



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **S. f. J., Z. s. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Samkem, advokátem se sídlem v Příbrami, Zahradnická 140, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2005, č. j. 10 Ca 18/2005 – 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2005 č. j. 10 Ca 18/2005 – 28 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 10. 12. 2004 č. j. 3414/110/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Soběslavi ze dne 19. 1. 2004 č. j. 1236/04/111970/3399, jímž byla stěžovateli předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 006 045 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel podnikající v oboru stavebnictví realizoval stavební činnost, v podstatě až na malé výjimky, výhradně s devatenácti, resp. osmnácti, pracovníky, s nimiž na období jednoho roku uzavíral, ať již písemně nebo ústně, smlouvy označované jako smlouvy o dílo, kde ale předmětem plnění byly např. výkopové, obkladačské, bourací, tesařské a jiné stavební práce. Jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí těchto pracovníků, držitelů živnostenských listů, pracovali v roce 2000 jen pro stavební firmu stěžovatele. Stěžovatel jim zadával konkrétní práci, kterou kontroloval a hotovou pak přebíral

některý z jednatelů stěžovatele, nejčastěji M. J. Odměna za práci byla stěžovatelem hrazena měsíčně, výjimečně jednou za dva měsíce, a to na základě faktur vystavených jednotlivými pracovníky. Skutečnostmi, které byly rozhodujícím důvodem, pro který finanční ředitelství nevycházelo z tvrzení dotčených pracovníků, že chtěli uzavřít obchodní vztah, se finanční ředitelství zabývalo v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a krajský soud, který se s tam uvedenými důvody ztotožnil, proto jen připomněl, co se rozumí smlouvou o dílu ve smyslu ust. § 536 odst. 1 obch. zák., přičemž v daném případě nebylo předmětem smluv o dílo dodání konkrétního díla za konkrétní cenu, nýbrž různé označovaný výkon práce, která pak byla vykonávána pro stěžovatele nepřetržitě, neboť smlouvy na sebe časově navazovaly, resp. jejich platnost byla prodlužována. Krajský soud dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž finanční ředitelství konstatovalo, že pro posouzení věci nebylo rozhodné, jak byl předmět díla vymezen ve smlouvách, že pracovníci byli činní v rozhodných obdobích jen ve vztahu ke stěžovateli, že zpracovávali jím dodaný materiál, jakož i jiná uvedená zjištění, ale rozhodné je zjištění, že práci, o kterou se jedná, zadával, kontroloval a přebíral stěžovatel, a že se tedy jednalo o výkon práce, při níž byli dotčení pracovníci povinni dbát příkazů stěžovatele. Okolnost, že předmětem plnění byl soustavný výkon práce jen pro stěžovatele, způsob stanovení a poskytování odměny a další stěžovatelem zpochybňované skutečnosti, závěr o charakteru vztahu a příjmů z něj plynoucích logicky podporují, že se v podstatě jedná o znaky pracovněprávního vztahu mezi zaměstnanci a zaměstnavateli.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas s napadeným rozsudkem z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele krajský soud jednak chybně vyložil zjištěný skutkový stav, a to zejména, chybně aplikoval především ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Právní závěr krajského soudu ohledně aplikace citovaného ustanovení by totiž ad absurdum vedl k tomu, že veškeré dodavatelsko-odběratelské vztahy by bylo nutno podříditi uvedenému ustanovení. Krajský soud rovněž zcela pominul subjektivní vnímání posuzovaných právních vztahů jeho účastníky. Jednotliví subdodavatelé své vztahy vůči stěžovateli považovali ze vztahy ze závislé činnosti a důsledně rozlišovali od vztahů subdodavatelských a z jejich jednání bylo patrné, že nemají v úmyslu sjednat mezi sebou vztah pracovněprávní či obdobný. Z provedeného dokazování nelze vyvodit, že by subdodavatelé měli jakoukoliv povinnost dbát příkazů stěžovatele. Naopak subdodavatelé vykonávali práci buď zcela samostatně nebo společně s jinými subdodavateli po vzájemné domluvě, přičemž stěžovatel provedené dílo pouze zadával a přebíral. Do způsobu jeho provádění nikdy nezasahoval a neměl k tomu ani žádné oprávnění. Z hlediska ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je za povinnost dbát příkazů plátce daně nutno považovat pouze povinnost, která vyplývá z právního předpisu (kupř. zákoník práce). Vztah ze smlouvy o dílo však takovým vztahem není. Krajský soud navíc nedovodil, z jakého právního předpisu a z jakých provedených důkazů dovozuje, že existovala jednostranná povinnost subdodavatelů dbát příkazů stěžovatele. Subdodavatelé odpovídali i za provedená díla, jejichž případné vady byli nuceni odstraňovat. Zajišťovali drobný materiál a vlastnili i základní pracovní pomůcky a vybavení. Stěžovatel poukázal i na skutečnost, že objem zakázek jednotlivých subdodavatelů se v průběhu roku podstatným způsobem měnil. Za situace, kdy měl stěžovatel ke svým subdodavatelům důvěru, obracel se na ně pravidelně a nehledal jiné neověřené. I přes právní názor krajského soudu se stěžovatele nadále domnívá, že finanční ředitelství, ač k tomu bylo povinno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. b) a c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neprokázalo existenci své právní domněnky, podle které je právní vztah mezi stěžovatelem a jeho subdodavateli nutno za použití ust. § 2 odst. 7

citovaného zákona vnímat jinak, než jej vnímají a vnímali sami jeho účastníci. Za situace, kdy z provedeného dokazování je patrné, že vztahy mezi stěžovatelem a jeho subdodavatelem lze posuzovat nejrůznějšími způsoby, nelze vykládat obsah takových vztahů v rozporu s vůlí jejich účastníků. Pokud totiž zákon stěžovateli neposkytuje možnost jeho pevného a jednoznačného výkladu, nelze jej perzekuovat za to, že správní orgán může mít na výklad některých jeho ustanovení jiný názor než stěžovatel, když oba takové názory lze podpořit pádnými právními a skutkovými argumenty. Nejednotnost výkladu a postupu státu v tomto směru nelze klást k tíži stěžovatele, který, stejně jako jeho subdodavatelé, svou daňovou povinnost řádně splnil. Proto žádal, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatel vznáší de facto shodné námitky jako v žalobě. Proto odkázalo na podrobné odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se k námitkám stěžovatele vyjádřilo a zdůvodnilo, z jakého důvodu posoudilo příjmy, které stěžovatel vyplatil jednotlivým zhotovitelům, podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rovněž z provedeného dokazování vyplývá, že vyplacené příjmy byly příjmy ze závislé činnosti, když mimo jiné svědci uvedli, že práci zadával, přebíral a kontroloval jednatel stěžovatele pan J. Dále z výpovědi J. D. nevyplývá, že by stěžovateli dodával ucelené dílo, naopak z jeho svědecké výpovědi zřetelně vyplynulo, že nevyvíjel soustavnou činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, což je základní charakteristika podnikání podle § 2 odst. 1 obch. zák. Tak nemohlo dojít ani ke splnění podmínky stanovené ustanovením § 537 odst. 1 obch. zák., neboť svědek neprováděl dílo na svůj náklad a nebezpečí. Správce daně a finanční ředitelství hodnotily získané důkazy v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, přičemž přihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Pokud stěžovatel vznáší námitky vůči rozsudku krajského soudu, který je předmětem této kasační stížnosti, má stěžovatel za to, že mu nepřísluší se k nim vyjadřovat, neboť se jedná o závěry soudu. Proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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 o daních z příjmů 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 nijak 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 je zákonem označena celá řada příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnost

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. Krajský soud, stejně jako finanční ředitelství, tak správně posoudil skutečný obsah a charakter vztahu mezi stěžovatelem a jeho subdodavateli 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 stěžovatele vykonána, nikoli však pod vlastním jménem, na vlastní účet a pod vlastní odpovědností, byla formálně uzavřena smlouva o dílo podle obch. zák. Podle ustanovení § 536 odst. 1 obch. zák. 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 uzavřených smluv o dílo mezi stěžovatelem a jeho subdodavateli jako „zhotoviteli“ nebylo vymezení určitého konkrétního díla, ale neomezený pracovní výkon různých činností, např. výkopové a přidavačské práce (P. N.), obkladačské práce (J. S.), tesařské práce (J. N., V. N.), zednické práce (J. D.) ap. Smlouvy byly uzavřeny na určitou dobu, ale dodatky byly bez přerušení prodlužovány na další období.

Zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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 § 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 finanční orgány respektovaly a v řízení se zaměřily na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že stěžovatel jednal v úmyslu simulovat právní úkon. Závěr krajského soudu, že práce vykonané pro stěžovatele vykazovaly znaky závislé činnosti, a proto je nutno je podřadit pod příjmy ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, má oporu v provedeném dokazování. Provedené důkazy krajský soud, stejně jako finanční ředitelství, vyhodnotil v mezích svého volného uvážení, při němž nepřekročil jeho zákonné meze. Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je irelevantní, a správce daně ji ani nezkontroluje, vůle daňového subjektu právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali, ale podstatné v dané věci je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není 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, tj. zda uzavřou např. smlouvu o dílo, smlouvu o obstarání věci, smlouvu mandátní, smlouvu o pracovní činnosti, smlouvu o provedení práce, apod., ale veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit. Posoudil-li v daném případě krajský soud skutečný obsah právního úkonu, kterým byly pracovní činnosti subdodavatelů stěžovatele, kterými se podílel přímo na plnění pracovních úkolů stěžovatele, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, postupoval v souladu se zákonem.

V této souvislosti je nutno zmínit i náleze Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2003 sp. zn. II. ÚS 168/02, v němž byl vysloven názor, že „e pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost, je rozhodující skutečnost, že posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti ve smyslu uvedeného zákona, nikoli to, jakou právní skutečností byla taková činnost založena. Z uvedeného lze dovodit, že z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti jsou příjmy za takovou činnost postaveny na roveň příjmům z pracovního poměru. Pokud konkrétní společnosti uzavřely se stěžovatelem smlouvy o dílo, nebrání tato skutečnost tomu, aby příjmy vyplácené na jejich podkladě jednotlivým osobám, pracujícím na základě těchto smluv, byly podřazeny pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, pokud se ovšem jednalo o příjmy za práce, při nichž tyto pracovníci byli povinni dbát příkazů stěžovatele. Podstatným rysem závislé činnosti ve smyslu citovaného ustanovení je totiž vzájemný vztah plátce a poplatníka, tedy vztah, kdy poplatník nevykonává práci nezávisle, nýbrž podle pokynů toho, kdo příjem vyplácí“.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. prosince 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu