



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **A.B.V. spol. s r.o.**, se sídlem Vrbová 625, Hylváty, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 22. 7. 2015, č. j. 52 Af 56/2014 - 73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 27160/14/5000-14101-706486, bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 3. 2014, č. j. 318587/14/2809-24802-602321 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 546 735 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 109 347 Kč. Podle žalovaného bylo na základě daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 provedené u stěžovatele zjištěno, že pro stěžovatele vykonávali opakovaně zakázky slovenští živnostníci, přičemž takový vztah vykazoval znaky závislé činnosti.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterou krajský soud rozsudkem ze dne 22. 7. 2015, č. j. 52 Af 56/2014 - 73, zamítl jako nedůvodnou.

II. Rozsudek krajského soudu

Krajský soud dovodil, že mezi účastníky bylo nesporné, že stěžovatel uzavřel se slovenskými státními příslušníky (F. Š., P. Š., M. R., D. V., D. V. ml., J. R. a J. M.) smlouvy o dílo, na jejichž základě tito vykonávali pro stěžovatele stavební práce. Částky vyfakturované za tyto práce stěžovatel zahrnul do svých nákladů. K povaze vykonávané práce stavbyvedoucí - zaměstnanci stěžovatele (J. M., J. V., J. B. a P. V.) jako svědci shodně tvrdili, že slovenští pracovníci pracovali odděleně, pomocí svých pracovních pomůcek, z materiálu stěžovatele, přičemž dojížděli na stavbu vlastními auty. Do stavebního deníku byly zapisovány toliko počty pracovníků, nikoliv konkrétní osoby pracující na staveništi. Krajský soud ve shodě se správními orgány dospěl k závěru, že práce byly slovenskými pracovníky provedeny, práce byly zadávány z důvodu nedostatku vlastní kapacity, subdodavatelé pracovali na své práci, stavbyvedoucí nezapisovali jména pracujících osob, pouze jejich počty, bylo jim předáno staveniště a byli proškoleni stavbyvedoucím, stavbyvedoucí hlídali kvalitu práce, přebírali dílčí úseky, dbali na dodržení termínu dokončení práce, daňový subjekt nesl náklady na materiál, ten přebírali subdodavatelé, daňový subjekt nesl náklady na odpad a spotřebovanou energii, náklady se nepřeučtovávaly. Svědeckými výpověďmi bylo přitom prokázáno, že se jednalo o běžné práce stavebních dělnických profesí, naproti tomu nebylo prokázáno, že by se jednalo o stavební práce výjimečné z hlediska použité technologie či časové nebo materiálové náročnosti nebo o stavební práce výlučně sezónní či krátkodobé.

Pokud jde o výpovědi čtyř slovenských pracovníků (J. R., D. V. ml., F. Š., M. R.), tyto hodnotil správce daně jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. K námitce stěžovatele, že nebyli vyslechnuti všichni slovenští pracovníci, krajský soud uvedl, že ve vztahu k dalším dvěma slovenským pracovníkům byly skutkové a právní závěry správce daně učiněny na základě smluv o dílo, fakturace a ostatních svědeckých výpovědí. Stěžovatel přitom ani netvrdil, že by k němu některý ze slovenských pracovníků měl odlišný pracovní vztah než ostatní. Svědci potvrdili skutečné provedení fakturovaných prací. Ohledně stanovení ceny za práci shodně vypověděli, že jednatel stěžovatele sepisoval smlouvu o dílo, pracovníci se rozhodli, zda zakázku přijmou, či nikoliv. Krajský soud zdůraznil, že svědek J. R. potvrdil, že ceny stanovil jednatel stěžovatele; svědek sám nebyl schopen objasnit způsob stanovení ceny. Skutkovému zjištění správce daně a žalovaného ve vztahu k charakteru prací (pomocné, běžné práce ve stavebnictví) odpovídá výpověď D. V. ml., který dle své výpovědi prováděl betonářské a izolační práce; výpověď M. R., který dle své výpovědi vykonával přípravné, výkopové, betonářské a natěračské práce; výpověď J. R., který vykonával šalování, betonování, zdění, omítání, štukování; a výpověď F. Š., který dle své výpovědi prováděl zdění a montáž překladů.

Krajský soud se dále ztotožnil se závěrem žalovaného, že vůle pracovníků uzavřít se stěžovatelem pracovní smlouvu byla projevena konkludentně. Charakter vykonávané činnosti byl dlouhodobý a výhradní pro stěžovatele, výkon činnosti byl podle pokynů a pod dohledem stavbyvedoucích stěžovatele, slovenští pracovníci byli proškoleni z

pokračování

bezpečnosti práce a požárních předpisů, používali sociální zařízení stěžovatele a pracovali z materiálu poskytnutého stěžovatelem. Jedná se o nepřímé důkazy tvořící logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že *„vůli slovenských subdodavatelů bylo chovat se jako zaměstnanci v pracovním poměru, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné“*.

Krajský soud měl za prokázané, že žalovaný zjistil skutkový stav řádně a na základě judikatury Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že pro zodpovězení právní otázky, zda se v dané věci jednalo o závislou práci ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), není rozhodné označení smluvního typu, na jehož základě vznikl vztah mezi stěžovatelem a slovenskými pracovníky, ale důležitá jsou následující tři kritéria: (i) existence vzájemného vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce, (ii) vztah závislosti pracovníka na tom, pro koho je práce vykonávána - zahrnuje osobní výkon práce, dlouhodobost a výlučnost výkonu práce, podřízení pokynům zaměstnavatele, výkon práce na účet zaměstnavatele, zpravidla na jednom místě a ekonomickou závislost, (iii) nejedná se o specifickou, sezónní či krátkodobou činnost. Podle krajského soudu jsou v nyní projednávané věci splněna všechna kritéria, což blíže rozvedl.

Konečně se krajský soud ztotožnil s žalovaným rovněž v posouzení námítky, že daňová kontrola nebyla ukončena, neboť nedošlo k vyřízení stěžovatelovy stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), podané z důvodu, že zpráva o daňové kontrole podle stěžovatele neobsahovala hodnocení důkazů zákonným způsobem podle § 8 odst. 1 ve spojení s § 88 odst. 1, § 102 odst. 3 a 4, § 147 odst. 4 daňového řádu. Podle krajského soudu nespádají stížní důvody uplatněné stěžovatelem (spočívající v nesprávném zhodnocení skutkového stavu) mezi zákonem vymezené důvody stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu a není splněna ani podmínka subsidiarity použití stížnosti, neboť k prezentaci odlišného názoru daňového subjektu slouží institut vyjádření ke kontrolním zjištěním podle § 88 odst. 3 daňového řádu, případně odvolání do dodatečného platebního výměru, přičemž závěry pojaté do zprávy o ukončení daňové kontroly jsou součástí odůvodnění dodatečného platebního výměru v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu.

III. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítl, že krajský soud učinil neobjektivní závěr o řádně a dostatečně zjištěném skutkovém stavu. Podle stěžovatele správce daně svědkům účelově nepokládal žádné otázky směřující k prokázání toho, zda měli či neměli vůli se stěžovatelem uzavřít pracovní smlouvu, neboť správce daně věděl, že pracovníci neměli o pracovní poměr zájem, a posléze zneužil textu otázky položené stěžovatelem. Stěžovatel v kasační stížnosti cituje text žaloby, v níž namítal, že žalovaný a správce daně nevzali v potaz jasné odpovědi

svědků - slovenských pracovníků, ve kterých jednoznačně zdůvodnili vůli nebýt se stěžovatelem v pracovněprávním vztahu. Stěžovatel měl za to, že tato vůle je jednoznačná, a proto již další otázky nepokládal. Správce daně měl svědkům pokládat přímé otázky, zda jim možnost pracovněprávního vztahu byla nabídnuta. To však neučinil, neboť věděl, že pravdivé odpovědi svědků by vyvrátily jeho verzi. Správce daně tedy nesplnil svoji důkazní povinnost. Vůle svědků nebýt v pracovněprávním vztahu byla přitom zcela jasně projevna a přesvědčivě zdůvodněna. Správce daně a žalovaný porušili zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem (§ 92 odst. 2 a 5 daňového řádu) způsobem, že to ovlivnilo zákonnost, a pro tuto vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. S tímto žalobním tvrzením se krajský soud řádně nevypořádal a k argumentaci stěžovatele se nijak nevyjádřil. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný.

Podle stěžovatele se krajský soud při právním hodnocení zjištěného skutkového stavu a vymezení pojmu „závislá činnost“ opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vychází ze zrušeného ustanovení [§ 1 odst. 6 již neúčinného zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“)]. V rozhodné době ovšem žádný předpis stěžovateli nestanovil, že musí své běžné úkoly vyplývající z předmětu jeho činnosti zajišťovat prostřednictvím svých zaměstnanců.

Krajský soud dále zkresluje naplnění kritérií závislé činnosti. Není pravdou, že slovenští dodavatelé vykonávali práce na účet stěžovatele, neboť je vykonávali na svůj účet a svým jménem jako podnikatelé a na vykonané práce vystavovali faktury svým jménem. Rovněž práce subdodavatelů řídí stavbyvedoucí, nejedná se proto o znak závislé činnosti. Při zahájení prací se pracoviště předává z toho důvodu, aby byly určeny rozhodné skutečnosti, místo provádění prací, napojení energií, místo pro odpady apod. Ke zpětnému předání staveniště zpravidla při tak malém objemu provádění prací nedochází, bylo by to nadbytečné, předávají se pouze provedené práce a právě předání provedených prací prokazuje výkon samostatné výdělečné činnosti na vlastní odpovědnost osoby samostatně výdělečně činné. Slovenští dodavatelé používali k práci nejenom drobné zednické náčiní, ale i míchačku a další elektrické přístroje. Tvrzení krajského soudu, že se jednalo dle výpovědí slovenských pracovníků o drobné zednické náčiní, není v souladu se skutečností ani s obsahem výpovědí svědků.

Nepřesvědčivé a nepravdivé je podle stěžovatele také tvrzení krajského soudu, že o vztahu závislosti slovenských pracovníků svědčí skutečnost, že tito pracovali s materiálem stěžovatele, neprováděli na svůj účet likvidaci odpadu, nebyla jim účtována spotřeba el. energie a vody a že tyto nákladové položky jim dle sdělení stěžovatele byly odpuštěny. Stěžovatel se používáním svého materiálu vyvaroval toho, že mu budou dodavatelé dodávat dražší materiál. Likvidace odpadu i spotřeba el. energie a vody šla k tíži slovenských dodavatelů, neboť tyto náklady byly promítnuty do smluvených cen. Nic tedy nebylo odpuštěno. Logicky není možné každému jednotlivému dodavateli přidělit vlastní elektroměry a vodoměry a kontejnery na odpad. Náklady zpravidla všem subdodavatelům promítá do smluvených cen hlavní dodavatel. Stěžovatel uzavíral s jednotlivými slovenskými dodavateli smlouvy, ve kterých byl uveden rozsah prací, jejich cena, termín provedení, byly předány stavební plány s vyznačením smluvených prací, čímž byly smluvené práce dostatečně určeny. Stavbyvedoucí tak nemusel do stavebního deníku zapisovat jména jednotlivých dodavatelů. Stěžovatel má povinnost seznámit všechny

pokračování

dodavatele s bezpečností práce na konkrétních staveništích, není to znak prokazující závislou činnost. Krajský soud neuvádí, jakou konkrétní evidenci by si měli slovenští dodavatelé vést, když měli smlouvu, daný rozsah prací a plány, na nichž byly práce vyznačeny. Odpovědnost za vady provedených prací jednoznačně nesli slovenští dodavatelé. Dodavatel totiž odpovídá vždy tomu, s kým má uzavřenou smlouvu (nikoli stavebníkovi či investorovi). Protože stěžovatel popτάval práce, stanovil jejich ceny. Vícepráce se u smluvených prací nevyskytovaly.

Pokyn Ministerstva financí č. D-285 (dále jen „pokyn D-285“), který byl správcem daně a žalovaným aplikován, jednoznačně upřednostňuje svobodnou vůli stran. Pokud správce daně a žalovaný prohlásili smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a slovenskými pracovníky za pracovněprávní vztah, jednali v rozporu s tímto pokynem. Stěžovatel dále poukázal na to, že správce daně se nejprve snažil prokázat, že se deklarované práce vůbec neuskutečnily, když se mu to nepodařilo, prokazoval, že se jedná o zdanitelnou závislou činnost.

Krajský soud ničím nedokládá své tvrzení, že pokud jde o ekonomický aspekt závislosti slovenských pracovníků na stěžovateli, zjevně by pro ně uzavření pracovního poměru bylo výhodnější, neboť stěžovatel by jako zaměstnavatel musel plnit povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení a dále by potenciálním zaměstnancům musel přiznat nároky zaměstnanců vyplývající ze zákoníku práce. To, že se nejedná o specifickou či sezónní nebo krátkodobou činnost, není rozhodné, stejně jako to, zda stěžovatel podstatnou měrou a dlouhodobě zajišťoval plnění svých zcela běžných činností vyplývajících z předmětu jeho podnikatelské činnosti prostřednictvím slovenských dodavatelů. Rozhodná je vůle smluvních stran, která byla jasně prokázána. Závěr krajského soudu, že žalovaný řádně a v souladu se zákonem zhodnotil skutkový stav, když jej podřadil pod § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů, proto nemá oporu v provedeném dokazování.

Stěžovatel dále namítl, že nesouhlasí s posouzením námitky nevyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu krajským soudem. Podle stěžovatele slouží stížnost dle uvedeného ustanovení např. také k nápravě postupu správce daně při daňové kontrole. Vady postupu správce daně, případně vady zprávy o daňové kontrole či jejího neprojednání, nemohou být odstraněny v odvolacím řízení. Náležitosti zprávy o daňové kontrole jsou stanoveny v § 88 odst. 1 daňového řádu. Jestliže tyto náležitosti zpráva nemá, je to vada postupu správce daně, neboť § 5 odst. 1 daňového řádu neumožňuje správci daně postupovat v rozporu s právními předpisy, stejně jako mu nezákonný postup znemožňuje čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel označil za ústavně nekonformní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2014 - 41 (pozn. NSS - správně zřejmě 7 Afs 20/2012 - 41), v němž bylo s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, uvedeno: *„Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.“* Sedmý senát podle stěžovatele přehlédl, že předmětné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu bylo vydáno za platnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), jenž tento

postup umožňoval. Podle § 50 odst. 3 ZSDP totiž v rámci odvolacího řízení mohl odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Kdežto podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Pod pojem dokazování nelze zahrnout bez dalšího projednání zprávy o daňové kontrole. Porovnáním úpravy pravomocí odvolacího orgánu v odvolacím řízení v obou zmíněných procesních předpisech je nutno dojít k závěru, že podle daňového řádu již správce daně nemá možnost odstraňovat všechny vady řízení před prvostupňovým správcem daně, ale jenom ty, které spočívají v nesprávně nebo nedostatečně provedeném dokazování. Při širším výkladu by bylo lze dojít k závěru, že v některých případech je možné odstranit i vady postupu správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole, ale tyto případy je nutné posuzovat jednotlivě.

Stěžovatel dále konstatoval, že daň lze doměřit v případě provádění kontroly pouze na základě výsledku řádně ukončené daňové kontroly, uvedeného ve zprávě o daňové kontrole. S odkazem na znění § 88 odst. 4, 5 a 6 daňového řádu stěžovatel vyslovil názor, že odmítne-li daňový subjekt podepsat zprávu o daňové kontrole důvodně, nemůže nastat ani jedna z variant stanovených daňovým řádem, tedy zpráva o daňové kontrole se nemůže považovat za projednanou, daňová kontrola za ukončenou a zpráva o daňové kontrole nemůže být použita jako důkazní prostředek. Případný dodatečný platební výměr tak není odůvodněn, navíc daňová kontrola není ukončena a správce daně proto nemůže platební výměr vydat. Lze se dohadovat, že správce daně nebyl schopen odůvodnit své pozdější rozhodnutí (dodatečný platební výměr) tak, jak mu to ukládá daňový řád, do uběhnutí prekluzivní lhůty pro doměření daně, proto daňovou kontrolu ukončil nezákonným způsobem a vydal neodůvodněný dodatečný platební výměr těsně před uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně. Jde o zneužití práva správcem daně. V takovém případě nelze odstraňovat vady neprojednání zprávy o daňové kontrole a neukončení daňové kontroly v odvolacím řízení, ale je třeba odvoláními napadené dodatečné platební výměry zrušit. Nejde také o žádné kontumační vítězství, ale o naplnění práva, protože porušení daňového řádu a porušení práv daňového subjektu mělo takovou intenzitu, že je nutné zvažovat zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru. Úřední osoby se k nezákonnému postupu uchýlily, aby doměření daňové povinnosti získaly lepší hodnocení své práce nadřízenými.

V doplnění kasační stížnosti podaném dne 6. 11. 2015 stěžovatel obsáhle opakoval svou argumentaci a citoval text žaloby. Uvedl, že správce daně účelově hodnotil důkazy, neboť si z výsledků svědků vybral pouze to, „co se mu hodilo“, přičemž svědkům nepředložil žádné podklady předané stěžovatelem, na nichž by mohli ukázat, které práce na které stavbě prováděli. Správce daně dále nehodnotil soupis provedených prací doručený správci daně dne 30. 7. 2012, který byl předložen v průběhu daňové kontroly spolu s účetními doklady. Uvedené odůvodnil tím, že stěžovatel vyznačil položky prací, které podle něj uskutečnili slovenští subdodavatelé, správce daně však dospěl k závěru, že předmětné položky byly mnohdy vypočteny i z položek, které v sobě zahrnovaly hodnoty poplatku za skládku či z materiálu, jež byly daňově uznatelnými náklady stěžovatele, přičemž nebyly slovenským subdodavatelům přeúčtovány. Stěžovatel však tyto náklady

pokračování

promítl do sjednané ceny, kteréžto tvrzení správce daně záměrně ignoroval, aby mohl vyloučit předložený důkazní prostředek z hodnocení. Správce daně dále záměrně nehodnotil projektovou dokumentaci doručenou správci daně dne 30. 7. 2012, což odůvodnil tím, že svědci nebyli schopni při svědecké výpovědi řádně identifikovat úseky provedených prací, a také např. stavbyvedoucí J. M. sdělil, že rozsah prací provedených subdodavatelem se dal poznat „*pouze v době, kdy se to realizovalo*“. Pokud by svědkům při výsleších byly předloženy plány s vyznačením provedených prací, mohli by se vyjádřit, zda práce provedli či nikoliv. Správce daně při předvolání nesdělil, čeho se budou výsledky týkat, svědci si tak žádné své podklady nepřinesli. Je pochopitelné, že s odstupem času nemohli bez jakýchkoliv podkladů správci daně uvést, jaké konkrétní práce na stavbě provedli.

Správce daně podle stěžovatele ignoroval podaná vysvětlení a důkazní prostředky svědčící o skutečném skutkovém stavu. Slovenští subdodavatelé prováděli práce výlučně na své náklady, neboť neexistovaly žádné náklady hrazené za ně stěžovatelem. Energie, sociální zařízení ani kontejnery na odpady neužívali zdarma, jak nepravdivě tvrdí správce daně a žalovaný, ale úhrada byla promítnuta do ceny smluvených prací. Stavbyvedoucí pochopitelně musí kontrolovat práci dodavatelů, stejně jako tak činí stavební dozor investora. Je také pochopitelné, že subdodavatel se musí řídit předanou projektovou dokumentací a pokyny stavbyvedoucího, jež práce na stavbě koordinuje, předává slovenským subdodavatelům staveniště a přejímá od nich provedenou práci.

Stěžovatel dále konstatoval, že krajský soud se řádně nevypořádal s žalobními důvody týkajícími se pokynu D-285 a kritérii pro posouzení závislé práce, k čemuž obsáhle citoval text žaloby. Konkrétně se jedná o žalobní důvod spočívající v záměrném zkreslování skutečností správcem daně a žalovaným tak, aby stěžovateli mohla být doměřena daň. Pokyn D-285 stanoví, že zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je nedostatečné a je nemožné postihnout všechny reálně možné případy, přičemž již ze samotné podstaty je zřejmé, že k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází do určité míry ve všech případech zadávání prací a činnosti (dodavatelských zakázek), nikoliv pouze v rámci pracovněprávních vztahů (i při subdodávkách si má objednatel právo kontrolovat a hlídat dodavatele, zda práci koná podle jeho přání, a případně subdodavatele korigovat svými příkazy). Slovenští subdodavatelé prováděli vždy ucelené části stavby, identifikovatelné podle podkladů, které měl správce daně k dispozici, ručili za svou práci stěžovateli, stěžovatel jako hlavní dodavatel byl povinen je seznámit s bezpečnostními riziky té které konkrétní stavby, což nemá nic společného s proškolením zaměstnanců o bezpečnosti práce podle zákoníku práce. Dále se krajský soud neměl řádně vypořádat s žalobním bodem o tom, že žalovaný nepodal vysvětlení, co znamená kritérium pod bodem 2. pokynu D-285, že fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec. Protože kritérium je jedním ze znaků závislé činnosti, je podle stěžovatele nesmyslné tvrzení, že pro způsob zdanění je rozhodující to, že posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti. To je, „*jako by žalovaný tvrdil, že jedním ze znaků závislé činnosti je to, že jde o závislou činnost*“. Bod 2. pokynu D-285 se musí týkat jiných povinností a práv ve vztahu k plátcí příjmu upravených v zákoníku práce, než je uvedeno v 1., 3. a 4. bodu. Jedná se o úpravu pracovní doby, nárok na pracovní volno a dovolenou, právo na náhradu mzdy při pracovní neschopnosti a při překážkách v práci atp. Z porovnání podmínek

slovenských subdodavatelů a zaměstnanců stěžovatele je zřejmé, že tito měli jiné postavení. Podle stěžovatele se krajský soud nevypořádal také s žalobním bodem, podle kterého měl žalovaný v rámci 3. kritéria pokynu D-285 posuzovat, zda výpočet odměny slovenských subdodavatelů naplňuje předmětný znak (odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu) či nikoli. Žalovaný účelově přehlížel, že kritéria podle pokynu D-285 musí být splněna současně a že základním rysem závislé činnosti je, že není vykonávána zcela nezávisle. Krajský soud se dále neměl řádně vypořádat s tvrzením stěžovatele týkajícím se bodu 4. pokynu D-285, v rámci něhož žalovaný přehlížel, že aby mohlo jít o závislou činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů, musely by být splněny i další obdobné znaky (poskytování pracovních pomůcek, mechanizace a nářadí), což se nestalo. Konečně se krajský soud řádně nevypořádal s žalobním bodem týkajícím se 5. bodu pokynu D-285, v rámci něhož stěžovatel uvedl, že daňový řád upřednostňuje oproti ZSDP hledisko správnosti, nikoliv hledisko fiskální, přičemž došlo k významnému posunu v odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav a namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy se prosazuje zásada materiální pravdy.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu. Konstatování stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku postrádá jakékoliv právně relevantní opodstatnění. Z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány krajský soud vyšel, jak hodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil a proč považuje závěry stěžovatele za liché, mylné a vyvrácené.

Podle žalovaného z obsahu správního spisu plyne věcná správnost jeho tvrzení, neboť bylo prokázáno, že slovenští subdodavatelé vykonávali pro stěžovatele svoji činnost osobně, ve vztahu podřízenosti ke stěžovateli, podle jeho pokynů, jeho jménem, za odměnu za práci, v dohodnuté pracovní době, na pracovišti a na náklady a odpovědnost stěžovatele. V daném případě byly podle žalovaného zcela nepochybně naplněny definiční prvky závislé činnosti, přičemž rozhodnutí žalovaného nespočívá na jakýchkoliv vadách řízení.

Podle žalovaného pojem „závislá činnost“ podle zákona o daních z příjmů není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Ke znakům závislé činnosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 - 30, který vychází z týchž kritérií jako pokyn D-285.

Námítku stěžovatele, že námitka podle § 261 daňového řádu slouží například také k nápravě postupu správce daně při daňové kontrole a že vady postupu správce daně (případně vady zprávy o daňové kontrole či jejího projednání) nelze odstranit v odvolacím řízení, označil žalovaný za nepřezkoumatelnou, neboť v ní absentuje jakýkoliv logický

pokračování

argument. Správce daně správně posoudil, že v okamžiku, v němž stěžovatel vznesl stížnost do protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole, č. j. 239873/14/2809-05402-602498, a tato se týkala „*nezákonného obsahu zprávy o daňové kontrole*“ (řeceno slovy stěžovatele), byla stížností nepřipustnou. V rámci stížnosti nelze posuzovat postup správce daně související s prováděním dokazování, s hodnocením jednotlivých důkazních prostředků a rovněž nelze nařizovat správci daně prostřednictvím zjednání nápravy, které důkazní prostředky má zohlednit, případně provést. Dokazování vedené prvostupňovým správcem daně je ukončeno jeho rozhodnutím. Jedinou možností, kterou daňový řád nabízí jako možnou obranu, je využití institutu odvolání. Vlastní způsob dokazování není možno stížností napadat především z toho důvodu, že stížnostní námitky by v následném řízení již nemohly být více uplatněny. Oporu pro uvedené lze nalézt v § 115 odst. 1 daňového řádu, jenž výslovně stanoví, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. V posuzovaném případě pak platí, že pokud by toto správce daně, případně jeho instančně nadřízený orgán „provedli“ již prostřednictvím institutu stížnosti, vyloučili by použití zákonem dané možnosti v odvolacím řízení, které je zde institutem s nepoměrně vyšší mírou dopadu na probíhající řízení.

K doplnění kasační stížnosti podanému dne 6. 11. 2015 žalovaný konstatoval, že stěžovatel v něm opakuje již několikrát uvedené a setrvává na argumentu, že se krajský soud řádně nevypořádal s jeho argumentací, pročez je rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Žalovaný s tímto závěrem nesouhlasí a odmítá úvahu stěžovatele, který staví nepřezkoumatelnost na odlišném právním názoru soudu, který je navíc podpořen provedeným dokazováním žalovaného.

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost **není důvodná**.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že predepsáním daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k přímé úhradě stěžovateli, byť za jiné zdaňovací období (roku 2010), avšak na základě totožné daňové kontroly, se již zabýval v rozsudku ze dne

26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 20/2015 - 36 (dále jen „rozsudek šestého senátu“). V citované věci stěžovatel uplatnil zcela shodné kasační námitky, které se netýkaly výše daně, případně specifik jednotlivých zdaňovacích období, ale skutkových okolností, jež jsou v obou případech zcela totožné, a jejich právního hodnocení. Z toho důvodu Nejvyšší správní soud vycházel z již provedeného posouzení také v nyní projednávané věci, neboť neshledal důvod pro odchýlení se od závěrů vyslovených v rozsudku šestého senátu.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, představovalo by to překážku dalšího věcného přezkumu ostatních stěžovatelem uplatněných důvodů. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že krajský soud nevypořádal jeho žalobní tvrzení, v nichž namítal, že žalovaný a správce daně nedostatečně zjistili skutkový stav, neboť nevzali v potaz odpovědi (vysvětlení) svědků, ze kterých vyplývala jejich zdůvodněná vůle nebýt se stěžovatelem v pracovněprávním vztahu a že správce daně nesplnil svou důkazní povinnost. Stěžovatel rovněž uvedl, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s žalobními důvody týkajícími se pokynu D-285 a kritérií pro posouzení závislé práce.

Nejvyšší správní soud předznamenává, jak již ostatně správně konstatoval krajský soud v napadeném rozsudku, že *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný na <http://www.usoud.cz/>).

Podle Nejvyššího správního soudu nelze stěžovateli přisvědčit, neboť krajský soud se s žalobními námitkami týkajícími se zjištění skutkového stavu správními orgány podrobně a pečlivě zabýval (viz strany 8 až 10 napadeného rozsudku), přičemž dospěl k závěru, že žalovaný zjistil skutkový stav řádně. Jeho závěr o konkludentním projevu slovenských pracovníků chovat se obdobně jako zaměstnanci, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné, vyplývá z provedeného dokazování, zejména ze svědeckých výpovědí. Byla prokázána dlouhodobost a výlučnost práce pro stěžovatele podle pokynů jeho zaměstnanců, jednoznačný způsob stanovení smluvní odměny, protože slovenští pracovníci v podstatě buď přijali, anebo nepřijali práci za stěžovatelem stanovenou cenu (i v případě vzniku zaměstnaneckého poměru má uchazeč o zaměstnání smluvní volnost), byl prokázán rovněž výkon pomocných nebo běžných dělnických prací ve stavebnictví. V této souvislosti krajský soud učinil závěr o tom, že údajné pracovní nabídky stěžovatele slovenským pracovníkům nejsou ničím podloženy a tvrzení svědků, že neměli o pracovněprávní vztah zájem, byla účelová. Krajský soud se zcela dostatečně zabýval také žalobními důvody týkajícími se pokynu D-285 a kritérii pro posouzení závislé činnosti, a to zejména na straně 11 až 13 napadeného rozsudku, kde mj. uvedl: *„Žalovaný při právním zhodnocení zjištěného skutkového stavu věci vycházel z pokynu Ministerstva financí ČR č. D-285, který vymezuje „závislou činnost.“ S ohledem na interní závaznost, nikoliv na závaznost právní, podrobil krajský soud učiněný právní závěr žalovaného soudnímu přezkumu z pohledu relevantní právní úpravy vyložené judičiální činností správních soudů, přičemž předesílá, že dospěl k závěru, že právní posouzení žalovaného ve světle uvedeného ob stojí.“* Následně

pokračování

krajský soud přehledně uvedl východiska pro posouzení věci, která jsou odvozena z judikatury Nejvyššího správního soudu. Dospěl k závěru, že v dané věci byla naplněna zákonná kritéria závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů, a že posouzení provedené žalovaným, jakkoliv učiněné dle pokynu D-285, jímž je správce daně s ohledem na jeho interní závaznost vázán, obстоjí z pohledu zákona i konstantní judikatury. Závěry krajského soudu jsou ucelené a logické, přičemž z nich jednoznačně plyne důvod, proč krajský soud neprováděl doslovné hodnocení jednotlivých kritérií, která plynou z pokynu D-285.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. To, že má stěžovatel odlišný názor na právní posouzení předmětné otázky a hodnocení důkazů ze strany správce daně, žalovaného a krajského soudu, nemůže samo o sobě vést ke konstatování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Rozsudek krajského soudu je proto možné přezkoumat také po věcné stránce, a to v rozsahu dalších stěžovatelem uplatněných námitek.

Z obsahu správního spisu plynou pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti. Správce daně zahájil dne 1. 10. 2012 u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010, a to z důvodu skutečností zjištěných při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010, zahájené dne 16. 1. 2012. V rámci daňové kontroly vyplynulo, že stěžovatel v letech 2009 a 2010 opakovaně uzavíral smlouvy o dílo se slovenskými pracovníky. Ti pro stěžovatele vykonávali dlouhodobě běžné stavební práce, přičemž se jednalo o obdobný druh práce, jakou konali zaměstnanci stěžovatele. Faktury za stavební práce stěžovatel zahrnoval do nákladů. Ze svědeckých výpovědí slovenských pracovníků vyplynulo, že (až na jednu výjimku) tito pracovali na shodných zakázkách jako zaměstnanci stěžovatele, a to z důvodu nedostatku vlastních zaměstnanců. Stavbyvedoucí na staveništi nezapisoval do stavebních deníků konkrétní pracovníky (zaměstnance i subdodavatele) jednotlivě, a to z důvodu velkého rozsahu subdodavatelů a měnícího se počtu pracovníků. Stěžovatel nesl náklady na materiál, likvidaci odpadu, na spotřebovanou energii, vodu a střežení staveniště. Stavbyvedoucí před zahájením prací vždy seznámil pracovníky se staveništem a úkoly, proškolil je z oblasti bezpečnosti práce, přebíral dílčí úseky dodávek a kontroloval kvalitu práce. Slovenští pracovníci měli vlastní nářadí a pomůcky, na staveniště se dopravovali sami. Cenu prací (resp. díla) stanovoval jednatel stěžovatele, který také sepisoval smlouvy o dílo, přičemž slovenští pracovníci se následně rozhodovali, zda zakázku přijmou či nikoliv. V letech 2009 a 2010 slovenští pracovníci nevykonávali žádné práce pro jiné subjekty. V návaznosti na otázku jednatele stěžovatele, položenou v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu, slovenští pracovníci uvedli, že nechtěli být zaměstnání, neboť jim nevyhovovala pracovní doba a chtěli být s rodinou. Ze správního spisu dále plyne, že dne 18. 4. 2013 byly správci daně předloženy podklady týkající se pracovněprávních vztahů stěžovatele a jeho zaměstnanců (výčetky na výplatní pásky a mzdové listy za roky 2009 a 2010, pracovní smlouvy a vnitropodnikové směrnice). Uvedené podklady si správce daně vyžádal za účelem srovnání pracovněprávních vztahů stěžovatele s jeho zaměstnanci a vztahů se slovenskými subdodavateli.

Správce daně seznámil stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění přípisem doručeným zástupci stěžovatele dne 18. 9. 2013. Stěžovatel se k výsledku vyjádřil v přípisu

doručeném správci daně dne 15. 10. 2013, v němž rozporoval postup správce daně, jeho skutková zjištění a posouzení naplnění znaků závislé činnosti ve smyslu zákona o daních z příjmů. Správce daně výsledek kontrolního zjištění nezměnil, neboť stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, jež by zjištění správce daně vyvrátily. Správce daně následně sepsal zprávu o daňové kontrole. Dne 4. 3. 2014 byl správcem daně sepsán protokol k projednání zprávy o daňové kontrole, který stěžovatel stvrdil svým podpisem. V protokolu stěžovatel uvedl, že se zprávou o daňové kontrole nesouhlasí, přičemž uvedl konkrétní námitky k jejímu obsahu. Stěžovatel odmítl projednat a podepsat zprávu s odůvodněním, že neobsahuje hodnocení důkazů zákonným způsobem. Podle správce daně nastaly dle § 88 odst. 6 daňového řádu účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly. Zpráva o daňové kontrole byla předána stěžovateli. V návaznosti na výsledek kontrolního zjištění vydal správce daně dne 11. 3. 2014 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, proti kterému podal stěžovatel k žalovanému odvolání. Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání podal stěžovatel žalobu, o které rozhodl krajský soud napadeným rozsudkem.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že krajský soud opírá hodnocení zjištěného skutkového stavu a vymezení pojmu „závislá činnost“ o judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vychází z již zrušeného ustanovení zákona o zaměstnanosti, přičemž v rozhodné době žádný předpis nestanovil povinnost zajišťovat běžné úkoly vyplývající z předmětu činnosti stěžovatele prostřednictvím svých zaměstnanců. Jak již bylo uvedeno v rozsudku šestého senátu, *„to, zda v rozhodné době stěžovatelem uvedené pravidlo platilo či nikoliv, není podstatné. Pokud krajský soud vycházel z judikatury, která pracuje s dřívějším právním stavem vztahujícím se k problematice zaměstnanosti, nedopustil se žádného pochybení. Uvedené ustanovení, jež zakazovalo právníkům nebo fyzickým osobám zajišťovat plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti jinými osobami než svými zaměstnanci, totiž mohlo posloužit i jako podpůrné vodítko pro určení toho, zda lze určitou činnost považovat za činnost závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů. Například v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014 - 39 (veškerá zde uváděná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), ze kterého krajský soud citoval, Nejvyšší správní soud dospěl k tomuto závěru: „Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti „obojetné“ povahy nespádají daňověprávně do kategorie nedovoleného „švarcsystému“. Nesmí však jít o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva. V tomto směru je rozhodující způsob zabezpečování běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti příjemce prací, které by nemělo probíhat například outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností. [...] V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 3 Ads 32/2007 - 66, zdejší soud posuzoval případ, ve kterém na pile pracovaly osoby, které nebyly zaměstnanci kontrolovaného zaměstnavatele, ale pracovaly na základě jednotlivě uzavřených smluv o dílo, v nichž bylo předmětem smlouvy provedení prací v dřevařské výrobě. Dospěl k závěru, že šlo o hlavní způsob, kterým je zajišťováno plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti kontrolovaného soukromého zaměstnavatele: „(...) práce vykonávané zaměstnanci stěžovatele přímo souvisejí se zajištěním provozu pily a byly prováděny v zařízeních určených pro tyto činnosti na vlastní odpovědnost stěžovatele, který celý provoz organizoval a řídil“. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud využil judikturních východisek, která se primárně vztahovala k problematice zrušeného ustanovení zákona o zaměstnanosti, resp. již neplatného zákona. Tato východiska pak podpůrně uplatnil i při posuzování charakteru činnosti pro účely zákona o daních z příjmů.“* Lze uzavřít, že krajský

pokračování

soud nepochybil, pokud pracoval s judikaturou, jež se primárně vztahuje k předmětnému zrušenému ustanovení zákona o zaměstnanosti. Nejvyšší správní soud tak posoudil shora uvedenou kasační námitku jako nedůvodnou.

Stěžovatel dále namítl, že krajský soud zkresluje naplnění jednotlivých kritérií určujících, zda se v daném případě jednalo o závislou činnost, či nikoliv, přičemž obsáhle rozporoval jednotlivé závěry krajského soudu týkající se tohoto posouzení. Ani při hodnocení této námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodu pro odchýlení se od rozsudku šestého senátu, jehož obsah je účastníkům tohoto řízení znám a na který lze plně odkázat. Zdejší soud v něm podrobně pojednal o judikатурních východiscích relevantních pro vymezení pojmu „závislá práce“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o daních z příjmů, podle kterého příjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu 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. Lze shrnout, že pro posouzení charakteru příjmu je relevantní vzájemný vztah plátce a poplatníka z materiálního hlediska, nikoliv právní důvod vzniku vztahu (resp. zvolený smluvní typ ve sféře soukromého práva). Činnost vykonávaná v rámci takového vztahu, má-li být závislou činností ve smyslu citovaného ustanovení, 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). Musí se jednat o vztah trvající povahy (což nevylučuje, aby taková doba byla v závislosti na konkrétních okolnostech kratšího charakteru), za úplatu a ekonomicky vzájemný; uvedené znaky musí být splněny současně. Dalším kritériem pro posouzení, zda se jedná o výkon závislé činnosti, je samotná povaha vykonávané činnosti (typicky se jedná o práci vykonávanou na jednom místě pro jednoho zaměstnavatele), přičemž je v zájmu osoby vykonávající předmětnou činnost, aby byl uzavřen pracovněprávní vztah, neboť jeho neuzavření ji v konečném důsledku poškozuje. Z hlediska negativního vymezení pojmu závislá činnost lze konstatovat, že o ni zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost, jež je vykonávána krátkodobě či nesoustavně, a jejíž výkon je podmíněn okolnostmi v podstatné míře nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).

V rozsudku ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015 - 144, Nejvyšší správní soud konstatoval, že činnost je možné 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 makléři). 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.“

Na základě výše shrnutých kritérií Nejvyšší správní soud dospěl k závěru (jako ve věci řešené v rozsudku šestého senátu), že správní orgány řádně zjistily skutkový stav a tento správně podřadily pod skutkovou podstatu vyjádřenou v § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o daních z příjmů. V nyní projednávané věci není sporné, že se jedná o výkon činnosti obojetné povahy ve výše uvedeném smyslu, přičemž ze skutkových okolností případu vyplynulo (jak podrobně posoudil krajský soud na straně 13 až 15 napadeného rozsudku), že slovenští pracovníci vykonávali pro stěžovatele závislou činnost. Stěžovatel se tím, jak prezentoval vztah mezi jím a slovenskými pracovníky, snažil účelově zastírat skutečný stav. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku šestého senátu, na který lze i zde plně odkázat: „[...] jednalo se o práce dlouhodobé, opakované a ve stavebnictví klasické (tedy nikoliv výlučně sezónní a krátkodobé), jež byly téměř zcela shodně vykonávány i zaměstnanci stěžovatele na stejných zakázkách. Slovenští pracovníci byli přímo vázáni pokyny stavbyvedoucích (zaměstnanců stěžovatele), přičemž ti i kontrolovali jejich činnost a přebírali výsledky této činnosti. Stěžovatel nesl veškeré náklady na materiál a odpad. V rozhodném období slovenští pracovníci vykonávali práce výlučně pro stěžovatele. Slovenští pracovníci byli, stejně jako zaměstnanci stěžovatele, proškoleni z oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. V podstatě lze uzavřít, že postavení slovenských pracovníků se nikterak nelišilo od postavení zaměstnanců stěžovatele. Bez zájímavosti taktéž není, že z výpovědí pracovníků F. Š., D. V. ml. a J. R. vyplynulo, že jako podnikající osoby mají místo podnikání a pobytu na adrese sídla stěžovatele.

Dále je významným kritériem pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů, i vůle osob, které danou činnost pro plátce vykonávají. Bylo tudíž nutné posoudit, zdali skutečnou vůlí slovenských pracovníků nebylo pracovat pro stěžovatele ve vztahu obdobném závislé činnosti. Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávaném případě existoval konkludentní projev vůle slovenských pracovníků být v pracovněprávním vztahu. To podle krajského soudu vyplynulo z provedeného dokazování, když „byla prokázána dlouhodobost a výlučnost práce pro žalobce podle pokynů jeho zaměstnanců, jednoznačný způsob stanovení smluvní odměny, když v podstatě slovenští pracovníci buď přijali nebo nepřijali práci za stanovenou cenu žalobcem (i v případě vzniku zaměstnaneckého poměru má uchazeč o zaměstnání smluvní volnost), a byl prokázán rovněž výkon pomocných nebo běžných dělnických prací ve stavebnictví.“ Výslovná tvrzení slovenských pracovníků o tom, že neměli zájem na uzavření pracovněprávního vztahu, krajský soud vyhodnotil jako účelová. S tímto posouzením se nyní Nejvyšší správní soud ztotožňuje. [...] „o vůli osob (poplatníků) setrávajících ve vztahu obdobném závislé činnosti [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] lze usuzovat nejen z důkazů přímých (jejich svědeckých výpovědí), ale i z důkazů nepřímých, tvoří-li logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.“ Shora uvedené skutečnosti přitom právě tvoří onen ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, z nichž lze dovozovat, že zde existovala konkludentní vůle slovenských pracovníků pracovat ve vztahu obdobném závislé činnosti. Správní orgány i krajský soud podrobně uvedly úvahy, které je vedly k názoru, že uzavřením smluv o dílo byl pouze zastírán určitý úkon, resp. zastírán skutečný stav

pokračování

(k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89).“

Stěžovatel v kasační stížnosti podává svůj náhled na skutkové okolnosti případu, přičemž na základě svého hodnocení těchto skutečností činí závěr, že krajský soud zkreslil naplnění některých konkrétních kritérií určujících, zda se jedná o závislou činnost. Také v tomto ohledu lze plně odkázat na rozsudek šestého senátu, podle kterého *„kritéria a jejich naplnění je potřeba posuzovat ve vzájemných souvislostech, a to vždy na půdorysu konkrétního případu. Zatímco z naplnění znaků jednoho kritéria ještě nelze usuzovat o tom, že se jedná o závislou činnost (např. podřízení se pokynům stěžovatele), lze tak již usuzovat v návaznosti na naplnění dalších kritérií (k tomu viz shora uvedená kritéria). Jak správní orgány, tak krajský soud si uvědomovaly, že ne každé kritérium je stoprocentně naplněno; posuzovaly však všechna kritéria ve vzájemných souvislostech, když podrobně uvedly řetězec naplněných kritérií, na jehož základě lze učinit jednoznačný závěr o charakteru vykonávané práce. Na tom nic nemohou změnit ani nyní stěžovatelovy námitky, jimiž rozporuje vždy pouze jednotlivá kritéria zvlášť. Lze tak příkladem uvést, že stěžovateli lze přisvědčit v tom, že pokud byli slovenští pracovníci vázáni pokyny stavbyvedoucích, nelze pouze z toho usuzovat o tom, že se jedná o závislou činnost. Avšak v kontextu všech dalších shora vymezených kritérií je zřejmé, že se v projednávaném případě o závislou činnost jedná. Stejně tak např. skutečnost, že pracovníci používali vlastní náčiní, nemůže účinně vyvrátit závěr o tom, že se jedná o závislou práci. Takto lze vypořádat všechny námitky směřující do naplnění jednotlivých kritérií, neboť, jak již bylo uvedeno, řetězec všech skutečností ve vzájemném kontextu je natolik silný a jednoznačně určuje, že se v projednávaném případě jednalo o závislou činnost, že stěžovateli se nemohlo podařit tento řetězec svými námitkami zpochybnit.“*

Přisvědčit stěžovateli nelze ani v tom, že by správce daně nehodnotil důkazní prostředky, konkrétně soupis provedených prací a projektovou dokumentaci. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti parafrázuje, jakým způsobem správce daně uvedené důkazní prostředky hodnotil. Na straně 17 zprávy o daňové kontrole správce daně konstatoval, že při hodnocení soupisu provedených prací dospěl k závěru, že stěžovatelem vyznačené položky prací provedených slovenskými pracovníky byly mnohdy vypočteny také z položek, jež v sobě zahrnovaly hodnoty poplatku za skládku či materiál, a které byly zároveň daňově uznatelnými náklady stěžovatele, jež nebyly slovenským pracovníkům přeúčtovány. K projektové dokumentaci správce daně uvedl, že stěžovatel do ní vyznačil úseky prací provedených dle jeho tvrzení slovenskými pracovníky. Správce daně nemohl tento důkazní prostředek podrobit řádnému hodnocení při jeho samostatném hodnocení, neboť svědci nedokázali při svých výpovědích řádně identifikovat úseky provedených prací, a stejně tak stavbyvedoucí pan J. M. uvedl, že se jednotlivé práce daly rozeznat pouze v době jejich realizace. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že se správce daně důkazními prostředky zabýval zvlášť i v jejich vzájemné souvislosti. Na základě zjištěných skutečností pak dospěl k závěru, že slovenští pracovníci vykonávali pro stěžovatele závislou činnost. To, že stěžovatel nesouhlasí se zjištěným skutkovým stavem a hodnocením důkazů, nemůže vést bez dalšího k závěru, že správce daně pochybil.

Podle Nejvyššího správního soudu tedy krajský soud, správce daně a žalovaný postupovali v souladu se zákonem, přičemž učinili správný závěr, jenž má oporu ve

správním spise. Lze uzavřít, že práce vykonávaná slovenskými pracovníky pro stěžovatele je závislou činností ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal rovněž nesprávné vyřízení jeho stížnosti podané podle § 261 daňového řádu. Ačkoliv je argumentace stěžovatele místy obtížně srozumitelná, lze z ní seznat, že podle něj vady postupu správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole mají být odstraněny v rámci vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu. Stěžovatel také konstatoval, že pokud důvodně odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole, zpráva nemohla být projednána, daňová kontrola ukončena a dodatečný platební výměr vydán.

Také k této námitce lze plně odkázat na závěry učiněné v rozsudku šestého senátu, který je účastníkům nyní projednávané věci znám. Podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Dle odstavce 4 téhož ustanovení stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Stížnost podle § 261 daňového řádu je subsidiárním, doplňkovým prostředkem ochrany práv daňového subjektu, připadajícím v úvahu pouze, pokud nepřipadá v úvahu jiný prostředek ochrany. Jestliže existuje možnost podat odvolání proti rozhodnutí správce daně (tj. možnost přezkumu výsledku postupu správce daně v odvolacím řízení), nelze podat stížnost podle § 261 daňového řádu, a to ani tehdy, pokud lze odvolání podat až v budoucnu, tedy po ukončení sporného postupu a v pozdějším okamžiku, než bylo lze podat stížnost. Přípustností podání stížnosti se zdejší soud zabýval například v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, v němž vyslovil: „*Stížností podle § 261 daňového řádu totiž nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. [...] stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu. Bylo-li by možné řešit nesouhlas s uvedeným „postupem“ v rámci stížnosti a přezkoumávat jej dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nadřízený orgán by tak předjímal rozhodnutí o případném řádném opravném prostředku, a byla by tak popřena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Napadá-li totiž stěžovatel postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje. Kromě toho je předmětná stížnost nepřípustná také proto, že nebyla dodržena podmínka subsidiarity využití tohoto ochranného prostředku. Daňový subjekt totiž disponuje jinými prostředky, kterými se může domoci změny hodnocení důkazů, resp. skutkového stavu, a to prostředky podle § 88 odst. 3 daňového řádu, tj. návrhy a vyjádřeními ke kontrolním zjištěním před ukončením daňové kontroly. Po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečného platebního výměru lze proti tomuto rozhodnutí navíc podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze brojit jak proti postupu správce daně při hodnocení důkazů, tak proti dostatečnosti skutkových a právních závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu [d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, (...).*“ Správce daně v protokolu o projednání zprávy k daňové kontrole uvedl, že stížnost lze podat pouze tehdy, neposkytuje-li zákon jiný

pokračování

prostředek ochrany. Odlišný názor daňového subjektu na hodnocení důkazů by mohl být vadou řízení, která by vedla k vydání nezákonného rozhodnutí, proti němuž se lze bránit odvoláním proti rozhodnutí správce daně (v daném případě proti dodatečnému platebnímu výměru). Pro podání stížnosti tak nebyly splněny zákonné podmínky. Uvedené správce daně stěžovateli zopakoval v rámci sdělení ze dne 6. 3. 2014, kde rovněž zdůraznil, že zpráva o daňové kontrole byla projednána bezdůvodným odepřením stěžovatelova podpisu, tj. dne 4. 3. 2014 (srov. § 88 odst. 5 daňového řádu). S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud souhlasí s posouzením správce daně, žalovaného a krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně ukončena. Kasační námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Jak již zdejší soud konstatoval v rozsudku šestého senátu, „[p]oněvadž tedy Nejvyšší správní soud shledal, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, stala se bezpředmětnou stěžovatelem nastolená otázka, zda odvolací orgán nadále (po změně právní úpravy) disponuje oprávněním v odvolacím řízení napravovat vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole. Zodpovězení na tuto otázku totiž nemohlo jakkoli ovlivnit posouzení zákonnosti napadeného rozsudku. Protože tato námitka vybočuje z předmětu řízení o podané kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se jí nezabýval. Nejvyšší správní soud se taktéž nezabýval tvrzením stěžovatele, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, jsou ústavně nekonformní. S tímto rozsudkem krajský soud nikterak nepracoval a tato námitka jde tedy zcela nad rámec předmětu řízení o kasační stížnosti.“

VI. Závěr

Ze všech shora vyložených důvodů zdejší soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. srpna 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu