



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JUDr. E. P.**, zast. JUDr. Radoslavem Dostálem, advokátem se sídlem Lazaretní 4298/11a, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2019, č. j. 38493/19/5200-10421-709052, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019 - 79,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce ve zdaňovacích obdobích let 2012, 2013 a 2014 podnikal ve sdružení fyzických osob ve smyslu § 829 a násl. tehdy účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, založeném na základě písemné smlouvy ze dne 2. 1. 2007 a navazující smlouvy ze dne 23. 12. 2011. Žalobce byl „vedoucím sdružení“, který jeho jménem vystupoval ve vztahu ke třetím osobám a prováděl technicko-organizační zajištění a koordinaci provádění prací a služeb. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 dospěl k závěru, že žalobce vůči ostatním členům tohoto sdružení vystupoval ohledně jejich činnosti prováděné v areálu společnosti Vodňanská drůbež, a. s., (dále jen „Vodňanská drůbež“) v Modřicích v pozici zaměstnavatele a tedy jako plátce daně dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a proto vydal následující rozhodnutí:

- a. dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012 ze dne 14. 8. 2018, č. j. 3804145/18/3002-50525-703733, kterým byla žalobci stanovena k přímé úhradě

daň ve výši 11 256 375 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 2 251 275 Kč,

- b. dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2013 ze dne 14. 8. 2018, č. j. 3804656/18/3002-50525-703733, kterým byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň ve výši 8 345 145 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 669 029 Kč,
- c. dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ze dne 14. 8. 2018, č. j. 3805014/18/3002-50525-703733, kterým byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň ve výši 6 624 975 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 324 995 Kč.

[2] Proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví, jímž dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Krajskému soudu byly z úřední činnosti známy skutečnosti související s postihem žalobce za správní delikt dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), spočívající v tom, že umožnil výkon nelegální práce dle § 5 písm. e) bodu 1. a 2. téhož zákona. Tento správní delikt spáchal tím, že na pracovišti v areálu společnosti Vodňanská drůbež v Modřicích ve dnech 17. 7. 2012 a 26. 6. 2014 umožnil specifikovaným fyzickým osobám (cizincům, kteří byli členy výše uvedeného sdružení) výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy, čímž porušil § 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), a zároveň bez povolení k zaměstnání, čímž porušil § 89 zákona o zaměstnanosti. Rozhodnutí správních orgánů o spáchání daného správního deliktu krajský soud přezkoumal rozsudky ze dne 13. 9. 2016, č. j. 36 Ad 39/2014-73, č. 3553/2017 Sb. NSS, a ze dne 25. 6. 2019, č. j. 29 Ad 4/2017-256. Kasační stížnost proti prvnímu rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53. Řízení o kasační stížnosti proti druhému z výše uvedených rozsudků nebylo v době rozhodování krajského soudu o nyní projednávané věci skončeno (*pozn. NSS: tuto kasační stížnost NSS zamítl po rozhodnutí krajského soudu, a to rozsudkem ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78*).

[4] Krajský soud měl ze zjištění konstatovaných v rozhodnutích Oblastního inspektorátu práce a Státního úřadu inspekce práce, potvrzených výše uvedeným rozsudkem č. j. 1 Ads 272/2016-53, za prokázané, že osoby formálně zapsané jako členové sdružení pro žalobce fakticky vykonávaly závislou práci ve smyslu zákoníku práce. Ačkoliv žalobce naznačoval nesprávnost procesního postupu správce daně, spočívající v pouhém převzetí vyjádření členů sdružení z řízení o spáchání správního deliktu, provedení důkazu svědeckou výpovědí těchto členů v daňovém řízení nenavrhoval. Žalobce svou argumentaci stavěl na principu legitimního očekávání, což opíral o odkazy na správní akty vydané orgány veřejné moci pro jednotlivé členy sdružení i pro něj samotného. Samotná registrace těchto osob k dani z přidané hodnoty dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

pokračování

o DPH“), však nemohla vyloučit skutečnost, že vykonávaly závislou činnost, a žalobce bylo možné považovat za jejich zaměstnavatele. Samotná skutečnost, že byla členům sdružení provedena registrace k DPH, do budoucna nevyklučuje výkon závislé činnosti podle pokynů žalobce. Ke shodnému závěru krajský soud dospěl i ohledně dalších rozhodnutí správních orgánů vydaných v souvislosti s činností členů sdružení.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalobci nelze doměřit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, když neexistuje rozhodnutí o tom, že se členové sdružení dopustili přestupku spočívajícího ve výkonu nelegální práce. Řízení o přestupku členů sdružení a řízení o správním deliktu žalobce byla na sobě nezávislá. I bez rozhodnutí o tom, že se někdo dopustil výkonu nelegální práce, lze vést s jinou osobou řízení o otázce umožnění výkonu nelegální práce. Na správnosti zjištění správce daně nic nezměnily ani žalobcovy námitky ohledně odlišnosti různých úklidových prací. V projednávané věci nebylo o povaze posuzovaných úklidových prací, vykonávaných členy sdružení na provozovně společnosti Vodňanská drůbež, pochyb s přihlédnutím ke zjištěním orgánů inspekce práce, s nimiž se ztotožnily i správní soudy. Krajský soud nepovažoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné z toho důvodu, že by nespecifikovalo, kteří konkrétní cizinci a ve které dny měli pro žalobce vykonávat závislou práci, jelikož ze zjištění správních orgánů a soudů vyplývá, že se z povahy věci jednalo o všechny členy sdružení, kteří v daných zdaňovacích obdobích vykonávali závislou práci v areálu společnosti Vodňanská drůbež.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podřazených pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel nesouhlasí se způsobem, jakým se krajský soud vypořádal s odkazy na judikaturu NSS, kterou proto znovu uvedl v kasační stížnosti. Krajský soud nesprávně posoudil námitku, že členové sdružení byli rozhodnutími příslušných finančních úřadů registrováni jako plátcí DPH. Správce daně umožněním registrace k DPH implicitně vyjádřil, že každý žadatel o registraci vykonává svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Není proto možné, aby správce daně následně tvrdil, že po celou dobu, kdy byli členové sdružení registrováni k DPH, vykonávali závislou práci. Pokud by správce daně nabyl jakoukoliv pochybnost, bylo jeho povinností rozhodnout o zrušení registrace daného plátce k DPH. Tvrzení krajského soudu, že tato argumentace ilustruje dlouhodobou povahu stěžovatelovy činnosti, svědčí o tom, že mu jsou k tíži připisována i jednání orgánů veřejné moci.

[8] Stěžovatel klade otázku, z jakého důvodu Oblastní inspektorát práce nezažánil správní řízení pro spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti s osobami, o kterých tvrdí, že jim stěžovatel umožnil výkon nelegální práce. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Ads 404/2017-31. Jediným členem sdružení, se kterým vedl Oblastní inspektorát práce řízení o přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, byl pan M., který v rámci sdružení vykonával úklidové práce. Toto řízení bylo zastaveno. Přesto je pan M. správcem daně zařazen mezi osoby, kterým měl stěžovatel umožnit vykonávat nelegální práci. Není zřejmé, kdy zanikla

odpovědnost za tento přestupek, když Oblastní inspektorát práce tvrdí, že odpovědnost za přestupek již zanikla, a správce daně tvrdí, že páčání přestupku pokračovalo po celé období let 2012, 2013 a 2014.

[9] Stěžovatel dále rozporuje správnost závěru o předběžné otázce dle § 57 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Pokud jednotliví členové sdružení nebyli pravomocně uznáni vinnými ze spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, pak na stěžovatele nemohl být aplikován § 140 odst. 1 písm. c) tohoto zákona. Odůvodnění krajského soudu si protirečí, když je dle něj dána souvislost obou řízení jen „kauzálně“, nikoliv však právně. Závěry krajského soudu jsou navíc založeny pouze na subjektivním posouzení kontrolorů inspektorátu práce převzatém žalovaným.

[10] Činností členů sdružení nedošlo k naplnění všech znaků závislé práce dle § 2 a § 3 zákoníku práce. Správní orgány i soudy převzaly teze Státního úřadu inspekce práce, který ve svém rozhodnutí objektivizoval pojem „závislá práce“. Bez výsledku jednotlivých osob však nelze danou věc posoudit. Správce daně uvádí, že stěžovatel na základě plné moci zastupoval členy sdružení, nicméně toto tvrzení se nezakládá na pravdě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevysvětlil, v čem spatřuje odlišnost úklidových prací hotelových pokojů a chodeb pro společnost PROGIO, a. s., od práce v potravinářském provozu společnosti Vodňanská drůbež. Úklid potravinářského provozu je náročnější než úklid hotelových pokojů a chodeb. Se stěžovatelem bylo ohledně úklidových prací hotelových pokojů zahájeno řízení pro možné spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, které bylo zastaveno, jelikož nebylo bez důvodných pochybností možné prokázat, že byl porušen § 3 zákoníku práce. Státní úřad inspekce práce tehdy uvedl, že pouze osoby, které danou práci vykonávaly, mohly vyjasnit rozpor, zda to byl právě stěžovatel, vůči němuž měly být naplněny všechny definiční znaky závislé práce. Z výše uvedeného je zřejmé, že výsledky členů sdružení jsou nezbytné k prokázání všech znaků závislé práce.

[11] Správce daně pomíjí, kdo je dle zákona o DPH osobou povinnou k dani. Krajský soud se domnívá, že samotná registrace členů sdružení k DPH nemohla vyloučit skutečnost, že vykonávali závislou činnost. Krajský soud však nemůže rozhodovat jen na základě svých domněnek. Dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je poplatník při výkonu práce povinen dbát příkazů plátce daně. Žalovaný neprokázal, kdy, komu a jakým způsobem byly takové příkazy udělovány.

