

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Františkem Šádou, advokátem se sídlem Bartolomějská 87, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 110/2004 - 15,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 110/2004 - 15 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2004, č. j. 7581/110/2003-Sa. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „finanční úřad“), ze dne 24. 11. 1999, č. j. 159704/99/248/9121914 a č. j. 159798/99/248/912/1914, kterým byla žalobci dodatečně předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1997 a 1998.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se skutečnostmi uvedenými v článku II. žaloby. Stěžovatel v průběhu celého řízení tvrdil a dokládal, že uzavřel smlouvy s osobami zřízenými podle českého práva, které byly daňovými rezidenty a tyto osoby zaměstnávaly na základě pracovněprávních předpisů své zaměstnance. Tyto zaměstnance potom použily pro realizaci svých závazků vyplývajících ze smlouvy o dílo vůči stěžovateli. Stěžovatel dále uvedl, že na osoby

M., v. o. s. a K. , spol. s r. o. nemůže dopadat ustanovení § 6 odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Zaměstnanci těchto právnických osob byli vypláceni právě těmito osobami, které mají sídlo v ČR, jak je patrno z výpisu z obchodního rejstříku. Tomuto názoru, dle stěžovatele, krajský soud již jednou přisvědčil, a to ve svém rozsudku ze dne 28. 11. 2003, č. j. 31 Ca 99/2002, na straně 5, poslední odstavec. Nyní se od tohoto názoru nepochopitelně odchyluje. Stěžovatel dále konstatoval, že osoby N. R., M. O., M. R. a V. G. jsou podnikateli podle českého práva a daňovými rezidenty ve smyslu § 2 odst. 2, odst. 4 ZDP. Také tyto fyzické osoby zaměstnávaly své vlastní zaměstnance, kteří potom realizovali závazky svého zaměstnavatele vůči stěžovateli na základě smluv o dílo. Tito zaměstnanci potom byli tímto svým zaměstnavatelem vypláceni. D. V. pracoval sám a byl také daňovým rezidentem. R. – B. „T.“ byl v předmětné době na základě dohody ČR a Polska o odstranění dvojího zdanění osvobozen od daní.

Stěžovatel dále uvádí, že otázkou mimořádné důležitosti je závaznost pokynů plátce pro poplatníka při výkonu práce a z toho vycházející posouzení, zda se jedná o závislou činnost. Tuto právní otázku soud, dle stěžovatele, posoudil nesprávně. Stěžovatel byl v inkriminovaných případech generálním nebo hlavním dodavatelem díla-stavby. Vlastní provedení díla potom realizoval třemi způsoby a zpravidla všemi současně: 1) svými zaměstnanci, 2) subdodavateli (živnostníky), kteří realizovali svou část díla osobně a nakonec 3) subdodavateli, kteří svou poddodávku prováděli svými zaměstnanci. K tomu je pochopitelně nutná závazná koordinace, kterou vždy zajišťoval odpovědný pracovník stěžovatele. Vlastní výkon práce, včetně určování pracovní doby, přestávek v práci apod. potom řídili u zaměstnanců subdodavatelů uvedených v bodě 3) jejich vedoucí, nikoliv však stěžovatel. Stěžovatel uvedl příklad, že v novostavbě D. sám montoval okna, O. se svými lidmi instaloval topení a dlažbu pokládal stěžovatel sám. K tomu je nepochybně nutná koordinace formou závazných pokynů, která je nutná k provedení díla a kterou prováděl stěžovatel pomocí svých odpovědných pracovníků. Stěžovatel dále podotýká, že všechny osoby, s nimiž měl uzavřeny smlouvy o dílo, používaly vždy svoje nářadí a pomůcky a někdy i vlastní materiál. Všechny tyto osoby prováděly vždy ucelenou část díla nebo celku. Stěžovatel také uvedl, že je pouze na vůli stran, pro jaký smluvní typ se rozhodnou. V daném případě se strany rozhodly pro smlouvu o dílo a podle ní postupovaly a jednaly. V této souvislosti stěžovatel připomněl „*rozhodnutí NSS, které sice žalobkyně nemá k dispozici, ale jehož převyprávění bylo zveřejněno nedávno v deníku Právo, a kde NSS zaujal obdobné stanovisko“.* Stěžovatel dodává, že za závislou práci lze považovat takovou práci, kde je zaměstnanec osobně závislý na zaměstnavateli a vykonává práci v nevlastní, jiným vytvořené a jiným udržované organizaci. Všechny osoby, s nimiž byly uzavřeny smlouvy o dílo, byly osobně na stěžovatelce nezávislé a nikdy se nestaly součástí (faktickou ani právní) její organizace. Na tom nic nemění skutečnost, že se, v souladu s ustanovením § 537/3 zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění (dále jen „ObchZ“), zavázaly k plnění stěžovatelových pokynů. Je pravdou, že některé fyzické osoby byly v závislém vztahu a byly součástí organizace, ale byl to vztah nikoliv ke stěžovateli, ale k jejich skutečnému zaměstnavateli, který vystupoval jako subdodavatel stěžovatele.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud se důsledně nevypořádal ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatele nejde jen o otázku obecného principu použití pomůcek. Jedná se i o skutečnost, že není zřejmé, jaká daň byla vyměřena za jednotlivé subdodavatele. Soud tuto námitku odbyl konstatováním, že rozčlenění částek bylo součástí pomůcek. Stěžovatel nesouhlasí s použitím pomůcek, jak to provedl správce daně a krajský soud aproboval. Podle jeho názoru bylo totiž dokazování provedeno v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění

(dále jen „ZSDP“), když správce daně nedbal, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně si mohl vyžádat spisy jednotlivých subdodavatelů. Tím by zjistil, že zdanění bylo provedeno a jakým způsobem. Stěžovatel tuto možnost nemá, dokonce je mu daňovým řádem (§ 2 odst. 4, § 23 ZSDP) zakázána.

Stěžovatel rovněž upozornil na průtahy v řízení. Uvedl, že předmětný případ se „táhne“ od roku 1998 a byl „nějakým způsobem uzavřen“ až 29. 4. 2005. Na průtazích se podílel mj. žalovaný, kde se dokonce stěžovatel musel domáhat vydání rozhodnutí cestou exekuce.

Stěžovatel dále uvedl, že postup finančního úřadu ohledně použití pomůcek je ve všech předmětných případech tzv. ekonomického pronájmu přinejmenším neobvyklý, jak zjišťoval u jiných finančních úřadů v ČR. Vzhledem k tomu, že všichni subdodavatelé byli tzv. daňovými rezidenty, nepřichází vůbec v úvahu tvrzený ekonomický pronájem, nehledě na skutečnost, že postup finančního úřadu je v rozporu s interním předpisem D – 151 – Pokyn Ministerstva financí k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 ZDP.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele uvedl, že v uvedených rozhodnutích podrobně zdůvodnil svůj postup a na svých závěrech setrvává. Dále konstatoval, že stěžovatel nad rámec dosavadního řízení reklamuje průtahy v řízení, na kterých se údajně podílel i žalovaný. Stěžovatel v této věci podal trestní oznámení na neznámého pracovníka žalovaného. Dále podal na Ministerstvo financí ČR stížnost. Odpověď Ministerstva financí je součástí spisu. Žalovaný uvádí, že závěry v nich uvedené nejsou v souladu s reklamovanými průtahy řízení. Na základě uvedeného žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že žalovaný a posléze i krajský soud nesprávně posoudili právní otázku, zda se v případě použití zaměstnanců subdodavatelů stěžovatelem jednalo o závislou činnost těchto pracovníků vůči stěžovateli a zda bylo na místě stanovit daň podle pomůcek [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále namítá, že se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nedostatečně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatele [§ 103 odst. 1 písm. d)]. Rozsahem a důvody podané kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Na základě kontroly provedené ve dnech 29. 6. – 1. 7. 1998, 24. 7. 1998, 2. 9. 1998, kdy finanční úřad zjistil, že stěžovatel porušil své povinnosti ekonomického zaměstnavatele (§ 6 odst. 2 ZDP), finanční úřad vydal platební výměr ze dne 24. 11. 1999, č. j. 159701/99/248/912/1914, kterým stěžovateli předepsal (dle § 69 odst. 1 ZSDP a za použití § 31 odst. 5 téhož zákona) za rozhodné období 1997 daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 943 404 Kč k přímému placení. Stejného dne a na základě výsledků stejné kontroly předepsal stěžovateli za rozhodné období 1998 daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 425 157 Kč k přímému placení.

Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel odvolání ze dne 24. 1. 2000, ve kterém především uváděl, že nemohl prokázat, že daňovou povinnost za ekonomického zaměstnavatele splnili pronajímatelé, neboť prokazování splnění daňové povinnosti za jiné subjekty není možné. Stěžovatel dále vyslovil nesouhlas s tím že správce daně v průběhu kontroly posoudil smlouvy o dílo s předmětnými subjekty jako formálně právní úkon

a označil stěžovatele jako ekonomického zaměstnavatele. Toto své tvrzení žádným způsobem nedoložil. Dále konstatoval, že není vždy výhodné a vhodné i z hlediska zaměstnanců přijímat pracovníky krátkodobě do trvalého pracovního poměru a po odvedení konkrétní práce je zase propustit.

Toto odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 4. 2004, č. j. 7581/110/2003-Sa. V odůvodnění tohoto rozhodnutí provedl právní rozbor jednotlivých závazkových vztahů vzniklých mezi stěžovatelem a subjekty, které zajišťovaly zaměstnance, a dovodil, že ve skutečnosti se jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly a pronájem pracovní síly. Stěžovatel tudíž stěžovatel porušil své povinnosti ekonomického zaměstnavatele (§ 6 odst. 2 ZDP) a finanční úřad vydáním napadených platebních výměrů nepochybil.

Rozhodnutí odvolacího správního orgánu napadl stěžovatel žalobou ze dne 5. 4. 2004. V této žalobě především namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něj není patrno, jaká daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je vyměřována za jednotlivé subdodavatele. Žalovaný ve svém rozboru smluv o dílo dovozuje neplatnost takové smlouvy absencí dohody o ceně díla. To nemá oporu v důkazech ani právní úpravě, neboť ve smlouvách se uvádí, že cena bude stanovena na základě úkolových listů. I kdyby taková dohoda neexistovala, nastupuje ustanovení § 573 odst. 3 ObchZ, které uvádí, že postačí vyplývá-li vůle stran uzavřít smlouvu i bez tohoto určení. O tom, jaká vůle ve všech případech byla, svědčí, že došlo k uzavření smlouvy a že se podle ní postupovalo. Stěžovatel v žalobě dále nesouhlasil s namítanou neurčitostí smluv o dílo a v ní spočívající tvrzené neexistence těchto smluv. Podle ust. § 536 odst. 2 poslední věta ObchZ se dílem rozumí vždy mj. zhotovení a úprava stavby nebo její části. To všechny smlouvy splňovaly, neboť se týkaly výlučně staveb a vždy šlo minimálně o zhotovení části stavby nebo její úpravu. Stěžovatel dále konstatoval, že tvrzení žalovaného o neexistenci smluv o dílo se opírá o tu část ustanovení § 537 odst. 3 ObchZ, kde se uvádí, že zhotovitel postupuje samostatně a není vázán pokyny objednatele. Toto ustanovení však i stanovuje, že se může zavázat k plnění pokynů objednatele, což u zkoumaných smluv bylo splněno.

Krajský soud výše uvedenou žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že podstatou sporu mezi účastníky je posouzení otázky, zda v posuzovaném období šlo o situaci, kdy byl stěžovatel plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za práce provedené zahraničními pracovníky, či nikoliv. Konstatoval, že pro posouzení zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodující, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, a ne to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Z povahy vykonávaných prací je zřejmé, že se v posuzovaných případech ve skutečnosti nejednalo o smlouvy o dílo opřené o příslušná ustanovení obchodního zákoníku, ale jednalo se o pronájem pracovní síly. I když žalovaný v některých případech nadbytečně a ne zcela správně hodnotil smlouvy o dílo i z pohledu jejich případné neplatnosti, nemění to nic na jeho jinak správném závěru, že se stěžovatel uzavřením předmětných smluv dopustil zastřených právních úkonů ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP a že byly v posuzovaných případech naplněny znaky ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDP. Správce daně proto oprávněně přistoupil k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve smyslu uvedených ustanovení. Stěžovatel v postavení zaměstnavatele jako plátce mzdy byl povinen srazit daň z daňového základu ve stanovené výši a pokud to nezajistil, musela mu být příslušná částka předepsána k přímému placení podle § 69 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný při hodnocení smluv o dílo rozlišoval mezi zhotoviteli z pohledu jejich sídla resp. bydliště. Námitka stěžovatele týkající se daňového

rezidentství zhotovitelů uvedených ve smlouvách pak již nemůže ovlivnit skutečnost, že daňová povinnost podle shora uvedených ustanovení spočívala na stěžovateli. Krajský soud dále uvedl, že neobstojí ani námitka stěžovatele ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu neuvedení konkrétní daně za jednotlivé subdodavatele. Daň byla předepsána za použití ust. § 31 odst. 5 ZSDP, tj. za použití pomůcek. Z spisu je zřejmé, že příslušné rozčlenění částek pro jednotlivé platební výměry bylo součástí pomůcek sloužících pro výpočet správce daně a odvolací orgán a posléze i soud měly tyto pomůcky ve správním spise k dispozici. Ze ZSDP pak nevyplývá a ani nemůže vyplývat konkrétní povinnost odvolacího orgánu uvádět v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání konkrétní pomůcky sloužící pro potřeby správce daně.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů rozhodnutí krajského soudu. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III ÚS 84/94, zveřejněný pod. č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikované pod č. 689/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, oboje na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Stěžovatel konkrétní nedostatek odůvodnění vidí v tom, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se skutečnostmi uvedenými v článku II. žaloby. V předmětném článku žaloby stěžovatel namítal nesprávné posouzení otázky, zda byl ekonomickým zaměstnavatelem, a proto mu měla být vyměřena předmětná daň. Dále namítal, že všechny osoby, které byly subdodavateli, jsou daňovými rezidenty ve smyslu ust. § 2 odst. 2, 4 ZDP. Těmito otázkami se krajský soud ve výše popsaném odůvodnění svého rozsudku zabýval a je z něj patrné, proč tuto námitku považoval za nedůvodnou.

Další nedostatek odůvodnění stěžovatel spatřuje ve způsobu, jakým se krajský soud vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Podle jeho slov nejde pouze o otázku obecného použití pomůcek, ale i o skutečnost, že není zřejmé, jaká daň byla vyměřena za jednotlivé subdodavatele. Krajský soud tuto námitku shledal nedůvodnou a toto svoje rozhodnutí odůvodnil z hlediska § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dostatečným způsobem. Krajský soud uvedl, že daň byla předepsána za použití ust. § 31 odst. 5 ZSDP, tj. za použití pomůcek. Z spisu je zřejmé, že příslušné rozčlenění částek pro jednotlivé platební výměry bylo součástí pomůcek sloužících pro výpočet správce daně a odvolací orgán a posléze i soud měly tyto pomůcky ve správním spise k dispozici. Ze ZSDP pak podle krajského soudu nevyplývá a ani nemůže vyplývat konkrétní povinnost odvolacího orgánu uvádět v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání konkrétní pomůcky sloužící pro potřeby správce daně. Z tohoto odůvodnění vyplývá, proč soud nepovažoval tuto námitku za důvodnou, a proto je z hlediska výše uvedených principů vyhovující.

Námitka stěžovatele ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) tedy, jak vyplývá z výše uvedeného, není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele podřaditelnými pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podstatou sporu je posouzení právní otázky, zda se v případě výkonu práce zaměstnanců předmětných subdodavatelů jednalo o závislou činnost.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodující, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle ZDP, a nikoliv, na základě jaké právní skutečnosti byla tato činnost založena a vykonávána. Při hodnocení důvodnosti této stěžovatelovy námitky se tedy Nejvyšší správní soud v souladu se svojí dosavadní judikaturou, zejména pak svým rozsudkem ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131, zveřejněným pod č. 702/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, zabýval otázkou, zda předmětné vztahy nesou znaky závislé činnosti podle ZDP.

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 (zveřejněn pod č. 572/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz), 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.

V projednávané věci nebylo u vztahů mezi stěžovatelem a pracovníky, kteří u něho 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 stěžovatele. Z důkazů provedených v řízení před správními orgány je nepochybné, že pracovníci pracovali u stěžovatele proto, že byli zaměstnanci jednotlivých subdodavatelů. Mezi pracovníkem a stěžovatelem žádný právní vztah neexistoval. Na půdorysu pracovního poměru mezi pracovníkem a subdodavatelem, 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 stěžovatele. Nejvyšší správní soud souhlasí se v kasační stížnosti obsaženým názorem stěžovatele, že v předmětném případě je nutná koordinace prací jednotlivých subdodavatelů, a proto je přípustné, že se zaměstnanci jednotlivých subdodavatelů museli řídit pokyny oprávněných osob stěžovatele. Pracovníci se ale řídili pokyny stěžovatele jen a pouze proto, že k takovému chování byli povinni na základě právního vztahu vůči svému zaměstnavateli, tj. jednotlivým subdodavatelům. Pokud by pokyny stěžovatele nerespektovali, nemohl stěžovatel vyvodit žádné právní důsledky vůči nim, nýbrž toliko vůči subdodavateli, který se pro stěžovatele zavázal zajistit své zaměstnance určitých kvalifikací v určitém čase a na určitém místě k tomu, aby dle pokynů stěžovatele pro něj vykonávali pracovní činnost. Odměna za výkon této pracovní činnosti byla pracovníkům hrazena nikoli z prostředků stěžovatele, nýbrž z prostředků jednotlivých subdodavatelů, kteří naopak inkasovali od stěžovatele smluvně stanovené částky za zajištění pracovních sil. Obsahem závazku subdodavatelského subjektu tedy bylo zajistit stěžovatelem požadovaný objem disponibilní pracovní síly v určité kvalifikační struktuře, pro určité místo a po určitou dobu, jímž by mohl stěžovatel zajistit vykonání určitých dílčích prací potřebných k provedení díla, které zhotovoval jako dodavatel; obsahem závazku však rozhodně nebylo vyhledávat pro stěžovatele vhodné potenciální zaměstnance, se kterými by stěžovatel uzavřel 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 žalovaného 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 (subdodavatelů) vykonávali práci pro tyto třetí osoby na díle zhotovovaném stěžovatelem jako generálním dodavatelem a dle jeho požadavků, aniž by došlo k jejich dočasnému přidělení k stěžovateli, neboť byli již přímo na základě pracovních smluv a jejich obsahu (bez jejich modifikace dohodou stěžovatele se subdodavatelem o dočasném přidělení) povinni pracovat na díle zhotovovaném stěžovatelem dle jeho požadavků a koordinačních pokynů, neboť touto prací plnil jejich zaměstnavatel-subdodavatel své povinnosti plynoucí z právních vztahů na základě dohod mezi ním a stěžovatelem.

Pro řádné fungování podnikatelské činnosti stěžovatele nepochybně velmi významnou součástí dohod mezi ním a subdodavateli bylo, že tyto subjekty nesly riziko zajištění smluvně specifikovaného objemu pracovní síly, takže se stěžovatel mohl v zásadě spolehnout, že tato pracovní síla bude ve sjednaném rozsahu k dispozici a že dílčí stěžovatelem vymezené úkoly při zhotovování díla řádně a včas splní. Současně tyto subjekty nesly riziko, že i poté, co bude dohoda se stěžovatelem konzumována, budou muset, aniž by mohly od stěžovatele očekávat jakékoli plnění, nadále plnit své povinnosti zaměstnavatele vůči „pronajímaným“ zaměstnancům. Smyslem jednání stěžovatele 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 stěžovatele nesly subdodavatelské subjekty, které mohly svůj „kmen“ zaměstnanců v různých specializacích poskytovat 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 stěžovatel platil v rámci finančního plnění za subdodávku. Jednání stěžovatele 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 stěžovatelem a pracovníky, kteří u něho pracovali na základě dohod

stěžovatele se subdodavateli, 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 ke stěžovateli byl nepřiměřený a nelze po něm spravedlivě požadovat, aby takový postup správce daně předvídal a s ním počítal.

Vzhledem k tomu, že se v případech některých subdodavatelů jednalo o podnikatele - fyzické osoby, kteří jsou cizími státními příslušníky, bylo nutné posoudit danou situaci z hlediska ustanovení § 6 odst. 2 větě druhé a třetí ZDP. Zde je stanoveno, 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.

Bylo tedy nutné posoudit, zda některý ze subdodavatelů nesplňuje znaky osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (§ 6 odst. 2 ZDP). Ze skutečností zjištěných ze správního spisu plyne, že žádný ze subdodavatelů nenaplňoval podmínky pro aplikaci § 6 odst. 2 ZDP. Obchodní společnosti M., v. o. s. a K., spol. s. r. o. jsou společnosti založené podle českého práva a se sídlem v tuzemsku. Podle § 2 odst. 4 ZDP se bydlištěm na území České republiky se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Někteří podnikatelé – fyzické osoby, které byly subdodavateli, mají sice trvalý pobyt v cizině, ale z dokumentů, které jsou součástí spisu (smlouvy o dílo, živnostenské listy) vyplývá, že se všichni v ČR zdržují trvale a podnikají zde. Výjimkou, u které není daňové rezidentství ze správního spisu zřejmé, je subjekt nazývaný Firma R.-B. „T.“, se sídlem či místem podnikání zřejmě na adrese ul. P. 15/4, 27-222 K., P.. U tohoto subjektu není zřejmé, jde-li o právnickou osobu či o fyzickou osobu (ve smlouvě mezi stěžovatelem a tímto subjektem je fyzická osoba T. R., jež za tento subjekt jednala, označována za ředitele či majitele společnosti). Při posuzování jeho postavení ovšem nelze odhlédnout od ustanovení Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 31/1994 Sb.), která má s ohledem na čl. 10 a čl. 1 odst. 2 Ústavy ve znění ústavního zákona č. 395/2001 Sb. a vzhledem k absenci přechodných ustanovení v tomto ústavním zákoně přednost před zákonem i v případech, jež skutkově spadají a byly právně posuzovány před účinností uvedeného ústavního zákona, tj. před 1. 6. 2002 (i bez ústavní úpravy by

přednost mezinárodní smlouvy před daňovým zákonem pro tyto případy plynula tak jako tak z § 37 věty první ZDP, která je účinná od 1. 1. 1993).

Jestliže vztah mezi stěžovatelem a pracovníky, kteří u něho pracovali na základě dohod stěžovatele se zprostředkovatelskými subjekty, nelze považovat za „obdobný poměr“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, nebyl stěžovatel oprávněn předepsat k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1997 a 1998. Tím méně pak byl správce oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 daň. ř.). Nebylo ani povinností stěžovatele prokazovat, že jiný subjekt, který je v České republice daňovým rezidentem, plnil své povinnosti zaměstnavatele ve vztahu ke státu při placení daní odváděných za zaměstnance. Ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. totiž nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Stěžovatel netvrdil, že subdodavatelé plní své daňové povinnosti vůči státu za své zaměstnance, pouze tvrdil (a nebylo to ani sporné), že subdodavatelům za jejich služby spočívající v poskytování subdodávek platil sjednané částky, což z hlediska plnění jeho daňových povinností bylo postačující, neboť tyto platby vykazoval jako daňově uznatelné náklady.

Námitka stěžovatele, že vinou žalovaného došlo k průtahům v řízení, je namítána dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustně. Podle tohoto ustanovení stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatel žalobu podal 7. 5. 2004, přičemž to byla jeho již třetí žaloba proti rozhodnutím žalovaného ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 1997 a 1998, přičemž stěžovatel věděl, že v této věci žalovaný resp. správce daně konají již od roku 1999, a měl dobrý přehled o stavu a průběhu řízení, zvláště s ohledem na to, že proti rozhodnutím žalovaného, jak již uvedeno, již předtím brojil soudní cestou. Mohl tedy již v žalobě před krajským soudem námitku průtahů v řízení před správními orgány vznést; neučinil-li tak, nutno to přičíst k jeho tíži.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). K dalšímu eventuálnímu postupu správce daně či žalovaného nutno v této souvislosti poznamenat následující:

V případě, že by žalovaný či správce daně měli v úmyslu pokračovat ve zkoumání, zda stěžovatel plnil své povinnosti ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 1997 a 1998, je třeba, aby si nejprve ujasnili, kdo konkrétně a jaké činnosti pro stěžovatele v rozhodném období vykonával. Bude-li se jednat o subdodavatele, a to ať již ve formě poskytnutí subdodávky konkrétního díla (například dílčích staveních prací, třeba pokládky podlahových krytin, nátěrů oken, vybudování elektroinstalace či jiných síťových rozvodů), anebo ve formě „pronájmu“ pracovní síly, která plní úkoly dle potřeb stěžovatele, nelze za tyto subdodávky doměřovat

daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za osoby, které práce ve prospěch stěžovatele fakticky prováděly.

Ve výše uvedených případech však lze uvažovat nad doměřením daně v případě, že by subdodavatel spadal do rozsahu normy uvedené v ustanovení § 6 odst. 2 věty druhé až čtvrté ZDP, leda že by jiné zacházení s ním vyžadovala mezinárodní smlouva.

Lze rovněž uvažovat nad doměřením daně v případě, že by subdodavatel samotný byl ve skutečnosti pouhým faktickým zaměstnancem tj. že by se jednalo o případ „švarcsystému“, kdy by stěžovatel předstíral, že se svým zaměstnancem má vztah dvou osob samostatně výdělečně činných, zatímco by zastíral skutečný stav – vztah závislé činnosti (takovým případem by například mohla být fyzická osoba disponující živnostenským oprávněním či majitel právnické osoby, který fakticky vykonává činnost této právnické osoby sám, není-li u ní současně zaměstnán). Shledat, že tomu tak je, by ovšem bylo možno pouze poté, co by po skutkové stránce byla objasněna povaha vztahů mezi stěžovatelem a takovýmto „subdodavatelem“, ve skutečnosti zaměstnancem. V této souvislosti je pak nutno připomenout, že – jak řekl Nejvyšším správní soud ve shora již zmiňovaném rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70 – vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí 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 pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. 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.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o 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 21. března 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu