

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **R. H.,** zastoupený JUDr. Adamem Wilkem, Ph.D., advokátem se sídlem Hradní 640/3, Boskovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2010, čj. 11445/10-1101-701962, čj. 11443/10-1101-701962, čj. 11442/10-1101-701962 v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2012, čj. 30 Af 99/2010-35, a čj. 30 Af 98/2010-35, a ze dne 29. 2. 2012, čj. 30 Af 100/2010-40,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 33/2012, sp. zn. 1 Afs 34/2012 a sp. zn. 1 Afs 39/2012 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 33/2012.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2012, čj. 30 Af 99/2010-35 a čj. 30 Af 98/2010-35, a ze dne 29. 2. 2012, čj. 30 Af 100/2010-40, **se zrušují** a věci **se vrací** Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Boskovicích (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2006 a 2007. Správce daně při této kontrole zjistil, že pro žalobce pracovali v letech 2006 a 2007 pracovníci vykonávající zednické profese. Ti svoji činnost deklarovali jako výkon živnosti a vystavovali pro žalobce faktury za vykonanou práci. Správce daně

posoudil částky vyplácené těmto osobám během roku 2006 a 2007 za provedenou práci jako příjmy plynoucí fyzickým osobám ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Z nich měla být žalobcem jako plátcem daně sražena při výplatě těchto příjmů záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Všichni živnostníci vykonávali pro daňový subjekt na základě ústně uzavřených smluv různé na sebe navazující soubory zednických, izolatérských, přípravných a dokončovacích stavebních prací. Uvedli, že práce zadával, přebíral a kontroloval žalobce, ten však jejich činnost vykazoval jako činnost svou povahou obchodněprávní. Šlo konkrétně např. o zdění, omítání, betonování, obklady, zateplovaní fasád a podkroví, lepení, izolace podlah, výkopové práce, terénní úpravy, sekání, příprava venkovní dlažby, apod.

[2] Dne 21. 1. 2010 proto správce daně vydal platební výměr, jimž předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 ve výši 314.608 Kč. Obdobná zjištění učinil správce daně též ke zdaňovacímu období 2007. Proto 22. 1. 2010 vydal platební výměr, jimž předepsal žalobci k přímému placení daň ve výši 301.863 Kč. Za zdaňovací období 2006 bylo správcem daně též zjištěno, že daňový subjekt vyplatil P. P. na základě faktury č. 1/06 ze dne 31. 1. 2006 částku 3800 Kč, kterou správce daně posoudil jako příjem plynoucí fyzické osobě ze závislé činnosti. Proto dne 22. 1. 2010 vydal platební výměr, jimž předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 ve výši 670 Kč. Současně ke všem dodatečným platebním výměrům bylo podle § 37b odst. 1 písm. a) a § 69 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2010) sděleno penále, a to ve výši 62.921 Kč, 60.372 Kč a 134 Kč (v celkové výši tedy 123.427 Kč). Se svými odvoláními žalobce u Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) neuspěl.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného cit. v záhlaví podal žalobce tři žaloby ke krajskému soudu. Ve všech žalobách uplatnil totožné námitky. Krajský soud všechna napadená rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil, neboť neobsahovala přezkoumatelné úvahy, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které žalovaný svá zjištění opíral. Krajský soud žalovanému vytkl, že v jeho rozhodnutích chybí posouzení otázky dobrovolnosti uzavření obchodněprávního vztahu mezi žalobcem a jednotlivými fyzickými osobami, jakož i posouzení toho, z čeho žalovaný dovozuje, že vzniklý vztah není v souladu s obecnými principy. Žalovaný ve svých rozhodnutích nijak neuvedl, z čeho dovozuje vůli účastníků smluvního vztahu uzavřít jinou smlouvu, než smlouvu o dílo, tj. že by se jednalo o úkon simulovaný dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný v této souvislosti neprovedl úvahu, z čeho dovozuje, že svědecká výpověď jednotlivých fyzických osob je v této části nevěrohodná. V rozhodnutích žalovaného tak absentuje posouzení, o jaký typ jednání v posuzovaném případě jde, tj. zda o simulovaný právní úkon, obcházení zákona, či zneužití práva. Krajský soud dále uvedl, že není jeho úkolem nahrazovat činnosti finančních orgánů a sám provádět takové posouzení skutkových zjištění. Takovým postupem by mohl být žalobce zkrácen na svých právech brojit proti rozhodnutí finančních orgánů konkrétními žalobními námitkami, směřujícími i proti právnímu posouzení.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozsudky krajského soudu včas napadl kasačními stížnostmi. V nich shodně uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má za to, že předmětná rozhodnutí krajského soudu spočívají na nesprávném posouzení právní otázky. Stěžovatel uvádí, že ze svědeckých výpovědí fyzických osob, které vykonávaly fakturované práce pro žalobce, vyplynulo, že tito pracovníci nedodávali žalobci ucelené dílo, ale jednalo se o výkon práce, při níž byli tito pracovníci povinni dbát příkazu žalobce. Tito pracovníci neprováděli určité dílo ve smyslu § 536 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, jelikož fyzické osoby nevyvíjely soustavnou činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nýbrž jim byla práce žalobcem zadávána, přebírána a kontrolována.

[5] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením krajského soudu, že ve svých rozhodnutích neposoudil otázku dobrovolnosti obchodněprávního vztahu mezi žalobcem a jednotlivými fyzickými osobami; stěžovatel uvádí, že není rozhodující, zda fyzické osoby nechtěly uzavřít se žalobcem pracovněprávní vztah, a ani to, zda byl jejich obchodní vztah výsledkem svobodné dohody, neboť pro správce daně je relevantní jenom fakt, zda se jedná o závislou činnost, a tudíž rozhodující je skutečný vztah plátce daně a poplatníka při výkonu práce, nikoliv vznik právního vztahu mezi nimi. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není tak rozhodné, jaký smluvní typ, jenž je zdrojem příjmu, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován. Správce daně ani stěžovatel neupírá žalobci svobodu zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, jsou to však veřejnoprávní předpisy neumožňující subjektům zvolit si způsob zdanění příjmu z uzavřeného právního vztahu.

[6] Stěžovatel se dále nemohl ztotožnit s názorem krajského soudu, že nijak neuvedl, z čeho dovozuje vůli účastníků smluvního vztahu uzavřít jinou smlouvu, než smlouvu o dílo, ani to, z čeho dovozuje vyplývající nevěrohodnost výpovědí jednotlivých fyzických osob v této věci. Stěžovatel má za to, že v předmětném případě podrobně rozvádí ty skutečnosti, které jej vedly k závěru, že skutečnou vůlí smluvních stran byla zastřená závislá činnost (jednalo se o dlouhodobé, soustavné a pravidelné, úplatné pracovněprávní vztahy). Stěžovatel nehodnotil výpovědi svědků jakožto nevěrohodné. Naopak, právě z nich vyplynulo, že se v daném případě jednalo o zastřený právní stav a ve skutečnosti o závislou činnost (práce zadával, přebíral a kontroloval žalobce).

[7] Stěžovatel přiznává, že ani v jednom z napadených rozhodnutí není výslovně uvedeno, zda se jedná o simulovaný právní úkon (podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), obcházení zákona či zneužití práva. Z kontextu daných rozhodnutí však dostatečně zřejmě vyplývá, že se v každém případě jedná o dissimulaci podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, protože účastníci zastírají právní úkon chtěný právním úkonem ve skutečnosti nechtěným. Za dané situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (skutečně chtěný), přichází do úvahy aplikace § 2 odst. 7 zákon o správě daní a poplatků a správce daně vychází při stanovení daňové povinnosti z právní skutečnosti (s odkazem na usnesení NSS čj. 1 Afs 73/2004-89).

[8] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalobce se ke kasačním stížnostem ani na výzvu soudu nevyjádřil.

III.
Spojení věcí

[10] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že všechny tři žaloby směřují proti rozhodnutím téhož stěžovatele, která spolu skutkově souvisejí. Žalobce proti rozhodnutím uplatnil shodné žalobní námitky, krajský soud své rozsudky odůvodnil v podstatě shodně, obdobné jsou též důvody obsažené v kasačních stížnostech. Jsou proto splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s. Proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[11] Soud posoudil důvodnost kasačních stížností, zjistil přitom vadu, kterou se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V těch částech rozsudků krajského soudu, v nichž měl krajský soud vyjádřit závazný právní názor ke „skutečnému obsahu právního úkonu“, tak krajský soud neučinil, a namísto toho přezkoumal něco, co žalobce vlastně přímo ani nezpochybnil. Kasační stížnosti jsou proto důvodné, napadené rozsudky jsou nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud pro výše uvedenou vadu rozsudků krajského soudu nemohl vůbec přikročit k meritornímu přezkumu kasačních námitek stěžovatele.

[12] Správce daně provedenou kontrolou zjistil, že při výplatě příjmů, které se podle něj mají podřadit pod příjmy plynoucí ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nebyla z těchto příjmů žalobcem sražena záloha na daň. Proto byl správce povinen v souladu s na věc aplikovatelnými § 38h odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a s § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, částku, která žalobcem nebyla sražena ve správné výši, předepsat tomuto plátci k přímému placení.

[13] Doměření daně v konkrétních případech vztahů mezi žalobcem a osobami konajícími pro něj zednické práce pozůstává ze dvou na sebe logicky a podmíněně navazujících kroků. Tím prvním krokem je zjištění „*skutečného obsahu právního úkonu*“, který mezi sebou soukromoprávní subjekty uzavřely. Jinými slovy jde o podřazení projevu vůle smluvních stran pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dále též „**krok I.**“). Podmíněně navazujícím krokem je eventuální aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (dále též „**krok II.**“). V případech neshody mezi vůlí a projevem vůle je nutné rozlišovat absolutní anebo relativní simulaci na straně jedné. V případech shody mezi vůlí a jejím projevem je dále možné zvažovat obcházení zákona (*in fraudem legis*), zneužití práva, anebo zcela zákonné konání v souladu s právem na straně druhé.

[14] Pro účely posuzované věci tak vyvstává požadavek odlišovat případy simulovaných právních úkonů od případů, kterými dochází k obcházení či zneužití práva. Jakkoliv mohou vést zmíněné typy jednání ke stejným procesním důsledkům v daňovém řízení, není možné je zaměňovat [srov. rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010-94, publ. pod č. 2085/2010 Sb. NSS, bod 37; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz].

[15] Pouze v případě, kdy v kroku I. zjištěný skutečný obsah uzavřeného smluvního vztahu (projev vůle) neodpovídá samotné, navenek prezentované vůli kontrahentů, je možné uplatnit § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[16] Nutnost zachování logické a podmíněné posloupnosti kroků I. a II., definovaných v bodě [13], vyplývá též z usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS. V něm se uvádí mimo jiné: „*Rozšířený senát při posouzení sporné právní otázky vyšel v prvé řadě ze znění ustanovení § 2 odst. 7* [zákona o správě daní a poplatků]*, ze kterého se podává, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. V rámci daňového řízení je tedy nepochybně povinností daňových orgánů při rozhodování o určité daňové povinnosti zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, slovy zákona* skutečný obsah právního úkonu.“

[17] Krok I., jakožto povinnost zjišťovat formálně právním úkonem zakrývaný „*skutečný obsah právního úkonu*“ [skutečný stav věci], představuje nezbytnou podmínku pro krok II., tudíž pro samotnou aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků [následné zkoumaní poměru mezi vůlí a jejím projevem (*skutečným stavem věci*)].

[18] Konkrétně pro případ, v němž má být pracovněprávní vztah nebo výkon závislé činnosti navenek zastřen vztahem obchodněprávním, lze dovodit následující. Je interpretačně nesporné, pokud správce daně podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků materiálně nahlíží na obsah smluvního vztahu kontrahentů (krok I.), přičemž zjištěný skutečný stav podrobí subsumpci pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím zároveň splní nutnou podmínku pro aplikaci kroku II., tedy aplikaci na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, v níž provede porovnání zjištěného, skutečného stavu a navenek deklarované vůle smluvních stran.

[19] Ke stejnému logicky podmíněnému postupu lze zavázat i krajský soud, a to z následujícího důvodu. Pokud se soud nejdřív vypořádá se „*skutečným obsahem právního úkonu*“ smluvních stran, je možné, že dospěje k právnímu názoru, že skutečný stav věci nesplňuje znaky „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V takovémto případě smluvní strany svou vůli uzavřít obchodněprávní vztah nepředstíraly a jejich vůle je v souladu s projevem vůle vykonávat činnost samostatně, vlastním jménem, na vlastní náklady a vlastní odpovědnost. V daném případě se jedná o situaci v souladu se zákonem. Není tady žádný důvod pro aplikaci kroku II. K aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může dojít jenom tehdy, pokud tu je nesoulad mezi vůlí a projevem vůle pro zastírání pracovněprávního vztahu vztahem

obchodněprávním. Logický závěr pak zní, že soud nemůže „udělat krok II. bez kroku I.“, tedy nemůže přezkoumávat aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, aniž by vyjádřil svůj závazný právní názor k otázce „*skutečného obsahu právního úkonu*“. Ve všech případech však musí zcela konkrétně a jednoznačně uvést, které pro „*skutečný obsah právního úkonu*“ rozhodné skutkové okolnosti byly řádně objasněny, či nikoliv [srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 – 64].

[20] V případech, kdy soud „přeskočí“ krok I., čili se nevypořádá se skutečným stavem věci, ale rovnou přikročí k přezkumu kroku II., čili přezkumu aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, založí své rozhodnutí na skutečném stavu věci, aniž by daný skutečný stav přezkoumal. Právě tak, jak bude níže vysvětleno, postupoval i krajský soud. Učinil tak přesto, že i sám žalobce v žalobách argumentoval jen tím, že v daném případě nelze hovořit o závislé činnosti. Žalobce ani v jedné z žalob nevytkl stěžovateli absenci odkazu na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nejen to, dokonce sám na § 2 odst. 7 odkazoval. Žalobce tedy zpochybňoval jen argumenty v rámci kroku I., pročež podle něj vůbec nebylo možné přikročit do kroku II.

[21] Obecně právě při prováděné subsumpci zjištěného skutečného stavu pod pojem „závislé činnosti“ jak správcem daně, tak i stěžovatelem (krok I.), dochází k onomu vymezení a uvedení těch důkazů, které tvoří ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které mají spolehlivě a jednoznačně deklarovat vůli kooperujících osob. Na základě souboru těchto důkazů pak správce daně a stěžovatel dospěli k závěru, že vůle spolupracujících osob a žalobce byla setrvat ve vztahu obdobnému závislé činnosti. Pakliže krajský soud tvrdí, že takováto vůle není seznatelná, měl podle § 76 odst. 1 písm. a) příp. b) s. ř. s. konkrétně a jednoznačně uvést, v čem spatřuje nedostatek důvodů nebo nedostatky v dokazování. Jinak by stěžovatel vlastně nevěděl, jak dále ve svém řízení postupovat.

[22] Odůvodnění ve všech třech napadených rozsudcích krajského soudu jsou tvořena v převážné části jen doslovně citovanými pasážemi rozhodnutí zdejšího soudu, a to konkrétně rozsudky ze dne 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009 – 75 a ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008 – 97. Doslovná citace tvoří celkem tři ze čtyř stran právního hodnocení krajského soudu. V poslední čtvrtině svého hodnocení bez dalšího komentáře nebo vztažení citovaných právních názorů na konkrétní skutkový stav krajský soud uvádí výtky k rozhodnutím stěžovatele. Jádro výtek směruje k nepřezkoumatelnosti aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků z nedostatků důvodů (krok II.). Závěrem krajský soud zavazuje stěžovatele, aby se přezkoumatelným způsobem vypořádal s tím, zda v posuzovaném případě jde o simulovaný právní úkon, obcházení zákona, či zneužití práva. Všechna tři rozhodnutí stěžovatele tak krajský soud zrušil ze shodných důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v důsledku nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů při aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[23] Judikáty NSS, na které krajský soud odkázal, jsou nepochybně v dané věci relevantní, a to jak pro posouzení podřazení „*skutečného obsahu právního úkonu*“ pod „závislou činnost“, tak i pro zkoumání poměru mezi vůlí a jejím projevem. Jejich použití krajským soudem je však zcela mechanické a je otázkou, jaký účel v odůvodnění tak dlouhé citace vlastně plní. Pokud je část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se

měl krajský soud vyjádřit ke skutkovým a právním otázkám vyplývajícím z uplatněných žalobních bodů, tvořena z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž by krajský soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 – 64, *Honební společenstvo Podbřezí*). Krajský soud měl tedy vyložit, jaký význam mají uváděná rozhodnutí a vztáhnout je na svá rozhodnutí v dané věci. Zejména pak měl odůvodnit, proč podle jeho názoru ze skutkového stavu a odůvodnění správních rozhodnutí nevyplývá, že by se mělo jednat o činnost, která nespadá pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[24] Je zřejmé, že krajský soud přezkoumal jenom samotnou aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (krok II.), aniž by se přezkoumatelným způsobem pokusil vyjádřit ke zjištěnému „*skutečnému obsahu právního úkonu*“, který byl správcem daně následně podřazen pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (krok I.). Namístě je pak otázka, z jakého skutkového stavu věci krajský soud vycházel při svém přezkumu, resp. zda se přezkoumatelným způsobem vypořádal s otázkou, jedná-li se v daném případě o „činnost závislou“ anebo o činnost, která je vykonávaná samostatně, pod vlastním jménem, na vlastní náklady a vlastní odpovědnost. Sedm z devíti žalobních bodů žalobce přitom směrovalo proti nesprávně vyloženému a nesprávně aplikovanému pokynu MF ČR ze dne 10. 8. 2005, D-285 ve spojení s § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně se měl dle žalobce dopustit nesprávné subsumpce zjištěného skutkového stavu věci, neboť nesprávně aplikoval § 536 obchodního zákoníku, vadně podřadil zednické, izolatérské i stavební dokončovací práce, paušálně stanovenou cenu za dílo, pravidelnou měsíční fakturaci, soustavné a pravidelné vztahy, výkon práce v předmětném období pouze pro jednoho plátce, vztah nadřazenosti a podřazenosti, používaní vlastního nářadí, jakož i nářadí a materiálu žalobce, pod činnost závislou. V návaznosti na to pak žalobce uvádí, že dobrovolným uzavřením smluv o dílo a výkonem činnosti, která je vykonávaná samostatně, pod vlastním jménem, na vlastní náklady a vlastní odpovědnost dochází ke shodě mezi vůlí a projevem vůle smluvních stran, čili aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (krok II.) vůbec nepřichází do úvahy; k její aplikaci není dán právní důvod.

[25] Krajský soud rovnou přistoupil k přezkumu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pak ale krajský soud nutně vycházel ze zjištěného skutkového stavu, který podřadil pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Soud v odůvodnění bez nějaké další argumentace vskutku naznačuje, že podřazení pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je správné. Doslova v napadených rozsudcích uvádí: „*ze zjištěného skutkového stavu nevyplývá, že by se v posuzovaném případě jednalo o specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, např. některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí, či prací na jednorázové zakázce. Takto je dle judikatury NSS vymezena činnost, která nespadá pod ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP* ...“ (s. 10 rozsudku sp. zn. 30 Af 98/2010, bod 23 rozsudku sp. zn. 30 Af 100/2010, s. 10 – 11 rozsudku sp. zn. 30 Af 99/2010).

[26] Krajský soud zmiňuje rovněž usnesení rozšířeného senátu NSS, čj. 1 Afs 73/2004 – 89 (již cit. v bodě [16] shora), a vytýká stěžovateli, že se nevypořádal s otázkou shody vůle a projevu vůle kontrahentů, a to tím způsobem, že i kdyby stěžovatel zjistil, že v daném případě vůle a projev vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, nemůže to automaticky vést k závěru o zákonnosti jednání žalobce. Tato teze krajského soudu se však zcela míjí s rozhodnutími stěžovatele, který dovodil nesoulad projevu vůle a skutečného obsahu právních úkonů. Jako takový je proto tento argument krajského soudu nesrozumitelný.

[27] Jedinými dvěma srozumitelnými výtkami, které se týkají samotného kroku I., je tak údajné nevypořádání se stěžovatele s dobrovolností smluvních stran při uzavírání obchodněprávního vztahu, resp. nevysvětlení, z čeho stěžovatel dovodil nevěrohodnost svědků.

[28] K prvé výtce zdejší soud uvádí, že nedobrovolnost a ekonomický nátlak je jen jedním z příkladů, které mohou dovodit sumbsumpci pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (viz stěžovatelem cit. rozsudek ze dne 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009 – 75, *AGRA Deštná, a. s.*, bod 53, resp. rozsudek ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008 – 97, *LICHNA TRADE CZ, s. r. o.*). V daném případě stěžovatel s ohledem na provedené důkazy nedobrovolnost nedovodil (opačně tomu bylo např. v kauze *AGRA Deštná*, v níž právě správce daně a poté žalovaný argumentoval nedobrovolností uzavření obchodních smluv). To pak samozřejmě neznamená, že proto v rozhodnutích nějaká nezbytná podmínka sumbsumpce pod § 6 odst. 1 písm. a) chybí. Tím méně to pak může znamenat, že stěžovatel snad měl výslovně dodat, že v daném případě nedobrovolnost neshledal.

[29] K výtce druhé lze stručně uvést, že stěžovatel nedovodil nevěrohodnost svědků. Naopak naprosto přezkoumatelně hodnotil jejich výpovědi ve světle konkludentního chování a toho, že vůlí kooperujících osob i žalobce bylo ve skutečnosti založit smluvní vztah odpovídající závislé činnosti § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (s. 10 - 11 a s. 13 rozhodnutí čj. 11443/10-1101-701962, resp. s. 9 – 10 a s. 12 – 13 rozhodnutí čj. 11442/10-1101-701962, případně s. 10 – 11 a s. 13 rozhodnutí čj. 11445/10-1101-701962). Protože stěžovatel nedovodil nevěrohodnost svědeckých výpovědí, je samozřejmě absurdní a v rozporu s obsahem správního spisu pokyn, aby vysvětlil, z čeho nevěrohodnost dovodil.

[30] V daném případě jsou tak rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným zdejším soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nejprve se tedy krajský soud přezkoumatelným způsobem vyjádří ke zjištěnému skutkovému stavu věci, následně přezkoumá subsumpci správce daně a žalovaného, kteří podřadili zjištěný skutečný stav pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to v rozsahu vymezeném žalobními námitkami (krok I.). Pokud krajský soud zjistí, že pro takto vymezený přezkum žalobou napadených rozhodnutí neposkytují rozhodnutí stěžovatele dostatečný podklad, ať již pro absentující důvody či pro nedostatečné zjištění skutkového stavu, zruší žalobou napadené rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) nebo písm. b) s. ř. s. a věc vrátí stěžovateli k dalšímu řízení. V takovém případě však musí zcela konkrétně a jednoznačně uvést, se kterými otázkami se správní orgán řádně nevypořádal,

resp. které pro věc rozhodné skutkové okolnosti nebyly řádně objasněny. Krajský soud samozřejmě může dospět též k závěru o přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, avšak může dospět k tomu, že zjištěná fakta neměla být subsumována pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V takovémto případě zruší napadená rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

[31] Dospěje-li krajský soud naopak k závěru, že v daném případě nebyla činnost fyzických osob vykonávaná nezávisle pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale podle pokynů žalobce, přičemž se jednalo o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a úplatné, potvrdí v tomto správnost subsumpce těchto vztahů pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vezme přitom v potaz též to, že i když snad stěžovatel § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků formálně neoznačil, neznamená to ještě bez dalšího vadu s vlivem na zákonnost celého rozhodnutí, pokud lze z obsahu rozhodnutí jednoznačně správnou normu určit. Bylo by totiž naprosto formalistické a kontraproduktivní, pokud by správní soud zrušil rozhodnutí žalovaného jen proto, aby do něj žalovaný doplnil jednu větu, ve které by uvedl, že jde o simulaci ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (srov. k tomu judikát č. 2085/2010 Sb. NSS, cit. v bodě [14] shora, zvláště pak text související s bodem 43).

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[32] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné, a proto rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalším řízením (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o těchto kasačních stížnostech (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu