



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: M. S., s. r. o. (dříve M. S. a o. s., spol. s r. o.), zastoupený JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. 58/16, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2004, čj. 6849/110/2003, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 1. 2006, čj. 10 Ca 50/2004 - 25,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 1075 Kč, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Jaroslavy Krybusové.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 2. 2004, čj. 6849/110/2003, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 20. 6. 2003, čj. 161381/03/077910/5759, kterým správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil své rozhodnutí (platební výměr) ze dne 12. 3. 2002, čj. 4840/02/077910/5759, tak, že částku předepsanou žalobci k přímému placení na

dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2000 snížil o 409 715 Kč na částku 617 373 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 9. 4. 2004 žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, přičemž mj. namítal, že částky, které vyplácel na základě smluv o dílo uzavřených s jednotlivými podnikatelskými subjekty nepředstavovaly příjmy ze závislé činnosti a žalobce tedy nebyl povinen srážet z nich a odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob.

Rozsudkem ze dne 25. 1. 2006, čj. 10 Ca 50/2004 - 25, Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem.

Krajský soud konstatoval, že na stavbách žalobce, zejm. při pomocných stavebních činnostech, ale také při betonování, zednických a jiných pracích, působili vesměs ukrajinští pracovníci, kteří práci vykonávali na základě uzavřených smluv o dílo buď osobně nebo jako zaměstnanci dodavatele se sídlem v tuzemsku či v zahraničí. Správce daně i žalovaný hodnotili obsah smluv o dílo, které označili za nekonkrétní, uzavřené na dlouhé časové období a k výkonu činností v podstatě shodných s předmětem činnosti žalobce, fakturovaných každý měsíc a zvažili též skutečnost, že ukrajinští pracovníci byli na stavbách žalobce řízeni přímo či nepřímo prostřednictvím svých předáků, stavbyvedoucími či mistry žalobce. Správní orgány pak dospěly k závěru, že se jednalo o výkon závislé činnosti u osob práci přímo poskytujících a o dodání práce u právnických osob.

Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004 - 70, publikovaný pod č. 572/2005 Sb. NSS a ze dne 26. 5. 2005, čj. 2 Afs 161/2004 - 131, publikovaný pod č. 702/2005 Sb. NSS), z níž dovodil, že ani souhrn takových znaků (bez ohledu na skutečnost, že např. řízení jednotlivých pracovníků nad rámec nezbytného zadání práce žalobce popírá) nemůže vést k závěru, že se jedná o závislou činnost a u fakturovaných částek o příjmy ze závislé činnosti. Krajský soud souhlasil s žalobcem, že smlouvami s dotčenými partnery vykrýval sezónní potřebu pomocných prací ve stavebnictví za situace, kdy o takovou (ve stavebnictví doplňkovou a méně honorovanou) práci nemají tuzemští pracovníci zájem, že subdodávky na základě smluv o dílo byly jak z hlediska objemu produkce, tak z hlediska objemu plateb zcela okrajovou záležitostí, že řízení konkrétních pracovníků spočívalo v nezbytném zadání práce a kontrole jejího výkonu a že v daňovém řízení nebyla zohledněna vůle účastníků smluvního vztahu.

U dohod, které žalobce uzavřel s právnickými osobami, navíc podle názoru krajského soudu nelze vztah mezi žalobcem a pracovníky těchto právnických osob,

kteří na stavbách žalobce pracovali, považovat za poměr obdobný pracovnímu poměru ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť takový vztah v předmětné věci existoval nikoli mezi konkrétním pracovníkem a žalobcem, ale mezi tímto pracovníkem a uvedenou právnickou osobou, která takového pracovníka na stavby žalobce vyslala. Pokud mezi těmito pracovníky a žalobcem žádný přímý právní vztah neexistoval, nebyla založena ani jejich povinnost řídit se pokyny žalobce. Snaha žalobce řešit dočasnou potřebu většího počtu pracovních sil formou pronájmu pracovní síly, typickou právě pro stavebnictví, nemůže být podle názoru krajského soudu považována za obcházení platných zákonů, když např. zákoník práce v rozhodné době pronájem pracovní síly umožňoval.

Krajský soud uzavřel, že pokud vztah mezi žalobcem a pracovníky, kteří u něj v dotčených zdaňovacích obdobích pracovali na základě smluv o dílo, uzavřených přímo s nimi či se subjekty, které na stavbu žalobce vysílaly své pracovníky, nelze považovat za obdobný poměr ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, pak správce daně nebyl oprávněn stanovit žalobci daňovou povinnost za použití pomůcek s odůvodněním, že žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal, jakou částku z fakturované ceny za práci představovaly mzdy jednotlivých pracovníků.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností a odkazoval na důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti ovšem vyplývá, že ve skutečnosti stěžovatel namítal pouze důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel měl za to, že při posuzování otázky, zda se jednalo o příjmy ze závislé činnosti, které žalobce vyplácel svým pracovníkům prostřednictvím třetích osob, nebylo vzato v úvahu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobce vyplácel příjmy ze závislé činnosti za provedené práce zahraničním pracovníkům prostřednictvím třetí osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, neboť tito zaměstnanci dbali příkazů žalobce a jednalo se tedy o pronájem pracovní síly subjektem se sídlem v zahraničí.

V ostatních případech stěžovatel respektuje vymezení příjmů ze závislé činnosti, provedené krajským soudem, nicméně se domnívá, že vykonávání práce po dobu dva a půl roku je dostačující pro konstatování, že vztah mezi žalobcem a pracovníkem je dlouhodobý anebo soustavný a že se nejedná o sezónní výkyv práce, přičemž právě uvedené charakteristiky se řadí mezi jedny ze základních znaků závislé činnosti. K rozdílné výši vyplácených příjmů stěžovatel poznamenal, že výše

fakturovaných částek se neodvíjí od toho, že by bylo dodáváno různé množství práce jednotlivými zaměstnanci, ale odvíjí se od různého počtu zaměstnanců v rámci pronájmu pracovních sil.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil s vyjádřením krajského soudu, že zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, platný v rozhodné době (dále jen „zákoník práce“), umožňoval pronájem pracovní síly. Možnost tzv. agenturního zaměstnávání (§ 38a a § 38b zákoníku práce) byla zavedena teprve od 1. 10. 2004 v souvislosti se zákonem č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Ustanovení § 38 odst. 4 zákoníku práce, platné do 30. 9. 2004, pouze umožňovalo, aby zaměstnavatel, u něhož byl zaměstnanec v pracovním poměru, s ním sjednal v písemné dohodě, že ho dočasně přidělí k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě.

Žalobce se ztotožnil s právním názorem krajského soudu, uvedeným v napadeném rozsudku, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Nejvyšší správní soud musí v první řadě odkázat na svůj rozsudek ze dne 13. 7. 2007, čj. 8 Afs 30/2006 - 59, kterým zamítl obdobné kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích, jimiž byla také zrušena rozhodnutí stěžovatele týkající se částek na dani z příjmů fyzických osob předepsaných žalobci k přímému placení, a to za roky 1997, 1998 a 1999. Nejvyšší správní soud se tedy již s námitkami stěžovatele vypořádal, argumentaci v uvedeném rozsudku tedy nyní postačí stručně rekapitulovat, případně doplnit ve vztahu ke skutečnostem vztahujícím se k předmětné kasační stížnosti.

V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že ustanovení § 6 odst. 2 věty druhé zákona o daních z příjmů doplňuje o další typ vztahů vymezení rozsahu vztahů spadajících pod ust. § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 2 věty druhé zákona o daních z příjmů je nutné kumulativní splnění tří podmínek: (1) poplatník je uveden v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, tedy je český daňový rezident, (2) u kterého zaměstnanci, tedy poplatníci s příjmy ze závislé činnosti, vykonávají práci podle jeho příkazů a (3) který vyplácí na základě smluvního vztahu příjmy za tuto práci prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. V takovém případě se vyplácený příjem z hlediska zákona o daních z příjmů považuje za příjem vyplácený tímto zaměstnavatelem (§ 6 odst. 2 věta třetí zákona o daních z příjmů).

Nejvyšší správní soud přitom odkázal na svůj výše uvedený judikát publikovaný pod č. 572/2005 Sb. NSS, podle něhož je při posouzení závislé činnosti nutno vycházet z materiálního hlediska a není tedy rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vymezil materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat, přičemž dospěl k závěru, že zákonné vymezení pouhým plněním příkazů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] není dostačující. K plnění příkazů (resp. pokynů) totiž dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností a vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle 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, bude-li se jednat o činnost dlouhodobou, kdy k uzavření pracovněprávního vztahu by mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, neboť neuzavření takového vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozují. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a je-li její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky).

Nejvyšší správní soud poukázal rovněž na krajským soudem citovaný judikát č. 702/2005 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dokonce shledal, že ani v případě osob vykonávajících pro daňový subjekt odborné zednické práce, vedení stavby a technický dozor, povinných dbát pokynů daňového subjektu, prakticky bez materiálových nákladů spojených s výkonem činnosti, nejednajících vlastním jménem, s druhově určenou prací a v rozhodném období fakturujících pouze tomuto subjektu, se nejednalo o výkon závislé činnosti v daňovém smyslu, neboť šlo o činnost relativně krátkodobou a do značné míry nezávislou na subjektivní vůli zadavatele (vztah ke stavební zakázce). V tomto kontextu nemohla být rozhodující ani skutečnost, že práce byla určena druhově, že v rozhodném období předmětné osoby účtovaly toliko zadavateli a že poslouchaly jeho pokyny.

Pokud jde o činnost žalobce v letech 1997, 1998 a 1999, Nejvyšší správní soud poukázal na to, že žalobce spolupracoval na základě smluv o dílo s několika fyzickými i právníckými osobami, s bydlištěm či sídlem v tuzemsku i v zahraničí. Na stavbách žalobce pracovali, zejm. při pomocných stavebních činnostech, ale také při betonování, zednických a jiných pracích pracovníci, kteří práci vykonávali na základě smluv o dílo uzavřených žalobcem buď přímo s nimi nebo s jejich zaměstnavatelem (jako dodavatelem). Jednotliví pracovníci vykonávali na stavbách žalobce práce jen po dobu několika měsíců, odměny za práci byly fakturovány nepravidelně a žalobce měl přitom rovněž své zaměstnance. Subdodávky na základě

smluv o dílo byly jak z hlediska objemu produkce, tak objemu plateb ve vztahu k ostatní činnosti žalobce méně významné. Jednotliví stavbyvedoucí žalobce, vyslechnutí jako svědci, ve vztahu k dodavatelům uvedli, že postupovali podle příslušných smluv o dílo, přičemž oni sami neurčovali ani kvalifikaci ani počet pracovníků, kterých bude k práci třeba, jednali pouze se zástupcem subdodavatele, od něhož provedené dílo přebírali a kontrolovali, pracovníky dodavatele neproškolovali, nevybavovali je pracovním nářadím a nezajišťovali jim stravu ani dopravu. Na základě těchto skutečností dospěl Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku týkajícím se let 1997, 1998 a 1999 k závěru, že pomocné stavební práce vykonávané zpravidla ukrajinskými pracovníky na stavbách žalobce na základě smluv o dílo nelze kvalifikovat jako závislou činnost ve shora uvedeném daňovém smyslu a není tedy splněna jedna z podmínek pro aplikaci ust. § 6 odst. 2 věty druhé zákona o daních z příjmů. Správce daně, resp. stěžovatel, proto nebyl oprávněn žalobci jako plátcem daně daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 1997, 1998 a 1999 za osoby, které u žalobce pracovaly shora uvedeným způsobem, vyměřit.

Uvedené závěry jsou plně použitelné i pro přezkoumávaný rozsudek krajského soudu, jenž se týká roku 2000. Skutečnost, že v předmětném období probíhaly rovněž měsíční, tedy pravidelné platby žalobce jeho smluvním partnerům, na těchto závěrech nic nemění. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s krajským soudem v názoru, že i pro období roku 2000 převládaly u prací vykonávaných na základě jednotlivých smluvních vztahů žalobce výše uvedené znaky, které vylučovaly, že by se jednalo o závislou činnost.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že výkon práce pro žalobce po dobu dvou a půl let je dostačující pro posouzení, že jde o závislou činnost, aniž by ovšem blíže specifikoval, které pracovníky či který smluvní vztah žalobce s konkrétním subjektem má na mysli. Pokud jde o rok 2000, je ve správním spise založena kopie smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a společností S., s. r. o. na dobu od 1. 4. 2000 do 31. 12. 2000 a dále kopie smluv uzavřených mezi žalobcem a společností S. X., s. r. o. na dobu od 27. 3. 2000 do 31. 10. 2000 a od 1. 11. 2000 do 31. 3. 2001. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně u některých smluvních partnerů žalobce uvádí, že jednotlivé smlouvy na sebe časově navazovaly. To však samo o sobě, zejména při vázanosti jednotlivých smluv na konkrétní stavební zakázky žalobce, nepostačuje pro závěr, že činnost na základě těchto smluv vykonávaná byla závislou činností.

Z poznámky stěžovatele týkající se rozdílné výše fakturovaných částek pak vůbec není patrné, jak uvedené tvrzení zpochybňuje správnost závěrů krajského

soudu či jak podporuje důvodnost kasačních námitek stěžovatele. Nejvyšší správní soud se jím tedy nemohl samostatně zabývat.

K poslední námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud již v uvedeném rozsudku týkajícím se let 1997-99 konstatoval, že toto vyjádření nesouhlasu s dílčím a doplňkovým závěrem krajského soudu nepovažuje bez dalšího za řádně uplatněný důvod kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a pouze pro úplnost odkázal na svou předchozí judikaturu, podle níž původní zákon o zaměstnanosti, tj. zákon č. 1/1992 Sb., pronájem pracovní síly výslovně neupravoval, ale také nezakazoval. Z čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR a z čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod pak vyplývá, že nebylo-li v právním řádu výslovného zákazu, mohla taková činnost být v mezích platného práva prováděna. Jak poukazuje sám stěžovatel, zákoník práce, ve znění do účinnosti zákona č. 436/2004 Sb., s poskytováním pracovní síly zaměstnavatelem třetí osobě počítal a práva a povinnosti zaměstnance i zaměstnavatele pro tento případ upravoval ve svém ust. § 38 odst. 4 (dočasné přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě). Na tuto úpravu pak navazovalo ustanovení § 2 nařízení vlády č. 108/1994 Sb., kterým se provádí zákoník práce a některé další zákony, ve znění účinném do 30. 9. 2004, v němž bylo mj. upraveno, že přidělenému zaměstnanci platí mzdu jeho zaměstnavatel, ovšem práci mu ukládá osoba, k níž je dočasně přidělen. K tomu lze ještě doplnit, že povinnost zaměstnavatele přidělovaného zaměstnance sjednat s ním dle ust. § 38 odst. 4 zákoníku práce o jeho přidělení písemnou dohodu, byla významná z hlediska pracovněprávních vztahů mezi přidělovanými pracovníky a smluvními partnery žalobce, nemohla však ovlivnit daňové povinnosti žalobce.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobce byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný, má tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení vynaložil. Výše náhrady se sestává z odměny za zastupování ve výši 1.000 Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití přechodného ustanovení čl. II vyhlášky č. 276/2006 Sb., kterou byla novelizována vyhláška č. 177/1996 Sb.) a z paušální náhrady hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití uvedeného přechodného ustanovení).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu