



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **EPIMA, družstvo služeb**, sídlem Řípská 1153/20a, Brno, zastoupeného JUDr. Radoslavem Dostálem, advokátem, sídlem Lazaretní 4298/11a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2019, č. j. 52507/19/5200-10421-709052, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2022, č. j. 29 Af 18/2020-94,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobce působil od 2. 1. 2014 jako správce společnosti společníků Servis Group, která byla založena dne 2. 1. 2014 společenskou smlouvou podle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „Servis Group“). Jako správce byl podle uvedené smlouvy oprávněn jménem Servis Group vystupovat ve vztahu k třetím osobám. Tato společenská smlouva navazovala na smlouvu o sdružení fyzických osob podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, která byla uzavřena dne 2. 1. 2007, a smlouvu ze dne 23. 12. 2011. Vedoucím Servis Group byl JUDr. Edvard Petřík, který v roce 2014 rovněž působil jako statutární orgán (předseda družstva) žalobce.

[2] Dne 26. 2. 2016 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2012, 2013 a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014.

[3] Správce daně vyšel ze zjištění vyjádřených v rozhodnutích orgánů inspekce práce, jimiž bylo rozhodnuto o tom, že JUDr. Edvard Petřík umožnil cizincům zjištěným při kontrolách na pracovišti v provozovně společnosti Vodňanská drůbež, a. s. (dále jen „Vodňanská drůbež“) výkon závislé práce, a dopustil se tak správního deliktu podle § 140 odst. 1 písm. c) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v rozhodném znění (rozhodnutí Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský a Zlínský kraj ze dne 16. 1. 2014, potvrzené rozhodnutím o odvolání Státního úřadu inspekce práce ze dne 12. 5. 2014; rozhodnutí Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský a Zlínský kraj ze dne 28. 4. 2016, potvrzené rozhodnutím o odvolání Státního úřad inspekce práce ze dne 9. 2. 2017).

[4] Na základě uvedených zjištění dospěl správce daně k závěru, že JUDr. Petřík vystupoval ve vztahu ke společníkům Servis Group, jimž umožnil výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy v areálu společnosti Vodňanská drůbež v pozici zaměstnavatele v měsících leden až listopad roku 2014. Protože Servis Group, ve které působil žalobce jako správce, ve výše uvedené činnosti pokračovala i v měsíci prosinci roku 2014, kdy už byl žalobce se společností Vodňanská drůbež smluvně vázán a fakturoval místo JUDr. Petříka za vykonané služby, považoval správce daně v tomto měsíci za zaměstnavatele žalobce. Správce daně posoudil příjem za práci společníků Servis Group, kteří pracovali podle předložených seznamů v areálu společnosti Vodňanská drůbež v období prosinec 2014, jako příjem ze závislé činnosti.

[5] Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 10. 2018 stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014 ve výši 473 580 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 94 716 Kč.

[6] Rozhodnutím ze dne 18. 12. 2019 žalovaný zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[7] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou.

[8] **Krajský soud** shrnul, že ústřední otázkou věci je to, zda byly splněny podmínky pro stanovení přímé úhrady daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti žalobci za zdaňovací období roku 2014, a to s ohledem na skutečnost, že žalobce vystupoval vůči určeným cizincům v pozici zaměstnavatele, v závislosti na čemž jsou posuzovány příjmy obdržené v roce 2014 na základě smlouvy o dílo a vystavených faktur pro společnost Vodňanská drůbež.

[9] Krajský soud vyšel z rozsudků ze dne 13. 9. 2016, č. j. 36 Ad 39/2014-73, a ze dne 25. 6. 2019, č. j. 29 Ad 4/2017-256, jimiž Krajský soud v Brně rozhodl o žalobách proti rozhodnutím Státního úřadu inspekce ze dne 5. 5. 2014 a ze dne 9. 2. 2017, jimiž bylo rozhodnuto o postihu JUDr. Edvarda Petříka za to, že se jako podnikající fyzická osoba dopustil správního deliktu dle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti tím, že umožnil výkon nelegální práce, jak je definována v § 5 písm. e) bod 1. a 2. zákona o zaměstnanosti, když na pracovišti v areálu společnosti Vodňanská drůbež specifikovaným fyzickým osobám

pokračování

(cizincům) umožnil výkon závislé práce mimo pracovněprávní vztahy, čímž porušil § 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, a bez povolení k zaměstnání, čímž porušil § 89 zákona o zaměstnanosti. Kasační stížnosti proti uvedeným rozsudkům krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53, a ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78. Krajský soud v napadeném rozsudku rovněž vycházel z rozsudků téhož soudu ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79, a ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 70/2019-75 a č. j. 29 Af 71/2019-78, jimiž byly zamítnuty žaloby JUDr. Petříka ve věcech vyměření daně z příjmů založené na obdobné argumentaci jako v případě nynějšího žalobce.

[10] Krajský soud měl ze zjištění konstatovaných v rozhodnutích orgánů inspekce práce aprobovaných soudy za prokázané, že činnost Servis Group na provozovně společnosti Vodňanská drůbež v téže podobě, v jaké byla zjištěna při kontrole 17. 7. 2012, probíhala po celý rok 2012, 2013 i v roce 2014. Žalobce ani neuváděl, že by se *modus operandi* v okamžiku, kdy vstoupil do pozice JUDr. Petříka, změnil (od roku 2014 byl žalobce dle smlouvy správcem Servis Group oprávněným jejím jménem vystupovat ve vztahu k třetím osobám a od prosince roku 2014 byl smluvně vázán se společností Vodňanská drůbež a fakturoval místo JUDr. Petříka za vykonané služby). Osoby formálně zapsané jako účastníci sdružení a v roce 2014 jako členové Servis Group fakticky nejdříve pro JUDr. Petříka a posléze pro žalobce vykonávaly závislou práci.

[11] Krajský soud považoval za akceptovatelné, že správce daně a žalovaný převzali vyjádření členů sdružení, resp. Servis Group z řízení o správním deliktu. Provedení důkazu svědeckými výpověďmi členů sdružení, resp. Servis Group v daňovém řízení žalobce nenavrhoval.

[12] Krajský soud rovněž považoval za akceptovatelné, že správce daně seznam pracovníků, kteří v roce 2014 pracovali v areálu společnosti Vodňanská drůbež, získal nahlédnutím do spisu, vedeného ke kontrole daně z příjmů právnických osob. Závěry správce daně a žalovaného se dle krajského soudu správně vztahují pouze na pracovníky, kteří vykonávali práci v areálu společnosti Vodňanská drůbež, nikoliv na všechny spolčníky Servis Group; z daňového hlediska je relevantní to, jaké osoby pro žalobce vykonávaly na určeném pracovišti závislou práci, přičemž není zcela rozhodné, zda se jedná o tytéž (všechny) osoby, které jsou zachyceny v závěrech orgánů inspekce práce. Krajský soud zdůraznil, že důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně.

[13] Krajský soud konstatoval, že mezi pojmy závislá práce podle zákoníku práce a závislá činnost podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není podstatný rozdíl.

[14] K námitce porušení principu legitimního očekávání a principu právní jistoty v návaznosti na akty vydávané finančními úřady a správními orgány vůči ostatním spolčníkům (dříve členům sdružení) či vůči žalobci krajský soud zdůraznil, že samotná registrace účastníků sdružení, resp. spolčníků, k dani z přidané hodnoty dle § 6a písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nemohla vyloučit skutečnost, že účastníci sdružení a poté členové Servis Group vykonávali závislou činnost a žalobce bylo možné považovat za jejich zaměstnavatele. Registrace k DPH neproběhla z moci úřední, nýbrž účastníci sdružení sami podávali přihlášky k registraci; správce daně v okamžiku registrace nemusel mít dostatek informací k tomu, aby rozporoval tvrzení a údaje registrujících se cizinců. Příslušný správce daně vystupoval dle krajského soudu v „evidenční“, nikoli

„konstitutivní“ roli. Z deklarace daňových subjektů, které příslušný správce daně (popř. jiný orgán) svou činností „osvědčí“, nelze dovozovat legitimní očekávání. To platí především v situaci, kdy se na základě speciálních kontrolních mechanismů (např. daňová kontrola nebo pravomocné závěry o spáchání správního deliktu či přestupku) zjistí, že reálný stav věci je jiný. Nelze také jen z toho, že byla provedena registrace k DPH (a v souladu s ní byla daň i přiznávána či vyměřována), dovozovat, že tato skutečnost do budoucna vylučuje, že by povaha vykonávané činnosti byla jiná než prvotně prezentovaná.

[15] K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, krajský soud zdůraznil, že případ žalobce je třeba odlišit od situace, kdy správce daně přihlášku k registraci zamítl. Rovněž odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, shledal krajský soud nerelevantním, činnost profesionálního sportovce, „kvalifikovaného“ profesionála, nelze považovat za typově obdobnou pracím, které měli pro žalobce vykonávat určení cizinci.

[16] Obdobně shledal krajský soud nerelevantní žalobcovu námitku týkající se závěru oblastního inspektorátu při kontrole provedené v roce 2010, kdy nebylo vydáno žádné pravomocné rozhodnutí. Krajský soud uvedl, že při kontrole v roce 2010 inspektorát vycházel z prezentovaného stavu. V nyní projednávaném případě žalovaný vycházel ze zjištění oblastního inspektorátu z kontroly dne 17. 7. 2012 (rozhodnutí oblastního inspektorátu ze dne 15. 1. 2014) a 26. 6. 2014 (rozhodnutí oblastního inspektorátu ze dne 28. 4. 2016).

[17] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že neexistuje žádné rozhodnutí o tom, že se členové sdružení dopustili přestupku spočívajícího ve výkonu nelegální práce. Dle krajského soudu i bez rozhodnutí o přestupku výkonu nelegální práce lze vést s jinou osobou řízení o otázce umožnění výkonu nelegální práce. Obdobně není podstatné, zda správní orgány zahájily řízení s ostatními účastníky sdružení (společníky) z důvodu výkonu nelegální práce, případně jak ve vztahu k ostatním společníkům rozhodly; není tedy například podstatné, zda byla řízení o přestupku odložena z důvodu uplynutí zákonné lhůty, případně že orgány inspekce práce ve věci rozhodly nemeritorně. V této souvislosti neshledal krajský soud podstatnou otázku žalobce, „*kdy přesně*“ u jednotlivých osob, které se měly dopustit nelegální práce, „*začala plynout zákonná prekluzivní lhůta a kdy tato lhůta uplynula*“.

[18] Námitku, že správce daně nepřezkoumatelně hodnotil odlišnosti úklidových prací v hotelu Avanti a v areálu společnosti Vodňanská drůbež, krajský soud neshledal důvodnou.

[19] Skutková zjištění krajský soud neshledal nedostatečnými. Zdůraznil, že zjištění orgánů inspekce práce, z nichž vycházel žalovaný, správní soudy shledaly přesvědčivými. Ze zjištění správních orgánů a soudů vyplývá, že z povahy věci se jednalo o všechny účastníky sdružení či společníky, kteří v tom kterém zdaňovacím období vykonávali práce v areálu společnosti Vodňanská drůbež, které posléze tomuto odběrateli fakturoval nejdříve JUDr. Petřík a poté žalobce, a jimž žalobce uděloval pokyny.

[20] Soud rovněž zdůraznil, že v daňovém řízení tížilo břemeno tvrzení a dokazování zejména žalobce, ten však dokazování prostřednictvím výslechů svědků nenavrhl. Soud neshledal nevyslechnutí svědků správcem daně či žalovaným z vlastní iniciativy za pochybení, jehož důsledkem by byly vady tvrzené žalobcem.

pokračování

[21] Námitku, že správce daně vydal platební výměr po uplynutí prekluzivní lhůty, krajský soud neshledal důvodnou. Dodatečný platební výměr byl doručen 10. 10. 2018, konec tříleté lhůty pro stanovení daně by připadl na den 27. 2. 2019.

[22] Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[23] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[24] **Stěžovatel** namítal porušení principu ochrany dobré víry a zásady presumpce správnosti aktů veřejné moci. Různé písemnosti orgánů veřejné moci potvrzují, že účastníci sdružení a společníci Servis Group byli osobami samostatně výdělečně činnými. Stěžovatel zdůraznil, že všichni účastníci sdružení a společníci Servis Group byli registrováni jako plátcí DPH, přičemž pouze osoba oprávněná k dani je oprávněna se registrovat jako plátcí DPH. Odkázal přitom na judikaturu, podle níž jestliže správce daně umožnil stěžovateli registraci k DPH, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem, na svůj účet a odpovědnost. Pokud správce daně zjistil pochybnost, bylo jeho povinností rozhodnout o zrušení registrace plátce DPH, to však u žádného účastníka sdružení neučinil.

[25] V mnoha písemnostech finančních úřadů je potvrzeno, že JUDr. Petřík byl zástupcem osob samostatně výdělečně činných. Rovněž v protokolu z kontroly dne 6. 8. 2010 je konstatováno, že JUDr. Petřík zastupoval osoby samostatně výdělečně činné. Soud nesprávně akcentoval jiné skutečnosti zachycené v protokolu.

[26] Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně se nezabýval návrhem, aby do kontrolního spisu byla zařazena všechna rozhodnutí v řízeních vedených finančními úřady s jednotlivými členy sdružení podnikatelů.

[27] Stěžovatel též namítal, že daňové orgány pominuly, kdo je podle zákona o DPH osobou povinnou k dani. Dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů je poplatník při výkonu práce povinen dbát příkazů plátce daně. Žalovaný dle stěžovatele neprokázal, kdy, komu a jakým způsobem byly takové příkazy udělovány.

[28] Dále stěžovatel namítal, že na základě kontroly provedené v roce 2010 nebylo zahájeno řízení o přestupku či správním deliktu, i oblastní inspektorát tedy posuzoval činnost účastníků sdružení v provozovně společnosti Vodňanská drůbež jako samostatnou ekonomickou činnost. V případě S. Marciuce oblastní inspektorát práce zastavil řízení vedené pro podezření z přestupku výkonu nelegální práce. Přesto je zařazen mezi osoby, které údajně vykonávaly v letech 2012, 2013 a 2014 nelegální práci, kterou jim měl umožnit JUDr. Petřík. Stěžovatel namítal, že oblastní inspektorát nezahájil přestupkové řízení i s ostatními osobami, o kterých ve svých rozhodnutích tvrdí, že jim stěžovatel (zřejmě myšleno JUDr. Petřík, pozn. NSS) umožnil nelegální výkon práce. V této souvislosti stěžovatel namítl porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod pro neschopnost státu zajistit řádný průběh řízení. Základním předpokladem pro to, aby někdo mohl umožnit jinému výkon nelegální práce, je prokázání přestupku nelegálního výkonu práce. Musí být postaveno najisto, že ke spáchání přestupku výkonem nelegální práce došlo, aby spáchání takového přestupku mohlo být umožněno. Orgány inspekce práce takto nepostupovaly. K tomu stěžovatel odkázal na judikaturu, z níž podle stěžovatele vyplývá jednoznačná posloupnost; nejprve musí být prokázán výkon nelegální práce, teprve poté se

ten, pro koho nelegální práci fyzická osoba vykonávala, může dopustit umožnění nelegálního výkonu práce. V případě cizinců, kterým měl stěžovatel umožnit výkon nelegální práce, však takové rozhodnutí neexistuje.

[29] Stěžovatel považuje za nesprávný závěr o zákonnosti úsudku o předběžné otázce dle § 57 odst. 1 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Pokud jednotliví účastníci sdružení nebyli pravomocně uznáni vinnými pro přestupek výkonu nelegální práce, nemohlo být rozhodnuto, že se stěžovatel dopustil umožnění výkonu nelegální práce.

[30] Dále stěžovatel namítal, že orgány inspekce práce, správce daně i soudy nesprávně posoudily naplnění znaků závislé práce. Správní orgány extrémně objektivizovaly pojem závislá práce. Všichni účastníci sdružení či Servis Group vyjadřovali svoji vůli být osobami samostatně výdělečně činnými. Správní orgány, daňové orgány a soudy směšovaly pojmy práce a závislá práce, žalovaný pominul posouzení nahraditelnosti, nesprávně byla posouzena též otázka nadřízenosti a podřízenosti a otázka výkonu jménem faktického zaměstnavatele. Zásadní musí být náhled samotného pracovníka, zda se jedná o závislou práci. Pracovníci postupovali mechanicky, nikoli však podle pokynu stěžovatele či jiné osoby. Cizinci k tomu nebyli vyslechnuti. Stěžovatelem nebyly udělovány žádné příkazy ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný udělování příkazů neprokázal a ani krajský soud se tímto nezabýval.

[31] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že žalobní odkazy na judikaturu nejsou v posuzované věci relevantní.

[32] Stěžovatel dále namítal, že rozhodnutí žalovaného lživě uvádí, že daňový subjekt na základě plné moci zastupoval před správcem daně členy sdružení. Stěžovatel žádného člena sdružení na základě plné moci před správcem daně nezastupoval.

[33] Stěžovatel dále namítal, že odvolací orgán nedostatečně vysvětlil, proč posoudil odlišně výkon úklidových prací v potravinářském provozu pro společnost Vodňanská drůbež a v hotelu pro společnost PROGIO, a. s.

[34] Stěžovatel dále uvedl, že tvrzení oblastního inspektorátu práce a správce daně si odporují. Oblastní inspektorát uvedl, že odpovědnost fyzických osob za přestupek k určitému datu zanikla, správce daně však tvrdí, že „páchání přestupku všemi účastníky sdružení“ pokračovalo po celé období roku 2012, 2013 a 2014. Stěžovatel se tedy ptá, kdy začala běžet prekluzivní lhůta, po jejímž uplynutí odpovědnost za přestupek zanikla a kdy tato lhůta skončila, aby mohlo dojít k zániku odpovědnosti za přestupek.

[35] Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně aplikoval § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti v rozhodném znění, v úvahu přicházela aplikace § 140 odst. 1 písm. b) zákona o zaměstnanosti v rozhodném znění.

[36] Stěžovatel namítal též nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí žalovaného a platební výměr se týkají všech účastníků sdružení, kteří pracovali v areálu Vodňanské drůbeže, ale jejich identifikace není v platebním výměru uvedena. Kontrolou inspektorátu přitom bylo zjištěno, že stěžovatel „umožnil výkon nelegální práce“ jen jeden konkrétní den, rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr se však týkají všech osob, které pracovaly v areálu Vodňanské drůbeže v daném roce, tedy nejen těch, které tam pracovaly v den kontroly.

[37] Dle stěžovatele správce daně a žalovaný rezignovali na vlastní dokazování a pouze převzali závěry inspektorátu práce a navazujících soudních rozhodnutí.

pokračování

[38] Účastníci sdružení s výjimkou jednoho nebyli vyslechnuti, neexistují důkazy, které by umožnily učinit závěr o zákonnosti dodatečného platebního výměru. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že neunesl důkazní břemeno, důkazní břemeno dle stěžovatele neunesl žalovaný.

[39] Stěžovatel též namítl, že krajský soud nepřipustně rozhodl na základě domněnek.

[40] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

[41] **Žalovaný** ve vyjádření uvedl, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Zdůraznil, že závěr o faktickém výkonu závislé práce byl učiněn na základě relevantních skutkových zjištění správních orgánů a správce daně. Registrace k DPH členů sdružení nevylučuje skutečnost, že účastníci sdružení vykonávali závislou činnost, a stěžovatele bylo možné považovat za jejich zaměstnavatele. K námitce týkající se protokolu oblastního inspektorátu práce z 6. 8. 2010 žalovaný uvedl, že správce daně se opíral o kontroly oblastního inspektorátu práce vykonané na místě dne 17. 7. 2012 a 26. 6. 2014 přímo v provozovně, při nichž byl na rozdíl od kontroly v roce 2010 zjišťován faktický stav a charakter skutečně vykonávané práce. Charakter práce, kterou vykonávali cizinci na pracovišti v provozovně společnosti Vodňanská drůbež, splňoval znaky závislé práce, cizinci nevykonávali práci jako osoby samostatně výdělečně činné v rámci sdružení (následně jako společníci), ale vykonávali práci pro JUDr. Petříka, následně pro stěžovatele. Závěr, že osoby formálně zapsané jako členové sdružení *de facto* pro stěžovatele vykonávaly závislou práci, potvrdil krajský soud i Nejvyšší správní soud. Od prosince 2014 pokračoval JUDr. Petřík ve stejné činnosti, pouze pod hlavičkou stěžovatele, jehož byl předsedou. Není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou, podstatným a základním rysem závislé činnosti je skutečnost, že tato není vykonávána zcela nezávisle, tzn. Pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí. K námitce neprovedení výslechů žalovaný uvedl, že daňové orgány považovaly zajištěné důkazní prostředky za dostatečné a stěžovatel výslechy svědků nenavrhoval.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[42] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[43] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu. Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost určité rozhodnutí přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být rozhodnutí pro nesrozumitelnost či pro nedostatek odůvodnění. Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Rozhodující orgán však nemá povinnost vypořádat se s každým dílčím tvrzením či argumentem, pokud proti tvrzení

účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

[44] Nepřezkoumatelnost ve výše uvedeném smyslu Nejvyšší správní soud ani u rozhodnutí žalovaného, ani u rozsudku krajského soudu neshledal. Rozhodnutí žalovaného je srozumitelné a dostatečně odůvodněné. Krajský soud v souhrnu vypořádal všechny žalobní námitky a z odůvodnění rozsudku je rovněž seznatelné, na základě jakých úvah ke svým závěrům dospěl. Subjektivní nesouhlas stěžovatele se závěry či s argumentací nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[45] Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného mj. ve skutečnosti, že rozhodnutí daňových orgánů neobsahují identifikaci účastníků sdružení (Servis Group). V této souvislosti namítal, že kontrolou bylo zjištěno, že stěžovatel umožnil výkon nelegální práce jeden konkrétní den, avšak rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr se týkají všech osob, které pracovaly v areálu společnosti Vodňanská drůbež v daném roce.

[46] Žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil, že vycházel ze zjištění učiněných orgány inspekce práce a potvrzených soudy ve vztahu k JUDr. Petříkovi, přičemž vzhledem k tomu, že JUDr. Petřík i nadále pokračoval ve své činnosti (umožňoval cizincům výkon nelegální práce), pouze tak činil pod hlavičkou EPIMA, družstvo služeb, jehož byl předsedou, posoudil správce daně příjmy cizinců (společníků daňového subjektu) jako příjmy ze závislé činnosti vyplacené daňovým subjektem jako plátcem daně za období prosinec 2014; v této souvislosti žalovaný též uvedl, že důkazy pro závěry považoval za dostatečné a daňový subjekt výslech žádného svědka nenavrhl (str. 12-13 rozhodnutí žalovaného). Krajský soud uvedl, že zjištění svědčí o tom, že činnost Servis Group (resp. dříve sdružení) na provozovně společnosti Vodňanská drůbež v téže podobě probíhala po celý rok 2012, 2013, ale i v roce 2014 (jež je podstatný pro nyní posuzovaný případ). Doplnil též, že stěžovatel ani netvrdil, že by se *modus operandi* změnil v okamžiku, kdy vstoupil do pozice JUDr. Petříka (odst. 44 rozsudku krajského soudu). Rovněž potvrdil, že závěry správce daně a žalovaného se správně vztahují na pracovníky, kteří vykonávali práce v areálu společnosti Vodňanská drůbež, a doplnil, že ani v této souvislosti stěžovatel netvrdil, že by tyto dotčené osoby na pracovišti v areálu společnosti Vodňanská drůbež činnost nevykonávaly (odst. 49 rozsudku krajského soudu). Nepřezkoumatelnost těchto závěrů Nejvyšší správní soud neshledal.

[47] K námitce nedostatečného odůvodnění rozdílnosti úklidových prací v hotelu pro společnost PROGIO, a. s. a v provozovně společnosti Vodňanská drůbež v rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud obdobně jako v rozsudku č. j. 9 Afs 32/2022-72 uvádí, že otázka odlišnosti 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 (mimo jiné) vycházeli. Tímto důvodem nebyla skutečnost, že by se povaha úklidových prací vykonávaných v hotelu lišila od úklidových prací vykonávaných na provozovně společnosti Vodňanská drůbež. K zastavení části správního řízení týkající se úklidových prací v hotelu došlo, jelikož delikt v této věci nebylo možné prokázat. To však nijak nezpochybňuje závěry orgánů inspekce práce a správních soudů ohledně povahy činností vykonávaných členy sdružení na provozovně společnosti Vodňanská drůbež. Skutečnost, že žalovaný tuto podstatu odlišného posouzení

pokračování

případu úklidových prací v hotelu v napadeném rozhodnutí neuvedl, nezakládá nezákonnost ani nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[48] Důvodná není ani námitka, že krajský soud rozhodoval na základě domněnek. Krajský soud své závěry srozumitelně a konsekventně odůvodnil. Uvození argumentace slovním spojením „krajský soud se domnívá“, neznamená, že krajský soud rozhodoval na základě domněnek (srov. obdobně již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 9 Afs 32/2022-72).

[49] Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k věcnému přezkumu.

[50] Část námitek směřuje proti zjištěním a závěrům orgánů inspekce práce či postupům při jejich zjišťování. Jak však již vyplynulo z rekapitulační části, závěr, že osoby formálně zapsané jako členové sdružení fakticky vykonávaly závislou práci, byl již aprobován správními soudy. Stěžovatel v nyní posuzované věci nepředkládá kvalifikovanou argumentaci pro zpochybnění podkladových zjištění a závěrů, pouze opakuje argumentaci již dříve uplatněnou.

[51] K námitce nesprávného posouzení znaků závislé práce a s tím související námitky objektivizace pojmu závislá práce, subjektivního vnímání a volního záměru členů sdružení (posléze Servis Group) a výkladu pojmů závislá práce a závislá činnost proto Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci pouze odkazuje na rozsudky zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Ads 272/2016-53, a ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78. Jak příhodně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2023, č. j. 9 Afs 32/2022-72, v daňové věci JUDr. Petříka, jestliže nebyly námitky úspěšné v řízení o spáchání správního deliktu podle zákona o zaměstnanosti a navazujících soudních řízeních, těžko lze závěry orgánů inspekce práce zvrátit v kasačním přezkumu navazujícím na daňové řízení. Závěry o závislé práci ve smyslu zákoníku práce lze vztáhnout na činnost všech členů sdružení (resp. posléze Servis Group), kteří na provozovně Vodňanská drůbež vykonávali danou činnost v průběhu let 2012 a 2013 i roku 2014, který je podstatný v případě nynějšího stěžovatele. 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 JUDr. Petříka, na základě jeho pokynů či že by nebyly splněny jiné znaky závislé práce. Stěžovatel vyjádřil se závěry nesouhlas, neuvedl však tvrzení, která by tento závěr vyvracela.

[52] K námitce, že krajský soud nesprávně aplikoval § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem řízení v nyní projednávané věci nebyla otázka spáchání správního deliktu ani jeho právní kvalifikace, a rovněž odkazuje na rozsudky č. j. 1 Ads 272/2016-53 a č. j. 4 Ads 320/2019-78, v nichž Nejvyšší správní soud ve věcech JUDr. Petříka právní kvalifikaci deliktů potvrdil.

[53] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku, že žalovaný neposoudil otázku, kdy, komu a jakým způsobem byly udělovány příkazy. Žalovaný se touto otázkou zabýval na str. 11 svého rozhodnutí, přičemž tento dílčí aspekt považoval s ohledem na rozhodnutí orgánů inspekce práce potvrzené správními soudy za prokázané. Rovněž krajský soud (mimo jiné) v této souvislosti zdůraznil, že zjištění orgánů inspekce práce, z nichž žalovaný vycházel, soudy shledaly přesvědčivými, žádné zásadní pochybnosti tedy nebyly.

[54] Pokud jde o námitku porušení principu ochrany dobré víry a presumpce správnosti aktů veřejné moci, Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 28. 4. 2022,

č. j. 4 Ads 320/2019-78, jímž rozhodl o kasační stížnosti JUDr. Petříka týkající se rozhodnutí o správním deliktu podle § 140 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, a rozsudek ze dne 10. 2. 2023, č. j. 9 Afs 32/2022-72, v daňové věci JUDr. Petříka, v nichž byla vznesena obdobně formulovaná námitka. V nyní posuzované věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací, že registrace cizinců k DPH či k dani z příjmů (popřípadě obdobné úkony správce daně) bez dalšího neznamená, že jejich činnost nemohla fakticky představovat výkon závislé práce a těmito úkony byla zastřena pravá podstata jejich činnosti. Nadto lze doplnit, že ve vztahu k odlišným odběratelům mohli členové sdružení (posléze Servis Group) skutečně vykonávat činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. To však nebylo předmětem daňového řízení, a tedy ani není předmětem soudního přezkumu.

[55] Důvodná není námitka porušení principu ochrany dobré víry ani ve vztahu k jiným aktům orgánů veřejné správy, jež stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje. Skutečnost, že orgány veřejné moci v určitý moment cizince v souladu s jejich tvrzeními považovaly za osoby samostatně výdělečně činné v určitých řízeních, nevylučuje, že tito cizinci v rozporu se svými tvrzeními fakticky, třeba jen v některých případech, vykonávali závislou činnost (obdobně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 4 Ads 320/2019-78). V takovém případě nemůže vzniknout dobrá víra, jež by měla být chráněna a která by bránila dalšímu postupu orgánů veřejné moci poté, co pravá podstata činnosti vyšla najevo.

[56] V tomto kontextu nebyl důvod, aby správce daně zahrnoval do kontrolního spisu rozhodnutí finančních úřadů vydaná v řízeních s jednotlivými členy sdružení, jak stěžovatel požadoval.

[57] Relevantní není ani námitka, že na základě kontroly provedené oblastním inspektorátem práce v roce 2010 nebylo zahájeno řízení o správním deliktu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78 vysvětlil, že v roce 2010 bylo předmětem kontroly pouze dodržování pracovněprávních předpisů podle § 3 odst. 1 zákona č. 251/2005 Sb., 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. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78 též 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 neuvádí argumentaci, která by výše uvedený závěr vyvracela. Nadto obecně platí, že skutečnost, že kontrolní orgán akceptuje kontrolovanou osobou deklarovaný stav či neodhalí v kontrolované činnosti nedostatky, není způsobila založit dobrou víru ani legitimní očekávání.

[58] Dle stěžovatele měli být nejprve členové sdružení dříve shledáni vinnými ze spáchání přestupku podle § 139 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti, až poté lze trestat za správní delikt spočívající v umožnění výkonu nelegální práce dle § 140 odst. 1 písm. c) tohoto zákona. Předpoklad takové nezbytné posloupanosti však označil za mylný Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78. Krajský soud tedy správně uvedl, že i bez rozhodnutí o přestupku výkonu nelegální práce lze vést s jinou osobou řízení ve věci umožnění výkonu nelegální práce. Není proto podstatné, zda příslušné správní orgány

pokračování

meritorně rozhodly o přestupku výkonu nelegální práce v jednotlivých případech cizinců, resp. zda vůbec s cizinci zahájily přestupkové řízení, jak správně zhodnotil krajský soud. Nejvyšší správní soud se též v tomto kontextu shoduje s krajským soudem, že v posuzované věci není vůbec podstatné, kdy u jednotlivých členů sdružení, kteří se měli dopustit výkonu nelegální práce, počala běžet prekluzivní lhůta nebo kdy uplynula. Nejvyšší správní soud proto ani neshledal namítané porušení základního práva dle čl. 38 Listiny základních práv a svobod, natož porušení tohoto práva stěžovatele, který nebyl adresátem rozhodnutí orgánů inspekce práce.

[59] Již v rozsudku č. j. 4 Ads 320/2019-78 Nejvyšší správní soud posoudil též námitku týkající se předběžné otázky o tom, zda byl spáchán přestupek, přičemž porušení § 57 odst. 1 písm. c) správního řádu neshledal.

[60] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku, že daňové orgány pominuly, kdo je osobou povinnou k DPH. Nejvyšší správní soud k této námitce především uvádí, že daňové orgány v projednávané věci posuzovaly otázku povinnosti odvádět daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Vysvětlení, proč stěžovatel měl postavení plátce (a tedy měl povinnost srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti) dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se žalovaný zabýval na str. 10 a násl. svého rozhodnutí. Krajský soud námitku vypořádal v odst. 54 napadeného rozsudku, a to mj. s odkazem na argumentaci vyjádřenou v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2022, č. j. 29 Af 106/2019-79, ve věci JUDr. Petříka, který byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 32/2022-72. Tato rozhodnutí aplikovala argumentaci vyjádřenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 nynější stěžovatel, na nějž jsou tak citované závěry plně přenositelné.

[61] Stěžovatel dále rozporoval tvrzení žalovaného, že daňový subjekt na základě plné moci zastupoval před správcem daně členy sdružení. Tato námitka není pro posouzení projednávané věci relevantní, jelikož nemůže vyvrátit závěry o postavení stěžovatele jako plátce daně a s tím související stanovené povinnosti k přímé úhradě daně.

[62] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelovy odkazy na prejudikaturu jeho stanovisko nepotvrzují. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu 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, ačkoliv později bylo zjištěno, že tito členové vykonávají na provozovně společnosti Vodňanská drůbež v Modřicích závislou práci. Tento závěr neznamená, že daňové orgány pochybily v nynějším řízení, když nevzaly 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, následně nemůže nikdy vykonávat závislou práci pro jinou osobu. Stěžovatelův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ads 404/2017-31 není přílehlavý, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud již ve věcech JUDr. Petříka v rozsudcích č. j. 4 Ads 320/2019-78 a č. j. 9 Afs 32/2022-72. Stejně tak není v nyní posuzované věci aplikovatelný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, č. 3612/2017 Sb. NSS. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 32/2022-72, činnost

profesionálního sportovce nelze považovat za typově obdobnou práci (činností), které měli pro stěžovatele vykonávat členové Servis Group (úklid, zpracování kuřat), a na projednávané věci proto nelze vztáhnout závěr ohledně výkonu samostatné činnosti profesionálním sportovcem. Na tom nic nemění ani stěžovatelova argumentace o nutném podřízení hráče kolektivní hry pravidlům. Krajský soud se s žalobními odkazy na judikaturu vypořádal dostatečně a správně.

[63] K námitkám stěžovatele týkajícím se nedostatečného dokazování v daňovém řízení Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud a žalovaný zdůrazňuje, že v daňovém řízení neplatí zásada vyšetřovací (č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS), nýbrž daňový subjekt nese břemeno důkazní ohledně veškerých skutečností, které je povinen uvádět ve svém daňovém tvrzení (nikoli jen ohledně těch, které uvedl, jak správně uvedl žalovaný, str. 9 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel v daňovém řízení výsledky svědků nenavrhl. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že v kontextu rozhodnutí orgánů inspekce práce, jejichž závěry byly potvrzeny v soudním přezkumu, nelze daňovým orgánům vytýkat, že k otázkám, které stěžovatel rozporuje, neprovedly výsledky svědků z vlastní iniciativy.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce nedůvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[65] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 16. srpna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph. D.
předseda senátu