



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **CIREX CZ s. r. o.**
Průmyslový park 301, 742 21 Kopřivnice
zastoupeného advokátem Mgr. Martinem Blaškem, LL.M.
sídlem Olbrachtova 1334/27, 710 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 32639/18/5200-10421-709052 ze dne 10. 8. 2018,
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 11. 10. 2018 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 32639/18/5200-10421-709052 ze dne 10. 8. 2018 jako odvolacího orgánu, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ve formě dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 11. 2017, č.j. 3508574/17/3213-50524-806421, č.j. 3508702/17/3213-50524-806421 a č.j. 3508794/17/3213-50524-806421, byla potvrzena. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015, neboť správce daně při kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti prováděné u žalobce dospěl k závěru, že žalobce naplnil v uvedených zdaňovacích obdobích znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, neboť byl ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 582/1996 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), ekonomickým zaměstnavatelem zaměstnanců (nerezidentů České republiky) právního zaměstnavatele Poľnohospodárske družstvo POĽANA JARABINA, 065 31 Jarabina 289, Slovenská republika, jenž jako zahraniční zaměstnavatel prostřednictvím své organizační složky Poľnohospodárske družstvo POĽANA JARABINA se sídlem Pražákova 340/3, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory, IČO 25895460 (dále jen „PDPJ“), dodával své zaměstnance k užívání žalobci.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce ve své žalobě ze dne 11. 10. 2018 uvedl, že byl správním aktem žalovaného zkrácen na svých právech zejména z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný neměl dle názoru žalobce dostatek informací, aby mohl rozhodnout na základě spolehlivě zjištěného stavu věci. Žalobce dále uvedl, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i žalovaného jsou nezákonná, resp. předmětné řízení trpí závažnými vadami, jelikož správní orgány nezjistily řádně skutkový stav, dopustili se nesprávného právního posouzení skutků, v rámci posouzení skutků byly překročeny meze správního uvážení, bylo rozhodnuto v rozporu s právní úpravou i ustálenou rozhodovací praxí, rozhodnutí nemají oporu v provedeném dokazování ani v platných zákonech, z výroků není zcela zřejmé, jakými podklady se správní orgány při rozhodování řídily, neboť jejich skutkové závěry jsou převážně spekulativní. Všechna rozhodnutí jsou proto pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelná. Žalobce je dále toho názoru, že žalovaný se s jeho námitkami uvedenými v odvolání vůbec nevypořádal, nebyly prokázány žádné nestandardní právní úkony vedoucí k závěru, že smluvní strany chtěly zakrýt faktickou stránku sjednaného závazku, kterou byla závislá práce zaměstnanců společnosti, a jedinou relevantní okolností, kterou správce daně zastřeny

právní úkon odůvodňuje, je údajně přímá řídicí působnost žalobce ve vztahu k zaměstnancům společnosti, což však dle žalobce správce daně řádně neprokázal, čímž neunesl důkazní břemeno. Žalobce žalovanému vytýká, že daleko více poukazuje na nedostatek znaků smlouvy o dílo vymezených platnou právní úpravou, přičemž neučinil jakýkoliv právně závazný výklad těchto pojmů. Dle žalobce zaměstnanci PDPJ nepracovali pro daňový subjekt jako pro svého zaměstnavatele, neboť pro něj nevykonávali práci jako zaměstnanci, nepracovali podle pokynů daňového subjektu za mzdu od daňového subjektu, nebyli od něj řízeni a ani nebyla jejich práce daňovým subjektem organizována. PDPJ nadále plnila funkci ve vztahu ke svým zaměstnancům, když ukládala úkoly, řídila a kontrolovala práci svých zaměstnanců, dávala jim pokyny k výkonu práce, zajišťovala bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Z povahy předmětu díla je dle žalobce zřejmé, že nemohlo být vykonáváno nikde jinde než v místě, resp. na pozemku objednatele, jelikož se jednalo o výrobu automobilových součástek, kde dodávky jednotlivým odběratelům probíhají v přesně stanovený čas, kdy neexistují žádné mezisklady a výsledný produkt je bezprostředně poté, co byl vyroben, okamžitě expedován výrobcí automobilu nebo konkrétního dílu. Žalobce dále uvádí, že ač ve svém Vyjádření uplatnil zcela konkrétní námitky proti výsledku kontrolního zjištění a poukázal na zcela zásadní skutečnosti prokazující jeho tvrzení, správce daně se k těmto konkrétním námitkám postavil tak, že hledal jakýkoliv, byť nevýznamný důvod pro odmítnutí jeho konkrétních námitek, svědecké výpovědi vytrhával z kontextu či přímo měnil jejich význam a omezil se na zcela paušální vyjádření, případně se k námitkám ani nevyjádřil. Správce daně se dle žalobce nevypořádal s jeho námitkou: „*Zaměstnanci nemohou podepsat prohlášení k dani dle § 38k odst. 4 daňového řádu více než u jednoho plátce současně. S ohledem na pracovní vztah s PDPJ měli zaměstnanci podepsané prohlášení u PDPJ a byli v dobré víře, že jim při zdanění příjmů plynoucích v ČR budou zohledněny slevy a případné další odpočty. Zaměstnanci postupovali zcela v souladu s daňovými zákony a právo v souladu s tuzemskými předpisy uplatnili jediným možným způsobem, který zákon připouští. Uplatnění jejich práva tak měl respektovat i správce daně. Pokud převedl povinnost zdanit příjmy ze závislé činnosti z PDPJ na daňový subjekt, tak měl převést i zaměstnanci uplatněná práva. Přestože daňový subjekt nesouhlasí, že u něj byly splněny podmínky pro mezinárodní pronájem pracovní síly, tak i v případě skutečného mezinárodního pronájmu pracovní síly nelze od zaměstnanců PDPJ legitimně očekávat, že by sami vyhodnotili svůj pracovní poměr a výkon práce jako mezinárodní pronájem pracovní síly a nepodepsali prohlášení u PDPJ, k němuž je váže pracovní smlouva, ale u daňového subjektu. Práva zaměstnanců je správce daně povinen šetřit, jak mu to ukládá daňový řád. Pokud by správce daně postupoval dle zásad daňového řízení, postupoval hospodárně a šetřil práva daňového subjektu i zaměstnanců PDPJ, k doměření daně by nedošlo ani v případě, kdyby znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly byly splněny.*“ Žalobce dále uvádí, že každá operace prováděná zaměstnancem PDPJ se prováděla na samostatném kusu odlitku. Sjednaný způsob stanovení ceny díla podle počtu opracovaných kusů vychází z analýzy počtu operací (jednotlivých opracovaných kusů)

a nákladů PDPJ. Cena za kus byla sjednána dohodou, a pokud správce daně považuje tento způsob fakturace za nestandardní, stíhá ho povinnost prokázat, v čem nestandardnost takového ujednání spočívá. Daňový subjekt podotýká, že s PDPJ není majetkově ani personálně propojenou osobou, cena díla byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu a oběma smluvními stranami byla akceptována. V ceně za kus byl kalkulován i přiměřený zisk zhotovitele. PDPJ dle názoru žalobce podléhá jurisdikci českých daňových orgánů a bylo povinno podávat daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, což si může správce daně velmi jednoduše ověřit. Správce daně však dle žalobce tyto odvolací námitky nebral vůbec v potaz. Žalobce má za to, že ve svém Vyjádření podrobným způsobem uvedl, na základě jakých důvodů se domnívá, že správce daně nevzal při hodnocení důkazních prostředků v potaz vše, co v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, kdy v této souvislosti odkazuje na str. 6 až 9 svého odvolání. Reakce správce daně na tyto skutečnosti dle žalobce nenaplnuje požadavky kladené judikaturou správních soudů na přezkoumatelnou správní úvahu. Správce daně dále vynechal přezkoumatelnou správní úvahu, jaký vliv může mít změna v úplatnosti smlouvy o přenechání strojů na zastřený stav mezinárodního pronájmu pracovní síly. Tím, že na strojích pracovali pouze pracovníci PDPJ, je dle žalobce uvedená skutečnost irelevantní pro posouzení povahy činnosti. Žalobce dále uvedl, že důvodem, proč nebyly ze strany žalobce vznášeny požadavky na kvalifikaci osob, bylo to, že rozhodnutí o tom, kdo bude za PDPJ zakázku realizovat, bylo plně v kompetenci vedoucího organizační složky PDPJ pana B., případně jeho vedoucích pracovníků. Žalobce měl požadavek na kvalitu díla, jak vyplývá ze svědeckých výpovědí, ale kvalifikace zaměstnanců PDPJ ho nezajímala. Žalobce dále napadá, že správce daně zvýraznil tučným písmem nebo potrhнул značnou část textu, ale informaci o tom, že počet zaměstnanců PDPJ byl kolísavý, nijak nepodtrhnul, což svědčí dle žalobce o tom, že správce daně zcela rezignoval na objektivní posouzení. Žalobce uvádí, že počet zaměstnanců vyplýval z potřeby PDPJ ve sjednaném čase sjednaný rozsah práce zvládnout, nikoliv z potřeby žalobce. To, že na některých strojích nepracovaly ženy, protože se jednalo o těžkou práci, vyplývá z charakteru práce, a ne z požadavku žalobce. Žalobce má za to, že důkazní břemeno, že se jedná o klasické subdodávky, zcela jednoznačně unesl, a toto důkazní břemeno bylo přeneseno na správce daně. Žalobce má za to, že správce daně nikterak nehodnotí i důkazní prostředky, které jsou v jeho prospěch. Naopak, když už správce daně použije nějakou skutečnost, je to vždy v neprospěch žalobce, přičemž předmětnou skutečnost interpretuje velmi jednostranným způsobem. Správce daně nevzal v potaz, že zaměstnanci PDPJ pracovali i o víkendech a zaměstnanci žalobce nikoliv. Žalobce má za to, že správce daně zaujal postoj, kdy vytržením jednotlivých skutečností z kontextu, jak žalobce uvádí a dokládá, se snaží odůvodnit jeho již při zahájení daňové kontroly předpojatý názor, že dodávky od PDPJ nejsou plněním závazku ze smlouvy o dílo. Správce daně dle žalobce porušil zásadu dle § 5 odst. 1 daňového řádu, když nevedl žádné důkazní řízení ve věci možné kontroly provádění díla na určitém stupni rozpracovanosti, přesto konstatuje,

že jde o řízení zaměstnanců společnosti ze strany daňového subjektu, a tak dochází k naplnění principu závislé práce. Skutečnost, že p. Š. konkretizuje předmět plnění smlouvy o dílo formou specifikace dodávek jednotlivých komponentů díla, neznamená, že přímo řídí jiné zaměstnance jako vlastní. Předání týdenního plánu PDPJ je dle žalobce dílčí objednávkou na zhotovení díla, jelikož obsahuje přesný počet kusů, jejich specifikaci a navíc přílohou této objednávky je i technická dokumentace, dle které je zhotovitel povinen dílo provést. Jednalo se vždy o specifický výrobek dle požadavků koncového zákazníka. Správce daně dle žalobce zcela záměrně a nepřipustným způsobem zkresluje odpověď pana F., když z výpovědi dovodil, že ten pracoval pro žalobce, i když uvedl, že působil jen ve vztahu k pracovníkům PDPJ co se kontroly týče. Žalobce považuje za nesporné, že se správce daně se všemi důkazy a zjištěnými skutečnostmi nevypořádal. Výpovědi svědků hodnotí správce daně způsobem, který je ve zjevném rozporu se skutečným průběhem výsledku. K plnění závazku ze smlouvy o dílo využívala PDPJ výrobní prostředky, které si pronajala od žalobce. Z toho dle žalobce zřetelně plyne, že PDPJ v závodu žalobce vykonávala plnění závazku ze smlouvy o dílo svým jménem a na svůj účet a nevykonávala závislou práci pro žalobce. Jako důkaz žalobce navrhuje roční plán výroby, týdenní plán výroby, technický náskres součástky, které přiložil k žalobě, a navrhuje zrušení předmětného rozhodnutí žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že žalobní námitky v zásadě korespondují s odvolacími námitkami, se kterými se žalovaný již vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí. Uplatněnými žalobními námitkami žalobce pouze polemizuje se závěry žalovaného obsaženými v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný na svých závěrech v napadeném rozhodnutí trvá a odkazuje především na jeho odůvodnění. Žalovaný dále uvedl, že společnost PDPJ je organizační složkou zahraniční společnosti Poľnohospodárske družstvo POĽANA JARABINA, 065 31 Jarabina 289, Slovenská republika, kdy se nejedná o samostatný subjekt, ale o součást zahraničního subjektu, který skrze tuto organizační složku provádí a organizuje svůj podnikatelský záměr na území ČR. Subjektem právních vztahů tak je zahraniční subjekt, ne český. Žalovaný dále uvedl, že PDPJ nedisponuje povolením ke zprostředkování zaměstnání dle § 14 odst. 3 písm. b) ZoZ, není a nikdy nebyla agenturou práce, a proto není dle ust. § 38c zákona o daních z příjmů plátcem daně a dle ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je plátcem daně uživatel (objednatel) pracovní síly. Platí, že česká společnost, u níž pronajatí pracovníci provádějí činnost podle jejich pokynů, je považována za zaměstnavatele (ekonomického) těchto pracovníků a musí ve vztahu k nim plnit veškeré povinnosti stanovené plátcům daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Žalovaný má za to, že se žalobce snažil zastříti mezinárodní pronájem pracovní síly tím, že s PDPJ uzavřel smlouvu o dílo (později i smlouvu o pronájmu strojů) a příjmy pracovníkům za odvedenou práci byly

vypláceny skrze PDPJ. Správce daně dle žalovaného prokázal, že PDPJ poskytovalo žalobci dlouhodobě pracovníky k pravidelnému, opakovanému a soustavnému výkonu prací, jež byla součástí výrobního procesu, a to dle potřeb žalobce. Ve skutečnosti se nejednalo o provedení díla, ale o zprostředkování pracovní síly. Výsledky práce byly provedeny jménem žalobce na jeho zodpovědnost. Materiál dodával pracovníkům pouze žalobce, výroba probíhala v prostorách žalobce, dle jeho potřeb, pracovníci byli řízeni i kontrolováni žalobcem, i když prostřednictvím slovenských parťáků. Při plnění předmětu smlouvy o dílo byly naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly. Žalovaný odmítá námitku žalobce o nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů, neboť v nich je jednoznačně s odkazem na zprávu o daňové kontrole vyjádřeno, z jakých skutečností správce daně při svém rozhodování vycházel. Ze zprávy je zřejmé, jakého porušení daňových předpisů se žalobce dopustil. Žalovaný má za to, že se dostatečně zabýval všemi námitkami žalobce a dostatečně se s nimi vypořádal, správní úvaha pak byla v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel. Veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, bylo přihlédnuto k relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Žalovaný má dále za to, že se s námitkami uplatněnými žalobcem podrobným způsobem vypořádal. Žalovaným bylo zjištěno, že v kontrolovaných obdobích byl smluvní vztah mezi žalobcem a PDPJ realizován obdobně, a to výkonem tryskání, broušení, zhotovování voskového modelu a další činnosti, když zaměstnanci PDPJ prováděli různé druhy prací při výrobě odlitků u žalobce. Ze smlouvy o dílo správce daně zjistil, že se nejednalo o provedení konkrétního díla, ale jednalo se o zabezpečení neomezeného pracovního výkonu zaměstnanců PDPJ s materiálem žalobce, na jeho strojích, používali jeho ochranné pomůcky, práci jim přidělovali a předávali zaměstnanci žalobce prostřednictvím parťáků. Žalobce dle svých požadavků rozhodoval o tom, na kterou část výrobního procesu pracovníky zařadí, poskytoval jim materiál, stroje a zařízení, na kterých vykonávali pracovníci svoji pracovní činnost, poskytoval jim dokumentaci k provedení práce a kontroloval jejich činnost. V pracovních smlouvách uzavřených mezi jednotlivými pracovníky a PDPJ je uvedeno jako místo výkonu práce CIREX CZ s.r.o., což dle žalovaného svědčí o tom, že slovenští pracovníci byli přijímáni dle potřeb žalobce. Žalovaný má za to, že přidělování jednotlivých pracovníků PDPJ ke strojům žalobce bylo ponecháno na parťácích z důvodu, že byli lépe obeznámeni se schopnostmi a dovednostmi jednotlivých pracovníků společnosti PDPJ. Jednalo se o zabezpečení neomezeného pracovního výkonu zaměstnanců PDPJ, kteří byli součástí výrobního procesu a práce vykonávali podle potřeb a příkazů žalobce, pouze pro něj, a to dlouhodobě, soustavně, pravidelně a za úplatu, jednalo se tedy o práci vykonávanou formou závislé činnosti. Žalovaný se plně ztotožňuje se správcem daně, že realizovaný smluvní vztah vykazoval znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, žalobce tak byl v postavení plátce daně a jako ekonomický zaměstnavatel byl povinen podle ust. § 6 odst. 2 zákona o daních

z příjmů srážet a odvádět pod vlastní majetkovou odpovědností z těchto příjmů ze závislé činnosti zálohy na daň. Co se týče námitek žalobce ve vztahu ke kvalifikačním předpokladům pracovníků PDPJ odkazuje žalovaný na str. 15 a 16 zprávy o daňové kontrole, kdy se závěry tam uvedenými se ztotožňuje. Již z předmětu Rámcové smlouvy o dílo za rok 2013, 2014, 2015 lze dle žalovaného dovodit, že se nejedná o provedení díla, ale o výkon soustavné činnosti. Žalovaný dále poukazuje, že změna smlouvy o bezplatném zapůjčení strojů na smlouvu o pronájmu strojů, přefakturováním ochranných pomůcek, školení o bezpečnosti práce a rámcovou smlouvou o dílo, byla vedena snahou vyhnout se skutečnosti – mezinárodnímu pronájmu pracovní síly. Žalovaný nezpochybňuje, že byla uzavřena smlouva o dílo, ale v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že předmětem smlouvy o dílo bylo zabezpečení pracovního výkonu pracovníky PDPJ. Společnost PDPJ neprováděla tedy žádné konkrétní dílo. Žalovaný dále uvádí, že ani správce daně ani on nezpochybňovali platnost smlouvy o dílo, ani formu spolupráce včetně zajištění výrobních prostředků plátcem daně s ohledem na smluvní volnost danou soukromým právem. Předpisy veřejnoprávní však již nedávají subjektům volnost v tom, jakým způsobem je nutno příjem u uzavřeného právního vztahu zdanit. Žalovaný má za to, že je podstatné, že skutečným obsahem smluvního vztahu mezi PDPJ a žalobcem bylo zajistit pro žalobce požadovaný objem pracovní síly, který žalobce potřeboval, a na který se mu nepodařilo získat české zaměstnance a nikoliv provedení díla dle obchodního, resp. občanského zákoníku. Skutečným obsahem smluvního vztahu byl ekonomický pronájem pracovní síly. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 39/2011-162 ze dne 17. 2. 2012, kterým je dle jeho názoru řešena obdobná situace. Žalovaný má za to, že jednoznačně unesl důkazní břemeno a výzvou ze dne 27. 2. 2017 důkazní břemeno přenesl zpět na žalobce, jenž neunesl důkazní břemeno na něm vážnoucí. Žalovaný považuje námitku žalobce vztahující se k interpretaci skutečností správcem daně zavádějícím způsobem za zcela nedůvodnou, neboť závěry obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí odpovídají zjištěnému skutkovému stavu a jsou s ním zcela v souladu. V ostatním žalovaný odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

4. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 13. 9. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 a dne 3. 11. 2016 byla zahájena daňová kontrola rovněž za zdaňovací období roku 2013 a 2014, kdy v rámci této daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že u žalobce byly naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, a proto vydal dodatečné platební výměry ze dne 8. 11. 2017, č.j. 3508574/17/3213-50524-806421, č.j. 3508702/17/3213-50524-806421 a č.j. 3508794/17/3213-50524-806421, jimiž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Výsledky

předmětné daňové kontroly uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole č.j. 3477413/17/3215-60561-804955. Žalobce uvedené dodatečné platové výměry napadl odvoláním ze dne 6. 12. 2017, které bylo následně žalovaným zamítnuto a napadené dodatečné platební výměry potvrzeny, a to rozhodnutím č.j. 32639/18/5200-10421-709052.

5. Dle zjištění orgánů finanční správy žalobce v kontrolovaném období vyráběl kovové odlitky především pro automobilový průmysl. Žalobce však nebyl schopen na některé činnosti, které jsou součástí jeho výrobního procesu, zajistit české pracovníky, což vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 9. 2016 s prokuristou žalobce panem Ing. L. B. Ve snaze zakrýt skutečnost mezinárodního pronájmu pracovní síly proto žalobce dle orgánů finanční správy uzavíral v předmětných zdaňovacích obdobích s PDPJ, jenž má sídlo v České republice a je organizační složkou společnosti Poľnohospodárske družstvo POĽANA JARABINA se sídlem na Slovensku, smlouvy o dílo, jejichž předmětem byla činnost, a to „výroba, opracování, oprava a kontrola odlitků“. Výroba žalobce je dle zjištění z místního šetření správce daně prováděna ve dvou halách, kdy pracovníci PDPJ vykonávali uvedené úkony na pracovišti a na strojích ve vlastnictví žalobce s tím, že odměna jim byla vyplácena ze strany PDPJ. Dle zjištění orgánů finanční správy spolupráce žalobce a PDPJ trvala již od roku 2003, což bylo zjištěno rovněž na ústním jednání dne 20. 9. 2016 s p. B. Žalobce byl dle orgánů finanční správy ekonomickým zaměstnavatelem a uživatelem zaměstnanců právního zaměstnavatele Poľnohospodárske družstvo POĽANA JARABINA, kdy tito zaměstnanci nebyli rezidenty České republiky. Správce daně u Úřadu práce ČR ověřil výzvou ze dne 27.9.2016, že PDPJ nedisponuje povolením ke zprostředkování zaměstnání, není a nikdy nebyla agenturou práce, a proto není dle ust. § 38c ZDP plátcem daně a dle ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je plátcem daně uživatel pracovní síly, tedy žalobce. Žalobce naplnil znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly a v souladu s § 6 odst. 2 ZDP měl být plátcem daně.
6. Správci daně byly v daňovém řízení předloženy pracovní smlouvy jednotlivých zaměstnanců, jejich mzdové listy, dále rámcové smlouvy o dílo za předmětná zdaňovací období, dílčí smlouvy o dílo uzavírané měsíčně, objednávky, faktury vystavené PDPJ, nájemní smlouvy na stroje ve vlastnictví žalobce, faktury vystavené žalobcem za pracovní oděvy a obuv, a listiny obsahující údaje o pohybech na bankovních účtech žalobce za sledovaná období. Správce daně za účelem zjištění rozhodných skutečností provedl svědecké výpovědi J. D. (zaměstnanec PDPJ), P. F. (zaměstnanec PDPJ – parťák), J. B. (zaměstnanec žalobce – směnový mistr), F. Č. (zaměstnanec PDPJ – parťák), J. Š. (zaměstnanec žalobce – teamleader), a G. B. (vedoucí organizační složky PDPJ).

7. Orgány finanční správy dospěly k uvedeným závěrům po posouzení předmětné věci dle kritérií, na jejichž základě lze mít za to, že se jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, které vymezily následovně:

- a) zaměstnavatel určuje (objednává) množství, kvalifikaci a další požadavky na pracovníky (věk, pohlaví), určuje dobu, po níž je bude potřebovat,
- b) zaměstnavatel ukládá přímo či nepřímo úkoly, řídí a kontroluje pracovníky,
- c) práce je vykonávána na místě, které určuje zaměstnavatel, a které je pod jeho kontrolou a odpovědností,
- d) odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo jiným způsobem, z něhož lze zjistit souvislost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vypláceným zaměstnanci,
- e) nářadí a materiál jsou pracovníkům poskytovány zaměstnavatelem.

Za použití uvedených kritérií orgány finanční správy dospěly k následujícím závěrům:

ad a) Orgány finanční správy jsou toho názoru, že žádný požadavek na kvalifikaci pracovníků PDPJ nebyl ze strany žalobce nutný, protože práci mohli vykonávat i nekvalifikovaní pracovníci. Počty osob, které u žalobce pracovaly, byly relativně obdobné a byly dány potřebou žalobce. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že v pracovních smlouvách zaměstnanců PDPJ bylo uvedeno jako místo výkonu práce provozovna žalobce. Z nájemních smluv za roky 2013 až 2015 dle orgánů finanční správy jasně vyplývají počty pronajatých strojů, na kterých zaměstnanci PDPJ pracovali. Z těchto nájemních smluv bylo tedy jasně dáno, na kolika strojích mohou zaměstnanci PDPJ po celý rok pracovat, a tím bylo jasně dáno, jaké množství zaměstnanců žalobce k zajištění provozu potřebuje. Zaměstnanci PDPJ v provozovně žalobce odpracovali celý fond pracovní doby. Požadavky na množství osob ze strany žalobce tedy vyplynuly nepřímo a musely být dány. Nepřímo byly dány rovněž požadavky žalobce na počty mužů a žen (s ohledem na těžkost práce u některých strojů). Ze strany žalobce byla určena i doba, po kterou žalobce zaměstnance PDPJ bude potřebovat. Žalobcem bylo tedy dáno množství potřebných pracovníků, určitá kvalifikace zaměstnanců PDPJ nebyla nutná, protože práci mohl vykonávat kdokoli, a nepřímo byly dány požadavky na množství mužů a žen, což vyplývalo z druhu vykonávané práce. Rámcovými smlouvami o dílo a nájemními smlouvami o dílo pak byla dána i doba, po kterou bude žalobce zaměstnance PDPJ potřebovat.

ad b) Zaměstnanci PDPJ byli dle orgánů finanční správy řízeni zaměstnanci žalobce p. Š. a p. B. prostřednictvím slovenských parťáků. Týdenní či denní plán výroby, resp. úkonů, které mají zaměstnanci PDPJ dělat, jim dával p. Š. Skutečnost, že zaměstnanci PDPJ přebírali od zaměstnanců žalobce práci, kterou pak mezi jednotlivé zaměstnance PDPJ rozdělovali, orgány finanční správy zjistily rovněž z výpovědí p. F. a p. Č. To, že fakticky pracovníky PDPJ neřídil p. B., orgány finanční správy dovozují ze skutečnosti, že byl přítomen v provozovně žalobce cca jednou za pět dní. Z výpovědi p. B. vyplynulo, že nevěděl, že pracovníci mají týdenní plány (nikoliv desetidenní), a ani nevěděl, které údaje zaměstnanci zadávají do počítače žalobce, a na kterých strojích kdo pracuje. Dle orgánů finanční správy tedy není pravdou, že kontrola, organizace a

řízení pracovníků PDPJ byla zcela v kompetenci p. B. Ten dle orgánů finanční správy pouze zajišťoval pracovní sílu. P. B. sám uvedl, že při nástupu do práce pracovník žalobce oznámil obsah výroby parťákovi PDPJ, který pak rozdělil práci mezi jednotlivé pracovníky, kdy tento postup byl dodržován po celou pracovní dobu. Kontrolu provedené práce prováděli parťáci PDPJ, kteří ji pak předali teamleadrům jednou za den na konci směny. Orgány finanční správy dále zjistily, že p. Š. kontroluje pouze namátkově, na spodní hale kontrola neprobíhá, ta se vykonává na horní hale 2, kde pracovníci za stoly kontrolují zmetkovost. Kontrolu provádí také p. B. Následně je prováděna „100% kontrola – oprava“ jako samostatná činnost uvedená v technologickém postupu a tu dělají zaměstnanci žalobce. Kontrola práce zaměstnanců PDPJ je tedy prováděna zaměstnanci žalobce, kteří práci rovněž přebírají.

ad c) Svědecké výpovědi a předložené smlouvy dle orgánů finanční správy potvrdily, že práce zaměstnanců PDPJ byla vykonávána na místě, které určoval žalobce, tedy v prostorách žalobce na strojích pronajatých žalobcem PDPJ. Za kvalitu odlitků ve skutečnosti ručil pouze žalobce, což potvrdil v rámci svědecké výpovědi p. B., dle něž nekvalitu řešil po převzetí práce pracovník žalobce, faktury o náklady za výrobky neodpovídající kvality ponižovány nebyly, zmetky do fakturace nešly, vrátili se zpět a pracovník je opravil. I z výpovědi p. D. vyplývá, že zaměstnanci PDPJ neměli srážky ze mzdy za nekvalitní práci. Odpovědnost za kvalitu včetně řešení reklamací měl pouze žalobce, resp. řešil je p. B.

ad d) Dle orgánů finanční správy z předložených pracovních smluv vyplývá, že mimo jednoho pracovníka P. M. s úkolovou mzdou, který však má mzdu zhruba ve stejné výši jako ostatní zaměstnanci s měsíčním platem, je na všech předložených pracovních smlouvách uveden smluvní měsíční základní plat v EUR. Ze smluv nevyplývá, že by zaměstnanci PDPJ měli úkolovou mzdu, ač p. Č., p. D., p. F., a p. B. vypověděli, že někteří zaměstnanci PDPJ byli odměňováni mzdou hodinovou a někteří úkolovou, či souběžně oběma způsoby. Z předložených mzdových listů orgány finanční správy osvědčily, že zaměstnanci PDPJ měli měsíční mzdu a z výpovědi p. Š. zjistily, že zaměstnanci žalobce měli hodinovou mzdu, z čehož dospěly k závěru, že způsob odměňování byl obdobný, a stejně jako zaměstnanci žalobce, tak i zaměstnanci PDPJ museli u žalobce odpracovat celý měsíční fond pracovní doby.

ad e) Zaměstnanci PDPJ dle orgánů finanční správy pracovali pouze s materiálem žalobce a vykonávali pouze dílčí operace v celém procesu výroby odlitků, a pracovali na strojích žalobce, stejně jako zaměstnanci žalobce. Skutečnost, že stroje byly pronajaty a pronájem byl PDPJ fakturován, dle orgánů finanční správy na předmětné věci nic nemění. Dále dle orgánů finanční správy z protokolu ze dne 1. 12. 2016 vyplývá, že v některém z období mezi roky 2003 a následujícími roky mělo pravděpodobně PDPJ s žalobcem uzavřeny ve vztahu ke strojům ve vlastnictví žalobce jiné smlouvy, a to o bezplatně zapůjčených strojích, jinak by žalobce současné smlouvy neměl z čeho kopírovat. Dále bylo orgány finanční správy z protokolu o ústním jednání s p. B. ze dne 13. 9. 2016 zjištěno, že náklady na ochranné pomůcky byly žalobcem PDPJ přefakturovány stejně tak jako náklady na školení bezpečnosti.

8. Dle orgánů finanční správy uvedené skutečnosti tvoří souhrn nepřímých důkazů, nasvědčujících, že se jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, který stanoví v § 6

odst. 2 ZDP, dle něž je zaměstnavatelem i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3 ZDP, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazu, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Příjem se tak považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3 ZDP. Dle orgánů finanční správy pak byla změna smlouvy o používání strojů ve vlastnictví žalobce zaměstnanci PDPJ z bezplatné na nájemní, přefakturování ochranných pracovních pomůcek a školení bezpečnosti práce na PDPJ a rámcová smlouva o dílo, vedena snahou o zastření mezinárodního pronájmu pracovní síly.

9. Ve věci u podepsaného soudu proběhlo dne 13. 1. 2020 ústní jednání, u něž strany setrvaly na svých procesních pozicích.
10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
11. Podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
12. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.
13. Dle § 6 odst. 2 ZDP platí, že poplatník s příjmy ze závislé činnosti 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 s výjimkou osoby se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, která má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost, je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

14. Jak již bylo uvedeno výše, předmětem sporu je skutečnost, zda předmětné vztahy realizované mezi PDPJ a žalobcem v roce 2013, 2014 a 2015 naplnily znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly a bylo tedy povinností žalobce srážet a odvádět daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zaměstnance PDPJ, kteří v jeho provozovně na jeho strojích vykonávali činnost v rámci výrobního procesu žalobce.
15. Žalobce v žalobě namítá, že námitky žalobce v jeho „Vyjádření“ proti výsledku kontrolního zjištění správce daně řádně nevypořádal nebo je nevypořádal vůbec. Krajský soud k této námitce uvádí, že z tohoto tvrzení žalobce není zřejmé, jaké konkrétní námitky má žalobce na mysli. Pokud žalobce spatřoval v rozhodnutí žalovaného nedostatky spočívající v nevypořádání jeho námitek, pak je měl ve své žalobě konkrétně specifikovat. Vzhledem k tomu, že tak žalobce neučinil, nelze mít tuto námitku za důvodnou.
16. Žalobce dále ve své žalobě v bodě 5.2.1. uvádí svou odvolací námitku, týkající se názoru žalobce, že zaměstnanci nemohou podepsat prohlášení k dani u více než jednoho plátce současně, kterou podkládá za nevypořádanou. Krajský soud má však za to, že žalovaný se uvedené námitce ve svém rozhodnutí v bodě 56 věnoval a uvedl důvody, pro které považuje uvedenou námitku za irelevantní. Nelze tedy přisvědčit názoru žalobce, že uvedená námitka vypořádána nebyla.
17. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný vytýká nedostatky smlouvy o dílo, aniž by učinil „právně závazný výklad těchto pojmů“. Krajský soud považuje námitku žalobce za nedůvodnou, protože základem pro posouzení předmětné věci je právo veřejné, a to konkrétně skutečnost, který subjekt měl být v předmětné věci v postavení plátce daně. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 143/2005-67 ze dne 14. 12. 2006 *„Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném“*. Pro předmětnou věc tedy není podstatné, zda byla smlouva o dílo uzavřená mezi žalobcem a PDPJ platná a měla potřebné náležitosti dle soukromého práva, a proto ani správce daně nebyl povinen se touto problematikou zabývat.
18. Žalobce dále uvádí ve vztahu k určení ceny za odvedenou práci uvedenou ve fakturách, že pokud správce daně považuje tento způsob fakturace za nestandardní, stíhá ho povinnost prokázat, v čem nestandardnost takového ujednání spočívá. Zde je třeba uvést, že dle zjištění krajského soudu se orgány finanční správy zabývaly cenou a způsobem jejího určení z toho důvodu, že ani v ročních rámcových smlouvách ani v měsíčních smlouvách, a ani v objednávkách nejsou uvedeny žádné časové limity, do kdy musí být zakázka hotová, dále že ani v měsíčních smlouvách ani na objednávkách není uvedeno žádné množství; všude je uvedena pouze cena za kus, kdy orgány finanční

správy dospěly k závěru, že ve skutečnosti se jedná o cenu za operaci (práci) provedenou na výrobku, nikoliv za kus. Správce daně se zabýval cenou uvedenou na fakturách v kontextu posuzování nejasného a rozporného obsahu smluv a objednávek, které s ohledem na uvedené skutečnosti považuje toliko za „formální a zbytečné, protože v nich není uvedeno o nic více než to, co je v rámcové smlouvě na rok, není uvedena žádná kvantita a konkretizace.“ Nesprávnost ceny uvedené na faktuře je orgány finanční správy spatřována v tom, že nejde o vyčíslení za kus výrobku, ale za provedenou operaci na výrobku.

19. Žalobce rovněž uvedl, že PDPJ dle jeho názoru podléhá jurisdikci českých daňových orgánů a bylo povinno podávat daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, což si mohl správce daně velmi jednoduše ověřit. S touto námitkou krajský soud nesouhlasí. Smlouva o dílo byla sice podepsána s organizační složkou zahraniční právnické osoby, kdy tato organizační složka ale sama o sobě není právnickou osobou, a proto je subjektem uvedeného právního vztahu zahraniční právnická osoba, nikoliv organizační složka se sídlem v České republice, což vyplývá i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 20/2008 – 48, ze dne 5.9.2008, dle nějž: „Organizační složka nemůže vystupovat svým jménem a pod vlastní odpovědností. Subjektem právních vztahů zůstává podnikatel, kterému patří podnik, jehož součástí je organizační složka. Jednání pouze jménem organizační složky by mělo za následek neplatnost pro nedostatek způsobilosti.“ Námitka tedy není důvodná.
20. Žalobce má za to, že ve svém „Vyjádření“ podrobným způsobem uvedl, na základě jakých důvodů se domnívá, že správce daně nevzal při hodnocení důkazních prostředků v potaz vše, co v průběhu daňového řízení vyšlo najevo a v této souvislosti odkazuje na str. 6 až 9 svého odvolání, s tím, že reakce správce daně na tyto skutečnosti dle žalobce nenaplnuje požadavky kladené judikaturou správních soudů na přezkoumatelnou správní úvahu. Dle zjištění krajského soudu žalobce odkazuje pouze na část svého odvolání, kde uvedl přepis odpovědí z výpovědí p. B., p. Š., p. B., p. Č., p. B., p. F., p. D. a p. B., z nichž následně dovozuje skutečnosti podstatné pro posouzení toho, zda došlo k naplnění mezinárodního pronájmu pracovní síly. Z uvedeného však nevyplývá, které konkrétní skutečnosti, které v daňovém řízení vyšly najevo, nevzal správce daně při hodnocení důkazních prostředků v potaz, a proto nelze považovat námitku za důvodnou.
21. Žalobce ve své žalobě uvádí, že důkazní břemeno jednoznačně unesl, tedy, že jím podané důkazy potvrdily věrohodnost a správnost jeho tvrzení, proto tedy důkazní břemeno přešlo opět na správce daně. Krajský soud k tomu předně uvádí, že „Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.“ (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125). Dle zjištění soudu správce daně ve výzvě ze dne 27. 2. 2017 vyslovil své pochybnosti a vyzval žalobce, aby svá tvrzení prokázal a doložil důkazními prostředky; ten však ke svému vyjádření ze dne 30. 3. 2017 žádné další

důkazní prostředky ve svůj prospěch již nedoložil. Krajský soud zde podotýká, že žalobce měl v řízení před orgány finanční správy možnost řádně tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti, ze kterých by bylo zřejmé, že jednotlivá kritéria mezinárodního pronájmu pracovní síly naplněna nebyla. Bylo povinností žalobce prokázat vše, co sám v řízení tvrdil. Pokud žalobce svá tvrzení dostatečnými důkazy nepodložil, důkazní břemeno již dále na orgány finanční správy nepřešlo.

22. Žalobce ve své žalobě vytýká orgánům finanční správy, že prakticky jedinou relevantní okolností, kterou správce daně zastřený právní úkon odůvodňuje, je údajně přímá řídicí působnost žalobce ve vztahu k zaměstnancům společnosti. Krajský soud uvádí, že kritérium řízení pracovníků, jako jedno ze zcela zásadních kritérií pro posouzení mezinárodního pronájmu pracovní síly, vyplývá i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 26/2011 – 97 ze dne 30. 8. 2011, dle něžž *„mezi znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly patří zejména to, že ekonomický zaměstnavatel objednává množství pracovníků, jejich kvalifikaci, určuje dobu, pro kterou je bude potřebovat, ukládá přímo či nepřímo úkoly a řídí a kontroluje jejich práci“*. Navíc nelze souhlasit, že by kritérium řízení pracovníků byla jediná relevantní okolnost, na základě které by správce daně učinil své závěry ve vztahu k zastření mezinárodního pronájmu pracovní síly, neboť správce daně se ve svém rozhodnutí podrobně zabýval a vyhodnotil i ostatní kritéria, která jsou uvedena v bodě 7 tohoto rozhodnutí.
23. Správce daně dále dle žalobce vynechal přezkoumatelnou správní úvahu, jaký vliv může mít změna v úplatnosti smlouvy o přenechání strojů na zastřený stav mezinárodního pronájmu pracovní síly. Krajský soud k tomu uvádí, že orgány finanční správy považují změnu v úplatnosti smlouvy za jednu z indicií, která nasvědčuje tomu, že žalobce se uzavřením smlouvy o dílo snažil zakrýt mezinárodní pronájem pracovní síly. Z předložených smluv ostatně bylo zjištěno, že pouze na rámcové smlouvě o dílo za rok 2014 a 2015 je uvedena informace o pronájmu strojů, na jednotlivých měsíčních smlouvách o dílo je však uvedeno že jsou stroje zapůjčeny bezplatně, na měsíčních smlouvách za listopad a prosinec 2015 je pak uvedeno, že žalobce stroje zapůjčí PDPJ za úplatu. Žalobce sice doložil faktury za roky 2013-2015 za nájem strojů a dále pohyby na účtech, kde je uvedena i položka „nájemné strojů“, ale s ohledem na vzájemnou rozpornost smluv o dílo, kdy je zřejmé, že údaje v nich uvedené týkající se strojů žalobce neodpovídají skutečné praxi stran, je třeba souhlasit s výše uvedeným závěrem orgánů finanční správy, že smlouvy o dílo měly toliko formální roli a strany se jimi neřídily, z čehož lze rovněž usuzovat, ve spojení se skutečností, že spolupráce mezi žalobcem a PDPJ byla soustavná a dlouhodobá již od roku 2003, na mezinárodní pronájem pracovní síly.
24. Žalobce dále napadá, že správce daně zvýraznil tučným písmem nebo potrhнул značnou část textu, ale informaci o tom, že počet zaměstnanců PDPJ byl kolísavý, nijak nepodtrhnul, což svědčí dle žalobce o tom, že správce daně zcela rezignoval na objektivní posouzení. Krajský soud k této námitce žalobce uvádí, že z pouhé stylizace

textu, a to ať už se jedná o zvýraznění nebo podtržení, nelze činit závěry o správnosti posouzení předmětné věci, a proto je tato námitka žalobce nedůvodná.

25. Žalobce má za to, že správce daně nikterak nehodnotí i důkazní prostředky, které jsou v jeho prospěch, a když už správce daně použije nějakou skutečnost, je to vždy v neprospěch žalobce, přičemž předmětnou skutečnost interpretuje velmi jednostranným způsobem. Dle krajského soudu se jedná o námitky obecného rázu, kdy žalobce neuvádí, jaké konkrétní důkazní prostředky svědčících v jeho prospěch nebyly vzaty v potaz, a které skutečnosti byly interpretovány jednostranným způsobem, proto nelze považovat námitku za důvodnou.
26. Žalobce správci daně vytýká, že nevzal v potaz skutečnost, že zaměstnanci PDPJ pracovali i o víkendech a zaměstnanci žalobce nikoliv. Z této námitky však není zřejmé, jaký význam pro předmětnou věc žalobce této skutečnosti přikládá, a z jakých důvodů k ní měly orgány finanční správy přihlížet, a proto je tato námitka nedůvodná.
27. Žalobce má za to, že správce daně zaujal postoj, kdy vytržením jednotlivých skutečností z kontextu, jak žalobce uvádí a dokládá, se snaží odůvodnit jeho již při zahájení daňové kontroly předpojatý názor, že dodávky od PDPJ nejsou plněním závazku ze smlouvy o dílo. Jak již krajský soud uvedl výše, skutečnost, zda se jednalo o smlouvu o dílo, zda měla potřebné náležitosti zákonné náležitosti a jaká byla povaha plnění dle soukromého práva, není pro posouzení předmětné věci podstatná, neboť právně relevantní skutečností pro posouzení dané věci je ve smyslu zákona o daních z příjmů skutečný obsah vzájemného vztahu plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi.
28. Správce daně dle žalobce porušil zásadu dle § 5 odst. 1 daňového řádu, když nevedl žádné důkazní řízení ve věci možné kontroly provádění díla na určitém stupni rozpracovanosti, přesto konstatuje, že jde o řízení zaměstnanců společnosti ze strany daňového subjektu, a tak dochází k naplnění principu závislé práce. K této námitce krajský soud uvádí, že skutečností, kdo provádí kontrolu odvedené práce, se orgány finanční správy zabývaly a prováděly dokazování v této věci, což je zřejmé ze všech provedených svědeckých výpovědí. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že ve věci provádění kontroly nebylo dokazování provedeno. Nelze ani souhlasit, že orgány finanční správy dovodily řízení zaměstnanců PDPJ ze strany žalobce na základě hlediska výkonu kontroly. Z rozhodnutí orgánů finanční správy je zřejmé, že se jedná o dvě různá kritéria, která byla vyhodnocena samostatně.
29. Žalobce dále namítá, že skutečnost, že p. Š. konkretizuje předmět plnění smlouvy o dílo formou specifikace dodávek jednotlivých komponentů díla, neznamená, že přímo řídí jiné zaměstnance jako vlastní. Předání týdenního plánu PDPJ je dle žalobce dílčí objednávkou na zhotovení díla, jelikož obsahuje přesný počet kusů, a jejich specifikaci, a přílohou této objednávky je i technická dokumentace, dle které je zhotovitel povinen dílo provést. Krajský soud k této námitce uvádí, že z rozhodnutí

orgánů finanční správy v žádném případě nevyplývá názor, že p. Š. řídí zaměstnance PDPJ jako své vlastní. Dle zjištění krajského soudu je p. Š. zaměstnancem žalobce (teamleader), což vylučuje, aby zaměstnance PDPJ řídil jako své vlastní. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že orgány finanční správy považují předávání pracovních plánů mezi teamleadry žalobce a parťáky PDPJ za nepřímé řízení zaměstnanců PDPJ. Námitka je tedy nedůvodná.

30. Správce daně dle žalobce zcela záměrně a nepřipustným způsobem zkresluje odpověď pana F., když z výpovědi dovodil, že pracoval pro žalobce, i když uvedl, že působil jen ve vztahu k pracovníkům PDPJ co se kontroly týče. Dle krajského soudu není zřejmé, z jaké části rozhodnutí správce daně tento výklad výpovědi p. F. žalobce dovodil, neboť z něj nevyplývá. Z výpovědi p. F. orgány finanční správy pouze dovodily, že bylo jeho povinností převzít práci od pracovníka žalobce a tu pak rozděloval mezi pracovníky PDPJ. Námitka tedy není důvodná.
31. Žalobce považuje za nesporné, že se správce daně se všemi důkazy a zjištěnými skutečnostmi nevypořádal. Výpovědi svědků hodnotí správce daně způsobem, který je ve zjevném rozporu se skutečným průběhem výsledku. Žalobce ve vztahu k těmto námitkám neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, z nichž k těmto závěrům došel, a proto nelze považovat námitku za důvodnou.
32. Jako důkaz žalobce navrhoval rozhodnutí Krajské hygienické stanice ze dne 26. 7. 2016, roční plán výroby, týdenní plán výroby a technický náčrtek součástky, aniž objasnil, jaký vztah mají k relevantním skutečnostem, na nichž žalovaný postavil své závěry o mezinárodním pronájmu pracovní síly. Ježto z nich tento vztah není nikterak zřejmý, soud je již neprováděl pro nadbytečnost.
33. K námitce žalobce, že všechna rozhodnutí jsou pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelná, krajský soud uvádí, že nepovažuje předmětná rozhodnutí orgánů finanční správy za nepřezkoumatelná, neboť z odůvodnění jsou zřejmé důvody rozhodnutí, podklady i úvahy, kterými se orgány finanční správy při rozhodování v předmětné věci řídily.

V. Závěr a náklady řízení

34. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 13. ledna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu