



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **JUDr. E. P.**, zastoupen JUDr. Radoslavem Dostálem, advokátem se sídlem Lazaretní 4298/11a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, čj. 23520/19/5200-10422-711473, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2022, čj. 29 Af 71/2019-78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. V těchto obdobích byl žalobce členem sdružení fyzických osob na základě písemné smlouvy ze dne 23. 12. 2011 uzavřené mezi jednotlivými společníky. Dle čl. II bodu 2) této smlouvy byl žalobce vedoucím sdružení, který jménem sdružení vystupoval ve vztahu k třetím osobám a dle bodu 3) smlouvy prováděl technicko-organizační zajištění a koordinaci provádění prací a služeb. Dle čl. III bodů 1) a 2) smlouvy byl žalobce pověřen vedením účetnictví a fakturací provedených prací a dle bodu 3) se účastníci sdružení dohodli, že příjmy dosažené při společném podnikání a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů budou rozdělovány mezi účastníky rovným dílem. Správce daně dospěl k závěru, že pokud měl žalobce ve vztahu ke společníkům, kterým umožnil výkon závislé

práce mimo pracovněprávní vztahy, vystupovat v pozici zaměstnavatele, pak se i příslušné příjmy obdržené v letech 2012 a 2013 na základě uzavřených smluv o dílo a vystavených faktur pro společnost Vodňanská drůbež, a.s., stávají zdanitelnými příjmy žalobce a nikoli příjmy, jež by se měly rozdělovat mezi jednotlivé společníky Sdružení. Proto správce daně vydal dne 4. 7. 2018 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, čj. 3431666/18/3002-50523-708146, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 4 042 800 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 808 560 Kč, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ze stejného dne, čj. 3431834/18/3002-50523-708146, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 4 170 306 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 834 061 Kč.

[2] Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[3] Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajskému soudu byly z úřední činnosti známy postihy žalobce za správní delikt dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, tím, že umožnil výkon nelegální práce, jak je definována v § 5 písm. e) bod 1. a 2. téhož zákona. Na pracovišti v areálu společnosti Vodňanská drůbež specifikovaným fyzickým osobám (cizincům, kteří byli společníky Servis Group) umožnil výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy, čímž měl porušit § 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, a zároveň bez povolení k zaměstnání, čímž měl porušit § 89 zákona o zaměstnanosti. Žaloby proti těmto rozhodnutím krajský soud zamítl rozsudky ze dne 13. 9. 2016, čj. 36 Ad 39/2014-73, a ze dne 25. 6. 2019, čj. 29 Ad 4/2017-256. Kasační stížnost proti prvně zmíněnému rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Ads 272/2016-53, přičemž následně podanou ústavní stížnost odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 19. 9. 2017, sp. zn. II. ÚS 1261/17. V případě druhého výše uvedeného rozsudku nebylo v době rozhodování krajského soudu o kasační stížnosti rozhodnuto (*tuto kasační stížnost NSS později zamítl rozsudkem ze dne 28. 4. 2022, čj. 4 Ads 320/2019-78, a následně podanou ústavní stížnost odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 23. 8. 2022, sp. zn. III. ÚS 1712/22., pozn. NSS*)

[4] Krajský soud měl tak ze zjištění, konstatovaných příslušným oblastním inspektorátem práce a Státním úřadem inspekce práce, která obstála v soudním přezkum (viz bod [3] tohoto rozsudku), za prokázané, že osoby formálně zapsané jako společníci pro žalobce fakticky vykonávali závislou práci. Ačkoliv žalobce naznačoval nesprávnost procesního postupu správce daně, spočívající v pouhém převzetí vyjádření společníků z řízení o spáchání správního deliktu, měl možnost sám navrhnout provedení důkazu svědeckou výpovědí těchto členů v daňovém řízení, což neudělal. Žalobce svou argumentaci stavěl převážně na zdůrazňování principu legitimního očekávání a právní jistoty, které opíral o odkazy na správní akty vydané orgány veřejné moci pro členy i pro něj samého.

[5] Krajský soud dále dodal, že samotná registrace společníků k DPH dle § 6a písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nemohla vyloučit skutečnost, že vykonávali závislou činnost, a žalobce bylo možné považovat za jejich zaměstnavatele. Ze samotné registrace k DPH nelze dovodit, že do budoucna vylučuje výkon závislé činnosti dle pokynů žalobce. Ke shodným závěrům dospěl krajský soud i u ostatních rozhodnutí správních orgánů vydaných v souvislosti s činností společníků.

pokračování

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalobci nelze vyměřit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, když neexistuje rozhodnutí, dle kterého by se společníci dopustili přestupku spočívajícího ve výkonu nelegální práce. Řízení o přestupku společníků a řízení o správním deliktu žalobce jsou rozdílná, na sobě nezávislá řízení. Řízení o otázce umožnění výkonu nelegální práce je možné vést i bez rozhodnutí o tom, že se někdo výkonu nelegální práce dopustil.

[7] Krajský soud dodal, že na správnosti zjištění správce daně nic nezměnily ani žalobcovy námitky ohledně odlišnosti úklidových prací. V projednávané věci nebylo o povaze posuzovaných úklidových prací, vykonávaných společníky v provozovně Vodňanské drůbeže, 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 nespécifikovalo, 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 společníky, kteří v daných zdaňovacích obdobích vykonávali závislou práci v areálu společnosti Vodňanská drůbež.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[9] Stěžovatel nejprve uvádí judikaturu Nejvyššího správního soudu, se kterou se krajský soud nesprávně vypořádal. Nesprávně posoudil též námitku, podle níž společníci byli rozhodnutími příslušných finančních úřadů registrováni jako plátcí DPH. Správce daně měl umožněním registrace k DPH implicitně vyjádřit, že společníci vykonávají svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Není možné souhlasit s tvrzením správce daně, že po celou dobu registrace k DPH společníci vykonávali závislou práci. Pokud správce daně nabyl pochybností, bylo jeho povinností rozhodnout o zrušení registrace plátce k DPH. Tvrzení krajského soudu, že tato argumentace ilustruje dlouhodobou povahu činnosti stěžovatele, svědčí o tom, že je mu k tíži připisováno i jednání orgánů veřejné moci.

[10] Stěžovatel namítá, proč oblastní inspektorát práce nezahájil správní řízení pro přestupek dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti s osobami, o kterých tvrdí, že jim stěžovatel výkon nelegální práce umožnil. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 1 Ads 404/2017–31. Jediným společníkem, se kterým oblastní inspektorát práce vedl řízení o zmíněném přestupku, byl pan M., přičemž toto řízení bylo zastaveno. Přesto je pan M. správcem daně zařazen mezi osoby, kterým měl stěžovatel umožnit vykonávat nelegální práci. Tvrzení oblastního inspektorátu práce a správce daně si odporují, protože oblastní inspektorát práce tvrdí, že odpovědnost za přestupek již zanikla, zatímco dle správce daně páčání přestupku všech společníků trvalo po celé období (let 2012, 2013 a 2014).

[11] Stěžovatel dále rozporuje správnost závěru o předběžné otázce dle § 57 správního řádu. Pokud nedošlo k pravomocnému uznání viny jednotlivých společníků ze spáchání přestupku dle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, pak nelze na stěžovatele aplikovat § 140 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Odůvodnění krajského soudu si protirečí, když dle něj není dána právní souvislost obou řízení.

[12] Činností společníků nedošlo k naplnění znaků závislé práce dle § 2 a § 3 zákoníku práce. Správce daně, správní orgány i soudy převzaly teze Státního úřadu inspekce práce, který ve svém rozhodnutí pojem „závislá práce“ objektivizoval. Bez výsledku jednotlivých

osob však nelze danou věc posoudit. Správce daně uvádí, že stěžovatel na základě plné moci zastupoval společníky, nicméně toto tvrzení se nezakládá na pravdě. Se stěžovatelem bylo zahájeno řízení pro možné spáchání správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti ohledně úklidových prací hotelových pokojů pro společnost PROGIO, a.s., které ovšem bylo zastaveno, jelikož nebylo možné prokázat, že byl porušen § 3 zákoníku práce. Správní orgán uvedl, že pouze osoby, které danou práci vykonávaly, by mohly vyjasnit, zda to byl právě stěžovatel, vůči němuž byly naplněny všechny definiční znaky závislé práce. Z výše uvedeného vyplývá, že výslechy společníků jsou nezbytné k prokázání všech znaků závislé práce.

[13] Stěžovatel zdůrazňuje, že se krajský soud pouze domnívá, že samotná registrace společníků k DPH nemohla vyloučit skutečnost, že vykonávali závislou činnost. Není možné, aby krajský soud rozhodoval jen na základě svých domněnek.

[14] Ze smlouvy ze dne 2. 1. 2007 je zřejmé, že společníkem se mohla stát osoba, které bylo vydáno živnostenské oprávnění a která si je vědoma, že její účast je soustavnou činností provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem zisku a za podmínek stanovených zákonem. Stěžovatel dále připomněl výsledky kontroly oblastního inspektorátu práce ze dne 6. 8. 2010, dle kterých v provozovně pracovaly pouze osoby samostatně výdělečně činné, které zastupoval stěžovatel.

[15] Stěžovatel poukazuje na to, že celkové počty osob, o které se opírá rozhodnutí žalovaného, představují počet všech společníků v daném roce, a nikoliv počet společníků, kterým měl stěžovatel umožnit výkon nelegální práce ve dni, kdy oblastní inspektorát práce provedl kontrolu v dané provozovně. Správce daně i žalovaný v dané věci pouze alibisticky převzali závěry oblastního inspektorátu práce. Napadené rozhodnutí a napadený rozsudek jsou proto nepřezkoumatelné.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí, přičemž se plně ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] 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.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předem upozorňuje na to, že v obdobné věci téhož stěžovatele (zastoupeného shodným zástupcem) již téměř identickou kasační stížnost řešil a zamítl ji rozsudkem ze dne 10. 2. 2023, čj. 9 Afs 32/2022-72. Se zmíněným rozsudkem se osmý senát NSS plně ztotožňuje, neshledal důvody se od něj odchýlit a v podrobnostech na něj lze odkázat. Stěžovatel v nynější věci neuplatnil žádný okruh argumentů, který by neuplatnil v kasační stížnosti řešené devátým senátem (nyní projednávaná kasační stížnost oproti věci projednávané devátým senátem naopak neobsahuje dva body, jimiž se však devátý senát ani věcně nezbyval a stěžovateli vytknul, že je neuplatnil v řízení u krajského soudu). S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud pouze shrne podstatu vypořádání základních kasačních argumentačních okruhů stěžovatele.

pokračování

[20] Stěžovatel namítá, že společníci byli rozhodnutími příslušných finančních úřadů registrováni jako plátcí DPH, což znamená, že vykonávali samostatnou činnost vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Touto námitkou se NSS již zabýval ve shora již taktéž zmiňovaném rozsudku čj. 4 Ads 320/2019-78, ve kterém posuzoval kasační stížnost shodného stěžovatele ve věci správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti. V bodě 44 zmíněného rozsudku výslovně 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.“ V tomto ohledu je také možné odkázat na rozsudek devátého senátu (body 22-23), který se s uvedeným závěrem ve věci jím projednávané ztotožnil. Daná námitka proto není důvodná.

[21] Dle stěžovatele dále může dojít k jeho potrestání za správní delikt spočívající v umožnění výkonu nelegální práce dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, pokud budou ostatní společníci nejdříve shledáni vinnými ze spáchání přestupku výkonu nelegální práce podle § 139 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Tato námitka je však již taktéž řešena v rozsudku čj. 4 Ads 320/2019-78 (bod 56), který označil tuto stěžovatelovu konstrukci za mylnou. Zákon o zaměstnanosti nevyžaduje, aby nejprve muselo dojít ke shledání společníků vinnými z přestupku výkonu nelegální práce podle § 139 odst. 1 zákona o zaměstnanosti. Ve zmíněném bodu označeného rozsudku NSS posoudil i námitku nesprávného posouzení předběžné otázky dle § 57 odst. 1 písm. c) správního řádu (viz též shora zmíněný rozsudek devátého senátu, body 24-25).

[22] Kasační soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se nenaplnění všech znaků závislé práce, která je již taktéž řešena rozsudkem čj. 4 Ads 320/2019-78 (body 34-35), a rozsudkem devátého senátu (body 26-27). Všechny vymezené znaky závislé práce byly v případě činnosti společníků naplněny a tyto závěry o závislé práci je možné vztáhnout na všechny společníky, kteří ve společnosti Vodňanská drůbež vykonávali danou činnost nejen v průběhu roku 2014, ale také v průběhu předchozích dvou let. Samostatná povaha činnosti spočívající v úklidové práci rutinního charakteru nenaznačuje, že by jeden den docházelo k výkonu závislé práce a druhý den ne. Ani stěžovatel neuvedl tvrzení, která by tento závěr vyvracela.

[23] Také námitka týkající se neprovedení výslechu společníků je řešena rozsudkem čj. 4 Ads 320/2019-78 (bod 38) a rozsudkem devátého senátu (bod 28). Vůli společníků bylo možné zjistit i z podkladů opatřených správními orgány v průběhu správního řízení. Ani sám stěžovatel v průběhu daňového řízení dokazování prostřednictvím výslechů svědků nenavrhl.

[24] Ke konci kasační stížnosti stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřezkoumatelnosti, protože celkové počty osob, o které se opírá rozhodnutí žalovaného, představují počet všech společníků v daném roce, a nikoliv počet společníků, kterým měl stěžovatel umožnit výkon nelegální práce ve dnech, kdy oblastní inspektorát práce provedl kontrolu v dané provozovně. K této námitce se vyjádřil krajský soud v bodě 55. napadaného rozsudku tak, že ze všech zjištění správních orgánů a soudů vyplývá, že závislou práci pro stěžovatele vykonávali všichni společníci, kteří v daném zdaňovacím období vykonávali v areálu společnosti Vodňanská drůbež práce, které poté této společnosti stěžovatel fakturoval.

I přes kratší úvahu krajského soudu ohledně této námitky zde Nejvyšší správní soud neshledává nepřezkoumatelnost (viz též závěry rozsudku devátého senátu, body 17, 19 a 21).

[25] I v nyní projednávané věci tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru (a to i ve vztahu k dalším dílčím námitkám, které zde není s ohledem na jejich podrobné vypořádání devátým senátem ve výše označené věci znovu opakovat), 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na shora uvedené tedy lze uzavřít, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou dle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[27] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1, větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 8 As 287/2020-33, část III. 4). Stěžovatel v řízení úspěch neměl a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně 20. července 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu