



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **S., spol. s r.o.**, zastoupeného JUDr. Filipem Horákem, advokátem se sídlem v Brně, Radnická 11, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2006, č. j. 30 Ca 82/2004 - 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 29. 12. 2003, č. j. 110-3839/2003-0106. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov (dále též „finanční úřad“), platebnímu výměru ze dne 7. 2. 2003, č. j. 25265/03/293934/0564, kterým podle ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), předepsal stěžovateli k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění

(dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasil se závěry krajského soudu, že by mezi ním a maďarskými pracovníky sesterské společnosti L. S. K. sídlící v Maďarsku (dále jen „L.“) existoval vztah vykazující znaky závislé činnosti. Uvádí, že maďarští pracovníci byli v pracovněprávním vztahu ke společnosti L., touto společností byli vysláni ke splnění pracovního úkolu na základě uzavřené smlouvy o dílo, jejímž předmětem bylo školení tuzemských zaměstnanců stěžovatele, a od společnosti L. jako svého zaměstnavatele také obdrželi pokyny, jak mají při výkonu uložené činnosti postupovat. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud neprovedl jím navrhované důkazy, ač to bylo nezbytné pro řádné a úplné zjištění skutkového stavu a následné posouzení věci. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech o posouzení příjmů plynoucích maďarským pracovníkům za práci pro stěžovatele jako příjmů ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů. Uvádí, že se v plném rozsahu ztotožňuje se závěry krajského soudu obsaženými v napadeném rozsudku a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 15. 11. 2001 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 1998, 1999 a 2000. Provedenou kontrolou bylo zjištěno, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 1999 vyplácel v hotovosti peněžní částky fyzickým osobám, maďarským pracovníkům, za jejich práci prováděnou pro stěžovatele na základě smlouvy o dílo, uzavřené mezi stěžovatelem jako odběratelem a sesterskou společností L. jako dodavatelem. Z obsahu smlouvy o dílo vyplynulo, že jejím předmětem bylo školení pracovníků stěžovatele pro speciální vzduchotechnické, svářečské a montážní práce. Konkrétní dílo, stejně jako cena za jeho provedení, nebylo v uvedené smlouvě vymezeno. Určena byla pouze cena za jednu hodinu práce maďarského školitele, resp. suma za počet hodin v součtu za jednotlivé maďarské pracovníky v určitém časovém období. Dle výpovědi vedoucího výroby, pana V., se maďarští pracovníci podíleli na výrobě, on sám jim přiděloval práci, tuto kontroloval a rozhodoval o vyplacených odměnách. Na základě provedení dokazování správce daně takto vyplacené peněžní částky, s přihlédnutím k ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, posoudil jako příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů a vzhledem k tomu, že stěžovatel nesrážel z takto vyplacených částek daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a ani ji neodváděl, byla mu tato daň předepsána správcem daně k přímému placení platebním výměrem ze dne 7. 2. 2003. Celková výše předepsané daně činila u stěžovatele za zdaňovací období roku 1999 částku 2 140 397 Kč, z čehož částka daně vypočtená z příjmů vyplacených maďarským pracovníkům činila 1 020 267 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí podal stěžovatel včasné odvolání, které směřovalo pouze proti části předepsané daně ve výši 1 020 267 Kč vyplývající z bodu 6.4 Zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze dne 23. 1. 2003 (dále jen „zpráva“ či „zpráva o daňové kontrole“). Stěžovatel v podaném odvolání namítal, že nesouhlasí s překvalifikací provedenou správcem daně za použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tedy s posouzením vyplacených peněžních prostředků maďarským pracovníkům jako příjmů ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl a v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že pro posouzení, zda se v konkrétním případě jednalo o příjem ze závislé činnosti, byl podstatný skutečný obsah a charakter vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem bez ohledu na to, zda byla na tuto činnost formálně uzavřena smlouva o dílo. Dále uvedl, že podstatným rysem závislé činnosti ve smyslu citovaného ustanovení je vzájemný vztah plátce a poplatníka, kdy poplatník nevykonává práci nezávisle, nýbrž podle pokynů toho, kdo příjem vyplácí. Při posouzení skutečnosti, zda se v uvedeném případě jednalo o příjem ze závislé činnosti, bral žalovaný shodně jako správce daně v úvahu skutečný obsah právního úkonu, kdy maďarští pracovníci prováděli běžné úkoly vyplývající z předmětu činnosti stěžovatele, podíleli se na výrobě v prostorách stěžovatele a na jeho zařízeních, práci vykonávali opakovaně, dlouhodobě a za odměnu určenou podle počtu odpracovaných hodin a kvality odvedené práce.

Stěžovatel napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž stejně jako v podaném odvolání namítal, že žalovaný nesprávně posoudil příjmy vyplacené maďarským pracovníkům jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel uvedl, že mezi ním a maďarskou společností L. existovala smluvní spolupráce, mj. také z toho důvodu, že obě společnosti patřily ke stejnému koncernu. Stěžovatel měl po dobu svého fungování velké potíže se zajištěním pracovníků dostatečně kvalifikovaných ve svářečské profesi, byl vystaven velké fluktuaci zaměstnanců, a tedy i potřebě neustálého zacvičování nově příchozích pracovníků. Z uvedeného důvodu byla mezi stěžovatelem a maďarskou společností L. uzavřena smlouva o dílo, jejímž předmětem bylo zaškolování českých pracovníků ze strany zkušených maďarských kolegů. Maďarští pracovníci byli zařazeni do pracovního týmu, zapojeni do výrobního procesu, avšak vždy se ve své práci řídili pokyny svého zaměstnavatele, společnosti L.. Na podporu svých tvrzení stěžovatel navrhl provedení důkazů výsledkem jednatele stěžovatele, pana W., dále výsledkem člena managementu maďarské společnosti L. a výsledkem maďarských a českých pracovníků, jejichž konkrétní jména se stěžovatel zavázal doplnit dodatečně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud konstatoval, že ze skutkových zjištění učiněných v předmětném daňovém řízení nepochybně vyplynulo, že pracovníci maďarské společnosti L. dlouhodobě vykonávali pro stěžovatele práci ve výrobním procesu, za kterou byli dle počtu odpracovaných hodin a kvality odvedeného výkonu odměňováni. Krajský soud dále uvedl, že v předcházejícím řízení bylo prokázáno, že stěžovatel zadával maďarským pracovníkům pracovní úkoly, zadanou práci kontroloval a tvrzení stěžovatele, že se maďarští pracovníci vždy řídili pouze pokyny svého zaměstnavatele, stěžovatel ničím nedoložil. Pokud stěžovatel navrhoval provedení dalších důkazů, krajský soud již jejich provádění neshledal opodstatněným s odůvodněním, že jednatel stěžovatele, pan W., byl v řízení vyslechnut správcem daně a konkrétní jména dalších navržených svědků nebyla do dne vydání napadeného rozhodnutí krajského soudu stěžovatelem doplněna. K oprávněnosti předmětného dodanění příjmů krajský soud konstatoval, že skutkově vymezená činnost maďarských pracovníků u stěžovatele nesla znaky závislé činnosti a právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmů byl právě vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu (smlouva o dílo). Krajský soud se z výše uvedených důvodů ztotožnil se závěry žalovaného, že podstatou činnosti maďarských pracovníků byl dlouhodobý a opakovaný pracovní výkon, za který byli tito pracovníci stěžovatelem odměňováni,

a ani v postupu správních orgánů obou stupňů neshledal pochybení mající za následek nezákonnost jimi vydaných rozhodnutí.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Přestože stěžovatel podřazuje důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ve skutečnosti uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že správní orgány a následně i krajský soud vycházely ve svém rozhodování z nesprávně a neúplně zjištěného skutkového stavu, když činnost maďarských pracovníků pro stěžovatele posoudily jako činnost nesoucí znaky závislé činnosti, přestože maďarští pracovníci byli vysláni ke splnění úkolu svým zaměstnavatelem, maďarskou společností L., a od této společnosti také dostávali pokyny, jak mají při výkonu práce postupovat. Stěžovatel dále namítá jinou vadu řízení před krajským soudem, který dle názoru stěžovatele pochybil, když neprovedl v žalobě navrhované důkazy výsledkem maďarských a českých pracovníků, přestože provedení těchto důkazů bylo nezbytné pro řádné a úplné posouzení věci. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Při posouzení důvodnosti kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval kasační námitkou stěžovatele mířící do pochybení krajského soudu, který neprovedl navrhované důkazy, přestože dle názoru stěžovatele bylo provedení těchto důkazů nezbytné pro řádné a úplné posouzení věci.

Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel v podané žalobě navrhl provedení důkazů výsledkem jednatele společnosti, pana W., výsledkem člena managementu maďarské společnosti L. a rovněž výsledkem maďarských a českých pracovníků s dovětkem, že jejich jména včetně kontaktních údajů doloží soudu v nejbližší možné době. K doplnění konkrétních jmen pracovníků však ze strany stěžovatele do doby vydání soudního rozhodnutí nedošlo, přestože tak stěžovatel mohl učinit mj. i při jednání konaném dne 26. 4. 2006, jehož se nezúčastnil. Krajský soud poté v napadeném rozhodnutí konstatoval, že provádění stěžovatelem navržených důkazů neshledal potřebným s tím odůvodněním, že jednatel stěžovatele, pan W., již byl v předcházejícím daňovém řízení vyslechnut a konkrétní jména dalších navržených svědků nebyla do dne vydání napadeného rozhodnutí krajského soudu stěžovatelem doplněna.

Za shora popsané situace se proto stěžovatel nemůže dovolávat zkrácení na svých právech či porušení svých práv z toho důvodu, že krajským soudem nebyly navržené důkazy provedeny, když to byl právě on, kdo soudu neposkytl potřebnou součinnost a do doby vydání napadeného rozhodnutí soudu neoznačil konkrétní osoby, jejichž výslech požadoval. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že řízení před krajským soudem nebylo zatíženo vadou, která by měla za následek nezákonnost jím vydaného rozhodnutí a takto uplatněnou kasační námitku neshledal důvodnou.

Stěžovatel dále napadá rozhodnutí krajského soudu z důvodu, že skutková podstata, z níž správní orgány a následně i krajský soud v napadeném rozhodnutí vycházely, nemá oporu ve spisech, když skutkový stav věci byl podle názoru stěžovatele nesprávně a nedostatečně zjištěn. Stěžovatel odmítá, že by mezi ním a maďarskými pracovníky sesterské společnosti L. existoval vztah vykazující znaky závislé činnosti. Uvádí, že maďarští

pracovníci byli ke splnění pracovního úkolu dle uzavřené smlouvy o dílo vysláni společností L. jako svým zaměstnavatelem a od této společnosti také dostali pokyny, jak mají při výkonu uložené práce postupovat.

K takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisy, pokud materiál ve spisu obsažený, jinak dostačující k učiněnému správnímu skutkovému závěru, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaké učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li v nich podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správního skutkového závěru.

Takové vady řízení však Nejvyšší správní soud v přezkoumávané věci neshledal. Dle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností správce daně dle citovaného ustanovení je zjistit skutkový stav dostatečně, za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem.

V daném případě je z obsahu správního spisu zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgány obou stupňů ve svém rozhodování vycházely, jak hodnotily jednotlivé důkazní prostředky a že provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, na jehož základě správní orgány a následně i krajský soud rozhodovaly o tom, zda u stěžovatele byly dány zákonné podmínky pro vznik předepsané daňové povinnosti.

Dovolává-li se stěžovatel tvrzení, že maďarští pracovníci se na základě pracovněprávních vztahů řídili vždy pouze pokyny svého zaměstnavatele, maďarské společnosti L., krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel v průběhu řízení toto své tvrzení nikterak nedoložil. Nejvyšší správní soud z obsahu spisu ověřil, že byť stěžovatel toto tvrzení uplatnil již v podané žalobě, na jeho podporu krajskému soudu žádný důkazní prostředek do doby vydání rozhodnutí nepředložil. Navíc skutečnost, že krajský soud neměl v době rozhodování o žalobě tento důkazní prostředek k dispozici, stěžovatel připouští i v podané kasační stížnosti, v níž sám uvádí, že uvedený listinný důkaz soudu teprve doloží.

Pouhé tvrzení stěžovatele o tom, že maďarští pracovníci vždy podléhali pouze pokynům svého zaměstnavatele, tak samo o sobě není s to zpochybnit správnost závěrů krajského soudu, jakož i správních orgánů obou stupňů, podle nichž vztah mezi maďarskými pracovníky a stěžovatelem vykazoval znaky závislé činnosti. Správní orgány obou stupňů opřely svou argumentaci o řádně provedené dokazování, na jehož základě bylo zjištěno, že maďarští pracovníci byli u stěžovatele dlouhodobě zařazeni do výrobního procesu, stěžovatel jim zadával pracovní úkoly a zadanou práci kontroloval a maďarští pracovníci byli dle počtu odpracovaných hodin a kvality odvedené práce odměňováni. Naopak stěžovateli jako daňovému subjektu se nepodařilo takto zjištěný skutkový stav vyvrátit a nabídnout takové důkazní prostředky, které by prokazovaly opak. S ohledem na výše uvedené tak ani tato kasační námitka stěžovatele nemohla obstát.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Ve vztahu k návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že po provedení veškerých procesních kroků bezprostředně přistoupil k rozhodnutí ve věci samé, již o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti samostatně nerozhodoval.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu