

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: S. K. V. A S., s. r. o.,** zastoupen Mgr. Petrem Morávkem, advokátem, se sídlem Praha 5, Kříženeckého nám. 5/322, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 189/2003 - 65 ze dne 14. 1. 2004,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 189/2003 - 65 ze dne 14. 1. 2004, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 6099/110/2003 ze dne 29. 8. 2003, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích č. j. 163301/03/077910/3349 ze dne 25. 6. 2003, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti jeho předchozímu rozhodnutí č. j. 45892/00/077910/3349 ze dne 29. 2. 2000. Původním rozhodnutím správce daně ze dne 29. 2. 2000 byla stěžovateli předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 1997 a 1998 ve výši 1 047 190 Kč, rozhodnutím ze dne 25. 6. 2003 byla daň snížena na částku 616 282 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání, ačkoli žádnou výzvu podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), stěžovateli nedoručil, a tedy nebyly splněny podmínky pro rozhodnutí bez jednání. Krajský soud tím porušil i stěžovatelovo právo vyplývající z § 34 odst. 3 s. ř. s., tedy právo na to, aby byl vyrozuměn o nařízeném jednání, a právo žádat, aby mu bylo při jednání uděleno slovo.

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud opřel svůj závěr o uskutečnění mezinárodního pronájmu pracovní síly toliko o výpověď Z. D., bývalého stavbyvedoucího stěžovatele, který potvrdil, že zahraničním dělníkům zadával práci, vykonanou práci přejímal a řídil je v podstatě stejně jako zaměstnance žalobce. Ostatní stavbyvedoucí stěžovatele, pánové K., Ch. a J., toto D. tvrzení popřeli. Krajský soud zkreslil jeho interpretaci, přitom se nezabýval možností, že by se Z. D. při výkonu práce dopouštěl překračování svých pravomocí, když jednal přímo se zahraničními pracovníky, anebo že by taková činnost odpovídala plnění úkolů každého stavbyvedoucího. Nešlo tedy dle stěžovatele o přímé řízení zahraničních pracovníků. Stěžovatel se tím neztotožňuje ani se závěrem krajského soudu, jímž je odkazováno na § 1 odst. 4 a 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Stavební společnosti si dle stěžovatele udržují v pracovněprávním vztahu jen takový počet „kmenových zaměstnanců“, bez nichž by se jen těžko obešly, a navýšení počtu osob a zemních či stavebních strojů řeší uzavíráním smluv se subdodavateli. Stěžovatel namítá normami ústavního pořádku zaručené právo zvolit si, zda bude práci vykonávat samostatně jako podnikatel nebo zda se nechá zaměstnat. Zákon o zaměstnanosti naproti tomu konkretizuje, jak se má stát postarat o občany, kteří z různých důvodů nejsou schopni bez své viny pracovat. Jeho „ambicí“ není určovat a regulovat právní formy pracovních činností fyzických osob, jak krajský soud dovozuje. Krajský soud nepochopil princip smluvní volnosti v obchodně závazkových vztazích, přitom stěžovatel poukazuje na právní názor Ministerstva financí vyjádřený v jeho rozhodnutí č. j. 532/135 788/2002 ze dne 9. 12. 2002 o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí.

Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zejména poukazuje na skutečnost, že svědku Z. D. byly kladeny jasné a srozumitelné dotazy, stejně tak jeho odpovědi byly jasnými a srozumitelnými. Stěžovatelova námitka nesprávné interpretace tak nemůže obstát, stejně jako námitka smluvní volnosti. Žalovaný dále popisuje průběh daňového řízení a poukazuje na skutečnost, že v rozhodnutí Ministerstva financí č. j. 532/135 788/2002 ze dne 9. 12. 2002 o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí byl vyjádřen názor, že nebylo zcela prokázáno, že by se ve všech případech jednalo o řízení najatých pracovníků stěžovatelem. Z tohoto důvodu povolilo přezkoumání daňového rozhodnutí, následně bylo doplněno dokazování a původně vyměřená daň byla snížena. Žalovaný poukazuje dále na předchozí judikaturu soudu, jehož rozsudek je nyní přezkoumáván, a na rozhodnutí Ústavního soudu, kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil zejména následující pro posouzení této právní věci rozhodné skutečnosti: stěžovatel, podnikatel ve stavebnictví, předložil v průběhu daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 1997 a 1998 mimo jiné smlouvy o dílo a faktury, vystavené na základě smluv o dílo podnikateli S., a. s., a Ing. V. S. G. – B., oběma se sídlem v zahraničí (na Slovensku a na Ukrajině). Předmětem plnění společnosti S., a. s., byla podle smlouvy o

dílo ze dne 26. 3. 1997 uzavřené mezi touto společností a stěžovatelem mimo jiné montáž lešení, vyčištění budov, příprava pro elektrickou instalaci, zámečnické konstrukce a terénní úpravy, přitom stěžovateli fakturovaná cena byla určena počtem odpracovaných hodin a cenou práce za jednu odpracovanou hodinu. Předmětem plnění Ing. V. S. G. – B. byly podle smluv o dílo uzavřených mezi ním a stěžovatelem v průběhu let 1996 až 1998 výkopové, betonářské, zednické a úklidové práce, kompletní dodávka prací a staveb, terénní úpravy, úklid staveniště, výkop rýhy pro přípojky, bourací a další práce uskutečňované v období let 1997 a 1998. Následně stěžovateli vystavené faktury z období let 1997 a 1998 na práce stavební, zednické či pomocné uvádějí místo plnění, ve dvou případech je samotná fakturovaná cena je specifikována tak, že je rozdělena v poměru 60 % na mzdy ku 40 % za zprostředkování. Správce daně ke shora uvedeným skutečnostem vyslechl čtyři stěžovatelovy stavbyvedoucí, z toho jednoho bývalého (Z. D.). Ten uvedl, že zadával práci zahraničním dělníkům, přejímal od nich vykonanou práci a řídil je v podstatě jako zaměstnance stěžovatele, s tím rozdílem, že v jejich případě nebyla potřeba takového dohledu. Ostatní stavbyvedoucí (O. K., J. Ch. a Ing. V. J.) naproti tomu tvrdili, že práci zahraničních dělníků řídili jejich nadřízení, přitom právě s nimi stavbyvedoucí komunikovali. Stěžovatel k výzvě správce daně uvedl, že pouze ve dvou případech byly fakturovány odborné zednické práce zahraničních dělníků, prováděné společně se zaměstnanci stěžovatele za jeho řízení, ve zbylých případech šlo o subdodávky, jimiž byla zajišťována činnost buď méně kvalifikovaná, nebo naopak odborná, ale svým rozsahem jen okrajově. Správce daně dospěl k závěru, že se ve skutečnosti jednalo o situaci, kdy stěžovatel ve skutečnosti zaměstnával zahraniční pracovníky - dělníky, a proto měl povinnost srážet a odvádět zálohu na daň ze mzdy i za tyto pracovníky. Své oprávnění použít pomůcek odůvodnil nedostatkem dokladů o tom, kolika pracovníky, kdy a v jakém rozsahu byly práce pro stěžovatele vykonávány. Stěžovateli tak byla platebním výměrem ze dne 29. 2. 2000 předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 1997 a 1998 ve výši 1 047 190 Kč. Proti tomu se stěžovatel odvolal, které žalovaný dne 15. 11. 2000 zamítl. Následně však dne 9. 12. 2002 vyhovělo Ministerstvo financí stěžovatelově žádosti o povolení přezkumu rozhodnutí žalovaného, žalovaný v rámci přezkumného řízení dne 3. 4. 2003 své rozhodnutí zrušil a stěžovatelově odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 2. 2000 zčásti vyhověl. Stěžovateli tak byla předepsána k přímému placení daň ve výši 616 282 Kč. Proti tomuto rozhodnutí ze dne 25. 6. 2003 se stěžovatel odvolal, jeho odvolání však žalovaný dne 29. 8. 2003 zamítl. Toto rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, jak vyplývá ze soudního spisu, o níž krajský soud rozhodl, aniž by nařídil jednání, a sice tak, že žalobu zamítl jako nedůvodnou. Rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen dne 28. 1. 2004 a ten jej dne 6. 2. 2004 napadl kasační stížností.

Kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je přípustná, neboť přestože v ní není na žádný z důvodů podle § 103 odst. 1 s. ř. s. odkazováno, z jejího obsahu vyplývá, že jsou jí uplatněny kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a z uplatněných kasačních důvodů přezkoumal (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání, ačkoli žádnou výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. stěžovateli nedoručil, a tedy že pro rozhodnutí

bez jednání nebyly splněny podmínky, jde o námitku vady řízení před soudem (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), jejíž důvodnosti obsah soudního spisu neodpovídá. Výzva, podle níž se měl stěžovatel vyjádřit k soudem zamýšlenému rozhodnutí věci bez jednání, byla společně s poučením o procesních právech a o složení senátu, který věc rozhodoval, stěžovateli (zástupci stěžovatele s plnou mocí pro celé řízení Mgr. Morávkovi) doručena dne 28. 11. 2003 (č. l. 50 spisu). K této výzvě stěžovatel ve lhůtě dvou týdnů nevyjádřil svůj nesouhlas, a tedy podmínka pro rozhodnutí věci bez jednání podávaná z § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. byla splněna. Tato námitka stěžovatele tedy není důvodnou.

Pokud jde o druhou námitku, ta směřuje do nesprávného posouzení právní otázky, zda stěžovatel uskutečnil mezinárodní pronájem pracovní síly. Směřuje-li tedy stěžovatel dle obsahu kasační stížnosti k námitce nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, což je kasačním důvodem podávaným z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použije jiný právní předpis, než který má správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou má za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikuje správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustí se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být dle stěžovatele v řízení před krajským soudem posouzena nesprávně, je tedy otázka splnění podmínek pro konstataci uskutečnění mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Při posuzování charakteru činnosti, která byla na základě shora popsaných smluv o dílo zahraničními subjekty ve prospěch stěžovatele vykonávána, a následně mu také účtována, musí Nejvyšší správní soud vycházet z materiálních znaků takto vykonávané činnosti, nikoli ze znaků formálních. Jinak řečeno je pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost či nikoli, skutečnost, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli skutečnost, o jaký formálně právní titul se výkon takové činnosti opírá. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“, jíž je nájem pracovní síly za odměnu. Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 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. 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 nijak dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce. 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 právě uvedeného je tedy předně zřejmé, že Nejvyšší správní soud vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána, a tedy nemůže obstát stěžovatelův argument o nepochopení smluvní volnosti krajským soudem. Smluvní volnost stěžovatele a jeho obchodních partnerů, závislá na míře kogentnosti právní úpravy v oblasti práva obchodního, nemohla hrát v úvaze krajského soudu jakoukoli roli, což také nečinila.

Pro správné posouzení této právní věci je zapotřebí 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., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 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. nikoli 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. Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. 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.

Nazírá-li Nejvyšší správní soud na zjištěný skutkový stav prostřednictvím shora uvedených východisek, pak je zřejmé, že v projednávané právní věci byl shledán výkon závislé činnosti u osob, které pro stěžovatele vykonávaly výkopové, betonářské, zednické, úklidové a jiné související stavební práce. Tyto práce byly přitom uskutečňovány na základě dlouhodobých smluv (smluv rámcového charakteru) uzavřených mezi stěžovatelem a jeho subdodavateli a byly po dobu účinnosti smluvních vztahů těmito smlouvami založených průběžně účtovány. K závěru o tom, že se skutečně jednalo o výkon závislé činnosti, dospěl krajský soud, ve shodě s žalovaným, na základě toho, že osoby vykonávající práce subdodavatelského charakteru, jež byly uskutečňovány podle smluv uzavřených mezi stěžovatelem a subdodavateli, byly povinny dbát pokynů stěžovatele, tj. stavbyvedoucího, přitom se opírá o skutečnosti uvedené jedním ze stavbyvedoucích. Nejvyšší správní soud, vědom si komplexnosti posouzení všech podmínek rozhodných pro možnost konstatace faktického mezinárodního pronájmu pracovní síly, však za rozhodnou považuje také tu skutečnost, že osoby vykonávající ve skutečnosti práce subdodávkového charakteru tyto práce vykonávaly dlouhodobě a pravidelně, tj. po celé období let 1997 a 1998, na různých místech (různých stavbách stěžovatele), přitom subdodávky byly dlouhodobě účtovány ve formě ceny za hodinu práce vynásobené počtem hodin a počtem osob tyto práce vykonávajících. Z povahy vykonávané práce s přihlédnutím ke všem okolnostem věci nemůže být tedy dovozováno, že se jednalo o činnosti relativně krátkodobého a dočasného charakteru, po dobu, jež by byla nezávislou na subjektivní vůli stěžovatele, a nemůže tu tedy obstát stěžovatelovo tvrzení, že se jednalo o výkon takových činností, jež nemohly být uskutečňovány „kmenovými zaměstnanci“, jak stěžovatel uvádí. Nelze také dovodit, že by se tyto činnosti týkaly jednotlivé stavební zakázky a že by v případě těchto činností byla předem zřetelně definována obsahová i rozsahová náplň, z níž by vyplývalo, ke kterému okamžiku je subdodávka ve prospěch stěžovatele považována za splněnou. Byla-li smluvně činnost subdodavatelů ve prospěch stěžovatele vymezena toliko rámcově,

pak je nepochybné, že skutečnou náplň práce osob vystupujících na stavbě formálně na straně subdodavatele určovaly osoby ze strany stěžovatele, jež tak v souhrnu všech shora uvedených skutečností byly ve vztahu k osobám vystupujícím na straně subdodavatelů fakticky v postavení zaměstnavatelském. Ve světle těchto skutečností nemůže být rozhodujícím, že přímé ovlivňování činnosti osob vykonávajících stavební práce na straně subdodavatelů tři ze čtyř stavbyvedoucích vystupujících po dobu zhotovování staveb na straně stěžovatele nepotvrdili, když ovlivňování těchto osob popisovali jako zprostředkované, tj. přes jejich mistry.

Ze všech shora uvedených skutečností tedy Nejvyšší správní soud dovozuje, že v této právní věci krajský soud, jehož rozsudek je nyní přezkoumáván, aplikoval ohledně otázky faktického charakteru stavební činnosti, jež byla ve prospěch stěžovatele vykonávána, tj. míry závislosti stavebních prací, správný právní předpis a správnou právní normu, přitom Nejvyšší správní soud aprobuje i způsob interpretace podaný krajským soudem. Ani námitka nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem tak není důvodná.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádnénáklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu