



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **M. O.**, zastoupen Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou se sídlem Šafaříkovy sady 5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 8. 2016, č. j. 30 Af 24/2015 - 151,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Platebními výměry ze dne 27. 10. 2014, č. j. 1709251/14/2301-24805-403552, č. j. 1709439/14/2301-24805-403552, a č. j. 1709573/14/2301-24805-403552 (dále jen „platební výměry“), stanovil Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále jen „správce daně“), žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2009 až 2011 v celkové výši 4 486 125 Kč a povinnost uhradit související zákonné penále v celkové výši 260 139 Kč. Platební výměry byly vydány po provedené daňové kontrole, ve které správce daně dospěl k závěru, že žalobce porušil § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h odst. 1, 6 a 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť nesrážel osobám, které pro něj pracovaly, zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[2] Rozhodnutími ze dne 20. 7. 2015, č. j. 22994/15/5200-10421-709052, č. j. 22995/15/5200-10421-709052, a č. j. 22996/15/5200-10421-709052 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“),

žalovaný zamítl žalobcova odvolání a potvrdil platební výměry. Žalovaný se ztotožnil s právním názorem správce daně, že žalobce byl povinen srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

## II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím o odvolání žaloby ke Krajskému soudu v Plzni, který rozhodnutí o odvolání zrušil. Shrnuje právní úpravu a judikaturu týkající se závislé činnosti a dospěl k závěru, že správní orgány nezjistily skutkový stav v rozsahu nutném k posouzení, zda šlo o závislou činnost či nikoliv. Zejména správními orgány vytkl, že se řádně nezabývaly povahou vztahů mezi žalobcem a jeho kooperanty (osobami pracujícími na základě smluv o dílo), resp. relevancí podstatných tvrzení žalobce a jeho kooperantů (týkajících se formy odměňování, poskytování pracovních pomůcek, výkonu práce pro osoby odlišné od žalobce a dlouhodobosti vztahu). Bez jejich řádného posouzení nemohl být učiněn závěr o povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Tím, že správní orgány upřednostnily důkazy svědčící v neprospěch žalobce a naopak důkazy svědčící v jeho prospěch bez hlubší argumentace považovaly za účelové, došlo i k porušení zásady volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Z těchto důvodů krajský soud odvolací rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[5] V prvním stížném bodě namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Konkrétně uvedl, že rozsudek je vnitřně rozporný a jeho závěry jsou formulovány příliš obecně. Ve druhém stížném bodě stěžovatel vyjádřil svůj nesouhlas s argumentací krajského soudu ohledně porušení zásady volného hodnocení důkazů. Podle stěžovatele k porušení této zásady nedošlo a závěry krajského soudu jsou nesprávné. V dalším stížném bodě stěžovatel zpochybnil závěry krajského soudu stran nedostatečnosti skutkových zjištění ve vztahu k posuzování znaků závislé činnosti. Konkrétně namítl, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a došlo ke správné aplikaci kritérií pro závislou činnost. Nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že povaha vykonávané činnosti sama o sobě neosvědčuje, zda byla tato vykonávána závisle nebo samostatně. Dále stěžovatel obsáhle polemizoval se závěry krajského soudu ohledně jednotlivých znaků závislé činnosti a s jeho dílčími závěry. V obecné rovině zdůraznil také rakouskou právní úpravu, unijní právní úpravu, smysl a účel švarcsystému. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

## IV.

[6] Žalobce se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřil.

## V.

[7] Ze správního spisu vyplývá následující. Správce daně u žalobce zahájil dne 28. 11. 2012 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2009 až 2011 (viz protokol č. j. 606447/12/138602402491). V podání ze dne 3. 12. 2012 zaevidovaném pod č. j. 615157/12 žalobce správci daně sdělil,

pokračování

že v kontrolovaném zdaňovacím období nezaměstnával žádného zaměstnance na pracovní poměr. Správce daně dále zjistil, že žalobce uzavřel ve vztahu k předmětným obdobím s obchodní společností PILSEN STEEL s.r.o., IČO: 47718706 (dále jen „PILSEN STEEL“), rámcovou smlouvu o dílo, kterou se zavázal, že bude zajišťovat dokončovací, opravárenské, obslužné a údržbářské práce strojírenského a zámečnického charakteru. V přílohách k rámcové smlouvě byly uvedeny povinnosti žalobce k jeho zaměstnancům – proškolení požární ochrany a bezpečnosti práce, vybavení potřebnými pracovními pomůckami atd. K rámcové smlouvě měly být na každé konkrétní dílo sjednávány dodatky, ve kterých měl být určen termín plnění, cena za dílo apod. Tyto smlouvy o dílo žalobce uzavřel s následujícími osobami (kooperanty): D. B. ml., D. B. st., J. B., Ing. D. D., P. F., V. G., J. K., K. L., Ľ. O., M. R., E. V., P. V., I. B., M. O. ml., S. O. a J. H.

[8] Dne 15. 3. 2013 správce daně vyslechl jako svědky J. U., vrchního mistra společnosti PILSEN STEEL, a Ing. P. R., personálního vedoucího této společnosti (protokoly č. j. 450218/13/2301-05602-402016 a č. j. 450207/13/2301-05602-402016). Téhož dne poskytl do protokolu č. j. 454316/13/2301-05602-402016 vysvětlení žalobce. Při místním šetření konaném u účetní žalobce dne 21. 5. 2013 byly získány kopie mzdových listů a pracovních smluv zaměstnanců žalobce za roky 2012 a 2013 (tj. za období navazující na kontrolovaná zdaňovací období, ve kterých již žalobce měl zaměstnance s pracovními smlouvami). Dne 3. 7. 2013 byl jako svědek vyslechnut K. L. (protokol č. j. 1197607/13/2301-05602-402016). Dne 23. 9. 2013 byl jako svědek vyslechnut Ľ. O. (protokol č. j. 1432791/13/ 2301-05602-402016).

[9] Dne 15. 1. 2014 správce daně žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém uvedl, že bylo prokázáno, že v případě uzavřených smluv o dílo se reálně jednalo o činnost závislou na žalobci – práce byla vykonávána dlouhodobě a soustavně na jednom místě a výhradně pro jednu osobu, osoby pracovaly dle pokynů žalobce, který jim rovněž zabezpečoval školení bezpečnosti práce a poskytoval jim pracovní pomůcky (protokol č. j. 121318/14/2301-05602-402491). Žalobce ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (nazvaném „*odvolání proti kontrolnímu zjištění*“) vyslovil se závěry správce daně nesouhlas a navrhl výslech dalších osob, se kterými měl v rozhodném období uzavřeny smlouvy o dílo.

[10] Správce daně následně vyslechl jako svědky J. U. (protokol č. j. 356898/14/ 2301-05602-402491 ze dne 14. 2. 2014) a Ing. D. D. (protokol č. j. 356873/14/2301-05602-402491 ze dne 14. 2. 2014). Dne 21. 2. 2014 byli jako svědci opětovně vyslechnuti Ľ. O. a K. L. (protokoly č. j. 388638/14/2301-05602-402491 a č. j. 388652/14/2301-05602-402491). Dne 5. 3. 2014 byla do správního spisu založena úředně ověřená písemná prohlášení I. B. a E. V. Dne 24. 4. 2014 správce daně vyzval společnost PILSEN STEEL k poskytnutí informací. Společnost PILSEN STEEL zodpověděla položené dotazy podáním zaevidovaným správcem daně dne 2. 5. 2014 pod č. j. 1079152/14.

[11] Dne 13. 8. 2014 správce daně žalobci zaslal výsledek kontrolního zjištění, ve kterém setrval na závěru, že činnost vykonávaná kooperujícími osobami byla činností závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů, a žalobce tak byl povinen těmto osobám srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[12] Žalobce ve svých následných podáních opětovně vyjádřil svůj nesouhlas se závěry správce daně (podání č. j. 1570247/14 a č. j. 1595270/14). Vzhledem k tomu, že tato vyjádření podle správce daně již nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole č. j. 2652968/14/2301-05602-402016, která byla s žalobcem projednána dne 21. 10. 2014 (protokol č. j. 1677044/14/2301-05602-402016). Setrval na svém původním právním závěru, tj. že žalobce byl ve vztahu k osobám, se kterými měl uzavřeny smlouvy o dílo,

plátce, který byl povinen jím jako poplatníkům daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů srážet zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 38h téhož právního předpisu. Žalobce tak porušil ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) v návaznosti na § 38h odst. 1, 6 a 9 zákona o daních z příjmů.

[13] Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně vydal platební výměry, kterými stanovil žalobci k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za kontrolovaná zdaňovací období (a vyčíslil zákonné penále).

[14] Žalobce se proti těmto platebním výměrům odvolal. Jeho odvolání byla zamítnuta výše identifikovanými rozhodnutími o odvolání. Žalovaný se ztotožnil s hodnocením provedeným správcem daně. Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobami, na základě kterých krajský soud uvedená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## VI.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazyval i na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se proto zabýval nejprve tímto kasačním důvodem.

[18] Zdejší soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nález ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, vyslovil, že „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů dospěl k závěru o nedostatečnosti skutkových zjištění a o porušení zásady volného hodnocení důkazů. Podle názoru zdejšího soudu netrpí rozsudek krajského soudu ani vnitřní rozporností. Argumentace krajského soudu si neodporuje. Zdejší soud nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, že rozsudek je formulován obecně a podmiňovacím způsobem. Krajský soud své stěžejní závěry odůvodnil zcela dostatečně a konkrétně. Ostatně stěžovatel proti nim v kasační stížnosti obsáhle brojí a na mnoha místech s nimi polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30). Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou další nepřezkoumatelnost, pro kterou by bylo nutno rozsudek krajského soudu zrušit.

[20] V dalších stížních bodech stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že zrušil odvolací rozhodnutí z důvodu nedostatečnosti skutkových zjištění ve vztahu k posuzování znaků závislé činnosti a z důvodu porušení zásady volného hodnocení důkazů. Těmto stížním bodům Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud předesílá, že vázán dispoziční zásadou, kterou je ovládáno řízení o kasační stížnosti, posuzoval správnost pouze těch závěrů krajského soudu, které stěžovatel v kasační stížnosti napadl.

[21] Zásada volného hodnocení důkazů je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. V rozsudku ze dne 20. 9. 2007, č. j. 7 As 11/2007 - 54, Nejvyšší správní soud uvedl, že volné hodnocení důkazů „*je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které uvede v odůvodnění svého rozhodnutí. Takovým hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další.*“ Citovaný rozsudek sice vycházel z úpravy zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, jelikož je však princip volného hodnocení důkazů stejný pro všechny typy správních řízení, lze všechny výše uvedené závěry vztáhnout i na řízení daňové (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 2 Afs 62/2011 - 108).

[22] Jak vyplývá ze správního spisu, správní orgány nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Bez náležitého odůvodnění upřednostnily pouze důkazy svědčící v jejich prospěch, ostatní důkazy, které s nimi byly v zásadním rozporu (zejména výsledky a písemná prohlášení kooperantů učiněná po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění), pak *en bloc* označily za účelové. Správce daně má jistě právo označit některé důkazní prostředky za nevěrohodné, resp. za účelové; takový postup ovšem musí řádně podložen, resp. odůvodněn (podpůrně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 11/2007 - 54). V daném případě však takto postupováno nebylo. Účelovost většiny důkazů svědčících ve prospěch žalobce správní orgán odůvodnil v podstatě pouze tím, že žalobce mohl kooperanty ovlivňovat. I Nejvyšší správní soud je podobně jako krajský soud názoru, že odmítnutí všech důkazů hovořících ve prospěch žalobce nebylo možno pouze na základě neurčitého a nedoloženého podezření, že mohlo dojít k ovlivnění kooperantů ze strany žalobce. Pokud se pak stěžovatel snažil v kasační stížnosti doplnit důvody, pro které nebyly zohledněny důkazy svědčící ve prospěch žalobce, nutno uvést, že správní soud přezkoumává zákonnost napadeného rozhodnutí k datu jeho vydání a nemůže přihlížet k důvodům, které v něm nejsou uvedeny.

[23] Krajskému soudu nelze vytýkat ani to, že dokazování správních orgánů ve vztahu k jednotlivým znakům závislé činnosti považoval za nedostatečné.

[24] Podle § 6 odst. 1 písm. a) věty první zákona o daních z příjmů 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*“.

[25] Judikatura Nejvyššího správního soudu se opakovaně zabývala výkladem citovaného ustanovení, resp. jednotlivými znaky závislé činnosti. Z rozsudků citovaných krajským soudem, stejně jako z rozsudků připomínaných stěžovatelem, plyne, že pro posouzení, zda se v daném případě jedná o závislou činnost, je rozhodné materiální hledisko; není podstatné, jakou právní skutečností byl tento vztah založen.

[26] Již např. v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, Nejvyšší správní soud uvedl, že pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodné „*to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli 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). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy, plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento jakkoli dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů].“*

[27] Stejně tak lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publikovaný pod č. 572/2005 Sb. NSS, v němž se uvádí, že „*Nejvyšší správní soud vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Právě proto je však nutno stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., se totiž jeví jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy. Již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu závislá činnost tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, vybrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozují. 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 (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry ve shora nastíněném smyslu. Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroj působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu, aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by ostatně popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“*

[28] Dále lze poukázat na rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*V ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se hovoří o následujících kategoriích zdrojů příjmů: 1) pracovněprávní poměr, 2) služební poměr, 3) členský poměr, 4)*

pokračování

*poměr obdobný poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému. U všech těchto typů právních poměrů musí být splněno, že poplatník daně je při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. [...] Obdobným poměrem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je tedy takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, který však svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů. [...] Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem obdobného vztahu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějšíkovou, tj. jevovou, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem svého právního vztahu učinili (viz § 2 odst. 7 daň. ř., viz k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, a usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2005, sp. zn. I. ÚS 352/04, o odmítnutí ústavní stížnosti v této věci jako zjevně neopodstatněné). V souzeném případě smluvní strany zcela vědomě a dobrovolně (a to vyplývá i z protokolů o ústním jednání) uzavřely s žalobcem smlouvy o dílo a z důvodů uvedených níže skutečně k naplnění tohoto smluvního vztahu došlo. Někteří ze smluvních partnerů žalobce dokonce dle jeho tvrzení měli provádět práce i pro jiné subjekty než pro něho. Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvalý povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcné a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), nýbrž tím, že tato osoba je zavázána poskytovat tuto činnost opakovaně po stanovenou dobu (ta může být podle okolností i dosti krátká) či po dobu neurčitou. Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru pak je, že ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky. Důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru rovněž je, 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. [...] Navíc je nutno poznamenat, že i tehdy, kdy všechny výše uvedené charakteristiky jsou v podstatných rysech dány, nemusí se ve všech případech – vzhledem ke specifickým okolnostem daného konkrétního poměru – jednat o poměr podřaditelný pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů; takovými případy se specifickými okolnostmi mohou zejména být specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele [...]"*

[29] Výše uvedené závěry přebírá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, včetně té, na kterou poukazyval stěžovatel (rozsudky ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 - 30, ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 208/2015 - 36, ze dne 26. 2. 2016, č. j. 2 Afs 151/2016 - 74). I z ní vyplývá, že pro posouzení činnosti jako závislé není rozhodné, na základě jakého soukromoprávního vztahu je práce vykonávána, přičemž všechny znaky, okolnosti atp. vykonávané práce je nutné posuzovat ve vzájemných souvislostech a ve vztahu ke konkrétnímu případu. Zejména je nutno se zaměřit na povahu vykonávané práce, okolnosti výkonu práce, dobu výkonu práce, formu odměňování, formu spolupráce plátce a pracovníků atp. (nutno podotknout, že i stěžovatel s těmito kritérii souhlasí a rozděluje je na esenciální a indikativní). Individuální zkoumání uvedených kritérií pak ukládá správním orgánům i pokyn D-285.

[30] Jak vyplývá z rozsudku krajského soudu, ten se (optikou výše uvedené judikatury) zabýval otázkou, zda správní orgány postupovaly správně, pokud dospěly k závěru, že žalobce porušil § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[31] K jednotlivým znakům závislé činnosti uvedl krajský soud následující. Kritérium povahy práce v projednávaném případě nepostačí, neboť obě strany implicitně uznaly, že předmětné práce lze vykonávat jak v režimu závislé činnosti, tak v režimu samostatné činnosti. Správní orgány se tudíž měly zaměřit na další znaky závislé činnosti. Měly se věnovat zejména tomu,

kdo ukládal předmětným osobám úkoly, řídil je, kontroloval a nesl za ně odpovědnost, na způsob odměňování, na obstarávání pracovních pomůcek atp. Podle krajského soudu správní orgány nemohly na základě shromážděných skutkových zjištění dospět k závěru o naplnění znaků závislé činnosti u všech kooperantů. Správní orgány neprovedly náležitou konkretizaci ve vztahu k jednotlivým kooperantům. Nebylo jednoznačně prokázáno, že by žalobce ukládal všem kooperantům na každodenní bázi úkoly, řídil je a kontroloval. Ve vztahu k jednotlivým osobám byly zjištěny významné rozdíly. Délka vztahu mezi žalobcem a kooperanty byla různá: některé osoby vyvíjely činnost doslova jednorázově, jiné byly činné prakticky po celé kontrolované období. Různá byla i výše vyplácených odměn. Některé pracovní pomůcky zajišťoval žalobce, jiné si zajišťovali kooperanti sami. Byly zjištěny i zásadní nesrovnalosti v otázce proškolení z hlediska bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Uvedené rozpory však nebyly ze strany správních orgánů náležitě vysvětleny. Správní orgány si z provedeného dokazování vybraly pouze některé důkazy (svědčící ve prospěch jejich závěrů) a dostatečným způsobem se nevypořádaly s těmi, které hovořily ve prospěch žalobce. Ty souhrnně označily za účelové, aniž by to řádně odůvodnily.

[32] S uvedenými závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud plně souhlasí. Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil stěžovateli v tom, že krajský soud pochybil, pokud pro uvedené důvody zrušil žalobou napadená rozhodnutí. Byly jednoznačně dány důvody k jejich zrušení. Zdejší soud nepovažuje obecnou polemiku stěžovatele s argumentací krajského soudu za případnou a v plném rozsahu (ve vztahu k nedostatečnosti skutkových zjištění a porušení zásady volného hodnocení důkazů) odkazuje na rozsudek krajského soudu. Ve vztahu ke konkrétním námitkám stěžovatele dodává kasační soud následující.

[33] Krajský soud v rozsudku uvedl, že kritérium vlastní povahy vykonávané práce nelze účinně využít. Kasační soud dospěl ke shodnému závěru a dále zdůrazňuje, že správní orgány se rámci daňového řízení blíže nevěnovaly tomu, jakou konkrétní práci vykonávali jednotliví kooperanti žalobce. Pokud nebylo jednoznačně objasněno, jaká práce byla jednotlivými kooperanty vykonávána, nebylo možno bez dalšího konstatovat ani to, že se jednalo (či z povahy věci mohlo jednat) o práci závislou. Jak vyplývá z rozhodnutí správních orgánů, ty existenci závislé činnosti postavily na zjištění, že všichni kooperanti žalobce vykonávali apretaci (čištění, opracování) odlitků pro společnost PILSEN STEEL. V této souvislosti je však nutno uvést, že dle některých smluv o dílo měly být kooperanty vykonávány jiné práce (než apretace odlitků). Např. Ing. D. D. měl provádět zámečnické a jeřábnické práce, M. R. měl provádět pomocné práce v hutnictví, J. B. měl provádět i zámečnické a hutnické práce. Na to, že byly vykonávány jednotlivými kooperanty různé práce, ostatně upozorňoval v daňovém řízení i žalobce (srov. vyjádření k prvnímu výsledku kontrolního zjištění č. j. 220122/14, jakož i další vyjádření žalobce a vyjádření kooperantů). K. L. vykonával převážně jeřábnické práce, I. B. zhotovoval speciální nástroje („*sekáče a preražáče*“) a pomáhal se zakázkami pro společnost PILSEN STEEL atp. Další nejasnosti stran skutečné povahy činnosti kooperantů pak vyplývají z doložených faktur. Například P. F. fakturoval za „*hutnické práce*“, J. B. za „*zámečnické práce*“, D. B. st. za „*výrobu a hutní zpracování železa, drabých a neželezných kovů a jejich slitin*“, Ing. D. D. za „*cídění odlitků*“, E. V. za „*apretérské, brusičské a svářečské práce*“, J. K. za „*brusičské a jeřábnické práce*“ atd. Žalobce nadto sám společnosti PILSEN STEEL fakturoval za práce na cídění různých odlitků, jeřábnické a vazačské práce. I přes výše uvedené správce daně vyšel ve zprávě o daňové kontrole z toho, že u všech osob se jednalo o apretaci odlitků s tím, že šlo o dlouhodobě stejnou práci. Pokud je ovšem předmětem věci posouzení charakteru vykonávané činnosti, je bezpodmínečně nutné, aby bylo na jisto postaveno, jaká činnost byla vlastně vykonávána. Bez toho nelze posoudit, zda se jednalo (či vůbec z povahy věci mohlo jednat) o činnost závislou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015 - 144). Žalovaný jako odvolací orgán pak toto nenapravit.



pokračování

[34] Krajský soud nepochybil ani tím, že správním orgánům vytkl nedostatečnost zjištění stran dalšího znaku indikujícího závislou činnost, tj. zda žalobce kooperanty řídil, zadával jim práci a kontroloval je. Ani podle názoru zdejšího soudu správní spis neposkytuje oporu pro takové závěry. Ze spisu sice vyplývá, že správce daně se pokoušel zjistit, kdo daným osobám přiděloval práci (viz výslech Ing. P. R., vyjádření žalobce ze dne 15. 3. 2013, výslech K. L. ze dne 3. 7. 2013, výslech L. O. ze dne 23. 9. 2013, výslech Ing. D. ze dne 14. 2. 2014 atd.), pouze na základě těchto výslechů (a to mj. z důvodu jejich zásadních rozporů) však nelze dospět k závěrům, ke kterým dospěl správní orgán. Zda byl žalobce pracím přítomen na každodenní bázi, pravidelně kooperanty řídil a vykonával jejich pravidelnou kontrolu atp., nebylo předmětem dokazování ze strany správce daně vůbec, jak správně uvedl krajský soud. Právě tato skutečnost je ovšem z hlediska závislé práce podstatná. Jak zdejší soud uvedl například v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70: „[...] již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru.“ Na výše uvedeném nic nemění, že v místě práce se měl vyskytovat mistr společnosti PILSEN STEEL J. U. Jak totiž sám stěžovatel zmínil na str. 18 rozhodnutí o odvolání, ten pouze předával odlitky k cidění nebo apretování, přijímal informace o počtu kooperantů přítomných v objektu a prováděl hodnotící práce. Ani na základě obsahu spisu pak nelze dovozovat, že tato osoba kooperanty každodenně řídila a vedla. Nutno dodat, že správní orgány se řádně nezabývaly ani otázkou odpovědnosti za prováděné práce.

[35] Krajský soud nepochybil ani tím, když správním orgánům vytkl, že se blíže nezabývaly otázkou, zda kooperanti vykonávali v kontrolovaném období práci i pro jiné osoby než žalobce. Prokázaný výkon práce pro další subjekty totiž může významným způsobem ovlivňovat i možnost výkonu závislé (trvalé) práce pro žalobce. I přesto, že někteří kooperanti explicitně uvedli, že v kontrolovaném zdaňovacím období vykonávali práci pro jiné osoby než žalobce (srov. výslech Ing. D. D., druhé výslechy K. L. a L. O., písemná vyjádření I. B. a E. V.), správce daně se tím odmítl zabývat z důvodu údajné účelovosti, kterou řádně nezdůvodnil. Odvolací orgán pak obdobná tvrzení (která žalobce dokládal smlouvami o dílo s těmito dalšími subjekty a fakturami) odbyl s tím, že ty na věci nic nemění, a že jsou nepodložená (strana 10 rozhodnutí o odvolání).

[36] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v jeho závěrech o nedostatečném prokázání naplnění dalších znaků závislé činnosti. V případě formy odměňování za vykonanou práci správní orgány vycházely z toho, že žalobce jednotlivým kooperantům určoval výši odměny (viz strana 11 zprávy o daňové kontrole, strana 10 rozhodnutí o odvolání). Tento závěr (zdůrazňovaný i v kasační stížnosti) ovšem ze shromážděných důkazů neplyne. Již na samotném začátku daňové kontroly žalobce uvedl, že s výší odměny musely souhlasit obě strany a byla stanovena až podle kvality a množství práce, neboť každý odlitek byl jiný z hlediska obtížnosti jeho zpracování (viz vyjádření žalobce č. j. 274728/13 a jeho vyjádření ze dne 15. 3. 2013). To, že byla odměna stanovována dohodou podle odvedené práce (což by mohlo potvrzovat výkon práce podle smlouvy o dílo), uvedli i další kooperanti (Ing. D. D., L. O., E. V.). Ani důkazní návrhy, kterými žalobce hodlal prokazovat tuto formu odměňování, správní orgány nezohlednily a bez řádného zdůvodnění je označily za účelové. Pozornost ve správním řízení nebyla věnována ani tomu, že u některých osob byly faktury vystavovány pravidelně v měsíčních intervalech (L. O., D. B. ml. aj.), a u jiných fakturace probíhala nepravidelně (V. G., J. B., J. K.). Významně se přitom lišila i výše fakturovaných částek, a to jak z hlediska jednotlivých částek vyplácených kooperantům, tak mezi jednotlivými fakturami pro každého z nich.

[37] Krajský soud nepochybil ani tím, že správním orgánům vytkl nedostatečnost skutkových zjištění stran dalšího znaku závislé činnosti (zda pracovní pomůcky obstarával žalobce, či zda si zajišťovali kooperanti sami). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobce subjektům poskytoval speciální náradí i ochranné pomůcky (strana 19 zprávy o daňové

kontrole). K obdobnému vyústění dospěl i žalovaný v rozhodnutích o odvolání. Při tom se však správní orgány opíraly pouze o některé důkazy, aniž by se řádně vypořádaly s dalšími důkazy, resp. řádně zdůvodnily, z jakého důvodu nelze vycházet z vyjádření žalobce a kooperantů. Sám žalobce na počátku daňové kontroly (tudíž v době, kdy ještě nemohl být ovlivněn pozdějším závěrem správce daně) uvedl, že základní pomůcky zajišťoval pro své kooperanty sám, speciální pomůcky měli kooperanti vlastní (viz vyjádření žalobce č. j. 274728/13). Vrchní mistr společnosti PILSEN STEEL, J. U., dne 15. 3. 2013 uvedl, že kooperanti měli sebou vlastní nářadí, pokud to bylo něco speciálního, bylo zapůjčeno proti vyúčtování náhrady. P. R. stejného dne uvedl, že podle jeho informací měli kooperanti vlastní nářadí. K. L. v rámci svého vyjádření ze dne 3. 7. 2013 uvedl, že žalobce všem kooperantům poskytoval bezplatně pracovní oděvy, včetně rukavic, respirátorů a zimního pracovního oblečení; pracovní obuv si kupoval sám a nářadí všem půjčila společnost PILSEN STEEL (žalobce k tomuto tvrzení poznamenal, že nástroje, nářadí a zařízení kupoval on sám a poskytoval je kooperantům bezplatně). L. O. dne 23. 9. 2013 uvedl, že montérky, rukavice a brýle si kupoval sám. Speciální ochranné pomůcky mu půjčoval žalobce. Některé nářadí měl vlastní, jiné mu půjčoval žalobce (půjčované bylo zohledněno ve fakturaci). V dalším průběhu daňové kontroly žalobce (ve svém prvním vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 24. 1. 2014) sdělil, že některé speciální ochranné pomůcky kupoval a poskytoval kooperantům, také jim půjčoval nářadí a speciální nástroje. Dne 14. 2. 2014 Ing. D. D. konstatoval, že pracovní oděvy, ochranné pracovní pomůcky, rukavice a respirátory si kupoval sám. Nářadí a nástroje měl vlastní, kromě speciálního nářadí, jež mu za úplaty půjčil žalobce. K. L. dne 21. 2. 2014 uvedl, že nářadí mu úplatně půjčoval žalobce. Z písemných vyjádření I. B. a E. V. pak vyplývá, že tito měli vlastní nářadí a ochranné pomůcky.

[38] Krajský soud nepochybil ani tím, že správním orgánům vytkl, že se nezabývaly otázkou, jakých obdobných příjmů by za srovnatelnou práci u společnosti PILSEN STEEL dosahovaly osoby v pracovním poměru. Jakkoli lze souhlasit se stěžovatelem, že srovnávání výše příjmů jiných osob v obdobném postavení je postupem typickým při stanovování daně pomůckami, není vyloučeno, aby jej správce daně využil i v nyní posuzovaném případě. Jako důkazních prostředků lze totiž užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1 daňového řádu).

[39] Krajskému soudu nelze vytýkat ani argumentaci ve vztahu k předmětnému školení o bezpečnosti práce. Správní orgány se sice podrobně věnovaly tomu, kdo kooperanty školil, pouze na základě k tomu obstaraných podkladů však nelze dovozovat naplnění § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nutno dodat, že i k této otázce bylo nashromážděno množství rozporných poznatků, ze kterých správní orgány vybraly ty svědčící v jejich prospěch a bez náležitého odůvodnění nezohlednily poznatky opačné. Pro danou věc není relevantní tvrzení stěžovatele, že v roce 2012 prováděl žalobce pro společnost PILSEN STEEL práce stejné povahy a stejného rozsahu. Pro danou věc je relevantní otázka výkonu činnosti kooperantů v letech 2009 až 2011. Za toto období byla žalobci stanovena k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a povinnost uhradit související zákonné penále.

[40] S ohledem na výše uvedené nelze stěžovateli přisvědčit ani v tom, že by argumentace správních orgánů tvořila koherentní celek jednoznačně podporující závěr o závislé činnosti všech kooperantů, jak explicitně uváděl stěžovatel v kasační stížnosti.

[41] Nejvyšší správní soud doplňuje, že nepochybně, že žalobce se rámcovou smlouvou zavázal k tomu, že bude práce vykonávat svými kmenovými zaměstnanci. Tento soukromoprávní závazek lze jistě považovat za podpůrnou indicii, o kterou se správní orgány mohly opírat. Nelze jej však označit (s ohledem na další podstatná zjištění) za stěžejní důkaz o závislé činnosti výše

pokračování

uvedených osob, jak to učinily správní orgány. Jak již bylo výše uvedeno, aby mohla být činnost definována jako závislá, musí být splněna celá řada vzájemně propojených podmínek. Ostatně z výše uvedené judikatury jednoznačně plyne, že pro posouzení závislé činnosti jsou rozhodné materiální podmínky, a nikoliv smluvní základ vztahů. Pokud pak stěžovatel v této souvislosti namítal, že krajský soud neměl podklad pro konstatování o neplnění některých povinností ze strany společnosti PILSEN STEEL, nelze s ním rovněž souhlasit. J. U., mistr společnosti PILSEN STEEL, v rámci výsledku připustil, že docházelo k porušování závazků plynoucích z rámcové smlouvy. Mj. uvedl, že jednotlivé práce byly žalobci zadávány ústně, a to krátce před začátkem zpracování a termínem dohotovení (podle momentálních potřeb společnosti PILSEN STEEL). V této souvislosti lze zmínit i to, že toto vyjádření potvrzuje předchozí opakovaná tvrzení žalobce, který tímto zdůvodňoval vhodnost využití kooperantů na základě smluv o dílo.

[42] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že si plně uvědomuje náročnost předmětného daňového řízení. Pokud se však správní orgány rozhodly postavit svá rozhodnutí na předmětných výstupech z jimi provedeného dokazování, je třeba, aby tyto jednoznačně potvrzovaly závěr o existenci závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Důkazní řízení bylo správcem daně, co se týče podstatných otázek, vedeno mnohdy v povrchní a obecné rovině (srov. např. volbu otázek týkajících se formy kooperace mezi žalobcem a kooperanty při výsledcích). Odvolací orgán pak tento nedostatek provedeného dokazování neodstranil. Snaha stěžovatele tato pochybení zahladit obsáhlou a erudovanou argumentací v kasační stížnosti nemůže vady daňového řízení zhojit.

[43] Nejvyšší správní soud plně rozumí argumentaci stěžovatele a chápe důvody, pro které se domáhal zrušení rozsudku krajského soudu. S ohledem na všechny výše uvedené důvody však nelze krajskému soudu vytýkat, že zrušil odvolací rozhodnutí. I podle názoru zdejšího soudu byly jednoznačně dány důvody pro jejich zrušení. Podrobněji odkazuje Nejvyšší správní soud na shora uvedené a dále na rozsudek krajského soudu, který podle názoru zdejšího soudu není v rozporu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu či Ústavního soudu, jak rovněž obecně tvrdil stěžovatel.

[44] Stěžovateli lze přisvědčit pouze v některých dílčích tvrzeních. Např. v tom, že krajským soudem akcentovaná povinnost zohlednit společenskou situaci v roce 2008 a její dopad do hutnictví nemá přímou relevanci k dané věci, či v tom, že vztah mezi žalobcem a obchodní společností PILSEN STEEL nebyl formálně předmětem daňového řízení. Taková tvrzení krajského soudu však sama o sobě nemohou vyvolat nutnost zrušení rozsudku krajského soudu. Pro danou věc bylo stěžejní posouzení otázky, zda byly dány důvody ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí, resp. zda žalobce měl či neměl srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Tuto otázku posoudil krajský soud správně. Stejně tak jsou pro danou věc irelevantní obecné poukazy stěžovatele na smysl a účel švarcsystému, rakouskou právní úpravu, unijní právní úpravu atp. Ostatně stěžovatel ani netvrdil, že by krajský soud tato základní východiska porušil. To stejné platí i pro obecné tvrzení stěžovatele o dvojím zdanění.

[45] Na základě shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože podle obsahu spisu mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2017

JUDr. Tomáš Foltas  
předseda senátu