



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Chmelařský institut s. r. o.**, se sídlem Kadaňská 2525, Žatec, zastoupen JUDr. Pavlem Cibulkou, advokátem se sídlem Mostecká 2580, Žatec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 11. 2007, č. j. 15 Ca 111/2006 – 39, ve znění usnesení ze dne 30. 11. 2007, č. j. 15 Ca 111/2006 – 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 11. 2007, č. j. 15 Ca 111/2006 - 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu ze dne 7. 11. 2007, č. j. 15 Ca 111/2006 – 39, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 10. 3. 2006, č. j. 4677/06-1100 a platební výměr Finančního úřadu v Žatci ze dne 24. 11. 2004, č. j. 40661/04/203970/5652 a dále rozhodnutí stěžovatele ze dne 10. 3. 2006, č. j. 4836/06-1100 a platební výměr Finančního úřadu v Žatci ze dne 24. 11. 2004, č. j. 49782/04/203970/5652, kterými byla žalobci (dále jen „účastník řízení“) předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2001. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že podstatou sporu je posouzení závěrů správce daně a stěžovatele, zda účastník řízení byl ve vztahu k pracovníkům smluvního dodavatele jejich zaměstnavatelem ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném v roce 2001 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zda se jednalo o závislou činnost a obdobný poměr podle § 6 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Pojem „obdobný poměr“ není v zákoně o daních z příjmů definován. Podle názoru krajského soudu je proto třeba tento pojem vykládat ve vztahu k pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému poměru, tedy jako právní vztah mezi dvěma subjekty, které projevily shodnou vůli k založení vzájemných práv a povinností. Právní povaha vztahů označených zákonem jako závislá činnost, z níž jsou příjmy předmětem daně z příjmů, není rovněž v citovaném zákoně definována. V této souvislosti odkázal krajský soud na to, že výkladem v tomto směru se zabýval ve své judikatuře několikrát Nejvyšší správní soud, konkrétně v rozsudcích ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003 a ze dne

24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004. V daném případě je nepochybné, že účastník řízení v roce 2001 zaměstnával pracovníky při sklizni chmele na základě smlouvy o dílo, kterou uzavřel se společností Studentské centrum, spol. s r. o. Košice, organizační složkou Malnice. Uvedení pracovníci měli uzavřenou smlouvu s mateřskou společností v Košicích. Mezi těmito pracovníky a pracovníky účastníka řízení neexistovala povinnost pracovníků řídit se pokyny účastníka řízení. Pracovníci účastníka řízení dávali pouze specifické pokyny, např. v oblasti bezpečnosti práce na česačkách chmele, určování chmelnic pro sklizeň chmele apod. Jejich práci však kontroloval pracovník dodavatelské společnosti, který také zpracovával podklady pro výplatu mzdy, která byla pracovníkům vyplácena Studentským centrem, spol. s r. o. Košice. Ve své podstatě se jednalo o pronájem pracovní síly, jak uváděl stěžovatel v odůvodnění napadených rozhodnutí. Nejednalo se však o zprostředkování zaměstnání, ale obsahem uzavřených smluv bylo zajistit účastníku řízení požadovaný počet pracovníků pro určité místo, pro určitou dobu, a nikoliv vyhledávat pro účastníka řízení vhodné potencionální zaměstnance, se kterými by uzavřel pracovní poměr. Smyslem takového postupu při zajišťování pracovníků na sezónní práce na chmelnicích nebyla snaha obcházet daňové zákony, ale snaha zajistit sklizeň chmele takovým způsobem, který by zaručil, že se včas dostaví potřebný počet pracovníků, kteří sklizeň zajistí. Tyto povinnosti nesla za účastníka řízení dodavatelská společnost. Jednání účastníka řízení proto nelze považovat za obcházení daňových zákonů ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jak tvrdil stěžovatel. Z těchto důvodů krajský soud dospěl k závěru, že vztah účastníka řízení a pracovníků dodavatelské společnosti nelze považovat za „obdobný poměr ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a správce daně proto nebyl oprávněn vyměřit účastníku řízení daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 za osoby, které u něho pracovaly, ale přitom byly pracovníky Studentského centra, spol. s r. o. Košice. Stejně nesprávný závěr na základě zjištění daňové kontroly učinily správní orgány obou stupňů v případě vydání platebního výměru, kterým byla účastníku řízení předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob vybírána srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2001.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, když dospěl k názoru, že se v projednávané věci nejednalo o příjmy, které je nutno podřadit pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a nezabýval se ustanovením § 6 odst. 2 citovaného zákona. Krajský soud uvedl, že se jednalo o pronájem pracovní síly, ale zcela pominul, že se jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly. Z hlediska ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů se příjem vyplácený při mezinárodním pronájmu pracovní síly považuje za příjem vyplácený poplatníkem tuzemským (§ 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Smluvní vztahy mezi účastníkem řízení a Studentským centrem, spol. s r. o. se sídlem v Košicích posoudil stěžovatel jako mezinárodní pronájem pracovní síly a předmětné příjmy kvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a nikoli ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je doplněním vymezení rozsahu vztahů spadajících pod ustanovení § 6 odst. 1 citovaného zákona o další, v tomto ustanovení neuvedený, typ vztahů, nikoli upřesněním ustanovení § 6 odst. 1 citovaného zákona. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve větě druhé a třetí uvádí, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájem pracovní síly pracuje a která je českým daňovým rezidentem, postavení zaměstnavatele ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 věty první citovaného zákona, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, ale je mu vyplácen zahraniční osobou - jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu pronajal. Zákon o daních z příjmů dokonce reflektuje skutečnost, že pronájem pracovní síly platí nájemce pronajímateli částkou, která v sobě většinou obsahuje nejen úhradu skutečných nákladů na mzdové a doprovodné výdaje na pronajaté

zaměstnance, nýbrž i částku za zprostředkování. Proto v § 6 odst. 2 větě čtvrté stanoví z důvodu ztížení obcházení zákona, že v případě, že v úhradách zaměstnavatele (ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé zákona o daních z příjmů) osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady. Tedy platí, že jiné vztahy mezi osobami, které si pronajaly pracovní sílu, a pronajatými pracovníky nejsou vztahy, u nichž by měl nájemce pracovní síly postavení zaměstnavatele ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé zákona o daních z příjmů, a že toto postavení má u těchto jiných vztahů skutečný zaměstnavatel pracovníků, tedy ten, který je nájemci pracovní síly pronajímá. V případě posuzovaném v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004, na který krajský soud odkázal, se nejednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly. Stěžovatel odkazuje na rozsudek ze dne 26. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 161/2004, ve kterém Nejvyšší správní soud vyložil ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tedy posoudil věci nesprávně podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť se jednalo o vztahy, které spadají pod úpravu obsaženou v ustanovení § 6 odst. 2 citovaného zákona. Proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podstatou sporu bylo posouzení, zda smluvní vztah založený smlouvou o dílo ze dne 23. 7. 2001 mezi účastníkem řízení a společností Studentské centrum, s. r. o. Postoloprty, je vztahem vykazujícím a naplňujícím znaky pracovního poměru, resp. zda účastník řízení byl ve vztahu k pracovníkům smluvního dodavatele jejich zaměstnavatelem, a tudíž zda se ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů jednalo o závislou činnost. Účastník řízení vyslovil nesouhlas s názorem stěžovatele a jeho tvrzením, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky, když podle stěžovatele aplikoval na projednávanou věc nesprávně ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Je třeba poukázat na to, že i pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. pro posuzování, zda jde o poplatníka označeného jako „zaměstnavatel“, je podstatné, stejně jako při použití ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, zda je práce vykonávána podle příkazů (rozuměno příkazů poplatníka). Toto je zásadní zákonný znak pro dovozování, zda určitou činnost je možné posuzovat jako závislou činnost ve smyslu citovaného ustanovení. Jak vyplývá z krajským soudem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004, dospěl Nejvyšší správní soud výkladem ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů k dalším podstatným znakům závislé činnosti než pouze k „vykonávání práce podle příkazů poplatníka“, když vzal v úvahu i vliv časovaného faktoru trvání takové činnosti. Pro posuzování určité činnosti jako „činnosti závislé“ ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, musí jít o činnost dlouhodobou, nikoliv např. sezónní práce. Krajský soud proto správně aplikoval toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na projednávanou věc, když vzal v úvahu, že smluvní vztah založený smlouvou o dílo mezi účastníkem řízení a společností Studentské centrum, s. r. o. Postoloprty pokrýval časové období sklizně chmele, tj. dobu pouze cca 14 až 20 dnů v kalendářním roce. Stěžovatel dostatečně nerozlišil rozdílnost v zákonné úpravě mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. a) a § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, respektive její odlišnost chápe ryze formalisticky a účelově. Zatímco ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vymezuje, co jsou příjmy ze závislé činnosti, ustanovení § 6 odst. 2 citovaného zákona vymezuje, kdo je poplatníkem příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Toto nerozlišení pak stěžovatele vede k nesprávným interpretačním závěrům, když za rozhodující pro použití uvedených zákonných ustanovení považuje sídlo právnické osoby v zahraničí. Z těchto důvodů účastník řízení navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil jako nedůvodnou a zamítl ji.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil

stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního vztahu, služebního nebo členského 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.

Podle ustanovení § 6 odst. 2 citovaného zákona je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

V dané věci, ač je nesporné, že práce při sklizni chmele vykonávali pro účastníka řízení pracovníci, které zajistila organizační složka se sídlem v Postoloprtech, Malnice 13, společnosti Studentské centrum, spol. s r. o. se sídlem v Košicích, posuzoval krajský soud, zda se jednalo u těchto osob ve vztahu k účastníkovi řízení o obdobný poměr pouze ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a zcela abstrahoval od toho, že stěžovatel v napadených rozhodnutích vyslovil závěr, že smluvní vztahy mezi touto společností a účastníkem řízení posoudil jako pracovně právní vztah a předmětné příjmy kvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Aplikaci tohoto ustanovení zcela pominul přesto, že současně v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně uvedl, že „podstatou sporu je posouzení závěrů správce daně a žalovaného o tom, že žalobce byl ve vztahu k pracovníkům smluvního dodavatele jejich zaměstnavatelem ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a že se jednalo o závislou činnost a obdobný poměr podle § 6 odst. 1 písm. a/ cit. zákona.“

Krajský soud především nereflektoval skutečnost, že smlouvu o dílo při sklizni chmele uzavřel účastník řízení s dodavatelem Studentské centrum, spol. s r. o., Malnice 13, Postoloprty. Podle výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem je v oddíle A, vložka 5816, zapsána obchodní firma Studentské centrum, spol. s r. o., organizační složka se sídlem v Postoloprtech, Malnice 13. Zřizovatelem této organizační složky je Studentské centrum, spol. s r. o. se sídlem v Košicích, Vysokoškolská 11. Smlouva tedy byla uzavřena organizační složkou zahraniční firmy a tato, i když je zapsaná v obchodním rejstříku, se nestává právnickou osobou (§ 7 obch. zák.). Organizační složka nemůže vystupovat svým jménem a pod vlastní odpovědností. Subjektem právních vztahů zůstává podnikatel, kterému patří podnik, jehož součástí je organizační složka. Jednání pouze jménem organizační složky by mělo za následek neplatnost pro nedostatek způsobilosti. Touto skutečností se však krajský soud vůbec nezabýval.

Dalším důležitým aspektem je v dané věci to, že se u vztahů mezi účastníkem řízení, zprostředkovatelkou společností a pracovníky, kteří pro účastníka řízení pracovali, jednalo o pronájem pracovní síly. Zákon č. 1/1991 Sb. o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (zrušený zákonem č. 435/2004 Sb.) jako základní veřejnoprávní předpis na úseku zaměstnanosti výslovně pronájem pracovní síly neupravoval, ale ani nezakazoval. Z čl. 2 odst. 4 Ústavy a z čl. 2

odst. 3 Listiny základních práv a svobod pak vyplývá, že nebyla-li obecně závazným právním předpisem taková činnost zakázána, mohla být prováděna. Ostatně zákoník práce ve znění účinném do 1. 1. 2005 s poskytováním pracovní síly zaměstnavatelem třetí osobě počítal a práva povinnosti zaměstnavatele i zaměstnance pro tento případ upravoval v ustanovení § 38 odst. 4. Tím spíše pak musela být přípustná i taková forma pronájmu pracovní síly, kdy zaměstnanci třetích osob (zprostředkovatelských subjektů) vykonávali práci pro tyto třetí osoby v prostorách účastníka řízení a podle jeho požadavků, aniž by došlo k jejich dočasnému přidělení k účastníkovi řízení, pokud byli již přímo na základě pracovních smluv a jejich obsahu povinni pracovat v prostorách účastníka řízení podle jeho požadavků, neboť touto prací plnil jejich zaměstnavatel (zprostředkovatel) své povinnosti vyplývající z právního vztahu mezi tímto subjektem a účastníkem řízení.

Vzhledem k tomu, že předmětná smlouva o dílo byla uzavřena s právnickou osobou se sídlem v zahraničí, nelze odhlédnout od ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, na kterém také stěžovatel postavil svůj závěr. Toto ustanovení je doplněním vymezení rozsahu vztahů spadajících pod ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů o další vztahy, v něm neuvedené. Zákon v ustanovení § 6 odst. 2 věta druhá a třetí zákona o daních z příjmů říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájem pracovní síly pracuje a která je českým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 citovaného zákona) postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věta první citovaného zákona, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, ale je mu vyplácen zahraniční osobou (skutečným zaměstnavatelem), který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal. Smysl a účel ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je zřejmý, tj. zpřísněným režimem pronájmu pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých finančních orgánů a které jsou proto jimi obtížně kontrolovatelné, zabránit obcházení českých daňových předpisů. Shodný právní názor již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131.

Argumentuje-li krajský soud na podporu svého názoru rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, je to odkaz zcela nepřipadný, jak na to také správně poukázal stěžovatel, protože se jedná o skutkově naprosto odlišný případ, kdy daňový subjekt uzavíral dohody o spolupráci pro zajišťování stavebních prací s tuzemským dodavatelem.

Ze všech výše uvedených důvodů je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a proto jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. září 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu