



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně **Netcon Media s. r. o.**, se sídlem Ostrava, 28. října 3346/91, zastoupené Mgr. Kateřinou Jordanovovou, LL.M., advokátkou se sídlem Vřesina, Vřesová 528, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2013, č. j. 23259/13/5000-14101-706486, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 8. 2015, č. j. 22 Af 86/2013 – 86,

t a k t o:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 8. 2015, č. j. 22 Af 86/2013 – 86, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 9. 2013, č. j. 23259/13/5000-14101-706486, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni k rukám Mgr. Kateřiny Jordanovové, LL.M., advokátky, náklady řízení o žalobě ve výši 14 466,50 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni k rukám Mgr. Kateřiny Jordanovové, LL.M., advokátky, náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 14 591 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci, rozsudek krajského soudu

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 8. 2015, č. j. 22 Af 86/2013 – 86, zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2013, č. j. 23259/13/5000-14101-706486, kterým bylo způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně ze dne 22. 11. 2012, č. j. 89867/12/385970805066, jímž byla žalobkyni předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a současně jí byla uložena povinnost úhrady penále.

V průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009, provedené u žalobkyně, bylo zjištěno, že žalobkyně zahrnuje do nákladů faktury za služby účinkujících (podle uzavřených smluv tzv. „operátorek“) v celkové výši 9 252 935 Kč. Účinkující na základě uzavřených smluv vystupovaly v žalobcových erotických live video chatech, které byly nahrávány pomocí webových kamer, resp. videokamer a byly přenášeny živě, případně uloženy jako nahrávky na internetu. Podle obsahu účetnictví žalobkyně šly veškeré náklady spojené s výkonem účinkujících k tíži žalobkyně, neboť činnost byla vykonávána v prostorách žalobkyně, která hradila náklady s provozem, provozovnu vybavila nábytkem a technickým vybavením zajišťujícím přenos dat. Účinkující vykonávaly práci v provozovně žalobkyně, neplatily žádný pronájem, používaly při činnosti zařízení žalobkyně a za výkon své činnosti byly odměňovány hodinovou sazbou, přičemž celkovou částku měsíčně fakturovaly žalobkyni.

Jádrem sporu je posouzení, zda je účinkování v erotických live show pro žalobkyni na základě nepojmenované obchodněprávní smlouvy závislá činnost podle § 6 odstavec 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), tj. zda odměna hrazená žalobkyní účinkujícím představuje příjmy z poměru obdobného pracovnímu poměru, kdy je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce.

Žalovaný uvedl, že žalobkyně jako daňový subjekt stanovuje náplň vysílání formou deklarace, že se jedná o erotické vysílání a poskytuje zázemí, ve kterém stanoví podmínky chování a zajišťuje odbyt práce, která se stává jeho vlastnictvím. Žalovaný dále rozvedl, že žalobkyně určuje obsah činnosti účinkujících již tím, že její hlavní činností je přenos erotických live video chatů, čímž je práce účinkujících jasně definována. Vzhledem k povaze poskytované činnosti je přitom samozřejmé, že účinkující budou při poskytování služby jednat samostatně, neboť v případě komunikace na živo nelze dopředu vymežit, jaké požadavky bude mít konečný zákazník. Žalobkyně tedy účinkujícím přímo neukládá, jak konkrétně mají svou činnost provádět, neboť obsah vystoupení si určují samy, ale vymezuje místo, čas a předmět činnosti a také, co si vystupující může a nemůže dovolit. Vystupující tak musí svou činnost provádět v určitých mezích, které jsou stanoveny uzavřenými smlouvami (musí se vyvarovat šíření nežádoucích obsahů). Žalobkyně rovněž koordinuje s vystupujícími jednotlivé časy vysílání a místnosti, z nichž mohou činnost vykonávat. Vystupující tedy nemohou do vysílacích studií docházet dle vlastního uvážení bez souhlasu a koordinace daňového subjektu.

pokračování

Krajský soud neshledal důvodným žádný ze žalobních bodů a ztotožnil se se závěry žalovaného odvolacího orgánu o tom, že znaky pojmu „závislé činnosti“ vymezeného například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publikovaného pod č. 272/2005 Sb. NSS, byly v posuzované věci naplněny. Žalobkyně jako daňový subjekt stanovuje náplň vysílání formou deklaráce, že se jedná o erotické vysílání a poskytuje zázemí, ve kterém stanoví podmínky chování. Zajišťuje odbyt práce, určuje obsah činnosti účinkujících již tím, že její hlavní činností je přenos erotických live video chatů, čímž je činnost účinkujících jasně definována. Přestože žalobkyně účinkujícím přímo neukládá, jak konkrétně mají svoji činnost provádět, vymezuje místo, čas a předmět činnosti, formuluje meze, v nichž účinkující musí činnost podle obsahu uzavřených smluv provádět, koordinuje jednotlivé časy a místa vysílání. Krajský soud dospěl k závěru, že úvaha žalovaného je zcela zásadním posouzením vztahu žalobkyně a účinkujících a je plně podpořena obsahem správního spisu. Úvaha obsahuje logické hodnocení důkazů v jejich vzájemných souvislostech i v jejich jednotlivostech a respektuje také obsahy svědeckých výpovědí. Krajský soud se s těmito závěry plně ztotožnil a beze zbytku je aproboval. Podle názoru krajského soudu předestřená úvaha žalovaného zahrnuje všechny základní rysy činnosti žalobkyně i účinkujících tak, jak jsou žalobkyní prezentovány, a jak jsou podchyceny ve správním spise, pouze je vyhodnocuje jiným způsobem, než se domáhá žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, podanou v zákonné lhůtě. V doplnění pak podřadila důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odstavec 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), když namítla, že krajský soud, jakož i před ním správce daně a žalovaný, posoudili daňový režim činnosti účinkujících v erotických live video chatech nesprávně.

Podle názoru stěžovatelky krajský soud nezohlednil specifický charakter činnosti účinkujících, přestože právě charakter vykonávané činnosti je zcela zásadní pro daňové posouzení. Právní rámec činnosti účinkujících není jednoznačně upraven, její charakter je na rozhraní mezi živností a uměleckou činností, judikatura správních soudů se týká profesionálních sportovců, přičemž stěžovatelka má za to, že pokud je obecně akceptována možnost výkonu takové činnosti v rámci činnosti osob samostatně výdělečně činných, pak nelze výkonu této profese bránit, vynucovat uzavření pracovněprávního vztahu a finanční orgány nejsou oprávněny ke změně kvalifikace této činnosti na závislou činnost. Podle názoru stěžovatelky je vyloučené, aby mohla v souladu s platným právním řádem jakékoli osobě nařídít výkon činnosti erotického charakteru, proto lze činnost účinkujících posoudit pouze jako činnost nezávislou. Činnost účinkujících nelze srovnat s typicky závislou, například dělnickou profesí. Je spojena se specifickými požadavky na vzhled a specifickými vlastnostmi. Účinkující je při svém vystoupení nezávislá, vystoupení na sebe nenavazují, každé je jiné. Účinkující není pro vystoupení zaškolována, nedostává pokyny ohledně jeho obsahu a vystoupení nejsou stěžovatelkou nijak kontrolována. Mírou samostatnosti se posuzovaná činnost liší od jiných, typicky závislých činností. Různými kontrolními orgány bylo opakovaně potvrzeno, že výkon činnosti účinkujících na základě

tzv. nepojmenované smlouvy nepředstavuje na straně stěžovatelky porušení povinnosti vykonávat závislou činnost v pracovněprávním vztahu, nešlo o nelegální práci a nedošlo k naplnění znaku zneužití práva nebo předstírání samostatnosti. Stěžovatelka se domnívá, že podnikatelskou činnost lze obecně vykonávat také subdodavatelským způsobem a například činnost mnoha kreativních společností spočívá v „najímání“ tzv. svobodných povolání. Na případě konkrétní osoby paní M. stěžovatelka demonstrovala, že pro skutečně závislou činnost pracovněprávní vztah uzavírá – tato osoba pro stěžovatelku vykonává administrativní práce v pracovním poměru a vystupuje zároveň jako účinkující na základě nepojmenované smlouvy.

Stěžovatelka má za to, že rozdíly mezi definicí závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů a závislé práce podle pracovněprávních předpisů jsou pouze marginální, přičemž materiální znaky obou pojmů jsou *de facto* stejné. Namítla, že krajský soud nevzal v potaz skutková zjištění, když například výpověď svědkyně M. V. jednoznačně prokázala, že účinkující neměly zájem uzavřít pracovněprávní vztah, a existovala skutečná vůle vystupovat jako osoba samostatně výdělečně činná. Krajský soud toto zjištění aproboval, ale nepřihlédl k němu, čímž se odchýlil od judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudku sp. zn. 2 Afs 16/2011). Stěžovatelka nevyužila ekonomického nátlaku na slabší stranu a uzavření pracovněprávního vztahu nebylo v zájmu účinkujících. Zároveň smluvní strany nesimulovaly sjednáním smlouvy jiný právní úkon a nadto podle názoru stěžovatelky nelze v daném případě pracovněprávní vztah platně sjednat vůbec.

K námitce nesplnění znaků závislé činnosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 87/2015 - 27, podle něhož nezbytným znakem vztahu obdobného pracovněprávnímu je právní úkon vztah zakládající a nutnost, aby se jedna strana vztahu řídila pokyny druhé strany. V nyní posuzované věci však iniciativa ohledně volby konkrétního studia a času vystoupení vychází vždy a pouze od účinkujících, které následně konkrétní termín i čas potvrzují. Tedy to, v jakém studiu a čase bude účinkující vystupovat, záleží vždy pouze na její svobodné vůli. Koordinaci při rezervaci jednotlivých studií nelze zaměňovat s určením místa a času vystoupení. Pouhým stanovením předmětu činnosti není naplněn znak závislosti jedné smluvní strany na druhé, protože pro dovození závislé činnosti je třeba zkoumat, jakým způsobem má být činnost provedena, zda je konkrétní způsob provedení dané činnosti ponechán ve větší míře na úvaze dodavatele nebo je spíše podřízen pokynům objednatele.

Stěžovatelka namítla, že krajský soud dovodil výkon závislé činnosti zejména upřednostněním významu materiálního a technického vybavení stěžovatelky, s čímž však nemůže souhlasit. Podle ní je však rozhodující charakter vykonávané činnosti, navíc veškeré ošacení, kostýmy či erotické pomůcky si účinkující hradily samy, nelze proto tvrdit, že vystoupení materiálně a technicky zabezpečila výhradně stěžovatelka. Zázemí a technické vybavení poskytované stěžovatelkou není základním předpokladem pro výkon činnosti, jak uvedl krajský soud, neboť ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že účinkující upřednostňují činnost pro stěžovatelku v jejích prostorách, a to zejména z osobních důvodů (rodina o jejich činnosti většinou neví). Zázemí nebylo poskytováno bezplatně, ale náklady byly zakalkulovány v odměně (těžko si lze představit, že by podobně platil například pianista v hotelu za pronájem klavíru). Také judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 68/2010 - 98) uvádí, že je na dohodě

pokračování

smluvních stran, která z nich poskytne pro danou činnost potřebné materiální zázemí, v jakém poměru a zda se případně strany o tyto náklady podělí.

Pokud jde o další body rozhodnutí krajského soudu, stěžovatelka nesouhlasila s názorem, podle něhož účinkující nejsou za výkon své činnosti odpovědné a že rozhodující pro posouzení závislé činnosti je, že odpovědnost související s činností účinkujících nese pouze stěžovatelka. Podle názoru stěžovatelky nelze zaměňovat odpovědnost stěžovatelky a odpovědnost účinkujících. Pro oblast live chat vystoupení je typické, že odpovědnost za zprostředkovaná data má vůči koncovému zákazníkovi jejich poskytovatel, tj. zde stěžovatelka, za obsah vystoupení však stěžovatelce zodpovídá sama účinkující, která se zavazuje provést live erotické vystoupení a pokud svůj závazek nedodrží, neobdrží honorář. Účinkující tak nesou odpovědnost samy za sebe a své výkony a jsou nositelkami hospodářského rizika. Krajský soud rovněž přisvědčil žalovanému v názoru, že vztah stěžovatelky a účinkujících předpokládá vztah dlouhodobější povahy. Tento závěr však stěžovatelka vzhledem k absenci dokazování považuje za nepřezkoumatelný. Poukázala na to, že činnost některých účinkujících pro stěžovatelku je pouze krátkodobá. Pouhým sjednáním smlouvy na dobu neurčitou nemůže být dovozována dlouhodobost. Podle stávající judikatury správních soudů i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy a z tohoto úhlu pohledu je třeba posuzovat i činnost účinkujících po celý předmětný rok 2009. Tato činnost představuje činnost specializovanou, která může být a je díky svému charakteru vykonávána v mnoha případech pouze krátkodobě nebo nesoustavně, a tedy nenaplnuje znaky závislé činnosti.

Krajský soud a žalovaný jsou toho názoru, že skutečnost, že účinkující vykonávají činnosti také pro jiné subjekty, sama o sobě nevylučuje existenci závislé činnosti. Stěžovatelka se však domnívá, že podle judikatury je hlavním znakem závislé činnosti výkon činnosti pouze pro jeden subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004 – 74).

Ve shodě s krajským soudem pak považuje způsob odměňování za marginální znak závislé činnosti. Podotkla současně, že typickou odměnou v oblasti závislé činnosti je pevně stanovená měsíční mzda a v ní praktikované hodinové odměňování s měsíční fakturací je v obchodních vztazích běžné. Fakturace se odvíjí od aktivity účinkujících v daném měsíci a měsíc od měsíce se různí. Fakturu vystavuje a odměnu určuje sama účinkující, stěžovatelka ji může na základě technických údajů překontrolovat. Na základě kladného ohlasu zákazníků lze odměnu dohodou v individuálních případech zvýšit.

Stěžovatelka namítala, že nelze souhlasit s názorem krajského soudu o tom, že není nutné individuální hodnocení jednotlivých znaků ve vztahu ke každé účinkující. Stěžovatelka má naopak za to, že v průběhu dosavadního řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, neboť žalovaný je povinen posuzovat každý případ individuálně a prokázat u každé účinkující zvlášť, že jsou splněny podmínky závislé činnosti. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání pouze negoval tvrzení stěžovatelky a svá tvrzení – stejně jako krajský soud – nepodložil řádně provedeným důkazním řízením.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky a řádně odůvodnil závěry, k nimž dospěl při vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

Konkrétní činnost operátorek v rámci předmětu činnosti stěžovatelky především nesplňuje znaky podnikání, jak předpokládá zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění, respektive zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění. Činnost operátorek naopak podle názoru žalovaného splňuje veškeré znaky závislé činnosti, jak je definována pokynem Ministerstva financí č. D-285.

Podle tohoto pokynu je závislá činnost definována jako činnost, která je závislá na osobě plátce. V předmětném případě jsou splněny hlavní znaky této činnosti. Vztah je zakládán jako vztah trvalý povahy, který není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a určitě definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění, nýbrž tím, že tato osoba (operátorka) je vázána poskytovat tuto činnost opakovaně po stanovenou dobu či po dobu neurčitou. Operátorky se řídí obecně pokyny stěžovatelky (vymezení místa a předmětu činnosti, podmínky chování, koordinace času, dodržování určitých předpisů), a jedná se o vztah úplatný, kdy fakturovaná částka je vypočítána na základě počtu odpracovaných hodin, tedy způsobem běžným při odměňování osob v pracovněprávním vztahu. Činnost je prováděna v přímé závislosti na materiálním zabezpečení ze strany stěžovatelky, které je navíc poskytováno zdarma, nikoli za úplatu, jak by bylo běžné v subdodavatelském vztahu (poskytnutí studia, technického zařízení, zázemí). Nejedná se o činnost, za kterou nese operátorka odpovědnost vůči třetím osobám (není naplněn hlavní znak podnikání, které je prováděno vlastním jménem a na vlastní odpovědnost), za výsledek činnosti nese vůči svým zákazníkům plnou odpovědnost stěžovatelka, která tuto skutečnost po dobu daňového řízení ani nijak nevyvracela.

Žalovaný se vyjádřil již ve svém rozhodnutí o odvolání, konkrétně na str. 6 a 7, k tomu, že předvádění se operátorek v erotických pozicích před kamerou v reakci na požadavky zákazníka nelze podřadit pod definici provedení uměleckého výkonu dle ustanovení § 19 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „autorský zákon“). Podle autorského zákona je uměleckým výkonem, resp. živým provozováním díla zpřístupňování díla živě prováděného výkonným umělcem, zejména živě přednášeného literárního díla, živě prováděného hudebního díla s textem nebo bez textu, anebo živě scénicky předváděného díla dramatického nebo hudebně dramatického, choreografického nebo pantomimického. Stěžovatelkou nebylo prokázáno, že by bylo nějaké umělecké dílo operátorkami tvořeno, navíc autorská práva nebyla poskytována odběratelům, nemůže se tedy jednat o uměleckou činnost, která by byla podřaditelná pod autorský zákon, a jiný zákon uměleckou činnost nedefinuje. Stěžovatelka sice uzavírala s operátorkami jakousi rámcovou smlouvu o vytvoření děl na objednávku a licenční smlouvu, s konečnými odběrateli však postoupení práv nebylo řešeno tak, jak je v umělecké oblasti běžné. Navíc operátorky nebyly placeny za výkon, ale za odpracované hodiny, což je znakem závislé činnosti.

Podle názoru žalovaného činnost operátorek naopak splňuje veškeré znaky závislé činnosti, jak je definována pokynem MF č. D-285. Dle tohoto pokynu závislá činnost

pokračování

nemůže být redukována pouze na činnost vykonávanou podle příkazu a pokynu plátce, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na plátcí. Stěžovatelka poskytuje operátorkám zázemí, jejich činnost je stěžovatelkou jasně definována, vymezuje místo, čas a předmět činnosti, koordinuje časy vysílání, provádí přidělení místnosti, kde k natáčení dochází, provádí kontrolu odpracovaných hodin, seznamuje operátorky s dodržováním obecně závazných právních předpisů, bezpečnostních a požárních předpisů, čímž naplňuje znaky zaměstnavatele podle § 102, 103 a 106 zákoníku práce. Operátorky naplňují svojí činností hlavní činnost stěžovatelky, jsou závislé na podmínkách, které jim stěžovatelka vytváří, používají její sociální zařízení, šatní skříňky, její technické zařízení. Co se týče poskytování zázemí, stěžovatelka nese veškeré náklady na materiálové zajištění, činnost je vykonávána v prostorách stěžovatelky, totéž se týká pronájmu technického vybavení nutného k vysílání, aniž by až do vydání napadeného rozhodnutí operátorky za toto hradily nájemné (nájemné ve výši 30 Kč za hodinu vyžaduje stěžovatelka od operátorek po vydání napadeného rozhodnutí, jak vyplývá z webových stránek stěžovatelky).

Podle názoru žalovaného skutečnou vůli stran uzavřít smlouvu, která splňuje znaky „obdobného poměru“ jako je pracovněprávní lze dovodit z postupu operátorek i stěžovatelky, kdy uzavřením smlouvy s čtyřtýdenní výpovědní lhůtou lze jednoznačně dovodit vůli obou stran uzavřít smlouvu nikoli pro jednorázové či krátkodobé účinkování, ale soustavné či dlouhodobé. Z provedeného dokazování vyplývá, že činnost operátorek pro stěžovatelku splňuje znaky závislé činnosti, jak je definuje pokyn MF D-285. Správce daně při rekvalifikaci příjmu vycházel ze skutečné povahy právního úkonu a faktického vztahu mezi operátorkami při výkonu práce a stěžovatelkou, a dále z množství nepřímých důkazů, které nashromáždil v průběhu daňového řízení a které tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících informací, které prokazují konkludentní vůli operátorek setrvat v poměru obdobném pracovněprávnímu poměru, jak předpokládá ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Neobstojí ani argumentace stěžovatelky o tom, že svou činnost zajišťuje subdodavately. Ze smlouvy, předkládané operátorkám, nevyplývá, že by operátorky jakkoli dokládaly, že jsou osobami samostatně výdělečně činnými. Subdodavatelský způsob provozování live video chatů je podle názoru žalovaného pouze snahou vyhnout se odpovědnosti vůči státu, co se výdělku operátorek týče.

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Skutkový stav

Stěžovatelka ve vyjádření ze dne 6. 12. 2011 ke kontrolním zjištěním, shrnutým ve druhém odstavci bodu I. tohoto rozsudku uvedla, že se s účinkujícími o počtu, obsahu a čase živých relací dohodla, ony si však samy sjednávaly časový plán individuálně podle svých možností a ten nebyl stejný v jednotlivých týdnech ani měsících. Rozsah služeb poskytnutých za měsíc se zjišťoval pomocí elektronického čipu, jenž se používal ke vstupu do studia místo klíče. Stěžovatelka tak kontrolovala, zda faktura za poskytnuté služby byla správně vystavena. Dále uvedla, že technické zázemí a internetová připojení (speciální telefonní linky a speciální technická zařízení) jsou velmi náročným technickým vybavením

na vysoké úrovni a z technických důvodů proto nebyl možný přenos z jiných míst, než byla provozovna. Stěžovatelka dále sdělila, že pořídila kostýmy, které zapůjčovala jen některým účinkujícím, neboť mnohé nechtěly používat cizí oblečení, takže není možné tvrdit, že účinkující používaly pomůcky pořízené stěžovatelkou. Stěžovatelka zdůraznila, že vystupující neměly pravidelnou a stále stejnou úplatu, jako by tomu bylo v zaměstnaneckém poměru, a ke své činnosti využívaly převážně vlastní pomůcky.

Po posouzení tohoto vyjádření stěžovatelky správce daně nezměnil výsledek kontrolního zjištění ani svůj závěr, že posuzovaná činnost je činností závislou a dne 5. 3. 2012 vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, proti němuž podala stěžovatelka včasné odvolání.

V rámci odvolacího řízení byla stěžovatelka správcem daně vyzvána výzvou ze dne 18. 4. 2012 k předložení přijatých faktur za služby účinkujících, smluv s těmito účinkujícími, knihy příchodů a odchodů a vlastních faktur, které vystavila zákazníkům v zahraničí. Následně žalovaný vrátil správci daně spisový materiál k doplnění o důkazy, které by fakturaci činnosti účinkujících vysvětlily. Žalovaný také zjistil chybu při výpočtu záloh na daň podle ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů, kdy některé operátorky v jednotlivých měsících fakturovaly příjmy do částky 5000 Kč, které tak měly být zdaněny daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby (§ 38d ZDP) a nikoliv zálohou.

Správce daně při respektování závěrů žalovaného vydal dne 22. 11. 2012 rozhodnutí o odvolání, kterým ve smyslu ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně vyhověl stěžovateli a snížil částku vyměřené daně.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka opět odvolání a v jeho doplnění navrhla zejména výsledky některých účinkujících, prokuristky, jednatele a dále také smlouvy s účinkujícími a dotazy na živnostenský úřad a ministerstvo práce a sociálních věcí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatelka se podle obsahu kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v

pokračování

předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Takovou vadou je i absence individuálního posouzení založeného na řádných skutkových zjištěních.

V posuzované věci je rozhodnou otázkou posouzení povahy činnosti účinkujících ve vztahu ke stěžovateli, jež jim za ni vyplácela odměnu. K výkladu pojmu „závislé činnosti“ se váže rozsáhlá konstantní judikatura správních soudů. Základní premisa je obsažena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publikovaném pod č. 272/2005 ve Sb. NSS (všechna rozhodnutí NSS uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz). Označený rozsudek formuluje především, že: *„Vymezení pojmu závislá činnost podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce...“*

Podle ustanovení § 6 odstavec 1 písm. a) věty první ZDP 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.

Nejvyšší správní soud především odkazuje na svoji judikaturu (od které neshledává důvod se v této věci odchýlit – viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, či již zmíněný rozsudek ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74), podle níž *„pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je rozhodné to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však 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 č. 586/1992 Sb. není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou, ale 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 tento jakkoli 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.“*

Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Právě proto je však nutno stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, se totiž jeví jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy. V rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70, Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že „...již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu závislá činnost tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry ve shora nastíněném smyslu. Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu, aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem.“

Vymezení pojmu „závislá činnost“ v nyní posuzované věci z uvedených důvodů nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Prakticky to znamená, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti tak bude dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána, a zda na uzavření pracovněprávního nebo svou povahou obdobného vztahu je dán zájem obou smluvních stran.

Těmito znaky se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně zabýval pohledem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004 – 70, a vypořádal se s argumentací stěžovatelky, byť dospěl k závěru, že nebyly splněny všechny znaky zároveň. Nejčastějšími znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem (dále jen "plátce příjmu") jsou následující:

- plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,
- fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu,
- materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,

pokračování

- 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

Z výpovědí tří svědkyň - účinkujících je zřejmé, že smlouva jim byla předložena v podobě, kterou připravila stěžovatelka. Účinkující si termíny svých vystoupení určovaly samy, tyto termíny podléhaly odsouhlasení stěžovatelkou. Rozvrhy a plány vystoupení dělala kancelář stěžovatelky, která stanovila i sazbu za jednu hodinu vystoupení. Do budovy se účinkující dostávaly pomocí čipu, zapisovaly se do knihy příchodů z důvodu evidence – údajně kvůli případnému požáru. Pravidla využívání jednotlivých studií nebyla stěžovatelkou stanovena. Pomůcky a kostýmy k vystoupení si vyslechnuté účinkující pořizovaly na vlastní náklady, oblečení zakoupené stěžovatelkou nikdy nepoužívaly a stěžovatelka oblečení nikdy nekontrolovala. Každá vystupující mohla požádat o šatní skříňku, za jejíž používání stěžovatelce nic neplatila.

Pokud jde o výši odměny, z výpovědí svědkyň vyplynulo, že sazbu za vystoupení si navrhla účinkující sama a čekala na odsouhlasení stěžovatelkou. Stejně tak si účinkující vedla evidenci odpracovaných hodin, stěžovatelka si vedla souběžně také svoji a vykázaná fakturace byla odsouhlasena oběma stranami na konci měsíce v kanceláři. Ze zadaného termínu se účinkující mohla odhlásit a ani pro případ, že by nevystoupila bez omluvy, nebyly žádné sankce stanoveny. Fakturované částky se lišily podle typu použitého studia, počtu hodin, počtu telefonátů a podobně. Všechny tři vyslechnuté svědkyně shodně uvedly, že neměly zájem na uzavření pracovněprávního poměru, protože si samy chtěly určovat, kdy budou činnost účinkujících vykonávat. Všechny tři svědkyně zároveň správnímu orgánu sdělily, že obdobné služby poskytují i dalším společnostem.

Byť tedy stěžovatelka účinkujícím přímo neukládá způsob, jakým mají svou konkrétní činnost provádět, neboť obsah vystoupení si účinkující určují samy, vymezuje místo, čas a obecně předmět činnosti. Stěžovatelka koordinuje s vystupujícími jednotlivé časy vysílání a místnosti, z nichž mohou předmětnou činnost vykonávat. Je proto zjevné, že samostatnost vystupujících je omezena stěžovatelkou tím, že nemohou do vysílacích studií docházet zcela podle vlastního uvážení, aniž by proběhlo odsouhlasení a koordinace ze strany stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud s ohledem na zjištěné okolnosti důvodně dovodil, že jistá forma nadřízenosti stěžovatelky ve vztazích k jednotlivým operátorkám byla prokázána. Tu reprezentuje vyplácení pravidelných měsíčních odměn stěžovatelkou i skutečnost, že studia a jejich zařízení byly ve vlastnictví stěžovatelky a účinkující operátorky je nemohly využívat k práci pro jiné subjekty. Sjednání nepojmenovaných smluv s podnikajícími subjekty na základě svobody podnikatelské činnosti podle názoru Nejvyššího správního soudu nikterak neprokazuje, že stěžovatelka v těchto vztazích reálně nevystupovala v nadřízeném postavení a svědecké výpovědi operátorek nevyvracejí tento závěr, neboť stěžovatelčiny akceptace objednávek práce ve studiích lze v kontextu zjištěných skutečností považovat za pokyny, podle nichž operátorky postupovaly při výkonu své činnosti. K těmto závěrům dospěl i správní orgán prvního stupně.

Pro správné posouzení rozhodné otázky, kterou v této věci je – jak již bylo výše uvedeno - posouzení povahy činnosti účinkujících ve vztahu ke stěžovateli, jež jim za ni vyplácela odměnu a zodpovězení otázky, zda toto posouzení vede k závěru o tom, že se jedná o závislou činnost operátorek, však musel Nejvyšší správní soud přistoupit k širšímu zhodnocení uvedené problematiky, než jak to učinil v napadeném rozsudku krajský soud.

Základním východiskem pro posouzení rozhodné právní otázky je skutečnost, že činnost lze provozovat v zásadě třemi způsoby: V první řadě jsou to činnosti provozované výlučně jako nezávislá činnost, ať již z důvodů zákonné úpravy (exekutor, notář) či z důvodů, spočívajících v povaze vlastní činnosti s ohledem na její rozsah či druh (výrobní činnosti, realitní makléř). Druhým typem činností jsou činnosti obojetné povahy, mezi něž lze zařadit drtivou většinu menších živností (zedník, kadeřnice, instalatér, účetní či svobodná povolání). Do třetího typu činností lze zařadit činnosti ryze závislé (například pokladní v supermarketu). Judikatura správních soudů postupně dospěla k závěru, že činnosti obojetné povahy nespádají z hlediska daňověprávního do kategorie nedovoleného odměňování v režimu osob vykonávajících samostatnou činnost (tzv. „švarcsystém“). Tyto činnosti lze proto pro účely daně z příjmů vykonávat jak v režimu samostatné činnosti (zejména příjmy z podnikání), tak v režimu příjmů ze závislé činnosti, musí ovšem být splněna určitá kritéria.

Mezi tato kritéria patří v první řadě to, že se musí jednat o takovou činnost, která naplňuje znaky činnosti obojetné povahy a volba smluvního typu v samostatné činnosti nesmí být činěna pod nátlakem na účastníka smlouvy, musí tedy jít o dobrovolné rozhodnutí subjektu o výběru mezi oběma variantami. Jsou-li důvody výběru samostatné činnosti daňově optimalizační, pak tato skutečnost neznamená, že jde o postup nelegitimní. Zároveň však nesmí jít o předstírání samostatnosti, zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a nesmí jít o zneužití práva.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69, uvedl, že *„je naprosto přirozené, že se podnikatelé snaží chovat tak, aby to pro ně bylo výhodné. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. 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.“*

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže obstát argumentace stěžovatelky, vycházející z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 86, jenž se týkal posouzení nákladů v podobě cestovních výdajů profesionálního hokejisty jako výdajů ze závislé činnosti. Nejvyšší správní soud

pokračování

jednoznačně formuloval závěr, že povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevylučuje. V posuzovaném případě bylo z obsahu hráčské smlouvy (koncipované jako nepojmenovaná smlouva a uzavřené podle ustanovení § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku) zřejmé, že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Jakkoliv se totiž stěžovatel musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera (klubu - „zaměstnavatele“) a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu, zejména v povinnosti sportovce vykonávat práci „*v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě*“, je činnost profesionálního sportovce natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je proto obtížně představitelné, aby specifická činnost profesionálního sportovce v běžící sezóně byla svojí povahou slučitelná s takovými instituty zákoníku práce, jako jsou třeba nepřetržitý odpočinek mezi dvěma směny, přestávky v práci na jídlo a oddech, dny pracovního klidu anebo práce přesčas.

Závěry, týkající se naplnění či nenaplnění pojmových znaků závislé činnosti, jsou tedy v případě účinkujících operátorek, vystupujících v erotických live video chatech, odlišné od činnosti profesionálních sportovců a nelze tudíž vycházet ze závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 16/2011 – 86. Nejde přitom pouze o odlišný skutkový základ posuzované věci, ale i právní rámec byl zcela odlišný. Ve zmíněné věci posuzoval Nejvyšší správní soud obsah hráčské smlouvy, která byla časově omezená, výslovně z ní plynulo, že hráč je osobou samostatně výdělečně činnou a že právě on je povinen obdržené odměny podrobit zdanění. Nejvyšší správní soud nad rámec nosných důvodů rozsudku č. j. 2 Afs 16/2011 – 86 vyjádřil, že spornost řešené právní otázky v tomto konkrétním případě je dána zejména absencí zvláštní zákonné úpravy, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti profesionálních sportovců. Oblast profesionálního sportu je právně velmi neujasněná a v praxi ani v doktríně není postaveno najisto, které z možných řešení nejlépe odpovídá znění a smyslu zákonné úpravy.

Naproti tomu vnější znaky činnosti operátorek účinkujících v erotických live video chatech se podle konkrétních skutkových zjištění v této věci velmi podobají klasickému pracovnímu poměru. Nejde pouze o zjištění, že operátorky vykonávají pro stěžovatelku činnost podle jejích příkazů a pokynů, ale závěr o tom, že se jedná o činnost skutečně závislou na plátcí, je odůvodněn zjištěním, že stěžovatelka poskytuje operátorkám zázemí, jejich činnost je stěžovatelkou jasně definována, je to stěžovatelka, kdo vymezuje místo, čas a předmět činnosti, koordinuje vysílací časy, přiděluje místnosti k výkonu, provádí kontrolu odpracovaných hodin. Operátorky zároveň naplňují svojí činností hlavní činnost stěžovatelky, jsou závislé na podmínkách, které jim stěžovatelka vytváří, používají její sociální zařízení, šatny, technické zařízení, stěžovatelka nese veškeré náklady na materiálové zajištění (snad jen s výjimkou kostýmů). Za výstup z natáčení je plně odpovědná stěžovatelka, činnost provozuje svým jménem a za tuto činnost inkasuje platby, z nichž určenou část vyplácí operátorkám nikoli ve formě procentního podílu či provize, ale ve formě hodinové sazby.

Nejvyšší správní soud považuje za potřebné zdůraznit, že pokud povaha činnosti operátorek 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. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009 – 87, publikované pod č. 2216/2011 Sb. NSS).

Podstatné v dané věci je to, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, 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 (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 – 67).

Smyslem a účelem pracovního práva jako součásti práva soukromého je nepochybně umožnit smluvním stranám (zaměstnancům a zaměstnavatelům) uzavírat takové dohody o úplatném využití pracovní síly zaměstnance ve prospěch zaměstnavatele, na nichž se svobodně a se zohledněním všech rozhodných hledisek shodnou. I v pracovním právu platí, že *[l]idé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i právech* (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a že *[k]aždý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá* (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Za předpokladu, že neexistuje zřejmý zákonný zákaz a při respektování ústavně chráněných hodnot v oblasti zaměstnaneckých vztahů (Podle čl. 28 Listiny základních práv a svobod *[z]aměstnanci mají právo na spravedlivou odměnu za práci a na uspokojivé pracovní podmínky. Podrobnosti stanoví zákon.*) tedy i v pracovním právu platí, že je na smluvních stranách, který ze smluvních typů použijí k uspořádání svých vztahů, jedná-li se o typ odpovídající jejich svobodné vůli beroucí v úvahu odlišnou faktickou pozici a zpravidla i vyjednávací sílu obou účastníků právního vztahu. Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře opakovaně zdůrazňoval potřebu respektu k svobodně projevené vůli smluvních stran a odmítl nutit je k uzavírání smluv, na nichž ani jedna ze stran nemá ekonomický zájem.

V nyní posuzované věci tak bylo na stěžovatelce a jednotlivých operátorkách, který ze smluvních typů nabízených jak zákoníkem práce, tak případně i jiným zákonem k zajištění činnosti operátorek erotických live video chatů použijí. Vzhledem ke věcnému obsahu takové činnosti a především k jejímu předpokládanému časovému rozsahu, jež ani jeden z účastníků řízení nezpochybňuje, jistě připadala v úvahu i dohoda o provedení práce či dohoda o pracovní činnosti podle zákoníku práce, neboť je jistě velmi dobře představitelné, že uvedenou činnost lze podle obou těchto dohod vykonávat. Předmět a obsah té i oné dohody může být nepochybně sjednán dostatečně konkrétně, neboť činnost operátorky má v posuzované věci svůj vymezený obsah a lze ji vcelku jednoznačně popsat s ohledem na podmínky provozování konkrétní živnosti, ve vztahu k níž měla být

pokračování

vykonávána. Pokud si však smluvní strany zvolily nepojmenovanou smlouvu, činily tak nepochybně i s ohledem na daňové a pojistné aspekty takového smluvního uspořádání.

Nejvyšší správní soud považuje za potřebné zdůraznit, že nevybočily-li smluvní strany z věcného a časového rozsahu činnosti, kterou lze vykonávat na základě uzavřeného typu smlouvy, uzavřely-li dotyčnou dohodu svobodně a vážně a nešlo-li ani o disimulovaný právní úkon zastírající ve skutečnosti jiný obsah či rozsah jejich vztahu, je třeba jejich svobodně projevenou vůli respektovat. Bylo totiž zcela na jejich vůli, zda ze smluvních typů, které připadaly vzhledem k povaze věci v úvahu, zvolí takový, který operátorkám přinese i benefit spočívající v účasti na veřejnoprávním sociálním pojištění, avšak zároveň s tím spojenou povinnost zaměstnance a zaměstnavatele platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (což zvýší celkové mzdové náklady stěžovatelky a pravděpodobně povede k tomu, že operátorka obdrží adekvátně menší odměnu), anebo zda zvolí smluvní typ, který operátorkám neposkytne benefit spočívající v účasti na pojištění, avšak poskytne jim oproti tomu větší odměnu při jinak stejných nákladech stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci z výše popsaných skutkových okolností nikterak nevyplývá, že se stěžovatelka uzavíráním předmětných smluv s operátorkami dopustila zastřených právních jednání ve smyslu ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu, a uzavírá, že vztahy mezi stěžovatelkou a jejími smluvními partnery (operátorkami) nenaplňují v převažující míře znaky závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vzhledem k charakteru vykonávaných prací bylo pro stěžovatelku výhodnější uzavřít smlouvy nepojmenované (svým obsahem typově obdobné jako smlouva o dílo), než zaměstnat vlastní zaměstnance. Z provedeného dokazování nevyplývá závěr, že by stěžovatelka při uzavírání smluv se smluvními stranami simulovala jiný právní úkon, protože právě nepojmenovaná smlouva o daném obsahu vyhovuje nejlépe jejím potřebám.

Konečně také nutno konstatovat, že v daném případě nedošlo ani ke zneužití práva. Jím rozumí judikatura Nejvyššího správního soudu situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48; zveřejněn pod. č. 869/2006 Sb. NSS). To se však v daném případě nestalo. Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí nepojmenovaných smluv uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími smluvními partnery, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.

Stěžovatelka rovněž poukázala na skutečnost, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s potřebou individuálního hodnocení jednotlivých vztahů stěžovatelky s účinkujícími. Krajský soud v odůvodnění rozsudku pod bodem 1 na straně 10 uvedl, že stěžovatelka sice namítala, že žalovaný nepostupoval v souladu s požadavkem

individuálního a současně komplexního posuzování závislé činnosti, v čemž stěžovatelka spatřovala rozpor s pokynem ministerstva financí č. D-285 a rozpor s rozsudkem NSS sp. zn. 7 Afs 72/2008, avšak neuvedla, u kterých konkrétních znaků závislé činnosti se žalovaný tohoto pochybení dopustil. Podle názoru krajského soudu tedy stěžovatelka neoznačila konkrétní vady, jimiž podle ní napadené rozhodnutí trpí a ani neoznačila konkrétní úvahy žalovaného, s nimiž se neztotožňuje. Proto krajský soud dospěl k závěru, že se takto obecně formulovaným žalobním bodem zabývat nemohl.

Nejvyšší správní soud se uvedenou námitkou věcně nezabýval a nezabýval se ani její přípustností, neboť to pro posouzení věci nemůže být rozhodné za situace, kdy existuje jiný důvod ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu i ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Obecně je však jistě žádoucí posoudit všechny analyzované vztahy jednotlivě, už jen s ohledem na to, že se nelze obejít při zjišťování povahy vztahu bez ozřejmení existence svobodné vůle potenciálně slabší strany k uzavření určitého typu smlouvy.

Podle ustanovení § 52 odstavec 1 s. ř. s. rozhodl Nejvyšší správní soud o tom, že neprovede stěžovatelkou navržený důkaz pracovní smlouvou s paní R. M. k prokázání tvrzení, že pro skutečně závislou činnost stěžovatelka uzavírá pracovněprávní vztah. Uvedená pracovní smlouva byla podle obsahu spisu předložena správci daně a s ohledem na výše uvedený závěr o důvodnosti kasační stížnosti neshledal Nejvyšší správní soud důvod pro doplnění dokazování. Ostatní navržené důkazy nebylo třeba provádět, neboť jde o listiny, jež byly součástí správních spisů, z nichž krajský soud při svém rozhodování vycházel.

V. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil se způsobem vyhodnocení předmětných nepojmenovaných smluv tak, jak to učinil krajský soud. Z jejich obsahu je totiž zřejmé, že při hodnocení tohoto smluvního ujednání, u něhož nemá žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních stran, je namísto zdrženlivost státních orgánů. Na rozdíl od krajského soudu se tedy nedomnívá, že v tomto konkrétním případě lze při stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 zohlednit náklady, vyplývající z uhrazené faktury za služby účinkujících v celkové výši 9 252 935 Kč.

Za této situace musel Nejvyšší správní soud v nyní řešeném daňovém případě přistoupit k použití obecnějších právních principů *in dubio mitius*, resp. *in dubiis contra fiscum*. Pokud je totiž činnost operátorek v živých televizních přenosech natolik nejasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje článek 4 Ústavy, podle něhož jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci, použit bez dalšího ten výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro operátorky i pro stěžovatelku.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť shledal nezákonnost rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného

pokračování

právního posouzení rozhodné otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a proto napadený rozsudek zrušil (ustanovení § 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i je a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ustanovení § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s.].

Tento názor lze shrnout tak, že znaky činnosti operátorek účinkujících v erotických live video chatech podle konkrétních skutkových zjištění v této věci nenaplnují pojmové znaky závislé činnosti. V dalším řízení bude na žalovaném, aby po individuálním posouzení vztahu stěžovatelky a jednotlivých účinkujících znovu posoudil, zda jsou v dané věci splněny zákonem stanovené podmínky a objektivní důvody pro vydání rozhodnutí, jímž byla stěžovatelce předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a současně jí byla uložena povinnost úhrady penále.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ji za úspěšného účastníka řízení. Podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V nyní posuzované věci byly v řízení před krajským soudem provedeny dva úkony právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Mezi tyto úkony spadá převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, podání žaloby ze dne 30. 9. 2013 a její doplnění ze dne 25. 11. 2013 a ze dne 11. 12. 2013, jež učinil zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem. Za úkon převzetí zastoupení a podání žaloby přísluší částka 3100 Kč [ustanovení § 7 ve spojení s ustanovením § 9 odstavec 4 písm. d) advokátního tarifu a § 11 odstavec 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], za úkon podání návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby náleží odměna ve výši jedné poloviny [§ 11 odstavec 2 písm. a) a odstavec 3 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon. Celkem tak náklady řízení před městským soudem tvoří součet částky 4000 Kč za soudní poplatky z podané žaloby a za úspěšný návrh na přiznání odkladného účinku žalobě a částky 8650 Kč za právní služby. Protože zástupkyně stěžovatelky je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku 1816,50 Kč, kterou je povinna z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celková částka náhrady nákladů řízení stěžovatelky před Krajským soudem v Ostravě činí 14 466,50 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit

stěžovatelce v přiměřené třicetidenní lhůtě od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zvolené zástupkyně.

V rámci řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli náhradu nákladů řízení za jeden úkon právního zastoupení ve věci samé – kasační stížnost ze dne 22. 10. 2015 včetně doplnění ze dne 27. 11. 2015 podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, za nějž přísluší částka 3100 Kč [ustanovení § 7 ve spojení s ustanovením § 9 odstavec 4 písm. d) advokátního tarifu] a dva úkony – podání návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a podání repliky k vyjádření žalovaného ohledně návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti - ve výši jedné poloviny [§ 11 odstavec 2 písm. a), písm. d) a odstavec 3 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 6000 Kč za soudní poplatky (za kasační stížnost a návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti) a částky 7100 Kč za právní služby. I zde je součástí odměny zástupkyně stěžovatelky 21% daň z přidané hodnoty, proto se její odměna zvyšuje o částku 1491 Kč, kterou je povinna z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celková částka náhrady nákladů řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem tak činí 14 591 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce v přiměřené třicetidenní lhůtě od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

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

V Brně dne 31. března 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu