

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem Jandova 8, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2004, sp. zn. 38 Ca 689/2002,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2004, sp. zn. 38 Ca 689/2002, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 10. 7. 2002, č. j. FŘ-980/11/2002. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20. 4. 2000, č. j. 94642/00/001911/1302, kterým byla stěžovateli předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1998 ve výši 305 140 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak, že napadený rozsudek je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel tvrdí, že uzavíranými dohodami o spolupráci byla zajišťována činnost nikoliv trvalého rázu, a to z důvodů specifické povahy stavebních prací.

Stavby jsou totiž zpravidla zhotovovány dodavatelským způsobem, tzn. stavbu oficiálně zastřešuje generální dodavatel, který ji realizuje za pomoci i několika úrovní subdodavatelů, a to podle stupně rozestavěnosti. Pokud by prý měl být za správný považován výklad zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti učiněný správcem daně, povede to k likvidaci stavebnictví, neboť za nezákonný bude považován dodavatelský způsob zhotovování staveb a ve svých důsledcích budou zpochybněna živnostenská oprávnění např. s předmětem zednické práce. V tomto směru se stěžovatel odvolává na čl. 26 Listiny základních práv a svobod, zaručující svobodnou volbu povolání, z čehož vyplývá rovněž právo zvolit si formu výkonu práce (pracovní poměr či podnikání).

V projednávané věci pět osob trvalo na jiném vztahu se stěžovatelem než pracovněprávním a stěžovatel tak neměl jinou možnost než postupovat podle obchodního zákoníku. V žádném případě se však nejednalo o zastřený pracovněprávní vztah. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že uzavřené smlouvy nelze podřadit režimu obchodního zákoníku, jelikož se jednalo o obchodní závazkové vztahy mezi podnikateli, týkající se jejich podnikatelské činnosti. Skutečnost, že dotčené fyzické osoby fakturovaly pouze stěžovateli a nevykazovaly materiálové náklady, považuje stěžovatel za irelevantní a za významné označuje to, že jim nemusel pracovní pomůcky a nástroje zajišťovat. Obdobně to, že živnostníci neměli v rozhodném období jiné příjmy od jiných subjektů, nemá žádný význam, protože stěžovatel nemohl kontrolovat, zda jeho subdodavatelé mají ještě další příjem či nikoliv. Skutečnost, že v některých případech stěžovatel živnostníkům (subdodavatelům) proplácel pracovní pomůcky, oděvy a nářadí, stěžovatel zdůvodňuje tím, že toto zboží bylo kupováno pro jeho zaměstnance a jednalo se tak pouze o „projev dobrých vzájemných obchodních vztahů mezi dvěma podnikatelskými subjekty“. Není pravdou, že živnostníci jednali za stěžovatele jako jeho pracovníci, a v případě jednání pana Š. a H. šlo pouze o operativní zjednodušení agendy, nikoliv o trvalý jev.

Stěžovatel konečně k výpočtu nedoplatku namítá, že subdodavatelé své příjmy zdanili daní z příjmu, přičemž fakturované částky nemohou představovat základ daně v pracovně právním vztahu (např. 30 000 Kč čistého v roce 1998 by představovalo 50 000 Kč hrubého, což je v případě zaměstnanců ve stavebnictví zcela mimo realitu). V opačném případě by to znamenalo likvidaci firmy.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nemá k dispozici spisový materiál a proto odkazuje na obsah vyjádření ze dne 23. 4. 2003, které učinil k žalobě.

IV.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především konstatuje, že shora citovaným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2000 byla Finančním úřadem pro Prahu 1 stěžovateli předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1998 ve výši 305 140 Kč, a to na základě zprávy o kontrole ze dne 5. 4. 2000, č. j. 53821/00/001931/1370. V této zprávě je především uvedeno, že stěžovatel proplácel na základě písemných dohod faktury za odborné zednické práce, vedení stavby a výkon technického dozoru dodavatelům Z. H., R. H., J. H., V. K. a S. Š.. Jednalo se však o zastřený stav věci ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť ve skutečnosti uvedení dodavatelé byli

povinni dbát pokynů zadavatele, nenesli žádné materiálové náklady spojené s výkonem činnosti a nejednali vlastním jménem. Proto se jednalo o příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., což bylo formálně zastřeno tím, že svoji činnost fakturovali jako osoby samostatně výdělečně činné. Přitom podle ustanovení § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb. je právnická osoba povinna zajišťovat plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti svými zaměstnanci, které k tomuto účelu zaměstnává v pracovních vztazích podle zákoníku práce. Protože stěžovatel prováděl výstavbu bytových jednotek a využití jmenovaných profesí na hlavní pracovní poměr je zcela běžné, byla mu doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (žalovaný) zamítlo odvolání stěžovatele proti citovanému rozhodnutí finančního úřadu. Především konstatovalo, že smlouvy uzavřené se jmenovanými dodavateli nesplňují znaky smlouvy o dílo dle ustanovení § 536 obchodního zákoníku. Z jejich dikce totiž není patrno, že jde o obchodněprávní vztah mezi dvěma podnikatelskými subjekty, není v nich uveden relevantní právní předpis a specifikace konkrétního díla a termín jeho odevzdání. Ve fakturách není vymezen rozsah odvedené práce, chybí vyúčtování dodaného díla a odměna je vyčíslena druhově, tedy za zednické práce na příslušné stavbě. Dotčené fyzické osoby v rozhodném období fakturovaly toliko stěžovateli a s výkonem této činnosti neměly kromě nákladů za použití vlastního motorového vozidla a za sociální a zdravotní pojištění jiné výdaje. Navíc S. Š. jako zástupce stěžovatele podepisoval nájemní smlouvy na pronájem elektrického nářadí a byly mu vypláceny částky na nákup stavebního a dalšího materiálu. Pan H. od dalších dodavatelů přebíral stavební materiál určený pro stěžovatele. Z toho údajně plyne, že S. Š. a H. v některých případech jednali jménem stěžovatele a nikoliv jménem vlastním, tzn. že pro stěžovatele nepracovali jako podnikatelské subjekty (viz § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, § 1 odst. 1 obchodního zákoníku). Žalovaný tak dospěl k závěru, že ve skutečnosti stěžovatel se jmenovanými osobami uzavřel nikoliv smlouvy o dílo podle obchodního zákoníku, nýbrž pracovní smlouvy dle ustanovení § 29 zákoníku práce. Protože pro posouzení toho, zda se jedná o příjem ze závislé činnosti anebo nikoliv, není rozhodující, zda má občan živnostenský list či o jaký druh smlouvy se jedná, ale skutečný obsah právního vztahu, konstatoval žalovaný, že předmětná daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1998 byla stěžovateli předepsána v souladu se zákonem. Přitom odmítl i námitku ohledně zdvojeného zdanění, neboť v daném případě je daňové řízení vedeno se dvěma subjekty.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti citovanému rozhodnutí žalovaného, když především uvedl, že podstatným rysem závislé činnosti je, že tato činnost není vykonávána pod vlastním jménem a na vlastní účet a odpovědnost poplatníka, nýbrž podle pokynů plátce příjmů. Pro kvalifikaci příjmů je rozhodující skutečný obsah právního úkonu a nikoliv právní vztah, tzn. podle jakého zákona byla uzavřena příslušná smlouva. V daném případě soud dospěl k závěru, že z obsahu jednotlivých dohod je zřejmé, že výkon prováděné práce je vymezen obecně a je tak zřejmé, že je nutná konkretizace pokyny stěžovatele. Skutečnost, že dodavatelé vykonávali sjednané práce osobně, vyplývá ze zjištění dožádaných finančních úřadů. Ze stejného zdroje je rovněž patrno, že údajní dodavatelé nevykazovali žádné materiálové náklady ani samostatnou fakturační činnost jiným subjektům. Protože stěžovatel je povinen hlavní předmět své činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, je nutno předmětné „dohody o spolupráci“ posoudit jako zastřené pracovní vztahy a stěžovatel proto byl plátcem daně z příjmů dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Touto právní otázkou je posouzení předmětných dohod o spolupráci jako zastřených pracovněprávních smluv a tedy i podřazení příjmů vyplacených na základě těchto smluv pod příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., který je definuje jako „*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. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku*“.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přičemž o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít; anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Ještě předtím, než Nejvyšší správní soud přejde ke konkrétnímu posouzení projednávané věci, považuje za vhodné uvést následující obecnější úvahu, z níž vycházel: Současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní postata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimity instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud především odkazuje na svoji judikaturu (od které neshledává důvod se v této věci odchýlit – viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003), podle níž „*pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb. není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti, je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). 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]. Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti, vznik příjmu zakládající."

Z uvedeného je zřejmé, 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, nýbrž musí se 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 kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru 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 (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 nástroji 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.

Při konfrontaci s uvedenými východisky je patrno, že v projednávané věci byl shledán výkon závislé činnosti u pěti osob, které pro stěžovatele vykonávaly odborné zednické práce, vedení stavby a technický dozor. K závěru o tom, že se skutečně jednalo o výkon závislé činnosti, dospěly finanční úřady a městský soud na základě toho, že uvedené osoby byly povinny dbát pokynů stěžovatele, nenesly téměř žádné materiálové náklady spojené s výkonem činnosti, nejednaly vlastním jménem, jednalo se o druhově určenou práci a v rozhodném období fakturovaly pouze stěžovateli.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ani souhrn všech uvedených skutečností (z nichž některé navíc stěžovatel popírá) nevede k právnímu závěru ohledně výkonu závislé činnosti ve shora zmíněném daňovém smyslu. Již z citované zprávy o kontrole totiž plyne, že zmíněné osoby vykonávaly předmětnou činnost jen několik měsíců, přičemž vykonanou práci fakturovaly velmi nepravidelně a ani ne ve všech měsících. Tak příkladmo Z. H. bylo vyplaceno 4. 5. 1998 - 13 090 Kč, 29. 5. - 17 435 Kč, 2. 7. - 17 205 Kč, 31. 7. - 21 175 Kč, 3. 8. - 14 300 Kč, 1. 9. - 20 300, 2. 11. - 23 770 Kč a 3. 12. 16 960 Kč a obdobné lze konstatovat u ostatních čtyř osob. Z povahy vykonávané práce s přihlédnutím ke všem okolnostem věci je zřejmé, že se jednalo o činnost relativně krátkodobou a do značné míry nezávislou

na subjektivní vůli stěžovatele (vztah ke stavební zakázce). Skutečnost, že práce byla určena druhově, že v rozhodném období jmenovaní účtovali toliko stěžovateli a že poslouchali jeho pokyny, se v tomto kontextu jeví právně zcela bezvýznamnou.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v projednávané věci ze skutkových okolností nevyplývá, že se stěžovatel uzavíráním předmětných smluv dopustil zastřených právních úkonů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a že se tedy městský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, tzn. sice aplikoval správný právní předpis, nicméně dopustil se nesprávnosti při jeho výkladu ve shora prezentovaném smyslu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. 2. 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu