PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ A SAMOSTATNÉ ČINNOSTI

1 ÚVOD

Relativně velké rozdíly mezi zdaněním práce a podnikání v České republice mají dopad na konstrukci soukromoprávních vztahů mezi zadavatelem práce/plnění a vykonavatelem takové činnosti. Tyto aspekty se promítají nejen do oblasti daňověprávní regulace, ale mají vliv tak na oblast pracovního práva, práva sociálního zabezpečení, kontraktačního práva atd. „U*zavírání namísto pracovního poměru obchodních smluv s osobami vlastnícími živnostenské oprávnění*“[1] či *případ, kdy se podnikatel na základě obchodněprávní smlouvy zavazuje jiné osobě k výkonu práce, ačkoliv jejich vztah by měl být právně korektně kvalifikován jako pracovní poměr*,“[2] je v odborné literatuře označován jako švarcsystém. Jeho historii a vymezení se velmi podrobně věnuje ve své publikaci Liška.[3]

Jakkoliv historicky zákonodárce proti švarcsystému bojoval,[4] vymýtit se jej nepodařilo. Důvodem je především fakt, že tento systém vyhovuje jak zadavateli práce, tak i jejímu vykonavateli, a to zejména z důvodů daňových. Především „zaměstnavatel“ nemusí za svého zaměstnance hradit zdravotní a sociální odvody a vyplácí „zaměstnanci“ toliko „hrubou mzdu“. „Zaměstnanec“ pak na dani z příjmů fyzických osob zaplatí mnohem méně, protože jeho základem daně ze samostatné činnosti jsou příjmy snížené o výdaje, obvykle paušální až do výše 80 procent. Pokud by své příjmy zdaňoval jako skutečný zaměstnanec, základ daně ze závislé činnosti by byl stanoven jako součet hrubé mzdy a pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění placeného zaměstnavatelem. Dílčí základ daně ze samostatné činnosti tak dosahuje 134 procent hrubé mzdy oproti dílčímu základu daně ze samostatné činnosti, který je možné snížit na pouhých 20 procent z odměny („hrubé mzdy“).

Švarcsystém má pochopitelně i své nevýhody, především na straně poskytovatele plnění. Ten nemá nárok na běžnou právní ochranu poskytovanou zákoníkem práce[5] jako je např. dovolená, pracovní doba, výpověď apod. Výhody však převažují. Vedle ekonomických aspektů se jedná mj. o sníženou administrativní zátěž zadavatele plnění.

Judikatura českých soudů bohužel stojí na straně těch, kteří švarcsystém (nebojím se říci) zneužívají. Svědčí o tom relativně bohatá rozhodovací praxe správních soudů, především Nejvyššího správního soudu, která se netýká pouze běžných profesí, ale např. také profesionálních sportovců v kolektivních sportech. Byť jsem na dané téma již v minulosti publikoval,[6] díky dalšímu vývoji potvrzujícímu podle mého názoru chybně nastolený trend je nezbytné se v rámci následujícího textu vrátit i do této oblasti. Přesto bude základem pro posouzení ekonomické i soudní praxe rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 84/2017-35 ze dne 28. února 2018.

Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit rozdíly mezi předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé a ze samostatné činnosti. Vychází z hypotézy, že dosavadní judikatura správních soudů je chybná, neboť nereflektuje dostatečně obsah vztahů mezi subjekty, resp. jej nepřesně interpretuje,

---

[1] BĚLINA, M. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-290-8. S. 30.
[2] BEZOUŠKA, P. Závislá práce. *Právní rozhledy*, roč. 16, č. 16. S. 579. ISSN 1210-6410.
[3] LIŠKA, M. Švarcsystém. In RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. S. 103-126. ISBN 978-80-210-8395-0.
[4] Srov. např. § 5 písm. e) bod 1 zákonač. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
[5] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“).
[6] RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. S. 60-70. ISBN 978-80-210-7702-7. RADVAN, M., NECKÁŘ, J. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, vol. 1, no. 1. S. 40-46. ISSN 2498-6275. RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. *Česká pozice - Lidové noviny* [online]. [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube.

čímž dochází k nastolování nejen daňové nerovnosti mezi subjekty vykonávajícímu stejnou činnost.

2 JUDIKATURA

Podnikatel – fyzická osoba J. Š. uzavíral se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ a.s. rámcové smlouvy o dílo na dobu určitou, vždy v délce jednoho roku, kdy dílem bylo zateplení budov, malování, dlažby, obklady a další obdobné stavební práce. J. Š. přitom neměl žádné zaměstnance a svou činnost vykonával prostřednictvím subdodavatelů – fyzických osob podnikajících na základě živnostenského oprávnění. Správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků prověřoval, zda práce, které byly jednotlivými subdodavateli fakturovány, naplňují znaky závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jako svědci byli vyslechnuti právě subdodavatelé, a to ve dvou fázích. U prvního výslechu tří svědků se mj. zjistilo, že vztah mezi J. Š. a subdodavateli byl dlouhodobý a soustavný, subdodavatelé nepracovali pro jinou osobu. Byli řízeni J. Š. nebo jeho parťáky, pracovali podle jejich pokynů a jejich práce jimi byla také kontrolována. Byla jim vedena měsíční evidence docházky (šichtovnice) stejně jako je to běžné u zaměstnanců. Práci nevykonávali na své náklady; základní pracovní pomůcky, ochranné prostředky, nářadí a DKP, tj. vodováhy, zednické lžíce, pilky, metry, vrtačky, míchadla svářečky, lopaty, kladiva, rukavice a další pomůcky jim kupoval J. Š., což bylo potvrzeno výpisy z evidence příjmů a výdajů. Ten subdodavatelům proplácel i výdaje spojené s dopravou (formou finančních prostředků na benzín, nebo zvýšenou sazbou za hodinovou práci). Materiál zajišťoval objednatel, tj. převážně společnost PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a.s.. Ta provedla i školení bezpečnosti práce. Faktury za svou práci vystavovali subdodavatelé v pravidelných měsíčních intervalech. Výši částky uvedené na faktuře stanovoval J. Š. Peníze za práci dostávali pravidelně obvykle kolem 15. dne následujícího měsíce. Odměna za práci byla vypočítávána jak podle odpracovaných hodin, tak podle výkonu, tedy množství a kvality odvedené práce.[7]

Pozdější výslech dalších svědků již za přítomnosti J. Š. a jeho zástupce přinesl zcela odlišná východiska: subdodavatelé si práci určovali a řídili sami, byl tam stavbyvedoucí, který práci rozděloval a pokud nebyl, tak si vše organizovali sami. J. Š. sdělil, že všechny zakázky řídil sám a zajišťoval chod všech prací a jednotlivé stavby kontroloval každý den. V jiné části protokolu sdělil, že příkazy jim uděloval on ve spolupráci se stavbyvedoucím z PÁTÉ STAVEBNÍ CZ, a.s. Smlouvy předložené J. Š. zase říkají, že zhotovitelem je vždy J. Š. a předmětem smlouvy je provést na svůj náklad a své nebezpečí pro objednatele dílo. Ve smlouvě nese J. Š. také odpovědnost za vady a platí sankce z prodlení. Správce daně dovodil, že subdodavatelé nepracovali pod svým jménem, na vlastní účet a na svou odpovědnost. Odpovědnost za škodu měl podle předložených smluv vždy zhotovitel J. Š., což nevylučuje, že v případě vzniku škody by byli subdodavatelé povinni J. Š. vzniklou škodu nahradit, což je běžné i v pracovněprávním vztahu. Pozdější výslech přinesl i odlišné poznatky co se týče pořizování nářadí, nicméně sám J. Š. do protokolu sdělil, že je kupuje on (s výjimkou montérek). Tuto skutečnost prokazují i výpisy z evidence příjmů a výdajů. Skutečnost, že školení bezpečnosti práce, ochrany zdraví a požární ochrany prováděli stavbyvedoucí, měl J. Š. přímo zakotvenou např. v příloze k rámcové smlouvě se společností PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a.s.[8]

Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že „*mezi J. Š. a dodavateli služeb/prací nebylo sjednáno žádné konkrétní dílo, předmětem plnění byly výkony různých druhů stavebních činností, například odborné stavební práce (zateplení, termofasáda, dlažby, betonáže), pomocné práce, práce vedoucího čety, přičemž tato plnění nebyla blíže specifikována, pouze bylo ústně sjednáno provádění určitých druhů prací při realizaci díla J. Š. pro jeho smluvního partnera.*

[7] Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014-86.
[8] Ibid.

Nebyly sepisovány protokoly o předání a převzetí předmětu díla mezi subdodavateli a J. Š., nebylo dohodnuto, v jakých intervalech bude práce přebírána, nebyly sjednány záruční lhůty. Fakturace nebyla za provedení konkrétního díla, jako reálně zjistitelného výsledku činnosti dodavatele, ale za provedené práce. Nejednalo se o provedení jistého konkrétního díla, jež by bylo definováno i skutečně realizováno v souladu s obchodním zákoníkem, nýbrž se jednalo o pravidelné, opakované provádění prací subdodavatelů, podle potřeb a pokynů J. Š. V závislém postavení na osobě plátce, J. Š., tak pracovníci vykonávali úkoly přímo související s poskytováním služeb, které J. Š. dělá navenek pro své smluvní partnery a které provádí na místech obvyklých pro jejich výkon pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Jednalo se o činnosti související s plněním běžných úkolů, které podle ust. § 74 odst. 1 zákoníku práce, má žalobce jako zaměstnavatel zajišťovat především zaměstnanci v pracovním poměru.“[9]

Správce daně dospěl k tomu, že byly naplněny znaky poměru obdobného pracovněprávnímu poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. byla prokázána činnost skutečně závislá na osobě plátce příjmů, vykonávána v jeho organizační podřízenosti, jeho jménem, na jeho náklady, na jeho odpovědnost, v pravidelných časových úsecích a za pravidelně se opakující odměnu.[10] Byly vydány platební výměry na obě zdaňovací období, proti kterým podal J. Š. odvolání. Odvolací orgán odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil a J. Š. podal žaloby ke krajskému soudu.

2.1 Rozsudek Krajského soudu v Ostravě

Krajský soud primárně posuzoval naplnění materiálních kritérií závislé činnosti podle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu.[11] Dlouhodobost jako znak pouze závislé činnosti odmítl s poukazem na fakt, že i mezi podnikateli mohou vzniknout vztahy dlouhotrvající povahy.[12] Zabýval se primárně samotným vztahem mezi subjekty a tím, zda má skutečný, účastníky vztahu zamýšlený obsah. Dále se zabýval tím, zda ten, kdo poskytuje specifické plnění, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji poměr váže. Dospěl k závěru, že byly naplněny znaky závislé činnosti, konkrétně v těchto aspektech:[13]

- příjmy subdodavatelů/pracovníků se shodují s výdaji J. Š.,
- faktury byly vystavovány v pravidelných intervalech,
- pracovníci vykonávali činnost pouze pro J. Š.
- činnost byla vykonávána dlouhodobě,[14]
- veškerou činnost organizoval a kontroloval J. Š.,
- většinu pracovních pomůcek zajišťoval J. Š.,
- J. Š. odpovídal za škody,
- pracovníci byli odměňováni podle odpracovaných hodin,
- způsob odměňování a výši odměny stanovoval J. Š.

Krajský soud se musel vypořádat se skutečností, že někteří subdodavatelé vykonávali činnost pro J. Š. na více místech, což by bylo možno za určitých okolností považovat jako rozpor s definičním znakem závislosti. Právě skutečnost, že se jednalo o „*práce na stavbách, kdy subdodavatelé*

[9] Ibid.
[10] Ibid.
[11] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70.
[12] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.
[13] 22 Af 118/2014-86, op. cit.
[14] Zde si soud protiřečí, nicméně osobně dlouhodobost chápu jako jeden z dalších podpůrných argumentů.

vykonávali činnost právě na základě pokynů J. Š, který sjednával rámcovou smlouvu na jednotlivé stavby, nebrání tato skutečnost tomu, aby byly činnosti subdodavatelů označeny jako závislé“.[15]

Soud zkoumal také zásadu smluvní svobody. Poukázal na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvádějící, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby snížili svou daňovou povinnosti, a to po zohlednění výhod a nevýhod toho určitého smluvního typu.[16] Zejména se ale odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39 („*Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti „obojetné“ povahy nespadají daňověprávně do kategorie nedovoleného „švarcsystému“. Nesmí však jít o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva*.“[17]) a konstatoval, že posuzovaný „*zjištěný, faktický vztah mezi žalobcem a subdodavateli je vztahem zastírajícím právní vztah jiný*“ a že „*ve skutečnosti tyto vztahy naplnily veškeré znaky závislé činnosti definované pro účely daně z příjmů ust. § 6 zákona o daních z příjmů*“.[18] Krajský soud žaloby jako nedůvodné zamítl a J. Š. podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

2.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku[19] odkázal na dva ze starších rozsudků,[20] které zdůrazňují, že pro posouzení je stěžejní vzájemný vztah plátce a poplatníka a obsah tohoto vztahu, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi a zvolený smluvní typ. Pokud se s ohledem na povahu činnosti nabízí v rovině soukromého práva více alternativních smluvních úprav, mají smluvní strany právo zvážit výhody a nevýhody, vč. výhod daňových. „*Při hodnocení ujednání, u něhož nejsou žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních aktérů, je namístě zdrženlivost státních orgánů.*“[21]

Judikatura Nejvyššího správního soudu dělí činnosti na činnosti provozované výlučně jako nezávislá činnost, na činnosti „obojetné“ povahy (kam nejčastěji spadají menší živnostníci) a na činnosti ryze závislé. Činnosti obojetné povahy přitom daňověprávně nespadají do kategorie nedovoleného švarcsystému za podmínky, že nejde o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva.[22]

Nejvyšší správní soud zopakoval kritéria pro posouzení obsahu pojmu závislá činnost:

- jedná se o činnost skutečně osobně závislou na osobě plátce, nepostačí výkon činnosti podle příslušných pokynů,
- závislost je dána zejména povahou vykonávané činnosti (práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele), zaměstnanec je vázán pokyny zaměstnavatele a je začleněn do organizační struktury,
- jsou stanovena kontrolní a disciplinární oprávnění zaměstnavatele,
- zaměstnanec vykonává práci na účet zaměstnavatele a s využitím jeho prostředků,
- jedná se o činnost dlouhodobou a soustavnou, která není konzumována jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti,
- vztah musí být úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný,

[15] Ibid.
[16] Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 31/2006-59., rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
[17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39.
[18] 22 Af 118/2014-86, op. cit.
[19] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 84/2017-35.
[20] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005-67. 2 Afs 16/2011-78, op. cit.
[21] 2 Afs 16/2011-78, op. cit.
[22] 6 Afs 85/2014-39, op. cit.

- zaměstnavatel na sebe přebírá hospodářské riziko a zaměstnanec se zříká svobody využívat ve svůj prospěch šance, které se na trhu nabízejí,
- k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající.[23]

Nejvyšší správní soud v posuzované věci nerozporoval skutkový stav zjištěný správcem daně a Krajským soudem v Ostravě. Nesouhlasil ovšem s dovozovanými závěry a poskytování služeb dodavatelů z materiálního hlediska nevyhodnotil jako závislou činnost. Podle názoru soudu totiž nenaplňuje nezbytné výše uvedené znaky. Poukázal mj. na fakt, že „*dlouhodobý charakter spolupráce může být přítomen i při vztazích mezi podnikateli z důvodu oboustranné prospěšnosti či spokojenosti*“.[24] Dále uvedl, že „*k plnění příkazů nedochází pouze v případě závislé činnosti, ale prakticky ve všech případech zadávání prací a činností*“.[25] Soud v argumentaci pro samostatnou činnost dodavatelů poukazuje na sníženou závislost dodavatelů na osobě objednatele (mohli odmítat nabízené zakázky, stanovovali si pracovní dobu i přestávky, odpovídali za způsobenou škodu a zajišťovali si dopravu, pracovní oděv i základní nářadí). Soud se vůbec nevypořádal s problematikou úkolování pracovníků a ke kontrole výsledků jejich práce banalizoval, že nelze jednoznačně určit, jaké intenzity dohled dosahoval. Tvrdí, že objednatel „*na sebe nepřevzal v plné míře hospodářské riziko ve smyslu nedosažení předpokládaných výsledků podnikání, neboť výši odměny stanovoval podle výše zakázky*“. Přesto uzavřel, že „*závislost dodavatelů na osobě stěžovatele nedosahovala takové míry, aby jejich činnost mohla být podřazena pod závislou činnost*“. Podpořil to mj. argumenty (byť v některých případech a contrario), že dodavatelé mohli odmítat zakázky a nebyli finančně závislí na odměně od jediného objednatele, mohli si relativně samostatně (protože pracovali v četě a tedy museli spolupracovat) stanovit pracovní dobu.[26]

Nejvyšší správní soud neshledal simulaci jiného právního úkonu v tom smyslu, že by objednatel přiměl dodavatele k uzavření smluv o dílo za pomoci ekonomického nátlaku či faktické ekonomické závislost, a zdůraznil obecné principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.).[27] Nedospěl ani k závěru o zneužití práva. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě a související rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

3 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Příjmy ze závislé činnosti jsou vymezeny v § 6 zákon o daních z příjmů. Patří mezi ně vedle dalších příjmů[28] především plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a dále obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.

S ohledem na rozdílnou konstrukci dílčích základů daně ze závislé a ze samostatné činnosti popsanou výše mající vliv na celkovou daňovou povinnost poplatníka[29] a také s ohledem na

[23] 2 Afs 62/2004-70, op. cit. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35. 6 Afs 85/2014-39, op. cit.
[24] Srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011-208.
[25] Srov. též 2 Afs 62/2004-70, op. cit.
[26] 2 Afs 84/2017-35, op. cit.
[27] Srov. 7 Afs 143/2005-67, op. cit. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89.
[28] Plnění v podobě funkčního požitku, příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným a komanditisty komanditní společnosti, odměny člena orgánu právnické osoby a likvidátora a příjmy ze závislé činnosti plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.
[29] Srov. např. RADVAN, M. Superhrubá mzda. In RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. S. 103-126. ISBN 978-80-210-8395-0.

neexistenci ochrany zaměstnance mnoha ustanoveními zákoníku práce volí nejen zaměstnavatelé, ale i zaměstnanci raději jiný než pracovněprávní vztah. Jak vyplývá z výše uvedené bohaté judikatury, je preferována smluvní volnost za podmínky, že nejde o simulaci jiného právního úkonu, ekonomický nátlak či faktickou ekonomickou závislost. Jakkoliv ve většině případů bude zaměstnavatel v ekonomicky silnějším postavení než zaměstnanec a jistá ekonomická závislost zaměstnance na zaměstnavateli je zjevná, je jen obtížně dokazovatelné, že dochází ke zneužití práva a simulaci jiného právního úkonu (místo pracovněprávního vztahu je volena smlouva o dílo či jiná obdobná soukromoprávní dohoda). A to právě z toho důvodu, že daňově je pracovněprávní vztah nevýhodný pro obě strany vztahu.

Jestliže se v případě domnělého švarcsystému nejedná o klasický pracovněprávní vztah, je nutné zkoumat, zda nejde o obdobný poměr, v němž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Protože právě kvůli množství různých vztahů, ve kterých jeden subjekt vykonává práci pro druhý subjekt, a to nejen na území České republiky, doplnil zákonodárce daný text do vymezení příjmů ze závislé činnosti vedle obvyklých pracovněprávních vztahů podle zejm. zákoníku práce a služebního zákona.[30] Nejvyšší správní soud vymezil, že pojem závislá činnost *„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 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).“*[31] Tímto soud víceméně zopakoval dnes již do jisté míry další judikaturou překonaný, přesto stále platný a použitelný pokyn ministerstva financí č. D-285 z roku 2005.[32]

Daný pokyn se pokusil vymezit závislou činnost pomocí esenciálních a indikativních znaků. Shrnul, že pojetí závislé činnosti je založeno na materiálním posouzení: není rozhodující, na jakém formálním právním základě je předmětná činnost vykonávaná. Stanovil materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat, protože *„zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce se ukázalo … jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy. Již ze samotné povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází prakticky do určité míry ve všech případech zadávání prací a činností (dodavatelských zakázek), tedy nikoliv pouze v rámci pracovněprávních vztahů (i při subdodávkách si má objednavatel právo kontrolovat a hlídat dodavatele, zda práci koná podle jeho přání a případně subdodavatele korigovat svými příkazy).“*[33]

Pokyn D-285 stanovil, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti je dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a faktem, zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran. Pokyn určil nejčastější znaky a okolnosti indikující vztah závislé činnosti:[34]

- plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,
- fyzická osoba má ve vztahu k plátci příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu,

[30] Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.
[31] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 5 Afs 6/2012.
[32] MINISTERSTVO FINANCÍ. Pokyn č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti. *Finanční správa ČR* [online]. [cit. 30. 7. 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-285.pdf.
[33] D-285, op. cit.
[34] Ibid.

- materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,
- vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby.

Velmi pregnantně vyložil daná pravidla též v souvislosti s aktuální judikaturou Liška.[35] Pro účely daňové je pro posouzení udílení pokynů nutno vycházet u každého jednotlivého případu také z následků neuposlechnutí těchto pokynů, z charakteru pokynů (četnost, obsah, odbornost…), z hodnocení výkonu činnosti či výsledku činnosti, z určení místa, doby a obsahu výkonu činnosti. Je možné posoudit závislou činnost i negativně ve vztahu k samostatné činnosti (nemožnost určit si dobu, místo a způsob výkonu činnosti a sjednat platební podmínky, prezentace podnikatele, vlastní provozovna, vlastní fakturace, vlastní technické a personální zázemí atd.). Je nezbytné zkoumat vůli stran. Liška pak doplňuje vedle definičních znaků závislé činnosti i indikativní znaky: osobní výkon činnosti, podřízenost a začlenění do organizační struktury, pravidelnost odměny za práci, soustavnost výkonu činnosti (pravidelnost pracovní doby a délka pracovního vztahu), povaha vykonávané činnosti, místo výkonu činnosti, materiální zázemí, exkluzivita služeb kooperanta a poskytování či kompenzace pracovněprávních výhod.

4 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Závěry ve věci zdaňování závislé a samostatné činnosti, ke kterým během historického vývoje přispěla judikatura a odborná literatura, považuji osobně za dobré. Jak přepsal Nejvyšší správní soud z D pokynu ministerstva financí, pojem závislá činnost *„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 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).*“[36]

Jakkoliv je možné vymezit obecná pravidla pro posuzování závislé činnosti pro účely zdaňování (osobní závislost, úkolování, kontrola, začlenění do organizační struktury, odměňování, poskytování vybavení atd.), je nezbytné zkoumat každý případ odděleně. Je třeba zdůraznit, že ne vždy musí být splněny všechny znaky závislé činnosti naráz. Zejména práce může být vykonávána na více místech (typicky stavby, ale také přednášková činnost atd.). Je možné pracovat i pro více zaměstnavatelů, a to nikoliv nutně dlouhodobě (např. sezónní práce ve stavebnictví, prodej vánočních kaprů a stromků; naopak krátkodobost není nutně znakem výkonu samostatné činnosti). Může se stát, že některé prostředky si hradí zaměstnanec sám (např. na právnické fakultě si pořizuji zákony v podobě ÚZ).

Je třeba zaměřit se rovněž na vůli stran v souvislosti se zkoumáním zájmu stran na uzavření smlouvy určitého typu či „zastřenosti“ právního vztahu,[37] všímat si možného ekonomického nátlaku a faktické ekonomické závislosti.

S ohledem na výše uvedené, zejména na nezbytnost zkoumat každý případ odděleně, musím odmítnout klasifikaci činností provedenou Nejvyšším správním soudem (výlučně nezávislé činnosti, činnosti „obojetné“ povahy, činnosti ryze závislé). Činnosti obojetné povahy a dokonce i

[35] LIŠKA, 2016, op. cit. S. 112-120. Obdobně LIŠKA, M. A Review of Current Case Law in the Matter of Misclassification of Employees as Independent Contractors in the Czech Republic. In RADVAN, M., GLINIECKA, J., SOWIŃSKI, T., MRKÝVKA, P. (eds.). *The financial law towards challenges of the XXI century : Conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2017. S. 147-155. ISBN 978- 80- 210- 8516- 9. S. 151-154.
[36] 5 Afs 6/2012, op. cit. D-285, op. cit.
[37] Blíže ŠIMKA, K. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, č. 4/2014. S. 6–13. ISSN: 1211-9946 Též 7 Afs 72/2008-97, op. cit.

činnosti výlučně nezávislé (např. lékař pracující pro jiného lékaře/pro obchodní společnost), advokát pracující pro advokátní kancelář atd.) nadto ve specifických případech mohou daňověprávně spadat do kategorie nedovoleného švarcsystému.

V posuzované věci zdanění činnosti stavebních dělníků se se závěry Nejvyššího správního soudu neshoduji a přikláním se k názoru krajského soudu, že se jednalo o závislou činnost. Částečně má jistě pravdu Nejvyšší správní soud, a to ve vyhodnocení dlouhodobosti („*dlouhodobý charakter spolupráce může být přítomen i při vztazích mezi podnikateli*“[38]) a úkolování („*k plnění příkazů nedochází pouze v případě závislé činnosti, ale prakticky ve všech případech zadávání prací a činností*“[39]). Z provedeného dokazování však vyplývá, že závislost dodavatelů na osobě objednatele spíše existovala. Např. dodavatelé sice mohli odmítat nabízené zakázky, ale byli na objednateli ekonomicky závislí, neboť s jednou výjimkou pracovali jen pro něj a neměli jiné objednatele.[40] Dokonce bylo prokázáno, že někdy méně výnosné zakázky dorovnával objednatel ze zisku z jiných zakázek. Je zcela běžné, že stavební dělníci si sami stanovují přestávky v práci s ohledem na postup prací. Pracovní doba však byla relativně pevně stanovena. Odpovědnost za způsobenou škodu nese jak zaměstnanec, tak dodavatel. Dopravu si dělníci zajišťovali sami, ale dostávali za to vyšší odměnu nebo jim byly náklady na dopravu proplaceny. Bylo prokázáno, že obdrželi od objednatele základní nářadí a stroje. Nejvyšší správní soud se vůbec nevypořádal s problematikou úkolování pracovníků a ke kontrole výsledků jejich práce banalizoval, že nelze jednoznačně určit, jaké intenzity dohled dosahoval. Tvrdí-li soud, že při samotném provedení prací dodavatelé požívali nezanedbatelnou volnost, pak musím oponovat, že až na výjimky (např. piloti a další velmi regulované činnosti) má volnost při samostatném provádění práce každý, i typický zaměstnanec (např. pedagog na vysoké škole či soudce).

Nejedná se o první případ, kdy se v podřazení činnosti do jednotlivých druhů příjmů podle zákona o daních z příjmů s Nejvyšším správním soudem neshoduji. Jedním z hojně citovaných je rozhodnutí týkající se sportovců v kolektivních sportech, jejichž příjmy také řadí Nejvyšší správní soud mezi příjmy ze samostatné činnosti.[41] Zde soud uvedl, že z daňového hlediska může sportovec (v kolektivním sportu) působit též jako osoba samostatně výdělečně činná. V několika publikacích jsem podrobně rozebral důvody, proč podle mého názoru není takový závěr správný, co se týče příjmů obdržených sportovcem v kolektivním sportu od svého klubu. Dospěl jsem k závěru, že tzv. profesionální smlouvy sportovců v oblasti kolektivních sportů naplňují kumulativně veškeré znaky poměru obdobného poměrům pracovněprávním, služebním nebo členským, a proto by měly být zdaňovány v rámci dílčího základu daně ze závislé činnosti.[42] Berní správa se nicméně podřídila verdiktu Nejvyššího správního soudu a sportovce v kolektivních sportech nadále nepovažuje za osoby mající povinnost zdaňovat své příjmy ze závislé činnosti. Místo toho dovodila, že se jedná o nezávislé povolání. To však Nejvyšší správní soud za správné nepovažuje.[43] V tomto směru musím dát soudcům za pravdu: neexistuje legální definice pojmu „nezávislé povolání“ a byť by teoreticky mohl být výkon profesionálního sportovce v kolektivním sportu považován za nezávislé povolání (takový závěr však nepodporuji), zcela jistě není možné daňový subjekt nutit, aby zvolil způsob zdaňování vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu (při výkonu nezávislého povolání mohou paušální výdaje dosahovat maximálně 40 % příjmů, kdežto u živnosti 60 % a daňová povinnost je tak nižší). Nicméně nemohu se ztotožnit se závěry soudu, že činnost profesionálních sportovců v kolektivních sportech patří mezi živnosti. Soud bohužel promeškal příležitost a nerozporoval závěry svých kolegů učiněné v roce 2011. Podporuje nerovné postavení sportovců individuálních

[38] 2 Afs 84/2017-35, op. cit..
[39] Ibid.
[40] V tomto směru navíc připusťme, že někteří podnikatelé především ve stavebnictví z tohoto důvodu založili několik dalších společností se stejným předmětem podnikání, aby správci daně „dokázali“, že jejich „zaměstnanci“ pracují pro více objednatelů. Ani v daném případě se dodavatelé plně nezřekli možnosti využívat šance, které nabízí trh práce (podle soudu znak závislé činnosti), neboť minimálně jeden z nich potvrdil, že nepracoval pouze pro stěžovatele.
[41] 2 Afs 16/2011-78, op. cit.
[42] Radvan, 2014, op. cit. RADVAN, NECKÁŘ, op. cit.
[43] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.

(ze svých příjmů hradících odměny svému týmu, letenky, ubytování, sportovní vybavení a oblečení atd.) a sportovců v kolektivních sportech (nemají obvykle vysoké skutečné výdaje a uplatňují výdajový paušál).

Na rozdíl od Nejvyššího správního soudu vidím v konkrétním případě stavebních dělníků simulaci jiného právního úkonu a domnívám se, že došlo ke zneužití práva. Jím judikatura Nejvyššího správního soudu rozumí situaci, 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.[44] V případě sportovců v kolektivních sportech se pak o simulaci jiného právního úkonu nejedná, pouze interpretaci soudu nepovažuji za správnou.

Hypotéza, že dosavadní judikatura správních soudů je chybná, neboť nereflektuje dostatečně obsah vztahů mezi subjekty, resp. jej nepřesně interpretuje, čímž dochází k nastolování nejen daňové nerovnosti mezi subjekty vykonávajícímu stejnou činnost, byla bohužel potvrzena. Judikatura Nejvyššího správního soudu, byť teoreticky ne zcela špatně nastavená, bohužel interpretací jednotlivých kauz neumožňuje jiný závěr než konstatování, že kdykoliv je posuzovaná činnost na hraně závislé a samostatné, přikloní se k činnosti samostatné (protože daňově výhodnější a tudíž mezi subjekty volené). Nedokážu zformulovat pro zákonodárce žádnou textaci zákona, která by znamenala odlišný systém zdaňování ve prospěch závislé činnosti. Ledaže dojde k zásadnějším změnám a zaniknou podstatné rozdíly v konstrukci jednotlivých dílčích základů daně podle § 6 a § 7 (resp. i § 10) zákona o daních z příjmů. To nám ostatně doporučuje i Evropská unie rámci boje s nelegální prací.

V této souvislosti navrhuji např. možnost zaměstnanců snížit si základ daně o výdaje související s dosažením příjmu (typicky náklady na cestu do práce, na oblečení apod.), a to spíše formou paušálního výdaje (pevnou částkou či procentem z příjmu, event. zafixovaného maximální částkou) než skutečnými výdaji. Je třeba snížit neopodstatněně vysoké paušální výdaje pro samostatnou činnost, které nepřímo vybízejí ke švarcsystému. A konečně je třeba odstranit superhrubou mzdu jakožto dílčí základ daně ze samostatné činnosti.[45] Co se sportovců týče, nejsem zastáncem častých novelizací, ale v tomto dílčím případě připouštím nutnost vymezit a sjednotit postavení profesionálních sportovců a jejich zdaňování pravděpodobně novým zákonem o sportu.

Použitá literatura:

1. BĚLINA, M. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-290-8.
2. BEZOUŠKA, P. Závislá práce. *Právní rozhledy*, roč. 16, č. 16. ISSN 1210-6410.
3. LIŠKA, M. A Review of Current Case Law in the Matter of Misclassification of Employees as Independent Contractors in the Czech Republic. In RADVAN, M., GLINIECKA, J., SOWIŃSKI, T., MRKÝVKA, P. (eds.). *The financial law towards challenges of the XXI century : Conference proceedings*. Brno: Masaryk University, 2017. S. 147-155. ISBN 978- 80- 210- 8516- 9.
4. LIŠKA, M. Švarcsystém. In RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. S. 103-126. ISBN 978-80-210-8395-0.
5. MINISTERSTVO FINANCÍ. Pokyn č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé

[44] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.
[45] RADVAN, 2016 op. cit.

činnosti. *Finanční správa ČR* [online]. [cit. 30. 7. 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-285.pdf.

6. RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. Č*eská pozice - Lidové noviny* [online]. [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube.
7. RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. S. 60-70. ISBN 978-80-210-7702-7.
8. RADVAN, M. Supehrubá mzda. In RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. S. 87-101. ISBN 978-80-210-8395-0.
9. RADVAN, M., NECKÁŘ, J. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, vol. 1, no. 1. S. 40-46. ISSN 2498-6275.
10. ŠIMKA, K. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, č. 4/2014. S. 6–13. ISSN: 1211-9946
11. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 5 Afs 6/2012.
12. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2017, č. j. 22 Af 118/2014-86.
13. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70.
14. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.
15. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005-69.
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005-67.
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 31/2006-59.
18. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.
19. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011-208.
20. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
21. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35.
22. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 6 Afs 85/2014-39.
23. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.
24. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 84/2017-35.
25. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89.