[12] Ze smlouvy ze dne 2. 1. 2007 je zřejmé, že členem sdružení se mohla stát osoba, které bylo vydáno živnostenské oprávnění a která si je vědoma, že její účast ve sdružení je soustavnou činností provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem zisku a za podmínek stanovených zákonem. Krajský soud nesprávně posoudil občanskoprávní vztahy mezi členy sdružení. Stěžovatel dále připomněl výsledky kontroly Oblastního inspektorátu práce ze dne 6. 8. 2010, dle kterých v dané provozovně pracovaly jen osoby samostatně výdělečně činné, které stěžovatel zastupoval na základě smlouvy. Stěžovatel též odkázal na rozhodnutí Oblastního inspektorátu práce ze dne 3. 3. 2015 ohledně zastavení řízení o přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti ve věci pana M., rozhodnutí Komise pro rozhodování ve věcech pobytu cizinců ze dne 9. 6. 2016 týkající se zrušení prvostupňového rozhodnutí o neprodloužení

pokračování

povolení k pobytu za účelem podnikání panu V. (*pozn. NSS: další člen sdružení*). Dále odkázal na usnesení Policie České republiky, Městského ředitelství policie Ostrava, oddělení hospodářské kriminality ze dne 4. 12. 2018, kterým byla odložena trestní věc podezření ze spáchání trestného činu maření úkolu úřední osoby z nedbalosti dle § 330 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, kterého se měli dopustit vedoucí zaměstnanci Oblastního inspektorátu práce pro Moravskoslezský kraj a Olomoucký kraj tím, že nepřijali opatření, aby bylo s členy sdružení zahájeno řízení o přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti.

[13] Pokud krajský soud dospěl k závěru, že předmětem plnění závazku ze smlouvy o dílo, uzavřené mezi stěžovatelem a společností Vodňanská drůbež, mělo být zajištění zaměstnanců pro Vodňanskou drůbež, měl z toho vyvodit, že faktickým zaměstnavatelem je tento objednatel. Celkové počty osob, o které se opírá rozhodnutí žalovaného, představují počet všech členů sdružení, kteří v daném roce pracovali v areálu společnosti Vodňanská drůbež, a nikoliv počet členů sdružení, kterým měl stěžovatel umožnit výkon nelegální práce ve dnech 17. 7. 2012 a 26. 6. 2014, kdy Oblastní inspektorát práce provedl kontrolu v dané provozovně. Správce daně i žalovaný v dané věci pouze alibisticky převzali závěry Oblastního inspektorátu práce. Není zřejmé, z čeho žalovaný usoudil, že stěžovatel byl plátcem příjmů členů, když minimálně po určitou část roku 2014 údajným zaměstnancům nevyplácel žádné prostředky. Ty vyplácel jiný subjekt. Napadený rozsudek a napadené rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Z rozhodnutí Oblastního inspektorátu práce vyplývá, že činnost sdružení na dané provozovně probíhala po celý rok 2012, 2013 ale i 2014, kdy bylo zjištěno, že stěžovatel ve své činnosti neustal. Členové sdružení zastižení na místě vypověděli, že tuto práci za stejných podmínek vykonávají od roku 2008 či 2009. Nejednalo se o žádnou specializovanou činnost, ale o práci rutinního charakteru. Závěry orgánů ochrany zaměstnanosti ohledně posouzení činnosti stěžovatele jako zaměstnavatele byly aprobovány krajským soudem a následně i NSS. Krajský soud správně uvedl, že stěžovatel nepředložil zásadní nová tvrzení. Samotná registrace k DPH neznamená, že člen sdružení nemůže vykonávat i závislou činnost. Stěžovatelova teze o tom, že nejdřív musí být rozhodnuto, že osoba vykonává nelegální práci, a pak teprve může dojít k rozhodnutí o umožnění výkonu nelegální práce, nevyplývá ze zákona ani z judikatury. Stěžovatel ve správním řízení nenavrhoval provedení výslechu členů sdružení a zopakování důkazů. Žalovaný taktéž odmítá tvrzení, že faktickým zaměstnavatelem byl spíše objednatel prací.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v závěru kasační stížnosti také důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se NSS nejprve tímto důvodem a pro stručnost odkazuje na judikaturu ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Dle stěžovatele jsou rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelné, jelikož z nich není zřejmé, z čeho žalovaný usoudil, že stěžovatel byl plátcem příjmů členů sdružení, jelikož minimálně po určitou část roku 2014 nevyplácel členům sdružení finanční prostředky. Stěžovatel námitku ohledně vyplácení finančních prostředků členům sdružení neuplatnil v odvolání proti dodatečným platebním výměřům ani v žalobě a následných podáních v rámci soudního řízení. Žalovaný ani krajský soud proto nebyli povinni se touto konkrétní otázkou ve svých rozhodnutích zabývat.

[18] Důvodná není ani námitka, že krajský soud rozhodoval na základě svých domněnek. Krajský soud srozumitelným a logickým způsobem zdůvodnil své závěry. Skutečnost, že na několika místech užívá slovní spojení „domnívá se“, neznamená, že jeho závěry nejsou ničím podloženy.

[19] Stěžovatel je toho názoru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné i z důvodu, že celkové počty osob, které měly podle žalovaného v daném roce pro stěžovatele vykonávat závislou práci, představují počet všech členů sdružení, kteří se podíleli na zakázkách pro společnost Vodňanská drůbež v daném roce, a nikoliv počty osob, které měly ve dnech kontrol Oblastního inspektorátu práce vykonávat závislou práci. Žalovaný se k této námitce vyjádřil v bodě 66. napadeného rozhodnutí tak, že z rozhodnutí Oblastního inspektorátu práce vyplývá, že činnost sdružení na provozovně společnosti Vodňanská drůbež probíhala po celý rok 2012, 2013 a poté i po celý rok 2014. Dále uvedl, že pokud stěžovatel nesouhlasí s počtem členů sdružení, kteří měli závislou práci vykonávat, měl navrhnout výslech jednotlivých členů sdružení. Námitku směřující do nesprávného počtu členů sdružení uvedeného v napadeném rozhodnutí stěžovatel poté uplatnil v řízení před krajským soudem v rámci ústního jednání dne 19. 1. 2022. Krajský soud se k ní vyjádřil v 54. napadeného rozsudku tak, že ze zjištění správních orgánů a správních soudů je zřejmé, že závislou práci pro stěžovatele vykonávali z povahy věci všichni členové sdružení, kteří v daném zdaňovacím období vykonávali v areálu společnosti Vodňanská drůbež práce, které poté této společnosti stěžovatel fakturoval. Ačkoliv by bylo vhodné, aby žalovaný a krajský soud své výše uvedené úvahy ohledně této námitky více rozvinuli, shledal je NSS přezkoumatelnými.

[20] Z rámcové smlouvy o dílo ze dne 30. 12. 2011, uzavřené mezi stěžovatelem a společností Vodňanská drůbež na dobu neurčitou vyplývá, že činnost spočívající v opracovávání kuřecího masa na provozovně v Modřicích měli členové sdružení provádět v cyklech blíže uvedených v jednotlivých objednávkách. Z objednávek založených ve správním spise vyplývá, že jednotlivé zakázky společnost Vodňanská drůbež objednávala na dobu jednoho kalendářního měsíce v letech 2012, 2013 a 2014. Dále byla mezi stěžovatelem a společností Vodňanská drůbež uzavřena na dobu neurčitou Smlouva o dílo ze dne 30. 12. 2011 ohledně úklidových prací, které měli členové sdružení vykonávat na dané provozovně opět na základě jednotlivých objednávek, které jsou doloženy ve správním spise. Na tyto smlouvy poté v listopadu 2014 navázaly další dvě smlouvy o dílo,

pokračování

kteří společnost Vodňanská drůbež uzavřela s EPIMA, družstvo služeb, jehož předsedou byl v dané době stěžovatel.

[21] Z výše uvedeného lze dovodit, že členové sdružení, kteří jsou v tabulce nazvané „Podíl na zakázkách“, doložené stěžovatelem v daňovém řízení, uvedeni jako členové sdružení, kteří se podíleli na zakázkách pro společnost Vodňanská drůbež, v letech 2012, 2013 a 2014 na dané provozovně vykonávali shodnou činnost. Způsob, jakým členové sdružení svou činnost na dané provozovně vykonávali, nenavštěvoval tomu, že by mohla být vykonávána po zbytek roku či jinými členy sdružení odlišně než v případě členů, kteří byli přímo zastíženi Oblastní inspekcí práce při kontrolách, tedy že by nenaplňovala znaky závislé práce. V řízení před daňovými orgány z ničeho nevyplývalo, že by ostatní členové sdružení měli být v jiném postavení než členové, kteří pro stěžovatele prokazatelně vykonávali závislou práci ve dnech kontrol Oblastního inspektorátu práce z roku 2012 a 2014, obzvláště když orgány inspekce práce dospěly shodně se správními soudy k závěru, že daná činnost měla dlouhodobý charakter. V průběhu správního řízení měl stěžovatel možnost navrhnout důkazy, které by prokázaly, že další členové sdružení byli v odlišném postavení než ti členové, které zastihl při práci Oblastní inspektorát práce, anebo že činnost vykonávaná na dané provozovně probíhala po zbytek let 2012, 2013 a 2014 odlišně, než Oblastní inspektorát práce zjistil. Žádný takový důkaz nicméně nenavrhl a v průběhu řízení nevyšly najevo skutečnosti, které by tento závěr mohly podpořit. Ani před krajským soudem či nyní v kasační stížnosti stěžovatel netvrdí, že by někteří členové sdružení vykonávali činnost na provozovně společnosti Vodňanská drůbež odlišným způsobem, než jak bylo zjištěno při kontrole Oblastního inspektorátu práce, či že by ji na dané provozovně nevykonávali vůbec. Napadené rozhodnutí a napadený rozsudek proto nelze ohledně vypořádání dané námítky považovat za nepřezkoumatelné.

[22] Stěžovatel dále namítá, že členové sdružení byli rozhodnutími příslušných finančních úřadů registrováni jako plátcí DPH, což znamená, že vykonávali samostatnou činnost vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Touto námítkou se NSS po vydání napadeného rozsudku již zabýval v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78, ve kterém posuzoval kasační stížnost shodného stěžovatele v řízení o spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti. Z tohoto rozhodnutí o spáchání správního deliktu správce daně a žalovaný vycházeli při posouzení stěžovatelovy činnosti. V bodě 44 výše uvedeného rozsudku NSS uvedl, že *„registrace k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů fyzických osob (popřípadě obdobné úkony správce daně) nevylučuje, že určitá osoba vykonává závislou práci nebo že bude v budoucnu takovou práci vykonávat, respektive, že tato skutečnost (registrace u finančního úřadu) vylučuje, že jiná osoba závislou práci osobě registrované k dani z přidané hodnoty či dani z příjmů fyzických osob neumožní.“*

[23] Stěžovatel v nynějším řízení neuvádí námítky, které by tento závěr mohly vyvrátit. Nejvyšší správní soud se proto s výše uvedeným závěrem čtvrtého senátu ztotožňuje. K tomu považuje za vhodné odkázat na závěr správce daně uvedený na straně 147 zprávy o daňové kontrole č. j. 3743149/18/3002-60562-711168, že zaměstnanecký poměr členů sdružení byl prokázán pouze ohledně zakázek pro společnost Vodňanská drůbež, a členové sdružení tudíž mohli ve vztahu k odlišným odběratelům skutečně vykonávat činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. Z takových činností však stěžovateli daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti doměřena nebyla. Daná námítka proto není důvodná.

[24] Dle stěžovatele měli být ostatní členové sdružení nejdříve shledáni vinnými ze spáchání přestupku podle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, a až poté mohl být stěžovatel potrestán za správní delikt spočívající v umožnění výkonu nelegální práce dle § 140 odst. 1 písm. c) tohoto zákona. I k této námitce se NSS již vyjádřil v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78, v němž označil stěžovatelovu konstrukci za mylnou. Konkrétně v jeho bodě 56 uvedl: „*Konstrukce, kterou předestřel v kasační stížnosti (ale předtím již i v žalobě) stěžovatel [že k tomu, aby mohl být shledán vinným ze spáchání správního deliktu podle posledně citovaného ustanovení, měli být nejprve cizinci shledáni vinnými z přestupku výkonu nelegální práce podle § 139 odst. 1 ve spojení s § 5 písm. e) zákona o zaměstnanosti], je mylná. Zákon o zaměstnanosti takový postup nevyžaduje. Nadto tuto svoji úvahu stěžovatel zakládá na nesprávném východisku, a to že si správní orgán prvního stupně učinil v řízení o správním deliktu podle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti úsudek ve smyslu § 57 správního řádu o spáchání přestupku jednotlivými cizinci podle § 139 odst. 1 ve spojení s § 5 písm. e) zákona o zaměstnanosti, ač k tomu nebyl oprávněn. Správní orgány totiž pro účely posouzení jednání stěžovatele toliko v souladu se zákonem zhodnotily povahu činnosti vykonávané jednotlivými cizinci v souladu s § 5 zákona o zaměstnanosti, aniž by současně přijaly závěr o případném spáchání přestupku ze strany těchto cizinců.*“ Skutečnost, že stěžovatel s uvedeným výkladem zákona o zaměstnanosti nesouhlasí, nezakládá nesprávnost závěrů krajského soudu. Čtvrtý senát ve výše citovaném bodě rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78 posoudil i námitku ohledně nesprávného posouzení předběžné otázky dle § 57 odst. 1 písm. c) správního řádu. Ani u této námitky stěžovatel v nynějším řízení neuvádí argumentaci, která by výše uvedený závěr vyvracela. NSS proto nemá důvod se odchytil od výše uvedeného závěru čtvrtého senátu.

[25] Stěžovatel dále uvádí, že není zřejmé, kdy u jednoho z členů sdružení zanikla odpovědnost za přestupek dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti. Předmětem současného řízení však není posouzení spáchání výše uvedeného přestupku jedním z členů sdružení, nýbrž daňová povinnost stěžovatele, která nezávisí na spáchání výše uvedeného přestupku jednotlivými členy sdružení (viz bod [24] tohoto rozsudku). Z tohoto důvodu není pro projednávaný případ podstatný ani možný zánik odpovědnosti jiných členů sdružení za přestupek dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti.

[26] Důvodná není ani námitka, že v projednávané věci nedošlo k naplnění všech znaků závislé práce, jak je definuje § 2 a § 3 zákoníku práce. Dle § 2 odst. 1 zákoníku práce je závislou prací práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Dle odstavce druhého tohoto ustanovení musí být závislá práce vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě. Čtvrtý senát ve výše citovaném rozsudku dospěl k závěru, že všechny zákonem i judikaturou vymezené znaky závislé práce byly v případě činnosti členů sdružení v areálu společnosti Vodňanská drůbež naplněny. Ztotožnil se se závěrem krajského soudu, že členové sdružení vykonávali v areálu společnosti Vodňanská drůbež „*pro stěžovatele práci (nikterak specializovanou činnost, v níž by mohli uplatnit rozhodovací volnost) osobně, ve vztahu podřízenosti vůči stěžovateli, jeho jménem a na základě jeho pokynů, používali ochranné pomůcky zajištěné stěžovatelem, podřizovali se v jistém smyslu evidenci pracovní doby, a odměna za práci jim byla zasílána v pravidelných měsíčních intervalech, nešlo přitom o jednorázovou či nahodilou činnost*“ (viz body 34 a 35 rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78).

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výše uvedené závěry o závislé práci ve smyslu zákoníku práce lze vztáhnout na činnost všech členů sdružení, kteří na provozovně Vodňanská drůbež vykonávali danou činnost v průběhu let 2012 - 2014. Samotná povaha činnosti spočívající ve zpracování masa a úklidu dané provozovny nasvědčuje tomu, že se jedná o druh činnosti, u níž není pravděpodobné, že by byla jeden den na této provozovně vykonávána jako závislá práce a druhý den odlišným způsobem. Ani ze smluv o dílo založených ve správním spise nevyplývá, že by mělo dojít ke změně povahy dané činnosti. V daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem nevyšlo najevo, že by členové sdružení mimo konkrétní dny, kdy proběhly kontroly Oblastního inspektorátu práce, přestali danou činnost vykonávat jménem stěžovatele, na základě jeho pokynů či že by nebyly splněny další z výše uvedených znaků závislé práce. Ani stěžovatel neuvedl tvrzení, která by tento závěr mohly vyvrátit.

[28] Čtvrtý senát neshledal důvodnou ani námitku ohledně subjektivního hlediska závislé práce a s tím spojenou námitku o neprovedení výslechů členů sdružení (viz bod 38 téhož rozsudku). Namítá-li stěžovatel, že měl správce daně provést výslechy členů sdružení, musí NSS konstatovat, že stěžovatel v daňovém řízení nenavrhoval výslech některého konkrétního člena sdružení. K tomu lze připomenout závěr rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že krajský soud ignoroval soukromoprávní vztahy mezi členy sdružení. Krajský soud ohledně smlouvy uzavřené mezi členy sdružení v bodě 35. napadeného rozsudku odkázal na výše uvedený rozsudek NSS č. j. 1 Ads 272/2016-53, který v bodě 45 dospěl k závěru: „*Skutečnost, že byla uzavřena smlouva o sdružení, neznamená, že by bylo v takovém případě namístě bez dalšího přijmout fakt, že sdružené osoby nevykonávají závislou práci. Čili i přes formální existenci sdružení bylo třeba zabývat se faktickou povahou cizinci vykonávané práce a až na základě těchto zjištění učinit závěr o tom, zda je tato práce prací závislou.*“ Není proto pravdou, že by krajský soud tvrzený soukromoprávní vztah ignoroval. Pouze se ztotožnil se svým dřívějším závěrem ohledně toho, že pro daný případ je důležitá faktická povaha vykonávané činnosti členů sdružení, který potvrdil i NSS. Závěr krajského soudu ohledně této otázky je proto správný.

[30] Ohledně tvrzení, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že předmětem závazků ze smlouvy o dílo bylo zajištění zaměstnanců pro společnost Vodňanská drůbež, měla být za faktického zaměstnavatele členů sdružení považována tato společnost, a nikoli stěžovatel, NSS konstatuje, že výše tvrzený závěr krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl. Krajský soud smlouvu o dílo zmínil pouze v bodě 31. napadeného rozsudku, kde dospěl k závěru, že stěžovatel vystupoval ohledně členů sdružení v pozici zaměstnavatele, k čemuž dodal, „*v závislosti na čemž by se posuzovaly příjmy obdržené v letech 2012 až 2014 na základě smluv o dílo a vystavených faktur pro společnost Vodňanské kuře (správně Vodňanská drůbež – pozn. NSS), které směřovaly vůči žalobci.*“ Stěžovatel odlišné posouzení předmětu smlouvy o dílo nenamítal v žalobě. Ohledně postavení stěžovatele jako zaměstnavatele se NSS opět ztotožňuje s rozsudkem č. j. 4 Ads 320/2019-78, který v bodě 48 potvrdil závěry krajského soudu, že „*činnost stěžovatele bylo v jistém smyslu možné připodobnit k činnosti agentury práce ve smyslu § 307a zákoníku práce, kdy stěžovatel byl fakticky subjektem v obdobném (nikoliv totožném) postavení jako pomyslná agentura práce,*

který cizincům dává obecné pokyny týkající se toho, kdy a na jaké pracoviště dojít, co bude obsahem práce, přičemž je vyplácí, a cizinci práci vykonávají u společnosti Vodňanská drůbež, a. s. (jakožto u, uživatelé), která jim vydává faktické a konkrétní pokyny a práci vyúčtovává“, přičemž dále konstatoval, že „ani tato jistá podobnost nic nemění na tom, že stěžovatel formálně postavení takového zaměstnavatele (agentury práce) neměl. Krajský soud nepochybil, pokud přitakal správním orgánům v tom, že dotčeným cizincům umožnil výkon nelegální práce právě stěžovatel.“

[31] K nyní znovu uplatněné námitce ohledně kontroly z roku 2010 provedené Oblastním inspektorátem práce ve shodné provozovně Nejvyšší správní soud v bodě 61 rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78 uvedl: „V roce 2010 bylo předmětem kontroly pouze dodržování pracovněprávních předpisů podle § 3 odst. 1 zákona o inspekci práce, a nikoliv dodržování pracovněprávních předpisů podle § 126 odst. 2 zákona o zaměstnanosti s ohledem na kontrolní působnost správního orgánu prvního stupně na úseku zaměstnanosti (tj. možnost kontrolovat plnění povinností podle zákona o zaměstnanosti) totiž na správní orgán prvního stupně a žalovaného přešla teprve v roce 2012. Správní orgán prvního stupně tak v protokolu o kontrole z roku 2010 nebyl oprávněn závěr o umožnění výkonu nelegální práce podle § 5 zákona o zaměstnanosti učinit.“ Následně v bodě 62 téhož rozsudku NSS uvedl rozdíly plynoucí z protokolů Oblastního inspektorátu práce ze dne 6. 8. 2010 a dne 26. 6. 2014, přičemž není důvod nevztáhnout závěr ohledně protokolu ze dne 26. 6. 2014 i na kontrolu z roku 2012. Stěžovatel ani u této námitky neuvádí argumentaci, která by výše uvedený závěr mohla vyvrátit. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje i s výše uvedeným posouzením čtvrtého senátu ohledně této námitky.

[32] Stěžovatel odkazuje na rozhodnutí orgánů veřejné moci, která jsou uvedena v bodě [12] tohoto rozsudku a která mají prokázat, že členové sdružení nemohli spáchat přestupek dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, a stěžovatel tudíž nemohl spáchat správní delikt dle § 140 odst. 1 písm. c) tohoto zákona. Danými rozhodnutími se zabýval již krajský soud, který vysvětlil, že skutečnost, že ve vztahu k některým konkrétním členům sdružení byla vydána výše uvedená rozhodnutí, nevyvrací závěr o tom, že se stěžovatel dopustil správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, že rozhodnutí v bodě [12] tohoto rozsudku, na která odkazuje stěžovatel, nemohou zpochybnit závěr o spáchání deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti stěžovatelem, a to i s ohledem na závěry rozsudku NSS č. j. 4 Ads 320/2019-78. Stejně nemůže tento závěr vyvrátit ani usnesení Policie ČR o tom, že nezahájí trestní řízení vůči zaměstnancům Oblastního inspektorátu práce. Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud i správní orgány své závěry založily na subjektivních závěrech kontrolorů inspekce práce. Tyto „subjektivní závěry“ však byly, jak bylo výše uvedeno, potvrzeny rozhodnutími krajského soudu i NSS. Proti závěrům kontrolorů inspekce práce se stěžovatel mohl bránit v rámci soudního přezkumu řízení o spáchání přestupku dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti. Pokud stěžovatel v řízeních o spáchání správního deliktu podle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, které vedly orgány inspekce práce, se svými námitkami neuspěl, nemůže závěr o spáchání výše uvedeného deliktu podle zákona o zaměstnanosti zvrátit v nyníjším daňovém řízení.

[33] Dle stěžovatele jsou mu k tíži připisována jednání orgánů veřejné moci. Z napadeného rozsudku či napadeného rozhodnutí však takový závěr nelze učinit. Správní orgány ani krajský soud stěžovateli nekladly k tíži dřívější rozhodnutí orgánů veřejné

pokračování

moci, pouze vzaly v potaz zjištění Oblastního inspektorátu práce a Státního úřadu inspekce práce. Zmínka o dlouhodobé povaze stěžovatelovy činnosti je uvedena v bodě 47. napadeného rozsudku v části, ve které krajský soud pouze cituje dřívější závěr ze svého rozsudku č. j. 29 Ad 4/2017-256, jehož závěry již potvrdil NSS v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78.

[34] Stěžovatel dále rozporuje tvrzení, že v řízení před správcem daně zastupoval členy sdružení na základě plné moci. Jak již konstatoval krajský soud v bodě 52. napadeného rozsudku, tato námitka není pro posouzení projednávané věci relevantní, jelikož nemůže nijak vyvrátit závěry o daňové povinnosti samotného stěžovatele.

[35] Stěžovatel je dále přesvědčen, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem nezdůvodnil odlišnost úklidových prací v hotelu pro společnost PROGIO, a. s., a v provozovně společnosti Vodňanská drůbež. Otázka rozdílnosti úklidových prací hotelových pokojů a chodeb nebyla pro žalovaného podstatná, jelikož ohledně těchto konkrétních prací nevydal žádné rozhodnutí ani o nich nevedl řízení. Důvod, proč bylo třeba řízení o možném spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti v části týkající se úklidových prací hotelových pokojů a chodeb zastavit, uvedl Oblastní inspektorát práce ve svém rozhodnutí ze dne 7. 4. 2016, z jehož závěrů žalovaný i správce daně v nynějším řízení vycházeli. Tímto důvodem nebyla skutečnost, že by se povaha úklidových prací vykonávaných v hotelu lišila od úklidových prací vykonávaných na provozovně společnosti Vodňanská drůbež, čehož si stěžovatel jako adresát obou rozhodnutí musí být vědom. K zastavení části správního řízení, která se týkala úklidových prací hotelových pokojů a chodeb, došlo, jelikož daný delikt nebylo v tehdejších případech možné prokázat stěžovateli. Tento závěr uvedl i krajský soud v bodě 55. napadeného rozsudku, kde dále konstatoval, že tehdejší skutková zjištění a důkazní situace byla zjevně odlišná od nyní projednávaného případu. S tímto posouzením NSS souhlasí. Skutečnost, že Oblastní inspektorát práce řízení o možném spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti v části týkající se úklidových prací v hotelu zastavil, nijak nevyvrací závěry orgánů inspekce práce a správních soudů ohledně povahy činností vykonávaných členy sdružení na provozovně společnosti Vodňanská drůbež, které již byly potvrzeny správními soudy. Skutečnost, že žalovaný tuto podstatu odlišného posouzení případu úklidových prací v hotelu v napadeném rozhodnutí nevedl, nezakládá nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[36] Podle stěžovatele daňové orgány pomíjejí, kdo je osobou povinnou k dani z DPH. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s touto námitkou. Daňové orgány musely v projednávané věci posoudit otázku povinnosti odvádět daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Žalovaný na straně šesté napadeného rozhodnutí odkázal na judikaturu NSS ohledně povinnosti subjektu v postavení, jaké měl stěžovatel v nyní posuzovaném případě, odvést daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a následně se k této otázce vyjádřil na desáté až dvanácté straně tohoto rozhodnutí. Danou námitkou se poté zabýval i krajský soud v bodě 53. napadeného rozsudku, ve kterém rozsáhle citoval rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2011, č. j. 1 Afs 9/2011-199. V tehdejší věci stěžovatelka v rozporu s § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nesrážela a neodváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vyplácených několika fyzickým osobám, které pro ni vykonávaly zemědělské práce, při jejichž plnění byly povinny dbát jejich příkazů. Stěžovatelka však jejich činnost vykazovala jako činnost obchodněprávní.

Tehdejší stěžovatelka byla v podobném postavení jako nyní stěžovatel a správní orgány a následně i správní soudy ji považovaly za plátce daně z příjmů ze závislé činnosti. Ani tato námitka proto není důvodná.

[37] Co se týče v kasační stížnosti uvedených odkazů na rozsudky NSS, s nimi se krajský soud vypořádal v bodech 42. až 44. a 50., ve kterých vysvětlil, v čem se od nich projednávaná věc liší. Stěžovatel v kasační stížnosti nepředkládá argumentaci, která by posouzení krajského soudu mohla zpochybnit. K rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, je třeba uvést, že správní orgány nutně nepochybily v okamžiku, kdy členy sdružení registrovaly k DPH, nicméně později bylo zjištěno, že tito členové vykonávají na provozovně společnosti Vodňanská drůbež v Modřicích pro stěžovatele závislou práci. Tento závěr však neznamená, že správní orgány naopak pochybily v nyní řízení, když nevzaly výše uvedená rozhodnutí o registraci k DPH v potaz. Nelze přistoupit na názor, že každý, kdo byl jednou registrován k DPH jako osoba samostatně výdělečně činná, by již následně nemohl nikdy vykonávat závislou práci pro jinou osobu. Jak bylo řečeno výše, členové sdružení mohli vystupovat jako osoby samostatně výdělečně činné v případě svých jiných činností. Proto výše uvedený rozsudek nelze na danou věc použít.

[38] Stěžovatelův odkaz na rozsudek NSS č. j. 1 Ads 404/2017-31 je nepřiléhavý na jeho situaci, jak NSS uvedl již v bodě 57 rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78.

[39] Ohledně rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, č. 3612/2017 Sb. NSS, lze souhlasit se závěrem krajského soudu, že činnost profesionálního sportovce nelze považovat za typově obdobnou pracím (činnostem), které měli pro stěžovatele vykonávat ostatní členové sdružení (úklid, zpracování kuřat), a na projednávanou věc proto nelze vztáhnout zde vyjádřený závěr ohledně výkonu samostatné činnosti, jelikož tento závěr byl učiněn v konkrétní situaci, která je od nyní projednávané věci značně odlišná. Nejvyšší správní soud proto shledal vypořádání krajského soudu s namítanou judikaturou za dostatečné a správné.

[40] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové orgány správně posoudily, že „členové sdružení“ fakticky vykonávali závislou činnost podle pokynů stěžovatele. Dospěl tedy ke stejnému závěru jako orgány inspekce práce a správní soudy v následném soudním přezkumu.

[41] Pokud stěžovatel nyní tento celkový závěr zpochybňuje novou dílčí námitkou, že žalovaný neposoudil, kdy, komu a jakým způsobem byly udělovány příkazy, tedy že žalovaný neposoudil jednu z podmínek uplatnění § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, NSS konstatuje, že tuto konkrétní námitku stěžovatel neuplatnil v žádném ze svých podání v řízení před krajským soudem, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Z tohoto důvodu NSS posoudil tuto námitku jako nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

pokračování

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nicméně jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 10. února 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu