



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **S.-R., 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 81/2004 - 108,

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 „správní orgán“) ze dne 29. 12. 2003, č. j. 110-3838/2003-0106. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov (dále jen „správce daně“), platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000, ze dne 7. 2. 2003, č. j. 25232/03/293934/0564. Tímto platebním výměrem správce daně předepsal stěžovateli 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“), na základě provedené daňové kontroly k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v celkové výši 1 308 679 Kč. Provedenou kontrolou bylo mimo jiné zjištěno, že stěžovatel v průběhu roku 2000 v rozporu s ustanovením § 6 a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném

pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nesrážel a neodváděl zálohy na daň ze závislé činnosti a funkčních požitků, které vyplatil za práce vykonávané zaměstnanci maďarské společnosti L. S. K. se sídlem B. S., Maďarská republika (dále jen „L.“).

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, když dospěl k závěru, že stěžovatel žádným způsobem nedoložil, že by podstatou činnosti zaměstnanců maďarské společnosti L. v jeho prostorách bylo zaškolování tuzemských pracovníků. V odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že ze skutkových zjištění učiněných v předmětném daňovém řízení nepochybně vyplynulo, že zaměstnanci (dále také „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 skutkové okolnosti, jichž se důkazy týkaly, byly již v předcházejícím řízení řádně osvětleny. K oprávněnosti předmětného dodatečného doměření 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 vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu, tj. stěžovatelem uzavřená smlouva o dílo.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítá důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěry krajského soudu, že by mezi ním a zaměstnanci společnosti 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. Od společnosti L. jako svého zaměstnavatele také obdrželi pokyny, jak mají při výkonu uložené činnosti postupovat, na místě samém tj. v prostorách stěžovatele obdrželi pouze nákres, obsahující veškeré technické údaje vztahující se k výrobě produktu. Tento nákres byl stěžovateli primárně předán spolu s objednávkou od konkrétního zájemce, nejčastěji se jednalo o automobilové společnosti a podle tohoto nákresu pak maďarští zaměstnanci školili pracovníky stěžovatele. Stěžovatel zdůraznil, že se nejednalo o školící činnost sestávající z praktické a teoretické části, neboť tuto činnost bylo možno realizovat pouze v rámci výrobního procesu a maďarští pracovníci se tak logicky museli podílet na výrobě produktů stěžovatele. Stěžovatel také uvádí, že doloží listinný důkaz prokazující, že maďarští pracovníci dostali pro výkon školící činnosti pokyn od svého zaměstnavatele, tj. společnosti L. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Správní orgán v 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. Ve svém vyjádření také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, který citoval i krajský soud. 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 správce daně 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 2000 vyplácel v hotovosti peněžní částky fyzickým osobám, maďarským pracovníkům, za jejich práci prováděnou pro stěžovatele na základě smlouvy o dílo, uzavřené dne 3. 1. 2000 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 ve výši 30 DM/hodinu (tj. 540 Kč/hodinu) s předpokládaným rozsahem výkonu 6 měsíců po 180 hodinách na školitele. 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 provedeného dokazování správce daně takto vyplacené peněžní částky, s přihlédnutím k ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 37 zákona o daních z příjmů, 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 zaplacení.

Správní orgán odvolání stěžovatele proti výše uvedenému platebnímu výměru 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 správní orgán 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.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). 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.

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 navrhl provedení důkazů výsledkem jednatele společnosti pana W. a provedením listinných důkazů, ze kterých zejména vyplývá, že řada pracovníků, kterým byla stěžovatelem nabídnuta práce, nabídku pracovního poměru odmítla s tím, že nabízejí spolupráci na základě smlouvy o dílo, neboť jsou držiteli živnostenského oprávnění v různých dělnických profesích. 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 důvody účasti zaměstnanců společnosti L. na výrobní činnosti stěžovatele byly v daňovém řízení osvětleny, stejně jako skutkové okolnosti týkající se vzájemného vztahu stěžovatele a maďarských pracovníků.

Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel. Soud není vázán důkazními návrhy a může provést i další důkazy a dokonce může znovu provést i důkazy, které provedl správní orgán. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Zásada volného hodnocení důkazů však neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Této povinnosti v projednávané věci krajský soud dostal. V posuzovaném případě bylo odmítnutí provedení důkazů zdůvodněno jejich nadbytečností, neboť z dosud provedeného dokazování bylo zřejmé, že okolnosti, jež mají být předmětem dokazování, již byly v řízení dostatečně objasněny a bez důvodných pochybností postaveny najisto. Za této situace se proto stěžovatel nemůže dovolávat zkrácení na svých právech či porušení svých práv z toho důvodu, že krajským soudem nebyly navržené důkazy provedeny.

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.

Námitku, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisy, zdejší soud nesdílí. Skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisy, pokud materiál ve spisu obsažený,

jinak dostačující k učiněnému správnému 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 správného 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.

Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodující to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost 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). Pod kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 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.

V posuzovaném případě je z obsahu správního spisu zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgány obou stupňů ve svém rozhodování vycházely, jak hodnotily jednotlivé důkazní prostředky, jakož i to, že provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, na jehož základě správní orgány rozhodovaly. Tvzení, že maďarští pracovníci se při výkonu práce pro stěžovatele řídili vždy pouze pokyny svého zaměstnavatele, maďarské společnosti L., stěžovatel v průběhu řízení žádným způsobem nedoložil. Stěžovatel uvedené tvrzení uplatnil již v podané žalobě, na jeho podporu však krajskému soudu žádný důkazní prostředek nepředložil. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že skutečnost, že krajský soud neměl v době rozhodování o žalobě žádný důkazní prostředek k dispozici, vyplývá i z podané kasační stížnosti, ve které stěžovatel uvádí, že uvedený listinný důkaz soudu teprve doloží.

Pouhé ničím nepodložené tvrzení stěžovatele pak samo o sobě nemůže 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 stěžovatelem odměňováni. Naopak stěžovateli jako daňovému subjektu se nepodařilo takto zjištěný skutkový stav vyvrátit a nabídnout takové důkazní prostředky, které by prokazovaly opak.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Ve vztahu k návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že ve věci samé bylo rozhodnuto bezprostředně po provedení veškerých procesních úkonů, již o tomto návrhu 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 správnímu orgánu 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 č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu