Spis 1 Afs 73/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 71/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 71/2010 - 136

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **AGRA Deštná, a. s.,** se sídlem Deštná 311, zastoupena Mgr. Tomem Káňou, advokátem se sídlem Rožnovská 241, Frenštát pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2009, čj. 1244/09-1100, čj. 1349/09-1100, čj. 1350/09-1100, čj. 1351/09-1100, a ze dne 17. 3. 2009, čj. 1402/09-1300, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 41/2010 - 104, ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 42/2010 - 105, ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 38/2010 - 124, ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 39/2010 - 111, a ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 40/2010 - 118,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 71/2010, sp. zn. 1 Afs 72/2010, sp. zn. 1 Afs 73/2010, sp. zn. 1 Afs 74/2010 a sp. zn. 1 Afs 75/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 71/2010.

II. Rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 41/2010 - 104, ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 42/2010 - 105, ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 38/2010 - 124, ze dne 16. 6. 2010, čj. 10 Af 39/2010 - 111, a ze dne 16.

6. 2010, čj. 10 Af 40/2010 - 118, **se zrušují**; věci **se vrací** Krajskému soudu v Českých Budějovicích k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] AGRA Deštná, a. s. (dále jen „žalobkyně“), byla v letech 2007 a 2008 podrobena kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Finanční úřad v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) při této kontrole zjistil, že ve zdaňovacím období 2004 žalobkyně v rozporu s § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nesrážela a neodváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vyplácených třinácti fyzickým osobám. Tyto osoby vykonávaly pro žalobkyni zemědělské práce, při jejichž plnění byly povinny dbát příkazů žalobkyně, ta však jejich činnost vykazovala jako činnost svou povahou obchodněprávní. Šlo konkrétně např. o navážení obilí k sečce, shrnování kompostu a hnoje, orbu, setí, odvoz brambor, krmení dobytka, stlaní pro zvířata atp. Dne 9. 9. 2008 proto správce daně vydal platební výměr čj. 60798/08/086910/3521, jímž předepsal žalobkyni k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2004 ve výši 1 272 323 Kč. Obdobná zjištění učinil správce daně též ke zdaňovacím obdobím 2005, 2006 a lednu až červnu 2007. Stejný den proto vydal platební výměr čj. 60799/08/086910/3521, jímž předepsal žalobkyni k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2005 ve výši 1 342 906 Kč; platební výměr čj. 60800/08/086910/3521, kterým předepsal stejnou daň za zdaňovací období 2006 ve výši 1 061 033 Kč; platební výměr čj. 60801/08/086910/3521, kterým předepsal stejnou daň za zdaňovací období 2007 ve výši 624 948 Kč. Se svými odvoláními žalobkyně u žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích neuspěla.

[2] V souvislosti s těmito zjištěními správce daně dále dodatečně vyměřil řadou platebních výměrů daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období od září 2004 až do června 2007. Tato rozhodnutí správce daně vycházela z toho, že žalobkyně v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za září až prosinec 2004, leden až prosinec 2005, leden až prosinec 2006 a leden až červen 2007 uplatňovala nárok na odpočet DPH na základě přijatých dokladů od plátců – fyzických osob. Jako předmět zdanitelného plnění bylo uvedeno „za práce“. Vzhledem k tomu, že v průběhu daňového řízení žalobkyně neprokázala, že se v daných případech jednalo o uskutečnění zdanitelného plnění, správce daně uzavřel daňovou kontrolu s tím, že se jednalo o právní vztahy obdobné právním vztahům pracovněprávním, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů. Doklady, kterými dotčené osoby fakturovaly jimi poskytované

práce, nejsou daňovými doklady za uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně proto v souladu s § 2, § 13 a § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, snížil daň na výstupu v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Současně během daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění (dodání nafty bez úplaty), aniž by tato plnění uvedla do daňových přiznání a odvedla DPH. Zde byla DPH doměřena dle § 2 a § 13 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Ani s odvoláním proti těmto rozhodnutím žalobkyně u žalovaného neuspěla a ten její odvolání zamítl dne 17. 3. 2009 rozhodnutím čj. 1402/09-1300.

[3] Ve všech svých žalobách uplatnila žalobkyně v podstatě shodné námitky. Žalobkyně především tvrdila, že daňová kontrola byla provedena v rozporu s nálezem Ústavního soudu, podle něhož daňovou kontrolu lze provést jen tehdy, je-li tu podezření o nesprávném placení daně. Daňová kontrola byla navíc zahájena vadně, protože se žalobkyni nedostalo řádného poučení; dostala poučení jen pro případ místního šetření, nikoliv pro daňovou kontrolu samotnou. Důkazní řízení není úplné, protože žalobkyně navrhovala výslech svědka, ten však nebyl proveden. Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tím, že obchodněprávní vztahy mezi ní a shora jmenovanými fyzickými osobami byly vyhodnoceny jako zastřené vztahy pracovněprávní. Přitom stejné smlouvy byly uzavřeny s týmiž fyzickými osobami Zemědělským družstvem Deštná (právním předchůdcem žalobkyně), smlouvy byly předmětem daňové kontroly a nebyly k nim vzneseny ani žádné výhrady. Žalobkyně se proto dovolala předvídatelnosti práva.

[4] Krajský soud všechna napadená rozhodnutí zrušil, a to bez jednání, neboť rozhodnutí žalovaného byla nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[5] Na základě kasačních stížností žalovaného všechny rozsudky krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 13. 4. 2010, čj 1 Afs 124/2009 - 75 (dále též „*AGRA Deštná I*“). Nejvyšší správní soud především odmítl závěr krajského soudu, podle něhož z výpovědí svědků nevyplývá absence skutečného a dobrovolného souhlasu obou stran s navázáním podnikatelského právního vztahu. Obšírnou citací výpovědí svědků v daňovém řízení totiž dovodil, že vstup do obchodního vztahu se žalobkyní nebyl dobrovolný (detailně viz část V.C.2. cit. rozsudku *AGRA Deštná I*). Dále odmítl závěr krajského soudu, že nezávislost postavení údajných osob samostatně výdělečně činných podporuje to, že si tyto osoby pronajímaly od žalobkyně též traktory, stroje a jednotlivá zařízení. Skutečnost, že osoby samostatně výdělečně činné v nyní posuzovaném případě nebyly v závislém postavení vůči žalobkyni, nemůže být odvozována od toho, že používaly stroje ve vlastnictví žalobkyně na základě nájemního vztahu (bod 66 tamtéž). Nejvyšší správní soud kritizoval krajský soud rovněž pro nedostatečnou aplikaci ustálené judikatury k problému „švarcsystému“ (bod 68 tamtéž). Dále kritizoval jako zcela nekonkrétní tezi krajského soudu, podle níž byla činnost osob samostatně výdělečně činných odměňována vyššími úplatami než činnost osob, které byly na stejnou pozici zaměstnány. Pokud snad z těchto skutečností krajský soud dovozuje zájem těchto osob na uzavření obchodních smluv, bude povinen detailně zvážit skutečný nominální rozdíl mezi úplatami poskytovanými žalobkyní osobám samostatně výdělečně činným za celý kalendářní rok a mzdou srovnatelných zaměstnanců žalobkyně za stejnou dobu, a to v konkrétních číslech, resp. rozdíl procentuální. Současně je povinen vzít na zřetel též to,

že zaměstnavatel hradí za zaměstnance pojistné na sociální a zdravotní pojištění ve výši 36% zaměstnancovy mzdy, zatímco podnikatel platby na pojistné hradí sám, skutečnost, že osoba samostatně výdělečně činná nemá nárok na dovolenou za kalendářní rok, nemá nároky v nemoci srovnatelné s nároky zaměstnance, nemá nároky z pracovního úrazu a nemoci z povolání, které má naopak zaměstnanec, event. veškeré další náklady, které se svou činností osoby samostatně výdělečné činné měly, a které by bývaly neměly, pokud by ve stejné pozici byly zaměstnány (bod 69 tamtéž). Nejvyšší správní soud se naopak vůbec nemohl vyjádřit k posouzení právního významu „vnitrobanky“ žalobkyně a toho, že většinu účetních operací osob samostatně výdělečně činných prováděla zaměstnankyně žalobkyně, neboť s těmito otázkami se rozhodnutí krajského soudu nevypořádalo (bod 67 tamtéž).

[6] Krajský soud ve svých v pořadí druhých rozsudcích ve shora uvedených pěti věcech tentokrát žaloby zamítl. V odůvodnění rozsudků především (obdobně jako v rozsudcích předchozích) uvedl, že nesdílí názor žalobkyně, podle něhož nebyl dán důvod k zahájení daňové kontroly. Podle krajského soudu daňové předpisy neupravují žádné podmínky umožňující zahájení daňové kontroly. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou vadnosti poučení při zahájení daňové kontroly. Soud vyšel ze zhodnocení provedených důkazů Nejvyšším správním soudem, který dospěl k závěru, že k uzavření vztahů mezi žalobkyní a osobami samostatně výdělečně činnými nedošlo dobrovolně. Skutečnost, že si osoby samostatně výdělečně činné pronajímaly stroje od žalobkyně, je pro účely posouzení nerozhodná, stejně tak jako skutečnost, že osoby samostatně výdělečně činné zajišťovaly běžnou údržbu těchto pronajatých věcí. Argument žalobkyně na užívání vnitrobanky nemůže svědčit ve prospěch závěru, že osoby žalobkyni dodávaly služby na podkladě obchodněprávního vztahu, jelikož výkazy prováděli zaměstnanci žalobkyně, kteří práci osobám samostatně výdělečně činným zadávali, fakturaci prováděla zaměstnankyně žalobkyně, odměna byla poukázána na účet žalobkyně a vyplácení prostředků z tohoto účtu osobám samostatně výdělečně činným pak probíhalo v den proplácení mzdy zaměstnancům žalobkyně. Krajský soud uzavřel, že osoby samostatně výdělečně činné vykonávaly pro žalobkyni práce odpovídající předmětu podnikání žalobkyně. Činily tak dlouhodobě, za odměnu stanovenou žalobkyní podle sazebníku a jím vyplácenou ve výplatním termínu pro své zaměstnance převážně měsíčně. Činnost konkrétních osob působících u žalobkyně jako osob samostatně výdělečně činných tudíž odpovídá činnostem podřaditelným pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Opakování výslechu žalobkyní navržených svědků a doplnění řízení o výslech dalšího svědka by bylo nadbytečné a nic by nezměnilo na posouzení hlavní činnosti těchto osob.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) rozsudky krajského soudu včas napadla pěti kasačními stížnostmi. V nich uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., neboť má za to, že předmětná rozhodnutí krajského soudu jsou nezákonná, nepřezkoumatelná a řízení trpí vadami. Stěžovatelka hodnotí napadené rozsudky jako nezákonné, jelikož se domnívá, že krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval na posuzovaný případ § 16 zákona o správě daní a poplatků. Opírá svou argumentaci o nález

sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle něhož by v tomto případě bylo zahájení daňové kontroly nezákonné a neústavní.

[8] Dále stěžovatelka namítá, že správce daně nepostupoval v souladu s právními předpisy, když posoudil jeden a týž vztah odlišně ze strany stěžovatelky a odlišně ze strany jednotlivých fyzických osob, u nichž je mezi stranami sporné jejich právní postavení. Stěžovatelka tak nesrážela a neodváděla zálohy na daň z příjmů vyplacených fyzickým osobám. Těm samým fyzickým osobám však správce daně vyměřil daň za stejné zdaňovací období jako osobám samostatně výdělečně činným, čímž došlo k neodůvodněnému nerovnému zacházení, vyplývajícímu z čl. 1 odst. 1 Ústavy.

[9] Krajský soud se podle stěžovatelky v rozporu s instrukcí NSS v rozsudku *AGRA Deštná I* nedostatečně vypořádal s právním posouzením vnitrobanky a vyšel jen z tvrzení žalovaného. Nesrovnal v rozporu s instrukcí NSS ani postavení osob samostatně výdělečně činných a zaměstnanců stěžovatelky. Dále namítá, že pokud by se v dané věci jednalo o vztah závislé činnost, nelze si představit, že by žalobkyně přihlížela, jak s jejími stroji je v rámci výdělečné činnosti osob samostatně výdělečně činných vykonávána práce pro třetí subjekty.

[10] Tezi krajského soudu, podle něhož osoby samostatně výdělečně činné činnost nevykonávaly na vlastní odpovědnost, ale s odpovědností samotné stěžovatelky jako podnikající osoby, nelze podle stěžovatelky přijmout, neboť se krajský soud nezabýval např. odpovědností za provedenou práci, případně odpovědností za škody způsobené třetím osobám v souvislosti s prováděnými službami.

[11] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudky krajského soudu. Krajský soud rozhodl o žalobách ve smyslu právního názoru NSS, všechny aspekty závislé činnosti v posuzovaném případě náležitě posoudil. K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly (nález sp. zn. I. ÚS 1835/07) uvádí, že důvod provedené kontroly daně z příjmů ze závislé činnosti musel být stěžovatelce znám, jelikož při úvodním jednání s ním byl pracovníky správce daně prakticky seznámen, i když to není uvedeno výslovně v protokolu. Domnívá se, že zmiňovaný nález Ústavního soudu nelze považovat za představitele ustálené judikatury v otázce formálních požadavků na zahájení daňové kontroly. K námitce posouzení pracovního vztahu odlišně ze strany stěžovatelky a ze strany jednotlivých fyzických osob uvádí, že nelze správci daně vytýkat, že nezahájil z úřední povinnosti daňová řízení, a to s ohledem na průběh soudního řízení a i ohledem na běh lhůt k vyměření daně. Žalovaný nesouhlasí s argumentem stěžovatelky, že krajský soud nedostatečně posoudil právní význam vnitrobanky a výhod vyplývajících z obou druhů ekonomické činnosti, jelikož tyto otázky byly podrobně zhodnoceny při ústním

jednání a zhodnocení v odůvodnění rozsudku je v tomto kontextu naprosto dostatečné. Otázka odpovědnosti za případné způsobení škody či pravděpodobný nesouhlas s používáním strojů k vlastní výdělečné činnosti nemůže mít v dané věci význam, jelikož je třeba si uvědomit, že správce daně v daňovém řízení zhodnotil shromážděné důkazy a dospěl k závěru, že vzájemné vztahy žalobkyně a jednotlivých fyzických osob jsou svým charakterem vztahy vzniklé z poměru obdobnému poměru pracovněprávnímu.

[13] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

IV.
Spojení věcí

[14] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že všech pět žalob směřuje proti rozhodnutím téhož žalovaného, která spolu skutkově souvisejí. Všechna totiž vycházejí z posouzení právní povahy vztahu stejných osob formálně podnikajících, na straně jedné, a stěžovatelkou, na straně druhé. Proti těmto rozhodnutím stěžovatelka uplatnila srovnatelné žalobní námitky, krajský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil, obdobné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech a vyjádření žalovaného. Jsou proto splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s., a proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

V.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud nejprve zvážil přípustnost kasačních stížností, a to se zřetelem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen tehdy, je-li jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušovacím rozsudku. To v několika bodech kasační stížnosti stěžovatelka také tvrdí, a v tomto ohledu je proto její kasační stížnost zcela jistě přípustná (viz část **V.D.** níže).

[16] Kasační stížnost je přípustná též v těch částech, ve kterých v dřívějším rozsudku zdejší soud namítl nepřezkoumatelnost rozsudků krajského soudu (viz část **V.C.** níže). Jak totiž již zdejší soud v minulosti opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy zdejší soud pouze vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu. Takovýto názor by totiž ve své podstatě vedl k odmítnutí věcného přezkumu napadaného rozhodnutí.

[17] Kasační stížnost je rovněž přípustná v těch částech, kde namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného za situace, kdy se k tomuto nemohl zdejší soud vyjádřit v předchozím rozsudku (srov. části **V.B.**, **V.D.**, **V.E.** níže).

[18] Konečně je přípustná kasační stížnost též v části, které zdejší soud doposud meritorně neřešil, tedy v bodě namítajícím nezákonné zahájení daňové kontroly (viz část **V.A.** dále).

[19] Naproti tomu kasační stížnost není přípustná v té části, kde stěžovatelka tvrdí, že byla krajským soudem nesprávně a nedostatečně posouzena otázka odpovědnosti podnikajících fyzických osob za případnou škodu či za provedení služeb. Tato námitka je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná, neboť s touto otázkou se již závazně vypořádal zdejší soud v bodě 68 rozsudku *AGRA Deštná I.* Zde mj. s odkazem na rozhodnutí žalovaného uvedl, že osoby samostatně výdělečné činné nenesly ve vztahu k třetím osobám za svou činnost žádnou odpovědnost. Případná odpovědnost za kvalitu provedených služeb ve vztahu ke stěžovatelce není pro tuto věc naopak podstatná.

[20] Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat ani novými důvody, které stěžovatelka uplatnila teprve v řízení o kasační stížnosti, aniž by stejné důvody uvedla již v žalobě. Vzhledem k obsahu rozhodnutí žalovaného přitom tyto důvody objektivně mohla uplatnit již v žalobě. Stěžovatelka tak neučinila ve vztahu ke krajskému soudu ani v reakci na právní názor zdejšího soudu vyslovený v rozsudku *AGRA Deštná I.* Na základě zásady *vigilantibus iura* lze proto po stěžovatelce spravedlivě žádat, aby nesla nepříznivé následky spojené s neuplatněním uvedených stížních důvodů již v řízení o žalobě (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 -155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS). Jde konkrétně o argumentaci stěžovatelky, podle níž se krajský soud měl zabývat též (hypotetickými) případy odpovědnosti osob samostatně výdělečně činných za jimi způsobené dopravní nehody nebo zranění třetích osob v souvislosti s vykonávanou prací, resp. že se krajský soud nevypořádal s tím, že stěžovatelka „odváděla daň z přidané hodnoty z pronájmu strojů některým fyzickým osobám“. Proto je rovněž tato námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.).

[21] V neposlední řadě nutno zdůraznit, že i Nejvyšší správní soud sám je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán právním názorem, který v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, a právě proto je i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti omezena na ty důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci doposud nevyřešil (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

[22] Kasační stížnost je tedy ve své podstatné části přípustná a Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k jejímu věcnému posouzení.

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozsudky v rozsahu a z důvodů v kasačních stížnostech uvedených, shledal přitom však i vadu rozhodnutí krajského soudu, kterou by se musel zabývat i bez výslovného návrhu stěžovatelky (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[25] Soud nejprve stručně vymezuje právní rámec úpravy daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, ve kterém se nyní posuzovaná kauza pohybuje. Na dané případy je aplikovatelný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vždy ve znění pro příslušné zdaňovací období, a co se týče doměření DPH, též zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, opět ve znění pro příslušné zdaňovací období.

[26] Soud se nejprve zabýval správností závěru krajského soudu o zákonnosti zahájení daňové kontroly [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] **(V.A.)**. Dále pak zvážil čtyři kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejprve kasační bod, podle něhož se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou odlišného přístupu správce daně v obdobných případech **(V.B.)**; dále přezkoumatelnost právního závěru krajského soudu o významu tzv. vnitrobanky pro posouzení vztahů stěžovatelky a osob samostatně výdělečně činných **(V.C.)**; dále, zda se krajský soud řídil závazným právním názorem co se týče srovnání pozice osob samostatně výdělečně činných a zaměstnanců stěžovatelky (**V.D.**); a konečně, zda se krajský soud vypořádal s tvrzením stěžovatelky, podle níž fyzické osoby používaly pronajaté stroje i pro práce vykonávané ve vztahu k třetím osobám (**V.E.**).

V.A.
Námitka o nezákonném zahájení daňové kontroly

[27] Podstatou prvé námitky je otázka, zda zahájení daňové kontroly bez toho, že by byly daňovému subjektu formálně sděleny důvody pro její zahájení, je v souladu se zákonem a ústavním pořádkem. Stěžovatelka opírá svou argumentaci o nezákonnosti a neústavnosti zahájení daňové kontroly o nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375). Otázkou závaznosti a dosahu právního názoru Ústavního soudu vysloveného v tomto nálezu se Nejvyšší správní soud poprvé podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, ve věci *NEW ONTARIO s. r. o.* (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), kde mj. uvedl, že nález I. ÚS 1835/07 se týkal primárně fyzické osoby (tedy nikoliv osoby právnické). S nálezem se pak ve vší komplexnosti vypořádal zejména v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, ve věci *E. T. Holding, spol. s r. o.* (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Na tyto věci pak navázaly např. rozsudky ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, dále např. rozsudek ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54, ve věci *CIKO s. r. o.*, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70, ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim* či rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 28/2010 - 107, ve věci *CeWe Color, a. s.*

[28] Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. Střet veřejného zájmu na stanovení a výběru daní a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé je nutné řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako

taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS).

[29] Výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuelně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či *ex officio*, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba *a priori* nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (podobně viz rozsudek ve věci *NEW ONTARIO*, cit. v bodě [27] shora). To je ostatně v souladu též s institutem plánu kontrol, který zná celá řada zákonů [srov. § 34 odst. 3 zákona č. 59/2006 Sb., o prevenci závažných havárií způsobených vybranými nebezpečnými chemickými látkami nebo chemickými přípravky, § 48 odst. 1 písm. a) zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon) atd.].

[30] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u stěžovatelky daňovou kontrolu, aniž jí současně *a priori* formálním způsobem sdělil konkrétní podezření, že stěžovatelka v některých případech nesrážela a neodváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Správce daně nebyl tudíž povinen sdělit důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom obstojí i v testu proporcionality (v podrobnostech viz judikatura NSS uvedená v bodě [27] shora, zejména rozsudek ve věci *E. T. Holding*).

[31] Daňová kontrola provedená u žalobkyně byla proto zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem. Prvá kasační námitka je proto nedůvodná.

V.B.
Nevypořádání se s žalobní námitkou

[32] Stěžovatelka vytýká žalovanému i krajskému soudu, že se nevypořádali s námitkou, podle níž obchodní vztah fyzických osob a stěžovatelky byl posouzen odlišně ve vztahu ke stěžovatelce, a to jako vztah závislý, na straně jedné, a ve vztahu k dotčeným fyzickým

osobám jako nezávislý vztah dvou podnikatelských subjektů, na straně druhé. Stěžovatelka tak dovozuje z faktu, že dotčeným osobám byla správcem daně vyměřena daň z příjmů a DPH za stejné zdaňovací období, za něž stěžovatelka údajně neoprávněně nesrážela a neodváděla těmto osobám zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Takový postup, tedy dvojí posouzení téhož vztahu s odlišným výsledkem, považuje stěžovatelka za rozporný se zákazem libovůle a nerovného zacházení dle článku 1 Ústavy. Své argumenty podpírá též judikaturou NSS.

[33] Obdobnou námitku uplatnila stěžovatelka též v žalobách, a to na straně 9 žaloby vedené pod sp. zn. 10 Af 38/2010 (v bodu čtvrtém), resp. na stranách 7 až 8 (v bodu čtvrtém) všech ostatních žalob. S touto námitkou se ovšem krajský soud ani v jednom ze svých rozsudků nijak nevypořádal. Namísto toho se nově vypořádal v intencích závazného rozsudku *AGRA Deštná I.* jen s námitkami, podle nichž rozhodoval správce daně o téže věci odlišně, neboť při předchozí daňové kontrole na nezákonný postup neupozornil. Tato vypořádaná námitka, namítající nekonzistentní postup správce daně vůči stěžovatelce, je však odlišná od soudem nevypořádané námitky o údajně nekonzistentním postupu správce daně ve vztahu ke stěžovatelce a naproti tomu ve vztahu k osobám samostatně výdělečně činným.

[34] Krajský soud tedy uvedený žalobní bod úplně pominul, v odůvodnění rozsudku se k němu nikterak nevyjádřil, a to přestože se s obdobnými námitkami přezkoumatelným způsobem vypořádal žalovaný na s. 13 – 14 svých rozhodnutí. Tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74). Bude proto na krajském soudu, aby v dalším řízení tuto žalobní námitku řádně posoudil. Teprve tímto postupem bude respektováno právo stěžovatelky na spravedlivý proces, neboť budou vypořádány všechny její žalobní body a z odůvodnění rozsudku budou zřetelné veškeré důvody rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se nemůže touto námitkou zabývat sám jako první namísto krajského soudu, neboť by tím porušil právo stěžovatelky na trvání procesu až do jeho ukončení zákonem předpokládaným způsobem podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod [srov. k tomu nález sp. zn. I. ÚS 1534/08 ze dne 17. 12. 2008 (N 225/51 SbNU 807), bod 14].

[35] Tato kasační námitka je proto důvodná.

V.C.

Otázka nedostatečného vypořádání se s právním významem vnitrobanky

[36] V rozsudku *AGRA Deštná I.* zdejší soud zavázal krajský soud vypořádat se s argumentací stěžovatelky uvedenou v žalobách, v níž ta polemizovala s posouzením právního významu „vnitrobanky“ v rozhodnutích žalovaného (více viz bod 67 rozsudku *AGRA Deštná I.* Stěžovatelka má za to, že se s její argumentací krajský soud nevypořádal dostatečně.

[37] Krajský soud v napadených rozsudcích k tomuto problému stručně uvádí, že způsob vyplácení odměn prostřednictvím vnitrobanky nasvědčuje tomu, že ve skutečnosti se nejednalo o poskytování služeb osobami samostatně výdělečně činnými, ale o výkon práce v zaměstnaneckém poměru. Výkazy vykonané práce prováděli zaměstnanci

stěžovatelky, kteří osobám samostatně výdělečně činným práci zadávali. Fakturaci prováděla zaměstnankyně stěžovatelky a k těmto prostředkům neměly do vyplacení osoby samostatně výdělečně činné přístup. Nadto dodává, že pro závislý vztah svědčí to, že vyplácení prostředků osobám samostatně výdělečně činným z těchto účtů se dělo ve stejný den, kdy stěžovatelka vyplácí mzdy svým zaměstnancům.

[38] Zdejší soud se domnívá, že jakkoliv krajský soud mohl výše uvedené skutečnosti podrobněji rozvést, je jeho rozhodnutí přezkoumatelné. Stěžovatelka ve svých žalobách zdůrazňovala, že je věcí smluvní svobody stěžovatelky a s ní spolupracujících osob samostatně výdělečně činných, jak si upraví detaily výplaty cen služeb. Právní posouzení režimu vnitrobanky ze strany správce daně a žalovaného je podle ní dáno nedostatkem respektu k svobodné vůli smluvních stran. Proto je dle stěžovatelky specifická úprava výplaty peněžních prostředků ve prospěch osob samostatně výdělečně činných jen výrazem vzájemné důvěry podnikatelských subjektů. V obecné rovině by tato tvrzení stěžovatelky jistě obstála. Stejně tak jistě platí, že pokud by jediným problematickým bodem údajné obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a osobami samostatně výdělečně činnými bylo právě ono sporné využití vnitrobanky, nebylo by dostatečných důvodů pro závěr, že stěžovatelka uzavřením obchodních smluv s osobami samostatně výdělečně činnými ve skutečnosti provedla zastřené právní úkony ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě je však využití vnitrobanky jednou z řady okolností dokreslujících vztah mezi stěžovatelkou a těmito osobami jako vztah závislosti, což vede k závěru, že zdánlivý obchodněprávní vztah mezi stěžovatelkou a třetími osobami ve skutečnosti zastírá skutečnou závislou činnost podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V kontextu tohoto případu, a to zejména se zřetelem na další prokázané skutečnosti (srov. body 56 a 57 rozsudku ve věci *AGRA Deštná I.*), se totiž vůbec nejeví, že by skutečnosti typu vystavování faktur zaměstnanci stěžovatelky byly (slovy podaných žalob) „projevem vzájemných dobrých obchodních vztahů".

[39] Stejně tak stěžovatelkou nezpochybněné, jakkoliv občasné využívání prostředků z vnitrobanky stěžovatelkou bez vědomí a souhlasu osob samostatně výdělečně činných je dobrým argumentem ve prospěch tezí žalovaného o nedobrovolnosti právních vztahů mezi stěžovatelkou a osobami samostatně výdělečně činnými. Stěžovatelka tvrdí, že neoprávněné využití prostředků vnitrobanky stěžovatelkou s nyní posuzovanými věcmi nijak nesouvisí, a je prý řešitelné v jiné (stěžovatelka má na mysli pravděpodobně obchodněprávní) rovině jako porušení jejích povinností ve vztahu k osobám samostatně výdělečně činným. Tato teze v kontextu celé věci, v níž byla prokázána nedobrovolnost uzavření zdánlivých obchodních vztahů, je však naprosto neudržitelná.

[40] Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

V.D.

Srovnání pozice osob samostatně výdělečně činných a zaměstnanců stěžovatelky

[41] V rozsudku *AGRA Deštná I.* Nejvyšší správní soud odmítl jako zcela nekonkrétní teze krajského soudu, podle nichž byla činnost osob samostatně výdělečně činných odměňována vyššími úplatami než činnost osob, které byly na stejnou pozici zaměstnány. Jak zdejší soud uvedl, pokud snad z těchto skutečností krajský soud dovozuje zájem těchto

osob na uzavření obchodních smluv, bude muset detailně zvážit skutečný nominální rozdíl mezi úplatami poskytovanými stěžovatelkou osobám samostatně výdělečně činným za celý kalendářní rok a mzdou srovnatelných zaměstnanců stěžovatelky za stejnou dobu, a to v konkrétních číslech, resp. rozdíl procentuální. Současně však bude povinen vzít na zřetel též skutečnost, že zaměstnavatel hradí za zaměstnance pojistné na sociální a zdravotní pojištění ve výši 36% zaměstnancovy mzdy, zatímco podnikatel platby na pojistné hradí sám. Dále to pak bude skutečnost, že osoba samostatně výdělečně činná nemá nárok na dovolenou za kalendářní rok, nemá nároky v nemoci srovnatelné s nároky zaměstnance, nemá nároky z pracovního úrazu a nemoci z povolání, které má naopak zaměstnanec. Konečně vezme v potaz veškeré další náklady, které se svou činností osoby samostatně výdělečné činné měly, a které by bývaly neměly, pokud by ve stejné pozici byly zaměstnány (bod 69 cit. rozsudku *AGRA Deštná I.*).

[42] Na tento závazný právní názor reagoval krajský soud na straně 10 rozsudku čj. 10 Af 38/2010 - 124, resp. na straně 9 všech ostatních rozsudků. Zde krajský soud uvádí, že odměny podnikajících osob byly průměrně o 25% vyšší než by činila mzda zaměstnance na obdobné pozici, a že sociální a zdravotní pojištění v tomto zdaňovacím období činilo 36%. Dále poznamenává, že dané osoby platily nižší pojistné než zaměstnanci, což se promítne v jejich nižším důchodu. Dále uvádí, že podnikatelské subjekty nemají nárok na placenou dovolenou, ani automaticky na nemocenské, neplatí-li si pojistné. Výše odměny byla stanovena sazebníkem a její výši nemohly jednotlivé fyzické osoby nikterak ovlivnit. Na závěr konstatuje, že osoby samostatně výdělečně činné nebyly ve srovnání se zaměstnanci nijak zvýhodněny, nelze tedy v jejich činnosti spatřovat podnikání.

[43] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud se neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu, neboť měl porovnat rozdíl mezi úplatami poskytovanými osobám samostatně výdělečně činným a mzdou srovnatelných zaměstnanců v konkrétních číslech.

[44] Takovýto argument stěžovatelky je však nesprávný. Nejvyšší správní soud dal krajskému soudu na výběr, zda učiní srovnání mezd zaměstnanců a odměn osob samostatně výdělečně činných buď v konkrétních číslech, anebo v procentech. Krajský soud provedl toto srovnání v procentech, dovodil, že odměny osob samostatně výdělečně činných byly v průměru o 25% vyšší, proti tomu ovšem postavil řadu nevýhod, které vyplývaly pro osoby samostatně výdělečně činné z jejich podnikatelského vztahu se stěžovatelkou (viz bod [42] shora). Nutno zdůraznit, že stěžovatelka sama v žádné kasační stížnosti nezpochybňuje správnost průměrného procentuálního rozdílu mezi odměnou „podnikatelů“ a mzdou srovnatelných zaměstnanců ve výši 25% ve prospěch prve jmenovaných, kterým operuje ve všech svých rozsudcích krajský soud. Žádné další výhody vyplývající těmto osobám z jejich podnikatelského vztahu stěžovatelka ve vztahu ke krajskému soudu neuvedla. Neuvádí je ostatně ani nyní v kasačních stížnostech, kde pouze namítá, že se prý rozhodnutí krajského soudu měla vypořádat s (nijak blíže nespecifikovanými) „*výhodami, které přináší podnikání fyzických osob (a které mohou pro konkrétní osoby mít značný význam), pouze zmiňoval jeho nevýhody*“. V situaci, v níž se prokázala nedobrovolnost uzavření obchodněprávních vztahů, by bylo čistě iluzorní hledat takovéto údajné výhody podnikatelského vztahu za situace, kdy byl tento vztah dotčeným fyzickým osobám zjevně vnucen. Co by snad bylo lze krajskému soudu vytknout, je jeho opomenutí zahrnout mezi náklady osob samostatně výdělečně činných

jejich povinnost k úhradě nákladů spojených s běžnou údržbou pronajatých výrobních prostředků. Tuto povinnost stěžovatelka v žalobách zdůraznila (a stejně tak zdůraznila, že takovouto povinnost běžní zaměstnanci nenesou). Takováto vada krajského soudu však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a nemohla jít ani v neprospěch stěžovatelky.

[45] Námitka je proto nedůvodná. Krajský soud vyhověl závaznému právnímu názoru zdejšího soudu, úvahy krajského soudu mají logickou návaznost a vypořádávají se se všemi krajskému soudu předloženými relevantními argumenty v této věci.

V.E.
Využití pronajatých strojů pro jiné účely

[46] Již pouze ve stručnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že pro posouzení závislosti osob samostatně výdělečně činných na stěžovatelce je zcela irelevantní, zda tyto osoby používaly pronajaté stroje i při pracích vykonávaných pro třetí osoby. K posouzení závislosti těchto osob na stěžovatelce tato skutečnost nemůže hrát žádnou roli. Nejvyšší správní soud k této námitce stěžovatelku dále odkazuje na své předchozí rozhodnutí *AGRA Deštná I.*, zejména na bod 66 tohoto rozsudku, v němž se zabýval otázkou, jaký má pro tuto věc význam pronájem výrobních prostředků podnikajícím osobám. Krajský soud ve všech rozsudcích tuto argumentaci zdejšího soudu stručně převzal, když uvedl, že otázka pronájmu strojů nemá pro odlišné posouzení této věci žádný význam. Tento názor nutno přiměřeně vztáhnout též na stěžovatelkou namítanou skutečnost využití strojů osobami samostatně výdělečně činnými pro jiné účely než pro výkon práce pro stěžovatelku. Stěžovatelka proto nemá pravdu, že se krajský soud s touto žalobní námitkou nijak nevypořádal. Stěžovatelku pak lze dále odkázat též na závěr zdejšího soudu v bodě 70 rozhodnutí *AGRA Deštná I.*, podle něhož okolnost, že poplatník dosahuje příjmy od vícero daňových subjektů, nemůže v žádném případě znamenat, že by poplatník nemohl vykonávat u žádného z těchto daňových subjektů závislou činnost. Opačný závěr by byl v naprostém rozporu s obecně známou skutečností, která je v plném souladu s českými právními předpisy, totiž s pracovními poměry uzavřenými u vícero zaměstnavatelů, nebo s tím, že souběžně s pracovním poměrem některé osoby vykonávají též samostatnou výdělečnou činnost.

[47] Námitka proto není důvodná.

VI.
Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné pro dílčí nepřezkoumatelnost všech pěti napadených rozsudků. Proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V nich bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a vypořádá se řádně s námitkou uvedenou v bodě [32] shora.

[49] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o těchto kasačních stížnostech (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 13. října 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu