

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **DJUSU Opava, s. r. o.,** se sídlem Osadní 28, Praha 7, zast. Mgr. Martinem Hoffmanem, advokátem se sídlem Solná 27, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Ostravě, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava), o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2012, č. j. 22 Af 93/2010 - 39,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2012, č. j. 22 Af 93/2010 - 39, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Původní žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 8. 2010, č. j. 958/10-1101-800588, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 5. 11. 2009, č. j. 180179/09/384912802495, jímž byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006.

Žalobce napadl rozhodnutí původního žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který jí rozsudkem ze dne 28. 6. 2012, č. j. 22 Af 93/2010 - 39, vyhověl, rozhodnutí původního žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud na základě obsahu správního spisu konstatoval, že provedenou daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2006 bylo mj. zjištěno, že žalobce dne 28. 3. 2006 objednal u pana P. S. správu a údržbu všech svých

nemovitostí, které vlastnil. Z živnostenského rejstříku pak správce daně zjistil, že pan S. je držitelem živnostenského oprávnění zahrnujícího následující obory činnosti: obstaravatelské služby, správa bytů, domů a nebytových prostor, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Bylo zjištěno, že pan S. pro žalobce prováděl nákupy materiálu, potvrzoval převzetí služeb, které byly žalobci poskytovány jinými dodavateli, zastupoval žalobce v řízení s Magistrátem města Opavy a prováděl pro žalobce úklid sněhu, odvoz listí a ořezu. K tomu používal čtyřkolku žalobce. Za tyto práce fakturoval paušální částky 10 000 Kč měsíčně. Správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru, že činnost P. S. nenaplňovala znaky podnikání ve smyslu § 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník"), ani ve smyslu § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v relevantním znění (dále jen „živnostenský zákon"). Svým rozhodnutím pak správce daně předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 26 220 Kč a penále ve výši 5244 Kč. Odvolání žalobce poté původní žalovaný zamítl.

V rozhodnutí ze dne 5. 11. 2009 správce daně uvedl, že při posuzování charakteru příjmů P. S. vycházel ze skutečnosti, že rozsah a charakter činností jím vykonávaných byl pro zajištění řádného fungování daňového subjektu nezbytný, jelikož hlavním předmětem činnosti daňového subjektu v roce 2006 byl pronájem nemovitostí a daňový subjekt tuto činnost nezajišťoval kmenovými zaměstnanci. Žalobce pak v odvolání proti tomuto rozhodnutí mj. uvedl, že správa a údržba nemovitostí byla do obchodního rejstříku žalobce zapsána až dne 25. 10. 2006, tedy v době, kdy už společnost nevyužívala služeb pana S. Původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této odvolací námitce uvedl, že samotné živnostenské oprávnění pana S. a předmět podnikání žalobce zapsaný v obchodním rejstříku nemohou být a nebyly příčinou vzniku daňové povinnosti, když pro posouzení charakteru příjmů je rozhodující, jaká činnost, jakým způsobem a za jakých okolností je skutečně vykonávána. Při své úvaze správce daně vycházel ze skutečné realizované činnosti žalobce v roce 2006 – z pronájmu nemovitostí, a z charakteru skutečných činností vykonávaných P. S. – drobné opravy a údržba nemovitostí ve vlastnictví žalobce.

V návaznosti na uvedené krajský soud konstatoval, že pro zdaňovací období roku 2006 byly povinnosti právnických nebo fyzických osob při zajišťování běžných úkonů vyplývajících z předmětu jejich činnosti upraveny § 13 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v relevantním znění (dále jen „zákon o zaměstnanosti"). Z § 13 odst. 1 zákona o zaměstnanosti vyplývala povinnost právnických nebo fyzických osob při plnění běžných úkonů vyplývajících z předmětu činnosti svou činnost zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce. Výjimkou z tohoto způsobu zajištění běžných úkolů pak byly případy upravené § 13 odst. 3 téhož zákona, mezi něž mj. patřil také případ, kdy právnická nebo fyzická osoba svěří jiné fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnuty v předmětu činnosti a nebude svěřené úkoly zajišťovat v zastřeném pracovněprávním vztahu [§ 13 odst. 3 písm. c) zákona o zaměstnanosti]. V posuzované věci však nebyla naplněna hlavní podmínka pro aplikaci § 13 zákona o zaměstnanosti, když žalobce v době, kdy využíval služeb pana S., neměl jako předmět své činnosti správu a údržbu nemovitostí.

Jak již krajský soud uvedl, bylo prokázáno, že P. S. vykonával uvedenou činnost pro žalobce v době od ledna do září roku 2006. V této době měl žalobce jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsáno pouze následující: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a dále zprostředkování obchodu a služeb. Správa a údržba nemovitostí byla jako předmět žalobcova podnikání do obchodního rejstříku zapsána až dne 25. 10. 2006 (jak krajský soud zjistil nahlédnutím od obchodního rejstříku), tj. v době, kdy již služby poskytované P. S. žalobce nevyužíval. Původní žalovaný sice v napadeném rozhodnutí svůj postup odůvodnil tím, že vycházel z fakticky realizované činnosti žalobce v daném zdaňovacím období, což byl pronájem nemovitostí, aniž by však podle krajského soudu uvedl, na základě jakých důkazů má tuto skutečnost za prokázanou pro období od ledna do září 2006, kdy žalobce správu a údržbu nemovitostí neměl jako předmět podnikání zapsanou v obchodním rejstříku. Důkazy, na jejichž základě dospěl správce daně k závěru, že předmětem činnosti žalobce je i jiná činnost, než vyplývá z obchodního rejstříku, správce daně neuvedl ve zprávě o daňové kontrole ani v rozhodnutí ze dne 5. 11. 2009. Za této důkazní situace dle krajského soudu nezbývalo, než při aplikaci § 13 odst. 1 zákona o zaměstnanosti vycházet z oficiálního stavu podnikatelské činnosti žalobce vyplývajícího z obchodního rejstříku. Jelikož správa a údržba nemovitostí nebyla předmětem činnosti žalobce, je posuzování služeb, které vykonával pan S. pro žalobce, z pohledu závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), resp. § 13 odst. 3 písm. c) zákona o zaměstnanosti, jak k tomu přistoupily správní orgány obou stupňů, podle názoru krajského soudu zcela neodůvodněné. Krajský soud proto shledal podanou žalobu důvodnou a nezjistil existenci zákonných předpokladů pro zkoumání charakteru sjednané činnosti žalobce a pana S. z hlediska závislosti ani z hlediska jednotlivých atributů, které charakter této činnosti definují, a tedy ani pro vyměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za uvedené zdaňovací období, pokud jde o činnost P. S. pro žalobce vykonanou.

Původní žalovaný (původní stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Původní stěžovatel v první řadě uvedl, s odkazem na zjištění obsažená ve správním spise, že žalobce dostatečně neprokázal, jaké činnosti pro něj pan S. vykonával, a že je vykonával vlastním jménem; naopak ze správního spisu plyne, že P. S. jednal jménem žalobce. Důležité pak bylo, že samotné živnostenské oprávnění pana S. a předmět podnikání žalobce, zapsaný v obchodním rejstříku, nemohl být a nebyl příčinou vzniku daňové povinnosti. Dodavatel deklarované služby (správa a údržba nemovitostí) sice byl držitelem příslušného živnostenského oprávnění, to ale neznamená, že skutečně realizoval podnikatelskou činnost dle § 2 obchodního zákoníku a § 2 živnostenského zákona. Pro posouzení charakteru příjmů je rozhodující, jaká činnost, jakým způsobem a za jakých okolností je skutečně vykonávána. Bylo prokázáno, že pan S. nevykonával podnikatelskou činnost, tedy svou činnost nevykonával samostatně, na vlastní odpovědnost a vlastním jménem.

Správce daně dle původního stěžovatele vycházel ze skutečně realizované činnosti žalobce v roce 2006, kterou byl pronájem nemovitostí (i když tato činnost nebyla oficiálním předmětem podnikání žalobce), jakož i z charakteru činností skutečně

vykonávaných P. S. Pokud přitom krajský soud v napadeném rozsudku vytkl původnímu stěžovateli, že nepředložil důkazy, že by od ledna do září roku 2006 žalobce pronajímal nemovitosti, když tuto činnost neměl jako předmět podnikání zapsánu v obchodním rejstříku, je třeba uvést, že ani sám žalobce tuto činnost nezpochybnil a ta také vyplývá z předložené účetní evidence žalobce. Žalobce k 1. 1. 2006 evidoval rozsáhlý nemovitý majetek a tržby z pronájmu v tomto roce činily více než 5 milionů Kč. S přihlédnutím k tomu, že žalobce vyjma účetní a jednatele nikoho nezaměstnával, nelze činnost pana S. posoudit jinak než jako plnění běžných úkolů pro žalobce nezbytných a souvisejících s poskytováním služeb, které žalobce navenek poskytuje pro své smluvní partnery.

Původní stěžovatel uvádí, že mu za popsaného stavu uniká, proč je tak podstatná okolnost, který daňový subjekt měl či neměl zapsaný v obchodním rejstříku či registru živnostenských oprávnění ten či onen předmět podnikání; rozhodný je totiž skutkový stav, vycházející z formy dodání prací pana S. pro žalobce. Pokud krajský soud pro své odůvodnění použil odkaz na § 13 zákona o zaměstnanosti, přičemž z časového hlediska porovnával předměty činnosti žalobce a pana S., pak takto postupoval neodůvodněně. Je také třeba přihlédnout k tomu, že § 13 odst. 3 písm. c) zákona o zaměstnanosti hovořil o tom, že svěřené činnosti musí naplňovat znaky podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, což v daném případě nenastalo.

Původní stěžovatel dodal, že při posouzení, zda se jedná o závislou činnost, vzal za rozhodující, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. V tomto směru odkázal původní stěžovatel na § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů [původní stěžovatel taktéž uvedl, že krajský soud ve svém rozsudku chybně poukázal na § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů] a uvedl, že má za prokázané, že pan S. vykonával závislou činnost podle pokynů žalobce. Ve zbytku původní stěžovatel odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

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 oprávněnou osobou, neboť původní stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jednal za něj pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s).

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž je nadále v řízení pokračováno namísto původního žalovaného (původního stěžovatele).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí

vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně je nutno uvést, že původní stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Touto právní otázkou je posouzení toho, zda činnost, kterou pan P. S. vykonával pro žalobce, podléhala dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, dle něhož příjmy ze závislé činnosti jsou *„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"* [o závislou činnost dle § 6 odst. 1 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů se v případě Pana S., jak uváděl původní stěžovatel, skutečně nemohlo jednat].

Nejvyšší správní soud dospěl v nynější věci k závěru, že k naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. došlo, a to zejména tím, že krajský soud primárně použil na daný skutkový stav jiný právní předpis, než který měl správně použít. Další nesprávné závěry krajského soudu poté vycházely z této prvotní nesprávnosti.

Krajský soud považoval pro posouzení otázky, zda činnost pana S. podléhala dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, za rozhodné to, zda byly naplněny požadavky § 13 zákona o zaměstnanosti. Jeho právní závěr lze shrnout tak, že pokud se činnost osoby podnikající dle živnostenského zákona, vykonávaná pro právnickou osobu, nevztahuje k předmětu činnosti této právnické osoby ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o zaměstnanosti, je posuzování existence kritérií závislé činnosti této fyzické osoby podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů správcem daně bezpředmětné. Krajský soud tak v podstatě považoval za rozhodující tu okolnost, zda daňový subjekt měl v příslušném období zapsaný v obchodním rejstříku či registru živnostenských oprávnění určitý předmět podnikání, a vycházel tak především ze stavu formálního zápisu předmětu činnosti (podnikání) v obchodním rejstříku, resp. registru živnostenských oprávnění.

Uvedený závěr krajského soudu se však zcela rozchází nejen s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale i se samotným zněním § 6 zákona o daních z příjmů, který je třeba na věc aplikovat přímo, nikoli prostřednictvím § 13 zákona o zaměstnanosti, jak to učinil krajský soud.

Jak vyplývá např. již z rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 – 55, www.nssoud.cz, je pro posouzení toho, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, tedy činnost podléhající dani z příjmů dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, rozhodující to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakým právním úkonem či jinou právní skutečností byla tato činnost založena. Pro podřazení určitých příjmů pod § 6 zákona o daních z příjmů potom není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi tyto příjmy plynou. Nejvyšší správní soud tedy vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána či jak je označována mezi účastníky příslušného vztahu. K tomuto

konstatování dospěl Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70, publikovaném pod č. 572/2005 Sb. NSS. V něm, stejně jako v celé řadě navazujících rozhodnutí, proto zdejší soud stanovil materiální kritéria, podle nichž je nutno posuzovat, zda se bude o závislou činnost jednat. S tím souvisí rovněž otázka posouzení, zda se případně zaměstnavatel uzavřením obchodních smluv s osobami formálně samostatně výdělečně činnými dopustí zastřených právních úkonů ve smyslu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“); k posuzování tzv. dissimulace se Nejvyšší správní soud podrobně vyslovil např. v rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS.

Zmíněná rozhodnutí zdejšího soudu, stejně jako na ně navazující četnou judikaturu, však krajský soud zcela ignoroval a akcentoval skutečnosti, které pro posouzení věci nebyly rozhodující. Konkrétně se jednalo, jak již bylo zmíněno, zejména o zjišťování, jaký byl předmět činnosti (podnikání) žalobce a pana S. ve smyslu § 13 zákona o zaměstnanosti a zda tento předmět činnosti byl formálně evidován. Otázka předmětu činnosti (podnikání) přitom může hrát z hlediska posouzení, zda se jedná o závislou činnost pro plátce daně, určitou roli, rozhodně však není jediným a výlučným kritériem (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011 – 208, www.nssoud.cz). V této souvislosti lze upozornit na to, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69, www.nssoud.cz, plyne, že eventuální porušení zákona o zaměstnanosti nemůže mít samo o sobě vliv na posouzení, zda jsou předmětné smluvní vztahy zastřenými právními úkony z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publikovaného pod č. 1396/2007 Sb. NSS, pak ani skutečnost, že dotčená osoba nevlastní žádné oprávnění k podnikání, neznamená, že se na její příjmy nevztahuje zákon o daních z příjmů. V návaznosti na tento rozsudek lze poznamenat, že výklad podaný krajským soudem by vedl k absurdním důsledkům, kdy by bylo možné se vyhnout plnění daňových povinností jen na základě toho, že fyzická nebo právnická osoba nedisponuje konkrétním oprávněním k podnikání, a byla by tedy zvýhodňována oproti těm osobám, které své povinnosti dodržují.

Účelem zákona o zaměstnanosti, konkrétně jeho § 13, ve znění účinném do 31. 12. 2006, pak nebylo definovat podmínky, za kterých určitá výdělečná činnost podléhá dani z příjmů fyzických osob, ale stanovit veřejnoprávní povinnost právnickým a fyzickým osobám, aby plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu jejich činnosti zajišťovaly zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnávají v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce. Jak již bylo naznačeno, případné porušení této povinnosti nemělo bez dalšího daňové implikace, ale důsledky na daňovém právu nezávislé – zejména odpovědnost za správní delikt dle § 140 odst. 1 písm. b) zákona o zaměstnanosti, v relevantním znění.

Lze tak shrnout, že krajský soud měl v mezích žalobních bodů věc posoudit z toho hlediska, zda činnost vykonávaná panem P. S. pro žalobce představovala závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů či nikoli. Za tím účelem bylo třeba vyjít z konkrétních skutkových okolností a materiálního posouzení faktického obsahu vztahu mezi žalobcem a P. S. (zjišťování charakteru sjednané činnosti mezi žalobcem a

panem P. S. však krajský soud v důsledku svých nesprávných závěrů výslovně odmítl). Bude tak tedy muset učinit v dalším řízení, přičemž bude moci vyjít z bohaté judikatury zdejšího soudu k danému tématu; kromě již uvedených rozhodnutí lze zmínit např. rozsudky ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 106/2007 – 81, ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008 – 97, ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 68/2010 – 98, a ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 – 30, všechny dostupné na www.nssoud.cz, popř. další.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ostravě vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Tímto rozhodnutím přitom Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá, zda předmětnou činnost vykonávanou pro žalobce je třeba hodnotit jako závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť posouzení této otázky přísluší nejprve krajskému soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. prosince 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu