

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **E. Ž.**, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 9. 2013, čj. 21212/13/5000-14101-701692, čj. 21213/13/5000-14101-701962, a čj. 21214/13/5000-14101-701962, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 2. 2016, čj. 22 Af 96/2013-60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížnosti napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 9. 2013, čj. 21212/13/5000-14101-701692, čj. 21213/13/5000-14101-701962 a čj. 21214/13/5000-14101-701962. Žalovaný napadenými rozhodnutími částečně vyhověl odvoláním stěžovatelky a zčásti potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem v Šumperku za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010.

[2] Správní orgán prvního stupně došel při daňové kontrole k závěru, že příjmy pánů M. Ž., J. L. a K. R., kteří byli v hospodářském vztahu se žalobkyní, jsou příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V návaznosti na tento závěr správní orgán prvního stupně vydal pro jednotlivá zdaňovací období dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob. Stěžovatelka všechny tři dodatečné výměry napadla odvoláním, kterému bylo částečně vyhověno, neboť žalovaný došel k závěru, že vztah mezi stěžovatelkou a M. Ž. nelze posuzovat jako vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu. M. Ž. a stěžovatelka jsou manželé, což s ohledem na § 318 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, znamená, že mezi nimi nemůže být vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu.

[3] Krajský soud v Ostravě zamítl žalobu stěžovatelky jako nedůvodnou. Soud dospěl k názoru, že poměr mezi žalobkyní a jejími pracovníky (J. L. a K. R.) je zjevně závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka plnila prostřednictvím svých pracovníků své smluvní závazky vůči masokombinátům, jejichž výrobky rozvážela v určených regionech. Mezi stěžovatelkou a jejími pracovníky se jednalo o poměr úplatný, dlouhodobý a ekonomicky vzájemný. Pracovníci k výkonu činnosti využívali vozidla stěžovatelky, která jim stěžovatelka bezplatně poskytla, a řídili se jejími pokyny. Činnosti nad rámec rozvozu zboží (distribuce propagačních letáků a získávání nových odběratelů) byly vůči hlavní činnosti podružné. Tomu odpovídá i skutečnost, že doplňková činnost neměla žádný vliv na výši odměny pracovníků. Skutečnost, že poměr mezi stěžovatelkou a jejími pracovníky nesplňoval některá ustanovení zákoníku práce, není podstatný, neboť při splnění určitých podmínek může být závislou činností ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů např. i živnostenské podnikání.

II. Shrnutí kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[4] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Z obsahu kasační stížnosti je patrné, že stěžovatelka namítá i kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[5] Pracovníci stěžovatelky byli živnostníky, kteří pro stěžovatelku na základě obchodního vztahu rozvíjeli a upevňovali obchodní síť odběratelů masných výrobků. Při této činnosti používali své obchodní dovednosti, vědomosti, znalosti regionu, vyjednávací schopnosti a osobní kontakty. S odběrateli sestavovali objednávky, propagovali výrobky masokombinátů, vyjednávali pro odběratele ceny a slevy a řešili případné reklamace. Většinu svého času pracovníci stěžovatelky věnovali práci se zákazníkem dle svého uvážení. Komplexní obchodní činnost zahrnovala i rozvoz masných výrobků, který ale nebyl hlavní činností pracovníků. Materiální kritéria závislé činnosti byla formulována v rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70, a následně je převzalo do svého pokynu ze dne 10. 8. 2005, č. D-285, čj. 53/79 983/2005-532, i Ministerstvo financí. Správní orgány ani krajský soud nepřihlédly ke všem znakům závislé činnosti plynoucím z judikatury NSS i pokynu Ministerstva financí a situaci nesprávně posoudily jako závislou činnost podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[6] Rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné, neboť neodůvodněně rozlišuje mezi činností M. Ž. a J. L. a K. R., ačkoliv obsah jejich činnosti byl zcela totožný.

pokračování

Žalovaný navíc vycházel ze znění zákoníku práce v době kontroly, tedy ve znění zákona č. 365/2011 Sb. Předcházející úprava, kterou měl žalovaný aplikovat, byla pro stěžovatelku výhodnější, čímž krajský soud porušil zásadu zákonnosti.

[7] Při posouzení vztahu mezi stěžovatelkou a jejími pracovníky vycházel krajský soud z materiálních kritérií stanovených v rozsudku NSS ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008-97. Krajský soud si neodůvodněně vybral pouze některá kritéria a ostatní nezval vůbec v potaz. Avšak právě kritéria, která krajský soud opomněl, nejsou ve vztahu stěžovatelky s jejími pracovníky naplněna, což svědčí pro právní názor stěžovatelky. Zároveň krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2013, čj. 5 Afs 6/2012-30, který ovšem na věc stěžovatelky nedopadá, neboť v daném rozsudku byly posuzovány nahodilé příjmy prováděné nepodnikateli bez živnostenského oprávnění. Situace pracovníků stěžovatelky je opačná.

[8] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i z dalších důvodů. Skutková zjištění, ze kterých krajský soud vychází na straně 4 rozsudku, jsou v přímém rozporu s protokoly o výslechu svědků. Krajský soud zaměnil názor správce daně s tvrzením stěžovatelky, což také způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[9] Stěžovatelka dále odkázala na závěry rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015-114, ze kterého obšírně citovala. S ohledem na závěry citovaného rozsudku je činnost pracovníků stěžovatelky nutné považovat za typ činnosti, kterou lze provozovat jako činnost závislou i jako činnost samostatnou. Za takové situace nelze činnost pracovníků stěžovatelky považovat za činnost spadající do kategorie nedovoleného odměňování, jak to nesprávně učinil žalovaný a krajský soud.

[10] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil a navrhl, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Napadený rozsudek je přezkoumatelný a obsahuje srozumitelné a dostatečné odůvodnění. Stěžovatelka některými ze svých námitek napadá nikoliv rozsudek krajského soudu, ale rozhodnutí žalované, čímž nepřípustně rozšiřuje žalobní body. Rozlišení povahy příjmů M. Ž.a J. L. a K. R. žalovaný řádně odůvodnil již v rozhodnutí o odvolání, a to s odkazem na § 318 zákoníku práce. Z judikatury NSS vycházející pokyn Ministerstva financí č. D-285 definuje závislou práci velmi široce pomocí demonstrativního výčtu nejčastějších znaků, aby se zabránilo přílišnému formalismu, který by hrozil při mechanické aplikaci malého počtu postačujících znaků. Není proto nutné vždy nezbytně naplnit všechny znaky uvedené v pokynu.

[11] Krajský soud se při svém rozhodování řídil daňovými předpisy a zákoník práce ve svém rozhodnutí vůbec neuvádí. Námitka stěžovatelky ohledně aplikace nesprávného znění zákoníku práce je proto irelevantní. Stěžovatelkou zmiňovaná novela zákoníku práce navíc žádnou zásadní změnu v pojmu závislá práce nepřinesla. Stěžovatelkou v žalobě zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008-97, interpretoval krajský soud v souladu se zákonem a správně upozornil na nutnost rozlišení znaků esenciálních a indikativních. Soud zohlednil všechny okolnosti případu a správně subsumoval vztah stěžovatelky a jejích pracovníků pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Při posouzení vztahu obdobného vztahu pracovněprávnímu vycházel krajský soud ze

spisového materiálu a skutkových zjištění v něm obsažených. Stěžovatelkou napadené pasáže nejsou ze strany krajského soudu citací, ale pouhým konstatováním skutkových zjištění krajského soudu, která vyplynula z hodnocení důkazů. Ve stěžovatelkou citovaném rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015-114, posuzoval NSS okolnosti krajně odlišné od činnosti provozované pracovníky stěžovatelky. Činnost operátorek posuzovaná v citovaném rozsudku byla prováděna v individuálně sjednaných hodinách, které navrhovaly operátorky, služby byly poskytovány vícero společnostem, činnost operátorek nebyla dostatečně regulována právním řádem apod. Souhrn těchto okolností vytvářel tak silné pochybnosti o existenci závislého vztahu, že nebylo možné činnost podřadit pod § 6 zákona o daních z příjmů.

[12] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného shrnula své předchozí argumenty, odmítla, že by rozšiřovala své žalobní body, a setrvala na svém kasačním návrhu. Žalovaný podřazuje stejnou činnost pod různá ustanovení zákona o daních z příjmů, čímž se dopouští porušení čl. 37 odst. 2 LZPS. Žalovaný porušuje i zásadu právní jistoty, neboť nerespektuje pokyn Ministerstva financí č. D-285, který měl za cíl sjednotit správní praxi při aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se stejně jako žalovaný nezabýval jednotlivostmi konkrétního případu stěžovatelky. Skutkový děj nebyl tedy dostatečně prokázán, neboť krajský soud zhodnotil pouze důkazy svědčící v neprospěch stěžovatelky a neodůvodněně vypustil důkazy svědčící v její prospěch.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s.

[14] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila. Nejprve se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

[15] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že se krajský soud nezabýval všemi jejími jednotlivými argumenty. To však není nezbytné, pokud je z rozhodnutí zřejmé, jak byly posouzeny. Z konstantní judikatury NSS plyne, že krajský soud není povinen se zabývat každou dílčí žalobní námitkou, pokud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50 a ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43). Takový postup není porušením práva na spravedlivý proces a nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Odůvodnění napadeného rozsudku tvoří koherentní celek, ze kterého je zřejmé, z jakých důvodů krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky a proč podřadil vztah stěžovatelky a jejích pracovníků pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163 a ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30).

[16] Vzhledem k přezkoumatelnosti napadeného rozsudku se NSS dále zabýval zbylými kasačními námitkami stěžovatelky.

pokračování

[17] Stěžejní kasační námitkou je nesprávné právní posouzení hospodářského vztahu mezi stěžovatelkou a jejími pracovníky. Správce daně i krajský soud označili činnost, kterou pro stěžovatelku vykonávali J. L. a K. R., za závislou činnost podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, který ve znění rozhodném pro projednávanou věc stanovil, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy 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.

[18] NSS se výkladem citovaného ustanovení opakovaně zabýval. Již v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55, NSS uvedl, že pro posouzení, zda určitá činnost „*nese znaky závislé činnosti, není rozhodné to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. (...) 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)*“. Na tyto závěry pak NSS navázal např. v rozsudku ze dne 14. 12. 2006, čj. 7 Afs 143/2005-67, kde uvedl, „*(z)atímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, tj. zda uzavřou např. smlouvu o dílo, smlouvu o obstarání věci, smlouvu mandátní, smlouvu o pracovní činnosti, smlouvu o provedení práce, apod., ale veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.*“ Při posuzování činnosti vykonávané pracovníky stěžovatelky je proto nutné posuzovat nikoliv pouze to, jakou smlouvou si stěžovatelka a její pracovníci upravili vykonávanou činnost, ale především zda tato činnost naplňovala znaky pojmu „závislá činnost“.

[19] Materiální kritéria, jež musí být splněna, aby určitá činnost byla považována za závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů, stanovil NSS ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70, č. 572/2005 Sb. NSS: „*Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. 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, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele.*“ Materiální znaky, které jsou vodítkem pro posouzení určité činnosti, byly v judikatuře NSS dále rozvíjeny. V rozsudku ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008-97, NSS vyzdvihnul, které znaky jsou pro posouzení závislé činnosti rozhodující: „*(D)ůležitým znakem je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění. Důležitým znakem je také to, že ten, kdo poskytuje určitou pracovní činnost, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. V neposlední řadě je důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru také to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný. Uvedené znaky musí být u poměru obdobného výše*

uvedeným poměrům splněny současně. Absentuje-li v podstatné míře jen jediný z nich, nemůže se o jeho obdobě s poměrem pracovněprávním, služebním a členským jednat.“ Výše zvýrazněné znaky jsou těmi, které budou u závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů dány v zásadě vždy, z čehož správně vycházel i krajský soud. Kritéria, která uvádí stěžovatelka jako další nutné znaky pro naplnění definice závislé činnosti, jsou pouze znaky nahodilé a doprovodné; z výše citovaného rozsudku ani judikatury NSS neplyne, že by musely být naplněny vždy.

[20] Vedle materiálních kritérií uvedených výše rozlišila judikatura NSS pro účely posouzení závislosti činnosti tři typy činností s ohledem na jejich samostatnost. „*V prvním případě se jedná o činnosti provozovatelné výlučně jako nezávislá činnost, ať již kvůli zákonné úpravě (např. soudní exekutor, notář) či z povahy věci (s ohledem na rozsah, druh činnosti, např. komplexní výrobní činnosti, určité typy obchodní činnosti, velká realitní kancelář aj.). Ve druhém případě jde o činnosti „obojetné“ povahy (drtivá většina menších živnostníků jako zedník, instalatér; svobodná povolání, asistenční činnosti; nejrůznější služby jako účetní, kadeřník atd.), ve třetím pak o činnosti ryze závislé (např. pokladní supermarketu).*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, čj. 6 Afs 85/2014-39). U činností obojetné povahy je vždy nutné pro účely zákona o daních z příjmů podrobně zkoumat obsah činnosti, zatímco u činností ryze závislých půjde v případě jejich „samostatného“ provozování prostřednictvím např. živnostníků o obcházení zákona. Z judikatury NSS pak dále plyne, že „*(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*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, čj. 6 Afs 85/2014 39 a tam citované rozsudky NSS ze dne 17. 12. 2003, čj. 5 A 39/2001-41, 168/2004 Sb. NSS, ze dne 11. 11. 2003, čj. 5 A 176/2000-37, a ze dne 14. 11. 2007, čj. 3 Ads 32/2007-66). Výše uvedené judikatorní závěry lze shrnout tak, že kromě materiálních znaků závislé činnosti je při posouzení, zda činnost prováděná pro určitý subjekt (příjemce prací) spadá pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, důležité i to, zda je posuzovaná činnost hlavní činností příjemce prací nebo jeho činností vedlejší (doplňkovou).

[21] Krajský soud správně vyšel z materiálních znaků závislé činnosti, jak je definovala judikatura NSS a s jeho posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Vztah mezi stěžovatelkou a J. L. a K. R. byl bezpochyby úplatný, ekonomicky vzájemný a dlouhodobý. Ze správního spisu zároveň vyplynulo, že jak J. L., tak K. R. vykonávali danou činnost v rozhodném období pouze pro stěžovatelku. Sporné tak mezi účastníky řízení bylo především to, zda se jednalo o činnost skutečně závislou, nebo zda J. L. a K. R. jednali při své činnosti natolik samostatně, že jejich činnost není podřaditelná pod § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, zda se jednalo primárně o řidiče rozvážející zboží pro masokombináty, jak věc posoudil správce daně a krajský soud, nebo zda u nich převažovala činnost obchodního zástupce, jak tvrdí stěžovatelka.

[22] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka měla s třemi masokombináty uzavřené smlouvy, jejichž obsah byl podobný a ve kterých se stěžovatelka zavázala za úplatu zajistit rozvoz zboží těchto masokombinátů koncovým odběratelům podle harmonogramu sestaveného masokombináty. Rozvoz zboží byl hlavní činností stěžovatelky s tím, že ostatní činnosti byly pouze doplňkového charakteru a vycházely z činnosti hlavní (zpětný svoz vratných obalů od zboží masokombinátů, výběr a předání finanční hotovosti z plateb

koncových odběratelů za objednávky zboží apod.). Stěžovatelka celou hlavní činnost a většinu činností doplňkových vykonávala prostřednictvím svých pracovníků, mj. J. L. a K. R.. S nimi měla uzavřenou smlouvu o provedení služeb, ve které se zavázali pro stěžovatelku zajišťovat rozvoz zboží masokombinátů, vyřizovat reklamace, předávat odběratelům propagační letáky, udržovat svěřené dopravní prostředky v čistotě a provádět jejich pravidelnou údržbu. Pracovníci zároveň převzali odpovědnost za svěřené finanční prostředky. Odměna pracovníků byla stanovena v případě K. R. pevnou částkou za odpracovaný den a v případě J. L. pevnou částkou za měsíc. Stěžovatelka pracovníkům poskytla speciální mrazící vozidla a každý den jim předávala dokumenty ke zboží, které bylo třeba rozvézt. Propagační materiály si pracovníci přebírali přímo od pracovníků masokombinátů, kteří navezli zboží do skladu stěžovatelky, odkud je pracovníci stěžovatelky rozváželi do jednotlivých provozoven.

[23] Na ústním jednání konaném dne 26. 7. 2011 stěžovatelka uvedla, že svým pracovníkům určovala, do jakých oblastí budou jezdit, a pracovníky kontrolovala. Vozidla, která její pracovníci používali, měla ve vlastnictví ona, nesla všechny výdaje s provozováním těchto vozidel související a pracovníci jí za používání vozidla nic neplatili. Na otázku, proč rozvážení zboží nezajišťuje prostřednictvím zaměstnanců, stěžovatelka uvedla, že pro zaměstnance nemá práci na celý týden. Na následných ústních jednáních stěžovatelka snižovala význam rozvážecí činnosti J. L. a K. R. a zdůrazňovala jejich činnost coby „dealerů“, tedy osob, které pro stěžovatelku udržují dobré vztahy s koncovými odběrateli a případně získávají odběratele nové prostřednictvím slev a výhodných akcí. Z výslechu J. L. konaného dne 7. 11. 2011 vyplynulo, že ujel denně se zbožím 150 až 300 km a rozvezl zboží do přibližně 10 obchodů. V obchodě strávil od 5 minut do půl hodiny podle velikosti provozovny a množství objednaného zboží. Propagační materiály zavezl bez dodání zboží do 2 až 3 provozoven denně a v každé strávil do 5 minut času, neboť pouze předal propagační letáky a kontakt na příslušný masokombinát. Z výslechu K. R. konaného dne 8. 11. 2011 vyplynulo, že se zbožím najel mezi 200 až 260 km a v provozovnách, kam rozvážel zboží, strávil průměrně 15 minut. Denně zavezl propagační materiály přibližně do 2 až 6 provozoven na trase, kterou projížděl. V těchto provozovnách strávil od 5 do 15 minut. Oba pracovníci shodně vypověděli, že měli za svou práci sjednanou fixní odměnu a do jejich odměny se získání nových odběratelů nijak nepromítlo.

[24] Z výše uvedeného plyne, že hlavní činnost J. L. a K. R. spočívala v rozvážení zboží do jednotlivých provozoven. Pracovníci k této činnosti používali vozidla stěžovatelky, za což jí nic neplatili, a na jejich údržbě se nepodíleli nad rámec běžného úklidu vozidla po jeho použití. V době, kdy pracovali pro stěžovatelku, nevykonávali pracovníci obdobnou činnost pro nikoho dalšího. Při rozvozu zboží byli pracovníci vázáni dokumentací předanou stěžovatelkou a objednávkami jednotlivých provozoven. Za takové situace nelze v žádném případě hovořit o samostatnosti pracovníků. Skutečnost, že si pracovníci sami volili konkrétní cestu s ohledem na objednávky zboží a rozmístění zavážených prodejen, není podstatná. Snaha najít nejkratší možnou cestu s ohledem na požadavky časů dodávek do jednotlivých provozoven je výrazem snahy o běžnou efektivitu provozované činnosti, která nevypovídá nic o závislosti činnosti pracovníků stěžovatelky. Činnost spočívající v propagaci zboží, ať už v provozovnách, kam zboží

zaváželi, nebo v nových provozovnách, byla ve srovnání s hlavní činností minimální. Za zcela zásadní v tomto ohledu NSS považuje, v souladu s krajským soudem, skutečnost, že pracovníci byli odměňováni fixní částkou bez ohledu na počet nově získaných odběratelů nebo změnu v množství objednaného zboží. Činnost J. L. a K. R., kteří pro stěžovatelku pracovali jako řidiči, nelze proto považovat za „obojetnou" činnost ve smyslu judikatury NSS (viz odst. [20] tohoto rozsudku), ale za činnost ryze závislou. Z těchto důvodů se NSS ztotožnil s posouzením krajského soudu, že činnost vykonávanou J. L. a K. R. je třeba jako činnost závislou podřadit pod příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[25] NSS neshledal důvodnými ani další námitky stěžovatelky. K námitce vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného s ohledem na nedůvodné rozlišení povahy činnosti M. Ž. a činnosti K. R. a J. L. NSS upozorňuje, že tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla. Kasační námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Pokud jde o námitku rozporu postupu žalovaného s pokynem Ministerstva financí č. D-285 (dostupný online např. zde http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2005), považuje ji NSS za přípustnou, neboť se jedná o rozvedení žalobní argumentace stěžovatelky týkající se nesprávného právního posouzení žalovaným a krajským soudem. Nicméně ani tato žalobní námitka není důvodná, neboť jak plyne ze samotného textu metodického pokynu, jsou v něm uvedené znaky pouze demonstrativní povahy. Pokyn proto nelze vykládat jako formálně závazný seznam nutných podmínek, ale spíše jako obecnou typizaci nejčastějších případů závislé činnosti. Činnost J. L. a K. R. splňuje esenciální znaky závislé činnosti a i z dalších okolností je zřejmé, že se jednalo o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[26] Stěžovatelka namítla, že některá kritéria, podle kterých závislou činnost NSS hodnotil v rozsudku čj. 7 Afs 72/2008-97 ze dne 15. 1. 2009, krajský soud opomněl, přestože by jejich vyhodnocení svědčilo v její prospěch. NSS k takto formulované námitce uvádí, že pokud krajský soud prokázal v činnosti K. R. a J. L. pro stěžovatelku splnění několika zásadních znaků závislé činnosti, pak tento závěr nemůže být zpochybněn tím, že některé znaky jejich činnosti neodpovídaly jednoznačně závislé činnosti. To ostatně krajský soud ve svém odůvodnění uvedl. Předmětem sporu nebylo to, že určitá část činnosti J. L. a K. R. má znaky samostatné činnosti. Krajský soud i NSS však dospěly k závěru, že podíl těchto činností je marginální oproti hlavní, která splňuje znaky závislé činnosti.

[27] Důvodná není ani námitka, že žalovaný a následně krajský soud nezohlednil novelu zákoníku práce provedenou zákonem č. 365/2011 Sb., který mj. rozdělil definici závislé práce na dva odstavce tak, aby bylo patrné, co je definicí závislé práce a co jsou podmínky, za kterých musí být vykonávána. Předně je nutno zdůraznit, že stěžovatelka nijak konkrétně neuvádí, v čem považuje předchozí definici za příznivější pro svoji situaci, a tuto kasační námitku vznáší pouze v obecné rovině. Za takové situace se NSS uplatněnou námitkou zabýval taktéž pouze v obecné rovině. Jak plyne z důvodové zprávy novely i z rozsudku citovaného stěžovatelkou v kasační stížnosti, bylo účelem novely pouze zpřesnění dosavadního textu právního předpisu a jasné rozlišení definice závislé práce a podmínek, za kterých je vykonávána. Uvedené zpřesnění nemohlo mít na posouzení situace stěžovatelky žádný vliv, a to již proto, že je nutno rozlišovat závislou práci ve

smyslu zákoníku práce a závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55).

[28] Stěžovatelce lze dát za pravdu, že krajský soud nesprávně směšuje vysvětlení správce daně obsažené v protokolu ze dne 7. 9. 2011, čj. 147139/11/398931800723, s výpovědí stěžovatelky. Tato nepřesnost ovšem nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku. Vysvětlení obsažené v protokolu ze dne 7. 9. 2011 totiž doslovně vychází z výslechu stěžovatelky provedeného dne 26. 7. 2011 (protokol čj. 117228/11/398931800723). Krajský soud tedy pouze nesprávně uvedl datum, ve kterém stěžovatelka vypověděla dané skutečnosti, což nic nemění na jejich pravdivosti a skutečnosti, že je stěžovatelka správci daně sdělila. Skutkové okolnosti, ze kterých krajský soud v napadeném rozsudku vycházel při posouzení činnosti J. L. a K. R., mají oporu ve správním spise, a námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nepřiléhavě aplikoval závěry rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2013, čj. 5 Afs 6/2012-30. Krajský soud však citovaný rozsudek zmiňuje ve zcela jiném kontextu, než uvádí stěžovatelka. Citovaný rozsudek je zmíněn okrajově na podporu obecné argumentace, podle které není rozhodné, že vůle všech stran (stěžovatelky a jejích pracovníků) směřovala k vytvoření obchodněprávního vztahu, neboť i takové vztahy mohou být z daňového hlediska závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Odkaz na daný rozsudek je v tomto kontextu zcela korektní a srozumitelný.

[30] NSS uzavírá, že krajský soud při posouzení činnosti J. L. a K. R. vycházel ze skutkového stavu, který má oporu ve správním spise. Srozumitelně, logicky a přezkoumatelně vysvětlil důvody, které ho vedly k posouzení činnosti pracovníků stěžovatelky jako činnosti závislé a NSS se s tímto posouzením zcela ztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Námitky stěžovatelky nebyly důvodné, Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[32] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 26. října 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu