

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 žalobkyně: **K., s. r. o.,** zastoupené JUDr. Karlem Zuskou, advokátem se sídlem Václavské nám. 4, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, sídlo: Hálkova 14, 305 72 Plzeň, ve věci kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2004, č. j. 30 Ca 31/2002 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Karla Zusky, advokáta, do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2558,50 Kč.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zrušena 1) rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2001, č. j. 5397a/130/2001, 2) rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2001, č. j. 5397b/130/2001, 3) rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2001, č. j. 5397c/130/2001, 4) rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2001, č. j. 5397d/130/2001 a kterým byla stěžovateli uložena povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

Dodatečnými platebními výměry správce daně ve spojení s uvedenými rozhodnutími stěžovatele byla žalobkyni jako plátci daně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 1997, druhého čtvrtletí roku 1997, třetího čtvrtletí roku 1997 a čtvrtého čtvrtletí roku 1997. Důvodem dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty bylo, že správce daně (a v odvolacím řízení stěžovatel) dospěli k závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za platby žalobkyně za plnění, která jí měly poskytovat jiné osoby (zprostředkovatelské subjekty) a která měla spočívat v tom, že tyto subjekty měly pro žalobkyni prostřednictvím svých zaměstnanců vykonávajících pracovní činnost v prostorách žalobkyně a na základě pokynů žalobkyně vykonat určité práce (balení katalogů). Stěžovatel se ve svém rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně,

že v takovém případě se jednalo o zastření skutečného stavu věcí, a sice závislé činnosti zaměstnanců zmíněných zprostředkovatelských subjektů u žalobkyně, a že vztah žalobkyně a uvedených zaměstnanců zprostředkovatelských subjektů nutno podřadit pod pojem „obdobného“ poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Podle stěžovatele proto ve skutečnosti zprostředkovatelské subjekty nevyvíjely činnost, za kterou jim žalobkyně poskytovala platby, z nichž provedla odpočet daně z přidané hodnoty, a proto odpočet daně z přidané hodnoty nemohl být žalobkyni uznán.

Krajský soud dospěl k závěru, že právní kvalifikace vztahu zaměstnanců zprostředkovatelských subjektů k žalobkyni jako „obdobného“ poměr ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP není správná a že takový poměr mezi nimi nevznikl; naopak usoudil, že právní vztah existoval toliko mezi žalobkyní a zprostředkovatelskými subjekty, které žalobkyni vskutku dodávaly zdanitelné plnění v podobě služby spočívající v zajištění určitého rozsahu prací u žalobkyně a které za to obdržely od žalobkyně úhradu za tuto službu. Ve vztahu k této úhradě za zdanitelné plnění pak tedy žalobkyně právem uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Důsledkem uvedeného právního názoru pak byl závěr krajského soudu, že stěžovatel nedůvodně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadl právní závěr krajského soudu o tom, že mezi žalobkyní a pracovníky, kteří u ní vykonávali určité činnosti, nevznikl žádný poměr ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Stěžovatel uvedl, že podle jeho názoru nelze „obdobný poměr“ ve smyslu ustanovení výše uvedeného vykládat shodně s pracovněprávním, služebním a členským poměrem, a to jako právní vztah mezi dvěma subjekty, které projevily shodnou vůli k jeho vzniku a shodnou vůli k založení vzájemných práv a povinností. Podle stěžovatele je při posouzení, zda určitý vztah spadá pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, klíčové to, jestli při práci pracovníka pro jinou osobu je tento pracovník povinen dbát příkazů oné osoby, zda mu tato osoba přiděluje práci a tuto práci řídí a kontroluje a zda je pracovník povinen pracovat podle pokynů této osoby. Pokud jsou uvedené znaky naplněny, jedná se podle stěžovatele v případě, že nedošlo mezi těmito osobami k uzavření pracovněprávního poměru, právě o „obdobný poměr“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Podle stěžovatele není pro posouzení vztahu mezi žalobkyní a pracovníky, kteří u ní pracovali, podstatná ani skutečnost, že mezi žalobkyní a třetími osobami, které žalobkyni zajišťovaly zaměstnance, byly uzavřeny smluvní vztahy a o jaké smluvní vztahy šlo. Pokud by byli pracovníci, kteří pracovali u žalobkyně, též v pracovním poměru ke zprostředkovatelským subjektům, které ve vztahu k těmto pracovníkům jako svým zaměstnancům plnily své právní povinnosti, včetně povinnosti odvádět za ně daň z příjmů fyzických osob ve formě srážkové či zálohové, není to podle stěžovatele rozhodné pro posouzení vztahu těchto pracovníků k žalobkyni, neboť nutno posuzovat pouze vztah pracovníka k subjektu, pro který je práce vykonávána.

Stěžovatel poukázal na to, že pokud by byl přijat výklad krajského soudu, nebylo by možno aplikovat ani ustanovení druhé věty a dalších vět § 6 odst. 2 ZDP ve znění platném od roku 1997, podle kterého je zaměstnavatelem i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3 ZDP, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, protože pokud by neexistoval „obdobný poměr“, jak jej vykládá krajský soud, tj. právní vztah mezi pracovníkem a plátcem, u kterého zaměstnanec třetí osoby (zahraniční osoby) vykonává práci, založený na shodném projevu vůle o vzniku a obsahu pracovněprávního vztahu mezi plátcem a pracovníkem, neplynuly by uvedenému

pracovníkovi vůbec příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP a nebylo by možno u plátce a pracovníka mluvit o „zaměstnavateli“ a „zaměstnanci“ ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil se závěrem krajského soudu o tom, že stěžovatel porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť podle jeho názoru výsledky dožádání provedených správcem daně neměly vliv na posouzení pracovníků zprostředkovaných jednotlivými zprostředkovatelskými subjekty žalobkyni jako jejích zaměstnanců. Zmíněná dožádání byla podle stěžovatele totiž provedena za účelem zjištění počtu pracovníků potřebných k vykonání prací dle jednotlivých faktur vyúčtovaných zprostředkovatelskými subjekty žalobkyni a počtu hodin odpracovaných jednotlivými zprostředkovanými pracovníky. Na posouzení těchto pracovníků jako „zaměstnanců“ žalobkyně nemá podle stěžovatele vliv jejich případný zaměstnanecký poměr ke zprostředkovatelským subjektům.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Současně požádal stěžovatel o odkladný účinek kasační stížnosti. Uvedl, že nebyl-li by odkladný účinek kasační stížnosti povolen, byl by za situace, kdy byla zrušením správních rozhodnutí zpochybněna jejich vykonatelnost, ohrožen veřejný zájem v podobě fiskálního zájmu státu na stanovení a vybírání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Stěžovatel rovněž subsidiárně poukázal na důsledky spojené s povinností správce daně podle § 64 odst. 6 daň. ř., které by bylo možno v případě procesního úspěchu stěžovatele v řízení o kasační stížnosti následně jen těžko napravit.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že právní názor krajského soudu, který je podkladem jeho rozhodnutí, považuje za zcela správný, a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Podle žalobkyně musí být každý poměr, který má spadat pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, charakterizován tím, že byl založen dvoustranným právním úkonem směřujícím k jeho vzniku. Takovou povahu však vztah mezi žalobkyní a pracovníky, kteří pro ni pracovali na základě dohod se třetími osobami, jež byly jejich zaměstnavateli, neměl. Tito pracovníci ve vztahu k žalobkyni neprojevili žádný projev vůle směřující ke vzniku vztahu zařaditelného pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, naopak si byli vědomi, že jsou k žalobci přiděleni na základě rozhodnutí jejich skutečného zaměstnavatele, kterým byl zprostředkovatel, jenž pracovníky žalobkyni „dodával“. Tento skutečný zaměstnavatel také za uvedené pracovníky odváděl předepsané daňové odvody. Žalobkyně poukázala na neudržitelnost právního názoru stěžovatele též v souvislosti se stanoviskem ministerstva financí, podle něhož postup zaměstnavatele, který vysílá své zaměstnance na určitá místa na základě korektně uzavřených obchodněprávních vztahů (v podstatě vztahů dodavatele a odběratele), není v rozporu s právem a takovouto situaci nelze posuzovat podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) resp. dokonce § 6 odst. 2 ZDP. Žalobkyně poukázala na to, že dle uvedeného stanoviska nelze zaměňovat mezinárodní pronájem pracovní síly od subjektu práv se sídlem či bydlištěm v zahraničí s obdobnou činností mezi subjekty se sídlem či bydlištěm v ČR.

Žalobkyně tedy měla za to, že krajský soud správně dospěl k závěru, že u ní zcela v souladu se zákonem vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Tento nárok řádně doložil daňovými doklady za práce vyúčtované mu předepsaným způsobem zprostředkovatelskými subjekty. Neuznáním odpočtu daně z přidané hodnoty tedy stěžovatel porušil zákon.

K návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že jej považuje za nedůvodný. Rozsudek krajského soudu nemá podle žalobkyně takové následky, které by pro stěžovatele mohly znamenat nenahraditelnou újmu. Naopak, v případě přiznání odkladných účinků kasační stížnosti by tato újma postihla žalobkyni. Ta správcem daně vyměřenou daň zaplatila a v důsledku nesprávného postupu stěžovatele již delší dobu nemůže disponovat svými prostředky; v případě přiznání odkladných účinků kasační stížnosti by žalovaný nebyl povinen do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vést ve věci řízení. Rozhodnutí správce daně byla zrušena, nejsou proto již vykonatelná; nemohou být podle žalobkyně tedy, jak uvádí stěžovatel, zpochybněna. Žalobkyně své daňové povinnosti podle svých slov vždy hradila řádně a včas, fiskální zájem proto v jejím případě nemůže být ohrožen; stěžovatel ostatně ani ve své podstatě netvrdí a neprokazuje, že by nepřiznáním odkladného účinku došlo k nenahraditelné újmě.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Spornou otázkou je, jaké vlastnosti musí mít vztah mezi tím, kdo pro jiného vykonává práci, a tím, kdo mu tuto práci určuje, aby takový vztah byl podřaditelný pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jako „obdobný poměr“.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 6 odst. 1 ZDP jsou příjmy ze závislé činnosti a) 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, b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Podle § 6 odst. 2 věty první ZDP je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tedy poplatník spadající do některé z kategorií uvedených v § 6 odst. 1 písm. a) až d), dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu ze závislé činnosti a z funkčních požitků pak jako "zaměstnavatel".

Podle § 6 odst. 2 věty druhé a třetí ZDP je zaměstnavatelem i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 ZDP nebo v § 17 odst. 3 ZDP, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení ZDP se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 ZDP nebo v § 17 odst. 3 ZDP. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady (§ 6 odst. 2 věta čtvrtá ZDP).

Právní povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost, příjmy z níž jsou předmětem daně z příjmu, není v ZDP dále definována, proto je nutno její základní charakteristiky dovodit výkladem. Tento výklad se musí řídit určitými základními zásadami: Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoli proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata 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. Promítnutí uvedené základní zásady, z níž nutno při výkladu daňových zákonů vycházet, do konkrétních výkladových problémů lze vysledovat též v řadě rozhodnutí Ústavního soudu, nejkoncentrovaněji je pak vyjádřena zřejmě v nálezu ze dne 15. 12. 2003 ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 ve svazku č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu. Zde Ústavní soud uvedl, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji *(in dubio mitius)*.

V ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP se hovoří o následujících kategoriích zdrojů příjmů: 1) pracovněprávní poměr, 2) služební poměr, 3) členský poměr, 4) 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. Samostatnou kategorii výslovně zařazenou do 6 odst. 1 písm. a) ZDP pak tvoří práce žáků a studentů z praktického výcviku. Obdobným poměrem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP 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.

Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla pak vztah soukromoprávní povahy, nezřídka ale též vztah povahy veřejnoprávní (zejm. služební poměr). Tento právní vztah vzniká mezi subjekty, jichž se týká, a to nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran; někdy vzniká na základě právního úkonu či aktu jednostranného (volbou, jmenováním, rozhodnutím příslušného orgánu), který je ovšem ve své podstatě rovněž podmíněn explicitním či implicitním souhlasem obou osob, mezi nimiž má vztah vzniknout, s tím, že takový vztah vznikne a že bude mít určitý, byť jen třeba v rámcových rysech definovaný obsah (např. služební poměr příslušníka Policie České republiky se sice zakládá rozhodnutím služebního funkcionáře, jak je stanoveno v § 5 odst. 1 větě první zákona č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ovšem žadatel o přijetí do tohoto poměru musí projevit vůli ve služebním poměru být - musí podat písemnou žádost, jak stanoví § 4 odst. 1 cit. zákona). Při zkoumání, zda je daný právní

vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějškovou, 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).

Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění (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. Nestačí zde, aby povinnost řídit se pokyny toho, pro koho pracovník vykonává pracovní činnost, byla založena toliko nepřímo, tj. povinností vzniklou příkazem daným třetí osobou tomuto pracovníkovi či dohodou mezi ní a pracovníkem. Nestačí tedy, pokud se pracovník řídí pokyny osoby, u níž pracuje, jen proto, že mu povinnost tak činit uložila třetí osoba či že se na tom s třetí osobou dohodl z titulu toho, že mezi touto třetí osobou a pracovníkem existuje právní vztah, jehož obsahem je mj. povinnost řídit se pokyny třetí osoby.

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.

Výše popsané znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně; absentuje-li u určitého poměru v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho obdobě s poměrem pracovněprávním, služebním a členským hovořit.

Obiter dictum navíc 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) ZDP; 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, kupříkladu některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí či prací na jednorázové či narychlo se objevivší zakázce (viz k tomu již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70).

V projednávané věci nebylo u vztahů mezi žalobkyní a pracovníky, kteří u ní pracovali, splněno, že se jednalo o právní vztah mezi těmito subjekty, a rovněž nebylo splněno, že zde existovala přímo mezi účastníky založená povinnost pracovníků řídit se pokyny žalobkyně. Z důkazů provedených v řízení před správními orgány je nepochybné, že pracovníci pracovali u žalobkyně proto, že byli zaměstnanci zprostředkovatelských subjektů. Mezi pracovníkem a žalobkyní žádný právní vztah neexistoval. Na půdorysu pracovního poměru mezi pracovníkem a zprostředkovatelským subjektem, tj. třetí osobou, se pak pracovník s touto třetí osobou dohodl či mu bylo v rámci oprávnění vyplývajících z tohoto poměru třetí osobou uloženo, aby dočasně vykonával pracovní činnost u žalobkyně. Pracovníci se tedy řídili pokyny žalobkyně jen a pouze proto, že k takovému chování byli povinni na základě právního vztahu vůči svému zaměstnavateli, tj. vůči zprostředkovatelskému subjektu. Pokud by pokyny žalobkyně nerespektovali, nemohla žalobkyně vyvodit žádné právní důsledky vůči nim, nýbrž toliko vůči zprostředkovatelskému subjektu, který se pro žalobkyni zavázal zajistit své zaměstnance určitých kvalifikací v určitém čase a na určitém místě k tomu, aby dle pokynů žalobkyně pro ni vykonávali pracovní činnost. Odměna za výkon této pracovní činnosti byla hrazena nikoli z prostředků žalobkyně, nýbrž z prostředků zprostředkovatelských subjektů, které naopak inkasovaly od žalobkyně smluvně stanovené částky za zajištění pracovních sil.

Ve své podstatě se u vztahů mezi žalobkyní, zprostředkovatelskými subjekty a pracovníky, kteří u žalobkyně pracovali, jednalo o pronájem pracovní síly. Z právního hlediska je podstatné, že podle právní úpravy účinné v době vydání správních rozhodnutí stěžovatele se u činnosti zprostředkovatelských subjektů pro žalobkyni nejednalo o zprostředkování zaměstnání, tj. činnost zaměřenou na vyhledávání vhodného zaměstnání pro občana, který se o práci uchází, a na vyhledávání zaměstnanců pro zaměstnavatele, který hledá nové pracovní síly [§ 4 odst. 1 věta první zákona 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění účinném ke dni vydání správních rozhodnutí správce daně i správních rozhodnutí odvolacího orgánu; obdobné znění má dnešní § 14 odst. 1 písm. a) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, který hovoří o „vyhledání zaměstnání pro fyzickou osobu, která se o práci uchází, a vyhledání zaměstnanců pro zaměstnavatele, který hledá nové pracovní síly“]. Obsahem závazku zprostředkovatelského subjektu totiž bylo zajistit žalobkyní požadovaný objem disponibilní pracovní síly v určité kvalifikační struktuře, pro určité místo a po určitou dobu, nikoli vyhledávat pro žalobkyni vhodné potenciální zaměstnance, se kterými by žalobkyně uzavřela pracovní poměr.

Dřívější zákon o zaměstnanosti (tj. zákon č. 1/1992 Sb.) jako základní veřejnoprávní předpis na úseku zaměstnanosti pronájem pracovní síly výslovně neupravoval, ale také nezakazoval. Z článku 2 odst. 4 Ústavy („Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“) a z čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (ten stanoví obsahově totéž, avšak pro všechny fyzické a právnické osoby) pak vyplývá, že nebylo-li v právním řádu výslovného zákazu, mohla taková činnost být (samozřejmě v mezích platného práva) prováděna. Základní soukromoprávní předpis pracovního práva, zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“), ve znění do účinnosti zákona č. 436/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zaměstnanosti, ostatně s poskytováním pracovní síly zaměstnavatelem třetí osobě počítal a práva a povinnosti zaměstnance i zaměstnavatele pro tento případ upravoval ve svém § 38 odst. 4 (dočasné přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě). Na tuto úpravu pak navazoval § 2 nařízení vlády č. 108/1994 Sb., kterým se provádí zákoník práce a některé další zákony, ve znění účinném do 30. 9. 2004. V něm bylo podrobně upraveno, kdo platí dočasně přidělenému zaměstnanci mzdu (původní zaměstnavatel)

a kdo zaměstnanci po dobu dočasného přidělení ukládá práci a kontroluje jej (osoba, k níž je dočasně přidělen) a další otázky. Nový zákon o zaměstnanosti (zákon č. 435/2004 Sb.) a novela zákoníku práce provedená zákonem č. 436/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zaměstnanosti, pak pronájem pracovní síly výslovně upravily zejm. v ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) a § 66 zákona č. 435/2004 Sb., v ustanovení § 38a zákoníku práce a zrušením § 38 odst. 4 zákoníku práce a stanovily, že zaměstnavatelem „pronajímaných“ zaměstnanců mohou být jen subjekty se zvláštním povolením na úseku zprostředkování zaměstnání (agentury práce) a že „pronajímaným“ zaměstnancům musí být zaručen určitý minimální standard práv. Důvodová zpráva k novému zákonu o zaměstnanosti hovoří o tom, že způsob zprostředkování zaměstnání formou dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce pro jinou právnickou nebo fyzickou osobu „je obvyklý v průmyslově vyspělých zemích, včetně států EU, v souvislosti s novými formami smluvních vztahů a požadavky zaměstnavatelů na větší flexibilitu pracovní síly“ (Důvodová zpráva k zákonu o zaměstnanosti. Zvláštní část - část druhá, k § 66, Poslanecká sněmovna PČR, sněmovní tisk 527/0). Je tedy zřejmé, že institut pronájmu pracovní síly je nutno považovat za institut v moderních tržních ekonomikách běžný a legitimní, jenž není v rozporu s oprávněnými zájmy zaměstnanců a který nelze sám o sobě považovat za postup sloužící k obcházení pracovněprávních či daňových předpisů.

Podle právní úpravy platné v době rozhodování stěžovatele i správce daně byl přípustný pronájem pracovní síly ve formě dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě na základě ustanovení § 38 odst. 4 zákoníku práce v tehdejším znění. Tím spíše pak musela být přípustná i taková forma pronájmu pracovní síly, kdy zaměstnanci třetích osob (zprostředkovatelových subjektů) vykonávali práci pro tyto třetí osoby v prostorách žalobkyně a dle jejích požadavků, aniž by došlo k jejich dočasnému přidělení k žalobkyni, neboť byli již přímo na základě pracovních smluv a jejich obsahu (bez jejich modifikace dohodou se zaměstnavatelem - zprostředkovatelským subjektem o dočasném přidělení) povinni pracovat v prostorách žalobkyně dle jejích požadavků, neboť touto prací plnil jejich zaměstnavatel - zprostředkovatelský subjekt své povinnosti plynoucí z právních vztahů na základě dohod mezi tímto subjektem a žalobkyní.

Pro řádné fungování podnikatelské činnosti žalobkyně nepochybně velmi významnou součástí dohod mezi ní a zprostředkovatelskými subjekty bylo, že tyto subjekty nesly riziko zajištění smluvně specifikovaného objemu pracovní síly, takže se žalobkyně mohla v zásadě spolehnout, že tato pracovní síla bude ve sjednaném rozsahu k dispozici, a že současně tyto subjekty nesly riziko, že i poté, co bude dohoda se žalobkyní konzumována, budou muset, aniž by mohly od žalobkyně očekávat jakékoli plnění, nadále plnit své povinnosti zaměstnavatele vůči pronajímaným zaměstnancům. Ekonomickým smyslem jednání žalobkyně tedy nebyla snaha jakkoli obcházet daňové zákony - žalobkyni bylo známo, že pronajatí pracovníci jsou zaměstnanci zprostředkovatelských subjektů, které za ně plnily veškeré povinnosti zaměstnavatele na úseku daně z příjmů fyzických osob i dalších povinných odvodů, a platila za pronájem částky v přepočtu na jednoho pronajatého zaměstnance nepochybně převyšující částky tvořící jeho mzdu spolu s povinnými odvody. Smyslem jednání žalobkyně byla snaha snížit podnikatelské riziko spočívající v nutnosti zaměstnávat (a tedy platit) vlastní zaměstnance za situace, kdy jejich potřeba v čase často kolísala a kdy právní předpisy pracovního práva neumožňují rychlé a flexibilní najímání a propouštění pracovní síly. Toto riziko za žalobkyni nesly zprostředkovatelské subjekty, které mohly svůj „kmen“ zaměstnanců pronajímat vícero zájemcům dle jejich zájmu a tím diverzifikovat zdroj příjmů a snížit riziko, že pro zaměstnance nebude po určitou dobu uplatnění. Právě i za nesení uvedeného rizika jim žalobkyně platila. Jednání žalobkyně

tedy nelze považovat za obcházení daňových zákonů ve smyslu § 2 odst. 7 daň. ř. (na rozdíl od typických případů tzv. „švarcsystému“, kdy zaměstnavatel předstírá, že se svým zaměstnancem má vztah dvou osob samostatně výdělečně činných, zatímco zastírá skutečný stav - vztah závislé činnosti). Jak již řekl Nejvyšší správní soud ve shora zmíněném rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, 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 popíral samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.

Za takové situace nelze v souladu se základními interpretačními zásadami zmíněnými shora vztah mezi žalobkyní a pracovníky, kteří u ní pracovali na základě dohod žalobkyně se zprostředkovatelskými subjekty, považovat za „obdobný poměr“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, neboť způsob zdanění dotyčných pracovníků, který by z takového závěru vyplýval, by ve vztahu k žalobkyni byl nepřiměřený a po žalobkyni nelze spravedlivě požadovat, aby takový postup správce daně předvídala a s ním počítala.

Poukaz stěžovatele na ustanovení druhé věty a dalších vět § 6 odst. 2 ZDP ve znění platném od roku 1997 není případný. Toto ustanovení je doplněním vymezení rozsahu vztahů spadajících pod ustanovení § 6 odst. 1 ZDP o další, v § 6 odst. 1 ZDP neuvedený typ vztahů, nikoli upřesněním § 6 odst. 1 ZDP. Jinak řečeno, zákon v ustanovení § 6 odst. 2 větě druhé a třetí ZDP říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly (a jen a pouze tyto) jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly pracuje a která je českým daňovým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 ZDP), postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věty první ZDP, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, nýbrž je mu vyplácen zahraniční osobou - jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal. Zákon dokonce reflektuje skutečnost, že za pronájem pracovní síly nájemce pronajímateli platí částku, která v sobě většinou obsahuje nejen úhradu skutečných nákladů na mzdové a doprovodné výdaje na pronajaté zaměstnance, nýbrž i částku za zprostředkování - stanoví proto v § 6 odst. 2 větě čtvrté z důvodu ztížení možnosti obcházení zákona, že v případě, že v úhradách „zaměstnavatele“ (ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé ZDP) osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady. *A contrario* tedy platí, že jiné vztahy mezi osobami, které si pronajaly pracovní sílu, a pronajatými pracovníky, nejsou vztahy, u nichž by měl nájemce pracovní síly postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé ZDP, a že toto postavení má u těchto jiných vztahů skutečný zaměstnavatel pracovníků, tedy ten, který je nájemci pracovní síly pronajímá. Smysl a účel ustanovení § 6 věty druhé až čtvrté je zřejmý - zpřísněným režimem pro pronájem pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů a které jsou jimi proto jen velmi obtížně kontrolovatelné, zabránit obcházení českých daňových zákonů; u pronájmu pracovní síly prostřednictvím subjektů v jurisdikci českých daňových orgánů lze obcházení daňových zákonů daleko účinněji kontrolovat koordinovaným prověřování nájemce i pronajímatele pracovní síly, a proto u nich zákonodárce žádný zvláštní zpřísněný režim nezaváděl, neboť to nepovažoval za nutné.

Jestliže vztah mezi žalobkyní a pracovníky, kteří u ní pracovali na základě dohod žalobkyně se zprostředkovatelskými subjekty, nelze považovat za „obdobný poměr“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, dospěl stěžovatel k nesprávnému závěru, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za plnění, která jí poskytly zprostředkovatelské subjekty, jelikož ohledně nich nesplnila podmínky § 19 odst. 1 zákona

č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (plnění od těchto subjektů nebylo možno podle stěžovatele považovat za zdanitelná). Na základě tohoto nesprávného úsudku jí pak stěžovatel v rozporu se zákonem doměřil daň z přidaného hodnoty. Jestliže krajský soud dospěl k závěru, že takový postup stěžovatel byl nezákonný, a z uvedeného důvodu žalobou napadené správní rozhodnutí stěžovatele zrušil, posoudil právní otázku, na níž záviselo rozhodnutí ve věci, zcela správně. Nebylo proto jakýchkoli důvodů ke zrušení rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem z důvodu uplatněného stěžovatelem v kasační stížnosti.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Za této situace Nejvyšší správní soud již samostatně nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť by to bylo nadbytečné. Na okraj nutno poznamenat, že tento návrh stěžovatele byl *prima facie* nedůvodný. Ustanovení § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 s. ř. s. totiž jako jednu z nutných podmínek pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti stanovuje, že výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí by pro žalobce musely znamenat nenahraditelnou újmu. Ve vztazích mezi soukromou osobou a státem v případě, že stěžovatelem v řízení o kasační stížnosti je státní orgán a že ve věci jde o právní vztah spočívající v povinnosti k peněžitému (tedy zastupitelnému) plnění mezi účastníky, „nenahraditelná újma“ u státu (reprezentovaného státním orgánem jako účastníkem řízení) nepřipadá prakticky v úvahu. „Nenahraditelnost“ újmy totiž nutno vždy posuzovat v závislosti na poměrech účastníka, kterému by újma měla vzniknout (tj. u vztahů majetkové povahy zejména v závislosti na celkových majetkových poměrech účastníka). Musí se jednat o takovou potenciální majetkovou újmu, která sama o sobě hrozí dotčenou osobu vzhledem k jejím celkovým majetkovým poměrům zasáhnout velmi závažným a obtížně napravitelným způsobem. U státu proto není vzhledem k jeho majetkovým poměrům a obrovským a všestranným možnostem získávání příjmů, nesrovnatelným s možnostmi prakticky žádné soukromé osoby, v běžných veřejnoprávních vztazích majetkové povahy vůbec představitelné, aby hrozba nesplnění určité státem tvrzené majetkové povinnosti soukromé osoby vůči státu nebo naopak hrozba nutnosti splnit státem popíranou majetkovou povinnost vůči soukromé osobě mohla být „nenahraditelnou újmou“ ve smyslu ustanovení § 73 odst. 2 s. ř. s. (srov. k tomu též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 - 49, podle něhož tvrzená újma, spočívající v ohrožení veřejného zájmu na řádném stanovení a vybírání daní a ve zkrácení státního rozpočtu v souvislosti s vracením přeplatku na dani jako důsledku pravomocného rozhodnutí krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu v daňové věci, není důvodem pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně naopak měla v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyni takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2558,50 Kč. Byly tvořeny odměnou za dva úkony právní služby ve výši 2x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, dále jen „AT“], 2x paušálem 75 Kč (§ 13 odst. 3 AT) a daní z přidané hodnoty ve výši 408,50 Kč (§ 23a zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů), neboť právní zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem této daně [§ 14a odst. 1 AT]. Ustanovení § 12 odst. 3 AT není v dané věci použitelné, neboť třebaže kasační stížnost stěžovatele směřovala proti rozsudku krajského soudu, jímž bylo rozhodnuto v celkem osmi spojených věcech, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, řízení o kasační stížnosti se již vedlo toliko jediné, směřující proti jedinému rozsudku krajského soudu; jinak řečeno, v řízení o kasační stížnosti již klíčová část hypotézy normy uvedené v § 12 odst. 3 AT, tj. spojení dvou nebo více věcí ke společnému projednání, nebyla naplněna, a proto se nemůže uplatnit ani dispozice této normy. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti pouze ve výši shora uvedené, nikoli v částce 6128,50 Kč, jak požadoval zástupce žalobkyně.

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

V Brně dne 26. května 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu