



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **HUTIRA – BRNO, s.r.o.**, IČ 25324870, se sídlem Vintrova 398/29, 664 41 Popůvky, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím procesního předchůdce žalovaného, Finančního ředitelství v Brně, ze dne 8. srpna 2012, č. j. 10913/12-1101-700366, č. j. 10914/12-1101-700366 a č. j. 10915/12-1101-700366, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. října 2014, č. j. 31 Af 155/2012 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. října 2014, č. j. 31 Af 155/2012 - 67, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení případu

[1] Finanční úřad Brno I (dále jen „finanční úřad“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. V rámci daňové kontroly finanční úřad zjistil, že pan Z. T., který byl u žalobkyně zaměstnán na základě pracovní smlouvy jako skladník, v letech 2008 až 2010 pro žalobkyni vykonával jako živnostník poradenské služby v oblasti materiálně-technického zabezpečení na základě smlouvy o poskytování služeb. Finanční úřad posoudil příjmy plynoucí Z. T. na základě smlouvy o poskytování služeb jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, tedy jako příjmy z poměru obdobného poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému,

v němž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Vzhledem k tomu, že žalobkyně jako plátce daně nesrážela z odměny poskytované Z. T. zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků, ačkoliv k tomu byla podle § 38h zákona o daních z příjmů povinna, doměřil finanční úřad žalobkyni prostřednictvím platebních výměrů daň ve výši 18 000 Kč za rok 2008 spolu s penále 3 600 Kč, 24 120 Kč spolu s penále 4 824 Kč za rok 2009 a 24 120 Kč spolu s penále 4 824 Kč za rok 2010. Žalobkyně se proti platebním výměrům bránila odvoláními, avšak neúspěšně, neboť právní předchůdce žalovaného odvolání zamítl v návěti označenými rozhodnutími.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutím žalovaného brojila správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji napadeným rozsudkem vyhověl a předmětná rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného jsou založena na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spisech, a vyžadují rozsáhlá doplnění. Hlavní spornou otázkou mezi účastníky řízení bylo, zda lze příjmy získané na základě smlouvy o poskytování služeb uzavřené mezi žalobkyní a Z. T. podřadit pod kategorii příjmů ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Krajský soud naznal, že bylo jednoznačně prokázáno, že Z. T. činnost vykonával převážně na pracovišti žalobkyně a že se jednalo o činnost dlouhodobou a pravidelnou co do druhu práce i odměny. Naopak podle krajského soudu dostatečně prokázáno nebylo, že by jeho pracovní doba byla jednoznačně stanovena. Krajský soud proto uvedl, že je na místě, aby žalovaný doplnil své dokazování o výsledch dalších zaměstnanců žalobkyně, aby zjistil fyzickou přítomnost pana T. na pracovišti, zda mohl vykonávat svou činnost, kdy uznal za vhodné či výhradně v době, kdy mu tak určil žalobce, a ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 2014, č. j. 6 Ads 46/2013 - 55 také jestli byl považován v kolektivu spíše za zaměstnance žalobce nebo za osobu samostatně výdělečně činnou. Další nedostatečně zjištěnou otázkou je, zda pan T. prováděl svoji činnost na vlastní náklad či na náklad žalobkyně, Z. T. podle svých vyjádření k výkonu práce používal vlastní automobil a mobilní telefon, z důvodu potřeby speciálního softwaru používal počítač na pracovišti žalobkyně. Žalovaný se podle krajského soudu dále nevypořádal ani s tvrzením žalobkyně, že činnost pana T. byla vysoce specializovaná, což zpravidla poukazuje na skutečnost, že se nejedná o závislou činnost. Ze spisu není ani jednoznačné, zda pan T. činnost vykonával samostatně, svým vlastním jménem a na svou vlastní zodpovědnost, či zda vykonával svou činnost přímo pro žalobce. Na základě všech jmenovaných nedostatků dospěl krajský soud k závěru, že se žalovanému nepodařilo jednoznačně prokázat, že Z. T. nevykonával činnost nezávisle na žalobkyni, že byl na ní závislý a že jednal podle jejích pokynů a pod její kontrolou. Žalovaný měl podle krajského soudu vyjasnit i otázku, proč žalobkyně a pan T. zvolili zmíněnou formu spolupráce, když souběžně existující pracovně-právní vztah nijak nezastírali a řádně z něj odváděli veškeré odvody.

II.

Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalovaný (nyní stěžovatel) brojil včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[4] Stěžovatel svou kasační stížností brojil proti závěrům krajského soudu ohledně neprokázání skutečnosti, že činnost Z. T. pro žalobkyni na základě smlouvy o poskytování služeb představovala závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele se jednalo o závislou činnost, neboť (1) žalobkyně zadávala pokyny, řídila a kontrolovala činnost Z. T.; (2) jednalo se o dlouhodobý a soustavný vztah; (3) činnost na základě pracovní smlouvy (práce skladníka) je v přímé souvislosti s činností podle smlouvy o poskytování služeb; (4) odměna byla sjednána na základě délky pracovní doby (tj. způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu); (5) činnost byla prováděna v prostorách a na výpočetní technice žalobkyně, s využitím jejího jedinečného softwaru; (6) Z. T. jednal jménem žalobkyně; (7) v letech 2008 až 2010 měl Z. T. pouze příjem od žalobkyně.

[5] V daném případě podle stěžovatele není rozhodné, na jakém základě byly činnosti pro žalobkyni vykonávány, nýbrž o povahu, způsob a podmínky práce. Z. T. zjevně nebyl osobou na žalobkyni zcela nezávislou. Činnost, kterou vykonával, přímo souvisela a navazovala na předmět činnosti žalobkyně a vyžadovala z její strany koordinaci, řízení a kontrolu (tj. typické znaky závislé činnosti), o což se podle spisového materiálu staral jednatel žalobkyně a příslušný vedoucí výroby. Ze spisu [konkrétně z bodu 3 smlouvy o poskytování služeb a z ústního jednání se zástupkyní žalobkyně paní Z. J. (protokol č. j. 326323/11/288560711041 ze dne 14. září 2011)] jednoznačně plyne i to, že Z. T. prováděl činnost v prostorách a na výpočetní technice žalobkyně. Ze zjištění finančního úřadu a stěžovatele je zcela zřejmé, že pan T. jednal se třetími osobami jménem žalobkyně, což vyplývá z vyjádření Z. J., jakož i z vystavovaných objednávek. K obchodní elektronické korespondenci odesílané ze soukromé e-mailové adresy Z. T., na niž poukázal krajský soud, stěžovatel nemohl přihlídnout, jelikož pochází z roku 2011, přičemž předmětem řízení je období mezi lety 2008 až 2010. Na základě prokazatelné skutečnosti, že pan T. pracoval výhradně pro žalobkyni, a to pravidelně, dlouhodobě, opakovaně, soustavně, podle jejích pokynů a jejím jménem, s využitím jejího prostoru a softwaru, byly podle stěžovatele příjmy žalobkyně v daňovém řízení správně posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[6] Stěžovatel dále namítl, že závěry krajského soudu jsou v rozporu s právními předpisy, neboť obrací důkazní břemeno a krajský soud po stěžovateli požaduje, aby prokazoval skutečnosti, které má prokazovat plátce daně, nikoliv správce daně. Daňové řízení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat a současně povinnost svá tvrzení doložit, tj. leží na něm břemeno důkazní (viz § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). V tomto případě to byla právě žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno.

[7] Na základě všech výše uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu projednávání a aby stěžovateli přiznal v intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[8] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III.

Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. pro nezákonnost závěru o naplnění zrušovacího důvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[11] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k závěru, že se žalovanému nepodařilo v kontextu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jednoznačně prokázat, že Z. T. nekonal činnost nezávisle (tedy vlastními prostředky, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost), že byl závislý na žalobkyni potřebným zázemím pro svoji činnost a druhem činnosti, že tak činil na základě pokynů žalobkyně, jejím jménem a pod její kontrolou a že byl závislý na příjmu od žalobkyně (pravidelné odměně v konstantní měsíční výši), jež od žalobkyně získával za tuto živnostenskou činnost. Současně žalovaný nezodpověděl otázku „cui bono?“, neboť neprokával, proč žalobkyně a pan T. zvolili danou formu spolupráce, když evidentně vzájemný současně probíhající pracovně-právní vztah (práce pana T. v pozici skladníka) nezastírali a řádně z něj odváděli veškeré státem předepsané odvody. Na základě těchto nedostatků krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, jelikož není dostatečně důkazně podloženo a vyžaduje rozsáhlá a zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasil a měl naopak za to, že byly naplněny a přesvědčivě doloženy veškeré znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Mezi účastníky se tak stala spornou otázka, zda byly splněny předpoklady subsumpcie činnosti pana T. na základě smlouvy o poskytování služeb pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[12] Podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti „*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.*“ Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se podává, že „*pro kvalifikaci příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., 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). Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku vztahu mezi nimi. [...] Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném.*“ (rozsudek ze dne 31. března 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 5. listopadu 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02, citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná z www.nssoud.cz, Ústavního soudu z nalus.usoud.cz).

pokračování

[13] Je zřejmé, že při posuzování, zda danou činnost podřadit pod pojem závislá činnost či nikoliv, je třeba vycházet z materiálního hlediska, není rozhodné, na jakém formálním právním základu je předmětná činnost vykonávána (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, č. 572/2005 Sb. NSS). Vzhledem k tomu a také ke skutečnosti, že povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost není v zákoně o daních z příjmů definována, bylo podstatné stanovit základní kritéria závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Některá kritéria shrnul rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 - 30: *„Mezi podstatné rysy (znaky) další obdobné ‚závislé činnosti‘ pak náleží, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Současně z povahy obdobné závislé činnosti plyne, že také musí jít o vztah trvající povahy (tato doba však může být v závislosti na konkrétních okolnostech i poměrně krátká), vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, přičemž výše popsané znaky musí být splněny současně.“* (obdobně též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. ledna 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 - 97). V rozsudku ze dne 24. února 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, č. 572/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud upozornil i na další kritéria: *„Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“*

[14] Na obdobných znacích je ostatně založen i pokyn Ministerstva financí č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti, v němž se uvádí: *„Nejčastějšími znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem (dále jen ‚plátce příjmu‘), jsou následující: (1) plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností; (2) fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec; (3) odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu; (4) materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu, (5) vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu.“*

[15] Nejvyšší správní soud vzal v nyní projednávané věci v úvahu ukazatele uvedené v předchozích odstavcích a na rozdíl od krajského soudu dospěl k závěru, že důvod ke zrušení rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nebyl dán, tedy že rozhodnutí není založeno na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spisu, a že nevyžaduje rozsáhlá a zásadní doplnění. Předně je třeba uvést, že výše uvedená kritéria posuzování charakteru činnosti jako závislé ve smyslu zákona o daních z příjmů jsou toliko ukazateli či indikátory, nikoliv zákonnými znaky závislé činnosti, které musí být splněny kumulativně do jednoho. V každém jednotlivém případě je třeba vzít v úvahu každý indikátor zvlášť a

poté v souhrnu a souvislostech, a komplexně tak posoudit charakter dané činnosti. Nesplnění, popř. menší míra naplnění jednoho z kritérií však nutně neznamená vyvrácení možnosti, že se jedná o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[16] Krajský soud stěžovateli nejprve vytkl, že dostatečně neprokázal, že by měl Z. T. stanovenou „pracovní dobu živnostníka“. Skutečnost, že pan T. docházel na pracoviště žalobce také v pozdních odpoledních hodinách nebo o víkendech podle krajského soudu spíše poukazuje na jeho činnost jakožto činnost živnostenskou. Z toho důvodu krajský soud žalovaného zavázal, aby vyslechl zaměstnance žalobkyně za účelem, aby zjistil, kdy byl pan T. fyzicky přítomen na pracovišti, zda mohl Z. T. vykonávat svou činnost, kdy uznal za vhodné nebo výhradně v době určené žalobkyní, a zda jej ostatní zaměstnanci vnímali jako spíše jako zaměstnance či jako živnostníka. Nejvyšší správní soud tyto závěry krajského soudu nesdílel. Jelikož je v daném případě spor veden o to, zda materiálně naplňovala činnost pana T. znaky závislé činnosti či nikoliv, nelze si vystačit s pouhým konstatováním, zda žalobkyně panu T. pevně určila, kdy má činnost vykonávat. Je sice pravda, že pevně stanovená pracovní doba je znakem, který významně poukazuje na závislý charakter činnosti, absence takto stanovené doby ovšem sama o sobě nemůže svědčit o samostatném živnostenském charakteru činnosti. Ostatně i v rámci pracovněprávních vztahů se lze setkat s institutem, jako je pružná pracovní doba (§ 85 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů), či s režimem, kdy si zaměstnanec sám rozvrhuje pracovní dobu, aniž by byl přítomen na pracovišti zaměstnavatele (§ 317 zákoníku práce). V nyní projednávaném případě je proto nutné se zabývat vícero aspekty docházení pana T. na pracoviště, nikoliv pouze stanovením či nestanovením pracovní doby. Ostatně i zmíněný pokyn Ministerstva financí č. D-285 pracuje se znakem určení pracovní doby v návaznosti na stanovení odměny poskytovateli činnosti (*„odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu“*). Z. T. si podle dokumentů založených ve spisu pečlivě zapisoval odpracovanou dobu a vykonané úkoly za každý kalendářní měsíc. Jak připouští sama žalobkyně, pan T. dostával odměnu 10 000 Kč měsíčně za paušálně odhadnutou dobu 25 hodin práce za měsíc a v případě překročení rozsahu 25 hodin dalších 500 Kč za každou další započatou hodinu práce. Odměna poskytovaná Z. T. tedy fakticky byla rámcově vázána na délku pracovní doby, což je skutečnost poukazující spíše na závislý charakter činnosti.

[17] Ve vztahu k výsledku zaměstnanců žalobkyně ohledně pozice pana T. u žalobkyně Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud neosvědčil, jaká zásadní skutková zjištění by z těchto výsledků, nad rámec dosud zjištěného skutkového stavu, měla vyplýnout. Krajský soud tento požadavek opírá zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 2014, č. j. 6 Ads 46/2013 - 35. Daný rozsudek se však týká správního trestání v režimu zákona o zaměstnanosti, nikoliv doměření daně jako v nyní projednávaném případě. Oba režimy, jakož i pojmy „závislá práce“ a „závislá činnost“ obsažené v zákoníku práce, respektive v zákonu o daních z příjmů, je však třeba rozlišovat, jak upozorňuje i sám krajský soud. Nejvyšší správní soud má za to, že výsledek dalších zaměstnanců není na místě i z jiných důvodů. Věrohodnost takových výpovědí by mohla být značně ovlivněna možným povědomím zaměstnanců žalobkyně o tomto delším dobu trvajícím soudním sporu mezi žalobkyní a správcem daně. Skutečnost, že pan T. u žalobkyně pracoval

pokračování

současně jako skladník na základě pracovní smlouvy, nadto činí odpověď na otázku, jak byl vnímán ostatními zaměstnanci, nerelevantní.

[18] Taktéž charakter práce prováděné panem T. podle smlouvy o poskytování služeb poukazuje na skutečnost, že se jednalo o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z. T. pro žalobkyni pracoval na základě pracovní smlouvy jako skladník. Vedle toho žalobkyně uzavřela s panem T. smlouvu o poskytování služeb, podle níž měl Z. T. poskytovat žalobkyni „*poradenské služby v oblasti MTZ*“, tj. v oblasti materiálně-technického zabezpečení. Při výslechu ze strany finančního úřadu (protokol o výslechu svědka ze dne 2. prosince 2011, č. j. 397047/11/288560711041) Z. T. uvedl, že na základě smlouvy o poskytování služeb vykonával činnost spojenou se zajišťováním materiálu, např. výběr dodavatelů, vypracovávání objednávek; dále na základě téže smlouvy prováděl činnost týkající se správy budovy, např. zajištění oprávněných subjektů k provedení oprav a údržbě, sledování spotřeb energií, zajištění oprávněných subjektů k úklidu prostranství. Také Z. J., zmocněnkyně žalobkyně, specifikovala činnost pana T. na základě smlouvy o poskytování služeb tak, že se jednalo o činnost spojenou s pořizováním materiálů pro výrobu a montáž a dále o správu budovy. Takto vymezená činnost není druhem práce, jež by byla zpravidla vykonávána krátkodobě či nesoustavně, nýbrž činností dlouhodobou. Z informací obsažených ve spisu tak lze dovodit, že práce pana T. prováděná na základě smlouvy o poskytování služeb nepředstavovala specializovanou činnost (žalobkyně v tomto směru nespecifikovala, v čem konkrétně spočívala specialita činnosti pana T.), nýbrž běžnou práci navazující na úkoly spojené s jeho pozicí skladníka a na běžnou činnost vyplývající z předmětu činnosti žalobkyně. To je umocněno skutečností, že Z. T. své „poradenské“ služby poskytoval ve sledovaném období výlučně žalobkyni, a také vyjádřením Z. J., že v roce 2012 budou činnosti vykonávané panem T. v důsledku reorganizace zajišťovány zaměstnanci na základě pracovních smluv (protokol o ústním jednání ze dne 14. září 2011, č. j. 326323/11/288560711041).

[19] S tím souvisí i skutečnost, že Z. T. pro plnění svých úkolů využíval především pracovních pomůcek žalobkyně. Smlouva o poskytování služeb obsahuje výslovné ujednání o tom, že služby budou ze strany pana T. prováděny v prostorách a na výpočetní technice žalobkyně (bod 3 smlouvy), k čemuž podle zmocněnkyně žalobkyně skutečně docházelo (viz protokol o ústním jednání ze dne 14. září 2011, č. j. 326323/11/288560711041). Již z těchto informací vyplývá, že Z. T. byl závislý na pracovních pomůckách poskytnutých žalobkyní, aniž by jejich používání bylo smluvně upraveno nájemním či podobným vztahem. Žalobkyně v žalobě uvedla, že pan T. používal počítač žalobkyně, protože pouze na pracovišti byl dostupný interní systém žalobkyně. Z výkazu prací obsažených ve spisu ovšem vyplývá, že Z. T. vykonával celou řadu prací, u nichž z povahy věci nepřichází v úvahu nutnost použití speciálního softwaru, šlo např. o vyhledávání dodavatelů, vyhledávání dopravců či hodnocení dodavatelů. Žalobkyně žádným způsobem neuvedla, z jakého důvodu i k těmto činnostem byl nezbytný její interní systém. Pokud žalobkyně dále tvrdila, že pan T. „*neprováděl veškerou činnost na pracovišti žalobce*“, jedná se o tvrzení, které je v rozporu se zněním smlouvy o poskytování služeb i s výpovědí samotné zmocněnkyně žalobkyně, a navíc o tvrzení nepodpořené žádnými důkazy. V tomto ohledu je třeba dát za pravdu stěžovateli, že prokázání skutečnosti, že i přes jasné znění smlouvy i výpověď Z. J. pan T. neprováděl veškerou činnost na pracovišti, tížilo žalobkyni, nikoliv stěžovatele. V rámci rozložení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu (viz bod [20] tohoto rozsudku) není možné

po stěžovateli požadovat, aby za žalobkyni vyhledával důkazy svědčící o jejích tvrzeních (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. listopadu 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02). Pouhé obecné tvrzení žalobkyně, že Z. T. při práci používal vlastní automobil a mobilní telefon, pak bez dalšího nemají potenci zvrátit kvalifikaci činnosti pana T. jako závislé činnosti, zvláště když je v rozporu se smluvním ujednáním, podle kterého měl Z. T. služby poskytovat v prostorách a na výpočetní technice žalobkyně.

[20] Obdobně i výtka krajského soudu, podle níž se stěžovateli nepodařilo prokázat nade vší pochybnost, že pan T. vykonával i činnost plynoucí ze smlouvy o poskytování služeb v rámci organizační struktury žalobkyně, je v rozporu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Problematikou rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již mnohokrát zabýval, např. v rozsudcích ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. dubna 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 - 67 nebo ze dne 30. října 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46; srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. září 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., N 33/5 SbNU 271, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>. Postačí proto shrnout, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno tak, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Nebylo proto povinností stěžovatele prokázat zakotvení pana T. v organizační struktuře žalobkyně i v rámci činností vykonávaných na základě smlouvy o poskytování služeb nade vší pochybnost. Správce daně zpochybnil tvrzení žalobkyně, přičemž důvody tohoto svého závěru v rozhodnutí dostatečně vyložil. Žalobkyni tak tíží část důkazního břemene k prokázání, že Z. T. nebyl v uvedeném rozsahu součástí její organizační struktury.

[21] Informace obsažené ve spisu jsou dostatečné i pro určení, zda Z. T. jednal jménem žalobkyně. Nasvědčuje tomu vyjádření zmocněnkyně žalobkyně paní Z. J. v citovaném protokolu z ústního jednání a zejména objednávky učiněné vůči externím dodavatelům, které jsou založeny ve spisu. Tyto objednávky jsou vyhotoveny na hlavičkovém papíře žalobkyně a Z. T. v nich vystupuje s uvedením své pracovní e-mailové adresy obsahující doménu žalobce. Z. T. v průběhu řízení výslovně připustil, že stejným způsobem probíhaly i objednávky v letech 2008 až 2010 (protokol o výsledku svědka ze dne 2. prosince 2011 č. j. 397047/11/288560711041). Krajský soud ovšem uvedl, že „na druhou stranu k tomu v protikladu, jak je patrné z e-mailové korespondence Z. T. se třetími stranami, [...] pan T. po provedené poptávce tuto přeposílal (avšak již ze svého soukromého e-mailu – X) pracovníkům žalobce a z předložené dokumentace je také zřejmé, že s externími dodavateli jednal jménem svým (uvedeným např. v podpisu předmětných e-mailů).“ Nejvyšší správní soud se s názorem krajského soudu neztotožnil. Předmětné e-maily totiž pocházejí převážně z roku 2011, přičemž finanční úřad v nyní projednávané věci doměřil daň za zdaňovací

pokračování

období 2008 až 2010. Samotná skutečnost, že Z. T. podepsal e-mail vlastním jménem, aniž by připojil dodatek odkazující na žalobkyni, nemá v daném případě žádnou relevanci, neboť i v pracovní komunikaci je běžné, že se osoba podepisuje toliko jménem a příjmením bez uvedení svého vztahu k zaměstnavateli. Ostatně i žalobkyně samotná v replice k vyjádření žalovaného k žalobě připustila, že *„je pravdou, že pan T. často vystupoval při zabezpečení poradenství v oblasti MTZ v jednáních se třetími osobami jménem žalobce.“* Ačkoliv žalobkyně své vyjádření následně zmírňuje poukazem na to, že tomu tak nebylo vždy a už vůbec ne záměrně, krajský soud mohl v kontextu výše uvedených skutečností vzít za prokázané, že Z. T. ve vztahu ke třetím osobám nevystupoval zcela samostatně a nezávisle.

[22] V již citovaném rozsudku ze dne 31. března 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55 Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„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).“* V nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud na základě informací obsažených ve spisu dospěl k závěru, že Z. T. nepostupoval při výkonu činnosti podle smlouvy o poskytování služeb zcela nezávisle, nýbrž podle pokynů žalobkyně. Při ústním jednání před finančním úřadem uvedla Z. J. jakožto zmocněnkyně žalobkyně, že činnost pana T. kontroloval Ivo Hutira (jednatel žalobkyně) a vedoucí výroby. Z. J. následně potvrdila, že Ivo Hutira a vedoucí výroby též řídili činnost pana T. a zadávali mu pokyny, jak má činnost vykonávat (protokol o ústním jednání ze dne 14. září 2011, č. j. 326323/11/288560711041). Co se týče tvrzení žalobkyně, že Z. J. nebyla schopná ze své pozice mzdové účetní a personalistky otázky správce daně relevantně zodpovědět, Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry obsaženými v napadených rozhodnutích žalované. Žalobkyně udělila Z. J. plnou moc a zmocnila ji ke všem úkonům spojeným s daňovou kontrolou. Za volbu zmocněnce je přitom plně zodpovědný zmocnitel. Skutečnosti, které Z. J. při daňové kontrole uvedla, jsou proto plně použitelné.

[23] Ze všech výše popsaných důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že skutkový stav byl v řízení zjištěn dostatečně. Námitky stěžovatele proto zdejší soud shledal důvodnými. Závěr, který žalovaný učinil v rozhodnutí, totiž že práce vykonané pro žalobce vykazovaly znaky závislé činnosti, a proto je podřadil pod příjmy dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, má oporu v provedeném dokazování, a nelze správnímu orgánu vytýkat, že neprovedl důkazy další, resp. nevyhledával důkazní prostředky ve prospěch žalobce, když tento sám tak v průběhu daňového řízení neučinil.

IV.

Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na shora uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. rozsudek krajského soudu v plném rozsahu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud bude zejména muset posoudit na základě informací obsažených ve spisu podřazení činnosti pana T. prováděné na základě smlouvy o poskytování služeb pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a vyjádřit se k důkazním návrhům uvedeným v žalobě.

[25] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu