24. 11. 2011

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Zdanění odměn subdodavatele

Nejvyšší správní soud se v aktuálním rozsudku ze dne 08.09.2011 sp. zn. 1 Afs 53/2011 znovu zabýval otázkou zdanění odměn subdodavatele, konkrétně otázkou, zda takové odměny podléhají dani z příjmů ze závislé činnosti. Finanční úřady totiž nejen v posuzovaném případě, ale i několikrát v minulosti doměřili plátci (dodavateli) odvod daně z příjmů ze závislé činnosti s odůvodněním, že jde o zastřený pracovně právní vztah, který je jen z daňových důvodů označen jako obchodní. V konkrétních případech jde o situace, kdy dodavatel zajišťuje svá plnění prostřednictvím subdodavatelů - fyzických osob (živnostníků) - tedy o případy, pro které se v praxi vžilo zjednodušující označení „švarcsystém“.

Rödl & Partner

Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí č.j. 2 Afs 62/2004-70 nebo 5 Afs 22/2003 konstatoval, že pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla 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). Za podstatný rys závislé činnosti považuje Nejvyšší správní soud skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tj. pod vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).

Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud vyžaduje, aby správci daně vycházeli z materiálního posouzení závislé činnosti, kdy není rozhodné, na jakém formálně právním základě je tato činnost vykonávána. Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ však nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů plátce - vždyť k plnění příkazů nebo pokynů dochází prakticky ve všech případech zadávání prací. Definiční prvek závislosti je dle názoru Nejvyššího správního soudu dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, bude-li se jednat o činnost dlouhodobou a kdy 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 se podle stanoviska Nejvyššího správního soudu nejedná zpravidla o závislou činnost v případech, kdy jde o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele.

V rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 124/2009-75 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že ani tehdy, jde-li o vztah trvající povahy, nelze bez dalšího konstatovat, že se nutně musí jednat o závislou činnost, i mezi podnikateli totiž mohou existovat dlouhodobé vztahy trvající povahy. Aby mohla být určitá činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. V tomto kontextu Nejvyšší správní soud považuje za významnou skutečnost, zda zaměstnavatel přiměl druhou smluvní stranu k uzavření obchodních smluv za pomoci ekonomického nátlaku či zneužitím její faktické ekonomické závislosti, a přiměl ji tak uzavřít takovou smlouvu,

kterou ve skutečnosti neměla zájem uzavřít.

V aktuálním citovaném rozhodnutí považuje za významné skutečnosti Nejvyšší správní soud i to, že dané činnosti byly prováděny na jednom místě (v sídle plátce) a dále to, že se jednalo o činnosti spadající do předmětu podnikání plátce. Subdodavatelé v daném případě pracovali výhradně pro plátce, ten jim poskytoval pracovní nástroje, sociální zázemí i stravování. V posuzovaném případě proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jde o závislou činnost a to i za situace, kdy byla prokázána toliko nepřímými důkazy, neboť tyto nepřímé důkazy tvoří logický, ničím nerušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že vůlí subdodavatelů (NSS používá termín kooperující osoby) bylo chovat se jako zaměstnanci v pracovním poměru.

Nejvyšší správní soud vycházel z názoru, který publikoval již v rozhodnutí č.j. 1 Afs 73/2004-89 ((obdobně i 4 Afs 18/2003-127). Konstatoval, že správce daně nemusí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat. Za podstatné považuje to, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. V takovém postupu nespatřuje žádné omezení ani dotčení práv subjektů týkajících se svobodného podnikání. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zásada smluvní volnosti, která je respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti tak není rozhodné, jaký smluvní typ, který jako zdroj příjmů má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva subjektům umožňují zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.



JUDr. Monika Novotná
advokátka/Partner

Rödl & Partner, v.o.s.

Platnéřská 2
110 00 Praha 1
Česká Republika

Tel.: +420 236 163 111
Fax: +420 236 163 799
e-mail: prag@roedl.cz

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Přezkumné řízení ve světle rozsudku NSS č. j. 6 As 237/2023-31
- Algoritmizace veřejné správy a meze správního uvážení na příkladu přijímacího řízení na střední školy
- Vydat, či nevydat rozhodnutí podle informačního zákona?
- Jak se bránit proti územnímu plánu?
- Evropské dotace srozumitelně: Díl druhý – Žadatel nebo příjemce?
- Uzavírky místních i účelových komunikací a zřizování objížděk
- Reforma nařízení EU 261/2004: Co znamená pro letecké dopravce?
- Evropské dotace srozumitelně: Díl první – Unijní a národní rámec
- Když důkazy nestačí: Rizikové aspekty prokazování řádného užívání ochranných známek
- Nestačí „mít systém“ aneb povinnosti veřejnoprávních původců při přechodu na atestovaný eSSL
- Výroční zpráva ÚOOÚ za rok 2025: nové regulatorní priority v oblasti ochrany osobních údajů