



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **DJUSU Opava s.r.o.**, se sídlem v Opavě, Pekařská 58, zastoupeného Ing. V. S., daňovým poradcem se sídlem v O.7, Ž. 9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 4.8.2010 č.j. 958/10-1101-800588, ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 4.8.2010 č.j. 958/10-1101-800588 se pro nezákonnost **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7.210,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. V. S., daňového poradce se sídlem v O.7, Ž. 9.

Odůvodnění:

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 4.8.2010 č.j. 958/10-1101-800588, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 5.11.2009 č.j. 180179/09/384912802495, kterým byla žalobci předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006.

V žalobě žalobce uvedl, že správní orgány obou stupňů nesprávně vyhodnotily, že činnost P. S. pro žalobce spočívala v provádění jednotlivých úkonů a zadání žalobce, kdy bez konkrétních úkolů vymezených žalobcem nebylo P. S. známo, kde, kdy a jaké konkrétní činnosti má vykonat. Žalobce namítl, že během daňové kontroly i v odvolacím řízení opakovaně poukazoval na to, že sjednaná činnost P. S. jako dodavatele se zcela řídila obsahem výkonu jeho volné živnosti – správy a údržby nemovitostí. V nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým se stanoví seznam oborů živností volných, ve znění platném pro rok 2006, je pod č. 91 uvedena živnost správa a údržba nemovitostí, jejíž obsahovou náplní je: správa nemovitostí, úklid bytových a nebytových prostor, čištění budov, čištění oken a ostatní činnosti. Obsahem této živnosti tedy je správa a základní údržba nemovitostí pro třetí osoby, zejména administrativní zajištění řádného provozu nemovitostí, domovnická činnost, úklid bytů i nebytových prostor, čištění interiérů a exteriérů budov, čištění oken, úklid chodníků apod. Z obsahu objednávky žalobce na služby P. S. pak vyplývá, že se jedná o objednání konkrétní služby – správy a údržby nemovitostí, jejíž obsah je vymezen shora uvedeným

právním předpisem. Konkrétní činnosti, které má dodavatel ve prospěch žalobce vykonávat, jsou vymezeny obsahem živnosti. Tomuto právnímu stavu pak odpovídal i způsob fakturace ceny za sjednanou službu v paušální výši. Tento obvyklý způsob sjednání ceny za dodávané služby správce daně svévolně kladl na roveň měsíční mzdě za vykonanou práci podle její složitosti, výkonnosti a dosahovaných pracovních výsledků. Žalobce rovněž nesouhlasí se závěrem správních orgánů, že P. S. nevykonával činnost ve vztahu k žalovanému vlastním jménem, na vlastní účet a z vlastní odpovědnosti fyzické osoby. Správní orgány přitom vyšly z několika dokladů, kterými dodavatelé služeb či některé správní orgány fakturovaly za poskytnuté služby žalobci, přičemž přílohami těchto dokladů jsou prvotní doklady o provedení a převzetí služby, na kterých je jako osoba, která potvrdila převzetí materiálu či provedení prací, uveden P. S. Žalobce zdůraznil, že všechny tyto doklady vznikly v souvislosti s výkonem správy a údržby nemovitostí (oprava vodoměru, oprava čistírny odpadních vod, vyhrnování sněhu). Dodavatelům těchto služeb bylo P. S. jako jedinou osobou, která byla na místě provádění služeb přítomna, když v rámci své živnosti měla správu a údržbu budov na starosti, potvrzeno skutečné provedení prací. Práce ale byly provedeny na majetku žalobce a nebylo žádného důvodu k tomu, aby dodavatelé fakturovali provedené zboží správci nemovitostí. K uvedeným situacím docházelo nahodile, nejednalo se o trvalý jev, šlo o operativní zjednodušení agendy. Žalobce dále podotkl, že nepřímým důkazem tvrzení žalobce, že P.S. nevykonával závislou činnost, je také obsah účetnictví žalobce, kde se v oblasti nákladů nevyskytuje žádný náklad na vybavení osoby provádějící správu a údržbu nemovitostí (pracovní oděv, ochranné pracovní pomůcky, náradí apod.). Podle žalobce nebyla v průběhu daňové kontroly ani v následujícím řízení prokázána existence nejméně dvou obecných znaků závislé činnosti (ve smyslu judikatury správních soudů), a to vůle stran zakrýt stavem formálně právním stav skutečný a povinnost toho, kdo poskytuje pracovní činnost, řídit se pokyny osoby, které tuto pracovní činnost poskytuje.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že především žalobce v žalobě nesprávně uvedl, že se odvolal proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě jakožto správního orgánu I. stupně (dále jen finanční úřad) ze dne 14.7.2009 č.j. 128694/09/384912802495, neboť tímto rozhodnutím byl původní platební výměr finančního úřadu nahrazen jiným. Žalovaný rozhodoval napadeným rozhodnutím ve věci odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 5.11.2009 č.j. 180179/09/384912802495, proti němuž se žalobce odvolal. Nesprávné je proto i tvrzení žalobce, že rozhodnutí finančního úřadu ze dne 14.7.2009 č.j. 118694/09/384912802495 bylo vydáno v rozporu se zákonem. Dále žalovaný uvedl, že žalobní námitky jsou obdobné námitkám odvolacím, s nimiž se řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož obsah odkázal a navrhl zamítnutí žaloby.

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a v souladu s dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) byl vázán žalobními body obsaženými v žalobě.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že provedenou daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2006 bylo mj. zjištěno, že žalobce objednávkou ze dne 28.3.2003 objednal u P. S. správu a údržbu nemovitostí, které jsou jeho majetkem, tj. objektů P. 58, K. 110, K. 112, O.7 v O. Z živnostenského rejstříku pak finanční úřad zjistil, že P. S. je držitelem živnostenského oprávnění zahrnujícího obory činnosti: obstaravatelské služby, správa bytů, domů a nebytových prostor, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Dle obsahu zprávy o daňové kontrole bylo zjištěno, že P. S. pro žalobce prováděl nákupy materiálu, potvrzoval převzetí služeb, které byly žalobci poskytovány jinými dodavateli, zastupoval žalobce v řízení s Magistrátem města Opavy (např. řízení o povolení užívání komunikace) a prováděl pro žalobce úklid sněhu, odvoz listí a ořezu. K tomu používal čtyřkolku žalobce. Za tyto práce fakturoval P. S. paušální částky (10.000,- Kč měsíčně) bez jakýchkoliv příloh. Žalobce na výzvu správce daně neprokázal, jaké práce pro něj P. S. vykonával, když pouze uvedl, že to byly činnosti související se správou a údržbou areálu ve vlastnictví žalobce jako drobné opravy, udržovací práce, vyklízení a vyčištění prostor, údržba a úklid venkovních prostor s tím, že práci prováděl v rámci jejího vymezení na objednávce prací samostatně a dle vlastního časového rozvrhu. Součástí správního spisu je prohlášení P.S. ze dne 19.12.2008, který uvedl, že u žalobce pracoval na základě živnostenského listu, měl vážné důvody, pro které nemohl pracovat v pracovním poměru, a to, že se synem rekonstruoval dům a dále, že se staral o nemocné rodiče. Byl proto rád, že měl práci pouze občasnou spočívající v drobných opravách a údržbě nemovitostí, případně zařizování na úřadech. Veškerou činnost dělal na své náklady, hradil si dopravu MHD, kupoval čisticí prostředky, pracovní oděv, používal vlastní nářadí a zajišťoval auto na odvoz spotřebních věcí. Současně vykonával obdobnou činnost i pro jiné subjekty. Finanční úřad dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru, že činnost P. S. nenaplněovala znaky podnikání ve smyslu ust. § 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění, ani ve smyslu ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění. Ke stejným závěrům finanční úřad dospěl také, pokud šlo o činnost JUDr. L. N. prováděnou pro žalobce. Na základě těchto závěrů pak finanční úřad vydal dne 14.7.2009 pod č.j. 128694/09/384912802495 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, jímž žalobci předepsal daň ve výši 71.340,- Kč, a to v souvislosti se zjištěnou závislou činností právě těchto dvou osob, tj. JUDr. L. N. a P. S. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání ze dne 20.8.2009, na jehož základě finanční úřad vydal rozhodnutí ze dne 5.11.2009 č.j. 180179/09/384912802495, kterým podanému odvolání částečně vyhověl a změnil své rozhodnutí tak, že předepsanou daň z částky 71.340,- Kč změnil na částku 26.220,- Kč a povinnost úhrady penále z částky 14.268,- Kč na částku 5.244,- Kč. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí je pak zřejmé, že správce daně uznal důvodnou žalobcovu námitku, že vyměření daně ze závislé činnosti, pokud šlo o osobu JUDr. L. N., bylo nezákonné, neboť nedošlo k naplnění předpokladů daných § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon ZDP). Proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu podal žalobce odvolání ze dne 18.11.2009, kde namítal nesprávnost rozhodnutí také pokud jde o činnost vztahující se k osobě P. S. a o tomto odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

V posuzované věci krajský soud již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 28.6.2012 č.j. 22Af 93/2010-35 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu

řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 20.12.2013 č.j. 5 Afs 61/2012-18, který nabyl právní moci dne 15.1.2014. Současně byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán závěry, které NSS učinil ve zrušujícím rozsudku.

Podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) věty první ZDP příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy se 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.

V posuzované věci je rozhodující právní otázkou, zda P.S. vykonával pro žalobce činnost závislou ve smyslu shora citovaného ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. K výkladu pojmu závislá činnost ve smyslu citovaného zákonného ustanovení se vztahuje rozsáhlá a konstantní judikatura správních soudů, zejména NSS, která jako ze základního principu vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy není rozhodné, na jakém formálně právním základě je tato činnost vykonávána či jak je označována mezi účastníky příslušného vztahu, ale vychází se z posouzení faktického obsahu vztahu zainteresovaných subjektů.

Velmi podrobnému vymezení pojmu závislá činnost se věnoval NSS v rozsudku ze dne 24.2.2005 sp. zn. 2 Afs 62/2004, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 572/2005, a to z hlediska pozitivního i negativního. NSS v tomto rozsudku vyslovil, že: *„Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 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 vykonávané 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 zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v končeném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadatele (např. sezónní práce, práce závislá 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. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích může vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takový výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“*

Z pohledu kritérií vymezených citovaným judikátem NSS krajský soud posoudil charakter činnosti P. S. vykonávané pro žalobce. Definičními znaky závislé činnosti podle NSS jsou

- výkon práce na jednom místě a pro jednoho zaměstnavatele
- jde o činnost dlouhodobou
- je v zájmu osoby činnost vykonávající, aby došlo k uzavření pracovně-právního vztahu
- neuzavření tohoto vztahu poškozuje osobu vykonávající činnost

Obsahem správního spisu je prokázáno, že P. S. vykonával činnost pro žalobce na základě svého živnostenského oprávnění, a to od roku 2003 do září roku 2006. Z obchodního rejstříku krajský soud zjistil, že žalobci byla jako předmět podnikání zapsána správa a údržba nemovitostí ke dni 25.10.2006. Práci pro žalobce vykonával P. S. celkem na čtyřech nemovitostech ve vlastnictví žalobce. S ohledem na charakter provozované živnosti mohl P. S. vykonávat práci na všech těchto nemovitostech, neboť šlo o práci svým charakterem příležitostnou dle potřeb, které správa a údržba té které nemovitosti vyžadovala. Jakkoliv se v posuzované věci jednalo o práci pro jednoho zadavatele, je nepochybné, že jako držitel oprávnění k provozování živnosti mohl P. S. vykonávat obdobné práce také pro jiné subjekty odlišné od zadavatele a dle svého tvrzení tak také činil, byť tyto služby pro jiné subjekty zřejmě nebyly takového rozsahu, jako v případě žalobce. První z uvedených kritérií proto v posuzovaném případě nebylo naplněno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nezohlednil skutečnosti, které vyplynuly z vyjádření P. S. ze dne 19.12.2008. Jmenovaný v něm uvedl, že činnost vykonávaná pro žalobce mu svým charakterem maximálně vyhovovala, když hledal takovou práci, která by nemusela být vykonávána pravidelně, a to s ohledem na své soukromé potřeby, kdy spolu se synem rekonstruoval dům a také se staral o nemocné rodiče. Nelze proto dospět k závěru, že by v případě P. S. byl naplněn definiční znak závislé činnosti spočívající v tom, že bylo především v jeho zájmu, aby došlo k uzavření pracovněprávního vztahu, ani definiční znak, že neuzavření takového vztahu by P. S. poškodilo. Naopak dle jeho vlastního tvrzení činnost vykonávaná pro žalobce byla přesně tím druhem činnosti, který jeho osobním a rodinným potřebám vyhovoval a o uzavření pracovněprávního vztahu neměl zájem. Jeho činnost pro žalobce lze sice označit jako dlouhodobou, neboť trvala od roku 2003 do září roku 2006, avšak toto kritérium samo o sobě nestačí k závěru, že se jednalo o činnost závislou.

Shora citovaný rozsudek NSS ze dne 24.2.2005 č.j. 2 Afs 62/2004-70 rovněž vymezil, co závislou činností není, a to takto:

- jde-li o specializovanou činnost vykonávanou krátkodobě či nesoustavně
- je-li výkon činnosti ovlivněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, realizace jednorázových zakázek apod.)

Z těchto hledisek vyhodnotil krajský soud činnost P. S. vykonávanou pro žalobce následně. Jmenovaný vykonával specializovanou činnost, jejíž specializace je dána obsahem živnostenského oprávnění a svým charakterem je nezaměnitelná s jinou činností. Jedná se současně o činnost, která je vykonávána nesoustavně. Základní rys živnosti správy a údržby nemovitostí spočívá právě v nesoustavnosti výkonu práce, neboť se řídí vždy momentálním stavem konkrétní nemovitosti a potřebami správy a údržby, které z něj vyplývají. Osoba takovou živnost vykonávající si také v podstatě sama organizuje, jakým způsobem správu a údržbu nemovitosti provádí včetně doby, kdy se touto činností zabývá. Činnost sice může být vykonávána podle pokynů zadavatele, ale pouze částečně, když podstatnou mírou spočívá především na vlastní organizaci vykonavatele práce, jehož úkolem je, aby nemovitost byla

udržována v řádném stavu. Rovněž lze v případě posuzované činnosti dospět k závěru, že její výkon je do značné míry ovlivněn faktory nezávislými na vůli zadavatele, např. při odhrnování sněhu půjde o práce závislé na počasí nebo při řešení havarijních stavů na nemovitosti, přebírkách různých dodávek služeb, odpisů měřidel odběru energií apod. jde o obdobné stavy, jako jsou např. realizace jednorázových zakázek, jak se o nich zmiňuje shora uvedený judikát. Obsahem správního spisu je přitom prokázáno, že právě takovéto jednorázové situace byly také náplní činnosti P. S. (např. jeho účast při výměně vadného vodoměru, opravy převodovky, výměny nabouraného stěnového pláště haly, jednání na Magistrátu města Opavy za účelem získání povolení ke zvláštnímu užívání chodníku pro provádění stavebních prací apod.). Jednorázovému charakteru těchto činností (nicméně na čtyřech nemovitostech) odpovídala také paušální forma odměny, která byla žalobcem poskytována. Rovněž lze z charakteru vykonávané činnosti dovodit, že ji P. S. vykonával samostatně tj. bez přítomnosti jiné osoby, která by na něj dohlížela, na vlastní odpovědnost za kvalitu správy a údržby svěřených nemovitostí a vlastním jménem, kdy veškeré faktury, potvrzení o dodávkách apod. podepisoval vlastním jménem, byť tyto listiny z povahy věci byly vystavovány na jméno žalobce.

Na základě shora uvedeného hodnocení krajský soud dospěl k závěru, že posuzovaná činnost P. S. pro žalobce jednak nesplňuje definiční znaky závislé činnosti a současně má charakter činnosti, kterou nelze za závislou považovat. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru o naplnění znaků závislé činnosti a na základě toho předepsal žalobci daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, je jeho rozhodnutí nezákonné.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (ust. § 78 odst. 1 s.ř.s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnutí v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci dle jeho vlastní specifikace vznikly náklady řízení sestávající ze zaplacení soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 2 úkony právní služby po 2.100,- Kč, 2x režijní paušál po 300,- Kč (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění platném do 31.12.2012) a cestovní výlohy v souvislosti s účastní daňového poradce u ústního jednání před krajským soudem osobním automobilem z Opavy do Ostravy a zpět v celkové výši 410,- Kč (§ 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, v platném znění). Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 7.210,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud

žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 23. června 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu