

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **M. Ú. n. L. , a. s.,** zastoupeného Mgr. Ing. Ludvíkem Juřičkou, advokátem se sídlem Jasanová 18, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 7. 2004, sp. zn. 15 Ca 8/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce Mgr. Ing. Ludvíka Juřičky do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 1075 Kč.

Odůvodnění:

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla pro vady řízení zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 11. 2001, č. j. 7321/110/2001, a č. j. 7321a/110/2001. Citovaným rozhodnutím č. j. 7321/110/2001 žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 12. 1. 2001, č. j. 5771/01/214913/6414, na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 1997, a to tak, že zvýšil doměřenou daň ze závislé činnosti z částky 1 383 097 Kč na částku 1 385 128 Kč. Rozhodnutím č. j. 7321a/110/2001 žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 12. 1. 2001, č. j. 5782/01/214913/6414, na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 1998, a to tak, že zvýšil doměřenou daň ze závislé činnosti z částky 1 027 227 Kč na částku 1 028 686 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Této nezákonnosti se měl soud dopustit tím, že chybně zhodnotil otázku dokazování v daňovém řízení. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) totiž důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (žalobci), který však v daném případě toto břemeno neunesl, když žádost o procentuelní rozdělení úhrad nedoložil relevantními doklady. Doložil totiž pouze smlouvy, faktury, kopii tabulky hrubých mezd Statistického úřadu pro roky 1997 a 1998 a příslušnou žádost, nicméně pouhé tvrzení ohledně marže obsažené v částkách vyplácených „S.1“, „S2.“ a „T.“ až po překvalifikaci smluv o dílo na smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly nebyly dostatečným podkladem pro to, aby správce daně provedl požadované snížení. Správce daně údajně vycházel nejen z textu předložených smluv, nýbrž též z faktur vystavených slovenskými subjekty, avšak tyto faktury obsahovaly pouze příjem zaměstnanců a nikoliv rozlišení částky za zprostředkování.

V tom spatřuje stěžovatel naplnění shora citovaného kasačního důvodu.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že argumentace stěžovatele je ryze účelová, jelikož předmětné smlouvy byly koncipovány jako smlouvy o dílo a nikoliv jako smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly. Nemohly proto obsahovat žádné konkrétní ustanovení upravující výši marže za zprostředkování pracovní síly. Přitom je zřejmé, že cena za stanovené služby byla stanovena tak, aby zahrnovala vedle nákladů představujících mzdy ještě marži pokrývající ostatní náklady a zisk. Přitom jakákoliv zprostředkovatelská marže v sobě obvykle zahrnuje přiměřený zisk. Přestože žalobce jako důkazní prostředky předložil výpis ze statistických tabulek o výši hrubé mzdy dělníků, kalkulaci o výši hrubé mzdy vlastních zaměstnanců jakož i ústní vyjádření o zahrnutí zprostředkovatelské marže v částkách fakturovaných společnostmi S.2 a T., tyto důkazy nebyly nijak vyhodnoceny.

Proto žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že shora citovanými platebními výměry ze dne 12. 1. 2001 Finanční úřad v Ústí nad Labem žalobci na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkční činnosti vyměřil za kalendářní roky 1997 a 1998 výše uvedené částky. Tyto výměry byly vydány na základě výsledků kontroly, provedené správcem daně u žalobce ve dnech 10. - 16. 11. 2000, v jejímž rámci bylo zjištěno, že proúčtované faktury slovenskými firmami S., s. r. o. a T. – T. M. byly uskutečněny na základy smluv, jejichž předmětem je, že se zhotovitel zavazuje svými pracovníky vykonávat pro objednatele kovoobráběcí práce podle pokynů objednatele a za použití jeho výrobních prostředků a materiálu v jeho prostorách. Jedná se proto o skrytý pracovněprávní vztah dle ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, konkrétně o mezinárodní pronájem pracovní síly. Proto byla žalobci doměřena nesražená záloha na daň z příjmů fyzických osob.

Stěžovatel v odůvodnění svých rozhodnutí ze dne 12. 11. 2001, kterými tyto platební výměry finančního úřadu změnil shora popsaným způsobem, především konstatoval, že se v daném případě jednalo o fakturaci provedených prací s uvedením celkového počtu odpracovaných hodin konkrétními pracovníky a s vyčíslením plnění výkonů a uvedením vyplacených mezd pro jednotlivce. Ve skutečnosti se proto jednalo o vztah zaměstnavatele

a zaměstnance a skutečnost, že šlo o mezinárodní pronájem pracovní síly, připustil i žalobce, když žádal, aby vyměřená daň respektovala skutečnost, že mzdu pracovníků tvoří toliko 60% plateb uvedeným společnostem a zbývajících 40% představuje marže. Protože žalobce nepředložil žádné důkazy, jimiž by prokázal, že fakturovaná částka obsahuje též provizi za zprostředkování, vycházel stěžovatel ze znění uzavřených smluv, z nichž však není patrno, že tato odměna byla předem dohodnuta, a proto považoval celou tuto částku za příjem zaměstnanců.

Krajský soud v Ústí nad Labem napadeným rozsudkem citovaná rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení, jelikož konstatoval, že v projednávané věci mezi účastníky řízení není sporu o tom, že se skutečně jednalo o ekonomický pronájem pracovní síly ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. S překvalifikací smluv o dílo na smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly, provedené správcem daně, se krajský soud plně ztotožnil. Předmětné smlouvy neupravovaly výši zprostředkovatelské marže, neboť byly koncipovány odlišně, a na tuto skutečnost žalobce upozorňoval správce daně ihned po jejich překvalifikaci i v rámci podaného odvolání proti platebním výměrům. Krajský soud dospěl k závěru, že absence smluvního ustanovení o zprostředkovatelské marži ještě samo o sobě automaticky neznamená, že fakturované úhrady představovaly pouze úhradu mezd jednotlivých pracovníků. Jelikož finanční úřady v této věci vycházely pouze z textu smluv a nepřihlížely k dalším okolnostem, přičemž je zjevné, že základním znakem jakéhokoliv nájemního vztahu je jeho úplatnost (v daném případě zprostředkovatelská marže), zrušil soud obě citovaná rozhodnutí stěžovatele a s tím, že v dalším řízení je nutno prověřit, zda fakturované úhrady v sobě vedle mezd zahrnovaly i zprostředkovatelkou odměnu slovenským firmám.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jelikož Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), mohl by kasační stížnosti vyhovět, jestliže by zjistil, že napadený rozsudek krajského soudu skutečně trpí nezákonností. Tato nezákonnost by mohla být v zásadě dána buď tím, že krajský soud nerespektoval kogentní znění aplikovaného právního předpisu, anebo tím, že tento právní předpis umožňuje vícero možných výkladů, přičemž však výklad zvolený krajským soudem odporuje základním výkladovým pravidlům (teleologický, jazykový, systematický, logický apod.), popř. že ve svých důsledcích není souladný s ústavností, a to ve smyslu jednotlivých ústavních norem i ústavních principů a hodnot.

V projednávané věci je sporným výklad ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ve vazbě na ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*.“ Z dikce ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. plyne, že „*poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je 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.“

Ze srovnání obou ustanovení a na základě shora provedené rekapitulace věci je patrno, že spornou otázkou bylo v dané věci posouzení toho, zda žalobce dostatečně prokázal, že v jím provedených úhradách byla obsažena i částka za zprostředkování (marže). Rovněž Nejvyšší správní soud se totiž přiklání k názoru, že předmětné smlouvy ve skutečnosti byly smlouvami o mezinárodním pronájmu pracovní síly, takže žalobce byl povinen prokázat, že v úhradách poskytovaných na základě zmíněných faktur byla obsažena i částka za zprostředkování.

K tomu z obsahu správního spisu plyne, že smlouvy uzavřené mezi žalobcem a slovenskými firmami byly skutečně formulovány jako smlouvy o dílo a nikoliv jako smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly. Je proto logické, že neobsahovaly žádná ustanovení o zprostředkovatelské marži. Ve svých podáních, adresovaných správci daně a poté i stěžovateli, však žalobce předložil některé doklady, které ostatně zmiňuje sám stěžovatel v kasační stížnosti (srovnání průměrných hodinových sazeb obráběčů, faktury, smlouvy) a na jejichž základě hodlal doložit své tvrzení o existenci částky za zprostředkování. Stěžovatel však v odůvodnění obou rozhodnutí, které v této věci vydal, vycházel z toho, že žalobce nepředložil žádné důkazy a skutečnosti prokazující, že fakturovaná částka obsahuje též provizi za zprostředkování a vzal proto v potaz toliko znění předmětných smluv.

V tomto směru však Nejvyšší správní soud považuje za správný názor, že pokud došlo k právní překvalifikaci těchto smluv, proti níž nelze mít námitky, je logickým důsledkem této hodnotící změny i předpoklad, že v částkách vyplácených slovenským firmám je obsažena též zprostředkovatelská marže, neboť v opačném případě by se jednalo o ekonomicky zcela neopodstatněné a iracionální chování. Daňové řízení je přitom v našich podmínkách založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat (břemeno tvrzení) a svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Není sporu o tom, že žalobce svoje břemeno tvrzení naplnil, když argumentoval, že součástí provedených plateb byla i částka za zprostředkování. Tím zároveň vytýčil směr svého důkazního břemene a v jeho rámci proto mělo být napřeno i další dokazování v daňovém řízení. Žalobci přitom nelze spravedlivě upřít, že určité doklady, mající existenci a výši této částky za zprostředkování prokázat, předložil. Skutečnost, zda se jednalo o doklady relevantní, měl zvážit stěžovatel, tzn. měl se s nimi řádně argumentačně vypořádat a případně vyložit, z jakých důvodů nemají potřebnou vypovídací hodnotu. To však v daném případě zjevně neučinil, když je značně paušálně odmítl a setrval pouze u existence předmětných smluv. Jinak řečeno, důkazní povinnosti daňového subjektu koresponduje povinnost finančních orgánů se s předloženými důkazy a argumentací vypořádat (obdobně viz např. Sb. NSS č. 39/2003), což však v daném případě dostatečně splněno nebylo.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k obdobným závěrům jako krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. To znamená, že s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu stěžovatel měl prověřit, zda fakturované práce slovenskými firmami v sobě skutečně zahrnovaly i zprostředkovatelskou odměnu, příp. v jaké výši, a za tím účelem bylo možno např. provést výslech svědků nebo vyžádat si příslušnou dokumentaci. Tyto možnosti žalobce neměl, jelikož své bývalé slovenské obchodní partnery nemohl přimět k potřebné součinnosti, na což ostatně sám poukazoval.

Zrušení označených rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení krajským soudem proto bylo důvodné.

Závěrem nezbývá než konstatovat, že napadeným rozsudkem krajského soudu nedošlo k porušení kogentní zákonné dikce ani k výkladu zákonných ustanovení, odporujícímu obvyklým výkladovým metodám, takže kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn nebyl. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 1075 Kč. Byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a paušálem 75 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč.

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

V Brně dne 31. srpna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu