



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Církevní konzervatoř Německého řádu**, se sídlem Beethovenova 235/1, Opava, zast. JUDr. Michalem Filoušem, advokátem se sídlem Ostravská 501/16, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2025, č. j. 25 Af 16/2023-84,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Platebním výměrem ze dne 18. 3. 2022, č. j. 1102223/22/3216-50522-810192, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj stanovil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a § 139, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), žalobkyni, která je školskou právnickou osobou (jejím zřizovatelem je od dubna 2018 církevní právnická osoba Bailiva Čechy, Morava a Slezsko, familiáři Německého řádu) nabízející výuku hry na vybrané hudební nástroje, sólového zpěvu, řízení sboru a trojboru církevní hudby (souběžné studium hry na varhany, zpěvu a řízení sboru), k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2018 ve výši 1 523 735 Kč (rozdíl oproti částce vyúčtované žalobkyní jakožto plátcem daně činil

579 334 Kč). Daň byla stanovena na základě daňové kontroly, jejíž průběh je zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 3. 2022, č. j. 976153/22/ 3216-60563-804950.

[2] Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 3. 2023, č. j. 7191/23/ 5200-10421-711070, zamítl a rozhodnutí správce daně prvního stupně potvrdil. Vysvětlil, že předmětem sporu je otázka, zda částky označené jako „*autorské honoráře*“ zaměstnanců žalobkyně skutečně představovaly odměny za dílo, nebo jen doplatek mzdy do původní výše po jejím snížení. Od září 2018 totiž došlo ke změnám pracovních smluv (zkrácení úvazků) zaměstnanců a v důsledku toho ke snížení mezd. Současně byly uzavřeny smlouvy o dílo, na jejichž základě byly vypláceny „*autorské honoráře*“. Tím došlo k rozdělení příjmů dosavadních zaměstnanců žalobkyně (pedagogických i nepedagogických pracovníků dané školy) na mzdu a příjmy ze samostatné činnosti. Předložené seznamy činností, jimiž žalobkyně původně prokazovala splnění smluv o dílo, však neodpovídaly obsahu smluv o dílo a obsahovaly převážně běžnou pedagogickou činnost (příp. jinou činnost, která byla dříve předmětem pracovní smlouvy u nepedagogických pracovníků).

[3] Po výzvě správce daně žalobkyně změnila argumentaci a vysvětlovala, že seznamy činností se netýkaly pouze smluv o dílo. Ty mohou být uzavřeny i ústně a byly uzavřeny na tvorbu modelových podkladů. Tato tvrzení však nekorespondovala s již provedenými výsledky zaměstnanců. Ti uvedli, že jejich pracovní náplň se nezměnila, vykonávali stejnou činnost a honoráře fakticky kompenzovaly sníženou mzdu. Žalovaný shrnul, že činnosti odměňované „*autorskými honoráři*“ představovaly běžné pracovněprávní povinnosti vykonávané osobně, podle pokynů zaměstnavatele a v režimu závislé práce. Výše „*autorských honorářů*“ byla ředitelem žalobkyně stanovena tak, aby dorovnávala mzdu. Smlouvy o dílo byly uzavřeny pouze formálně, nedošlo k jejich skutečnému naplnění. Vyplacené částky proto představovaly příjmy ze závislé činnosti, nikoli odměny za dílo. Tím se žalobkyně podle žalovaného dopustila disimulace (mzdy byly zastřeny jako autorské honoráře za účelem snížení daňové povinnosti).

[4] K odvolacím námitkám žalovaný obecně poznamenal, že žalobkyně vytrhává jednotlivé dílčí argumenty z celkového kontextu. Vysvětlil, že správce daně odkazoval pouze na právní předpisy, jejichž terminologii sama žalobkyně převzala do svých vnitřních směrnic, příp. které věc zasazovaly do souvislostí. Dále se žalovaný zabýval analýzou jednotlivých činností zaměstnanců žalobkyně, přičemž za nedílnou součást pracovních povinností pedagogů označil přípravu žáků na koncerty, komunikaci s rodiči, vedení dokumentace, účast na poradách a školeních či dohled nad žáky. Žalobkyně neprokázala, že by tyto činnosti byly časově natolik zanedbatelné, že by bylo možné je všechny zahrnout do doby, která po zkrácení úvazků zbývala na nepřímou pedagogickou činnost. Podle žalovaného nebyla doložena tvorba autorských děl. Seznamy činností obsahovaly běžné pracovní úkoly (to se týká i tvorby tematických plánů, didaktických materiálů či modelových dokumentů). Tyto činnosti byly vykonávány dříve v rámci pedagogické činnosti, stejně jako výběr a úprava notových materiálů, vedení absolventských prací a oponentura k nim či účast na školních akcích. „*Autorské honoráře*“ navíc byly vypláceny pravidelně, bez vazby na konkrétní výstupy. Jejich výše byla závislá na výši mzdy (snížení mzdy bylo v zásadě dorovnáno na původní úroveň „*autorskými honoráři*“).

pokračování

[5] Žalovaný dále upozornil, že systém benefitních bodů (který měl podle žalobkyně sloužit k odměňování za činnosti, jež nebyly zahrnuty ani v pracovní smlouvě ani ve smlouvě o dílo) nebyl řádně upraven a fakticky nebyl využíván. Časová dotace nepřímé pedagogické činnosti byla zjevně nedostatečná a neodpovídala skutečnému rozsahu této činnosti. Žalovaný rovněž zdůraznil, že čistý příjem zaměstnanců zůstal v podstatě stejný. Svědci potvrdili, že systém autorských honorářů sloužil jako prostředek kompenzace snížení mzdy. Faktické plnění smluv o dílo nebylo prokázáno, předložené důkazy byly neúplné a vnitřně nekoherentní. Podle žalovaného je pedagogická činnost činností ryze závislou, kterou lze vykonávat výhradně v pracovněprávním vztahu. Zaměstnanci vykonávali stejnou činnost jako před změnou smluv, pouze její část byla formálně označena za činnost samostatnou. Žalobkyně vůči nim měla nadřízené postavení, výši odměn určovala autoritativně, zaměstnanci na ní byli ekonomicky závislí a vnímali změny smluv jako vynucené řešení. Úprava pracovních podmínek musí podle žalovaného odpovídat skutečnému výkonu práce. Extrémně nízká dotace nepřímé pedagogické činnosti byla v rozporu s realitou. Pravomoc ředitele žalobkyně upravit poměr činností není neomezená a musí respektovat skutečný rozsah práce. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami procesních vad a uzavřel, že bylo prokázáno, že „autorské honoráře“ představovaly ve skutečnosti doplatek mzdy za výkon pracovněprávních povinností, tedy příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. V ní namítala, že daňové orgány řešily otázky z oblasti pedagogiky bez potřebných znalostí a odmítly provést důkazy, které tento nedostatek mohly překonat. Namísto toho se opřely o výpovědi svědků, kteří často nedokázali jednotlivé druhy pedagogických činností rozlišit. Podle žalobkyně nebylo prokázáno, že by činnosti odměňované autorskými honoráři spadaly do pracovních povinností učitelů. Správce daně nezkoumal časovou náročnost jednotlivých činností. Práce související s přímou pedagogickou činností byly vykonávány v pracovním poměru a odměňovány mzdou. Činnosti tvořící předmět smluv o dílo vytvářely samostatné výstupy, zejména didaktické materiály, které nevyplynou z pracovních povinností učitelů.

[7] Dále žalobkyně argumentovala k jednotlivým typům činností a vysvětlovala, proč podle ní měly obojetnou povahu (tj. mohlo jít o závislou i samostatnou činnost). Závěr o nedostatečné časové dotaci na činnosti související s přímou pedagogickou činností nevycházel z reálné organizace práce ve škole (včetně přihlédnutí k prázdninám a školním akcím) a daňové orgány jej neodůvodnily. Další námitky směřovaly proti způsobu hodnocení důkazů a odmítnutí důkazů navržených žalobkyní. Žalobkyně kritizovala rovněž výpočty správce daně srovnávající původní mzdy a celkový příjem po zavedení smluv o dílo, neboť nezohlednily veškeré relevantní detaily. Daňové orgány podle žalobkyně nesprávně *a priori* odmítly možnost vyčlenit část činností do smluv o dílo, aniž by vzaly v úvahu jejich faktickou povahu a konkrétní způsob výkonu. Žalobkyně podotýká, že některé činnosti pedagogové vykonávali dobrovolně a bez pokynů zaměstnavatele, což vylučuje jejich zařazení mezi pracovní povinnosti. Žalobkyně odmítla i závěr žalovaného, že změny smluv byly vynucené. Toto hodnocení podle ní vycházelo pouze ze subjektivního vnímání svědků. Závěrem žalobkyně shrnula, že zjištění daňových orgánů nemají oporu v provedeném dokazování, které bylo podle ní navíc vedeno selektivně a neúplně.

[8] Žalobkyně namítala rovněž uplynutí lhůty pro stanovení daně z důvodu dřívějšího zahájení (skryté) daňové kontroly, tuto námitku však již neuplatňuje v kasační stížnosti. Není tudíž zapotřebí ji podrobněji rekapitulovat.

[9] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Nejprve podrobně vysvětlil, proč dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Následně popsal základní východiska posuzování závislé práce a zabýval se povahou pedagogických činností. Neztotožnil se se závěrem žalovaného, podle něhož je veškerá činnost pedagogických pracovníků neoddělitelně spjata s výkonem přímé pedagogické činnosti a bylo možné ji vykonávat pouze v režimu pracovněprávního vztahu. Tento závěr podle krajského soudu přímo neplyne z žádného právního předpisu. Krajský soud shrnul, jak zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících a o změně některých zákonů, v relevantním znění (dále jen „zákon o pedagogických pracovnících“), definuje přímou pedagogickou činnost a jak upravuje podmínky výkonu práce pedagogických pracovníků. Dále soud rekapituloval příklady činností, které podle vyhlášky č. 263/2007 Sb., kterou se stanoví pracovní řád pro zaměstnance škol a školských zařízení zřízených Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí (dále jen „vyhláška č. 263/2007 Sb.“), spadají do nepřímé pedagogické činnosti.

[10] Podle krajského soudu bylo nesporné, že přímou pedagogickou činnost bylo možné vykonávat pouze v zaměstnaneckém poměru. O nepřímé pedagogické činnosti to však neplatí. Některé činnosti spadající do nepřímé pedagogické činnosti (např. péče o knihovnu či dohled nad žáky mimo vyučování) je totiž možné zajistit i nepedagogickým pracovníkem. Krajský soud proto vyhodnotil, že je zapotřebí u každé dílčí činnosti hodnotit její charakter a „odlučitelnost“ od přímé pedagogické činnosti.

[11] I přes výše uvedené však krajský soud rozhodnutí žalovaného nezrušil. Ztotožnil se totiž se závěrem žalovaného, že zaměstnanci na změny smluv nepřistoupili dobrovolně. Soud poznamenal, že daňové orgány nevycházely pouze z tvrzení svědků, ale i dalších objektivně zjištěných skutečností. K vyčlenění nepřímých pedagogických činností došlo na základě jednostranného uvážení ředitele žalobkyně, který také pracovníkům stanovil výši „autorského honoráře“. Zaměstnanci byli informováni o úsporách, ale nikoli o povaze jednotlivých činností a formě jejich odměňování. Svědci vnímali kroky žalobkyně jako vynucené potřebou úspor a museli se novému způsobu odměňování podvolit. Žalobkyně navíc neplnění pracovních povinností spojovala se sankcemi v rámci autorskoprávního vztahu. Krajský soud uzavřel, že vysokoškolské vzdělání v uměleckém směru u většiny zaměstnanců neimplikuje znalost daňověprávních optimalizačních postupů. I kdyby tedy bylo prokázáno, že pracovníci žalobkyně vykonávali v rámci autorskoprávních vztahů činnosti obojetné povahy, tyto činnosti by vzhledem k absenci dobrovolnosti nebylo možné uznat za samostatné ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[12] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

pokračování

[13] Stěžovatelka se předně ztotožňuje s krajským soudem, že nepřímá pedagogická činnost nemusí být vykonávána pouze v pracovní době a že přímá a nepřímá pedagogická činnost nejsou neodlučně spojeny. Krajský soud však podle ní pochybil, když dospěl k závěru, že nebyla splněna podmínka dobrovolnosti.

[14] Podle stěžovatelky krajský soud opomněl, že rozhodnutí daňových orgánů se netýkalo pouze pedagogických pracovníků, ale i dalších zaměstnanců (např. účetní). Soud podle ní vycházel pouze z tvrzení žalovaného, nikoli z protokolů o svědeckých výpovědích. Stěžovatelka uvádí příklady tvrzení některých svědků, z nichž podle ní vyplývá, že na změnu smluv přistoupili dobrovolně. Jinak vypovídaly pouze dvě svědkyně, Mgr. K. S. a MgA. L. D., které však byly podle stěžovatelky nevěrohodné, protože nesly nelibě ukončení pracovního poměru. Stěžovatelka tvrdí, že otázky správce daně byly návodné a vedly k závěru, že podmínky smluv byly stanoveny jednostranně. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že soud založil svou úvahu, proč rozhodnutí žalovaného nezrušil, pouze na tom, co uvedl žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Tím podle stěžovatelky krajský soud zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[15] Stěžovatelka je přesvědčena, že by bylo zapotřebí zkoumat a odůvodnit případnou absenci svobodné vůle u každého jednotlivého svědka samostatně, nikoli se pouze spokojit s nepřesným obecným závěrem žalovaného. Správce daně navíc nevyslechl všechny zaměstnance stěžovatelky. Nelze nic dovozovat o vůli těch, kteří vyslechnuti nebyli. Autorským honorářem navíc byli odměňováni i tehdejší ředitel stěžovatelky Mgr. I. L. a její nynější ředitelka Mgr. N. S.. Z jednání stěžovatelky v průběhu daňové kontroly je zřejmé, že přinejmenším tyto dvě osoby uzavřely se stěžovatelkou smlouvu o dílo dobrovolně a na základě svobodné vůle. Stěžovatelka předkládá rovněž čestná prohlášení některých zaměstnanců o tom, že smlouvy uzavřeli dobrovolně a nebyl na ně vyvíjen žádný nátlak. Podle stěžovatelky navíc krajský soud nevzal v úvahu, že někteří zaměstnanci uzavření smluv o dílo odmítli, přesto u stěžovatelky ještě po určité období pracovali (dvě zaměstnankyně zůstaly u stěžovatelky na základě nově sjednané dohody o provedení práce do 30. 6. 2019, jedna zaměstnankyně zůstala do 30. 11. 2019 a další zaměstnankyně do 31. 8. 2021, přičemž v období od 1. 11. 2018 do 31. 10. 2019 rovněž pracovala na dohodu o provedení práce).

[16] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že respektuje závěr krajského soudu, dle něhož ne každá práce spadající do nepřímé pedagogické činnosti musela být nutně vykonávána pedagogickým pracovníkem v zaměstnaneckém poměru. Ztotožňuje se však s krajským soudem v tom, že tato dílčí nesprávnost neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť nebyla dodržena podmínka dobrovolnosti. Krajský soud vyšel z objektivních okolností, nikoli pouze ze subjektivního vnímání zaměstnanců. Poukázal na skutečnosti, z nichž plynulo, že zaměstnanci mohli vnímat změny jako vynucené (jednostranné vyčlenění činností ze strany ředitele, důraz na úspory, spojování neplnění zaměstnaneckých povinností se sankcemi v rámci autorskoprávního vztahu).

[18] Dále žalovaný zdůrazňuje, že se věnoval všem zaměstnancům stěžovatelky, jak pedagogickým, tak nepedagogickým. Bylo provedeno celkem 20 výslechů (13 učitelů,

2 vychovatelek, účetní, psychologky, zástupkyně ředitele školy, hospodářky a bývalého ředitele). Z dokazování podle žalovaného vyplynulo, že pracovní náplň se nezměnila, činnosti zůstaly stejné a žádná nová díla ve smyslu smluv o dílo nevznikla. Žalovaný podotýká, že nelze izolovaně vytrhávat z kontextu jednotlivá tvrzení, ale je třeba vzít v úvahu veškeré souvislosti. Není zároveň pravdou, že by o nátlaku hovořily pouze dvě svědkyně. Žalovaný připomíná, že soudní řízení není dalším stupněm řízení daňového. Stěžovatelka měla možnost navrhnout důkazy v řízení daňovém, nemůže proto požadovat doplňování dokazování nyní.

[19] Podle žalovaného je rozsudek krajského soudu srozumitelný a dostatečně odůvodněný. Soud podle něj jasně popsal skutkový stav, zabýval se hlavními námitkami a vysvětlil, proč žalobu zamítl. Není nutné, aby opakoval totéž, pokud se ztotožnil se závěry daňových orgánů.

[20] Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[21] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka kvituje, že žalovaný uznal nesprávnost svého původního závěru ohledně neoddělitelnosti přímé a nepřímé pedagogické činnosti. Nesouhlasí však se závěrem o nedobrovolnosti uzavření smluv o dílo. Opakuje, že krajský soud pouze přejal tvrzení žalovaného, aniž by se zabýval jednotlivými případy. Odůvodnění krajského soudu pracuje pouze s pedagogickými pracovníky, jeho argumentace proto není přílehlavá. Stěžovatelka zdůrazňuje, že po celé daňové řízení namítala nezákonnost vedení výslechů svědků. To však nic nemění na tom, že může poukazovat na části výpovědí, které svědčí v její prospěch. Podle stěžovatelky ani tvrzení žalovaného o nenaplnění smluv o dílo nevyplývá ze spisu. Přezkoumání tohoto tvrzení se však krajský soud vyhnul. Stěžovatelka se ztotožňuje se žalovaným, že dokazování nelze provádět až v řízení o kasační stížnosti – i proto je podle ní zapotřebí napadený rozsudek zrušit. Závěrem stěžovatelka upozorňuje, že její námitka nepřezkoumatelnosti směřuje zejména na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[22] Následně stěžovatelka zaslala Nejvyššímu správnímu soudu ještě podání nazvané „*Sdělení soudu – právní polemika bez nového tvrzení*“. V něm stěžovatelka předkládá svůj rozbor pedagogických činností, v němž přímou pedagogickou činnost přirovnává k „1. lize“, nepřímou pedagogickou činnost ke „2. lize“. Zdůrazňuje, že již z terminologie zákona (použití slova „*související*“) implikuje odlišnost činností a nutnost jejich rozlišení. Obě tyto činnosti pak srovnává s tvorbou učebnic, která podle ní představuje „*Ligu mistrů*“. Obsáhle vysvětluje, že tvorba učebnic je dlouhodobá, systematická a koncepční práce, obvykle řešená samostatnými smluvními vztahy. Z toho je podle stěžovatelky zřejmé, že nejde o činnost podřaditelnou pod pracovní povinnosti pedagoga.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil

pokračování

k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není ve svém celku důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře zdejší soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. jeho rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[25] Stěžovatelka je především přesvědčena, že krajský soud dostatečně neodůvodnil svůj závěr o absenci svobodné vůle pedagogických pracovníků. Nevycházel podle ní z hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí, ale pouze z tvrzení žalovaného. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud skutečně odkazoval na odůvodnění žalovaného. Činil tak ale pouze v rámci úvahy, proč rozhodnutí nezrušil, přestože podle něj žalovaný v dílčí otázce pochybil. Závěr o tom, že šlo o závislou činnost, byl totiž v rozhodnutí žalovaného založen na několika kumulativně splněných okolnostech, z nichž jednou byl právě nedostatek svobodné vůle zaměstnanců. Na této úrovni argumentace se však krajský soud nezastavil, v bodě 29 napadeného rozsudku vysvětlil, z jakých skutkových okolností vycházel, když se se závěrem žalovaného ztotožnil. Nelze tudíž v tomto ohledu považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Zároveň platí, že pokud krajský soud vyhodnotil, že vzhledem k okolnostem závěr o nedostatku svobodné vůle platil o všech zaměstnancích stěžovatelky, je logické, že výslovně nevyhodnocoval dobrovolnost u každého jednotlivého zaměstnance.

[26] Další konkrétní námitkou nepřezkoumatelnosti je tvrzení stěžovatelky, že krajský soud nepřihlédl k tomu, že někteří zaměstnanci uzavření smluv o dílo odmítli a i nadále pro stěžovatelku pracovali. Tuto skutečnost však stěžovatelka v žalobě vůbec neuvedla. Neuvedla ani to, že k závěru o nedobrovolnosti by bylo třeba vyslechnout všechny osoby, jichž se měla tato vada týkat (jak argumentuje v kasační stížnosti). K otázce dobrovolnosti se pouze ohrazovala proti tomu, že žalovaný považoval vysokoškolsky vzdělané učitele za „méněcenné“ osoby, které nevěděly, co a proč podepsaly. Poukazovala rovněž na to, že šlo pouze o subjektivní vnímání svědků, nikoli objektivní skutečnost. Krajský soud se touto námitkou zabýval v bodě 29 napadeného rozsudku, kde uvedl, že „soud na rozdíl od žalobce nemá zato, že vysokoškolské vzdělání v uměleckém směru implikuje znalost daňověprávních optimalizačních postupů“. Odkázal rovněž na e-mailovou zprávu předloženou jednou ze svědkyň, v níž bylo neplnění pracovních povinností spojováno s krácením autorské odměny. V otázce posouzení dobrovolnosti je tedy napadený rozsudek přezkoumatelný, neboť všechny argumenty stěžovatelky vypořádává dostatečně.

[27] Nepřezkoumatelnost nepředstavuje podle Nejvyššího správního soudu ani to, že krajský soud se obecně vyjadřoval k zaměstnancům stěžovatelky jako k „pedagogickým pracovníkům“, přestože stanovení daně k přímé úhradě se týkalo i pracovníků nepedagogických. Je pravdou, že argumentace krajského soudu je ve velké míře zjednodušující, ovšem nedobrovolnost, na níž krajský soud založil svůj závěr, byla dovozována jak u pedagogických pracovníků, tak u ostatních zaměstnanců stěžovatelky. Naprostá většina žaloby (kromě dílčí zmínky týkající se vytváření administrativních dokumentů) se navíc zabývá situací pedagogických pracovníků. Jak upozornil rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, „[j]e nutné si uvědomit, že ‚přezkoumatelnost‘ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě.“ Přestože tedy krajský soud nesprávně hovořil toliko o pedagogických pracovnících, Nejvyšší správní soud jen z tohoto důvodu napadený rozsudek nezrušil, neboť je z něj patrné, že argumentaci krajského soudu je možné vztáhnout na všechny zaměstnance stěžovatelky.

[28] Podle § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů „[p]říjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce“.

[29] Podle § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v relevantním znění (dále jen „zákoník práce“), „[z]ávislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně“.

[30] Podle § 2 odst. 2 zákoníku práce „[z]ávislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě“.

[31] Výše citované definice z oblastí daňového a pracovního práva nepracují s týmiž pojmy. Nejvyšší správní soud vysvětlil již v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55, že rozhodující „[p]ro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem ‚závislá činnost‘, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem ‚závislá práce‘ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb. není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce)“. Není tedy podstatné, zda stěžovatelka platila zaměstnancům částečně na základě smluv o dílo, ale to, zda se skutečně vykonávaná práce dala kvalifikovat jako činnost, která je vykonávána „nezávisle“.

pokračování

[32] Z judikatury zároveň vyplývá, že závislou činnost nepředstavuje každé dodržování něčích pokynů. Je třeba zabývat se okolnostmi konkrétního vztahu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70, publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS). Neexistuje rovněž žádný konečný seznam faktorů, které by musely být splněny, aby šlo o závislou činnost. Obvykle se posuzuje systém zadávání úkolů, řízení a kontroly, odpovědnost za výsledek, postavení pracovníka k zadavateli úkolů, způsob odměňování, poskytování materiálu a pomůcek, dlouhodobost a soustavnost vztahu. Jde však toliko o indikátory, které je třeba zkoumat jednotlivě i ve všech souvislostech (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 2. 2015, č. j. 6 Afs 270/2014-18). Dalším podstatným indikátorem může být i to, zda externista vykonává běžnou, „hlavní“ činnost zadavatele, nebo jen činnost vedlejší, doplňkovou (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 10 Afs 92/2016-41).

[33] V rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39, Nejvyšší správní soud shrnul, že judikatura rozlišuje tři typy činnosti: „*V prvním případě se jedná o činnosti provozovatelné výlučně jako nezávislá činnost, ať již kvůli zákonné úpravě (např. soudní exekutor, notář) či z povahy věci (s ohledem na rozsah, druh činnosti, např. komplexní výrobní činnosti, určité typy obchodní činnosti, velká realitní kancelář aj.). Ve druhém případě jde o činnosti ‚obojetné‘ povahy (drtivá většina menších živnostníků jako zedník, instalatér; svobodná povolání, asistenční činnosti; nejrůznější služby jako účetní, kadeřník atd.), ve třetím pak o činnosti ryze závislé (např. pokladní supermarketu). Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti ‚obojetné‘ povahy nespádají daňověprávně do kategorie nedovoleného ‚švarcsystému‘. Nesmí však jít o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva. V tomto směru je rozhodující způsob zabezpečování běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti příjemce prací, které by nemělo probíhat například outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností.*“

[34] Jedním z nejdůležitějších faktorů, které je třeba při posuzování skutečné povahy činnosti pracovníka vzít v úvahu, je dobrovolnost uzavření odpovídajícího smluvního vztahu. Jak Nejvyšší správní soud upozornil např. v rozsudku ze dne 10. 10. 2019, č. j. 2 Afs 435/2017-49, „*[k]líčové pro to, aby činnost obojetné povahy bylo možno považovat za poskytovanou nezávisle, je, aby ten, kdo ji poskytuje, tak činil dobrovolně, na základě vlastního svobodného rozhodnutí a za absence donucení (včetně zneužití zjevné ekonomické převahy) ze strany odběratele.*“

[35] Podle § 2 odst. 1 zákona o pedagogických pracovnících, v relevantním znění, „*[p]edagogickým pracovníkem je ten, kdo koná přímou vyučovací, přímou výchovnou, přímou speciálněpedagogickou nebo přímou pedagogicko-psychologickou činnost přímým působením na vzdělávaného, kterým uskutečňuje výchovu a vzdělávání na základě zvláštního právního předpisu (dále jen ‚přímá pedagogická činnost‘); je zaměstnancem právnické osoby, která vykonává činnost školy, nebo zaměstnancem státu, nebo ředitelem školy, není-li k právnické osobě vykonávající činnost školy v pracovněprávním vztahu nebo není-li zaměstnancem státu. Pedagogickým pracovníkem je též zaměstnanec, který vykonává přímou pedagogickou činnost v zařízeních sociálních služeb.*“

[36] Podle § 22a odst. 1 zákona o pedagogických pracovnících „[p]edagogičtí pracovníci vykonávají v pracovní době a) přímou pedagogickou činnost, b) práce související s přímou pedagogickou činností“.

[37] Práce související s přímou pedagogickou činností bývají označovány jako „nepřímá pedagogická činnost“. V § 3 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 263/2007 Sb. jsou uvedeny příklady těchto prací jako „příprava na přímou pedagogickou činnost, příprava učebních pomůcek, hodnocení písemných, grafických a jiných prací žáků a dále práce, které vyplývají z organizace vzdělávání a výchovy ve školách a školských zařízeních, jako je dohled nad dětmi a nezletilými žáky (dále jen „žáci“) ve škole a při akcích organizovaných školou, spolupráce s ostatními pedagogickými pracovníky, s výchovným poradcem, se školním metodikem prevence, s metodikem informačních a komunikačních technologií, spolupráce se zákonnými zástupci žáků, odborná péče o kabinety, knihovny a další zařízení sloužící potřebám vzdělávání, výkon prací spojených s funkcí třídního učitele a výchovného poradce, účast na poradách svolaných vedoucím zaměstnancem školy nebo školského zařízení, studium a účast na dalším vzdělávání pedagogických pracovníků“.

[38] Již ze samotné formulace textu zákona („práce související s přímou pedagogickou činností“) lze dovodit, že nepřímá pedagogická činnost vždy souvisí s přímou pedagogickou činností. Daňové orgány však netvrdily (jak v některých svých podáních dovozuje stěžovatelka), že by neexistovala žádná hranice mezi přímou a nepřímou pedagogickou činností nebo že by se nepřímá pedagogická činnost dala nějakým způsobem zahrnout do přímé. Naopak, argumentace daňových orgánů je mimo jiné založena na tom, že je zapotřebí rozlišovat přímou a nepřímou pedagogickou činnost a že na nepřímou pedagogickou činnost nezbyl po snížení úvazků zaměstnancům dostatek času.

[39] Krajský soud vytkl daňovým orgánům pouze to, že dospěly k závěru, že žádnou část nepřímé pedagogické činnosti nelze oddělit od pedagogické činnosti přímé. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že nelze pouze na základě textu právních předpisů dovozovat, že veškerá nepřímá pedagogická činnost souvisí s přímou pedagogickou činností natolik úzce, že ji nelze „outsourcovat“. Obecně lze akceptovat i krajským soudem uváděné příklady činností, které může školská právnická osoba zajistit i jinak než pedagogickými pracovníky. Péči o knihovnu skutečně může vykonávat externí živnostník či právnická osoba provozující i jiné knihovny, archivy či podobná zařízení. Obdobně dohled nad nezletilými žáky v době mimo vyučování může zajišťovat např. specializovaná bezpečnostní agentura. Zdejší soud však doplňuje, že krajský soud nevyvrátil závěr žalovaného, dle něhož již z povahy většiny vyjmenovaných činností skutečně plyne, že je nelze od přímé pedagogické činnosti zcela oddělit, neboť je musí provádět pedagogický pracovník (např. příprava na přímou pedagogickou činnost, příprava učebních pomůcek, hodnocení písemných, grafických a jiných prací žáků, spolupráce s ostatními pedagogickými pracovníky, s výchovným poradcem, se školním metodikem prevence, s metodikem informačních a komunikačních technologií, spolupráce se zákonnými zástupci žáků, výkon prací spojených s funkcí třídního učitele a výchovného poradce, účast na poradách svolaných vedoucím zaměstnancem školy nebo školského zařízení, studium a účast na dalším vzdělávání pedagogických pracovníků).

pokračování

[40] Nejvyšší správní soud doplňuje, že nezáleží na tom, zda dané činnosti pedagogičtí pracovníci provádějí v souvislosti se svou vlastní pedagogickou činností, či v souvislosti s pedagogickou činností kolegů. Již sama „*spolupráce s ostatními pedagogickými pracovníky*“ vypovídá o tom, že pedagogové obvykle přispívají i k přímé pedagogické činnosti svých kolegů. Nelze vyloučit ani využití již vytvořených či vyhledaných materiálů jiného pedagogického pracovníka nebo pomoc s opravováním „cizích“ písemných prací. Pedagogové mohou taktéž připravovat učební pomůcky i pro ostatní, nejen přímo pro svou přímou pedagogickou činnost. I kdyby tedy někteří pedagogičtí pracovníci vytvořili přípravné či administrativní dokumenty, které by následně využívali i jejich kolegové, nikterak to nesvědčí o tom, že by šlo o samostatnou činnost vykonávanou nezávisle na stěžovateli. Podstatné je, že všechny tyto činnosti musí nutně provádět pedagogický pracovník, neboť vyžadují jeho odbornost stanovenou zákonem o pedagogických pracovnících, a zároveň jde o základní a nenahraditelné činnosti školy, které umožňují, aby přímá pedagogická činnost vůbec proběhla.

[41] Nelze rovněž přehlédnout, že některé činnosti (např. další vzdělávání, osobní příprava na přímou pedagogickou činnost) musí provádět přímo konkrétní pedagogický pracovník, který bude přímou pedagogickou činnost vykonávat (obdobně jako chirurg, kterého stěžovatelka zmiňuje v jednom ze svých podání, se musí dále vzdělávat, seznámit s dokumentací pacienta a umýt si ruce před operací – tyto činnosti v žádném případě „*outsourcovat*“ nelze). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, dle níž lze nepřímou pedagogickou činnost úplně oddělit od pedagogické činnosti přímé.

[42] Krajský soud ani daňové orgány nezůstaly u posuzování textu právních předpisů (kde se jejich výklad dílčím způsobem odlišoval), ale zabývaly se rovněž okolnostmi rozhodnými pro posouzení skutečné povahy prací, které zaměstnanci stěžovatelky od 1. 9. 2018 vykonávali. Daňové orgány se v této souvislosti zabývaly širokým spektrem indikátorů [změnami skutečně vykonávané práce; seznamy činností, které stěžovatelka původně předkládala k prokázání plnění smluv o dílo; výši „*autorských honorářů*“ a způsobem jejich vyplacení; výrazným poklesem časové dotace na nepřímou pedagogickou činnost bez snížení počtu vyučovacích hodin; jednotlivými pracemi, které pedagogičtí pracovníci vykonávali, včetně činností specifických pro konzervatoř (koncerty); nedoložením skutečného vytvoření smluvených „*autorských děl*“; jakož i způsobem uzavírání nových smluv]. Právě způsob uzavírání smluv o dílo a změn smluv pracovních pak považoval krajský soud za stěžejní okolnost. Nedostatek dobrovolnosti při uzavírání smluv podle krajského soudu svědčil o tom, že o samostatnou činnost nešlo.

[43] Stěžovatelka proti tomu zejména namítá, že někteří zaměstnanci na změnu nepřistoupili, ale přesto pro stěžovatelku i nadále pracovali. Ze samotné kasační stížnosti stěžovatelky však vyplývá, že se třemi ze čtyř v této souvislosti uváděnými zaměstnankyněmi byly sjednány dohody o provedení práce s účinností od 1. 10., resp. 1. 11. 2018 (se všemi z toho vyplývajících zákonnými omezeními). I sama stěžovatelka rovněž odkazuje na části výpovědí, které svědčí o povinnosti zaměstnanců na změny přistoupit, pakliže chtěli pro stěžovatelku nadále pracovat. Např. svědkyně Mgr. B. B. uvedla, že jim bylo řečeno, „*že to bude tak*“ (dodala, že se o problematiku nezajímala, protože na škole je kvůli svým studentům). Obdobně vypovídala i MgA. M. F., která konstatovala, že výhody a nevýhody změny systému neřešila, protože má i jiné příjmy, nebo MgA. J. P.,

která uvedla, že jí nebylo příjemné snížení úvazku, ale zůstala kvůli svým žákům. Podle BcA. A. A. museli změnu pracovní smlouvy všichni podepsat. R. H. byla přesvědčena, že ze změny nevyplynuly žádné výhody, začala mít strach o práci a cítila to tak, „že to *bud' vezměte, nebo běžte*“.

[44] Nejvyšší správní soud doplňuje, že i někteří svědci, u nichž stěžovatelka sama na žádné problematické části výpovědi neodkázala, uváděli svou nespokojenost s přechodem na nové smlouvy. MgA. L. P. Ph.D., zmínil administrativní náročnost a zdůraznil, že i přes zvýšení čistého příjmu pro něj byla důležitější předchozí jistota. Mgr. A. J. M. popsal, že si finančně pohoršil, protože odměny ze smluv o dílo nebyly zdaněné, navíc by nemohl dostat hypotéku, protože banku zajímá pouze jistý příjem. J. P. sice neuváděla nesouhlas, ale popsala, že změnu pro ni administrativně zajišťovala stěžovatelka. PhDr. T. T. se cítila ohrožena, protože velká část mzdy byla po změně nenároková. Odkázala i na případy kolegů, kterým byly v případě nesouhlasu „*příplatky*“ odňaty. Většina svědků se navíc shodla na tom, že hlavním důvodem pro změny byly úspory na straně stěžovatelky, která se dostala do finančních potíží.

[45] Stěžovatelka odkazuje rovněž na rozsudek krajského soudu ze dne 8. 8. 2024, č. j. 22 Ad 12/2023-71, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce vydané ze stejných důvodů jako rozhodnutí daňových orgánů v projednávané věci. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že kasační stížnost proti tomuto rozsudku krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 2. 5. 2025, č. j. 5 Ads 251/2024-29. Pro projednávanou věc však tato okolnost není relevantní, neboť ke zrušení rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce došlo toliko pro nepřezkoumatelnost (správní orgány založily skutkové závěry především na písemných sděleních pedagogů získaných při kontrole, která nemohla nahradit jejich řádný svědecký výslech ve správním řízení). Rozhodnutí daňových orgánů nebyla založena na rozhodnutí Státního úřadu inspekce práce a obdobnými vadami netrpí – v rámci daňové kontroly správce daně svědky řádně vyslechl a stěžovatelka měla možnost sama jim klást otázky a k jejich výpovědím se vyjádřit.

[46] Rovněž výsledky svědků, na něž stěžovatelka poukazovala, odpovídaly spíše závěrům daňových orgánů a krajského soudu. Se stěžovatelkou však lze souhlasit v tom, že pokud by dobrovolnost měla být jedinou rozhodnou otázkou, která by představovala rozdíl mezi samostatnou a závislou činností, bylo by zapotřebí zkoumat vztahy mezi stěžovatelkou a každým jednotlivým zaměstnancem. Na základě provedeného dokazování totiž nelze dospět k jednoznačnému závěru, že úplně všichni zaměstnanci přistoupili na změnu smluv pouze v důsledku nátlaku. Přinejmenším u tehdejšího ředitele stěžovatelky, Mgr. I. L., lze předpokládat, že na změnu přistoupil dobrovolně. Byl to on, kdo změny zaváděl, jeho mzda se navíc i přes zkrácení úvazku nesnížila tak výrazně, jako tomu bylo u ostatních zaměstnanců.

[47] Nejvyšší správní soud proto částečně koriguje odůvodnění rozsudku krajského soudu (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008-66) a zabývá se i ostatními okolnostmi, z nichž žalovaný dovozoval, že zaměstnanci stěžovatelky i po 1. 9. 2018 vykonávali činnost závislou. Stěžovatelka i k těmto otázkám obsáhle argumentovala ve svém podání ze dne 11. 12. 2025, jímž rozváděla důvody své kasační stížnosti.

pokračování

[48] Stěžovatelka v projednávané věci nerozporuje, že přímá pedagogická činnost může být provozována výlučně jako činnost závislá. Nepřímá pedagogická činnost však podle ní představuje činnost obojetnou, která může být za určitých okolností vykonávána jak v poměru zaměstnaneckém (tak tomu bylo do 31. 8. 2018), tak v poměru dodavatelsko-odběratelském (od 1. 9. 2018). V rámci své sportovní analogie dovozuje, že přímá pedagogická činnost by měla být považována za „1. ligu“, zatímco nepřímá pedagogická činnost pouze za „2. ligu“. Tato její analogie však notně pokulhává. Klasifikace na různé „ligy“ ve sportu pouze určuje kvalitu dané soutěže. Zápas nejvyšší ligy v konkrétní zemi se hraje ve většině sportů podle stejných či obdobných pravidel jako nižší soutěže. Obdobně hodina výuky hry na klavír u stěžovatelky („1. liga“) se nebude příliš odlišovat od hodiny výuky na základní umělecké škole („2. liga“), přestože úroveň studenta a obtížnost skladby bude patrně odlišná.

[49] Přirovnání výuky ke sportovnímu zápasu není samo o sobě nesmyslné. Sportovní zápas taktéž vyžaduje osobní přítomnost na daném místě v přesném čase, jakož i určité kvality účastníků. Pokud bychom však přímou pedagogickou činnost přirovnali ke sportovnímu zápasu, nepřímá pedagogická činnost (příprava na výuku, další vzdělávání, administrativa, dohled nad žáky, opravování písemných prací) by odpovídala spíše tréninku, kondiční přípravě, zajištění správné výživy, fyzioterapii či rozboru proběhnuvšího zápasu. Tyto činnosti, obdobně jako nepřímá pedagogická činnost, nemají nutně daný časový harmonogram, sportovec je často může (případně musí) provádět sám dle svých preferencí a časových možností. Také zde se objevuje „time lag“ (tedy časová prodleva, na niž stěžovatelka odkazovala ve vztahu mezi nepřímou a přímou pedagogickou činností). Dobrému výkonu v zápase totiž zpravidla musí předcházet dlouhodobá příprava před ním. Kdyby sportovec netrénoval techniku či zanedbal kondiční přípravu, nebude moci podat v zápase kvalitní výkon. Stejně tak pokud by se učitel na výuku vůbec nepřipravil či se sám nevzdělával a neprocvičoval svůj obor, nebude zpravidla výuka dostatečně kvalitní. Obdobné závěry platí o většině lidských činnostech, kde nějakým způsobem záleží na schopnostech a zkušenostech těch, kdo je vykonávají.

[50] Nejvyšší správní soud dodává, že není třeba, aby daňové orgány disponovaly znalostmi oboru pedagogiky či dokonce zadávaly znalecký posudek. Ze zákona o pedagogických pracovnících (i z analogie, kterou zvolila sama stěžovatelka) přímo vyplývá, že práce související s přímou pedagogickou činností jsou běžnou činností vykonávanou v pracovní době pedagogického pracovníka. Pokud by tomu v případě výuky hudby mělo být z nějakého důvodu výrazně jinak než v případě výuky jiných předmětů, bylo na stěžovatelce, aby své úvahy vysvětlila a skutková tvrzení prokázala. Nic takového se však nestalo. Žádný z důkazů navrhaných v daňovém řízení stěžovatelkou (místní šetření ve školním informačním systému, doplnění výsledku svědků) by nemohl prokázat, že při výuce hudby není zapotřebí téměř žádná práce související s přímou pedagogickou činností. Naopak, vyslechnutí svědci potvrdili, že se před změnami smluv i po nich na výuku připravovali, sami cvičili hru na své nástroje, vyhledávali notové materiály, tvořili tematické plány atd.

[51] Nelze se ztotožnit ani s argumentem, že dostatek času na nepřímou pedagogickou činnost byl ve dnech, kdy neprobíhala výuka (prázdniny či školní akce). Měsíční hodinová dotace totiž byla pevná a obsahovala pouze minimální čas na nepřímou pedagogickou

činnost (např. 20 h přímé pedagogické činnosti a 4 h 15 min nepřímé pedagogické činnosti u Mgr. B. H., 16 h přímé pedagogické činnosti a 3 h 15 min nepřímé pedagogické činnosti u Mgr. K. S. či 12 h přímé pedagogické činnosti a 2 h 36 min nepřímé pedagogické činnosti u Mgr. J. M.). Pokud některé dny probíhala pouze nepřímá pedagogická činnost namísto přímé pedagogické činnosti z důvodu prázdnin, byla tím dotace nepřímé pedagogické činnosti vyčerpána, aniž by vůbec zbyl nějaký čas na nepřímou pedagogickou činnost prováděnou průběžně.

[52] Pro srovnání lze připomenout, že v konzervatořích zřízených Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí připadá při plném úvazku (40 h) na učitele obecně vzdělávacích předmětů pouze 21 h přímé pedagogické činnosti (jde o hodiny školní, takže na nepřímou pedagogickou činnost připadá 24 h 15 min čistého času). Stěžovatelka jako osoba zřízená soukromým subjektem nemusí dodržovat hodnoty stanovené nařízením vlády č. 75/2005 Sb., o stanovení rozsahu přímé vyučovací, přímé výchovné, přímé speciálně pedagogické a přímé pedagogicko-psychologické činnosti pedagogických pracovníků. Pokud však není prokázán opak, lze vycházet z toho, že její provoz se nebude významně odlišovat od provozu jiných subjektů s obdobným předmětem činnosti. Nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že z výpovědi všech svědků vyplynulo, že rozsah nepřímé pedagogické činnosti, kterou skutečně vykonávali, se od 1. 9. 2018 nikterak nezměnil (popř. se změnil pouze v souvislosti se změnou počtu vyučovacích hodin v daném školním roce). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s daňovými orgány, že pracovní smlouvy od 1. 9. 2026 neposkytovaly dostatek prostoru na práce související s přímou pedagogickou činností.

[53] Podle § 22a odst. 2 zákona o pedagogických pracovnících „*[p]edagogický pracovník je povinen být na pracovišti zaměstnavatele v době stanovené rozvrhem jeho přímé pedagogické činnosti, v době stanovené rozvrhem jeho dohledu nad dětmi a žáky, v době zastupování jiného pedagogického pracovníka a v případech, které stanoví v souladu se zákoníkem práce zaměstnavatel*“.

[54] Podle § 22a odst. 3 zákona o pedagogických pracovnících, v relevantním znění, „*[j]de-li o výkon jiné práce než podle odstavce 2, vykonává pedagogický pracovník sjednanou práci v pracovní době, kterou si sám rozvrhuje, a na místě, které si sám určí. Náklady, které pedagogickému pracovníkovi vzniknou výlučně v souvislosti s výkonem práce na jiném místě než na pracovišti zaměstnavatele podle věty první, se nepovažují za náklady vzniklé v souvislosti s výkonem závislé práce, a není-li dohodnuto jinak, hraří je pedagogický pracovník*“.

[55] Z výše uvedeného vyplývá, že zaměstnanci, kteří jsou pedagogickými pracovníky, mají již na základě zákona o pedagogických pracovnících zvláštní režim oproti ostatním zaměstnancům. Část své práce totiž vykonávají na místě a v čase, které si sami určí. Nesou dokonce náklady spojené s touto svou volbou. Přestože by tento způsob výkonu práce jinak svědčil o určité míře samostatnosti pracovníka (jak se snaží dovodit stěžovatelka), jde o režim platný pro všechny pedagogické pracovníky, který vyplývá již z povahy jejich činnosti a je dokonce upraven v zákoně. O indikátor samostatnosti tedy v tomto případě nejde. Z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že zaměstnanci stěžovatelky vykonávali po 1. 9. 2018 v zásadě tytéž činnosti jako před změnou (vyhledávání notových materiálů, vytváření tematických plánů, administrativa, příprava a doprovod žáků

pokračování

na soutěže a koncerty, spolupráce s kolegy a rodiči, vedení absolventských prací, účast na poradách) a že jejich režim odpovídal zákonu o pedagogických pracovnících (nemuseli být přítomni po celou dobu na pracovišti; administrativu vykonávali jak na pracovišti, tak doma; využívali jak pomůcky zaměstnavatele – tablety, některé hudební nástroje, tak své vlastní – PC, hudební nástroje).

[56] Ani činnost do jisté míry specifickou pro stěžovatelku, tedy účast na koncertech, nelze považovat za plně oddělitelnou od přímé pedagogické činnosti. Pokud učitelé vystupovali na koncertech stěžovatelky, činili tak právě proto, že byli pedagogickými pracovníky zajišťujícími přímou pedagogickou činnost stěžovatelky, ze stejného důvodu na tyto koncerty připravovali své žáky či studenty a účastnili se jich jako diváci za účelem podpory účinkujících a následného vyhodnocení vystoupení. Postrádalo by smysl, kdyby stěžovatelka jako konzervatoř organizovala koncert, na němž by vystupovaly třetí osoby, které s výukou stěžovatelky nemají nic společného. Z výpovědí svědků vyplývá, že účast na koncertech souvisela s výukou, neboť studenti studovali hudbu a tímto způsobem získávali motivaci a zkušenosti s vystupováním.

[57] Lze poznamenat, že zaměstnavatelé by zásadně měli zajišťovat svou běžnou činnost svými zaměstnanci (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 12. 2003, č. j. 5 A 39/2001-41, ze dne 11. 11. 2003, č. j. 5 A 176/2000-37, či ze dne 14. 11. 2007, č. j. 3 Ads 32/2007-66). Jak upozornil zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39, *„[m]ezi přípustnosti přijímání práce mimo závislou činnost je tak zejména kombinace ‚podezřelých‘ činností (typicky závislých dělnických činností) a ekonomického nátlaku na slabší stranu (typická situace přechodu pracovních vztahů s dřívějšími zaměstnanci na jiné formy poskytování práce).“* Právě o takovou situaci šlo v projednávané věci. Činnosti běžně vykonávané v zaměstnaneckém poměru byly hromadně převedeny na „kombinovaný“ režim, v němž pouze část dosavadního úvazku zůstala v zaměstnaneckém vztahu a zbytek byl vyčleněn do smlouvy o dílo (a v roce 2018 nevyužívaného benefitního systému). Rovněž nátlak, i kdyby byl subjektivně vnímán jen některými zaměstnanci a jiní se změnou souhlasili, představuje jednu z indicí svědčících o tom, že v projednávané věci nešlo o činnost samostatnou, ale závislou. Nelze též přehlédnout, že stěžovatelka není běžnou střední školou, jichž je v každém kraji několik desítek a zaměstnanci mají relativně široké možnosti na trhu práce. Jde o školské zařízení uměleckého směru, které se jako jediné v České republice významně zaměřuje na duchovní hudbu. Pokud tedy zaměstnanci měli zájem v takové činnosti pokračovat, mohli přistoupit i na podmínky, které pro ně byly z pracovněprávního i ekonomického hlediska nevýhodné.

[58] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že výše uvedené hodnocení nepředstavuje žádné snižování schopností zaměstnanců stěžovatelky, ale zohlednění jejich ekonomické závislosti a odbornosti, která se skutečně příliš nepřekrývá s problematikou daňových dopadů různých právních režimů výkonu práce. Z protokolů o výsleších svědků i audionahrávek obsažených ve spisu naopak vyplývá, že tehdejší ředitel stěžovatelky neměl příliš vysoká očekávání ohledně porozumění zaměstnanců projednávané problematice (vstupoval do výslechu, vysvětloval otázky správce daně, gestikuloval apod.). Dokonce opakovaně poukazoval na údajný nedostatek znalostí jednotlivých svědků v oblastech, kde by měli mít jistou expertizu (např. zařazení prací do přímé a nepřímé pedagogické činnosti, vyhodnocení nutnosti přípravy na výuku), příp. kde přímo šlo o jejich subjektivní vnímání situace

(přítomnost nátlaku na uzavření smlouvy). I přístup tehdejšího ředitele stěžovatelky ke svědkům svědčí spíše o tom, že zaměstnanci ve skutečnosti vykonávali činnost závislou.

[59] Stěžejním argumentem stěžovatelky je tvrzení o tom, že její zaměstnanci podle smluv o dílo nevykonávali nepřímou pedagogickou činnost, ale ve skutečnosti šlo o psaní učebnic (pod tuto zkratku stěžovatelka zahrnuje i vytváření jiných učebních materiálů). Tuto činnost stěžovatelka v rámci své sportovní analogie přirovnává k „*Lize mistrů*“, neboť jde podle ní o práci vysoce odbornou se značnými nároky na soustředění. Nelze ji tudíž vykonávat ani v rámci přímé pedagogické činnosti namísto působení na žáka, ani v rámci nepřímé pedagogické činnosti, kde na takto náročnou činnost není prostor. Nejvyšší správní soud nerozporuje, že nepřímá pedagogická činnost nezahrnuje psaní učebnic. Spíše než k vyšší „*lize*“, která z pohledu sportovce zahrnuje tutéž činnost, pouze v jiné kvalitě, by se tedy dala přirovnat spíše k trenérství (to také poskytuje jednotlivým sportovcům určité odborné vedení, podle něhož svou práci vykonávají, obdobně jako učebnice vedou pedagogické pracovníky).

[60] Stěžovatelka však žádnou vytvořenou učebnici nedoložila. V daňovém řízení předložila pouze kopie šablonovitých výukových materiálů, které by jen stěží naplnily požadavky § 2 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), dle něhož je autorské dílo „*jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora*“. Materiály předložené stěžovatelkou představovaly pouze vytištěné řídky popsané šablony, v nichž se opakovala příprava studenta na zpívání („*dechová cvičení, technická cvičení, intonační cvičení, vysvětlování pojmů*“) a měnily pouze názvy jednotlivých skladeb, které procházely různými fázemi výuky (např. „*rozběr skladby, frázování, zvládnutí intonace, zvládnutí rytmické složky, vycvičování po frázích, propojování jednotlivých frází*“). Šablony byly zakončeny položkou „*zadání úkolů domácí přípravy*“. Materiály vytvořené MgA. A. Š. byly obsahem i formátováním nerozeznatelné od materiálů vytvořených MgA. I. D..

[61] Lze připomenout, že autorské dílo musí být vyjádřeno v nějaké objektivně vnímatelné podobě. Pokud by nějaké učebnice, databáze či jiná autorská díla skutečně vznikly, stěžovatelce nic nebránilo předložit jejich zachycení (audiovizuální záznamy či databáze na hmotných nosičích, textové dokumenty v elektronické či tištěné podobě) v rámci daňové kontroly. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Stěžovatelka však žádné další důkazní prostředky nepředložila, navrhovala pouze místní šetření ve školním informačním systému či doplňování výsledku svědků, aniž by využila nejprímější a nejjednodušší způsob, který měla plně ve své moci.

[62] Nejvyšší správní soud závěrem poznamenává, že i kdyby skutečně mělo dojít k vytvoření nějakých didaktických materiálů, které by svou kvalitou přesahovaly přípravu na přímou pedagogickou činnost a byly univerzálně využitelné, postrádalo by smysl, aby takové materiály vytvářeli úplně všichni zaměstnanci stěžovatelky (dokonce právě v tom rozsahu, který odpovídal výši jejich zaměstnaneckého úvazku). Slovy stěžovatelčiny analogie, nemělo by smysl, aby každý fotbalový trenér měl na starosti pouze jednoho hráče. Logičtější by bylo, aby učebnice psali pouze ti ze zaměstnanců, kteří by k tomu byli nejlépe způsobilí (odborně, literárně, technicky či časovými možnostmi), a vytvořená díla by byla

pokračování

následně využívána i ostatními. Takový postup však stěžovatelka nezvolila. Ze svědeckých výpovědí naopak vyplynulo, že „autorský honorář“, vyplácený měsíčně bez ohledu na předávání „díla“ dle smlouvy o dílo, ve skutečnosti sloužil ke kompenzaci snížení mzdy v souvislosti se snížením zaměstnaneckých úvazků, které nedostačovaly pro provádění veškerých prací souvisejících s přímou pedagogickou činností.

[63] Zdejší soud se proto ztotožňuje s krajským soudem i s daňovými orgány, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že částky vyplácené zaměstnancům po 1. 9. 2018 formálně z titulu smluv o dílo byly ve skutečnosti vypláceny za závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Listiny, které stěžovatelka předložila nad rámec daňového spisu až v řízení o kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud k důkazu neprováděl (a ani k nim tudíž nepřihlížel), neboť nejsou způsobilé na uvedených závěrech nic změnit.

IV.

Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[65] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. července 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu