



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. M.**, zastoupena Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem, se sídlem Slavičkova 827/1a, Brno – Lesná, adresa pro doručování: Slovákova 11, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 6. 2012, č. j. 9747/12-1101-700366, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2014, č. j. 62 Af 86/2012 – 39,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2014, č. j. 62 Af 86/2012 – 39, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 6. 2012, č. j. 9747/12-1101-700366,
se zrušují a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalované k rukám advokáta Mgr. Jaroslava Marténka náklady řízení o žalobě ve výši 7.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalované k rukám advokáta Mgr. Jaroslava Marténka náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 8.400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) č. j. 62 Af 86/2012 – 39 ze dne

20. 4. 2014 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č. j. 9747/12-1101-700366 ze dne 29. 6. 2012 (dále „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Boskovicích (dále „správce daně“) ze dne 28. 11. 2011, č. j. 132690/11/284921700746 (dále „platební výměr“), a platební výměr byl potvrzen.

Platebním výměrem byla stěžovatelce podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen "zákon o daních z příjmů"), a podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "zákon o správě daní a poplatků") a podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen "daňový řád"), předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2008 ve výši 106.410 Kč. Zároveň bylo platebním výměrem podle § 69 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stěžovatelce sděleno, že jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 21.282 Kč. Tato daň byla stěžovatelce předepsána na základě výsledků daňové kontroly, jež byly zaznamenány do zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 11. 2011, č. j. 131478/11/284930709058. Při této daňové kontrole bylo zjištěno, že stěžovatelce (daňovému subjektu) byly v roce 2008 A. B. čtvrtletně fakturovány provize dle smlouvy o zprostředkování obchodu v celkové výši 603.000 Kč. Fakturované částky stěžovatelka A. B. vyplácela v hotovosti. Správce daně posoudil příjmy plynoucí A. B. ve výši fakturovaných částek jako příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. jako příjem z obdobného poměru, v němž je poplatník při výkonu práce povinen dbát příkazů plátce. Z takového příjmu byl daňový subjekt jako plátce daně povinen srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že takto stěžovatelka (daňový subjekt) nepostupovala a z výše uvedených příjmů ze závislé činnosti zálohy na daň nesrazila, stanovil správce daně zálohu na daň, která měla být z tohoto příjmu sražena, a to včetně penále.

Napadeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání stěžovatelky, když dospělo k závěru, že správce daně při daňové kontrole dodržoval základní zásady daňového řízení, postupoval v souladu s daňovým řádem a stěžovatelce neupřel práva stanovená platnými právními předpisy. Odvolací námitky stěžovatelky vyhodnotil jako neoprávněné a v odvolacím řízení nezjistil žádné další nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit výsledek daňového řízení. Dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, byla s účinností k 1. 1. 2013 zrušena finanční ředitelství a kompetence těchto ředitelství přešla na Odvolací finanční ředitelství v Brně, jenž v tomto řízení vystupuje jako právní nástupce Finančního ředitelství v Brně, tedy jako žalovaný.

V **napadeném rozsudku** krajský soud dospěl k závěru, že žaloba stěžovatelky není důvodná. Krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že nebyla během daňové kontroly řádně vyzvána k dokazování, čímž jí bylo upřeno právo procesní obrany. Dne 31. 8. 2011 bylo stěžovatelce protokolem č. j. 92513/11/2849309058 oznámeno zahájení daňové kontroly. V tomto protokolu byl jednak vymezen předmět kontroly a stěžovatelka v něm byla zároveň poučena o svých procesních právech a povinnostech, včetně povinnosti předkládat důkazní prostředky. Protokolem ze dne 22. 9. 2011 byla stěžovatelka seznámena s výsledkem kontrolního šetření a byla poučena o možnosti

pokračování

požádat o lhůtu, v níž se vyjádří ke kontrolním zjištěním a navrhne doplnění. Této možnosti stěžovatelka využila. Stěžovatelka byla poučena o povinnosti prokázat svá tvrzení a této povinnosti si byla vědoma. Stěžovatelka byla řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, když jí na její žádost byla poskytnuta 30denní lhůta, která navíc byla následně o 15 dnů prodloužena. Ke kontrolním zjištěním stěžovatelka zaslala vyjádření a zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelkou následně řádně projednána. S nekonkretizovanou námitkou, že správce daně dostatečně nezohlednil tvrzení a neprovedl důkazy navrhované stěžovatelkou, se krajský soud vypořádal v míře její obecnosti tak, že se ztotožnil se závěry správce daně a Finančního ředitelství v Brně, když uvedl, že dokazování provedené správními orgány byly dostatečné. Na stranách 34 až 38 se správce daně vypořádává se všemi námitkami stěžovatelky. Krajský soud se pak především ztotožnil se závěry správce daně, že odměny vyplácené stěžovatelkou jejímu obchodnímu zástupci A. B. měly být zdaněny jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z dikce zákona vyplývá, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy bez ohledu na to, jak byla tato závislá činnost mezi stranami smluvně upravena (srov. pracovněprávní, služební, členský a obdobný poměr). Při posuzování toho, zda se jedná o příjmy ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tak není podstatné, zda mezi stranami byla uzavřena pracovní či jiná smlouva, ale to, zda byl mezi stranami materiálně založen závislý vztah. Skutečnost, že se v případě A. B. jednalo o osobu samostatně výdělečně činnou, není z tohoto pohledu právně významná. Správce daně přitom nehodnotil, zda je takto uzavřený vztah formálně v souladu s právním řádem, neboť byl pro něj důležitý obsah tohoto právního vztahu. Tvrzení stěžovatelky, že tzv. švarcsystém byl v předmětném zdaňovacím období legální, je tak bezpředmětné. Činnost A. B., kterou pro stěžovatelku vykonával a za niž obdržel provize, splňuje znaky závislé činnosti. A. B. na základě smlouvy o zprostředkování pravidelně docházel do provozovny stěžovatelky, kde pracoval cca 9 hodin denně. Jednalo se tedy o trvající dlouhodobou spolupráci. Na rozdíl od ostatních obchodních zástupců vykonával práci převážně v kanceláři, kde vystavoval faktury, připravoval zboží, objednával zboží od dodavatelů, připravoval katalogy, zabýval se tvorbou webových stránek, řešil reklamace atp. K tomu využíval kancelářské vybavení ve vlastnictví stěžovatelky i její automobil. Navenek jednal jménem stěžovatelky, která mu byla fakticky nadřízena, a na její odpovědnost. Nic na právě uvedeném nemůže změnit ani tvrzení stěžovatelky, že prostory, kde byla práce vykonávána, nejsou v jejím vlastnictví. Není totiž sporu, že se tam fakticky provozovna stěžovatelky nacházela a A. B. na tomto místě pracoval. Rovněž není rozhodné, že A. B. používal svůj mobilní telefon. Tato skutečnost totiž nijak nevyvrací, že veškeré ostatní pracovní pomůcky, které A. B. používal, byly ve vlastnictví stěžovatelky. A. B. tak nekonal činnost nezávisle (tedy vlastními prostředky, na vlastní odpovědnost), ale byl závislý na stěžovateli, a to právě potřebným zázemím pro svoji činnost, druhem činnosti, jež přesahovala rámec smlouvy o zprostředkování (tedy i pokyny stěžovatelky), a příjmem (provizí), kterou od stěžovatelky získával. Závěrem krajský soud s odkazem na strany 6 až 8, 10, 28 až 30 zprávy o daňové kontrole uvádí, že jak správce daně, tak Finanční ředitelství v Brně se dostatečně vypořádali s tím, zda se v daném případě jednalo o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu.

Kasační stížností napadá stěžovatelka rozsudek krajského soudu v celém rozsahu, domáhá se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, přičemž uplatňuje

kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“). Stěžovatelka namítá, že závěry ohledně její daňové povinnosti byly vysloveny za stavu, kdy správce daně nezjistil co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Tuto vadu poté nenapravil ani krajský soud. V souvislosti s tím stěžovatelka namítá, že nebyla zohledněna její tvrzení a provedeny k tomu navrhované důkazy, jejichž provedení navrhla v podání ze dne 27. 10. 2011, v odvolání ze dne 29. 12. 2011, v doplnění odvolání ze dne 27. 1. 2012 a v žalobě. V rámci své činnosti uzavírala stěžovatelka obchodně právní vztahy ve smyslu zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, které formou outsourcingu zajišťovaly činnosti potřebné pro chod jejího podniku. Jak správce daně, tak Finanční ředitelství v Brně ve vztahu k odměnám vypláceným A. B. (a P. H.) nesprávně aplikovali ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu. K tomu stěžovatelka odkázala na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, podle kterých stát nemá právo nutit pracovníka a firmu, aby spolu uzavírali výhradně zaměstnanecký poměr. Pokud projeví oboustranný zájem pracovat ve volnějším vztahu na živnostenský list, mají na to právo. Švarcsystém má být potírán tam, kde jsou k němu pracovníci proti své svobodné vůli nuceni. Tento způsob zaměstnávání nebyl v rozhodné době nikterak zakázán. Pokud je nyní tento způsob zakázán a soud, správce daně i Finanční ředitelství v Brně uplatnili při právním hodnocení daňových povinností stěžovatelky současné právní předpisy zpětně, pokusili se tak o nepřípustné zpětné (retroaktivní) uplatnění právních předpisů k tíži stěžovatelky. Dále stěžovatelka namítá, že ani krajský soud ani správce daně se dostatečně nezabývali splněním základních znaků závislé činnosti. Nesprávně vyložili a v některých případech nepřípustně bagatelizovali provedené důkazy k povaze vykonávané práce. K tomu stěžovatelka zdůrazňuje pomíjené části výsledků A. B. a P. H., aby byly snadno srovnatelné s obsahem částí zdůrazňovaných soudem v předchozím řízení. Z těchto částí výsledků stěžovatelka dovozuje, že obchodní zástupci jednali na úkor vlastního času, na vlastní náklady, na základě vlastního uvážení, popř. na základě domluvy mezi sebou samými a bez jakýchkoliv příkazů.

Ve **vyjádření ke kasační stížnosti** se žalovaný, jakožto právní nástupce Finančního ředitelství v Brně, ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Z napadeného rozsudku je podle něj zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel. Stěžovatelka pouze účelově vybírá části ze svědeckých výpovědí vytržené z kontextu ústních jednání. Žalovaný zdůrazňuje, že rozhodující skutečností pro posouzení charakteru příjmu a jeho případnému podřazení pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoliv právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi. V daném případě se nejednalo pouze o zprostředkování obchodu dle smlouvy o zprostředkování, ale také o zajištění prací souvisejících s vyřízením jednotlivých zakázek, práce od přijetí objednávky až po balení a dodání objednaného zboží zákazníkovi, včetně vyřízení případné reklamace. Tyto práce byly pravidelné, opakované, soustavné a dlouhodobé, podle potřeb firmy a v určeném, resp. v dohodnutém rozsahu, podle pokynu, v prostorách stěžovatelky a za využití vybavení pracoviště stěžovatelky. Skutečným obsahem byl tedy výkon závislé činnosti - vztah trvající povahy, úplatný, z hlediska ekonomického vzájemný a podle pokynů. Rozhodná pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti je přitom definice obsahu takového úkonu (vztahu) v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, veřejnoprávní předpisy jim nedávají volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Shodný názor vyplývá mimo jiné

pokračování

z judikatury Nejvyššího správního soudu i z judikatury Ústavního soudu. Judikatura, na kterou odkazuje stěžovatelka, je v dané věci nepřipadná. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána osobou oprávněnou a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Předně na tomto místě musí Nejvyšší správní soud zdůraznit, že charakterem příjmu A. B. ve vztahu k stěžovateli se již zabýval, a to v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014 – 39 (všechna zde citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz). V daném případě se sice jednalo o jiné zdaňovací období (rok 2009), závěry tohoto rozsudku lze však vztáhnout i na nyní projednávaný případ, neboť jak skutkové, tak právní okolnosti jsou téměř zcela shodné. Ve zmíněném rozsudku zdejší soud uzavřel, že správce daně sice řádně zjistil skutkový stav, vyvodil z něj však chybné závěry ohledně povahy vztahu mezi stěžovatelkou a A. B., když tento vztah, resp. příjmy z něj plynoucí, nelze podřadit pod pojem příjmů ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud neshledal žádné okolnosti, jež by mohly zapříčinit odchýlení se od tohoto řešení.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (v rozhodném znění) zní: *„Příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.“* Zásadní spornou právní otázkou v daném případě je povaha činnosti, kterou A. B. vykonával ve prospěch stěžovatelky, konkrétně rozlišení, zda se jednalo o činnost závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů.

Výkladem tohoto ustanovení se zdejší soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 – 67, dospěl k názoru, že pro posouzení závislosti poskytované činnosti nejsou rozhodné formální znaky vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce, tedy že soukromoprávní smluvní typ není relevantní: *„Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi.“* A dále: *„Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, tj. zda uzavřou např. smlouvu o dílo, smlouvu o obstarání věci, smlouvu mandátní, smlouvu o pracovní činnosti, smlouvu o provedení práce,*

apod., ale veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.“

V rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, pak Nejvyšší správní soud stanovil materiální kritéria, jež musí být splněna, aby mohla být určitá činnost pro účely zákona o daních z příjmů označena za závislou: *„Vymezení pojmu "závislá činnost" podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“* Je tedy zřejmé, že kromě vymezení činnosti prostřednictvím plnění příkazů plátce musí v daném vztahu existovat prvek skutečné závislosti na osobě plátce. Ten je dán povahou činnosti a je přítomen tehdy, pokud se jedná o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby vykonávající danou činnost, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Citované závěry potvrdil a rozvedl zdejší soud v dalších posuzovaných případech. Například v rozsudku ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 - 97, který se týkal posuzování činnosti fakturujících kovoobráběčů z ciziny, zdůraznil, že i mezi podnikateli mohou vznikat dlouhodobé vztahy, aniž by se jednalo o závislou činnost. Konkrétně uvedl: *„(...) zahraniční pracovníci pracovali po dobu minimálně dvou let, a to přibližně 15 kalendářních dnů měsíčně, přičemž jejich směny přesahovaly osmihodinovou pracovní dobu. (...) je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak díť z důvodu oboustranné prospěšnosti nebo proto, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69). To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost.“* A dále: *„(...) malý podnikatel, který nemá zaměstnance, má velmi podobný fond pracovní doby, respektive fond své podnikatelské činnosti, kterou má k dispozici zaměstnanec. Na uvedeném nic nemění ani fakturace za provedení díla podle hodin, které na něm zhotovitel pracoval, neboť stanovení platebních podmínek je podle obchodního zákoníku plně v dispozici smluvních stran. Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. V uvedených smluvních vztazích nebyla koordinace a kontrola provádění díla zhotoviteli stěžovatelem prováděna z titulu nadřízeného postavení smluvních stran.“*

Je tedy zřejmé, že i při splnění některých znaků závislé činnosti je třeba se zabývat postavením obou stran závazku za konkrétních skutkových okolností, neboť vynucení

pokračování

způsobu poskytování práce je tím rozhodujícím faktorem, který prokazuje závislost činnosti. Nejedná se o právní úkon zastřený tam, kde se strany rozhodnou v souladu obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci. Jinak by tomu bylo, pokud silnější strana přiměla k uzavření určitého typu smlouvy (typicky o obchodním zastoupení či o dílo) své ekonomické partnery za pomoci ekonomického nátlaku, přičemž by zneužila jejich faktické ekonomické závislosti, a přiměla je tak uzavřít smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69). V rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78, kde byl posuzován charakter hráčské smlouvy, kterou uzavřel hokejista s hokejovým klubem, zdejší soud uvedl: „podle zákoníku práce by se tento vztah musel řídit tehdy, pakliže by jeho povaha jednoznačně odpovídala zákonné definici závislé činnosti a případně ani neumožňovala výkon této činnosti osobou samostatně výdělečně činnou. Pokud však povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak bylo pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění efektů daňových, učinily (srov. k tomu obdobně oddíl III. 3 - Smysl a účel dohody o provedení práce s přihlédnutím k hodnotám chráněným ústavním pořádkem usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009 - 87, publ. pod č. 2216/2011 Sb. NSS, zejména pak bod 21 uvedeného usnesení).“ A dále že „při hodnocení tohoto ujednání, u něhož nemá žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních aktérů, je namístě zdrženlivost státních orgánů. Na rozdíl od krajského soudu se tedy nedomnívá, že v tomto konkrétním případě lze oběma kontrahentům podsouvat záměr uzavřít ve skutečnosti pracovní smlouvu.“ Tento závěr potvrzuje, že při respektování obecných principů smluvního práva mohou mezi sebou strany založit právní vztah dle svého uvážení a tím i podrobit svůj vztah výhodnějšímu daňovému režimu. Navíc z citovaného rozsudku vyplývá, že v nejednoznačných případech nelze aplikovat výklad, jenž je nevýhodný a nechtěný pro smluvní strany (zásada *in dubio pro mitius*, resp. *in dubio contra fiscum*). Naopak, jako příklad zjevného zastřenému úkonu (obcházení práva) lze uvést situace, kdy byl dřívější zaměstnanec ekonomicky silnějším zaměstnavatelem donucen přejít na jinou formu poskytování práce. V judikatuře zdejšího soudu tento závěr dobře ilustrují výpovědi svědků reprodukované v rozsudku ze dne 13. 4. 2010, č. j. 1 Afs 124/2009 - 75: „Poměrně lapidárně celou věc hodnotil svědek K. st., který chtěl být u žalobkyně zaměstnán jako traktorista, ale žalobkyně měla „podmínku, že budu na živnostník, tak jsem si ho musel zařídit, protože jsem skončil v sodovkárně a sháněl si novou práci“ (...). Co se týče nájmu traktoru, K. st. uvedl: „Když jsem chtěl dělat, tak jsem si musel vzít traktor do pronájmu, co mi zbývalo.“ Či podobně: „V obdobném duchu hovoří svědek K. D., podle něhož „museli podnikat nebo odejít. Živnostenský list nám zařídili sami [roz. právní předchůdce žalobkyně]“. V takovém případě o závislosti vztahu, resp. zdanitelnosti příjmů z něj plynoucích není pochyb.

Ke kritériu výhodnosti uzavření pracovní smlouvy a kritériu ekonomického nátlaku při posuzování vztahu pro daňové účely se zdejší soud vyjádřil v již zmíněném rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78 („hokejový hráč“), a to následovně: „V nyní projednávaném případě neshledal zdejší soud sebemenší důvod pro domněnku, že by bylo v zájmu stěžovatele (a koneckonců i hokejového klubu) uzavřít pracovní smlouvu, resp. smlouvu obdobnou pracovní smlouvě, stejně jako neshledal důvodu pochybovat o tom,

že smlouva mezi stěžovatelem a klubem byla – i přes ekonomický nepoměr mezi smluvními stranami – uzavřena zcela svobodně. Konkrétní okolnosti tohoto případu ostatně dostatečně přesvědčivě ukazují, že smlouva vykládaná krajským soudem jako smlouva obdobná smlouvě pracovní by přinejmenším v tomto ohledu pro stěžovatele výhodná nebyla. Jak bylo ostatně zjištěno v průběhu místního šetření, stěžovateli kupř. nebyly ani vypláceny cestovní náhrady při jeho účasti na trénincích; tyto si bradil sám.“

S odkazem na uvedenou judikaturu lze tak shrnout, že je třeba respektovat smluvní svobodu stran závazku, tedy i skutečnost, že strany podrobí svůj vztah výhodnějšímu daňovému režimu. Posuzování toho, zdali daný smluvní vztah není pouze zastřením vztahu, z něž plynoucí příjmy by následně podléhaly zdanění ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nutno posuzovat obezřetně a individuálně. V pochybnostech je potřeba rozhodovat ve prospěch smluvních stran, resp. v neprospěch státního rozpočtu. Je vždy nutno posuzovat nejen, zdali je činnost vykonávána na základě pokynů (samostatnost/nesamostatnost činnosti), nýbrž i to, zda se jedná o činnost skutečně závislou na osobě plátce. K posouzení této skutečné závislosti je potřeba brát v potaz povahu vykonávané činnosti (na jednom místě pro jednoho zaměstnavatele), dlouhodobost této činnosti a také to, zdali by k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít v zájmu osoby činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření takového vztahu ve výsledku poškozuje. K tomu navíc přistupuje kritérium, že daný smluvní vztah nesmí být uzavřen v důsledku ekonomického nátlaku plátce daně.

V nyní posuzované věci ze spisu vyplynulo, že kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2008, provedenou místně příslušným finančním úřadem, bylo zjištěno, že stěžovatelce byly v roce 2008 A. B. čtvrtletně fakturovány a vyplaceny provize dle smlouvy o zprostředkování obchodu v celkové výši 603.000 Kč. Správce daně posoudil tyto příjmy ve výši vyplacených provizí za práce prováděné pro stěžovatelku jako příjmy ze závislé činnosti. Ze spisu je také zřejmé, že předmětem činnosti stěžovatelky v kontrolovaném období bylo mj. zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod, konkrétně se jednalo o provozování velkoobchodu voda-topení-plyn-sanita, a to převážně formou internetového obchodu. A. B. měl v daném období živnostenské oprávnění.

Prvně Nejvyšší správní soud posoudil skutkový stav za dostatečně zjištěný. Obecnými námitkami, uplatněnými v tomto směru v kasační stížnosti, se již poměrně obsáhle zabývalo Finanční ředitelství v Brně a krajský soud tyto závěry citoval i v odůvodnění napadeného rozsudku. Jejich podstatou je neúčelnost provádění stěžovatelkou navržených důkazů, neboť by již nepřinesly ke zjišťovaným skutečnostem nic nového. S tímto závěrem se zdejší soud ztotožňuje. A. B. byl v daňovém řízení vyslechnut, takže provedení jeho dalšího výslechu nebylo zapotřebí. Ohledně výslechu své osoby, M. O., M. M. a Ing. V. M. stěžovatelka neuvedla, co by tyto výsledky měly potvrdit či vyvrátit, a z provedených výslechů potřeba doplnění dalšího dokazování nevystala, neboť vše podstatné již bylo ve vztahu k činnostem vykonávaným A. B. zjištěno především z výpovědí těchto osob a Ing. V. M.

Stěžovatelka v kasační stížnosti akcentuje části svědeckých výpovědí, které podle ní svědčí opačnému závěru, než ke kterému dospělo Finanční ředitelství v Brně a po něm i krajský soud. Podle zdejšího soudu je sporné právě toto posouzení, neboť z odůvodnění

pokračování

správného rozhodnutí je patrné, že se finanční ředitelství výpověďmi svědků komplexně zabývalo. Na základě provedených svědeckých výpovědí a dalších zjištěných skutečností je možné popsat činnost stěžovatelky takto: Stěžovatelka podnikala bez stálých zaměstnanců, za účelem uzavírání a vyřizování zakázek využívala několik obchodních zástupců, z nichž A. B. zajišťoval i některé práce nad rámec této činnosti. S většinou obchodních zástupců uzavřela stěžovatelka smlouvu o zprostředkování. V případě A. B. byl předmětem smlouvy *závazek zástupce zprostředkovávat a uzavírat smlouvy (faktury), jak jsou vymezeny dále ve smlouvě*. Účelem smlouvy pak byla *úprava vzájemného vztahu mezi zastoupeným a zástupcem, který se zavazuje k podnikání všech kroků za účelem zprostředkování – uzavírání obchodů zastoupeného, blíže specifikovaných v ustanovení v předcházející části této smlouvy se třetími osobami*. Obchodní zástupce se zavázal *vyvíjet činnost směřující k uzavírání obchodů a vystavení faktur odběratelům*; přičemž byl povinen *dbát zájmů zastoupeného, jednat výlučně v souladu se zájmy zastoupeného a dbát jeho pokynů*, zástupce se zavazuje *informovat zastoupeného o všech rozhodných skutečnostech, o kterých se v rámci plnění závazků, vzniklých z této smlouvy, dozví*. Výpočet provize prováděla stěžovatelka podle vzorce $P = (W \times A \times B)$, kde W je koeficient 8; A odpracované dny za kalendářní měsíc; B rozdíl prodejních a nákupních cen (bez DPH) za kalendářní měsíc v tisících Kč.

Zplnomocněný zástupce stěžovatelky Ing. V. M. při ústním jednání dne 3. 6. 2011 do protokolu č. j. 69419/11/284931702429 uvedl, že podnikání stěžovatelky v letech 2008 a 2009 ještě nefungovalo jako internetový e-shop, na internetu byl umístován seznam sortimentu včetně zobrazení a cen, objednávky byly však telefonické, faxové nebo emailem. Objednávky byly zpracovány a expedovány do 24 hodin vlastními vozy, nebo předány přepravní službě, která má denní svoz zásilek. Ing. V. M. dále uvedl, že obchodní zástupci mají za povinnost oslovovat nové zákazníky, starat se o stávající zákazníky, přijímat objednávky, vyřizovat reklamace, zajišťovat rozvoz zboží, zajišťovat fakturaci a s tím spojené věci. Zákazníky mají rozdělené a barevně odlišené. Od těchto zákazníků se odvíjí provize obchodních zástupců, podle množství odebraného zboží. Provize je vypočtena na základě vzorce uvedeného ve smlouvě. Někdy mají obchodní zástupci bonusy za dovoz těžkého zboží a jeho uložení ve skladu, za sobotní práci, atd. Obchodní zástupci jezdí za zákazníky buď se zbožím, nebo s ceníkem či akční nabídkou, popř. vyřizovat reklamaci, a to většinou firemními auty. V případě, že jede obchodní zástupce získat nového zákazníka, jede svým autem. Ing. V. M. dále správci daně sdělil, že práci ve firmě organizuje on a A. B.. Jedná se o správný příjem objednávky a její vyřízení, resp. vyřízení reklamace. Ve smlouvě o zprostředkování nejsou vyjmenováni konkrétní zákazníci a konkrétní obchody, protože není předem známo, kteří zákazníci, stávající či noví, budou zboží objednávat. Smlouva o zprostředkování je uzavírána na rok a pro každý rok je případně upraven koeficient. A. B. jako jediný má jiný koeficient (dvojnásobné provize) než ostatní obchodní zástupci, protože je nepostradatelným obchodním zástupcem s největšími zkušenostmi.

Výše uvedenému popisu odpovídá i výpověď A. B. A. B. do protokolu o výsledku svědka č. j. 77085/11/284931702429 dne 12. 7. 2011 uvedl, že v letech 2008 a 2009 pracoval pouze pro stěžovatelku, denně docházel do kanceláře, kde jeho úkolem bylo přijímat objednávky od zákazníků daňového subjektu, které přicházely faxem nebo emailem, tyto objednávky vyřizovat, objednávat zboží od dodavatelů, vystavovat faktury, připravovat zboží k odeslání zákazníkům daňového subjektu, denně balit balíky zboží na

základě došlých objednávek a předávat je přepravní firmě, která si pro ně do kanceláře daňového subjektu přijela, vytvářet katalogy, cenové nabídky, řešit reklamace zákazníků, tvořit webové stránky a výjimečně rozvážet zboží zákazníkům. Jeho pracovní doba byla v pondělí až pátek od 8.00 hodin do 17.00 hodin nebo do 18.00 hodin dle potřeb stěžovatelky. Soboty a neděle měl volné, eventuálně se zabýval tvorbou katalogů a webových stránek stěžovatelky. Počítač, software i kancelářský papír byly majetkem stěžovatelky, mobil používal vlastní a nesl sám náklady na jeho provoz. Evidenci odpracovaných hodin nevedl, protože nebyla potřeba, neboť se jeho odměna za práci pro daňový subjekt odvíjela od odpracovaných dnů. Jeho práci organizoval většinou Ing. V. M. a částečně stěžovatelka, přičemž příkazy spočívaly v tom, které zboží a v jakém množství se bude kupovat a kterému zákazníkovi se bude objednávka vyřizovat přepravní službou. A. B. správci daně dále sdělil, že většinou vyřizoval objednávky a vystavoval faktury. S Ing. M. rozhodoval o rozvozu objednávek vozidly stěžovatelky. Obchodní zástupci podle něj objížděli zákazníky, nikdo jim neurčoval, za kterým zákazníkem mají ten den jet. Zboží dle objednávky pro zákazníky vzal ten obchodní zástupce, který je měl při cestě. A. B. vystavoval za stěžovatelku faktury pro odběratele, jménem stěžovatelky (firmy) je podepisoval.

S ohledem na výše uvedené nelze jednoznačně uzavřít, že A. B. vykonával činnost skutečně závisle, ba naopak lze usuzovat, že tuto činnost vykonával z velké míry samostatně, tedy ne převážně podle pokynů stěžovatelky. Rozhodoval se, za kterými zákazníky pojede, jak bude získávat zákazníky nové. Dostával pouze rámcové úkoly ohledně získávání zákazníků a vyřizování objednávek. Práci sice vykonával pravidelně v kanceláři, která k tomu byla stěžovatelkou určená a vybavená, je však zřejmé, že ve vztahu k povaze práce obchodních zástupců kancelář plnila roli jakési centrály, která sloužila k shromažďování a vyřizování informací o zákaznících, objednávkách i nákupech. Nejednalo se však o klasické pracoviště, o čemž svědčí skutečnost, že další z obchodních zástupců, který pro stěžovatelku pracoval, pracoval ze svého bydliště. Z citovaných svědeckých výpovědí je zřejmé, že jedním z důvodů, proč A. B. trávil v kanceláři více času, je výpomoc s dalšími pracemi, přičemž se často jedná o práce, které vyžadují určité znalosti nebo schopnosti – např. vytváření katalogů nebo tvorba webových stránek. Důvodem setrvávání v kanceláři tak nebyla vždy jen činnost obchodních zástupců, ale schopnost poskytnout další službu. S ohledem na to, že kancelář plnila roli centrály pro obchodní zástupce, kteří z ní taktéž vyraželi za jednotlivými zákazníky, nelze tvrdit, že stěžovatel vykonával práci na jednom konkrétním místě.

Co se týče vztahu mezi stěžovatelkou a A. B., z ničeho nevyplynulo, že by některý z těchto obchodních zástupců byl ke zvolené formě poskytování práce donucen. Naopak, skutečnost, že stěžovatelka provozovala podnikatelskou činnost prostřednictvím webového obchodu, nasvědčuje tomu, že obchodní zástupce nutně ke své činnosti nepotřebovala, nicméně jí přinášeli užitek při zajišťování nových zákazníků a vyřizování objednávek. Také flexibilní výpočet sjednané odměny, který se odvíjí od počtu sjednaných zakázek, poukazuje na racionální jednání stěžovatelky. S ohledem na adekvátní způsob poskytování odměny závislý na výkonu A. B. je zřejmé, že uzavření pracovněprávního vztahu by nemuselo být v jeho zájmu a neuzavření tohoto vztahu nepoškozuje jeho právní sféru. Činnost obchodního zástupce je totiž typickou prací orientovanou na výsledek, kdy zpravidla pouze získání zákazníci a uzavřené zakázky představují pro zastupovaného podnikatele zisk. Lze tudíž tolerovat i takové ohodnocení činnosti obchodních zástupců,

pokračování

které z této skutečnosti vychází. Pokud v posuzované věci obchodní zástupci žádnou zakázku nezískali, odměnu nedostali – a naopak je zjevné, že při úspěšném výkonu práce byli odměňováni adekvátně. Zde je možno odkázat na obecné závěry, ke kterým dospěl zdejší soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69: „*Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu nejen s obchodním zákoníkem a daňovými předpisy, ale i např. zákonem o zaměstnanosti, nelze za to podnikatele postihovat.*“ Z uvedeného taktéž vyplývá, že nelze jednoznačně určit, že vztah mezi stěžovatelkou a A. B. byl vztahem obdobným vztahu pracovněprávnímu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů, jak usoudil správce daně, tudíž ani provize vyplácené stěžovatelkou A. B. netvořily příjmy ze závislé činnosti.

Lze tak rekapitulovat, že vztah mezi stěžovatelkou a A. B. byl sice vztahem dlouhodobým, činnost A. B. vykonával pro jednu osobu, avšak z velké míry samostatně (nebyl striktně vázán pokyny) a při výkonu činnosti nebyl vázán na jedno konkrétní místo. Vztah nebyl uzavřen za ekonomického nátlaku ze strany stěžovatelky a nelze se taktéž, s ohledem na adekvátní odměnu, domnívat, že uzavření pracovněprávního vztahu by bylo pro A. B. výhodnější, resp. že neuzavření takového vztahu poškozují jeho právní sféru. Nelze tedy, s přihlédnutím k zásadě *in dubiis contra fiscum (in dubio pro mitius)*, uzavřít, že příjmy, jež A. B. plynuly z jeho činnosti, jsou příjmy zdanitelnými ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

III. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost je důvodná. Správce daně sice řádně zjistil skutkový stav, vyvodil z něj ovšem chybné závěry ohledně povahy vztahu mezi stěžovatelkou a obchodním zástupcem A. B. Stejným pochybením zatížil svůj rozsudek i krajský soud, který se přiklonil k závěrům Finančního ředitelství v Brně, které platební výměr potvrdilo. Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož také napadené správní rozhodnutí trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušuje také rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, a věc se vrací žalovanému (právnímu nástupci) k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem. Zároveň musel Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 3 in fine s. ř. s. rozhodnout i o nákladech řízení o žalobě. Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a odměny za právní zastoupení za 2 úkony právní služby ve výši 2 x 2.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“)], a náhrady

hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Náhrada nákladů za řízení o žalobě tedy činí celkem 7.800 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a odměny za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (písemné podání ve věci samé) a náhrady hotových výdajů 300 Kč podle advokátního tarifu. Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 8.400 Kč.

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

V Brně dne 1. dubna 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda

senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu JUDr. Petrem Průchou v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. M.**, zastoupena Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem, se sídlem Slavičkova 827/1a, Brno – Lesná, adresa pro doručování: Slovákova 11, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 6. 2012, č. j. 9747/12-1101-700366, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2014, č. j. 62 Af 86/2012 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2015, č. j. 6 Afs 84/2014 - 39, **se opravuje** tak, že výroky č. II a III **s p r á v n ě** znějí:

- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit **ž a l o b k y n i** k rukám advokáta Mgr. Jaroslava Marténka náklady řízení o žalobě ve výši 7.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit **ž a l o b k y n i** k rukám advokáta Mgr. Jaroslava Marténka náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 8.400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 6 Afs 84/2014 – 39 (dále „označený rozsudek“), Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobkyně a výrokem č. I zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2014, č. j. 62 Af 86/2012 – 39, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 6. 2012, č. j. 9747/12-1101-700366, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Výroky č. II a III Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení.

Podle § 54 odst. 4 v návaznosti na § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, Nejvyšší správní soud opravným usnesením opraví výrok, pokud v něm byly učiněny chyby v psaní a počtech, jakož i zjevné nesprávnosti.

V písemném vyhotovení rozsudku došlo ke zjevné nesprávnosti spočívající v tom, že ve výroku č. II a III Nejvyšší správní soud uvedl, že žalovaný je povinen nahradit náklady řízení o kasační stížnosti a o žalobě **ž a l o v a n é**. Je zřejmé, že správně mělo být v těchto výrocích uvedeno, že žalovaný je povinen nahradit tyto náklady **ž a l o b k y n i**, nikoliv žalované. Z výsledku řízení o kasační stížnosti, kdy žalobkyně měla ve věci plný úspěch, z odůvodnění označeného rozsudku, jakož i ze samotného chybného znění uvedených výroků je zřejmé, že se jedná o zjevnou nesprávnost.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud tímto usnesením opravil výroky č. II a III označeného rozsudku tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto usnesení.

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

V Brně dne 16. dubna 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu