

**36/2005 FZ.**  
**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,**  
**čj. 53/ 79 983 /2005 - 532**

Vyřizuje: JUDr.M.Salačová, l. 2568

Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného uplatňování ustanovení §6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vydává tento pokyn.

Účelem tohoto pokynu je vymezit hranice pro správné stanovení způsobu zdanění příjmů daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve spojitosti s uzavřenými jinými než pracovněprávními vztahy, tj. určení správného způsobu zdanění v případech nesprávně uzavřených a formulovaných obchodněprávních a občanskoprávních vztahů z hlediska daňového.

Meritum pokynu vychází z platné právní úpravy a rozsudků Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Při posuzování jednotlivých případů z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je třeba vycházet z toho, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle citovaného zákona o daních z příjmů, a nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Citovaný zákon o daních z příjmů sice používá pojem "závislá činnost", avšak nutno podotknout, že tento pojem není zcela totožný s pojmem "závislá činnost" z pracovněprávního hlediska. Pro kvalifikaci příjmů podřízených pro účely daně z příjmů pod ustanovení §6 citovaného zákona o daních z příjmů není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným a základním 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). Daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoliv pouze příjmy plynoucí z pracovněprávních vztahů uzavřených podle zákoníku práce, ale pod takový způsob zdanění zahrnul zákonodárce i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento jakkoliv dále nedefinoval, vymezil jej jen vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát příkazů plátce (§6 odst. 1 písm. a) zákona). Současně za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění prohlásil zákon i další příjmy, a to bez ohledu na právní skutečnost vznik příjmu zakládající (např. §6 odst. 1 písm. b) a písm. c) zákona).

Uvedené pojetí je založeno na materiálním posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodující, na jakém formálním právním základě je předmětná činnost vykonávána. Je proto nezbytné stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení §6 odst. 1 písm. a) zákona se totiž ukázalo a ukazuje 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).

Vymezení pojmu "závislá činnost" proto nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Prakticky to znamená, že definiční prvek závislosti při závislé činnosti tak bude dán především povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran.

Nejčastějšími znaky a okolnostmi indikujícími vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby od níž jí plyne příjem (dále jen "plátce příjmu") jsou následující:

- 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 plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu,
- 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 ve smyslu §13 zákona o daních z příjmu.

Náměstek ministra financí:  
Ing. Dana Trezziová