výši daně z příjmů ze závislé činnosti. Správce daně však neprovádí kontrolu správnosti vedení účetnictví právnické osoby, ale jejího mzdového účetnictví, tedy kontrolu správnosti odvodu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za své zaměstnance. Pokud správce daně nemá jiné indicie, získané např. z jiných řízení, kontroluje správnost odvedených záloh na daň pouze u těch poplatníků, které zaměstnavatel deklaruje jako své zaměstnance. Při běžné kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti proto správce daně neprověřuje deklarované dodavatelsko odběratelské vztahy, protože tato kontrola je zaměřena pouze na zdanění příjmů zaměstnanců, tedy na správnost údajů uvedených plátcem na mzdových listech jednotlivých poplatníků (s odkazem na § 38j zákona o daních z příjmů). Nedá se proto dovodit, že shledal-li správce daně správnost odvodu daně provedeného žalobkyní za zaměstnance A, B a C (neboť tyto písemnosti při kontrole prověřil), že tím současně deklaroval, že se žalobkyně chová řádně i ve všech ostatních vztazích, např. ke svým obchodním partnerům X, Y a Z. Správce daně provedenou kontrolou proto nedeklaruje, že v kontrolovaném období se žalobkyně neměla i ve vztahu k jiným osobám chovat jako k zaměstnancům. K tomu by musel správce daně učinit odpovídající šetření. Takové šetření neproběhlo, protože správce daně neměl při kontrole provedené dne 18. 2. 2003 povědomost o tom, že existuje podezření, že takové poměry by mohly u kontrolovaného subjektu panovat.

[11] S ohledem na uvedené nemůže být v rozporu s ústavním principem předvídatelnosti práva provedení daňové kontroly u téhož plátce a téže daně, za jiné zdaňovací období, s tím, že závěr takové kontroly může být zcela odlišný od závěru kontroly dříve provedené. Správce daně totiž kontroluje zcela jiné doklady, které vede plátce daně ohledně daně odváděné z jiných příjmů dosažených často jinými zaměstnanci – poplatníky. Postupoval-li by správce daně jinak, potom by u jednoho daňového subjektu nevyměřil daň z důvodu povinnosti zachovat již jednou (a třeba nesprávně) v daňovém řízení učiněný závěr, a u druhého daňového subjektu by ji doměřit mohl, protože u něj tuto „překážku“ pro vyměření daně nemá. Správce daně by se tedy choval k různým subjektům různým způsobem, ač by se jednalo o skutkově i právně podobné případy. Ostatně předchozí náhled, kterého by se správce daně musel držet, by mohl být též v neprospěch daňového subjektu. Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 32/2006 nelze aplikovat na nyní posuzovaný případ.

[12] Správce daně i stěžovatel ve svém rozhodování hodlali dodržet požadavky judikatury NSS. V uvedeném případě byla klíčová skutečnost, že práce byla zadávána na základě příkazů plátce, což potvrdil i jednatel žalobkyně pan Zdeněk Sviták do protokolu o ústním jednání ze dne 14. 7. 2007. Tato skutečnost vyplývá též ze svědeckých jednání i povahy vykonávané činnosti. Nezpochybnitelná je dlouhodobost vztahu. Při hodnocení vykonávaných prací přihlédl správce daně ke skutečnosti, že fyzickým osobám byly zasílány fakturované částky na účet žalobkyně (plátce daně), nikoliv na účet samotných osob vykonávajících práci. Odpovědnost za výsledky práce nesla také žalobkyně. Vzájemné vztahy byly uzavřeny na návrh žalobkyně a „živnostníci“ na uvedený způsob spolupráce přistoupili pouze z obavy o ztrátu „zaměstnání“ (zde stěžovatel cituje výpovědi

svědků, dále pak rovněž odkazuje na šetření Policie ČR). Stěžovatel rovněž relativizuje skutečnost, že činnost dotčených osob byla odměňována podstatně více ve srovnání s běžnými zaměstnanci.

[13] Všechny osoby, u kterých byl výkon práce hodnocen jako výkon závislé činnosti, vykonávaly práci pouze pro žalobkyni. Výjimku tvoří tři osoby, které jediné dosahovaly příjmů i z činností pro jiné subjekty, avšak jednalo se o činnosti minimálního rozsahu (co do výše odměn i času, výhradně sezónního a příležitostného charakteru). Konečně stěžovatel polemizuje s hodnocením důkazů krajským soudem ve vztahu k činnosti J. Š. a F. Sv..

[14] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobkyně

[15] Žalobkyně se ve svém vyjádření v zásadě ztotožnila s rozsudkem krajského soudu. Podle ní stěžovatel nepochopil institut kasační stížnosti jako mimořádný opravný prostředek ve správním soudnictví. Upozorňuje, že stěžovatel ke kasační stížnosti připojil nové důkazy, což ovšem není přípustné. Kasační stížnost je „prostoupená více či méně zabalenými“ novými skutkovými i právními tvrzeními. Stěžovatel se v ní dokonce snaží nepřípustně přenést dokazování i do řízení před Nejvyšším správním soudem, když opakovaně k důkazu navrhuje úřední záznamy o podání vysvětlení či zprávu o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období 2001 a 2002. Žalobkyně zdůrazňuje, že v průběhu daňového řízení až do vydání dodatečných platebních výměrů správce daně žádné úřední záznamy o podání vysvětlení jako důkazy nehodnotil. Pokud se stěžovatel odvolává úředních záznamů o podání vysvětlení, pořízených ve smyslu § 158 trestního řádu orgány činnými v trestním řízení, jde nejen o nepřípustnou novotu v řízení o kasační stížnosti, ale provedení takového důkazu je zcela nepřípustné; podání vysvětlení podle § 158 trestního řádu lze podle žalobkyně použít jen v trestním řízení, nikoliv tedy v řízení daňovém. Nepřípustnou novotou je i snaha stěžovatele odůvodnit neprovedení výslechu pana F. Sv., neboť takovou správní úvahu měly orgány poskytnout dříve a ne až v kasační stížnosti.

[16] Žalobkyně dále polemizuje s argumenty stěžovatele ohledně předvídatelnosti rozhodování správce daně. Pokud okolnosti rozhodné pro stanovení daně byly v předmětných (kontrolovaných zdaňovacích) obdobích u žalobkyně objektivně stejné (obdobné) jako u právního předchůdce žalobkyně, je zcela legitimní požadavek žalobkyně a krajského soudu, aby o těchto okolnostech bylo rozhodováno stejně. Výklad vycházející z právní jistoty žalobkyně není ani v rozporu s rovností ve vztahu k jiným daňovým subjektům – rovnost zde znamená, že ve vztahu ke všem daňovým subjektům nutno vycházet ze zásady předvídatelnosti práva; důležitým kritériem srovnatelnosti tu bude, zda u určitého subjektu již byla provedena daňová kontrola.

[17] Žalobkyně nesouhlasí ani s výkladem jednotlivých svědeckých výpovědí, která mají podle stěžovatele svědčit tomu, že třetí osoby uzavíraly obchodněprávní vztahy s žalobkyní z obavy o ztrátu zaměstnání. Nabízí soudu výpovědi, které svědčí o opaku.

[18] Vzhledem k výše uvedenému žalobkyně navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Spojení věcí

[19] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že všech pět žalob směřuje proti rozhodnutí téhož stěžovatele, která spolu skutkově souvisejí. Všechna totiž vycházejí z posouzení právní povahy vztahu osob jmenovaných v bodě [1] tohoto rozsudku, na straně jedné, a žalobkyní, na straně druhé. Proti těmto rozhodnutím žalobkyně uplatnila srovnatelné námitky, krajský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil, obdobné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech a vyjádření žalobkyně. Jsou proto splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s., a proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

V.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[20] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že se nemohl zabývat novými důkazy, které stěžovatel předložil teprve v řízení o kasační stížnosti (jedná se zejména o podání vysvětlení na Policii ČR, viz přílohy připojené ke spisu krajského soudu sp. zn. 10 Ca 61/2009). Z ustálené judikatury NSS jasně vyplývá, že vlastní výrok správního rozhodnutí nemůže přesvědčit o správnosti rozhodnutí, nebude-li řádně odůvodněn. Odůvodnění je shrnutím všech zjištěných skutečností odůvodňujících výrok rozhodnutí. Musí proto plně odpovídat skutečným výsledkům provedeného řízení. Eventuální nedostatky v odůvodnění svého rozhodnutí (jsou-li tam nějaké) proto stěžovatel nemůže sanovat vyjádřeními podanými v průběhu soudního řízení, v daném případě dokonce až v průběhu řízení o kasační stížnosti (viz k tomu přiměřeně rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003 - 58 a konstantní judikatura).

[21] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadené rozsudky v rozsahu a z důvodů v kasačních stížnostech uvedených, aniž by bral v potaz skutečnosti tvrzené stěžovatelem teprve v kasační stížnosti (viz bod [20] shora), shledal přitom však i vadu rozhodnutí krajského soudu, kterou se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[23] Soud nejprve stručně vymezuje právní rámec úpravy daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, ve kterém se nyní posuzovaná kauza pohybuje. Na dané případy je aplikovatelný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vždy ve znění pro příslušné zdaňovací období, a

co se týče doměření DPH, též zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, opět ve znění pro příslušné zdaňovací období.

[24] Soud se nejprve zabýval správností závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] (V.A.). Dále se soud zabýval, a to v mezích, které mu dává přezkoumatelná část rozsudků krajského soudu, posouzením otázky překvapivé změny rozhodování správce daně ve vztahu k žalobkyni, zde však shledal dílčí nepřezkoumatelnost rozsudků krajského soudu [V.B.; důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; konečně pak otázkou správnosti podřazení příjmů osob samostatně výdělečně činných § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních u příjmů [V.C.; důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

V.A.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele

[25] V zásadě platí, že krajský soud rozhoduje ve věci samé při jednání. Soudní řád správní obsahuje dvě výjimky, kdy lze rozhodnout ve věci samé i bez jednání. Jednak je to postup dle § 51 s. ř. s., který však byl v daných věcech vyloučen v důsledku nesouhlasu žalobkyně (viz replika žalobkyně vždy na č. l. 35 soudních spisů sp. zn. 10 Ca 60/2009, sp. zn. 10 Ca 61/2009, sp. zn. 10 Ca 62/2009, sp. zn. 10 Ca 63/2009), jednak postup dle § 76 odst. 1 s. ř. s., jak tomu bylo v tomto případě. Jednání je potřeba nařídít vždy, pokud soud provádí dokazování (§ 77 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně ve všech svých replikách k vyjádření stěžovatele uvedla, že hodlá navrhnout důkazy výslechy svědků, proto nesouhlasila s rozhodnutím bez nařízení jednání.

[26] Krajský soud k odpovídajícím žalobním bodům ve všech svých rozsudcích shodně uvedl, že napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Situace, kdy je možné rozhodnutí správního orgánu zrušit pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, nastává zpravidla tehdy, kdy odůvodnění v rozhodnutí zcela chybí, popř. chybí odůvodnění některých dílčích závěrů, jež správní orgán vedl ke konečnému rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2005, čj. 4 As 61/2004 - 66).

[27] Podle rozsudků krajského soudu k nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. mělo dojít zejména proto, že neprovedení výslechů dvou v žalobě uvedených svědků není v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele dostatečně odůvodněné (viz body [28] násl. níže); právní zjištění finančních orgánů se měla dle krajského soudu bez dostatečné argumentace odchýlit od dřívějšího náhledu správce daně na stejné právní vztahy, jejichž subjektem byl právní předchůdce žalobkyně (viz část V.B., body [38] násl. níže). Ani v jednom z těchto důvodů není možno dát krajskému soudu za pravdu.

[28] Předně nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že stěžovatel neodůvodnil skutečnost, že nebyl vyslechnut J. Š. a F. Sv.

[29] Podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno leží tedy na daňovém subjektu. Pouze správce daně ale rozhoduje, zda důkaz provede či nikoli, hodnotí také jeho věrohodnost. Eventuální neprovedení důkazu je nutno řádně odůvodnit [srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42; srov. též judikaturu ÚS, např. nález sp. zn. I. ÚS 55/01 ze dne 21. 3. 2002 (N 36/25 SbNU 279)].

[30] K osobě J. Š. stěžovatel na straně 8 - 9 všech svých rozhodnutí ve věci daně z příjmů (shodně s. 13 a 14 rozhodnutí stěžovatele ve věci DPH) uvedl, že ten vykonával práce v rostlinné výrobě (s odkazem na výkaz práce např. garanční prohlídku, prohrnování cesty, školení jeřábníků, setí GPS, navážení obilí k sečce, shrnutí kompostu, prosívání ve dne a prosívání v noci atd.), přičemž tento výkon práce nelze považovat za výkon samostatné výdělečné činnosti ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Současně stěžovatel připouští, že svědecká výpověď pana J. Š. nebyla provedena, ovšem proto, že jmenovaný byl v době daňové kontroly vážně nemocen a byl v nemocnici. Charakter jeho práce nicméně jasně vyplývá z jiných provedených důkazů, protože ani z tohoto důvodu nebylo třeba výslechem J. Š. provést; ostatně, jak stěžovatel uvádí, při jiném výkladu daňového řádu by nikdy nemohl správce daně důkazní řízení ukončit, třebaže již má dostatečný důkazní podklad pro své rozhodnutí, ať již proto, že některý důkazní prostředek dosud nebyl proveden, případně proto, že jiný důkazní prostředek by v budoucnu ještě mohl být získán. Takovéto odůvodnění je naprosto srozumitelné a přezkoumatelné.

[31] Co se týče neprovedení důkazu výsledkem F. Sv., stěžovatel k tomu uvedl, že tento důkaz neprovedl proto, že pan F. Sv. pracuje v jiném okrese, a tudíž by mu provedení svědecké výpovědi činilo značné obtíže. Navíc přijaté doklady od pana Sv. a vystavené doklady pro pana Sv. nebyly předmětem dodatečného vyměření daně. Správce daně totiž dospěl k závěru, že činnost F. Sv. byla výkonem samostatné výdělečné činnosti. Z tohoto důvodu se také jeho osobou správce daně ve zprávě o daňové kontrole blíže nezabýval, neboť z logiky věci vyplývá, že správce daně do zprávy o daňové kontrole uvádí jen ta kontrolní zjištění, která jsou podkladem pro dodatečné vyměření daně (s. 9 všech rozhodnutí stěžovatele ve věci daně z příjmů a s. 14 - 15 rozhodnutí ve věci DPH). I toto odůvodnění je naprosto srozumitelné a přezkoumatelné. Nad rámec toho je nutno upozornit, že judikatura NSS akcentuje povinnost provést výslechy těch osob, se kterými měl účastník řízení podle závěru učiněného správním orgánem uzavřít zastřený pracovněprávní vztah (viz rozsudek ze dne 18. 12. 2003, čj. 6 A 45/2001 - 31, publ. pod č. 157/2004 Sb. NSS, právní věta II), nikoliv snad všech osob, jejichž činnost byla předmětem daňové kontroly, z jejich činnosti však nakonec daň plátcí doměřena nebyla.

[32] Krajský soud dále uvádí, že stěžovatel dostatečně nevysvětlil, v jakém rozsahu F. Sv. vykonával práce pro žalobkyni a v jakém pro třetí osoby. Přitom některé další osoby (jejichž činnost nebyla považována za podnikání) zajišťovaly prohrnování sněhu pro obce. V odůvodnění napadených rozhodnutí není proto podle krajského soudu dostatečně konkretizováno odkazem na skutkové podklady, proč činnost F. Sv. je činností osoby samostatně výdělečně činné. K tomuto stěžovatel v napadených rozhodnutích uvedl, že právní vztah mezi žalobkyní a F. Sv. byl hodnocen odlišně od právních vztahů žalobkyně

s dalšími osobami. Jakkoliv byla povaha činnosti F. Sv. obdobná povaze činnosti třetích osob pro žalobkyni, F. Sv. poskytoval služby i pro jiné subjekty, svou činnost vskutku vykonával nezávisle na jedné osobě, která by mu určovala, kdy, komu a jaké práce provede. Proto jím vykonávaná činnost nevykazovala znaky vztahu obdobnému dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (s. 9 rozhodnutí stěžovatele ve věcech daně z příjmů; s. 14 - 15 rozhodnutí ve věci DPH).

[33] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem potud, že by bylo s ohledem na přesvědčivost stěžovatelova rozhodnutí ideální, aby stěžovatel ve svých rozhodnutích konkrétně odkázal, z jakých skutkových podkladů obsažených ve správním spise dospěl k závěru, že činnost F. Sv. byla dostatečně odlišná od činnosti třetích osob. Pro věc je nicméně určující, že závěr stěžovatele vskutku z jím provedených důkazů vyplývá. Otázka srovnatelnosti činnosti pana F. Sv. a jeho aktivit ve vztahu k třetím subjektům byla opakovaně předmětem daňového řízení. Např. z protokolu o ústním jednání před správcem daně ze dne 15. 7. 2008, čj. 53507/08/086930/2560, vyplývá, že tato otázka byla předmětem opakovaných dotazů ze strany žalobkyně na správce daně; správce daně k tomu uvedl, že F. Sv. poskytoval služby odvozu fekálií a odpadních vod i pro jiné subjekty, stejně jako jejich následnou aplikaci na pole a komposty (s. 8 cit. protokolu). Dále správce daně upozornil žalobkyni též na 10 faktur vystavených F. Sv. pro obec Deštnou a 8 faktur za prohrnování komunikací pro obec Rosičku (s. 10 tamtéž). Závěr stěžovatele, podle něhož nebylo třeba uvést závěry ohledně F. Sv. ve zprávě o daňové kontrole (s. 9 všech rozhodnutí stěžovatele ve věci daně z příjmů a s. 14 - 15 rozhodnutí ve věci DPH, blíže k tomu viz bod [31] shora), je pak již naprosto korektní.

[34] Nad rámec úvah krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele nutno v zájmu procesní efektivity upozornit, že krajský soud evidentně vyšel též z nesprávného právního názoru. Pokud by totiž snad byl závěr stěžovatele ohledně posouzení povahy činnosti F. Sv. nesprávný, a i u tohoto subjektu měl být jeho vztah se žalobkyní posouzen jako vztah svou povahou pracovněprávní, nemohlo by to vést k závěru o nezákonnosti rozhodnutí správce daně a stěžovatele, protože tito nesprávně (neboť v částce nižší) stanovili daňovou povinnost žalobkyně. Pro posouzení správnosti rozhodnutí správce daně a stěžovatele není podstatné srovnání povahy činností osob, pro které byla doměřena daň žalobkyni, na straně jedné, a osob, z jejichž činnosti daň doměřena nebyla, na straně druhé. Takováto teze naznačená rozsudky krajského soudu je naprosto nesprávná.

[35] Pro zrušení rozhodnutí stěžovatele by byla určující jen ta skutečnost, že vyměření daně bylo nezákonné proto, že byla nesprávně posouzena povaha činnosti kterékoliv z těch osob, jejichž činnost důvodem pro vyměření daně byla. Eventuální provedení dalšího dokazování ohledně činnosti F. Sv. by mohlo přinést pouze tři závěry. Za prvé, mohlo by jím být snad zjištění, že tu existovala další osoba, pro jejíž činnost měla být daň doměřena, resp. že povaha činnosti takovéto osoby byla nesprávně posouzena správcem daně. Takovéto eventuální pochybení správce daně by však šlo samozřejmě ve prospěch žalobkyně. Za druhé, mohlo by jím být samozřejmě též zjištění, že činnost F. Sv. pro žalobkyni byla posouzena správně. Ani to by však pro posouzení ostatních formálně obchodních vztahů žalobkyně s dalšími osobami nic relevantního nepřineslo. A konečně by jím mohlo být též zjištění, ve které pravděpodobně doufá žalobkyně, totiž že povaha

činnosti F. Sv. pro žalobkyni byla posouzena správně, přičemž tato povaha je srovnatelná s povahou činnosti ostatních osob pro žalobkyni, které naopak byly posouzeny nesprávně. V takovémto případě by však byla rozhodnutí stěžovatele nezákonná nikoliv z toho důvodu, že činnost F. Sv. byla posouzena jinak. Rozhodnutí stěžovatele by byla nezákonná jednoduše proto, že by byla důsledkem aplikace nesprávného kritéria posouzení činnosti těch osob, které byly vzaty v potaz při doměření daně (pro jejich výčet viz bod [1] shora). Důkaz zjišťováním přesné povahy činnosti F. Sv. pro žalobkyni by však byl i v takovémto případě nadbytečný, neboť rozhodující by zde bylo nesprávné posouzení činnosti osob vyjmenovaných v bodě [1] shora, nikoliv správné posouzení činnosti pana F. Sv..

[36] Jsou-li úvahy naznačené v předchozím bodě aplikovány na nyní posuzované věci, není podstatné, jaký časový rozsah vyžadovala činnost F. Sv. ve vztahu k osobám odlišným od žalobkyně ve srovnání s dalšími fyzickými osobami, jejichž činnost pro třetí osoby správce daně – na rozdíl od činnosti F. Sv. – neshledal relevantní. Podstatné je jen to, jaký má obecně význam pro posouzení právní povahy činnosti takovýchto osob skutečnost, že některé z nich vykonávaly též určité aktivity pro osoby odlišné od žalobkyně (viz k tomu bod [70] níže).

[37] Z uvedeného plyne, že neprovedení výsledku dvou svědků je v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zcela srozumitelně a dostatečně ospravedlněno. Pro pořádek nutno dodat, že i kdyby tomu snad takto nebylo, resp. pokud by snad krajský soud nesouhlasil se závěrem stěžovatele, že v daném případě provedení výsledku obou svědků nebo jednoho z nich nebylo třeba, nebyl by ani v takovémto případě důvod pro postup podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., případně podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (o posléze uvedený důvod nicméně krajský soud své rozhodnutí neopřel). Správní soudnictví totiž vychází z koncepce tzv. plné jurisdikce, tzn. že správní soudy mohou zopakovat dokazování nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Správní rozhodnutí lze v tomto kontextu zrušit z důvodu dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ovšem jen tehdy, pokud by bylo nezbytné rozsáhlé a zásadní doplnění skutkového stavu zjištěného správním orgánem, jež by přesahovalo možný rámec dokazování před správním soudem (viz rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2008, čj. 6 As 11/2007 - 77). Krajský soud totiž musí vždy při doplňování dokazování zvážit míru, s jakou tak činí, aby nenahrazoval činnost správního orgánu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89). V daném případě by provedení výsledku dvou svědků, pokud by snad krajský soud jeho potřebnost shledal, jistě překročením této míry nebylo. Pokud tedy snad krajský soud vskutku zvažoval, že provedení těchto důkazů bylo namístě, neboť mohly být pro věc samu podstatné, měl provést jednání, k němuž by svědky předvolal a vyslechl je. Teprve pokud by doplnění dokazování soudem vskutku zpochybnilo závěry žalobou napadených rozhodnutí o irelevantnosti těchto výsledků pro vyměření daňové povinnosti, bylo by třeba rozhodnutí stěžovatele zrušit.

V.B.

Odlišný přístup správce daně v obdobných případech

[38] Dalším z důvodů rozsudků je, že správce daně shodné právní skutečnosti neposuzuje stejným způsobem. Krajský soud vzal jako mezi stranami nespornou

skutečnost, že žalobkyně pouze pokračovala při „zaměstnávání osob samostatně výdělečně činných“ v praxi svého právního předchůdce Zemědělského družstva Deštná. Zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti bylo přitom předmětem kontroly právě u Zemědělského družstva Deštná. I tato skutečnost má být podle krajského soudu mezi stranami nesporná. Přitom předchozí kontrola neshledala žádné závady, přestože osoby samostatně výdělečně činné vykonávaly pro právního předchůdce žalobkyně v podstatě tytéž práce. S odkazem na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2007, čj. 8 Afs 32/2006 - 72, k tomu krajský soud uzavřel, že jestliže se právní hodnocení odchýlilo od dříve jimi aprobevaného náhledu na konkrétní právní vztahy, pak takový přístup není v souladu s ústavními principy, přestože nemusí být vyloučeno, že původní právní názor nemusel být správný.

[39] Nejvyšší správní soud k tomu především podotýká, že o formulaci takového právního názoru by bylo lze uvažovat teprve tehdy, pokud by bylo postaveno najisto, že se správce daně vskutku v průběhu předchozí daňové kontroly vyjádřil k otázce daňových dopadů činnosti osob samostatně výdělečně činných pro žalobkyni, resp. jejího právního předchůdce. Rozhodné pro založení dobré víry v konzistentní rozhodování správce daně by tedy bylo to, zda správce daně při předchozí daňové kontrole hodnotil pohledem daňového práva činnost třinácti osob vyjmenovaných v bodě [1] pro žalobkyni, eventuálně hodnotil sice činnost jiných osob, ovšem činnost, která byla srovnatelná s činností shora uvedených třinácti osob. Na tomto žádná shoda mezi stranami nebyla. Krajský soud však v tomto směru žádné dokazování neprováděl a ostatně žádné dokazování s ohledem na průběh řízení ani provádět nemohl.

[40] Obecně by jistě bylo absurdní, aby v důsledku toho, že v průběhu daňové kontroly za určité zdaňovací období nevzejdou pochybnosti o správnosti určení výše daňové povinnosti, bylo nepřípustné doměření daně za pozdější zdaňovací období na základě jiné daňové kontroly, a to jen proto, že v průběhu předešlé daňové kontroly správce daně neučinil určité skutkové zjištění, které učinil teprve v průběhu kontroly pozdější. Nejvyšší správní soud se shoduje s právním názorem stěžovatele, že správce daně v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provádí kontrolu správnosti odvodu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za své zaměstnance. Zásadně proto správce daně kontroluje správnost odvedených záloh na daň pouze u těch poplatníků, které zaměstnavatel deklaruje jako své zaměstnance ve smyslu § 38j zákona o daních z příjmů (v relevantním znění pro jednotlivá zdaňovací období). Při běžné kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti proto správce daně neprověřuje deklarované dodavatelsko odběratelské vztahy, které nejsou nominálně vykazovány plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 téhož zákona.

[41] Má proto plnou pravdu stěžovatel, pokud tvrdí, že shledal-li správce daně správnost odvodu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedeného plátcem za zaměstnance A, B a C (neboť tyto písemnosti při kontrole prověřil), jistě z toho nelze dovodit, že se plátec choval řádně i ve všech ostatních vztazích, např. ke svým obchodním partnerům X, Y a Z. Správce daně provedenou kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků proto nedeklaruje, že v kontrolovaném období se žalobkyně neměla i ve vztahu k jiným osobám chovat jako ke svým zaměstnancům. K tomu by musel správce daně učinit odpovídající šetření; v kasační stížnosti stěžovatel

tvrdí, že takové šetření neproběhlo, protože správce daně neměl při kontrole provedené dne 18. 2. 2003 povědomost o tom, že existuje podezření, že takové poměry by mohly u předchůdce žalobkyně panovat.

[42] Mezi žalobkyní a stěžovatelem bylo nesporné toliko to, že v roce 2003 proběhla u právního předchůdce žalobkyně, Zemědělského družstva Deštná, kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2001 a 2002, kde nebyly zjištěny žádné závady s vlivem na výši daně z příjmů ze závislé činnosti. V řízení před krajským soudem však nebylo nesporné, zda se správce daně v předchozím řízení v roce 2003 nějakým způsobem vyjádřil k žalobkyní deklarovaným dodavatelsko-odběratelským vztahům, např. zda ohledně těchto vztahů učinil nějaké šetření, jak je naznačeno v bodě [41] shora. Jestliže krajský soud (snad) vychází ve svém rozsudku z předpokladu, že se správce daně nějakým způsobem vyjádřil k daňovým dopadům činnosti osob samostatně výdělečně činných pro žalobkyni, opírá důvod svých rozhodnutí o skutečnosti v řízení před soudem nezjišťované. Jeho rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 109 odst. 3 s. ř. s.)

[43] Není ani pravdou, že by uvedenou otázku rozhodnutí stěžovatele opominula. Stěžovatel ve všech rozhodnutích mj. uvedl, že při hodnocení důkazů v konkrétním daňovém řízení nemůže správce daně brát v úvahu i závěry z daňových řízení uskutečněných v minulosti, a není ani možné, aby závěr, k němuž správce daně dospěje v novém daňovém řízení, byl opřen o hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení dřívějším za jiné zdaňovací období, popřípadě dokonce za platnosti jiných právních předpisů (s. 11 všech rozhodnutí stěžovatele ve věci daně z příjmů, s. 16 - 17 rozhodnutí ve věci DPH). Ani v tomto bodě tedy nejsou rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelná, byť jejich právní závěr bude dle okolností (pokud se snad v dalším řízení prokáží skutečnosti uvedené v bodě [39] shora) třeba korigovat (viz dále body [44] násl.).

[44] Nad rámec nezbytně nutného je třeba upozornit též na to, že odkaz krajského soudu na rozsudek NSS čj. 8 Afs 32/2006 - 72 (cit. v bodě [38] shora) i následná polemika stěžovatele s aplikovatelností tohoto rozsudku je zavádějící. Z cit. rozsudku totiž nic z toho, co krajský soud ve svém odůvodnění uvedl, neplyne. Nejvyšší správní soud se totiž v tomto rozsudku věnoval konzistenci rozhodování správce daně jen na okraj, když uvedl, že z „ústavních principů právní jistoty, předvídatelnosti práva a rovného přístupu k subjektům právních vztahů vyplývá požadavek, aby správní orgány posuzovaly shodné právní skutečnosti shodným způsobem.“ Současně ovšem tento závěr podmínil následující výhradou: „[p]okud by byl závěr správce daně zcela zřejmě v rozporu se zákonem, nebyl by samozřejmě povinen ani oprávněn tento závěr opakovat [...]“ (zvýraznění doplněno). Z této pasáže tedy vyplývá v podstatě přesný opak toho, co z cit. rozsudku vyvodil krajský soud a žalobkyně. Vyplývá z něj jasně možnost změnit rozhodování správce daně ve vztahu ke stejnému daňovému subjektu v průběhu času.

[45] Ve stejném smyslu ostatně vyznívá též stěžovatelem i žalobkyní citovaný a analyzovaný rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2006, čj. 2 Afs 14/2006 - 55 (srov. zejména následující pasáž: „byla-li praxe správce daně při posuzování průkaznosti stěžovatelem tvrzených zdanitelných plnění v letech 1995 a 1996 ke stěžovateli benevolentnější, nelze takovýto postup správce daně považovat za správný a zákonný. Stěžovatel se na něj proto

nemůže odvolávat. Nemůže navíc v daném případě poukazovat ani na legitimnost svého tehdejšího očekávání, že správce daně bude i v roce 1998 nadále na stěžovatele stejně (nezákonně) benevolentní jako v letech 1995 a 1996 [...] Poukaz na jednání opírající se o legitimní očekávání totiž může mít relevanci pouze tehdy, jednala-li dotyčná osoba určitým způsobem proto, že se se zřetelem ke všem rozhodným skutečnostem mohla domnívat, že postupuje v souladu se zákonem.“).

[46] Ve světle zásady rovného zacházení se stejnými situacemi se jeví jako absurdní teze dovozovaná žalobkyní ve vyjádření ke kasační stížnosti, kterou se žalobkyně snaží brojit ve prospěch závěru krajského soudu. Podle žalobkyně totiž výklad vycházející z toho, že žádná další daňová kontrola nesmí dospět k odlišným právním a skutkovým závěrům, není ani v rozporu s rovností ve vztahu k jiným daňovým subjektům. Rovnost, jak ji chápe žalobkyně, má prý totiž v podstatě znamenat, že rovně budou chráněny všechny daňové subjekty, u kterých za podobných podmínek daňová kontrola v minulosti proběhla. Takovýto závěr je nejen naprosto absurdní, ale ignoruje též podstatu zákazu odlišného rozhodování skutkově a právně srovnatelných věcí, který má v ústavní rovině základ v zákazu svévolného a překvapivého rozhodování. Právě požadavek stejného rozhodování o podobných případech by měl směřovat k vyloučení svévole při rozhodování; současně však tento požadavek v žádném případě neznamená mechanické setrvání na zjevně nesprávném právním hodnocení určité skutkové či právní otázky v minulosti. Závěr spočívající v nemožnosti změny právního názoru ve vztahu k témuž účastníkovi (právě k tomu pravděpodobně směřuje argumentace žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti) by v podstatě znamenal naprostou rigiditu interpretace práva, rigiditu založenou čistě mechanicky na nejstarším rozhodnutí, a to bez ohledu na tam obsažený eventuálně nesprávný výklad práva nebo nesprávné hodnocení faktů (srov. k tomu přiměřeně rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 As 39/2009 - 88, body 17 - 20).

[47] Tyto úvahy mají plnou podporu též v judikatuře Ústavního soudu. Ta mj. uvedla, že ke znakům právního státu neoddělitelně patří princip právní jistoty a z něj plynoucí princip ochrany oprávněné důvěry v právo, „*který jako stěžejní znak a předpoklad právního státu v sobě implikuje především efektivní ochranu práv všech právních subjektů ve stejných případech shodným způsobem a předvídatelnost postupu státu a jeho orgánů. Z postulátu oprávněné důvěry v daný právní řád a totožný postup orgánů veřejné moci ve skutkově a právně identických kauzách, kdy subjekty práv oprávněně očekávají, že v této důvěře nebudou zklamány, nevyplývá sice kategorická neměnnost výkladu či aplikace práva, nýbrž ten požadavek, aby tato změna byla s ohledem na konkrétní okolnosti, jako je kupř. objektivní vývoj společenských podmínek dotýkající se daných skutkových situací [...], předvídatelná, nebo případně nepředvídatelná změna výkladu v době jejího uskutečnění byla transparentně odůvodněna a opírala se o akceptovatelné racionální a objektivní důvody, které přirozeně reagují i na právní vývoje předtím v rozhodovací praxi stran té které právní otázky uplatňované [...]. Pouze takto transparentně vyložené myšlenkové operace, odůvodňující divergentní postup nezávislého soudu, resp. soudce, vylučují, v rámci lidsky dostupných možností, libovůli při aplikaci práva“ [nález sp. zn. III. ÚS 252/04 ze dne 25. 1. 2005 (N 16/36 SbNU 173), zvýraznění doplněno].*

V.C.

Správnost podřazení příjmů osob samostatně výdělečně činných normě zakotvené § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních u příjmů

[48] Krajský soud konečně odkazuje na judikaturu NSS a dovozuje, že nejsou dány předpoklady subsumpce pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. S těmito závěry stěžovatel detailně polemizuje.

[49] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu pro pořádek především zdůrazňuje, že tyto důvody zrušení rozhodnutí stěžovatele neumožnily samy o sobě krajskému soudu postup podle § 76 odst. 1 s. ř. s., tedy zrušení napadených rozhodnutí bez nařízení jednání (srov. k tomu blíže [26] shora).

[50] Nejvyšší správní soud v této části nejprve (V.C.1.) shrnuje svou judikaturu, z níž, byť nesprávně, vycházel i krajský soud. Dále pak Nejvyšší správní soud zvážil, zda ze spisového materiálu vskutku vyplývá skutečnost dobrovolného uzavření obchodních vztahů se žalobkyní (V.C.2.). Konečně je pak diskutována správnost subsumpce pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve světle dalších skutkových zjištění správce daně a stěžovatele (V.C.3.).

V.C.1.

Dosavadní stav judikatury k výkladu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

[51] Krajský soud ve svých stručných úvahách vyšel především z rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2004, čj. 2 Afs 62/2004 - 70 (publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS), který podal zásadní výklad pojmu závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a 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. V tomto rozsudku NSS mj. odkázal na svou dřívější judikaturu, podle níž pojem „závislá činnost“ ve smyslu zákona o daních z příjmů „*není totožný s pracovněprávním pojmem "závislá práce" (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž 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]. Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti vznik příjmu zakládající“.*

[52] Zákon tedy vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Podle NSS v cit. věci čj. 2 Afs 62/2004 - 70 „[v]ymezení zákonného termínu "závislá činnost" [...] 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 pokud 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, jestliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je 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.).“

[53] Judikatura v návaznosti na cit. rozsudek čj. 2 Afs 62/2004 - 70 brala v potaz např. to, že formálně uzavřené obchodní smlouvy o dílo nebyly sjednány k vymezení určitého konkrétního díla, ale k neomezenému pracovnímu výkonu různých činností, např. výkopových a přidavačských prací, obkladačských prací, tesařských a zednických prací apod.; že smlouvy byly uzavřeny na určitou dobu, ale dodatky byly bez přerušení prodlužovány na další období atd. (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2006, čj. 7 Afs 143/2005 - 67, ve věci *Stavební firmy JURMAN, ZELENKA spol. s r. o.*). Ovšem ani to, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě bez dalšího neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost. Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti a spokojenosti nebo i z toho důvodu, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner. To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost (rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005 - 69). Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. Významné bude v tomto kontextu též zvážit, zda zaměstnavatel např. přiměl k uzavření obchodních smluv druhou smluvní stranu za pomoci ekonomického nátlaku, zneužitím její faktické ekonomické závislosti, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít (takto rozsudek ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008 - 97, ve věci *LICHNA TRADE CZ, s. r. o.*).

[54] Nutno jen na okraj konstatovat, že ústavnost aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu na srovnatelné případy uzavírání obchodních smluv s osobami, které jsou fakticky zaměstnanci, potvrdil ve své judikatuře opakovaně též Ústavní soud (srov. např. velmi detailní usnesení sp. zn. III. ÚS 697/07 ze dne 14. 2. 2008 ve věci *Stavební firmy JURMAN, ZELENKA*, odmítající ústavní stížnost proti rozsudku NSS cit. v bodě [53] shora).

V.C.2.

Prokázání okolností souvisejících se sjednáním obchodních vztahů

[55] Ve smyslu uvedené judikatury vykládající § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je vskutku významná otázka dobrovolnosti sjednání obchodněprávního vztahu (srov. též v bodě [53] cit. rozhodnutí ve věci *LICHNA TRADE CZ*). Zde krajský soud cituje svědka M., který prý žádný nátlak při uzavírání obchodní smlouvy nepociťoval.

Proto krajský soud dovozuje, že ze spisu nevyplývá úsudek stěžovatele, že si osoby samostatně výdělečně činné nemohly samy určit charakter spolupráce se žalobkyní, tedy svobodně vybrat obchodní nebo pracovněprávní vztah. Naproti tomu stěžovatel cituje příkladmo vysvětlení tří svědků, „osob samostatně výdělečně činných“, kteří uvádí opak. Rozhodnutí stěžovatele se k této otázce vyjadřují detailně, a podávají příklady výpovědí jednotlivých svědků, ze kterých se vyvozuje nedobrovolnosti sjednání obchodního vztahu (viz s. 15 rozhodnutí na rok 2004, 2006 a 2007; s. 15 - 16 rozhodnutí za rok 2005; s. 20 rozhodnutí ve věci DPH).

[56] Ze správního spisu vyplývá následující. Svědek S. M., který u žalobkyně prováděl krmení hospodářských zvířat, vypověděl, že si „*živnosták* *zařizoval kvůli tomu, že se to tady začalo dělat*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 2. 11. 2007, s. 3). Obdobně svědek T. H., u žalobkyně jako ošetřovatel rostlin a hnojic, uvádí, že když „*se vrátil z vojny, tak šel automaticky na živnosták, v roce 1995*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 1. 11. 2007, s. 3, zvýraznění doplněno). Svědek Z. L., u žalobkyně jako krmič dobytka, uvedl, že mu žalobkyně nabídla, že ho „*vemou jako podnikatele*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 1. 11. 2007, s. 3). Svědek J. P., který u žalobkyně navážel stelivo a vyvážel chlévskou mrvu, vypověděl, že byl „*u zemědělského družstva od roku 1981 a v roce 1993 z nás udělali podnikatele. Když skončilo hospodařit družstvo, tak jsme přešli automaticky do Agry*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 2. 11. 2007, s. 3, zvýraznění doplněno). Na další otázku pak mj. uvedl, že spolupráci se žalobkyní zahájil na základě dohody (tamtéž). Pokud však žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti akcentuje právě tuto pasáž jeho výpovědi, nutno upozornit, že svědek zde hovoří o navázání spolupráce se žalobkyní, zatímco k předchozí otázce správce daně jasně říká, že podnikatele z nich udělali, když hovoří o právním předchůdci žalobkyně. Cenu svých služeb dle svých slov svědek P. vůbec neznal, byla stanovena asi podle ceníku, ale neví, a ani nechce „*vědět*“ (s. 5 tamtéž), s tím, že zdůrazňuje, že oni nejsou „*ti praví podnikatelé, my jsme malinký*“ (s. 6 tamtéž). Svědek F. K. byl nejprve zaměstnán u družstva, pak „*přešel na podnikání v družstvu a přešel plynule do Agry*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 2. 11. 2007, s. 3). Poměrně lapidárně celou věc hodnotil svědek K. st., který chtěl být u žalobkyně zaměstnán jako traktorista, ale žalobkyně měla „*podmínku, že budu na živnosták, tak jsem si ho musel zařídit, protože jsem skončil v sodovkárně a sháněl si novou práci*“ (doplnil pak, že se to stalo v roce 2000, protokol správce daně o ústním jednání ze dne 1. 11. 2007, s. 3). Co se týče nájmu traktoru, K. st. uvedl: „*Když jsem chtěl dělat, tak jsem si musel vzít traktor do pronájmu, co mi zbývalo*“ (tamtéž, s. 4). V obdobném duchu hovoří svědek K. D., podle něhož „*museli podnikat nebo odejít. Živnostenský list nám zařídili sami* [roz. právní předchůdce žalobkyně] ... *Kdo chtěl dělat do Agry, musel jako podnikatel, jinak to nešlo a musel odejít*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 1. 11. 2007, s. 3). Pouze svědek F. M. který u žalobkyně prováděl polní práce, vypověděl, že byl u Družstva Deštná od roku 1973 „*do té doby než začalo podnikání. Plynule jsme přešli z družstva na Agru. Tady vedení podniku zjistilo, chtěli, abychom si vzali stroje do nájmu. Nebylo to nátlakem a vzali jsme si stroje do nájmu, byla schůze jestli bysme do toho šli, zařídili si živnostáky a pracovali jako podnikatelé*“ (protokol správce daně o ústním jednání ze dne 2. 11. 2007, s. 3).

[57] Z příkladů podaných v předchozím bodě plyne, že někteří svědci hovořili přímo o nátlaku (D., K.), ostatní hovoří o tomto procesu jako o určité formě automaticnosti,

která běžela nezávisle na nich, mimo ně a které se museli přizpůsobit (viz typicky P. „udělali z nás podnikatele“). Pouze jediný svědek F. M., o kterém se také zmiňuje krajský soud, výslovně odmítá, že by jednal pod nátlakem; jeho výpověď je však jednak spíše výjimkou v jinak poměrně jednoznačném kontextu výpovědí jeho kolegů, jednak jeho tvrzení o neexistenci nátlaku evidentně směřuje nikoliv k samotnému započetí podnikání, ale k převzetí strojů do nájmu osobami samostatně výdělečně činnými jako nájemci.

[58] Není proto správný závěr krajského soudu, podle něhož z výpovědí svědků nevyplývá absence skutečného a dobrovolného souhlasu obou stran s navázáním podnikatelského právního vztahu.

V.C.3.

Posouzení obsahu právních vztahů mezi žalobkyní a osobami samostatně výdělečně činnými ze strany krajského soudu

[59] Podle krajského soudu stěžovatel nesprávně podřadil příjmy osob samostatně výdělečně činných ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V souzené záležitosti nešlo typicky o pronájem pracovní síly, protože osoby samostatně výdělečně činné měly stroje, případně nástroje pronajaty od žalobkyně, a byly povinny platit nájemné. Z obsahu spisu je rovněž zřejmé, že činnost těchto osob byla odměňována vyššími úplatami než v případě pracovníků žalobkyně. Jestliže některé z osob samostatně výdělečně činných vykonávaly činnosti též pro jiné subjekty, mohly tak dle krajského soudu činit všechny tyto osoby, když žalobkyně ani jiné okolnosti jim v tom nebránily.

[60] S tímto závěrem krajského soudu stěžovatel velmi detailně polemizuje. Rozhodným znakem závislé činnosti je dle judikatury NSS skutečnost, že uvedená činnost není vykonávána zcela nezávisle, tj. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí. 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. K uzavření právního vztahu by mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje (s odkazem na judikaturu NSS analyzovanou shora v části V.C.1.). V uvedeném případě skutečnost, že práce byla zadávána na základě příkazů plátce, potvrdil i jednatel žalobkyně pan Zdeněk Sviták do protokolu o ústním jednání ze dne 14. 7. 2007. Tato skutečnost vyplývá též ze svědeckých výpovědí i povahy vykonávané činnosti. Nezpochybnitelná je dlouhodobost vztahu. Při hodnocení vykonávaných prací přihlédl správce daně ke skutečnosti, že fyzickým osobám byly zasílány fakturované částky na účet žalobkyně (plátce daně), nikoliv účet samotných osob vykonávajících práci. Odpovědnost za výsledky práce nesla také žalobkyně. Vzájemné vztahy byly uzavřeny na návrh žalobkyně a „živnostníci“ na uvedený způsob spolupráce přistoupili pouze z obavy o ztrátu „zaměstnání“ (zde stěžovatel cituje výpovědi svědků – k této otázce viz část V.C.2.).

[61] Skutečnost, že činnost dotčených osob byla odměňována vyššími úplatami než v případě zaměstnanců žalobkyně, nemůže vést dle stěžovatele k závěru, že uzavření

obchodních vztahů bylo v zájmu obou stran. Zaměstnavatel hradí za zaměstnance pojistné na sociální a zdravotní pojištění ve výši 36 % zaměstnancovy mzdy. Podnikatel však platby na pojistné hradí sám. Mzdy pracovníků by tedy musely být vyšší minimálně o 36 %, aby se pro ně jevily jako výhodnější. Nutno vzít v potaz též nároky v době nemoci a nároky na dovolenou. Obchodní partner na rozdíl od zaměstnance nemá nárok na placenou dovolenou. Naopak žalobkyně v takovémto případě získá levnou pracovní sílu (bez výše zmíněných 36 % pojistného a bez nároku na placenou dovolenou) a tím i daleko vyšší konkurenceschopnost svých výrobků na trhu. Její konkurenti, kteří dodržují platné právní předpisy, mají tímto způsobem ztíženou situaci na trhu, neboť do ceny výrobků musí promítnout i zvýšené náklady na pracovní sílu. Uzavření obchodních vztahů namísto vztahů pracovněprávních znevýhodnilo osoby dodávající práci též zejména co se týče jejich postavení v budoucnosti.

[62] K závěru krajského soudu, že v dané věci nešlo o typický pronájem pracovní síly, protože osoby samostatně výdělečně činné měly stroje a nástroje pronajaty od žalobkyně, uvádí stěžovatel následující. Především dle něj nelze přehlédnout, že smlouvy o pronájmu byly sice uzavřeny, ovšem za situace, kdy veškerá fakturace probíhala prostřednictvím jednoho účtu, přičemž účetnictví jednotlivým osobám vedla účetní žalobkyně. To opět odpovídá tomu, že smluvní vztah jen zastíral vztah skutečný, tedy odpovídající zaměstnaneckému poměru. Samotný způsob vedení účetnictví má pak charakter vnitropodnikového účetnictví (ostatně pojem „vnitrobanka“ použili svědkové i ve svých výpovědích), které je ve větších podnikatelských subjektech běžné.

[63] Stěžovatel upozorňuje, že všechny osoby, u kterých byl výkon práce hodnocen jako výkon závislé činnosti, vykonávaly práci pouze pro žalobkyni. Výjimku tvoří tři osoby, které jediné dosahovaly příjmů i z činností pro jiné subjekty, avšak jednalo se o činnosti minimálního rozsahu (co do výše odměn i času, výhradně sezónního a příležitostného charakteru).

[64] Žalobkyně s tímto rovněž detailně polemizuje. Stěžovatel podle ní bagatelizuje odměny vyplácené žalobkyní jednotlivým osobám – např. u K. D. se odměna pohybovala v průměru 60 000 Kč měsíčně. Žalobkyně tedy vyplácela fyzickým osobám výrazně vyšší částky než svým zaměstnancům. Není ani pravda, že by účetnictví všem osobám vedla žalobkyně, respektive její účetní. Panu K. H. ml. totiž vedla účetnictví jeho matka, panu K. Hu. st. jeho manželka, panu T. H. jeho otec, panu J. Š. jeho manželka, panu F. S. zprvu účetní žalobkyně a poté také jiná osoba. Je na svobodném uvážení každé z osob, které s žalobkyní spolupracovali, komu svěří vedení svého účetnictví. U žalobkyně se v žádném případě nejednalo o vnitropodnikové účetnictví, ale o pouhou evidenci přijatých plateb a výdajů jednotlivých živnostníků.

[65] Nejvyšší správní soud k uvedenému zvážil následující.

[66] Především není jasné, jakým způsobem má podporovat závěr krajského soudu skutečnost, že osoby samostatně výdělečně činné si pronajímaly od žalobkyně též traktory, stroje a jednotlivá zařízení. V posouzení závislosti těchto osob na žalobkyni tato skutečnost nemůže hrát žádnou roli. Čistě obecně, nezávisle na nyní posuzované věci, lze *ad absurdum* ve stejném duchu argumentovat, že závislost například pokladní

v supermarketu, která by pracovala dlouhodobě jako osoba samostatně výdělečně činná, na jejím „obchodním partnerovi“ – supermarketu – bude menší v situaci, kdy si bude od svého „obchodního partnera“ „pronajímat“ pokladnu. Logika rozhodnutí krajského osudu vede přesně k těmto závěrům, a je proto nesprávná. Skutečnost, že osoby samostatně výdělečně činné v nyní posuzovaném případě nebyly v závislém postavení vůči žalobkyni, nemůže být odvozována od toho, že používaly stroje ve vlastnictví žalobkyně na základě nájemního vztahu. Svou roli by naopak za určitých okolností mohlo hrát, že by takovéto osoby pracovaly s vlastními pracovními prostředky (stroje a zařízení, traktory atd.), na svoje náklady by do nich samy pořizovaly pohonné hmoty nebo olej, tyto všechny náklady pak eventuálně řádně promítly do fakturace (srov. k tomu rozsudek čj. 2 Afs 173/2005 - 69, cit. v bodě [53] shora), na nic takového však krajský soud neupozornil.

[67] Krajský soud dále zváží argumentaci uvedenou v žalobách, totiž polemiku s posouzením právního významu „vnitrobanky“ žalobkyně a toho, že většinu účetních operací osob samostatně výdělečně činných prováděla zaměstnankyně žalobkyně. Protože se tohoto žalobního bodu krajský soud nijak nedotkl, bylo by předčasné, aby se zdejší soud vyjadřoval k bohaté argumentaci uvedené v kasační stížnosti, zdůrazňující, že fakturace probíhala prostřednictvím jednoho účtu, přičemž účetnictví jednotlivým osobám vedla účetní žalobkyně. Ze stejného důvodu není možno se vyjádřit ani k obdobně bohaté protiargumentaci žalobkyně obsaženou v jejích vyjádřeních.

[68] Krajský soud dle svých slov aplikoval judikaturu NSS. Stranou jeho pozornosti však zcela zůstalo, že ve všech případech šlo o práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele, že ve všech případech se jednalo o činnost dlouhodobou. Osoby samostatně výdělečně činné nenesly ve vztahu k třetím osobám za svou činnost žádnou odpovědnost. Jednaly naopak dle pokynů žalobkyně, která jim přesně určovala jednotlivé úkony (srov. s. 10 všech rozhodnutí stěžovatele ve věci daně z příjmů a s. 16 rozhodnutí ve věci DPH). Krajský soud nezávažil dostatečně ani to, zda k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Nutno podotknout, že v žádném případě se nejednalo o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, kteréžto typicky závislými činnostmi nebudou (srov. k tomu pasáže z rozsudku čj. 2 Afs 62/2004 - 70, cit. v bodě [52] shora). Nikoliv nepodstatným argumentem také bude, zda je či není daná činnost obvykle vykonávána v zaměstnaneckém poměru, zda stejné osoby někdy vykonávaly obdobnou činnost v zaměstnaneckém poměru atp. (srov. k tomu rozsudek čj. 2 Afs 173/2005 - 69, cit. v bodě [53] shora, podle něhož *„tato okolnost může být pro správce daně významným a užitečným vodítkem při posuzování toho, zda se nejedná o závislou činnost“*).

[69] Zcela nekonkrétní je pak teze krajského soudu, podle níž byla činnost osob samostatně výdělečně činných odměňována vyššími úplatami než činnost osob, které byly na stejnou pozici zaměstnány. Pokud z těchto skutečností krajský soud dovozuje zájem těchto osob na uzavření obchodních smluv, bude muset detailně zvážit skutečný nominální rozdíl mezi úplatami poskytovanými žalobkyní osobám samostatně výdělečně činným za celý kalendářní rok a mzdou srovnatelných zaměstnanců žalobkyně za stejnou dobu, a to

v konkrétních číslech, resp. rozdíl procentuální. Současné však bude povinen vzít na zřetel též skutečnosti, o kterých hovoří stěžovatel, totiž v první řadě skutečnost, že zaměstnavatel hradí za zaměstnance pojistné na sociální a zdravotní pojištění ve výši 36 % zaměstnancovy mzdy, zatímco podnikatel platby na pojistné hradí sám. Dále to pak bude skutečnost, že osoba samostatně výdělečně činná nemá nárok na dovolenou za kalendářní rok, nemá nároky v nemoci srovnatelné s nároky zaměstnance, nemá nároky z pracovního úrazu a nemoci z povolání, které má naopak zaměstnanec. Konečně vezme v potaz veškeré další náklady, které se svou činností osoby samostatně výdělečně činné měly, a které by bývaly neměly, pokud by ve stejné pozici byly zaměstnány.

[70] Nesrozumitelná pak pro Nejvyšší správní soud zůstává úvaha krajského soudu, podle níž jestliže některé z osob samostatně výdělečně činných vykonávaly činnosti též pro jiné subjekty, mohly tak činit všechny tyto osoby, když žalobkyně ani jiné okolnosti jim v tom nebránily. Zde se krajský soud nijak nevypořádal s odůvodněním rozhodnutí stěžovatele, podle něhož L. M., J. K. ml. a F. M. sice dosahovali dalších příjmů, a to za prohrnování sněhu, ovšem bylo tomu tak v zimních měsících, ve kterých je činnost žalobkyně v oblasti rostlinné výroby značně omezená. Předpokladem posouzení vztahů mezi žalobkyní a těmito třemi osobami nebyla otázka, zda byl jejich příjem od žalobkyně příjmem jediným, ale otázka, zda jejich vztah s žalobkyní naplňoval znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Okolnost, že poplatník dosahuje příjmů od jediného daňového subjektu, může být jedním z mnoha důkazů, které správce daně vedou k závěru, že se jedná o výkon závislé činnosti. Ostatně z hlediska právního se lze naprosto ztotožnit též se závěrem stěžovatele, podle něhož okolnost, že poplatník dosahuje příjmy od vícero daňových subjektů, nemůže v žádném případě znamenat, že by poplatník nemohl vykonávat u žádného z těchto daňových subjektů závislou činnost (viz s. 12 všech rozhodnutí stěžovatele ve věci daně z příjmů a s. 19 rozhodnutí ve věci DPH). Opačný závěr by byl v naprostém rozporu s obecně známou skutečností, která je v plném souladu s českými právními předpisy, totiž s pracovními poměry uzavřenými u vícero zaměstnavatelů, nebo s tím, že souběžně s pracovním poměrem některé osoby vykonávají též samostatnou výdělečnou činnost.

[71] Nad rámec nezbytného pak nutno upozornit, že není patrná ani opora úvahy krajského soudu, podle níž činnost pro třetí subjekty mohly vykonávat „*všechny tyto osoby, protože [žalobkyně] ani jiné okolnosti tomu nebránily*“ (s. 8 všech rozsudků krajského soudu týkajících se daně z příjmů). Není totiž jasné, na základě jakých skutkových podkladů k tomuto závěru krajský soud dospěl, zda zvážil časové vytížení každé jednotlivé osoby, která byla v obchodním vztahu se žalobkyní atd. V každém případě je však takováto úvaha irelevantní (viz podrobně bod [70] shora), ledaže by snad prokazovala, že daná osoba byla, s ohledem na možnou pluralitu činností pro třetí osoby, v postavení na žalobkyni natolik nezávislým, že to odpovídalo skutečnému obchodnímu vztahu.

VI.

[72] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V nich bude krajský soud vázán právním názorem

vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a jednotlivými věcmi se proto bude řádně zabývat v jejich úplnosti.

[73] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o těchto kasačních stížnostech (110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. dubna 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu