



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **R. H.**, zast. JUDr. Adamem Wilkem, Ph.D., advokátem se sídlem Hradní 640/3, Boskovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.8.2010, č.j. 11445/10-1101-701962,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 8. 2010, č.j. 11445/10-1101-701962, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci rozsudku zaplatit žalobci Prostřednictvím jeho právního zástupce JUDr. Adama Wilka, Ph.D., advokáta se sídlem Hradní 640/3, Boskovice, náklady řízení v částce 7.760,- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Na základě provedení kontroly daně z příjmů fyzických osob podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 bylo zjištěno, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2006 vyplatil P. P. částku 3 800,- Kč za stavební dokončovací práce pro žalobce. Správce daně posoudil částku vyplacenou fyzické osobě, jako příjem plynoucí fyzické osobě ze závislé činnosti, příjem z obdobného poměru dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), ze kterých měla být žalobcem sražena při výplatě tohoto příjmu daň z příjmů fyzických osob vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Zjištěný rozdíl ve výši 670,- Kč byl žalobci předepsán k placení platebním výměrem ze dne 22.1.2010, č.j. 2344/10/284921704078. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný zamítl.

K rozhodnutí žalovaného je třeba úvodem sdělit, že ačkoliv předmětným platebním výměrem byla žalobci toliko předepsána k doplacení daň z částky 3 800,- Kč vyplacené P. P., v jeho rozhodnutí je opakovaně zmiňováno a hodnoceno, že obdobné příjmy z uzavřených smluv o dílo v roce 2006 plynuly i dalším fyzickým osobám, tj. D. K., M. M., L. S., D. L., P. T., Z. H. a J. P. Podstatou posouzení totiž je, zda po zhodnocení jednání P. P. bylo možno dojít k závěru, že se jednalo o závislou činnost.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

P. P. vystavil pro žalobce ve zdaňovacím období roku 2006 fakturu č. 1/06 ze dne 31.1. 2006 za stavební dokončovací práce na akci Kunčičky na částku 3 800,- Kč. Úhrnná výše jeho příjmů nepřesáhla 5 000,- Kč, proto správce daně vypočetl srážkovou daň dle ust. § 6 odst. 4 ZDP. Plátce daně (žalobce) totiž nesrazil z příjmu plynoucího ze závislé činnosti, byť na základě ústně uzavřené smlouvy o dílo, při výplatě daň z příjmů fyzických osob, vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně.

Na základě ústně uzavřených smluv o dílo plynuly v roce 2006 fyzickým osobám D. K., M. M., L. S., D. L., P. P., P. T., Z. H. a J. P. příjmy za zednické práce, stavební pomocné práce a izolačnické práce, na které měly živnostenské listy. Výše uvedené fyzické osoby vykonávaly tyto práce pro žalobce, který v předmětném zdaňovacím období v rámci své podnikatelské činnosti ve stavebnictví prováděl stavební zakázky. Z webových stránek žalobce je zřejmé, že se jednalo o stavby rodinných domů na klíč, rekonstrukce bytových jader, půdní vestavby, zateplování budov a další soubory stavebních prací. Stavební práce zajišťoval bez zaměstnanců, pouze za pomoci výše zmíněných fyzických osob.

Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že fyzické osoby, které pracovaly pro žalobce na základě ústně uzavřených smluv o dílo a deklarovaly svoji činnost jako výkon živnosti, nevykonávaly soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku v souladu s ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění. Předmětem ústně uzavřených smluv o dílo byla totiž nepřetržitě prováděná práce, nikoliv výkon živnosti. Fyzické osoby rovněž neprováděly určité dílo ve smyslu ust. § 536 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen obchodní zákoník). Dílem nemůže být provádění konkrétních pracovních činností po určitou dobu, navíc dle pokynů a příkazů objednatele. Dílem se dle obchodního zákoníku rozumí zhotovení určité věci, její údržba, provedení určité opravy nebo úpravy, určité věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. Fyzické osoby tedy nevyvíjely soustavnou činnost samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, což je základní charakteristika podnikání podle ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Žalobce jim práci zadával, přebíral a rovněž i kontroloval. Žádný doklad o převzetí zakázky ani předání hotové zakázky nebyl sepsán. Náklady na veškerý materiál nesl žalobce. Částky, uvedené fyzickými osobami na fakturách, byly odměnou pouze za vlastní odvedenou práci. Za tuto práci jim žalobce pravidelně měsíčně vyplácel odměnu. Fyzické osoby vystavovaly faktury za zednické práce, izolačnické práce a stavební dokončovací práce za jednotlivé měsíce, nefakturovaly jednorázově po ukončení díla. Fakturovaný výkon činnosti úzce souvisel s podnikatelskou činností žalobce. V uvedeném případě se nejednalo o práce nárazové či sezónní povahy, nýbrž o soustavný výkon práce jen pro žalobce. V rozhodném období byly v obchodním vztahu pouze se žalobcem. Takové skutečnosti fyzické osoby shodně uvedly v rámci svých svědeckých výpovědí. Fyzické osoby nefakturovaly plátcům daně náklady spojené s provozem

vozidla. Ve výpovědích přitom shodně uvedly, že k dopravě na stavby používaly vozidla, která jim sloužila k podnikatelské činnosti. Došlo-li by mezi fyzickými osobami a žalobcem k uzavření obchodního vztahu, fyzické osoby by nesly náklady na energie spojené s provozem míchačky (ve svědeckých výpovědích fyzické osoby uvádí, že si na stavby vozily svoji míchačku), náklady spojené s pronájmem vrátku, vibrační brusky či lešení, náklady na plyn, který je nutný k výkonu izolačních prací. Takové skutečnosti však žalovaný neshledal. Dle jejich výpovědí používaly nářadí žalobce. Ze svědeckých výpovědí je rovněž zřejmé, že žalobce na začátku pracovní doby rozděloval pracovníky na jednotlivé stavby, organizoval jejich dopravu v průběhu pracovní doby. Pracovníky na stavbách kontroloval, zajišťoval a nakupoval stavební materiál. Pracovníci byli při výkonu práce vázáni na dodávky materiálu od žalobce. Z toho plyne, že fyzické osoby nedodávaly žalobci ucelené dílo, neboť zhotovitel je povinen provést dílo na svůj náklad a na své nebezpečí ve sjednané době, jinak v době přiměřené s přihlédnutím k povaze díla. Zde se však jednalo o výkon práce, při níž byly fyzické osoby povinny dbát příkazů žalobce. Fyzické osoby tedy prováděly stavební práce na základě uzavřených smluv o dílo, které úzce souvisely s předmětem činnosti žalobce. Svou činnost žalobce zajišťoval vlastními zaměstnanci a živnostníky. Pro posouzení věci není rozhodné, že fyzické osoby nechtěly uzavřít s plátcem daně pracovní právní vztah a jejich obchodní vztah je výsledkem svobodné dohody. Pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost, je rozhodující skutečný vztah plátce daně a poplatníka při výkonu práce, nikoliv vznik právního vztahu mezi nimi. Pro způsob zdanění není rozhodující, jakou smlouvu mezi sebou účastníci uzavřeli, ale rozhodující je skutečnost, že posuzovaná činnost nesla znaky závislé činnosti. Z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti jsou příjmy za takovou činnost postaveny na roveň příjmům z pracovního poměru.

V posuzovaném případě se jednalo o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a v neposlední řadě se jednalo o vztahy úplatné. Všechny znaky závislé činnosti byly splněny současně, a proto je nutno příjmy plynoucí fyzickým osobám, za zednické práce, stavební pomocné práce a izolační práce na základě ústně uzavřených smluv o dílo považovat za příjmy z obdobného poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Správce daně tedy postupoval v souladu s pokynem D-285 Ministerstva financí České republiky ze dne 10. 8. 2005, kde je vymezen pojem „závislá činnost.“

Žalovaný se následně vyrovnal s jednotlivými odvolacími námitkami.

K odvolací námitce, týkající se možnosti zvolit si právní úpravu vzájemného vztahu, žalovaný uvedl, že zvoleným postupem není dotčeno právo žalobce či jednotlivých fyzických osob svobodně si zvolit právní úpravu vzájemného vztahu. Správce daně totiž nepožadoval po žalobci uzavření jiného smluvního vztahu, toliko stávající smluvní vztah posoudil ve vazbě na speciální úpravu v ZDP. Odpovědnost za provedenou práci nesly fyzické osoby pouze ve vztahu k žalobci. Šlo o dobu odpovědnosti zaměstnance za provedené práce zaměstnavateli, což vyplynulo i ze svědeckých výpovědí. Plnění příkazů objednatele při zadávání dodavatelských a subdodavatelských prací tak nemůže být obecně posuzováno jako znak závislé činnosti. Žalobce však neprokázal, že vztah mezi žalobcem a fyzickými osobami byl vztahem obchodněprávním. Správce daně naopak prokázal, že činnost, kterou vykonávaly fyzické osoby pro žalobce, nesla znaky závislé činnosti. Nelze proto dospět k závěru, že by se jednalo o plnění práv a povinností mezi dodavateli a odběratelem dle obchodního zákoníku.

K odvolací námitce, týkající se nepravidelné (nikoliv měsíční) fakturace, žalovaný uvedl, že dle svědeckých výpovědí vystavovaly osoby faktury pravidelně měsíčně, D. K.

vystavoval faktury první den v měsíci, M. M., L. S., D. L. a J. P. vystavovaly faktury pravidelně koncem měsíce.

K odvolací námitce, týkající se užívání vlastního nářadí fyzickými osobami, žalovaný uvedl, že dle svědeckých výpovědí fyzické osoby vykonávaly činnost v úzké závislosti na žalobci. Stavební materiál pro práci zabezpečoval žalobce. Rovněž nesl veškeré náklady na stavební materiál a poskytoval fyzickým osobám i stroje a zařízení potřebné k výkonu prací. Výkon práce by nemohl být proveden bez poskytnutí prostředků žalobcem.

K odvolací námitce, týkající se nesprávného posouzení činnosti M. M. (dle žalobce klasický příklad outsourcingu), žalovaný uvedl, že fyzické osoby vystavovaly faktury za zednické práce, stavební dokončovací práce a izolačské práce. I izolačské práce úzce souvisely se stavebními zakázkami, které zabezpečoval žalobce. I činnost M. M. nesla znaky závislé činnosti, a proto nelze přisvědčit žalobci, že se v případě činnosti M. M. jednalo o klasický případ outsourcingu.

V posuzovaném případě tedy správce daně správně posoudil skutečný stav, kdy předmětem ústně uzavřených smluv o dílo nebyl výsledek pracovní činnosti - konkrétní dílo, ale neomezený výkon práce. Jednalo se o různé na sebe navazující soubory zednických prací (zdění, omítání, betonování, obklady, zateplování fasád a podkroví apod.), izolačských prací (lepení ipy, izolace podlah atd.) a přípravných a dokončovacích stavebních prací (výkopové práce, terénní úpravy, příprava venkovní dlažby). Pro posouzení charakteru příjmu plynoucího fyzickým osobám je ve smyslu ZDP jako normy veřejného práva relevantní skutečností vzájemná vazba plátce daně a poplatníka při výkonu práce, nikoliv právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi v rovině práva soukromého. Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jednalo o příjem ze závislé činnosti, je podstatný charakter vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem bez ohledu na to, zda je na tuto činnost uzavřena smlouva o dílo. Na daný skutkový vztah bylo správně aplikováno ust. § 6 odst. 1 písm.a) ZDP.

Předepsání daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků je pak nutné hodnotit jako právními předpisy stanovený postup, jakým je třeba úhradu této daně realizovat a nelze se dovolávat toho, že tuto daň uhradil jiný subjekt v rámci jiného daňového řízení.

III. Žalobní argumentace

Žalobce namítal, že správce daně nezákonně zpětně vyměřil za P. P. daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 z částky 3 800,- Kč (faktura č. 1/06 ze dne 31.1.2006) za stavební dokončovací práce prováděné pro žalobce. Dle žalobce se však nejednalo o práci vykonávanou ve formě závislé činnosti. Uvedené souvisí s nezákonným zpětným vyměřením daně z příjmů fyzických osob a funkčních požitků za další osoby (D. K., M. M., L. S., D. L. - 1961, D. L.-1984, P. T.), které pro žalobce vykonávaly zednické práce, stavební a dokončovací práce a izolačské práce, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Dle žalobce žalovaný nesprávně vyložil pokyn MF ČR ze dne 10. 8. 2005, D-285. Dle Pokynu D-285 je třeba vycházet z toho, že při plnění dodavatelských prací, což zednické práce, stavební dokončovací práce a izolačské práce nepochybně v posuzované věci jsou, dochází k plnění příkazů objednatele. Žalovaný dal žalobci za pravdu, že plnění příkazů objednatele při zadávání dodavatelských a subdodatelských prací nemůže být obecně

posuzováno jako znak závislé činnosti. Dle žalovaného však neprokázal obchodněprávní vztah, nýbrž vztah nesoucí znaky závislé práce. Žalovaný takový závěr mj. odůvodnil tím, že „...činnost výše uvedených fyzických osob nebyla vykonávána zcela nezávisle pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale podle pokynů plátce daně, které příjmy za vykonanou práci vyplácel a jednalo se o vztahy dlouhodobé, soustavné, pravidelné a v neposlední řadě se jednalo o vztahy úplatné...“. K tomu žalobce namítal, že práce byly vykonávány osobami samostatně výdělečně činnými na základě ústně uzavřených smluv o dílo. Žalobce dále cituje ust. § 536 obchodního zákoníku a dospívá k závěru, že práce zednické, izolačnické i stavebně dokončovací práce lze zcela jistě podřadit pod pojem dílo ve smyslu obchodního zákoníku. Dle ust. § 546 a násl. obchodního zákoníku lze cenu za dílo sjednat. V posuzovaném případě došlo mezi žalobcem a fyzickými osobami ke sjednání dohody. Dle dohody nárok na zaplacení ceny vzniká postupně poskytnutím záloh na cenu za dílo, což vyplývá ze svědeckých výpovědí. Dle žalobce je právně bezvýznamné, zda bylo fakturováno pravidelně jednou měsíčně či v jiném intervalu. Ze smluvní volnosti stran vyplývá možnost tuto věc upravit zcela libovolně, což tak strany s ohledem na předmět díla učinili. Navíc komentovaná literatura uvádí, že zálohy lze poskytnout v určitých časových intervalech nebo ve vazbě na ukončení jednotlivých etap prováděných prací. Je proto nesprávné právní posouzení věci, když správní orgán jako jeden z důvodů zamítnutí odvolání uvedl, že práce byly fakturovány pravidelně jednou měsíčně, v čemž spatřoval znak závislé práce. Dle žalobce je rovněž právně bezvýznamné, na jakém základě zhotovitel cenu za dílo stanovil, zda úkolově či hodinově, neboť při stanovení ceny za dílo mohou strany uplatnit smluvní volnost. Zároveň je však zcela zřejmé, že každý podnikatel při stanovení ceny za vykonanou práci nutně vychází z doby nutné k vykonání díla, vynaložených nákladů (např. náklady spojené s provozem vozidla) a dalších okolností, které může zahrnout souhrnně pod cenu díla, případně jednotlivé položky speciálně vyčíslit. Toto je však na volné úvaze každého subjektu.

Žalobce dále namítal, že dlouhodobé, soustavné a pravidelné vztahy se mohou vyskytovat i mezi podnikateli, a proto ani z toho nelze usuzovat na vztah pracovněprávní. Dle žalobce činnost prováděnou pro něj jednotlivými fyzickými osobami nelze považovat za dlouhodobou, a to s ohledem na typ prací. V posuzovaném případě se jednalo o dodavatelské práce na konkrétních stavebních zakázkách, které neměly trvalý charakter.

Ze svědeckých výpovědí fyzických osob vyplynulo, že tito vykonávali v předmětném období práce pouze pro jednoho plátce. Z toho však nelze dospět k závěru, že se jednalo o výkon závislé činnosti v předmětném daňovém smyslu. Z povahy vykonávané práce je zcela zřejmé, že fyzické osoby vykonávali svoji činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. Bylo pouze jejich volbou, pro kolik objednatelů budou svoji práci vykonávat. S ohledem na vykonávanou práci by možná ani nebylo možné uspokojit větší poptávku po jejich práci. Rovněž bylo svědeckými výpověďmi potvrzeno, že práce na jednotlivých stavebních zakázkách nebyly nikterak organizovány. Argument žalovaného, že žalobce pracovníky na stavbách kontroloval, je rovněž irelevantní. Každý objednatel má právo kontrolovat, zda dílo je prováděno v souladu se smlouvou. V posuzovaném případě se proto nejedná o pracovněprávní vztah. Nebyl ani dán vztah nadřízenosti a podřízenosti, protože každá z fyzických osob si sama určovala, ve kterých dnech a v jaké hodině bude práce vykonávat. Svědci také potvrdili, že dílo vykonávali na vlastní odpovědnost a každý k práci prováděné pro žalobce používal vlastní nářadí. Nevykazování vlastních nákladů na materiál ze strany jednotlivých fyzických osob není pro posouzení věci rozhodné, neboť lze vyjít z ust. § 539 obchodního zákoníku. Dle ust. § 539 obchodního zákoníku se objednatel může se zhotovitelem dohodnout na tom, že věci nutné k provedení díla opatří sám. Dle komentované

literatury k obchodnímu zákoníku navíc platí, že zhotovení stavby, její oprava, úprava, údržba nebo montáž jsou vždy dílem bez ohledu na to, kdo opatřil náklad potřebný k provedení díla.

Žalobce dále namítal, že osoby vykonávající pro žalobce práce jako osoby samostatně výdělečně činné, neměli zájem na uzavření pracovněprávního vztahu. Takový závěr vyplynul z jejich svědecké výpovědi. Vzhledem k tomu, že neuzavření pracovněprávního vztahu v konečném důsledku poškozuje především jejich právní sféru, nelze jejich nevůli k uzavření pracovněprávního vztahu přitížit žalobci. Žalobce zde odkázal na rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 62/2004-70 (č. 575/2005 Sb.NSS), s jehož závěry je rozhodnutí žalovaného v rozporu. Povinnost uzavřít pracovněprávní smlouvu i proti své vůli by rovněž odporovalo ústavně zaručenému právu svobodně si zvolit formu výkonu povolání, jež je zakotveno v čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Žalobce dále odkázal na rozhodnutí NSS, č.j. 1 Afs 73/2004-89 (č. 1301/2007 Sb. NSS), týkající se disimulace dle ust. § 2 odst. 7 d.ř. Dle žalobce vůle a projev vůle, jak jeho osoby, tak fyzických osob, byly ve shodě, a proto v tomto případě není možné v souladu s uvedeným rozhodnutím NSS aplikovat ust. § 2 odst. 7 d.ř. Dle rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 73/2004-89 totiž platí, že správce daně musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon, který chtěli skutečně uzavřít — tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem — přichází do úvahy aplikace ust. § 2 odst. 7 d.ř.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nesprávně právně posoudil činnost M. M. jako činnost nesoucí znaky závislé práce, když se v jeho případě zcela zřejmě jednalo o případ outsourcingu.

Žalobce závěrem shrnul, že fyzické osoby byly povinny dbát pokynů žalobce, nenesly žádné materiálové náklady s výkonem činnosti, nejednaly vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, práce byly soustavné a pravidelné a v rozhodném období fakturovaly pouze žalobci. NSS však již ve shora uvedeném rozhodnutí č.j. 2 Afs 62/2004-70 uvedl, že ani souhrn všech výše uvedených skutečností nevede k právnímu závěru ohledně výkonu závislé činnosti. Žalobce má za to, že rovněž jeho případ je podřaditelný pod toto rozhodnutí. Je zřejmé, že se jednalo o činnost relativně krátkodobou a do značné míry nezávislou na vůli žalobce.

IV.

Stanovisko žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl obdobné skutečnosti jako v napadeném rozhodnutí.

V.

Právní hodnocení soudu

Při posouzení věci vyšel soud mj. z rozsudku NSS ze dne 13.4.2010, č.j. 1 Afs 124/2009-75. Zde je uvedeno:

V.C.1.

» Dosavadní stav judikatury k výkladu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

[51] Krajský soud ve svých stručných úvahách vyšel především z rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2004, čj. 2 Afs 62/2004 - 70 (publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS), který podal zásadní výklad pojmu závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a k posouzení, zda se zaměstnavatel uzavřením obchodních smluv s osobami samostatně výdělečně činnými dopustí zastřených právních úkonů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. V tomto rozsudku NSS mj. odkázal na svou dřívější judikaturu, podle níž pojem „závislá činnost“ ve smyslu zákona o daních z příjmů „*není totožný s pracovněprávním pojmem "závislá práce" (nájem pracovní síly za odměnu). Pro 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 jakkoli jej 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 jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti vznik příjmu zakládající“.*

[52] Zákon tedy vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Podle NSS v cit. věci čj. 2 Afs 62/2004 - 70 „[v]ymezení zákonného termínu "závislá činnost" [...] nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se 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 v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jestliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je 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 apod.).“

[53] Judikatura v návaznosti na cit. rozsudek čj. 2 Afs 62/2004 - 70 brala v potaz např. to, že formálně uzavřené obchodní smlouvy o dílo nebyly sjednány k vymezení určitého konkrétního díla, ale k neomezenému pracovnímu výkonu různých činností, např. výkopových a přidavačských prací, obkladačských prací, tesařských a zednických prací apod.; že smlouvy byly uzavřeny na určitou dobu, ale dodatky byly bez přerušení prodlužovány na další období atd. (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2006, čj. 7 Afs 143/2005 - 67, ve věci *Stavební firmy JURMAN, ZELENKA spol. s r. o.*). Ovšem ani to, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě bez dalšího neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost. Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti a spokojenosti 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 (rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005 - 69). Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. Významné bude v tomto kontextu též zvážit, zda zaměstnavatel např. přiměl k uzavření obchodních smluv druhou smluvní stranu za pomoci ekonomického nátlaku, zneužitím její faktické ekonomické závislosti, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít (takto rozsudek ze dne 15. 1. 2009 čj. 7 Afs 72/2008 - 97, ve věci *LICHNA TRADE CZ*, s. r. o.).

[54] Nutno jen na okraj konstatovat, že ústavnost aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu na srovnatelné případy uzavírání obchodních smluv s osobami, které jsou fakticky zaměstnanci, otvrdil ve své judikatuře opakovaně též Ústavní soud (srov. např. velmi detailní usnesení sp. zn. III. ÚS 697/07 ze dne 14. 2. 2008 ve věci *Stavební firmy JURMAN, ZELENKA*, odmítající ústavní stížnost proti rozsudku NSS cit. v bodě [53] shora).“

V.C.2.

Prokázání okolností souvisejících se sjednáním obchodních vztahů

[55] Ve smyslu uvedené judikatury vykládající § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je vskutku významná otázka dobrovolnosti sjednání obchodněprávního vztahu (srov. též v bodě [53] cit. rozhodnutí ve věci *LICHNA TRADE CZ*).“

Soud dále vyšel i z rozsudku NSS ze dne 15.1.2009, kde je mj. uvedeno: „Právní povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost, z níž jsou příjmy předmětem daně z příjmů, není v zákoně o daních z příjmů definována, a proto je nutno její základní charakteristiky dovodit výkladem. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, 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 povinnosti (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), ale i práva. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. Promítnutí uvedené základní zásady, z níž je nutno při výkladu daňových zákonů vycházet, lze vysledovat také v řadě rozhodnutí Ústavního soudu. Např. v nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (zveřejněném pod č. 145 ve svazku č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) 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, 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). Rovněž v nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (<http://nalus.usoud.cz>) Ústavní soud vyslovil, že nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá

V ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se rozlišují pracovněprávní poměr, služební poměr, členský poměr a poměr obdobný poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému. U všech těchto typů musí být splněno, že poplatník daně je při výkonu práce pro plátce daně z příjmů povinen dbát jeho příkazů. Obdobným poměrem ve smyslu citovaného ustanovení je tedy takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, ale svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné. Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla soukromoprávní povahy, ale nezřídka také povahy veřejnoprávní. Tento právní vztah vzniká mezi subjekty nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran. Může také vzniknout na základě právního úkonu či jednostranného aktu (volbou, jmenováním), který je ovšem rovněž podmíněn explicitním či implicitním souhlasem obou osob, mezi nimiž má vztah vzniknout, a že bude mít určitý, byť jen třeba v rámcových rysech definovaný, obsah. Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nutné vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku formální, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem právního vztahu. Dalším důležitým znakem 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. Důležitým znakem je také to, že ten, kdo poskytuje určitou pracovní činnost, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. V neposlední řadě je důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru také to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný.

Uvedené znaky musí být u poměru obdobného výše uvedeným poměrům splněny současně. Absentuje-li v podstatné míře jen jediný z nich, nemůže se o jeho obdobě s poměrem pracovněprávním, služebním a členským jednat. 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 být zejména specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, např. některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí či prací na jednorázové zakázce.

Rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finančního ředitelství opírají své závěry o ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle krajského soudu je závěr správce daně o simulovaných právních úkonech založen na právním posouzení vztahu stěžovatele a obou fyzických osob, které vychází z posouzení obsahu smluv o dílo a faktického výkonu činnosti vycházejícího z evidence docházky a fakturace odpracovaných hodin. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS konstatoval, že „O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní

úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. (...) Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Obdobně již přitom Nejvyšší správní soud judikoval také ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (č. 869/2006 Sb. NSS), v němž mimo jiné konstatoval, že „o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil“. Z toho vyplývá, že pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je nezbytné zkoumat skutečnou vůli smluvních stran. Na existenci skutečné vůle směřující k určitému úkonu přitom lze usuzovat jak z konkrétních skutečností, jejichž prostřednictvím se vůle projevuje navenek, tak z ostatních souvisejících okolností.“

V posuzovaném případě P. P. uvedl, že jeho vztah se žalobcem byl výsledkem svobodné dohody. V rozhodnutí žalovaného pak chybí posouzení otázky dobrovolnosti obchodněprávního vztahu mezi žalobcem a P. P., resp. i ostatními fyzickými osobami. Absentuje tedy posouzení toho, z čeho žalovaný dovozuje, že vzniklý vztah mezi žalobcem a P. P. není v souladu s obecnými principy (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.). Pokud se totiž smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy do právního vztahu vstoupit se všemi důsledky z toho plynoucími a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by stěžovatel např. přiměl k uzavření smluv o dílo druhou smluvní stranu za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. Žalovaný však v rozhodnutí nijak neuvedl, z čeho dovozuje vůli účastníků smluvního vztahu uzavřít jinou smlouvu než smlouvu o dílo, tj. že by se jednalo o úkon dle ust. § 2 odst. 7 d.ř. Žalovaný v této souvislosti neprovedl úvahu, z čeho dovozuje, že svědecká výpověď P. P. je v této části nevěrohodná. Zde by obecně bylo možno vyjít z toho, že je dán logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících se na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že vůli P. P. bylo chovat se jako zaměstnanec v pracovním poměru, nikoliv jako osoba samostatně výdělečně činná. Soud k věci dále uvádí, že ust. § 2 odst. 7 d.ř. nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3.4.2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89). Dospěl-li by žalovaný i po zhodnocení skutečností uvedených v předcházejícím, že se nemůže jednat o úkon dle ust. § 2 odst. 7 d.ř., nemůže to automaticky vést k závěru o zákonnosti jednání žalobce. Bude na žalovaném, aby se pak případně zaměřil zejména na to, zda postup zúčastněných osob vykazoval znaky jednání in fraudem legis, a na případné právní následky takové skutečnosti zejména platnost takových úkonů. Na žalovaném rovněž bude, aby posoudil, zda v posuzovaném případě nedošlo k zneužití práva. Zneužitím práva je dle judikatury Nejvyššího právního soudu situace, 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). Institut zneužití práva byl rovněž řešen např. v rozsudku NSS ze dne 26.1.2011, č.j. 2 Afs 83/2010-68. V rozhodnutí žalovaného však absentuje posouzení, o jaký typ jednání v posuzovaném případě jde, tj. zda o simulovaný právní úkon (§ 2 odst. 7 d.ř.), obcházení zákona, či zneužití práva. Dle názoru soudu není jeho úkolem nahrazovat činnost finančních orgánů a sám provést takové posouzení skutkových zjištění. Takovým postupem by mohl být žalobce zkrácen na svých právech brojit proti rozhodnutí finančních orgánů konkrétními žalobními námitkami, směřujícími i proti právnímu posouzení.

Soud závěrem k věci uvádí, že se zjištěného skutkového stavu nevyplývá, že by se v posuzovaném případě jednalo o specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, např. některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí či prací na jednorázové zakázce. Takto je dle judikatury NSS vymezena činnost, která nespadá pod ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (k vymezení pojmu závislá činnost srov. např. rozsudek NSS ze dne 24.2.2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70, č.j. 7 Afs 72/2008-97, 1 Afs 124/2009-75, 1 Afs 53/2011-2008, vše dostupné na www.nssoud.cz). V dalším řízení tedy žalovaný doplní přezkoumatelné způsobem úvahy, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které své zjištění opírají v tom směru, zda se v posuzovaném případě mohlo jednat o zakrývání (ust. § 2 odst. 7 d.ř.) nebo obcházení zákona či zneužívání práva.

VI. Náklady řízení

Vzhledem k tomu, že žalobce byl ve věci úspěšný, přiznal mu soud ve smyslu § 60 odst. 1 náhradu nákladů řízení. Uložil proto žalovanému, aby žalobci uhradil celkem částku 7 760,- Kč. Tato částka představuje úhradu soudního poplatku ze žaloby 2 000,- Kč a odměnu za 2 úkony právní pomoci (převzetí zastoupení, sepsí žaloby) ve výši 2 100,- Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.) a částka k úhradě hotových výdajů za 2 úkony právní služby ve výši 300,- Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 cit. vyhl.). Zástupce žalobce je plátce DPH, a proto bylo nutné zvýšit celou částku o 20 %.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je

posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Brně dne 31.1.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu