

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr.Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **A. V. spol. s r. o.,** zast. advokátem JUDr. Vladimírem Kyselákem, se sídlem Pražská 30, Příbram, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2003, č. j. 7824/110/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 7. 2003, č. j. 10 Ca 113/2003 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 7. 2003, č. j. 10 Ca 113/2003 - 28, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2003, č. j. 7824/110/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 1. 7. 2002, č. j. 20049/02/102970 o předpisu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1997. Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel v obou jeho výrocích, a to z důvodů uvedených v § 103 odst.1, písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s)., neboť má za to, že spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, které bylo stiženo vadou spočívající v tom, že při

zjišťování skutkové podstaty, na základě níž soud rozhodoval, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit jeho zákonnost. Nesouhlasí s právními závěry krajského soudu a domnívá se, že jsou v rozporu s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když nerespektují princip smluvní svobody. Skutečný obsah právního úkonu nelze dle jeho názoru zjistit pouze posouzením některých vnějších projevů jeho účastníků, naopak je zapotřebí zkoumat především skutečnou vůli subjektů. Tuto vůli, která směřovala k uzavření obchodněprávního vztahu založeného smlouvou o dílo a nebo vztahu pracovněprávního mezi žalobcem a osobou pana V. S., který pro žalobce vykonával servisní a montážní činnost však žalovaný ani krajský soud nezkoumal. Při posuzování skutkového stavu nebylo respektováno ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a žalovaný se uchýlil pouze k formálnímu dovozování skutkového stavu; v neprovedení důkazu svědeckou výpovědí pana V. S. spatřuje žalobce vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Správce daně dle názoru žalobce svévolně překročil při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků meze správního uvážení. Žalobce se domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých |Budějovicích a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření setrval na oprávněnosti svého postupu v souladu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když posuzoval skutečný obsah právního úkonu, jakož i všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, přičemž neporušil ani ustanovení § 31 cit. zákona při provádění důkazů. Pokud stěžovatel namítá, že ani krajský soud neprovedl navržený důkaz výslechem svědka pana S., který údajně mohl zvrátit celé provedené důkazní řízení, žalovaný má za to, že listinné důkazy, které správce daně měl k dispozici byly natolik průkazné, že jimi byl jednoznačně prokázán charakter právního vztahu stěžovatele a pana S. a případné provedení navrhovaného důkazu soudem by na věci již nic nezměnilo. Současně žalovaný podotýká, že návrh takového důkazního prostředku v průběhu daňové kontroly žalobce nepředložil. Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Nejvyšší správní soud se proto v dalším koncentroval nejprve na posouzení toho, zda se Krajský soud v Českých Budějovicích v daném případě nedopustil nezákonnosti, když hodnotil předmětné právní otázky.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Krajský soud byl při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu vázán v souladu s ustanovením § 75 s.ř.s. rozsahem a důvody podané žaloby a při

přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že u žalobce byla provedena Finančním úřadem ve Vimperku v roce 2001 kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za roky 1997, 1998 a 1999. Provedenou kontrolou bylo zjištěno, že žalobce v průběhu roku 1997 v rozporu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění nesrážel a neodváděl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, které vyplatil za práce vykonávané panem V. S. Dále bylo zjištěno, že žalobce je zapsán v obchodním rejstříku Krajského soudu v Českých Budějovicích v oddílu C, vložce číslo 1574 s předmětem podnikání: obchodní a zprostředkovatelská činnost, montáže zemědělské techniky, zámečnictví, montáž, oprava a údržba vyhrazených elektrických zařízení a výroba rozvaděčů nízkého napětí, provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Při kontrole byla mimo jiné zjištěna pravidelná měsíční fakturace částek za montáže a opravy konkrétních zařízení, s připojeným rozpisem prací, jejich specifikací včetně časového období a místa výkonu jejich provedení od podnikatele pana V. S. Vykonané práce žalobce dále fakturoval jednotlivým odběratelům, zejména zemědělským družstvům, přičemž k jednotlivým fakturám byl připojen zakázkový list žalobce potvrzený panem S. Správce daně posoudil práce vykonané pro žalobce panem V. S. s přihlédnutím k ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jako práce vykonávané v pracovním poměru a dospěl k závěru, že fakturami za montáž a opravy je zastírán příjem dosažený v závislé činnosti. Správce daně přitom přihlížel nejen k fakturám, které žalobci vystavil V. S., ale též k fakturám žalobce pro jednotlivé odběratele, resp. zakázkovým listům, v nichž byl pan V. S. uváděn současně se zaměstnanci žalobce; zakázkové listy jménem žalobce jmenovaný podepisoval. Prokazatelně bylo též zjištěno, že jmenovaný neprováděl práce na svoje náklady. Jak vyplynulo z faktur vystavených žalobcem jeho odběratelům byla panu V. S. zadávána práce, pracoval na stejných technologických celcích jako zaměstnanci žalobce, přičemž používal materiálu žalobce, nevykonával tudíž svoji práci nezávisle, ale podle pokynů žalobce. Práce provedené panem V. S. i práce provedené zaměstnanci žalobce pak byly účtovány ve stejné hodinové sazbě. Vzhledem k tomu, že žalobce nesrážel z vyplacených částek daň a ani ji neodvedl, byla mu předepsána správcem daně platebním výměr ze dne 1. 7. 2002, č. j. 20049/02/102970 k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1997 ve výši 46 138 Kč. Podané odvolání proti tomuto platebnímu výměru Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 8. 4. 2003, č. j. 7824/110/2002 zamítlo. Žalobu podanou proti zamítavému rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl rozsudkem ze dne 7. 7. 2003, č. j. 10 Ca 113/2003 - 28.

Stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu z důvodu,že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a že byl porušen zákon, když skutkový stav věci byl podle názoru stěžovatele nedostatečně zjištěný, nesprávně a neobjektivně vyhodnocený. Žádný z vyslovených právních názorů soudu, týkajících se zákonného vymezení smlouvy o dílo podle ustanovení § 536 obchodního zákoníku, jakož i nemožnosti uzavírat tyto smlouvy opakovaně, stejně tak jako posuzování porušení ust. § 1 odst.4 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů správcem daně a z toho dovozované nemožnosti výkonu prací pro žalobce z důvodu shodnosti předmětu činnosti a konečně i aplikace ustanovení § 2 odst.7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nemá oporu v provedeném dokazování ani ve spisech.

Skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud materiál, jinak dostačující k učiněnému správnému skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li v nich podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správného skutkového závěru.

Takové vady řízení však nebyly shledány. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správce daně i odvolací orgán při svém rozhodování vycházely. Důkazní prostředky byly správními orgány řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování o tom, zda zde byly zákonné podmínky pro vznik daňové povinnosti, vycházel. Dovolává-li se stěžovatel v žalobě výslechu svědka V. S., je nutno podotknout, že takový důkaz nebyl v daňovém řízení žalobcem nabídnut a s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav nelze krajskému soudu vytknout, že jeho provedení odmítl z důvodu nadbytečnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

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. Jedná se např. o příjmy společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob nebo příjmy za práci studentů a žáků z praktického výcviku. Podle ustanovení § 6 odst.2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dále označován jako „zaměstnanec“ a plátce jako „zaměstnavatel“, přičemž takové označení samo o sobě nikterak nevymezuje právní status zaměstnance. Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoli charakteru – občanskoprávního, obchodněprávního, pracovněprávního, popř. jiného.

Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi. Žalovaný tak správně posoudil skutečný obsah a charakter vztahu mezi

žalobcem a osobou pana S. ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, zda na činnost, která byla prokazatelně pro žalobce vykonána , nikoli však pod vlastním jménem, na vlastní účet a pod vlastní odpovědností, byla formálně uzavřena smlouva o dílo podle obchodního zákoníku. Podle ustanovení § 536 odst. 1 obchodního zákoníku se smlouvou o dílo zhotovitel zavazuje k provedení určitého díla a objednatel se zavazuje k zaplacení ceny za jeho provedení; dílem se přitom ve smyslu odst. 2 citovaného ustanovení rozumí zhotovení určité věci, její údržba, provedení dohodnuté opravy nebo úpravy určité věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. V daném případě předmětem uzavřené smlouvy o dílo mezi žalobcem a panem S. – jako „zhotovitelem“ nebylo vymezení určitého konkrétního díla, ale neomezený pracovní výkon na činnosti – realizace montáží a oprav, zajišťování komunikace mezi žalobcem a odběrateli, realizace služeb technické a servisní povahy. Smlouva byla uzavřena na určitou dobu, nikoli však na provedení určitého konkrétně vymezeného díla se stanovením konkrétní ceny díla.

Zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a ust. § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění. Tuto zásadu daňového řízení žalovaný respektoval a v řízení se zaměřil na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že žalobce jednal v úmyslu simulovat právní úkon. Závěr, který žalovaný učinil v rozhodnutí, že totiž práce vykonaná pro žalobce vykazovaly znaky závislé činnosti , a proto je podřadil pod příjmy dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, má oporu v provedeném dokazování, a nelze správnímu orgánu vytýkat, že neprovedl důkazy další, resp.nevyhledával důkazní prostředky ve prospěch žalobce, když tento sám tak v průběhu daňového řízení neučinil. Soustředěné důkazy pak žalovaný, stejně tak jako krajský soud, vyhodnotil v mezích svého volného uvážení, při němž nepřekročil jeho zákonné hranice. Při aplikaci ustanovení § 2 odst.7 citovaného zákona správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné v dané věci je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil. Posoudil-li žalovaný správní orgán skutečný obsah právního úkonu, kterým byla pracovní činnost pana S., kterou se podílel přímo na plnění pracovních úkolů žalobce, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., postupoval v souladu se zákonem, přičemž se nedopustil ani namítaného překročení mezí správního uvážení.

Nejvyšší správní soud nesdílí ani žalobcem správnímu orgánu i krajskému soudu vytýkané nerespektování principu smluvní svobody. Ačkoli správce daně i soud ve svých rozhodnutích zmiňují porušení ustanovení § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, nikterak nedovozují z takového porušení uvedeného ustanovení skutečnosti zakládající vznik daňové povinnosti, resp. dodatečného doměření daně. Pro posouzení skutečností zakládajících vznik daňové povinnosti žalobce byl rozhodný skutečný obsah právního vztahu. Postupem správního orgánu ani soudu nebyla nikterak dotčena ani omezena práva žalobce, týkající se svobody podnikání ani smluvní volnosti. Nad rámec svého odůvodnění soud uvádí, že zásada smluvní volnosti , která je bezesporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Není tak pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti rozhodné jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být

podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého , ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce, apod., - veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédl. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Pokud žalobce namítá, že údajně nesražená a neodvedená daň byla uhrazena panem V. S., takže správce daně nebyl nikterak poškozen, naopak, následným doměřením u žalobce došlo k duplicitnímu zdanění, činí tak až v kasační stížnosti, když takovou námitku neuplatnil v řízení podle příslušných ustanovení části šesté zákona č. 337/1992 Sb. a ani v podané žalobě. Proto se uvedenou námitkou soud nezabýval.

Kasační stížností stěžovatel napadá rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích rovněž ve výroku o nákladech řízení, přičemž nikterak neuvádí důvody, pro které považuje rozhodnutí ve věci náhrady nákladů řízení za nesprávné.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst.1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 31. 3. 2004

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu