

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: **P. d. v. - spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. Ludmilou Šimsovou, advokátkou se sídlem Kartouzská 6, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2005, č. j. 31 Ca 194/2004 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 1075 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, Mgr. Ludmily Šimsové, advokátky.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 21. 7. 2004, č. j. FŘ 769/110/2004-Ri a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

Ve své kasační stížnosti uvedl, že důvody pro její podání spatřuje v nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Touto právní otázkou je posouzení vztahů mezi žalobcem a smluvními partnery jako vztahů naplňujících znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Hodnocení smluvních vztahů vzniklých na základě ujednání mezi žalobcem a smluvními partnery, provedené krajským soudem, je dle názoru stěžovatele zavádějící a pomíjí podstatné skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda se jedná o příjem ze závislé činnosti, či nikoliv. Zhodnocením těchto

vztahů se stěžovatel podrobně zabýval, o čemž svědčí i rozsah zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí stěžovatele o odvolání. Uvedené smluvní vztahy byly hodnoceny komplexně především z hlediska ustanovení § 536 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v platném znění (dále jen „obchodního zákoník“), § 2 odst. 1 obchodního zákoníku a § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání v platném znění, § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti v platném znění (dále jen „zákon o zaměstnanosti“) a § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Na základě provedeného dokazování stěžovatel dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že smluvními partnery byly poskytnuty služby nebo že bylo dodáno určité dílo. Uzavřené smlouvy o dílo představovaly formálně právní vztah, zastírající skutečný obsah právních úkonů mezi smluvními stranami, jímž byla nesamostatná (závislá) práce smluvních partnerů pro daňový subjekt.

Nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem spatřuje stěžovatel v tom, že žalobce na práci v lese zaměstnával v pracovně-právním poměru pouze 2 traktoristy, ostatní práce v lese zajišťoval smluvními partnery na základě uzavřených smluv o dílo. Tato skutečnost je v rozporu s ustanovením § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti. Stěžovatel dále uvádí, že smluvní partneři poskytovali společnosti pouze svoji práci a za tuto práci jim společnost vyplácela pravidelnou odměnu. Práce byly prováděny měsíce a roky při pravidelné měsíční fakturaci. Měsíční fakturace byla prováděna za vykonané práce, nešlo o fakturování dílčí části díla či o zálohu. Stěžovatel také tvrdí, že v rámci prováděných činností uvedených smluvních partnerů se nejednalo o podnikání. V souladu s ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, musí být činnost prováděna soustavně, samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, což se v daném případě nedělo. Specifické podmínky, za nichž byla činnost smluvních partnerů realizována, tj. práce ve skupinách, neumožňují, aby tato činnost byla prováděna v souladu s tímto ustanovením. Stěžovatel dále uvedl, že vykonávané práce jsou obsahově shodné s činnostmi, které dřív smluvním partneři vykonávali jako zaměstnanci v pracovním poměru k zaměstnavateli. Při prováděním prací tito smluvní partneři museli dbát příkazů toho, kdo s nimi uvedené smlouvy o dílo uzavřel. Předmětem smluv byla ve skutečnosti nepřetržitě prováděná práce, nikoliv provedení určitého díla ve smyslu § 536 odst. 2 obchodního zákoníku. Dílem nemůže být provádění konkrétních pracovních činností po určitou dobu, navíc dle pokynů či příkazů pracovníků objednatele.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalobce se ve svém vyjádření ztotožnil s právním posouzením obsaženým v rozsudku krajského soudu. Uvedl, že v daném případě smluvní partneři vykonávali atypické práce související s obnovou lesa a tato skutečnost pak i vyžadovala nutnost přihlédnout ke specifickým podmínkám, za nichž byla činnost realizována. Krajský soud zcela správně dovodil, že stěžovatel ve svém rozhodnutí pojem „dílo“ jako určitou činnost zaměnil s pojmem „předmět díla“ jako výsledek činnosti. Žalobce dále uvedl, že smlouvy o dílo s jednotlivými smluvními partnery byly pouze rámcové a konkrétní dílčí dílo bylo vždy sjednáno ústně. Ze strany žalobce jako objednatele bylo určeno místo, kde bude dílo prováděno, a byl rovněž dohodnut postup, jak by měl zhotovitel postupovat. Objednatel byl vázán striktní smlouvou s L.Č. a bylo v jeho zájmu koordinovat práci tak, aby generální odběratel (L. Č.) neměl připomínek. Žalobce dále uvedl, že dílo bylo v jednotlivých

smlouvách jednoznačně určeno a smluvním stranám bylo zřejmé, co je míněno dílem. U těžařů se jednalo o úpravu věci – stromu, u pěstební činnosti se jednalo o údržbu konkrétní věci, tedy lesa, neboť tento je třeba udržovat a ošetřovat proti biotickým a abiotickým vlivům. Konkrétní dílo pak bylo vždy v každém jednotlivém případě žalobcem převzato. Nejednalo se o kontrolu práce, ale o převzetí díla. Tímto převzetím byla dílčí smlouva završena. Provádění díla bylo nárazové a záviselo na klimatických podmínkách a potřebách žalobce. Žalobce konstatoval, že výslech jednotlivých smluvních partnerů pak probíhal tak, že svědkům byly kladeny klamavé a sugestivní otázky naznačující odpověď tak, jak bylo popsáno v žalobě. Smluvní partneři nesli odpovědnost i po předání díla, vedli si evidenci provedeného díla, kterou pak s jednatelem žalobce srovnávali se skutečným stavem, do místa provedení díla se dopravovali sami a používali vlastní ochranné pracovní pomůcky. Činnost smluvních partnerů vždy směřovala ke konkrétnímu cíli a její výsledek – úprava konkrétní věci – byl hmotně zachycen. V žádném případě také nelze dovodit vztah podřízenosti a nadřízenosti mezi žalobcem a smluvními partnery. Ti podnikali soustavně, samostatně, dobu provádění díla i přestávky si určovali sami, dílo prováděli na vlastní náklady a žalobce dodával pouze sazenice a postřik. Žalobce dále tvrdí, že smluvní partneři sami trvali na jiném vztahu než je vztah pracovněprávní. Žalobci pak vzhledem k nedostatku takto kvalifikovaných profesí a živností na trhu nezbylo, než se smluvními partnery uzavřít příslušné smlouvy o dílo. Žalobce odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy nikoho nelze nutit do zaměstnaneckého poměru. Uzavírání individuálních smluv pak nebrání ani hledisko bezpečnosti.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda vztahy mezi žalobcem a smluvními partnery naplňují znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud získal následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Na základě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze dne 21. 11. 2003, č. j. 53503/03/263932/2720, byla stěžovateli platebním výměrem ze dne 1. 12. 2003, č. j. 76642/03/263912/1100, předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2001 ve výši 590 995 Kč. Správce daně posoudil smluvní vztahy stěžovatele vyplývající ze smluv o dílo jako formálně právní, zastírající skutečný obsah právních úkonů. Skutečným obsahem těchto právních úkonů podle stěžovatele byl výkon závislé činnosti.

Proti tomuto platebnímu výměru podal dne 12. 1. 2004 žalobce odvolání, které stěžovatel svým rozhodnutím ze dne 21. 7. 2004 zamítl. Toto svoje rozhodnutí odůvodnil tím, že posoudil vztah mezi smluvními partnery a žalobcem jako vztah naplňující

znaky závislé činnosti, která není podnikáním. Toto rozhodnutí žalobce napadl žalobou ze dne 23. 8. 2004.

Krajský soud této žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozsudku uvedl, 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 nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Vymezení zákonného termínu závislá činnost se proto musí odvíjet zejména od povahy vykonávané činnosti. V daném případě vykonávali smluvní partneři žalobce atypické práce související s obnovou a ochranou lesa. Tato skutečnost tudíž i nutně vyžadovala přihlédnout ke specifickým podmínkám, za nichž byla tato činnost realizována. Těmito otázkami se však stěžovatel v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Nehodnotil, do jaké míry byla koordinace práce smluvních partnerů nezbytná, ať již z důvodu dodržování bezpečnostních opatření, či z důvodu návaznosti prací na práce odváděné dalším smluvním partnerem. Stěžovatel rovněž nepřihlédl k tomu, že určité druhy činností vůbec neumožňují, aby byly prováděny samostatně, bez přítomnosti další osoby, z důvodu bezpečnosti práce. Krajský soud se tak nemohl ztotožnit s jednoznačným názorem stěžovatele, že uzavřené smlouvy o dílo představovaly formálně právní vztah zastírající skutečné smluvní ujednání. Krajský soud se ani neztotožnil se stěžovatelovým zpochybněním prvku samostatnosti prováděné práce jako základního znaku podnikání a dále znaku jednání vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Napadené rozhodnutí postrádalo rovněž hodnocení, zda na takto specifikované práce lze vůbec uzavírat individuální smlouvy o dílo, když je nezbytné určité práce provádět pouze ve skupinách. Právní hodnocení stěžovatele také, podle krajského soudu, odporovalo rovněž pojetí institutu „dílo“ z pohledu obchodního zákona. Stěžovatel tento pojem, jakožto určitou činnost, při hodnocení zaměňoval s pojmem „předmět díla“, jakožto výsledku činnosti.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná, neboť krajský soud rozhodl věc ve výsledku správně.

Spornou otázkou je, zda vztahy mezi žalobcem a smluvními partnery naplňují znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

Právní povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost, příjmy z níž jsou předmětem daně z příjmu, není v zákoně o daních z příjmů 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) zákona o daních z příjmů 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) zákona o daních z příjmů pak tvoří práce žáků a studentů z praktického výcviku. Obdobným poměrem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů 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) zákona o daních z příjmů, 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). V souzeném případě smluvní strany zcela vědomě a dobrovolně (a to vyplývá i z protokolů o ústním jednání) uzavřely s žalobcem

smlouvy o dílo a z důvodů uvedených níže skutečně k naplnění tohoto smluvního vztahu došlo. Někteří ze smluvních partnerů žalobce dokonce dle jeho tvrzení měli provádět práce i pro jiné subjekty než pro něho.

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.

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.

Navíc je 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) zákona o daních z příjmů; 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 objeviší zakázce (viz k tomu již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70). V daném případě byly vykonávané činnosti nárazové a závisely na klimatických a ostatních přírodních podmínkách (např. výskyt škůdců a z toho vyplývající akutní potřeba chemické ochrany).

Není důvodná námitka stěžovatele, že žalobce na práci v lese zaměstnával v pracovně-právním poměru pouze 2 traktoristy a ostatní práce v lese zajišťoval smluvními partnery na základě uzavřených smluv o dílo, což má být v rozporu s ustanovením § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti. Předmětem posuzované právní otázky je, zda smluvní vztahy mezi žalobcem a smluvními stranami naplňují znaky závislé činnosti. Pro posouzení této otázky pak není relevantní, zda došlo k porušení uvedeného ustanovení zákona o zaměstnanosti. I kdyby však k tomuto porušení došlo – a Nejvyšší správní soud tímto v žádném případě nehodnotí, zda se tak stalo – neměla by tato skutečnost vliv na posouzení, zda jsou předmětné vztahy závislou činností či nikoliv. Podle tohoto ustanovení je právnická nebo fyzická osoba

povinna plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovních vztazích podle zákoníku práce. Pokud tak nečiní, neznamená to, že smluvní vztahy, na základě kterých plnění těchto úkonů zajišťuje, jsou automaticky zastřenými právními úkony maskujícími závislou činnost.

Jako nedůvodná byla shledána též námitka stěžovatele, že smluvní partneři poskytovali společnosti pouze svoji práci a za tuto práci jim společnost vyplácela pravidelnou odměnu. Smluvní partneři pracovali s vlastními pracovními prostředky (např. motorové pily, motyčky, vidle, kosy, ochranné pomůcky), na svoje náklady pořizovali benzín, olej apod. Samostatně se též dopravovali na místo, kde bylo dílo prováděno. Sami si zajišťovali školení potřebné k výkonu své profese. Tyto všechny náklady pak promítli do fakturace. Žalobce jim dodával pouze sazenice a postřiky. Je navíc nutné připomenout, že i kdyby smluvní partneři poskytovali žalobci pouze svoji práci, ale jejich vztah by nenaplňoval znaky závislé činnosti uvedené výše, o závislou činnost by se samozřejmě nejednalo.

Není důvodná ani námitka stěžovatele, že práce byly prováděny měsíce a roky při pravidelné měsíční fakturaci a tato byla prováděna za vykonané práce, nešlo o fakturování dílčí části díla či o zálohu. Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti a spokojenosti a nebo i z toho důvodu, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner. To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost. V předmětných smlouvách o dílo (smlouvy jsou v případě všech smluvních partnerů obdobné) jsou specifikovány platební podmínky tak, že cena za provedení díla (těžební a pěstební činnosti) bude uhrazena na základě řádně vystavené faktury po předání provedených prací smluvním partnerem žalobci. Fakturace za provedení tohoto díla bude smluvním partnerem prováděna jednou měsíčně. Podle § 546 obchodního zákona je objednatel povinen zhotoviteli zaplatit cenu dohodnutou ve smlouvě nebo určenou způsobem stanoveným ve smlouvě. Pokud tedy žalobce platil smluvním stranám za dílčí části díla sjednané ústně, bylo možné i ústně sjednat, zda se v daném případě bude cena za dílčí část díla určovat podle hodin, které na ní zhotovitel pracoval, či např. podle plochy, kterou zbavil škůdců apod. Toto je plně v dispozici smluvních stran. Takto specifikované platební podmínky jsou naprosto v souladu s právním řádem ČR.

Nejvyšší správní soud se také neztotožňuje s právním názorem stěžovatele, že nešlo o fakturování dílčí části díla či zálohu. Dílem je v dané situaci (v režimu § 536 a násl. obchodního zákoníku) nutno rozumět i např. každou úpravu jednotlivé věci – stromu, kdy tato spočívá v provedení těžby tj. skácení stromu, jeho odvětvení apod. Je nepochybné, že by bylo velmi komplikované vystavovat fakturu za každý pokácený strom či skupinu stromů, a to obzvláště za situace, kdy v souladu se sjednanými smlouvami o dílo je toto dílo (např. těžební práce na stromu, či určité skupině stromů, příp. vytěžení celého lesa, pěstební práce na úpravě sazenic) postupně specifikováno teprve na místě, a to ústně. Proti takovému postupu nelze nic namítat. Jak již Nejvyšší soud ČR judikoval, *„smlouva o dílo může být uzavřena zčásti písemně a z části ústně*“ (viz rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 28. 8. 2001 ve věci sp. zn. 29 Odo 14/2001, zveřejněné v časopise Soubor rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 9/2001, str. 60-61). Tento postup je naprosto běžný nejen v lesnictví, ale i v zemědělství, kdy je nutno operativně měnit plán prováděných polních, zahradních nebo lesních prací v závislosti na klimatických či přírodních podmínkách (počasí, koncentrace výskytu škůdců apod.).

Nevyšší správní soud se rovněž neztotožňuje s námitkou, že v rámci prováděných činností uvedených smluvních partnerů se nejednalo o podnikání. V souladu s ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, musí být činnost prováděna soustavně, samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, což se podle stěžovatele v daném případě nedělo. Specifické podmínky za nichž byla činnost smluvních partnerů realizována, tj. práce ve skupinách, neumožňují podle názoru stěžovatele, aby tato činnost byla prováděna v souladu s tímto ustanovením. Podle názoru Nejvyššího správního soudu toto ustanovení nelze vykládat tak, že není možné naplnit znaky podnikání pokud je práce vykonávána ve skupině. Pokud to specifika dané činnosti vyžadují, ale i pokud by to bylo pro jednotlivé podnikatele výhodné, je samozřejmě možné, aby spolupracovali a např. káceli stromy, nebo prováděli pěstební práce ve skupině. Na nich pak bude záležet, jak si upraví vztahy mezi sebou, tak, aby to bylo výhodné pro všechny strany (to se samozřejmě může dít i ústní dohodou). Nelze také zakazovat žalobci, aby si zajistil potřebný výkon smluvními vztahy s více podnikateli.

Není důvodná ani námitka stěžovatele, že vykonávané práce jsou obsahově shodné s činnostmi, které dřív smluvní partneři vykonávali jako zaměstnanci v pracovním poměru k zaměstnavateli. Nejvyšší správní soud připouští, že tato okolnost může být pro správce daně významným a užitečným vodítkem při posuzování toho, zda se nejedná o závislou činnost. V žádném případě však sama o sobě nepostačuje a je nutno trvat na splnění všech výše uvedených podmínek.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti dále uvádí, že při provádění prací tito smluvní partneři museli dbát příkazů toho, kdo s nimi uvedené smlouvy o dílo uzavřel. Jak již bylo uvedeno výše, aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky. V uvedených smluvních vztazích nebyla koordinace a kontrola provádění díla smluvních partnerů jednateli prováděna z titulu nadřízeného postavení těchto osob. V předmětných smlouvách si žalobce vyhradil právo kontroly při dodržování technologických postupů, bezpečnosti práce a požárních předpisů. Dané písemné části smluv o dílo byly pouze základem (jakýmsi rámcem), na základě kterého spolupráce žalobce se smluvními stranami probíhala. Konkrétní smluvní povinnosti pak bylo nutné specifikovat ústně, až v místě provádění díla. V dané situaci se tedy nejednalo o vztah podřízenosti či nadřízenosti, ale o specifický, ale jak již bylo uvedeno výše, dovolený způsob kontraktace. Proto byla každodenní přítomnost zástupců žalobce v místech, kde se dílo provádělo nutná. Jak vyplývá z protokolů o ústních jednáních se smluvními partnery, zástupci nijak neorganizovali, kdy budou dílo provádět, kdy budou přestávky v práci atd. Je samozřejmé, že vzhledem ke složitosti technologických postupů, požadavků smluvního partnera žalobce (L. Č.) a počtu smluvních stran je v daném případě nutná značná koordinace všech smluvních partnerů pomocí pokynů zástupců žalobce. Jinak by nemohla být zajištěna efektivita a kvalita výkonu práce.

Z výše uvedených důvodů není důvodná ani námitka stěžovatele, že předmětem smluv byla ve skutečnosti nepřetržitě prováděná práce, nikoliv provedení určitého díla ve smyslu § 536 odst. 2 obchodního zákoníku a že dílem nemůže být provádění konkrétních pracovních činností po určitou dobu, navíc dle pokynů či příkazů pracovníků objednatele. Nejvyšší správní soud znovu konstatuje, že dílem může být provedení těžebních činností byť i na jediném stromu a je možné dílčí části díla upřesnit ústně na místě. Rovněž považuje za nutné zdůraznit, že je možné cenu za provedení tohoto díla či částí tohoto díla, určit např. i podle odpracovaných hodin. Podle § 546 obchodního zákoníku je objednatel povinen zhotoviteli zaplatit cenu dohodnutou ve smlouvě nebo určenou způsobem stanoveným

ve smlouvě. Pokud tedy žalobce platil smluvním stranám za dílčí části díla sjednané ústně, bylo možné i ústně sjednat, zda se v daném případě bude cena za dílčí část díla určovat podle hodin, které na ní zhotovitel pracoval, či např. podle plochy, kterou zbavil škůdců apod. Toto je plně v dispozici smluvních stran.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v projednávané věci ze skutkových okolností nevyplývá, že se stěžovatel uzavíráním předmětných smluv dopustil zastřených právních úkonů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, a vztahy mezi žalobcem a smluvními partnery nenaplňují znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Je naprosto přirozené, že se podnikatelé snaží chovat tak, aby to pro ně bylo výhodné. Vzhledem k charakteru vykonávaných prací bylo pro žalobce výhodnější uzavřít smlouvy o dílo než zaměstnat vlastní zaměstnance. Žalobce při uzavírání smluv se smluvními stranami nesimuloval jiný právní úkon, protože právě smlouva o dílo vyhovuje jeho potřebám. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomocí ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. Nic takového ovšem z obsahu správního ani soudního spisu ani v nejmenším nevyplývá.

Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu nejen s obchodním zákoníkem a daňovými předpisy, ale i např. zákonem o zaměstnanosti, nelze za to podnikatele postihovat. Je zřejmé, že v daném případě není zcela vyloučena eventualita určitého porušení zákona o zaměstnanosti (nutno ovšem podotknout, že touto otázkou se Nejvyšší správní soud nezabýval, a proto k ní nezaujímá žádné stanovisko), to však nemůže mít samo o sobě vliv na posouzení, zda jsou předmětné smluvní vztahy zastřenými právními úkony z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti.

Konečně také nutno konstatovat, že v daném případě nedošlo ani ke zneužití práva. Jím rozumí judikatura Nejvyššího správního soudu situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48; zveřejněno pod. č. 869/2006 Sb. NSS). To se však v daném případě nestalo. Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.

VI.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem. Byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], paušálem 75 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky). Celkem tedy 1075 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši shora uvedené.

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

V Brně dne 27. července 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu