

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **J. Š.,** zastoupený JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č. j. 25098/14/5000-14101-707161 a č. j. 25099/14/5000-14101-707161, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014 – 86,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014 – 86, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2014, č. j. 25098/14/5000-14101-707161 a č. j. 25099/14/5000-14101-707161, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 31 570 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Jaroslava Hostinského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce, podnikatel ve stavebnictví, opakovaně uzavíral se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a. s. (dále jen „Pátá stavební“) rámcové smlouvy o dílo na dobu určitou v

délce jednoho roku. Předmětem smluv byly různé stavební práce jako zateplení budov, malování, pokládka dlažby, obklady a další. Žalobce neměl žádné zaměstnance, stavební činnost vykonával prostřednictvím fyzických osob (zedníků, pomocných dělníků) podnikajících na základě živnostenského oprávnění (dále jen „dodavatelé“), se kterými uzavíral ústní formou smlouvy o dílo.

[2] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Novém Jičíně (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 2. 2014, č. j. 559304/14/3215-24801-803508 a č. j. 563268/14/3215-24801-803508, byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1 095 450 Kč a období roku 2010 ve výši 1 284 540 Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutí (dále jen „napadená rozhodnutí“) zamítl.

[3] Proti napadeným rozhodnutím podal žaloby, které Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) spojil ke společnému projednání a v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) je zamítnul. V odůvodnění krajský soud uvedl, že spornou otázkou bylo posouzení činnosti dodavatelů ve prospěch žalobce, zda se jednalo o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu se krajský soud zabýval materiálním pojetím posuzovaných vztahů. Po obsáhlém shrnutí provedených výslechů konstatoval, že příjmy dodavatelů se shodovaly s výdaji žalobce, tudíž museli vykonávat činnost pouze pro něj, a to dlouhodobě po celý rok. Žalobce organizoval a řídil veškerou činnost na staveništích (případně byl zastoupen pověřenými osobami), přičemž průběh prací také sám kontroloval. Rovněž osobně odpovídal společnosti Pátá stavební za případné škody, stanovoval způsob i výši odměny a zajišťoval většinu pracovních pomůcek. Krajský soud proto dospěl k závěru, že veškeré znaky závislé činnosti byly u dodavatelů naplněny. Žalobce pouze organizoval výkon jejich práce tak, aby se vyhnul dopadům příslušných ustanovení pracovního práva chránících zaměstnance před plnou odpovědností za škody způsobené z nedbalosti a před neodůvodněným okamžitým zrušením pracovního poměru.

[4] K otázce smluvní svobody krajský soud uvedl, že je na daňových subjektech, jaký smluvní typ pro úpravu vztahu zvolí. Při zachování svobodné vůle smluvních stran jim nelze podsouvat záměr uzavřít pracovní smlouvu, pokud při hodnocení skutečného obsahu smluvního ujednání není pochybnost o svobodně projevené vůli stran. Nesmí však jít o zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva. Krajský soud na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalobce smlouvami o dílo zastíral jiný právní vztah.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení krajským soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[6] Stěžovatel v obsáhlé kasační stížnosti namítá, že orgány finanční správy nesprávně posoudily skutkový stav a předložené důkazy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí bagatelizoval vliv judikatury správních soudů, ze které stěžovatel při úpravě smluvních vztahů vycházel. Správce daně pak měl při výsleších pokládat návodné otázky směřující k prokázání závislé činnosti. Orgány finanční správy také nesprávně přiřkly postavení svědka panu K. (zaměstnanec společnosti Pátá stavební), ačkoliv nemohl mít vědomost o úpravě vztahů mezi stěžovatelem a dodavateli.

[7] Při hodnocení povahy právních vztahů vychází stěžovatel zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 173/2005 a namítá, že závislost mezi subjekty je nutno vždy posuzovat komplexně a ve světle všech zjištěných skutečností, nikoliv pouze selektivně hodnotit některé prvky. Žalovaný se nezabýval naplněním znaků pracovněprávního poměru s odůvodněním, že posuzoval pouze poměr obdobný. Hodnocení orgánů finanční správy nebylo jednotné, neboť činnost téhož dodavatele (D. G.) představovala v jednom roce činnost závislou a v druhém roce nikoliv, ačkoliv ta samá osoba poskytovala po dva roky stejnou službu. Rovněž úvahy správce daně nebyly konzistentní, neboť ve zprávě o daňové kontrole na jedné straně připouští, že vůlí účastníků bylo uzavřít obchodněprávní vztah, avšak na jiném místě tuto vůli zpochybňuje.

[8] Stěžovatel dále upozorňuje na délku trvání posuzovaných vztahů, kterou měly orgány finanční správy považovat za rozhodující, a uvádí, že dlouhodobá spolupráce subjektů se může objevit i v obchodněprávních vztazích, proto nemůže být rozhodujícím kritériem pro posouzení činnosti jako závislé. Nelze dovozovat, že hraničním okamžikem je délka šesti měsíců (po jejímž uplynutí se již jedná o závislou činnost), jak to činí žalovaný. Posuzovanou stavební činnost stěžovatel rovněž nepovažuje za vztah trvající povahy, neboť se s dodavateli vždy domlouval na jednotlivých zakázkách a ti je mohli odmítnout. Možnost odmítnutí zakázky orgány finanční správy nesprávně zpochybnily tím, že dodavatelé vykonávali práci převážně nebo pouze pro stěžovatele, proto na něm byli finančně závislí a nemohli si tedy dovolit zakázky odmítat. Pro svá tvrzení však nemají žádný důkaz, pouze se snaží zpochybnit některé svědecké výpovědi. Také skutečnost, že někteří dodavatelé poskytovali služby pouze stěžovateli, není pro posuzovanou věc relevantní, neboť není věcí daňového subjektu, aby si prověřoval osoby poskytující mu služby. Činnost dodavatelů nebylo možné považovat ani za soustavnou činnost, neboť služby neposkytovali pravidelně, bez přerušení, za stále stejnou nebo minimální garantovanou odměnu (zejména výše odměny se v průběhu času podstatným způsobem lišila). Ke způsobu stanovení odměny stěžovatel uvádí, že její výši nestanovil pouze s ohledem na odpracovanou dobu, ale také na základě kvality odvedené práce a hodnoty konkrétní zakázky. Dodavatelé tak neměli garantovanou minimální výši odměny, ani nedostávali odstupné či zvýšenou odměnu za práci přesčas.

[9] Stěžovatel rovněž nesouhlasí, že by mu byli dodavatelé podřízeni, tak jak je tomu u pracovního poměru. Dodavatelé sami rozhodovali o přijetí či nepřijetí zakázky, nebyly jim nařizovány pracovní postupy, stanovována pracovní doba, přestávky či dovolená. Na staveništi pak měli určenou práci a stěžovatel či pověřená osoba jejich činnost pouze koordinovali a dohlíželi na výsledné provedení, neboť bylo obvyklé, že na jednom místě pracovalo více živnostníků. Za škodu odpovídali dodavatelé přímo stěžovateli, který následně jako generální dodavatel odpovídal za škodu objednateli. Tento způsob úpravy

odpovědnosti je v obchodních vztazích obvyklý. Dodavatelé si sami zajišťovali pracovní oděv a základní nářadí. Dražší nářadí zajišťoval stěžovatel a dodavatelům umožnil jeho využití, avšak nepronajímal jej, proto nebylo nutné uzavírat nájemní smlouvy. V některých případech zajišťoval i levnější nářadí, aby nedošlo k narušení plynulosti zakázky (například když bylo staveniště vykradeno). Stěžovatel tak rozhodně dodavatelům nezajišťoval všechny podstatné pracovní pomůcky. Materiál neopatřoval, neboť ten byl majetkem společnosti Pátá stavební.

[10] Krajský soud v napadeném rozsudku zaměnil pojmy disimulace právního úkonu a zneužití práva. Žádný z dodavatelů nevypověděl, že by byl nucen k získání živnostenského oprávnění a k uzavření smlouvy o dílo. Právní vztahy vždy uzavírali ze svobodné vůle s plným vědomím a neprojevili přání volit jinou formu smluvních vztahů, zejména ne pracovněprávní. Nejednalo se proto o zastřený pracovněprávní vztah, neboť nedošlo k neshodě vůle a jejího projevu, smluvní strany chtěly spolupracovat na základě obchodněprávních vztahů. Orgány finanční správy neunesly důkazní břemeno, neboť nijak nedoložily, že skutečnou vůlí smluvních stran bylo vykonávat vztah obdobný pracovněprávnímu (tento závěr je v rozporu s provedenými výslechy). Rovněž ani nedošlo ke zneužití práva, neboť dle judikatury Nejvyššího správního soudu zneužitím není snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje určité činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými zhotoviteli. Podle stěžovatele krajský soud navíc řadu argumentů svědčících v jeho prospěch pominul (str. 23. 24 kasační stížnosti).

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Předmětné vztahy byly správně vyhodnoceny jako obdobné pracovněprávnímu poměru, neboť splňovaly základní charakteristické znaky, jak prokázaly zejména provedené výpovědi. Stěžovatel pouze organizoval výkon práce dodavatelů tak, aby se vyhnul dopadům pracovního práva chránícího zaměstnance. Formální pojetí předmětných vztahů jako vztahů obchodněprávních nemůže změnit, že tyto vztahy naplnily znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[13] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud 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 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, ale žádné nedostatky tohoto typu neshledal. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č.

689/2005 Sb. NSS, (dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz *) „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby.*" Těmto požadavkům krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyhověl. Výslovně nevypořádal všechny námitky stěžovatele, nicméně jeho povinností nebylo reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Úkolem krajského soudu bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, což učinil. Správnost právního hodnocení pak Nejvyšší správní soud posoudil v následných odstavcích.

[15] Stěžejní právní otázkou je povaha činnosti, kterou pro stěžovatele vykonávali jím sjednaní dodavatelé, tedy zda se jednalo o činnost závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[16] Nejvyšší správní soud se výkladem tohoto ustanovení již opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 – 67 uvedl: „*Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi* (...) *Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném.*" Pro posouzení právního vztahu tak není rozhodné, jakým soukromoprávním jednáním byl založen (smlouva o dílo, pracovní smlouva a další), ale zásadní je skutečný obsah. Pokud však povaha činnosti umožňuje v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak je pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění daňových efektů, učinily. Při hodnocení ujednání, u něhož nejsou žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních aktérů, je namístě zdrženlivost státních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, publ. pod č. 2510/2012 Sb. NSS).

[17] Jednotlivé činnosti lze dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014 – 39, rozdělit následovně: *V prvním případě se jedná o činnosti provozované 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).*" V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zároveň dospívá 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.

[18] Obsahem pojmu závislá činnost se Nejvyšší správní soud také opakovaně zabýval a stanovil několik kritérií. V rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70, publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS, konstatoval, že vymezení tohoto pojmu 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, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele.*“ V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69, Nejvyšší správní soud rozvedl a dále definoval základní charakteristiky, které jsou shodné pro pracovní, služební, členské i obdobné poměry. Tyto vztahy vznikají mezi subjekty na základě shodného projevu vůle. Jedná se o 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. Osoba poskytující specifické plnění je povinna řídit se pokyny osoby, k níž se poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky. Důležitým znakem je rovněž to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný – ten, kdo poskytuje specifické plnění, tj. pracovní činnost, za to dostává od druhé strany tohoto právního vztahu odměnu zpravidla v penězích (případně i v jiných majetkových hodnotách či požitcích), přičemž hodnota této odměny zásadně odpovídá hodnotě pracovní činnosti, kterou pracovník poskytuje. Všechny tyto znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně. Absentuje-li v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho obdobě s poměrem pracovněprávním, služebním a členským hovořit.

[19] V pozdějším rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013 – 35, publ. pod č. 3027/2014 Sb. NSS, (shodně též rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014 - 39) Nejvyšší správní soud dále uvedl, že klíčovým znakem závislé práce je „*osobní závislost zaměstnance na zaměstnavateli. Na přítomnost tohoto znaku ukazují některé typické objektivní okolnosti, zejména vázanost pokyny zaměstnavatele a začlenění zaměstnance do zaměstnavatelovy organizační struktury. Dalšími (pomocnými) kritérii mohou být kontrolní a disciplinární oprávnění zaměstnavatele, výkon práce zaměstnancem na účet zaměstnavatele a s využitím jeho prostředků a stálost pracovního poměru. Na závislou práci lze pohlížet také tak, že jde o závislost hospodářskou – zaměstnavatel na sebe přebírá hospodářské riziko (ve smyslu nebezpečí, že se dosažené výsledky podnikání budou odchylovat od výsledků předpokládaných) a zaměstnanec se na oplátku dobrovolně zříká svobody využívat ve svůj prospěch šance, které se na trhu nabízejí (neobchoduje na vlastní účet).*“ (pozn. podtrženo Nejvyšším správním soudem).

[20] Orgány finanční správy i krajský soud činnost dodavatelů ve vztahu ke stěžovateli zhodnotily jako činnost závislou. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených judikaturních závěrů neztotožňuje, přičemž jeho úvahy vycházejí z následujících zjištění pramenících z výpovědí dodavatelů a vyjádření stěžovatele, které

charakter činnost jako závislé nepotvrzují. Stěžovatel měl uzavřenou rámcovou smlouvu o dílo se společností Pátá stavební, jejímž předmětem byly stavební práce. Tyto práce stěžovatel zajišťoval prostřednictvím dodavatelů, kterými byly fyzické osoby se živnostenským oprávněním. S těmito osobami měl uzavřené smlouvy o dílo v ústní formě (potvrdili svědci J., B., M. a další). Když stěžovatel získal zakázku, spojil se telefonicky s jednotlivými dodavateli, sdělil jim povahu a podrobnosti zakázky a ponechal na jejich zvážení, zda nabídku přijmou (viz výpovědi svědků L., J., M. a dalších). Někteří dodavatelé vykonávali práci pouze pro stěžovatele (svědci F., H., Š.), někteří i pro jiné subjekty (svědek K.), přičemž spolupráce byla obvykle dlouhodobějšího charakteru, jak dokládají faktury předložené v průběhu daňové kontroly. Jednotliví dodavatelé (F., H., Š., B. a další) potvrdili, že jim stěžovatel (nebo pověřená osoba, tzv. parťák) přiděloval práci a kontroloval odvedené výsledky. Z výslechů však nevyplývá, zda stěžovatel jejich práci koordinoval a zadával jim pouze obecné pokyny (např. provedení zateplení nemovitosti) nebo jim stanovoval přesné a konkrétní pracovní postupy. Dodavatel L. vypověděl, že si práci dokonce organizoval sám. Školení o bezpečnosti práce pro dodavatele zajišťovala Pátá stavební. Dodavatelé shodně vypověděli, že si sami stanovovali pracovní dobu, přestávky i dovolenou (viz výpovědi svědků J., B., M., L., J. a dalších). Neměli se stěžovatelem sjednanou žádnou výpovědní dobu ani odstupné, spolupráce tak mohla skončit ze dne na den v případě nespokojenosti jedné ze smluvních stran. Za škodu byl vůči objednateli zakázky odpovědný stěžovatel jako generální dodavatel. Jednotliví dodavatelé pak za způsobenou škodu odpovídali přímo stěžovateli (viz výpovědi svědků J., L., J. a K.).

[21] Odměnu za práci určoval stěžovatel v závislosti na množství odvedené práce, včetně její kvality a odpracovaných hodin (potvrdili svědci F., H., B., M. a další). Svědek Š. (spolupracoval se stěžovatelem jako pověřená osoba – parťák) potvrdil sdělení stěžovatele uvedené v protokolu ze dne 13. 4. 2015, že odměna, která byla mezi dodavatele rozdělena, pramenila z celkové hodnoty zakázky. Vyplacení odměny probíhalo obvykle k 15. dni následujícího měsíce. Pracovní oděv si dodavatelé vždy zajišťovali sami. V otázce nářadí někteří svědci (F., H., Š.) uvedli, že jim stěžovatel poskytoval veškeré nářadí, větší část svědků (B., M., J., M., K.) však uvedla, že si levnější nářadí pořizovali z vlastních prostředků a stěžovatel jim zapůjčoval pouze dražší vybavení. Stavební materiál zajišťoval objednatel zakázky (obvykle Pátá stavební). Dopravu si zajišťovali také sami, obvykle formou spolujízdy, přičemž jim někdy na pohonné hmoty přispíval stěžovatel. Ubytování u vzdálenějších zakázek hradila Pátá stavební, některé ubytování výjimečně i stěžovatel.

[22] Z uvedeného shrnutí je patrné, že poskytování služeb dodavatelů nelze z hlediska materiálního hodnotit jako závislou činnost, neboť nenaplňuje nezbytné znaky. Dodavatelé poskytovali svou práci jako službu a za to jim byla vyplácena odměna (obvykle fakturovaná měsíčně), do které se promítly i odpracované hodiny. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 – 67, (na který opakovaně poukazoval stěžovatel v kasační stížnosti) tyto skutečnosti neznamenají bez dalšího, že se jedná o závislou činnost. Rovněž dlouhodobý charakter spolupráce může být přítomen i při vztazích mezi podnikateli z důvodu oboustranné prospěšnosti či spokojenosti (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011 – 208). Taktéž k plnění příkazů nedochází pouze v případě závislé činnosti, ale prakticky ve všech případech zadávání prací a činností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70, publ. pod č.

572/2005 Sb. NSS). Závislost dodavatelů na osobě stěžovatele byla podstatným způsobem snížena, neboť mohli odmítat nabízené zakázky, stanovovali si pracovní dobu i přestávky dle svých potřeb, sami odpovídali za způsobenou škodu a sami si zajišťovali dopravu, pracovní oděv i základní nářadí. Stěžovatel sice dodavatele úkoloval a kontroloval výsledky jejich práce, nicméně z provedených výslechů nelze jednoznačně určit, jaké intenzity dohled stěžovatele dosahoval. Celkový kontext prováděné práce spíše potvrzuje tvrzení stěžovatele, že činnost dodavatelů pouze koordinoval a při samotném provedení prací dodavatelé požívali nezanedbatelnou volnost. Lze tak uzavřít, že závislost dodavatelů na osobě stěžovatele nedosahovala takové míry, aby jejich činnost mohla být podřazena pod závislou činnost dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Uvedený závěr rovněž potvrzuje, že stěžovatel na sebe nepřevzal v plné míře hospodářské riziko (ve smyslu nedosažení předpokládaných výsledků podnikání), neboť výši odměny stanovoval dle výše zakázky (byť připustil, že někdy méně výnosné zakázky dorovnával ze zisku z jiných). Ani dodavatelé se plně nezřekli možnosti využívat šance, které nabízí trh práce, neboť minimálně jeden z nich potvrdil, že nepracoval pouze pro stěžovatele.

[23] Hodnocení Nejvyššího správního soudu nemůže změnit ani argumentace orgánů finanční správy. Podobně jako krajský soud totiž nehodnotily provedené důkazy a vyjádření stěžovatele v souhrnu a komplexně. Nadto orgány finanční správy neosvědčily jako důkaz některé části výslechů dodavatelů, ačkoliv k tomu nebyl důvod. Zejména uvedly, že dodavatelé nemohli odmítat zakázky, neboť byli finančně závislí na odměně stěžovatele, a také si nemohli samostatně stanovit pracovní dobu, protože pracovali v četě, tudíž museli spolupracovat. Finanční závislost dovozují z daňových přiznání dodavatelů, neboť neuváděli jiné příjmy, než odměnu vyplacenou stěžovatelem. Finanční závislost smluvního partnera na jiném je běžná v ekonomických vztazích a nečiní z tohoto vztahu závislou práci. Nezbytná spolupráce na staveništi nevylučuje možnost ovlivnit rozvržení pracovní doby. Je pochopitelné, že pracovníci na stavbě musí spolupracovat, neboť je to dáno technickými postupy bez ohledu na to, zda činnost vykonávají jako živnostníci či zaměstnanci, což však nevylučuje, aby se například společně domluvili a udělali si přestávku. Rovněž skutečnost, že neměli písemně sjednané smlouvy o dílo, ve kterých by detailně specifikovali všechny smluvní podmínky (např. datum a způsob předání díla, podmínky reklamace atd.), nelze klást k tíži stěžovatele, neboť úprava vzájemných vztahů je součástí smluvní svobody a písemná forma není nutná. Také není nezbytné, aby si smluvní strany sjednaly speciální úpravu odpovědnosti za škodu, pokud jim vyhovovala obecná úprava plynoucí z norem soukromého práva. Nelze ani přisvědčit argumentaci žalovaného na str. 36 napadených rozhodnutí, že znak dlouhodobosti je pevně spojen s hranicí šesti měsíců. Každou konkrétní věc je nezbytné posuzovat individuálně, a proto nelze činit paušální závěry. Navíc není nijak vyloučena ani dlouhodobá spolupráce.

[24] Nejvyšší správní soud dále dodává, že stěžovatel při uzavírání smluv se smluvními stranami nesimuloval jiný právní úkon, protože právě smlouva o dílo vyhovuje jeho potřebám. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 – 67, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS). Jinak by tomu

ovšem bylo, pokud by stěžovatel přiměl dodavatele k uzavření smluv o dílo za pomoci ekonomického nátlaku či faktické ekonomické závislosti. Nic takového ovšem z obsahu správního ani soudního spisu nevyplývá.

[25] V posuzovaném případě nedošlo ani ke zneužití práva. Jím judikatura Nejvyššího správního soudu rozumí situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48; publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS). To se však v daném případě nestalo. Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými osobami, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.

[26] Námitky týkající se zavádějících otázek pokládaných správcem daně při výslechu svědků a vyslechnutí pana K. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými. Nic nebránilo tomu, aby správce daně mohl zaměstnance Páté stavební vyslechnout. Jeho postavení (nebyl dodavatelem stěžovatele) pak bylo zohledněno při pokládání otázek a následném hodnocení. Je pochopitelné, že o vztazích stěžovatele a dodavatelů nemohl sdělit podrobnosti, neboť nebyl smluvní stranou, nicméně tuto skutečnost orgány finanční správy nedovozují a výpověď hodnotí v kontextu jeho postavení. Rovněž nelze přisvědčit, že by otázky pokládané jednotlivým svědkům byly návodné. Jednalo se o obecně pokládané otázky s cílem objasnit podstatu spolupráce s dodavateli. Nadto byl stěžovatel oprávněn být při výpovědích přítomen, pokládat svědkům otázky a tím docílit řádného objasnění skutkového stavu (což také u podstatné části výslechů učinil). Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje ani námitce vnitřní rozpornosti zprávy o daňové kontrole. Pasáže, na které stěžovatel upozorňuje v kasační stížnosti, jsou vytržené z celkového kontextu. Zpráva o daňové kontrole bez vnitřních rozporů shrnuje, jaké skutečnosti správce daně zjistil, jak vyhodnotil provedené důkazy a k jakým právním závěrům (byť chybným) dospěl.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Správce daně i žalovaný řádně zjistili skutkový stav, vyvodili z něj ovšem chybné závěry ohledně povahy vztahu mezi stěžovatelem a dodavateli. Stejným pochybením zatížil napadený rozsudek i krajský soud, který se přiklonil k jejich závěrům. Proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[28] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ho za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen právnickou osobou vykonávající daňové poradenství dle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží za zastupování touto osobou odměna, pro její výpočet se obdobně použijí právní předpisy upravující odměnu a náhrady advokátů. Stěžovateli přísluší náhrada odměny za pět úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání dvou žalob, kasační stížnosti a účast na jednání před krajským soudem dne 25. 1. 2017 nepřesahující dvě hodiny [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 11 000 Kč za soudní poplatky (dvakrát 3000 Kč za žaloby a 5000 Kč za kasační stížnost) a 17 000 Kč za právní služby (pětkrát 3400). Protože zástupce stěžovatele (současný i dřívější) je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku 3570 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 31 570 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu