

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **CESIS, s.r.o.,** se sídlem třída 3. května 325, Malenovice, Zlín, IČ: 25340549, zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o., se sídlem Smetanova 973, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2011, č. j. 30 Af 38/2010 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2904 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o., se sídlem Smetanova 973, Vsetín.

Odůvodnění:

Žalovaný (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, jehož působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) napadl shora uvedený pravomocný rozsudek krajského soudu, kterým byla pro nezákonnost zrušena jeho rozhodnutí ze dne 19. 2. 2010 č. j. 2569/10-1101-700779 a č. j. 2570/10-1101-70079, jimiž zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2009, č. j. 153531/09/303919706943 a č. j. 153536/09/303919706943 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a

z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 a 2007, věci mu byly vráceny k dalšímu řízení a byla mu uložena povinnost zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 10 640 Kč.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Důvody kasační stížnosti vymezil podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, což má za následek nezákonnost jeho rozsudku a namítl také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, resp. pro nedostatek důvodů.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel konkrétně spatřoval v tom, že krajský soud v odůvodnění jen scholasticky odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74, a pouze citoval jiný názor, k němuž se přiklonil, aniž by se sám vyrovnal se zjištěnými (a nespornými) skutečnostmi a porovnal svou slovní argumentaci se zjištěným skutkovým stavem, který jinak rozsáhle popisuje.

Stěžovatel dále oponoval výkladu ust. § 6 odst. 1 a § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v rozhodném období (dále jen „ZDP“), krajským soudem, který věc posoudil podle podmínek stanovených pro posuzování činností vykonávaných podnikateli (vlastníky živnostenského oprávnění) pro jiné podnikatele označované jako „švarcsystém“. V posuzované věci však jde o zcela jinou situaci, neboť se žalobcem jako podnikatelem fakticky uzavřeli ústní dohody o provedení práce podle zákoníku práce nepodnikatelé, činnost dle dohod o provedení práce spadá pod § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, jde o práci závislou, proto na ni nelze vztáhnout režim § 10 zákona ZDP a odpovědnost za srážku a odvod daně má plátce daně. V případě dohod o provedení práce tedy nelze aplikovat podmínky stanovené pro posouzení činností prováděných mezi podnikateli, především podmínku dlouhodobosti a soustavnosti. Stěžovatel proto dovodil, že krajským soudem uvedené podmínky pro posouzení činnosti jako „závislé práce“ nelze aplikovat na předmětné brigádnické činnosti pro plátce (žalobce) a mzdy vyplacené na základě uzavřených dohod o provedení práce, které je možné uzavřít na maximálně 150 hodin ročně, podléhají režimu § 6 ZDP, protože jde o závislou práci stejně jako v případě pracovního poměru a dohody o pracovní činnosti.

Stěžovatel dále namítl, že kritéria použitá v rozsudku Nejvyššího správního soudu, na nějž krajský soud odkazuje, jsou pro nyní projednávanou věc nepřiléhavá, neboť převažující činností žalobce byly v předmětných zdaňovacích obdobích přípravné práce pro stavby a „čistě vyspekulované podmínky“, že práce musí být vykonávány na jednom místě, dlouhodobě a soustavně, jsou liché. Rovněž krajským soudem citované úvahy o dobrovolnosti při uzavírání pracovních vztahů a nepřípustnosti „zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu“ jsou v daném případě neadekvátní, tato kritéria byla „vymyšlena“ pro posuzování činností vykonávaných podnikateli se živnostenským oprávněním pro jiné podnikatele (ochrana nechvalně známého „švarcsystému“), avšak v posuzovaném případě pracovníci podnikateli nebyli. Krajský soud přesto na základě těchto kritérií konstatoval nezákonnost jeho rozhodnutí.

Dále stěžovatel zpochybnil, že výklad prezentovaný krajským soudem jako jediný „závazný výklad předmětného ustanovení zákona o dani z příjmů“ může být přijímán ve

všech případech. K této otázce porovnal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74, s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, a dospěl k závěru, že přes proklamaci Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74, že neshledává důvod se v této věci odchýlit od rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, se v něm nicméně zásadně odchýlil od dosavadního výkladu a výklad pojmu „závislá činnost“ interpretačně rozvinul natolik, že došlo k jeho „faktické likvidaci“.

K tomu stěžovatel poukázal na to, že výklad pojmu „závislé činnosti“ uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74, nemá, oproti výkladu předchozímu, daňově právní logiku, v něm uvedená kritéria pro činnost „skutečně závislou“ na osobě plátce, tj. „povaha vykonávané činnosti“, „soustavná dlouhodobá činnost“ a podmínka, že „k uzavření pracovněprávního vztahu dojde především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající“, nejsou zdůvodněna a nejsou ani zdůvodnitelná. Není zejména vysvětleno, proč zpravidla nejde o závislou činnost, když se jedná „o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je 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 apod.), přestože neexistuje zákonem daný ani logický racionální důvod vyloučit z příjmů ze závislé činnosti příjmy právě z těchto činností.

V této souvislosti poukázal také na to, že posledně uvedená podmínka nemůže obstát již proto, že přímo pracovněprávní vztahy (§ 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů) ve formě dohod konaných mimo pracovní poměr (dohoda o provedení práce, dohoda o pracovní činnosti dle §§ 74 – 77 zákoníku práce) dolní limity trvání vztahu (rozsahu práce) nestanoví, proto jimi mohou být pokrývány také (a dokonce především, protože jde o „doplňující“ formu pracovněprávních vztahů) nárazové a sezónní práce. Ostatně sám žalobce, který se třemi osobami uzavřel také písemné dohody o provedení práce, viděl rozdíl jen v tom, že šlo o „práce se strojem“.

Dále k této otázce v doplnění kasační stížnosti stěžovatel namítal, že zúžení „závislé činnosti“ na pracovněprávní vztahy je nesmyslné, neboť nejde o donucování k uzavírání pracovněprávních vztahů, nejedná se o „zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými“ a nedochází tak ani k popírání „soukromoprávní podstaty pracovního práva“. V této spojitosti uvedl, že za správný považuje výklad pojmu závislé činnosti uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, podle kterého pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném, neboť veřejnoprávní daňové předpisy nedávají daňovým subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit a správce nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Stěžovatel zdůraznil, že zákonodárce zahrnul pod zdanění příjmů ze závislé činnosti i příjmy z „obdobného poměru“, který vymezil zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce.

Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu dalších příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti vznik příjmu zakládající.

Zařazením právě této „zbytkové“ a obecné kategorie nepojmenovaných vztahů bylo a je zamezit možným spekulacím a snahám o daňové úniky. Z toho plyne, že sem spadá i přezkoumávaný případ pouze s ústními dohodami, v němž správce daně musel kvůli určení skutečného obsahu realizovaných vztahů řádně zjistit skutkový stav.

Závěrem v doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že výklad, s nímž se ztotožnil krajský soud, nebyl tvůrčím a smysluplným rozvinutím výkladu předchozího, ale pouze jej zužujícím a redukujícím až tak, že byl deformován smysl právní úpravy a „zjevně byl vymyšlen pravděpodobně se závěrem ochránit tzv. švarcsystém“. Poukázal také na to, že ten, kdo vnímá dnešní společenskou realitu, musí vidět, že aktuálním problémem není „nelegitimní zatěžování soukromé sféry“ (a tudíž nutnost její soudní ochrany), ale naopak obrovské daňové úniky, a to právě také u daně z příjmů ze závislé činnosti.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na své předcházející argumentaci a s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dnů 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 -97, 24. 2. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, a 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011 - 208, uvedl, že krajský soud spornou právní otázku posoudil správně, protože v posuzovaném případě nedošlo k naplnění jednoho ze základních znaků „závislé činnosti“, a to znaku dlouhodobosti jeho trvání mezi žalobcem a pracovníkem. Pro naplnění definice závislé činnosti není relevantní skutečnost, zda tento vztah byl uzavřen mezi podnikateli či nepodnikateli, a příjmy osob, které pro něj vykonávaly pomocné stavební práce, proto nelze podřadit pod ust. §§ 6, 7 ZDP. V této souvislosti také poukázal na pokyn Ministerstva financí D-285, v němž jsou vymezeny nejčastější znaky a okolnosti indikující vztah závislé činnosti fyzické osoby a plátcem příjmu, s tím, že jedním z těchto znaků je, že vztah mezi plátcem a fyzickou osobou je dlouhodobý nebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 ZDP.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že správce daně při provádění daňové kontroly zjistil, že žalobce vyplácel 17-ti pracovníkům ve zdaňovacím období roku 2006 a 22 pracovníkům ve zdaňovacím období roku 2007 odměny za práci, kterou pro něj provedli, ale z těchto odměn nesrážel daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. K výplatě jednotlivých částek žalobce vystavil výdajové pokladní doklady, v nichž byl účel platby označen jako „výpomoc příležitostná – akce výkopy, výpomoc příležitostná – výkopy, příležitostná práce – jednorázová výpomoc, příležitostná výpomoc – práce“. V roce 2006 z celkového počtu 17-ti pracovníků byly 6-ti osobám (L. F., V. O., P. O., L. S., L. P. a L. Ž.) za tyto práce vyplaceny ve shodných

termínech v únoru, červenci a listopadu 2006 shodné částky 5000 Kč, 7000 Kč, 8000 Kč, dalším 8 osobám (M. K., M. S., M. K., M. S., P. B., P. V., M. P., F. K.) byly vyplaceny v květnu, září a listopadu opět shodné částky 8000 Kč, 5000 Kč a 7000 Kč. Jedné osobě (V. P., později zjištěno, že jde ve skutečnosti o R. B.) byly vyplaceny v květnu a září 2006 částky 8000 Kč a 5000 Kč a v listopadu 7000 Kč. Dále jedné osobě (J. M.) byla vyplacena pouze částka 5000 Kč v únoru 2006, jedné osobě (M. P.) dvě částky v květnu (13 000 Kč) a listopadu (7000 Kč). Obdobně byla provedena výplata odměn v roce 2007 pracovníkům J. M., L. Ž., L. P., L. S. a P. O. ve dvou částkách v červnu (9000 Kč) a prosinci (11 000 Kč), v červenci a září (L. F.), červenci a říjnu (V. O., M. K. a M. S.). Dále ve dvou částkách v září (8000 Kč) a prosinci (12 000 Kč) pracovníkům F. K., P. B., M. P., P. F., M. P., L. F., Z. C., J. K., R. P., R. B. a M. S., dále byla dne 1. 10. 2007 ve dvou částkách 9000 Kč a 11 000 Kč zaplacena odměna M. K. Pracovníci, kteří neměli živnostenská oprávnění, pro žalobce práce vykonávali na základě ústních dohod, žalobce však nepředložil písemné podklady, jimiž by prokázal, jaké smlouvy, na jakou činnost a za jakých podmínek chtěl s těmito osobami uzavřít. Správce daně s přihlédnutím ke skutečnému obsahu těchto dohod dovodil, že jejich předmětem bylo vykonávání prací pro žalobce na základě jeho pokynů, a to opakovaně v průběhu let 2006 a 2007. Podle dalších zjištění správce daně byl dle přehledu vyměřovacích základů jednotlivých zaměstnanců u žalobce zaměstnán R. B. od 16. 10. 2006 do 18. 4. 2008, přesto v účetnictví žalobce jsou v letech 2006 a 2007 vedeny výdajové pokladní doklady na jména V. P. i s podepsaným převzetím vyplacených částek, dle sdělení žalobce však V. P. byl ve skutečnosti právě R. B., který byl i v době některých částek za příležitostnou výpomoc na jméno „P.“ u žalobce v pracovním poměru. Navíc dle sdělení příslušné okresní správy sociálního zabezpečení byl R. B. od května 2007 do března 2008 nemocen, z čehož správce daně dovodil, že jmenovaný pro žalobce nemohl práce v tomto období vykonávat. Z dokladů poskytnutých Českou správou sociálního zabezpečení správce daně dále zjistil, že v době od 1. 8. 2007 do 9. 1. 2008 byl u žalobce zaměstnán M. S., který 1. 9. a 21. 12. 2007 obdržel odměnu za příležitostnou výpomoc, přestože v tomto roce byl zaměstnancem žalobce. Správce daně také zjistil, že odměny za příležitostnou výpomoc byly v letech 2006 a 2007 vypláceny i P. F., který nebyl v evidenci obyvatel nalezen. Poté správce daně vydal předmětné platební výměry, kterými byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 ve výši 80 791 Kč a za zdaňovací období roku 2007 ve výši 102 697 Kč a současně mu bylo sděleno, že mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 16 158 Kč z předepsané daně za rok 2006 a 20 539 Kč z předepsané daně za rok 2007.

Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, které stěžovatel zamítl napadenými rozhodnutími. Stěžovatel vyšel ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a dovodil, že pracovníci pro žalobce prováděli „příležitostné práce, příležitostné výpomoci“ (házení lopatou, kopání krumpáčem, přípravné práce pro hlavní činnost žalobce, nekvalifikované, neodborné činnosti, fyzicky náročné práce, úklidové práce, pomocné vyklízecí a výkopové práce, práce spojené s odklízením keřů, větví a kamení), které svou povahou odpovídají náplni podnikatelské činnosti (živnosti) žalobce vymezené jako přípravné práce pro stavby dle nařízení vlády č. 469/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, která je zároveň jeho převažující činností. K tomu dále uvedl, že ze sdělení jednatele žalobce je zřejmé, že práce byly pracovníky vykonávány podle pokynů žalobce, který na jím určeném místě práce řídil, určoval jejich druh a kontroloval jejich provedení. Stěžovatel dovodil, že nelze jednoznačně posoudit, zda se jednalo o jednorázový výkon práce, resp. příležitostnou činnost, ale vzhledem k výši

vyplacených odměn a četnosti jejich výplat je zřejmé, že práce byly konány opakovaně stejnými pracovníky v letech 2006 a 2007, vzhledem k charakteru žalobcem popisovaných prací a obsahu čestných prohlášení pracovníků je zjevné, že šlo o práce pomocné, neodborné, jejichž ohodnocení částkou 5000 až 20 000 Kč v průběhu jednotlivých let odpovídá jejich ohodnocení v nějakém časovém úseku, zřejmě delším než jedna hodina nebo jeden den. Shodně se správcem daně na základě zjištění, že při výkonu práce pro žalobce, která zároveň byla předmětem jeho podnikatelské činnosti, byli pracovníci povinni dbát jeho pokynů, posoudil příjmy *všech pracovníků* jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP s tím, že je nelze podle § 10 odst. 1 ZDP zařadit mezi ostatní příjmy. Odvolací námitku žalobce, že práce byly prováděny jednorázově a nikoli soustavně, vyhodnotil jako irelevantní s poukazem na to, že *„pro úsudek o tom, zde jde o příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů není rozhodné, po jaký časový úsek byla práce vykonávána, podstatné je, že šlo o příjem plynoucí pracovníkům (poplatníkům) za výkon práce pro žalobce (plátce příjmů), při kterém byli povinni dbát jeho pokynů“*. K tomu dále uvedl, že *„předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů obsahuje podmínku výkonu práce pro plátce příjmů podle jeho pokynů, avšak nestanoví, že pokud jde o příjmy z prací prováděných krátkodobě, resp. „příležitostně“, jsou takové příjmy vyloučeny z příjmů zařazených mezi příjmy ze závislé činnosti. Podmínka soustavnosti výkonu práce je jednou z podmínek uváděných v judikátech Nejvyššího správního soudu, nikoliv však podmínkou jedinou“*.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele a vrátil mu věci k dalšímu řízení, když po skutkové stránce vyšel z jako správného a nesporného zjištění finančních orgánů, že v dané věci šlo o konkrétní pracovní vztahy s pracovníky (brigádníky), kteří vykonávali přidělené práce podle vedení a pokynů jednatele žalobce, práce byly vykonávány v kontrolovaném období několikrát za rok, odměny za jejich provedení byly vypláceny po skončení každé akce, jednatel žalobce určoval místo výkonu prací, jejich rozsah a časový průběh, žalobce také pracovníkům poskytoval pracovní nářadí, stroje a zařízení potřebné pro výkon jejich činnosti a rovněž školení o bezpečnosti práce. Tyto práce nebyly pracovníky vykonávány zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, šlo o činnosti, při nichž byli povinni se zásadně řídit pokyny jednatele žalobce. Jednalo se přitom o nahodilé práce neodborné, podřadné, většinou fyzicky náročné (pomocné vyklízecí a výkopové práce), při kterých bylo jednorázově zapotřebí fyzicky zdatných osob.

Po právní stránce krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, a znaky závislé činnosti v něm uvedené, dovodil, že žalovaný se v napadených rozhodnutích řídil nesprávným výkladem ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, neboť při výkladu pojmu závislé činnosti ve smyslu tohoto ustanovení zohlednil pouze podmínku, že jde o příjem plynoucí poplatníkovi za výkon práce pro plátce příjmů, při kterém je povinen dbát příkazů plátce a posouzením činnosti pracovníků se z hlediska dalších znaků závislé činnosti nezabýval, proto dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného jsou podle § 78 odst. 1 s. ř. s. nezákonná.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí,

popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve vztahu k odůvodnění pojmu „závislá činnost“ krajským soudem odkazem na označený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004 - 74 a jeho hodnocením ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikráte. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Rovněž tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny;*“ obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ (dále též viz např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, rozsudek ze dne 22. 9. 2011, č. j. 5 Aps 4/2011 - 326 etc.).

Smyslem citace judikatury je argumentační využití závěrů již vyřčených uznávanou autoritou soudního typu a v možnosti z toho plynoucí, spočívající ve zkrácení vlastního odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 6 Ads 94/2007 - 7), proto je možné v rozsudku soudu (a také v rozhodnutí správního orgánu) v rámci právní argumentace odkázat na konkrétní rozsudek či rozsudky jiných (zejména vyšších) soudů, neboť je zbytečné, aby soud opětovně samostatně prováděl výklad zákonného ustanovení, v něm užitého pojmu či jiné právní otázky, která je již judikaturou vyřešena a postačí, jestliže na konkrétní rozhodnutí danou otázku řešící odkáže.

K námitce závaznosti předchozí judikatury pak lze shodně s rozhodnutím Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, uvést, že „*Jakkoliv není obecný soud formálně vázán judikaturou vyšších soudů, resp. právní vědou, měl by, při řešení otázky quid juris, vzít v úvahu i relevantní judikaturu a právní vědu*“.

Podstatné však je, aby soud odkázal na rozsudek přiléhavý, tj. především odpovídající aktuálně posuzovanému skutkovému stavu věci.

Jestliže stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že v projednávané věci nelze aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74, nejde pouze o námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku, ale současně také o otázku právního hodnocení věci krajským soudem, jehož nesprávnost stěžovatel rovněž vytýká.

Nezákonnost rozhodnutí soudu, která představuje nesprávné právní posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní norma, popř. je sice aplikována správná právní norma, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci. Shodné závěry platí také pro aplikaci judikatury vyšších soudů, kterou, resp. jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci, nelze aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlédnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem případu.

V projednávané věci je nesporný skutkový stav, který není zpochybňován žádným z účastníků ani krajským soudem, zejména je nepochybné, že v nyní posuzovaném případě osoby, které pro žalobce vykonávaly pracovní činnost, ji nepochybně nevykonávaly jako podnikatelé - držitelé živnostenských oprávnění (protokol o ústním jednání ze dne 16. 10. 2008).

Zásadní spornou otázkou je tedy právní výklad pojmu závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a zejména možnost na posuzovaný případ aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 74, z něhož krajský soud v napadeném rozsudku vycházel a o který opřel své právní závěry.

Podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku, b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Podle § 6 odst. 2 věty první ZDP je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tedy poplatník spadající do některé z kategorií uvedených v § 6 odst. 1 písm. a) až d), dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu ze závislé činnosti a z funkčních požitků pak jako „zaměstnavatel“.

Ve vztahu k § 10 ZDP současně platí, že „ostatními příjmy“ dle § 10 ZDP jsou předně příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud však nejde o příjmy podle § 6 až 9 ZDP. Výčet příjmů, o které by se mohlo jednat uvedený v § 10 ZDP však přichází v úvahu vždy až teprve tehdy, lze-li dospět k závěru o tom, že nelze příjem podřadit pod některé z předchozích ustanovení § 6 až § 9 ZDP.

Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je přitom podstatné 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). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 ZDP, 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 jakkoli dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) ZDP]. Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné ZDP prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti, 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 ZDP 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.

Mezi závislou činnost tak ZDP výslovně stanoví vždy mimo jiné činnost vykonávanou v pracovněprávním vztahu a mezi podstatné rysy (znaky) další obdobné „závislé činnosti“, pak náleží, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Současně z povahy obdobné závislé činnosti plyne, že také musí jít o vztah trvající povahy (tato doba však může být v závislosti na konkrétních okolnostech i poměrně krátká), vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný, přičemž výše popsané znaky musí být splněny současně. Z týchž kritérií ostatně vychází také pokyn č. D – 285 Ministerstva financí k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP.

Krajský soud dovodil, že stěžovatel při hodnocení existence závislé činnosti u všech pracovníků ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP zohlednil pouze podmínku, že jde o příjem plynoucí poplatníkovi za výkon práce pro plátce příjmů, při kterém je povinen dbát příkazů plátce a posouzením činnosti pracovníků se z hlediska dalších znaků závislé činnosti nezabýval.

Již ze srovnání výše uvedeného vylíčení (nesporného) skutkového stavu provedeného samotným krajským soudem v napadeném rozsudku a popsaných znaků závislé činnosti je však zřejmé, že finanční orgány v obecné rovině správně zjišťovaly skutkový stav věci ve vztahu ke všem znakům závislé činnosti a stěžovatel se jimi zabýval i v napadených rozhodnutích. V těch zejména dovodil, že žalobce pracovníkům poskytoval

pracovní nářadí, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti a také školení o bezpečnosti práce, byl pak naplněn znak stanovený explicitně ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, že práce byly pracovníky vykonávány dle pokynů jednatele žalobce, který současně určoval místo výkonu prací, jejich rozsah a časový průběh v kontrolovaném období několikrát za rok (znak trvalosti), šlo o vztah úplatný a z ekonomického hlediska vzájemný (pracovníkům byla žalobcem poskytována odměna za pracovní činnost). Žalovaný v neposlední řadě také dospěl k závěru, že dané práce nebyly pracovníky vykonávány zcela nezávisle (tzv. pod vlastním jménem, na vlastní účet a vlastní odpovědnost), šlo výlučně o činnosti, při nichž pracovníci byli povinni se zásadně řídit pokyny jednatele žalobce.

Stěžovatel se tedy v napadených rozhodnutích *obecně ve vztahu ke všem pracovníkům* zabýval všemi znaky závislé činnosti, jak byly popsány výše, na tomto závěru nic nemění skutečnost, že v nich (a kasační stížnosti) explicitně zdůraznil naplnění jen jednoho podstatného znaku, tj. že pracovníci byli povinni se řídit pokyny žalobce.

Dospěl-li proto krajský soud k závěru, že stěžovatel se zabýval jen jedním ze znaků závislé činnosti, ačkoliv je zřejmé, že tomu tak není, je odůvodnění jeho rozsudku vnitřně rozporné a tudíž nepřezkoumatelné.

Krajský soud dále při právním posouzení zjištěného skutkového stavu pochybil v tom, že vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, který však dle názoru Nejvyššího správního soudu v projednávané věci aplikovat nelze, neboť se týká případu skutkově podstatně odlišného od nyní posuzované věci a jeho závěry tedy nelze bez dalšího přejímat.

Ve věci nyní projednávané totiž pracovní činnost pro žalobce vykonávali pracovníci bez živnostenského oprávnění (nepodnikatelé), zatímco rozsudek ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 62/2004 byl vydán ve věci, v níž činnost pro daňový subjekt (podnikatele) vykonávali podnikatelé (pracovníci s živnostenským oprávněním), a již proto tento rozsudek Nejvyššího správního soudu nyní aplikovat nelze a z téhož důvodů také nelze vycházet ani z rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 7 Afs 72/2008, sp. zn. 2 Afs 62/2004, sp. zn. 1 Afs 53/2011, na které poukazuje žalobce a které opět hodnotí příjmy dosahované ze vztahu mezi pracovníky se živnostenským oprávněním a plátcem – podnikatelem.

Jestliže v této věci byla pracovní činnost provozována pracovníky bez živnostenského oprávnění, nemohla být současně vykonávána ani za podmínek stanovených 455/1991 Sb., živnostenským zákonem, tedy zjevně nepřichází ani v úvahu posouzení příjmů z této činnosti jako příjmů z podnikání, respektive ze živnosti podle § 7 odst. 1 b) ZDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50). V dané situaci je naopak možné příjmy pracovníků v zásadě posoudit jen podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jako příjmy ze vztahu pracovněprávního (např. na základě dohod o provedení práce podle zákoníku práce účinného v té které době), ze vztahu obdobného anebo případně jako příjem z příležitostné činnosti podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, a to v závislosti na posouzení konkrétních okolností *u každého* jednotlivého pracovníka.

Krajský soud proto nepřiléhavě aplikoval citovaný rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 62/2004 , aniž by zároveň vysvětlil, z jakých důvodů z něj vycházel přes

rozdílný skutkový základ; což dílem způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku pro nedostatek důvodů.

S tímto kasačním důvodem (nepřezkoumatelností napadeného rozsudku), který by jinak měl bez dalšího za následek zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, je však třeba zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy. Proto ke kasaci rozsudku krajského soudu by měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nepřezkoumatelnost odstranit jinak než jeho zrušením (kasací), např. výkladem s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

Podklad pro odstranění pochybení krajského soudu v této věci přitom dává obsah spisu, napadených rozhodnutí stěžovatele, námitky účastníků a zejména dosud zjištěný skutkový stav a lze proto již na základě shora uvedeného konstatovat, že stěžovatel se v napadených rozhodnutích, která mají oporu v obsahu spisu, *v obecné rovině bez rozlišení činností a postavení jednotlivých pracovníků* zabýval všemi znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a správně přihlédl k tomu, že šlo o vztahy mezi žalobcem jako podnikatelem a pracovníky bez živnostenského oprávnění (nepodnikateli), proto nelze na tento případ k námitkám žalobce aplikovat ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 72/2008, který vychází právě z rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 62/2004, a rovněž se týká vztahu mezi podnikatelem a pracovníky s živnostenským oprávněním.

Nejvyšší správní soud však dále konstatuje, že stěžovatel pochybil, jestliže se v napadených rozhodnutích zabýval naplněním znaků závislé činnosti *u všech pracovníků obecně, bez rozlišení jejich rozdílného postavení*, na což poukázal také krajský soud tím, že žalovanému uložil, aby se v dalším řízení zabýval také otázkou, zda za situace, v níž žalobce předložil v průběhu daňové kontroly doklady, jimiž deklaroval výplatu za provedené práce a sám později správci daně sdělil, že pracovník, kterému byla výplata provedena, neexistuje a částky byly vyplaceny jiné osobě, může jít o příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Z obsahu předložených spisů totiž plyne, že předmětnou pracovní činnost pro žalobce mělo vykonávat fakticky několik kategorií pracovníků, a to zejména:

a) pracovníci, kteří jinak byli také zaměstnanci žalobce (např. M. S.),
b) pracovníci, kteří jinak zaměstnanci žalobce nebyli,
c) pracovníci, kteří určité práce vykonávali také na základě uzavřených písemných dohod o provedení práce (z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 16. 10. 2008, plyne, že v roce 2006 pro žalobce pracovali na základě dohod o provedení práce pracovníci C., P. a K., dle sdělení jednatele žalobce proto, že v roce 2006 práce prováděli s jeho stroji),
d) pracovník, který zřejmě neexistuje (P. F.),
e) pracovník, který pro nemoc práce zřejmě vykonávat nemohl a byl veden pod jiným jménem neexistující osoby (B. – P.).

Z výše uvedeného rozdělení s ohledem na znaky závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že toto posouzení může být u každého z výše

uvedených pracovníků s ohledem na konkrétní okolnosti vztahu mezi nimi a žalobcem jiné a nelze pouze na základě skutečnosti, že všichni tito pracovníci byli povinni dbát pokynů žalobce, generalizovat, že u všech se jednalo ve vztahu k žalobci o závislou činnost (práci).

Z tohoto důvodu jsou proto napadená rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť z nich nelze zjistit, na základě jakých konkrétních skutečností a úvah přes uvedené podstatné rozdíly, stěžovatel dovodil, že *všichni pracovníci* vykonávali pro žalobce závislou činnost, pochybnost o tom vyvstává zejména u pracovníka F., jehož existence je přinejmenším pochybná a tím i skutečnost, zda tento pracovník jakoukoli činnost vůbec vykonával.

Lze uzavřít, že tím, že stěžovatel v napadených rozhodnutích nezkoumal, zda byly u všech pracovníků splněny všechny znaky závislé činnosti, neposkytl krajskému soudu možnost přezkoumat, zda jeho úvaha o existenci závislé činnosti u každého jednotlivého pracovníka ve vztahu k žalobci (plátci) skutečně odpovídá zákonu, zda k ní byly opatřeny postačující skutkové podklady a zda jejich hodnocení odpovídalo logickým pravidlům. V důsledku toho jsou rozhodnutí stěžovatele zatížena nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, která má za následek jejich nezákonnost, což je důvodem k jejich zrušení a vrácení věcí zpět žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že krajský soud ve výroku rozsudku rozhodl přes svá pochybení stran interpretace pojmu „závislá činnost“ v projednávané věci správně, když rozhodnutí stěžovatele zrušil.

Zrušil-li tedy správně krajský soud rozhodnutí stěžovatele, ačkoli výrok rozsudku stojí dílem na nesprávných důvodech, které však jinak v podstatné míře obstojí (krajský soud správně stěžovateli vytkl, že se zabýval splněním znaků závislé činnosti u všech pracovníků obecně, bez rozlišení jejich postavení), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a nesprávné důvody nahradil svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, proto má vůči stěžovateli, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci vznikly náklady za zastoupení advokátem v celkové výši 2904 Kč, sestávající z odměny za zastoupení advokátem za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2100 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném v době učinění úkonu právní služby (tj. k 7. 3. 2012), k tomuto úkonu příslušejícímu režijnímu paušálu ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění účinném k 7. 3. 2012, a náhrady za 21% DPH ve výši 504 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 24. října 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu