

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **A.B.V. spol. s r. o.,** IČ 48154067, se sídlem Vrbová 625, Hylváty, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 27161/14/5000-14101-706486, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 7. 2015, č. j. 52 Af 57/2014 - 72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 27161/14/5000-14101-706486 (dále „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) ze dne 11. 3. 2014, č. j. 328587/14/2809-24802-602321 (dále „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobci jako daňovému subjektu předepsána k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2010 ve výši 505.605 Kč a dále stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 101.121 Kč. Dodatečný platební výměr byl dle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2008 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odůvodněn odkazem na zprávu o

daňové kontrole ze dne 4. 3. 2014, č. j. 182696/14/2809-05402-602572. Podle žalovaného bylo na základě daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010 provedené u žalobce zjištěno, že pro žalobce vykonávali opakovaně zakázky slovenští živnostníci, přičemž takový vztah vykazoval znaky závislé činnosti.

Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“) rozsudkem ze dne 22. 7. 2015, č. j. 52 Af 57/2014 – 72 (dále „napadený rozsudek“), zamítl. Nejprve krajský soud posuzoval, zdali správce daně a žalovaný dostatečně zjistili skutkový stav. Mezi účastníky soudního řízení bylo nesporné, že žalobce uzavřel se slovenskými státními příslušníky (F. Š., P. Š., M. R., D. V., D. V. ml., J. R. a J. M.) smlouvy o dílo, na jejichž základě tito vykonávali pro žalobce stavební práce, přičemž žalobce částky vyfakturované za tyto práce zahrnul do svých nákladů. Pokud jde o provedení důkazních prostředků, k povaze vykonávané práce byli vyslechnuti stavbyvedoucí žalobce (jednalo se o zaměstnance žalobce) – J. M., J. V., J. B. a P. V. Podle krajského soudu lze uzavřít, že svědci shodně tvrdili, že slovenští pracovníci pracovali odděleně, pracovali pomocí svých pracovních pomůcek, z materiálu žalobce a dojížděli na stavbu vlastními auty; do stavebních deníků byly zapisovány pouze počty pracovníků, nikoliv jmenovitě osoby. Jestliže tedy na základě svědeckých výpovědí stavbyvedoucích učinil správce daně shrnující zjištění, že práce byly skutečně slovenskými pracovníky provedeny, práce byly zadávány z důvodu nedostatku vlastní kapacity, subdodavatelé pracovali na své práci, stavbyvedoucí nezapisovali jména pracujících osob, pouze jejich počty, bylo jim předáno staveniště a byli proškoleni stavbyvedoucím, stavbyvedoucí hlídali kvalitu práce, přebírali dílčí úseky, dbali na dodržení termínu dokončení práce, daňový subjekt nesl náklady na materiál, ten přebírali subdodavatelé, daňový subjekt nesl náklady na odpad a spotřebovanou energii, náklady se nepřeúčtovávaly, pak jeho zhodnocení důkazních prostředků nelze vytýkat, že je stiženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pro následné právní posouzení věci bylo přitom podstatné, že uvedenými svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že se jednalo o běžné práce stavebních dělnických profesí, naproti tomu nebylo prokázáno, že by se jednalo o stavební práce výjimečné z hlediska použité technologie či časové nebo materiálové náročnosti nebo o stavební práce výlučně sezónní či krátkodobé.

Pokud jde o výpovědi čtyř slovenských pracovníků (J. R., D. V. ml., F. Š., M. R.), tyto hodnotil správce daně jednotlivě, jakož i v jejich vzájemné souvislosti. K námitce žalobce, že nebyli vyslechnuti všichni slovenští pracovníci, krajský soud uvedl, že ve vztahu k dalším dvěma slovenským pracovníkům byly skutkové a právní závěry správce daně učiněny na základě smluv o dílo, fakturace a ostatních svědeckých výpovědí. Žalobce přitom ani netvrdil, že by k němu některý ze slovenských pracovníků měl odlišný pracovní vztah než ostatní. Svědci potvrdili skutečné provedení fakturovaných prací. Ohledně stanovení ceny za práci shodně vypověděli, že jednatel žalobce sepisoval smlouvu o dílo, pracovníci se rozhodli, zda zakázku přijmou, či nikoliv. Krajský soud zdůraznil, že svědek J. R. potvrdil, že ceny stanovil jednatel žalobce a svědek sám nebyl schopen objasnit způsob stanovení ceny. Skutkovému zjištění žalovaného ve vztahu k charakteru prací (pomocné, běžné práce ve stavebnictví) odpovídá výpověď D. V. ml., který dle své výpovědi prováděl betonářské a izolační práce; výpověď M. R., který dle své výpovědi vykonával přípravné, výkopové, betonářské a natěračské práce; výpověď J. R., který

vykonával šalování, betonování, zdění, omítání, štukování; a výpověď F. Š., který dle své výpovědi prováděl zdění a montáž překladů.

Dále byl skutkový stav věci zjištěn na základě žalobcem předložených dokladů, žalovaný zhodnotil v souladu se správcem daně, že vyjma zakázky *„rodinný dům Podlesí Turov“*, pracovali slovenští pracovníci na shodných zakázkách jako kmenoví zaměstnanci žalobce, přičemž vykonávali především pomocné stavební činnosti. Skutečnost, že slovenští pracovníci pracovali na shodných zakázkách jako zaměstnanci žalobce, žalobce nesporoval. Správce daně tak zhodnotil, že se jednalo o závislou činnost a na základě faktur vystavených slovenskými pracovníky doměřil žalobci daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s námitkou žalobce o nedostatku kvalitních zedníků na trhu práce, když takové tvrzení označil za nepodložené, přičemž správce daně zjistil, že v období 2005 - 2010 nenahlásil žalobce na místně příslušném úřadu práce žádné volné pracovní místo. Uvedené zjištění žalobce nesporoval, toliko vyjádřil svoje negativní zkušenosti s uchazeči o zaměstnání ve stavebnictví.

Pokud jde o námitku absence vůle slovenských pracovníků uzavřít s žalobcem pracovní smlouvu, pak žalovaný uzavřel, že vůle pracovníků setrvat v takovém vztahu byla projevena konkludentně. Charakter vykonávané činnosti byl dlouhodobý a výhradní pro žalobce, činnost slovenští pracovníci vykonávali podle pokynů a pod dohledem stavbyvedoucích žalobce, byli proškoleni z bezpečnosti práce a požárních předpisů, používali sociální zařízení žalobce a pracovali z materiálu poskytnutého žalobcem. Podle žalovaného se tedy jedná o nepřímé důkazy tvořící logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že: *„vůlí slovenských subdodavatelů bylo chovat se jako zaměstnanci v pracovním poměru, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné.“*

Krajský soud měl na základě shora uvedených důkazů za prokázané, že žalovaný zjistil skutkový stav řádně. Podle krajského soudu byla prokázána dlouhodobost a výlučnost práce pro žalobce podle pokynů jeho zaměstnanců, jednoznačný způsob stanovení smluvní odměny, když v podstatě slovenští pracovníci buď přijali, nebo nepřijali práci za stanovenou cenu žalobcem (i v případě vzniku zaměstnaneckého poměru má uchazeč o zaměstnání smluvní volnost), a byl prokázán rovněž výkon pomocných nebo běžných dělnických prací ve stavebnictví. Krajský soud se s ohledem na ostatní shora uvedené skutkové okolnosti věci ztotožnil s hodnocením těch částí svědeckých výpovědí slovenských pracovníků, kdy k dotazu jednatele žalobce potvrdili, že nehodlali uzavřít s žalobcem pracovní smlouvu, jako účelových tvrzení, když údajné nabídky žalobce k uzavření pracovního poměru nejsou ničím podloženy.

Dále krajský soud posoudil otázku právního hodnocení zjištěného skutkového stavu věci. Na základě analýzy judikatury Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že pro zodpovězení právní otázky, zda se v dané věci jednalo o závislou práci ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“), jsou důležitá tři kritéria. Těmito kritérii jsou: (i) existence vzájemného vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce, (ii) vztah závislosti

pracovníka na tom, pro koho je práce vykonávána - zahrnuje osobní výkon práce, dlouhodobost a výlučnost výkonu práce, podřízení pokynům zaměstnavatele, výkon práce na účet zaměstnavatele, zpravidla na jednom místě a ekonomickou závislost, (iii) nejedná se o specifickou, sezónní či krátkodobou činnost. Krajský soud předeslal, že označení smluvního typu, jímž byl založen vztah mezi žalobcem a slovenskými pracovníky, není pro zmíněné posouzení rozhodné.

Krajský soud uvedl, že existence vzájemného vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem práce (první kritérium) je v projednávaném případě nepochybná. Žalobce nezpochybňoval, že slovenští pracovníci pro něj, tedy k jeho užitku a za úplatu vykonávali stavební práce. Jedná se o tzv. činnost obojetné povahy, kterou je potřeba za současného splnění dalších kritérií hodnotit jako činnost závislou.

Krajský soud dospěl k závěru, že bylo naplněno i druhé kritérium, tedy že uvedený vztah se vyznačuje závislostí pracovníka na žalobci. Z výpovědí stavbyvedoucích, tj. zaměstnanců žalobce, a rovněž z výpovědí slovenských pracovníků vyplynulo, že slovenští pracovníci vykonávali práci osobně a dle pokynů stavbyvedoucích, tito kontrolovali kvalitu práce a to, zda práce bude splněna v termínu, slovenští pracovníci vykonávali práci výhradně pro jednoho příjemce práce, tedy pro žalobce, a to dlouhodobě, opakovaně a na jeho účet, jak bylo prokázáno i obsahem smlouvy o dílo. Je na jedné straně pravdou, že těmto pracovníkům bylo předáváno staveniště se zadáním úkolu stavbyvedoucím, v žádném z případů však nebylo na základě svědeckých výpovědí stavbyvedoucích prokázáno, že by došlo rovněž ke zpětnému předání staveniště po ukončení prací. Takové předání staveniště na začátku práce při absenci zpětného předání proto neprokazuje výkon samostatné výdělečné činnosti na vlastní odpovědnost osoby samostatně výdělečně činné. Na takovém posouzení nemůže změnit nic ani skutečnost, že slovenští pracovníci dle tvrzení žalobce používali k práci vlastního náčiní, když se jednalo dle výpovědí slovenských pracovníků o drobné zednické náčiní. Naproti tomu o vztahu závislosti slovenských pracovníků svědčí ta skutečnost, že slovenští pracovníci pracovali s materiálem žalobce, neprováděli na svůj účet likvidaci odpadu, nebyla jim účtována spotřeba el. energie a vody. Tyto nákladové položky jim dle sdělení žalobce byly odpuštěny (měly se údajně promítnout do výše sjednané smluvní ceny za dílo). Stavbyvedoucí (zaměstnanci žalobce) podle svých výpovědí v žádném z případů nezapisovali do stavebního deníku konkrétní osoby, pouze jejich počet a slovenské pracovníky proškolili z oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Tedy v tomto ohledu se k slovenským pracovníkům žalobce choval obdobně jako zaměstnavatel. Pokud by slovenští pracovníci skutečně vykonávali práci jako osoby samostatně výdělečně činné, lze rozumně předpokládat, že by o vykonané práci vedli evidenci, to však bylo jejich výpověďmi popřeno. Pokud jde o místo výkonu práce, bylo pochopitelně odvislé od místa a typu zakázky, tudíž logicky u stavebních prací nelze trvat na důsledném splnění kritéria jednoho pracoviště žalobce. Naproti tomu je pravdou, že z okolnosti proškolení slovenských pracovníků by nebylo možno dovozovat bez dalšího jejich závislou činnost, o takový případ se však v dané věci nejedná, neboť k této indicii přistoupila ostatní uvedená prokázaná skutková zjištění.

Pokud jde o námitku proti zhodnocení absence odpovědnosti slovenských pracovníků ve vztahu k třetím osobám, je pravdou, že za dodávku jako celek je investorovi

vždy odpovědný dodavatel, není-li výslovně vymíněno jinak, s tím, že jinou otázkou je odpovědnostní vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem. Nicméně tato dílčí korekce krajského soudu ve vztahu k odůvodnění žalovaného (str. 11 žalovaného rozhodnutí) nemá vliv na posouzení skutkových okolností jako okolností naplňujících znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů. Vztah závislosti nemůže dle krajského soudu vyvrátit ani tvrzení žalobce, že slovenští pracovníci neměli zájem o uzavření pracovní smlouvy. Jak již uvedeno shora, krajský soud se ztotožnil s žalovaným, když taková tvrzení zhodnotil jako účelová. Naopak z výpovědí slovenských pracovníků vyplynulo, že ceny stanovil jednatel žalobce, který sepisoval smlouvu o dílo. Pochopitelně jde vždy o smluvní ujednání, je-li sepsána smlouva o dílo, jde však o to, že žádný ze svědků nebyl schopen uvést, jakým způsobem se cena stanovovala, např. zda na základě položkového rozpočtu, v jakém rozsahu byly zahrnuty vícepráce apod. Podle krajského soudu je tak závislost slovenských pracovníků na žalobci zcela evidentní. Pokud jde o ekonomický aspekt závislosti slovenských pracovníků na žalobci, zjevně by pro ně uzavření pracovního poměru bylo výhodnější, neboť žalobce by jako zaměstnavatel musel plnit povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení a dále by potenciálním zaměstnancům musel přiznat nároky zaměstnanců vyplývající ze zákoníku práce.

U posuzování třetího kritéria krajský soud dospěl k závěru, že se nejedná o specifickou, sezónní nebo krátkodobou činnost. Výpověďmi stavbyvedoucích bylo totiž prokázáno, že žalobce dělnické stavební práce ve významném rozsahu (6 slovenských pracovníků a 7 stavebních dělníků zaměstnaných žalobcem) zajišťoval právě prostřednictvím slovenských pracovníků. Z výpovědí slovenských pracovníků přitom vyplynulo, že se jednalo o zcela běžné dělnické práce. Nešlo tedy o případ, kdy by žalobce z důvodu technologické náročnosti či specifičnosti či z důvodu sezónnosti prací zadal vykonání určitého rozsahu prací či zakázky externímu dodavateli. Nelze přitom ani přisvědčit žalobci, že se jednalo o dodávku montážních prací, jak je vyvráceno výpověďmi stavbyvedoucích i slovenských pracovníků. Dle názoru krajského soudu jde naopak zjevně o případ, kdy žalobce podstatnou měrou a dlouhodobě zajišťoval plnění svých zcela běžných činností vyplývajících z předmětu jeho podnikatelské činnosti (provádění staveb, jejich změn a odstraňování).

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný hodnotil zjištěný skutkový stav věci v souladu se zákonem, když jej subsumoval pod právní normu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů.

V poslední řadě se krajský soud zabýval námitkou nevyřízení žalobcovy stížnosti dle § 261 daňového řádu. Žalobce uplatnil žalobní námitku proti nevyřízení stížnosti podané podle § 261 daňového řádu do postupu správce daně, když zpráva o daňové kontrole podle něj neobsahovala hodnocení důkazů zákonným způsobem podle § 8 odst. 1 ve spojení s § 88 odst. 1, § 102 odst. 3 a 4, § 147 odst. 4 daňového řádu, přičemž tvrdil, že nebyla-li tato stížnost vyřízena, nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí správně vypořádal s odvolací námitkou žalobce o neukončení daňové kontroly v důsledku nevyřízení této stížnosti, když se zákonností zhodnocení dokazování zabýval ve svém rozhodnutí a k přípustnosti takové stížnosti směřující ve své podstatě proti hodnocení skutkového stavu správcem daně uvedl zejména, že: *„V případě*

vadnosti nebo nezákonnosti postupu správce daně, která vedla k vydání nezákonného rozhodnutí, je prostředkem nápravy takových postupů správce daně, vylučujícím možnost podání stížnosti, odvolání proti rozhodnutí správce daně podle ust. § 109- 112 daňového řádu, popř. za zákonem stanovených podmínek může být i důvodem pro podání návrhu na obnovu řízení podle ust. § 117 daňového řádu či podání podnětu na přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu." Krajský soud přisvědčil žalovanému v tom ohledu, že žalobce nemůže úspěšně požadovat přezkum postupu správce daně, který dle něj spočívá v nesprávném zhodnocení skutkového stavu. Stížní důvody uplatněné žalobcem nespadají mezi zákonem vymezené důvody stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu a není splněna ani podmínka subsidiarity použití stížnosti vyjádřená v § 261 odst. 1 daňového řádu, neboť k prezentaci odlišného názoru daňového subjektu slouží institut vyjádření ke kontrolním zjištěním podle § 88 odst. 3 daňového řádu, případně odvolání do dodatečného platebního výměru, když závěry pojaté do zprávy o ukončení daňové kontroly jsou součástí odůvodnění dodatečného platebního výměru v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu. Při zaujetí opačného benevolentního výkladu k ustanovení § 261 daňového řádu, by se otvíral nedůvodný prostor pro paralyzování činnosti správce daně opakováním stížností či uplatňováním takových stížností, které ve svém jádru brojí proti skutkovým a právním závěrům správce daně.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu posoudil jako nedůvodnou, a proto ji zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Proti napadenému rozsudku nyní žalobce (dále „stěžovatel") brojí kasační stížností. Stěžovatel nejprve rozporuje závěr krajského soudu o dostatečně zjištěném skutkovém stavu. Podle stěžovatele správce daně svědkům účelově nepokládal žádné otázky směřující k prokázání toho, zda měli či neměli vůli se stěžovatelem uzavřít pracovní smlouvu, neboť správce daně věděl, že pracovníci neměli o pracovní poměr zájem a posléze zneužil textu otázky položené stěžovatelem. Poté stěžovatel cituje text žaloby, ve kterém namítal, že žalovaný a správce daně nevzali v potaz jasné odpovědi svědků, ze kterých vyplývala jejich zdůvodněná vůle nebýt se stěžovatelem v pracovněprávním vztahu. Stěžovatel měl za to, že tato vůle je z jejich odpovědí zřejmá, a proto již další otázky nepokládal. Správce daně měl svědkům pokládat přímé otázky, zda jim možnost pracovněprávního vztahu byla nabídnuta. Tak však správce daně neučinil, neboť věděl, že pravdivé odpovědi svědků by vyvrátily jeho verzi založenou na spekulaci o neexistenci vůle pracovníků nebýt v pracovněprávním vztahu. Správce daně nesplnil svou důkazní povinnost. S tímto žalobním tvrzením se však krajský soud řádně nevypořádal. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný. Vůle svědků nebýt v pracovněprávním vztahu byla přitom zcela jasně projevena i zdůvodněna. Správce daně porušil svoje povinnosti při dokazování a žalovaný tuto vadu nenapravil. Pokud krajský soud zhodnotil tvrzení, že slovenští pracovníci neměli zájem o uzavření pracovní smlouvy, jako účelové, sám předestřel účelové tvrzení, neboť takový závěr je v rozporu s výpověďmi svědků. Správce daně měl svá tvrzení náležitě prokázat.

Krajský soud se opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vychází z již zrušeného ustanovení zákona o zaměstnanosti. V rozhodné době již žádný předpis stěžovateli nestanovil, že musí své běžné úkoly vyplývající z předmětu jeho činnosti zajišťovat prostřednictvím svých zaměstnanců. Krajský soud dále zkresluje naplnění kritérií závislé činnosti. Není pravdou, že slovenští dodavatelé vykonávali práce na účet stěžovatele, ale vykonávali je na svůj účet a svým jménem jako podnikatelé a na vykonané práce vystavovali faktury svým jménem. I práce poddodavatelů řídí stavbyvedoucí, to tudíž není znak závislé činnosti. Při zahájení prací se pracoviště předává z toho důvodu, aby byly určeny rozhodné skutečnosti, místo provádění prací, napojení energií, místo pro odpady apod. Ke zpětnému předání staveniště zpravidla při tak malém objemu provádění prací nedochází, bylo by to nadbytečné, předávají se pouze provedené práce a právě toto předání povedených prací prokazuje výkon samostatné výdělečné činnosti na vlastní odpovědnost osoby samostatně výdělečně činné. Slovenští dodavatelé používali k práci nejenom drobné zednické náčiní, ale i míchačku a další elektrické přístroje. Tvrzení krajského soudu, že se jednalo dle výpovědí slovenských pracovníků o drobné zednické náčiní, není v souladu se skutečností ani s obsahem výpovědí svědků.

Nepřesvědčivé a nepravdivé je i tvrzení krajského soudu o tom, že o vztahu závislosti slovenských pracovníků svědčí ta skutečnost, že tito pracovali s materiálem stěžovatele, neprováděli na svůj účet likvidaci odpadu, nebyla jim účtována spotřeba el. energie a vody a že tyto nákladové položky jim dle sdělení stěžovatele byly odpuštěny. K používání materiálu stěžovatele podal stěžovatel řádné vysvětlení. Stěžovatel se tím totiž vyvaroval toho, že mu budou dodavatelé dodávat dražší materiál, než je schopen obstarat sám. Likvidace odpadu i spotřeba el. energie a vody šla k tíži slovenských dodavatelů, neboť tyto náklady byly promítnuty do smluvených cen. Nic tedy nebylo dodavatelům odpuštěno. Logicky není možné každému jednotlivému dodavateli přidělit vlastní elektroměry a vodoměry a kontejnery na odpad. Náklady zpravidla všem subdodavatelům promítá do smluvených cen hlavní dodavatel. Stěžovatel uzavíral s jednotlivými slovenskými dodavateli smlouvy, ve kterých byl uveden rozsah prací, cena prací, termín provedených prací, dodavatelům byly předány stavební plány s vyznačením smluvených prací, čímž byly smluvené práce dostatečně určeny. Stavbyvedoucí tak nemusel do stavebního deníku zapisovat jména jednotlivých dodavatelů. Stěžovatel má povinnost seznámit všechny dodavatele s bezpečností práce na konkrétních staveništích, není to znak prokazující, že jde o závislou činnost. Krajský soud neuvádí, jakou konkrétní evidenci by si měli slovenští dodavatelé vést, když měli smlouvu, daný rozsah prací a plány, na nichž byly práce vyznačeny. Pokud jde o odpovědnost za vady provedených prací, tak tu nesli jednoznačně slovenští dodavatelé. Dodavatel totiž odpovídá vždy tomu, s kým má uzavřenou smlouvu a nikoli třeba stavebníkovi či investorovi. Jelikož stěžovatel poptával práce, stanovil jejich ceny. Vícepráce se u smluvených prací nevyskytovaly.

Krajský soud ničím nedokládá své tvrzení, že pokud jde o ekonomický aspekt závislosti slovenských pracovníků na stěžovateli, zjevně by pro ně uzavření pracovního poměru bylo výhodnější, neboť stěžovatel by jako zaměstnavatel musel plnit povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení a dále by potenciálním zaměstnancům musel přiznat nároky zaměstnanců vyplývající ze zákoníku práce. To, že se nejedná o specifickou či sezónní nebo krátkodobou činnost není rozhodné, stejně jako to, zda stěžovatel podstatnou měrou a dlouhodobě zajišťoval plnění svých zcela běžných činností vyplývajících z předmětu jeho

podnikatelské činnosti prostřednictvím slovenských dodavatelů, rozhodná je vůle smluvních stran, a ta byla jasně prokázána.

Dále stěžovatel rozporuje stanovisko krajského soudu k námitce nevyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu. Stěžovatel je toho názoru, že stížnost dle tohoto ustanovení slouží např. i k nápravě postupu správce daně při daňové kontrole a že vady postupu správce daně, případně vady zprávy o daňové kontrole či jejího neprojednání, nemohou být odstraněny v odvolacím řízení. Daňový řád stanoví v ustanovení § 88 odst. 1 náležitosti zprávy o daňové kontrole. Jestliže tyto náležitosti zpráva nemá, je to vada postupu správce daně, neboť ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu neumožňuje správci daně postupovat v rozporu s právními předpisy, stejně jako mu nezákonný postup znemožňuje čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práva svobod. Stěžovatel poukazuje na ústavně nekonformní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 20/2014 – 41 (pozn. NSS – správně zřejmě 7 Afs 20/2012 - 41), v němž bylo s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, uvedeno: „*Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.*“ Sedmý senát podle stěžovatele přehlédl, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 bylo vydáno za platnosti staré právní úpravy a že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP“), tento postup umožňoval. Podle § 50 odst. 3 ZSDP totiž v rámci odvolacího řízení mohl odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Kdežto podle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Pod pojem dokazování zajisté nelze zahrnout bez dalšího i projednání zprávy o daňové kontrole. K tomu stěžovatel odkazuje na důvodovou zprávu k daňovému řádu. Porovnáním úpravy pravomocí odvolacího orgánu v odvolacím řízení v obou zmíněných procesních předpisech je nutno dojít k závěru, že podle daňového řádu již správce daně nemá možnost odstraňovat všechny vady řízení před prvostupňovým správcem daně, ale jenom ty, které spočívají v nesprávně nebo nedostatečně provedeném dokazování. Při širším výkladu by bylo lze dojít k závěru, že v některých případech je možné odstranit i vady postupu správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole, ale tyto případy je nutné posuzovat jednotlivě.

Odmítne-li daňový subjekt zprávu o daňové kontrole podepsat důvodně, nemůže nastat ani jedna z variant stanovených daňovým řádem, tedy zpráva o daňové kontrole se nemůže považovat za projednanou, daňová kontrola za ukončenou a zpráva o daňové kontrole nemůže být použita jako důkazní prostředek a případný dodatečný platební výměr tak není odůvodněn. Lze se dohadovat, že správce daně nebyl schopný odůvodnit své pozdější rozhodnutí (dodatečný platební výměr) tak, jak mu to ukládá daňový řád, do uběhnutí prekluzivní lhůty pro doměření daně, proto daňovou kontrolu ukončil nezákonným způsobem a vydal neodůvodněný dodatečný platební výměr těsně před

uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně. Jde o jasné zneužití práva správcem daně. V takovémto případě nelze odstraňovat vady neprojednání zprávy daňové kontrole a neukončení daňové kontroly v odvolacím řízení, ale je třeba odvoláními napadené dodatečné platební výměry zrušit. Nejde také o žádné kontumační vítězství, ale o naplnění práva, když porušení daňového řádu a porušení práv daňového subjektu mělo takovou intenzitu, že je nutné zvažovat zákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů. Úřední osoby se k nezákonnému postupu uchýlily, aby doměřením daňové povinnosti získaly lepší hodnocení své práce nadřízenými.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu. Konstatování stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku postrádá jakékoliv právně relevantní opodstatnění. V daném případě byly podle žalovaného zcela nepochybně naplněny definiční prvky závislé činnosti. Ke znakům závislé činnosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 – 30. Tvrzení stěžovatele týkající se institutu námitky dle § 261 daňového řádu označil žalovaný za nepřezkoumatelné, neboť v něm absentuje jakýkoliv logický argument. Správce daně správně posoudil, že v daném momentě, když stěžovatel vznesl stížnost do protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 239873/14/2809-05402-602498 a tato se týkala „nezákonného obsahu zprávy o daňové kontrole“ (řečeno slovy stěžovatele), byla stížností nepřípustnou. V rámci stížnosti nelze posuzovat postup správce daně související s prováděním dokazování, s hodnocením jednotlivých důkazních prostředků a rovněž nelze nařizovat správci daně prostřednictvím zjednání nápravy, které důkazní prostředky má zohlednit, případně provést. Dokazování vedené prvostupňovým správcem daně je ukončeno jeho rozhodnutím. A jedinou možností, kterou daňový řád nabízí jako možnou obranu proti tomuto rozhodnutí, je využití institutu odvolání. Vlastní způsob dokazování není možno stížností napadat především z toho důvodu, že stížnostní námitky by v následném řízení již nemohly být více uplatněny. A že má tato úvaha oporu v procesním předpisu, pak dokládá dikce § 115 odst. 1 daňového řádu, kde je výslovně stanoveno, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. V posuzovaném případě pak platí, že pokud by toto správce daně, případně jeho instančně nadřízený orgán „provedli“ již prostřednictvím institutu stížnosti, vyloučili by použití zákonem dané možnosti v odvolacím řízení, které je zde institutem s nepoměrně vyšší mírou dopadu na probíhající řízení.

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná pověřený zaměstnanec s požadovaným právním vzděláním. Kasační stížnost je proti napadenému rozsudku

přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost **není důvodná.**

Nejprve se musel Nejvyšší správní soud zabývat tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Tím, zdali napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností, se ostatně Nejvyšší správní soud musí zabývat i ex officio (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že krajský soud nevypořádal jeho žalobní tvrzení, jímž namítal, že žalovaný a správce daně nevzali v potaz jasné odpovědi svědků, ze kterých vyplývala jejich zdůvodněná vůle nebýt se stěžovatelem v pracovněprávním vztahu a že správce daně nesplnil svou důkazní povinnost.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že s tvrzením nesplnění důkazní povinnosti se krajský soud dostatečně vypořádal. Na str. 8 až 10 napadeného rozsudku krajský soud podrobně a pečlivě hodnotil, jak správce daně a žalovaný zjišťovali skutkový stav, přičemž dospěl k závěru, že skutkový stav byl zjištěn řádně, v rozsahu dostačujícím pro právní posouzení toho, zda činnost slovenských pracovníků byla závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bod. 1 zákona o daních. Tím byla dostatečně vypořádána tato žalobní námitka. Pokud jde o tvrzení o zdůvodněné vůli slovenských pracovníků nebýt se stěžovatelem v pracovněprávním vztahu, to krajský soud vypořádal na str. 10 napadeného rozsudku. Krajský soud uvedl, že *„žalovaný zjistil skutkový stav řádně, přičemž jeho závěr o konkludentním projevu slovenských pracovníků chovat se obdobně jako zaměstnanci, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné vykonávající práci na vlastní odpovědnost a vlastní účet, vyplývá z provedeného dokazování, zejména ze svědeckých výpovědí, když byla prokázána dlouhodobost a výlučnost práce pro žalobce podle pokynů jeho zaměstnanců, jednoznačný způsob stanovení smluvní odměny, když v podstatě slovenští pracovníci buď přijali nebo nepřijali práci za stanovenou cenu žalobcem (i v případě vzniku zaměstnaneckého poměru má uchazeč o zaměstnání smluvní volnost), a byl prokázán rovněž výkon pomocných nebo běžných dělnických prací ve stavebnictví. Krajský soud se s ohledem na ostatní shora uvedené skutkové okolnosti věci, ztotožňuje s hodnocením těch částí svědeckých výpovědí slovenských pracovníků, kdy k dotazu jednatele žalobce potvrdili, že nehodlali uzavřít s žalobcem pracovní smlouvu, jako účelových tvrzení, když údajné nabídky žalobce k uzavření pracovního poměru nejsou ničím podloženy.“* Tím bylo jasně a zřetelně vypořádáno stěžovatelovo tvrzení o existenci zdůvodněné vůle slovenských pracovníků nebýt v pracovněprávním poměru. Krajský soud na základě shora uvedených skutečností (dlouhodobost, výlučnost atp.) totiž dospěl k závěru, že zde byla vůle chovat se obdobně jako zaměstnanci projevena konkludentně. Tím prezentoval opačný názor než stěžovatel, přičemž jej i dostatečně zdůvodnil. Stejně tak lze konstatovat, že vypořádáno bylo i tvrzení stěžovatele, že správce daně se měl pracovníků jakožto svědků na jejich vůli přímo zeptat. Krajský soud totiž na základě citovaných skutečností posoudil tvrzení pracovníků, že nehodlali uzavřít se stěžovatelem pracovní smlouvu, jako účelová tvrzení. Z toho lze jednoznačně dovozovat, že krajský soud byl toho názoru, že kladení dalších přímých dotazů by na posouzení věci nic nezměnilo. Pokud tak krajský soud neuvedl výslovně, nelze to považovat za jakékoliv

pochybení. Jak již totiž krajský soud stěžovatele seznámil, podle Ústavního soudu „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný na http://www.usoud.cz/). Přesně takový ucelený argumentační rámec krajský soud postavil. K tomu Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek je přezkoumatelný.

Stěžovatel namítal, že při vymezení pojmu závislá činnost krajský soud aplikoval judikaturu, jež vychází z již zrušeného ustanovení zákona o zaměstnanosti. Podle stěžovatele v rozhodné době již žádný předpis nestanovil, že stěžovatel musí své běžné úkoly vyplývající z předmětu jeho činnosti zajišťovat prostřednictvím svých zaměstnanců.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že to, zda v rozhodné době stěžovatelem uvedené pravidlo platilo či nikoliv, není podstatné. Pokud krajský soud vycházel z judikatury, která pracuje s dřívějším právním stavem vztahujícím se k problematice zaměstnanosti, nedopustil se žádného pochybení. Uvedené ustanovení, jež zakazovalo právnickým nebo fyzickým osobám zajišťovat plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti jinými osobami než svými zaměstnanci, totiž mohlo posloužit i jako podpůrné vodítko pro určení toho, zda lze určitou činnost považovat za činnost závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů. Například v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014 – 39 (veškerá zde uváděná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), ze kterého krajský soud citoval, Nejvyšší správní soud dospěl k tomuto závěru: „*Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti „obojetné“ povahy nespadají 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. V tomto směru lze odkázat na závěry zdejšího soudu v rozsudku ze dne 17. 12. 2003, č. j. 5 A 39/2001 - 41, publ. pod č. 168/2004 Sb. NSS: „Zajišťuje-li osoba provozující cestovní kancelář včetně průvodcovské činnosti tuto průvodcovskou činnost jen osobami vykonávajícími činnost na základě živnostenského oprávnění, porušuje tímto jednáním § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, neboť se jedná o plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti cestovní kanceláře.“ V rozsudku ze dne 11. 11. 2003, č. j. 5 A 176/2000 - 37, pak uvedl: „Úklidové práce jsou v restauračním zařízení běžným úkolem vyplývajícím z předmětu činnosti, neboť souvisejí s poskytovanými službami. Zaměstnavatel je tedy dle ustanovení § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ze znění zákona č. 578/1991 Sb. a zákona č. 167/1999 Sb., povinen zabezpečit je svými zaměstnanci. Prostřednictvím osoby samostatně výdělečně činné by mohl uvedené činnosti zajistit pouze tehdy, pokud by se jednalo o krátkodobé nárazové práce převyšující kapacitní možnosti jeho zaměstnanců, případně pokud by šlo o krátkodobé speciální úklidové úkony vyžadující vyšší odbornost a složité technické vybavení.“ V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 3 Ads 32/2007 – 66, zdejší soud posuzoval případ, ve kterém na pile pracovaly osoby, které nebyly zaměstnanci kontrolovaného zaměstnavatele, ale pracovaly na základě jednotlivě uzavřených smluv o dílo, v nichž bylo předmětem smlouvy provedení prací v dřevařské výrobě. Dospěl k závěru, že šlo o hlavní způsob, kterým je zajišťováno plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti*

kontrolovaného soukromého zaměstnavatele: „(...) práce vykonávané zaměstnanci stěžovatele přímo souvisejí se zajištěním provozu pily a byly prováděny v zařízeních určených pro tyto činnosti na vlastní odpovědnost stěžovatele, který celý provoz organizoval a řídil“. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud využil judikaturních východisek, která se primárně vztahovala k problematice zrušeného ustanovení zákona o zaměstnanosti, resp. již neplatného zákona. Tato východiska pak podpůrně uplatnil i při posuzování charakteru činnosti pro účely zákona o daních z příjmů. Krajský soud proto nikterak nepochybil, pokud pracoval s citovaným rozsudkem. Tato stěžovatelova námitka je tedy nedůvodná.

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud zkresluje naplnění jednotlivých kritérií určujících, zda se v daném případě jednalo o závislou činnost, či nikoliv. Stěžovatel rozporoval jednotlivé závěry krajského soudu týkající se tohoto posouzení. Nejvyšší správní soud se z důvodu přehlednosti a přesvědčivosti rozhodl komplexně posoudit, zdali krajský soud, resp. správní orgány učinily správný závěr o tom, že slovenští pracovníci pro stěžovatele vykonávali závislou činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů. Proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné reagovat na každou jednotlivou kasační námitku zvlášť, a volí cestu uceleného argumentačního rámce (k tomu opět srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný na http://www.usoud.cz/).

Nejprve Nejvyšší správní soud považuje za nutné vymezit, co se rozumí závislou činností ve smyslu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení zní: *„Příjmy 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.“*

Přehledně se k pojmu „závislá činnost“ vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 24. 2. 2015, č. j. 6 Afs 270/2014 – 18, následovně: *„(...) Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se podává, že „pro kvalifikaci příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 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). Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku vztahu mezi nimi. [...] Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném.“ (rozsudek ze dne 31. března 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 5. listopadu 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02, citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná z www.nssoud.cz, Ústavního soudu z nalus.usoud.cz).*

[13] Je zřejmé, že při posuzování, zda danou činnost podřadit pod pojem závislá činnost či nikoliv, je třeba vycházet z materiálního hlediska, není rozhodné, na jakém formálním právním základu je předmětná činnost vykonávána (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, č. 572/2005 Sb. NSS). Vzhledem k tomu a také ke skutečnosti, že povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost není v zákoně o daních z příjmů definována, bylo podstatné stanovit základní kritéria závislé činnosti

ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Některá kritéria shrnul rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 - 30: „Mezi podstatné rysy (znaky) další obdobné ‚závislé činnosti' pak náleží, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Současně z povahy obdobné závislé činnosti plyne, že také musí jít o vztah trvající povahy (tato doba však může být v závislosti na konkrétních okolnostech i poměrně krátká), vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, přičemž výše popsané znaky musí být splněny současně.“ (obdobně též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. ledna 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 - 97). V rozsudku ze dne 24. února 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, č. 572/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud upozornil i na další kritéria: „Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015 – 144, doplnil: *„Základním východiskem pro posouzení rozhodné právní otázky je skutečnost, že činnost lze provozovat v zásadě třemi způsoby: V prvé řadě jsou to činnosti provozované výlučně jako nezávislá činnost, ať již z důvodů zákonné úpravy (exekutor, notář) či z důvodů, spočívajících v povaze vlastní činnosti s ohledem na její rozsah či druh (výrobní činnosti, realitní makléř). Druhým typem činností jsou činnosti obojetné povahy, mezi něž lze zařadit drtivou většinu menších živností (zedník, kadeřnice, instalatér, účetní či svobodná povolání). Do třetího typu činností lze zařadit činnosti ryze závislé (například pokladní v supermarketu). Judikatura správních soudů postupně dospěla k závěru, že činnosti obojetné povahy nespadají z hlediska daňověprávního do kategorie nedovoleného odměňování v režimu osob vykonávajících samostatnou činnost (tzv. „švarcsystém“). Tyto činnosti lze proto pro účely daně z příjmů vykonávat jak v režimu samostatné činnosti (zejména příjmy z podnikání), tak v režimu příjmů ze závislé činnosti, musí ovšem být splněna určitá kritéria.“*

„Mezi tato kritéria patří v prvé řadě to, že se musí jednat o takovou činnost, která naplňuje znaky činnosti obojetné povahy a volba smluvního typu v samostatné činnosti nesmí být činěna pod nátlakem na účastníka smlouvy, musí tedy jít o dobrovolné rozhodnutí subjektu o výběru mezi oběma variantami. Jsou-li důvody výběru samostatné činnosti daňově optimalizační, pak tato skutečnost neznamená, že jde o postup nelegitimní. Zároveň však nesmí jít o předstírání samostatnosti, zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a nesmí jít o zneužití práva.“

Na základě shora uvedených kritérií Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení toho, zdali krajský soud správně posoudil, že správní orgány zjistily řádně skutkový stav, a zdali následně tento skutkový stav správně podřadily pod skutkovou podstatu vyjádřenou v § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů.

Není sporné, že podle shora uvedené kategorizace činností se v projednávaném případě jedná o tzv. činnost obojetné povahy. Činnosti obojetné povahy mohou být vykonávány jak v režimu samostatné činnosti, tak v režimu závislé činnosti. Nesmí se však jednat předstírání samostatnosti, zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a nesmí jít o zneužití práva. V takovém případě musí být činnost obojetné povahy podřazena pod skutkovou podstatu činnosti závislé. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že správní orgány zjistily všechny skutečnosti, na jejichž základě a v jejichž vzájemné provázanosti byl správně učiněn závěr o tom, že slovenští pracovníci pro stěžovatele vykonávali závislou činnost, tedy že se jednalo o zastírání skutečného stavu spočívajícího v závislé činnosti.

Ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti. Stěžovatel se slovenskými pracovníky v letech 2009 a 2010 opakovaně uzavíral smlouvy o dílo. Slovenští pracovníci vykonávali běžné stavební práce, a to dlouhodobě. Slovenští pracovníci vykonávali obdobný druh práce jako zaměstnanci stěžovatele a až na jednu výjimku pracovali na shodných zakázkách jako zaměstnanci stěžovatele, a to z důvodu nedostatku vlastních zaměstnanců. Stěžovatel nesl náklady na materiál, likvidaci odpadu, na spotřebovanou energii a střežení staveniště. Stavbyvedoucí před zahájením prací seznámil pracovníky se staveništěm a úkoly, proškolil je z oblasti bezpečnosti práce, přebíral dílčí úseky dodávek a kontroloval kvalitu práce. Slovenští pracovníci měli vlastní nářadí a pomůcky, na staveniště se dopravovali sami. Slovenští pracovníci provedené práce fakturovali. Cena byla stanovena smluvně. Smlouvy za stěžovatele sjednával jeho jednatel a slovenští pracovníci nebyli schopni určit vzorec pro výpočet této ceny. V letech 2009 a 2010 slovenští pracovníci nevykonali žádné práce pro jiné subjekty. Slovenští pracovníci uvedli, že nechtěli být zaměstnáni, neboť jim nevyhovovala pracovní doba a chtěli být s rodinou.

Nejvyšší správní soud je názoru, že pokud slovenští pracovníci vykonávali práce na základě smluv o dílo, jednalo se o zastřený úkon. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné znovu a podrobně opakovat to, co již bylo správně vyřčeno správními orgány a krajským soudem. Proto jen pro stručnost uvádí, že to, že se jednalo o závislou činnost ve smyslu 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, vyplývá především z řetězce následujících skutečností. Jednalo se o práce dlouhodobé, opakované a ve stavebnictví klasické (tedy nikoliv výlučně sezónní a krátkodobé), jež byly téměř zcela shodně vykonávány i zaměstnanci stěžovatele na stejných zakázkách. Slovenští pracovníci byli přímo vázáni pokyny stavbyvedoucích (zaměstnanců stěžovatele), přičemž ti i kontrolovali jejich činnost a přebírali výsledky této činnosti. Stěžovatel nesl veškeré náklady na materiál a odpad. V rozhodném období slovenští pracovníci vykonávali práce výlučně pro stěžovatele. Slovenští pracovníci byli, stejně jako zaměstnanci stěžovatele, proškoleni z oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. V podstatě lze uzavřít, že postavení slovenských pracovníků se nikterak nelišilo od postavení zaměstnanců stěžovatele. Bez zajímavosti taktéž není, že z výpovědí pracovníků F. Š., D. V. ml. a J. R. vyplynulo, že jako podnikající osoby mají místo podnikání a pobytu na adrese sídla stěžovatele.

Dále je významným kritériem pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů, i vůle osob, které danou činnost pro plátce vykonávají. Bylo tudíž nutné posoudit, zdali skutečnou vůlí slovenských pracovníků nebylo pracovat

pro stěžovatele ve vztahu obdobném závislé činnosti. Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávaném případě existoval konkludentní projev vůle slovenských pracovníků být v pracovněprávním vztahu. To podle krajského soudu vyplynulo z provedeného dokazování, když *„byla prokázána dlouhodobost a výlučnost práce pro žalobce podle pokynů jeho zaměstnanců, jednoznačný způsob stanovení smluvní odměny, když v podstatě slovenští pracovníci buď přijali nebo nepřijali práci za stanovenou cenu žalobcem (i v případě vzniku zaměstnaneckého poměru má uchazeč o zaměstnání smluvní volnost), a byl prokázán rovněž výkon pomocných nebo běžných dělnických prací ve stavebnictví.“* Výslovná tvrzení slovenských pracovníků o tom, že neměli zájem na uzavření pracovněprávního vztahu, krajský soud vyhodnotil jako účelová. S tímto posouzením se nyní Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Nelze přisvědčit námitce, že z výpovědí slovenských pracovníků vyplývá, že ti neměli jakýkoliv zájem na uzavření pracovněprávního vztahu. Pravdivost těchto výpovědi se totiž ve světle ostatních okolností nasvědčujících o závislém charakteru vykonávané práce ukázala jako velice málo pravděpodobná. Ostatně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011 – 208, vyplývá, že věrohodnost svědeckých výpovědí kooperujících osob může být silně ovlivněna jejich případným zájmem na další spolupráci. V tomto rozsudku dále Nejvyšší správní soud uvedl, že *„o vůli osob (poplatníků) setrvávajících ve vztahu obdobném závislé činnosti [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] lze usuzovat nejen z důkazů přímých (jejich svědeckých výpovědí), ale i z důkazů nepřímých, tvoří-li logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.“* Shora uvedené skutečnosti přitom právě tvoří onen ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, z nichž lze dovozovat, že zde existovala konkludentní vůle slovenských pracovníků pracovat ve vztahu obdobném závislé činnosti. Správní orgány i krajský soud podrobně uvedly úvahy, které je vedly k názoru, že uzavřením smluv o dílo byl pouze zastírán určitý úkon, resp. zastírán skutečný stav (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89).

Stěžovatel nyní v kasační stížnosti především rozporuje, že krajský soud zkreslil naplnění některých kritérií, když naplnění vždy konkrétně namítaného kritéria neznamená, že se jedná o závislou činnost. Nejvyšší správní soud připomíná, že kritéria a jejich naplnění je potřeba posuzovat ve vzájemných souvislostech, a to vždy na půdorysu konkrétního případu. Zatímco z naplnění znaků jednoho kritéria ještě nelze usuzovat o tom, že se jedná o závislou činnost (např. podřízení se pokynům stěžovatele), lze tak již usuzovat v návaznosti na naplnění dalších kritérií (k tomu viz shora uvedená kritéria). Jak správní orgány, tak krajský soud si uvědomovaly, že ne každé kritérium je stoprocentně naplněno; posuzovaly však všechna kritéria ve vzájemných souvislostech, když podrobně uvedly řetězec naplněných kritérií, na jehož základě lze učinit jednoznačný závěr o charakteru vykonávané práce. Na tom nic nemohou změnit ani nynější stěžovatelovy námitky, jimiž rozporuje vždy pouze jednotlivá kritéria zvlášť. Lze tak příkladem uvést, že stěžovatelovi lze přisvědčit v tom, že pokud byli slovenští pracovníci vázáni pokyny stavbyvedoucích, nelze pouze z toho usuzovat o tom, že se jedná o závislou činnost. Avšak v kontextu všech dalších shora vymezených kritérií je zřejmé, že se v projednávaném případě o závislou činnost jedná. Stejně tak např. skutečnost, že pracovníci používali vlastní náčiní, nemůže účinně vyvrátit závěr o tom, že se jedná o závislou práci. Takto lze vypořádat všechny námitky směřující do naplnění jednotlivých kritérií, neboť,

jak již bylo uvedeno, řetězec všech skutečností ve vzájemném kontextu je natolik silný a jednoznačně určuje, že se v projednávaném případě jednalo o závislou činnost, že stěžovatelovi se nemohlo podařit tento řetězec svými námitkami zpochybnit.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud a správní orgány správně posoudily, že práce vykonávaná slovenskými pracovníky pro stěžovatele je závislou činností ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Ve své poslední námitce stěžovatel rozporuje stanovisko krajského soudu týkající se institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu. Namítá tedy, i když poněkud nesrozumitelným způsobem, že jeho stížnost dle uvedeného ustanovení nebyla vyřízena. Pokud tedy odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole, učinil tak důvodně, a zpráva o daňové kontrole tedy nemohla být projednána, daňová kontrola ukončena a dodatečný platební výměr vydán.

Ze správního spisu vyplynulo následující. Správce daně stěžovatele seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. K tomuto se stěžovatel přípisem vyjádřil, v němž rozporoval postup správce daně a naplnění znaků závislosti činnosti. Správce daně však nezměnil výsledek kontrolního zjištění, neboť stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, jež by vyvrátily tato zjištění. Následně správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole. Se stěžovatelem byl poté sepsán protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, v rámci kterého stěžovatel s obsahem zprávy nesouhlasil a uvedl konkrétní námitky k jednotlivým skutečnostem uvedeným ve zprávě. Následně stěžovatel odmítl zprávu projednat a podepsat z důvodů, že neobsahovala hodnocení důkazů zákonným způsobem. Dle správce daně vyjádření stěžovatele nemělo v návaznosti na § 88 odst. 3 daňového řádu vliv na výsledek kontrolního zjištění, proto považoval zprávu o daňové kontrole za projednanou. S tímto postupem stěžovatel nesouhlasil a podal proti tomuto postupu stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu. Ve stížnosti uvedl, že vadnou a nezákonnou zprávu o daňové kontrole nelze napravit v odvolacím řízení, neboť případným podepsáním zprávy se považuje daňová kontrola za ukončenou a zpráva tak nemůže být opravena tak, aby měla zákonné náležitosti. Proto byla podle stěžovatele namístě stížnost, neboť daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany proti nezákonnému obsahu zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel požadoval přepracování zprávy tak, aby splňovala zákonné náležitosti. Správce daně nepovažoval odmítnutí podepsání zprávy o daňové kontrole za důvodné a podání stížnosti za přípustné, což sdělil stěžovateli při projednání zprávy o daňové kontrole (podrobněji viz dále). Správce daně měl za to, že vyjádření stěžovatele vycházelo z odlišného hodnocení důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že se dle správce daně jednalo o bezdůvodné odepření podpisu, nastaly dle § 88 odst. 6 daňového řádu účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly. Zpráva o daňové kontrole byla předána stěžovateli. Na základě výsledku kontrolního zjištění vydal správce daně dne 11. 3. 2014 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, proti kterému podal stěžovatel odvolání.

Podle § 261 odst. 1 daňového řádu platí: „*Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.*“ Odstavec 4 téhož ustanovení pak zní: „*Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně*

příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.“

Nejvyšší správní soud musel proto posoudit, zdali stěžovatelova stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu byla vyřízena, poněvadž bez toho by nebylo lze daňovou kontrolu ukončit.

K institutu stížnosti ve vztahu k daňové kontrole se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, následovně: *„Stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu může být podána ze dvou důvodů. Za prvé může jít o nevhodné chování úředních osob správce daně a za druhé o postup správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový řád upravuje velké množství ochranných prostředků, které budou mít před podáním stížnosti přednost; jedná se např. o odvolání, rozklad, námitku, obnovu řízení, přezkum, ochranu před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitku podjatosti, apod. Odvolání je například přípustné proti každému nepravomocnému rozhodnutí správce daně, pokud není výslovně stanoveno, že tomu tak není; je tak zachována dvojinstančnost řízení. Nutno také upozornit, že existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jejž lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu).“*

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že stížnost stěžovatele, kterou vznesl při projednávání zprávy o daňové kontrole, byla vyřízena. Správce daně tuto stížnost vyřídil hned v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole, když stěžovateli odpověděl, že ji považuje za nepřípustnou, neboť jejím prostřednictvím stěžovatel brojí proti způsobu hodnocení důkazů správcem daně, přičemž proti tomu může brojit v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Podle správce daně tak nebyla splněna podmínka subsidiarity stížnosti. To bylo stěžovatelovi ještě jednou vysvětleno i sdělením ze dne 6. 3. 2014. V něm správce daně navíc zdůraznil, že zpráva o daňové kontrole byla projednána bezdůvodným odepřením stěžovatelova podpisu, tj. dne 4. 3. 2014. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Jednoznačnou odpověď na stěžovatelovu námitku poskytuje citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnou situací a dospěl k tomuto závěru: *„Stížností podle § 261 daňového řádu totiž nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány a potažmo také krajský soud správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu. Bylo-li by možné řešit nesouhlas*

s uvedeným „postupem“ v rámci stížnosti a přezkoumávat jej dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nadřízený orgán by tak předjímal rozhodnutí o případném řádném opravném prostředku, a byla by tak popřena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Napadá-li totiž stěžovatel postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje. Kromě toho je předmětná stížnost nepřípustná také proto, že nebyla dodržena podmínka subsidiarity využití tohoto ochranného prostředku. Daňový subjekt totiž disponuje jinými prostředky, kterými se může domoci změny hodnocení důkazů, resp. skutkového stavu, a to prostředky podle § 88 odst. 3 daňového řádu, tj. návrhy a vyjádřeními ke kontrolním zjištěním před ukončením daňové kontroly. Po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečného platebního výměru lze proti tomuto rozhodnutí navíc podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze brojit jak proti postupu správce daně při hodnocení důkazů, tak proti dostatečnosti skutkových a právních závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu [d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, (...). Jak již bylo shora vysvětleno, subsidiarita využití institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu neznamená, že jiný prostředek ochrany se nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným opravným prostředkem v budoucnu.“ Tato stěžovatelova námitka je tedy nedůvodná. Lze uzavřít, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, a daňová kontrola tak ukončena.

Poněvadž tedy Nejvyšší správní soud shledal, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, stala se bezpředmětnou stěžovatelem nastolená otázka, zda odvolací orgán nadále (po změně právní úpravy) disponuje oprávněním v odvolacím řízení napravovat vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole. Zodpovězení na tuto otázku totiž nemohlo jakkoli ovlivnit posouzení zákonnosti napadeného rozsudku. Protože tato námitka vybočuje z předmětu řízení o podané kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se jí nezabýval.

Nejvyšší správní soud se taktéž nezabýval tvrzením stěžovatele, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41, jsou ústavně nekonformní. S tímto rozsudkem krajský soud nikterak nepracoval a tato námitka jde tedy zcela nad rámec předmětu řízení o kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, žalobce (stěžovatel) nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 26. května 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu