



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **ITAB Shop Concept CZ, a.s.**
sídlem Chrudichromská 2364, Boskovice
zastoupená advokátem Mgr. Petrem Šívarou
sídlem Jana Nečase 29, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2018, č. j. 5426/18/5200-10421-711070

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 1. 2012, č. j. 3025/12/284922705185. Tímto rozhodnutím byla žalobci k přímému placení předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2008 ve výši 730 440 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 146 088 Kč. Změna učiněná žalovaným spočívala ve snížení předepsané daně na 618 225 Kč a sděleného penále na 123 645 Kč; současně došlo ke změně bankovního spojení pro úhradu uvedené daně a penále.

II. Dosavadní průběh řízení

2. Správci daně vznikly při kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 u žalobce pochybnosti o správném stanovení daně z příjmů plynoucích zaměstnancům zahraničních společností podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce proplácel faktury společností Karim spol. s r.o. organizační složka, Suchá 601/2, 678 01 Blansko, IČ: 26267373 (dále jen „Karim“), Privatne male pidpriemstvo „Staves“ - organizační složka, se sídlem Lipová 370/6, Brno, IČ: 26950367 (dále jen „Staves“ nebo „organizační složka Staves“) a ŠIRKOM SK, s.r.o. – organizační složka, Puškinova 639, 534 01 Holice (dále jen „Širkom“).
3. Správce daně učinil závěr, že předmětem smluv nebylo provedení konkrétního díla, ale jednalo se o zabezpečení neomezeného pracovního výkonu zaměstnanců uvedených společností, kteří pracovali v prostorách žalobce, s materiálem žalobce, na jeho strojích, používali jeho ochranné pomůcky, odměňování byli podle odpracovaných hodin a náročnosti zadané práce, kdy jim práci přidělovali a předávali zaměstnanci žalobce. Uvedené společnosti v České republice vystupují jako organizační složky, což znamená, že jsou součástí zahraniční právnické osoby. V případě smluvních vztahů s těmito společnostmi tak podle správce daně byly naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly a podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou povinnosti plátce přeneseny na tuzemského ekonomického zaměstnavatele.
4. Vzhledem k tomu, že žalobce k výzvám správce daně neprokázal konkrétní odměny jednotlivých pracovníků společnost Karim, správce daně předepsal žalobci k přímému placení daň ze závislé činnosti a funkčních požitků na základě pomůcek podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). O odvolání zprvu rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, jež nejprve vyzvalo správce daně k doplnění dokazování, neboť správce daně neprovedl žalobcem požadované výsledky svědků. Zároveň tento odvolací orgán požadoval zjistit další skutečnosti ovlivňující stanovení ceny díla, neboť žalobce uváděl, že počet odpracovaných hodin byl pouze jedním z faktorů pro stanovení celkové ceny díla. Správce daně provedl výsledky navrhovaných svědků, ale na svém závěru setrval. Žalovaný, jenž se v důsledku přijetí zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stal odvolacím orgánem namísto Finančního ředitelství v Brně, se následně se závěry správce daně ztotožnil a rozhodnutím ze dne 6. 3. 2013, č. j. 6649/13/5000-14101-701962 je *de facto* potvrdil. Prvostupňové rozhodnutí změnil jen v části týkající se bankovního spojení z důvodu, že se věcně a místně příslušným správcem daně stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

5. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, o které zdejší krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 26. 3. 2015, č. j. 30 Af 31/2013 - 136 (dále jen „první zrušující rozsudek“) tak, že uvedené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správním orgánům v tomto rozsudku vytkl, že nepostavili najisto, zda je zřizovatel Stavesu - jejímž zřizovatelem byla zahraniční společnost Privatne male pidpriemstvo „Staves“ Rachiv, ul. Miru 25, 906 00 Ukrajina (dále též jen „Staves Ukrajina“) skutečně zahraniční osobou. Žalovaný ve svém původním rozhodnutí uváděl, že nemá pochyb o tom, že zřizovatel Stavesu není českým daňovým rezidentem, nicméně některé indicie svědčily o možném opaku. Krajský soud proto uložil žalovanému, aby otázku daňového domicilu Stavesu Ukrajina postavil najisto. Dalším zrušovacím důvodem byla aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů i na pracovníky Širkomu, jenž vystupoval jako agentura práce a jenž měl sídlo na Slovensku, tj. v členském státě Evropské unie. V návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. 6. 2014, ve spojených věcech C-53/13 a C-80/13, totiž krajský soud dovedl porušení čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie. Krajský soud dále žalovanému vytkl, že se nedostatečně vypořádal se svědeckými výpověďmi Z. M. a M. H. ohledně postavení tzv. parťáků pracovníků Stavesu a Karimu.
6. Žalovaný po zrušení svého rozhodnutí přistoupil k doplnění podkladů vztahujících se k daňovým povinnostem Stavesu. Od Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj získal dokumenty z daňového spisu Stavesu, které podle něj osvědčují skutečnost, že Staves Ukrajina není daňovým rezidentem České republiky. Dále žalovaný zohlednil čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie a snížil původně předepsanou částku daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (a související penále), neboť mezi pracovníky, u kterých dovozoval postavení žalobce, jakožto ekonomického zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, nyní již nezahrnul pracovníky agentury Širkom. Dále žalovaný částečně upravil a doplnil i původní odůvodnění, pokud jde o existenci parťáků společností Staves a Karim. Na základě takto doplněného odvolacího řízení pak žalovaný v části korigoval a v části potvrdil závěry správce daně a vydal rozhodnutí ze dne 18. 1. 2016, č. j. 1881/16/5200-10421-709494.
7. Uvedené rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 3. 2017, č. j. 30 Af 37/2016-78 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“), v němž soud dospěl k závěru, že se žalovaný s uvedenými výtkami obsaženými v prvním zrušujícím rozsudku zcela nevypořádal. Již se vypořádal s částmi výpovědí svědků M. a H. týkajících se postavení parťáků Stavesu a Karimu; jako nedostatečný však krajský soud zhodnotil postup žalovaného při posuzování daňového rezidenství Stavesu (resp. Stavesu Ukrajina). Krajský soud žalovaného zavázal, aby v dalším řízení prověřil, kde se v roce 2008 fakticky (nikoli jen formálně) nacházelo místo hlavního vedení celého subjektu (zda v České republice nebo na Ukrajině); v této souvislosti akcentoval zejména výsledky P. S., ředitele Stavesu Ukrajina a vedoucího české organizační složky, příp. dalších osob či využití institutu mezinárodního dožádání.
8. Žalovaný po zrušení v pořadí druhého rozhodnutí přistoupil k výsledku P. S. a M. H., z jejichž výpovědí ve spojení s dříve obstaranými podklady v nyní napadeném rozhodnutí dovedl, že se v České republice v rozhodných letech nacházelo toliko lokální vedení (vedení organizační složky), přičemž hlavní vedení společnosti probíhalo na Ukrajině.

III. Obsah žaloby

9. Žalobce poukázal na procesní vady řízení – neoprávněné stanovení daně podle pomůcek a selektivní hodnocení důkazů. V souvislosti s výzvou správce daně ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5523011284930709058, kterou byl vyzván k prokázání výše odměn pracovníků v jednotlivých měsících, uvedl, že neměl a do současnosti nemá žádné informace o tom, jaké odměny získali pracovníci od svých zaměstnavatelů Stavesu a Karimu a ani takové informace mít nemohl. Žalovaný podle žalobce také z provedených důkazů dovozuje skutečnosti, které z nich vůbec nevyplynou.
10. Podstatu žaloby pak žalobce spatřoval v posouzení významu tzv. partáků (předáků) jednotlivých pracovníků a otázky daňového rezidenství (domicilu) Stavesu Ukrajina. Pokud jde o partáky, žalobci nebylo zřejmé, z jakých zdrojů čerpá žalovaný popis jejich činnosti. Ze svědeckých výpovědí svědků H., M. aj. skutečnosti uvedené žalovaným vůbec nevyplynou. Za zavádějící označil žalobce tvrzení, že jeho kmenoví zaměstnanci prováděli kontrolu; vždy se jednalo o oddělení řízení jakosti, které kontrolovalo kvalitu výrobku, nikoli kvalitu provedené práce. Kvalitu provedené práce prováděl přímý nadřízený – parták, který řídil konkrétní práci.
11. V případě daňového rezidenství žalobce namítal, že daňové orgány měly dostatek času získat na Ukrajině hodnověrné důkazy prostřednictvím mezinárodního dožádání. Namísto toho se žalovaný omezil jen na výsledky svědků S. a H., u kterých mohla být dána motivace k podání nepřesné výpovědi, neboť by mohli nést osobně negativní důsledky zjištěných pochybení. Žalobce dále upozornil, že zřizovatel Staves nevykazoval na Ukrajině žádný obrát, činnost prováděl hlavně v České republice. Z obou svědeckých výpovědí vyplynulo, že na Ukrajině docházelo pouze k náboru nových zaměstnanců. Žalobce navíc nepovažuje za reálné, aby pracovní smlouvy podepisoval sám P. S., který pobýval často v České republice. Pan S. nejdříve uvedl, že zásadní rozhodnutí ohledně Staves Ukrajina činil sám, následně doplnil, že podnikatelská rozhodnutí ohledně obchodního vedení a zákazníků činil společně s panem H. Na základě porovnání s činnostmi na Ukrajině (např. zaměstnání konkrétního svářeče) proto žalobce dovodil, že zásadní rozhodnutí musela být přijímána v České republice. Žalobce poukázal i na výpověď pana H. z roku 2012, v níž pan S. stavěl do stejné roviny organizační struktury s tím, že pan S. zajišťoval také vybavení a jiné čistě provozní věci. Podle žalobce tak vyvstávají pochybnosti ohledně možnosti kombinovat tyto činnosti s převážnou přítomností na Ukrajině, jak vypověděl pan S.
12. Na základě výše uvedeného proto žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě označil žalobu za nedůvodnou. K žalobním námitkám procesního charakteru odkázal na napadené rozhodnutí. Pokud jde o otázku hodnocení důkazů, poukázal rovněž na druhý zrušující rozsudek.
14. K postavení tzv. partáků žalovaný uvedl, že ze svědeckých výpovědí svědků M. a H. nebylo prokázáno, že by partáci řídili činnost pracovníků Karimu a Stavesu, pouze přebírali materiál – ten však přebírali i mistři, kmenoví zaměstnanci žalobce. Partáci byli jen zástupci jednotlivých manuálních pracovníků. Žalobce rozhodoval o tom, na které pracoviště zaměstnance zařadí, poskytoval jim materiál, stroje a zařízení. Žalovaný také zdůraznil, že pracovníci Karimu a Stavesu byli součástí výrobního procesu žalobce, na jednotlivé úkony byly zpracovány normy a úkony na sebe navazovaly. Kontrola byla prováděna kmenovými zaměstnanci žalobce a výroba probíhala ve směnném provozu.

Žalovaný i v tomto případě poukázal na druhý zrušující rozsudek, v němž se již krajský soud celou touto problematikou zabýval.

15. Žalovaný se podrobně vyjádřil i k problematice daňového rezidenství Staves Ukrajina. Zejména zdůraznil, že jako důkazní prostředek může být použito cokoli, co může objasnit stav věci. Nikde není stanoveno a krajský soud to ani nepožadoval, aby se daňové rezidenství ověřovalo na základě mezinárodního dožádání. Vzhledem ke zkušenostem s dožádáním na Ukrajinu se jako nejvhodnější jevil výslech svědků S. a H.; krajský soud ostatně sám uvedl, že právě tyto osoby by měly být schopny uvést, kde byla přijímána klíčová rozhodnutí zřizovatele Stavesu. Žalovaný přitom odmítl, že by jejich výpovědi byly účelové a uvedl, že žalobce ani blíže nekonkretizoval postih, který by jim v případě zjištění nesrovnalostí hrozil. Svědek S. svou výpověď potvrdil, že Staves Ukrajina podával daňová přiznání ze svých celosvětových příjmů na Ukrajině, což potvrzuje ukrajinské daňové rezidenství. Žalovaný upozornil na to, že Staves Ukrajina vykonával svou činnost (pro kterou byl založen) právě i v této zemi, kde vyhledával a zaměstnával fyzické osoby – zprostředkovával pro ně zaměstnání. Nerozporoval přitom, že i v České republice docházelo k přijímání rozhodnutí, jednalo se však o vedení lokální, nikoli hlavní.

V. Replika žalobce

16. V předložené replice setrval žalobce na svých žalobních tvrzeních ohledně postavení parťáků a posouzení případu jako mezinárodního pronájmu pracovních sil. Jednalo se o typické tzv. svěřené činnosti, které vykonával nezávislý subjekt.
17. Žalobce se především vyjádřil k otázce daňového rezidenství Stavesu Ukrajina. Zopakoval, že jako ideální prostředek ke zjištění daňového rezidenství Staves Ukrajina se nabízel institut mezinárodního dožádání, na nějž měly daňové orgány více než 7 let. Tím spíše, pokud svědecké výpovědi rezidenství Stavesu Ukrajina nepostavily najisto tak, jak požadoval krajský soud. Podle žalobce existovalo jediné místo vedení, a to se nacházelo v České republice. Žalobci není zřejmé, jak dospěl žalovaný k závěru, že Staves Ukrajina byl založen za účelem zprostředkování. Převážně totiž prováděl zpracování kovů a stavební práce na základě smluv o dílo – trvalé zařízení pro podnikání, v němž by poskytoval služby, měl pouze v ČR. Na Ukrajině měla jeho kancelář toliko pomocný charakter. Skutečnost, že podle svědka S. podával Staves Ukrajina daňová přiznání na Ukrajině nevypovídá bez znalostí jejich obsahu nic o daňovém rezidenství tohoto subjektu. Jeho výpověď je vzhledem k neznalosti daňové terminologie bezcenná, vzhledem k uplynutí 8-10 let je z povahy věci taky nepřesná. To se týká např. tvrzení, že svědek S. podepisoval smlouvy se zaměstnanci, kterých podle žalobce bylo dle přílohy k účetní závěrce za rok 2018 celkem 428. Vzhledem k velikosti společnosti je také s podivem, že svědek nebyl schopen uvést žádné podrobnosti o způsobu jejího nabytí. Pokud jde o svědkům hrozící postih, žalobce vedle možného trestněprávního postihu upozornil též na správní delikty na úseku zaměstnanosti či pobytu cizinců.

VI. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
20. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování (všechny podklady, z nichž vycházel, byly součástí správního spisu), rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
21. Krajský soud již shora popsal, že předmětnou věc již dvakrát posuzoval a ve druhém zrušujícím rozsudku žalovanému uložil, aby prověřil, kde se v roce 2008 fakticky nacházelo místo hlavního vedení celého subjektu Staves (zda byl daňovým rezidentem České republiky nebo Ukrajiny); podstatou věci proto bylo posouzení toho, zda se žalovaný uvedenými pokyny zdejšího soudu řídil a své závěry dostatečně odůvodnil. Nejprve se ovšem musel vyjádřit též k ostatním žalobním námitkám. Vedle otázky daňového rezidenství označil žalobce za další klíčový bod samotné posouzení věci jako mezinárodního pronájmu pracovních sil a s tím související problematiku postavení tzv. parťáků pracovníků Karimu a Stavesu.

*VI.1 K výkonu práce podle příkazů žalobce
/vč. souvisejících námitek/*

22. V této souvislosti ze správního spisu správce daně zjistil tyto pro věc významné skutečnosti:
1. Dne 9. 12. 2010 zahájil správce daně za zdaňovací období roku 2008 kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 63251/10/284931704202. V průběhu kontroly správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období roku 2008, za měsíce leden až červen, žalobce proplácel faktury vystavené společností Karim za odborné práce v profesích zámečnická a svářeč prováděné zaměstnanci společnosti pro plátce daně na základě uzavřené smlouvy o dílo. Společnost Karim je organizační složkou zahraniční společnosti Karim spol. s r. o., Bobot 337, PSČ: 913 25, Slovenská republika. Za měsíce leden až prosinec žalobce proplácel faktury vystavené společností Staves za zámečnické a lakovací práce prováděné zaměstnanci společnosti pro žalobce na základě uzavřené smlouvy o dílo.
23. Na základě výzvy ze dne 16. 9. 2010, č. j. 50861/10/284931704202 žalobce ve vztahu ke společnosti Karim a roku 2008 předložil smlouvu o dílo ze dne 1. 1. 2008, v níž se Karim zavázal k provádění zámečnických a lakovacích prací dle objednávky žalobce a faktury č. 2008001, 2008027, 2008042, 2008048, 2008086 vystavené za měsíce leden, únor, březen, duben, červen 2008 za provedené práce. Společně s fakturami žalobce předložil objednávky a předávací protokoly, přehledy pracovníků s počtem odpracovaných hodin a pracovní listy zaměstnanců (výpis z elektronické docházky). Ve fakturách je cena prací stanovena s odkazem na hodinovou sazbu ve výši 130, resp. 140 Kč a příslušný odpracovaný počet hodin, který odpovídá přehledům odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce.
24. Správce daně následně vydal výzvu ze dne 9. 5. 2011, č. j. 55230/11/284930709058, kterou se ve vztahu k fakturám Karimu z roku 2008 po žalobci domáhal i) předložení seznamu pracovníků, počtu odpracovaných hodin a sazby za odpracovanou hodinu jednotlivých

pracovníků k přijaté faktuře č. 2008074 a ii) v návaznosti na předložené seznamy pracovníků a odpracovaných hodin k fakturám č. 2008001, 2008027, 2008042, 2008048, 2008086 prokázání odměny za vykonanou práci u jednotlivých zaměstnanců (zda-li hodinová sazba dosahovala výše 130 nebo 140 Kč). Žalobce předložil fakturu č. 2008074 (za měsíc květen 2008), vč. objednávky, předávacího protokolu, přehledu pracovníků s počtem odpracovaných hodin a pracovních listů zaměstnanců. Pokud jde o konkrétní odměny jednotlivých pracovníků (zejména rozlišení těch s hodinou mzdou 130 a 140 Kč) odpověděl, že k tomu nic bližšího neví.

25. Z úředního záznamu ze dne 22. 7. 2011, č. j. 84443/11/284930709058 vyplývá, že tyto skutečnosti správce daně zjišťoval také u společnosti Karim. Na výzvu ze dne 24. 6. 2011 ovšem nedostal žádnou odpověď a na základě informací Finančního úřadu Blansko zjistil, že daný subjekt je nekontaktní a na shora uvedené adrese už nesídlí. Současně bylo zjištěno, že Karim neodváděl daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a ani nepodával příslušné vyúčtování.
26. Ve vztahu ke společnosti Staves předložil žalobce smlouvu o dílo ze dne 30. 5. 2007, jejímž předmětem bylo opět provádění zámečnických a lakovacích prací dle objednávky žalobce a faktury za leden až prosinec 2008). K jednotlivým fakturám předložil rovněž předávací protokoly, pracovní listy zaměstnanců (výpis z elektronické docházky) a přehledy pracovníků s počtem odpracovaných hodin. Dále žalobce předložil smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 30. 5. 2007, jejímž předmětem byly nebytové prostory v provozovnách plátce daně v Letovicích a Blansku - od 1. 7. 2007 se jednalo o nájem nebytových prostor v provozovně v Boskovicích. Ze skutečnosti, že Staves účtoval ve fakturách příplatek za pronájem ve výši 2 400 Kč a na druhé straně vydal žalobce Stavesu fakturu za nájem nebytových prostor za rok 2007 v částce 14 400 Kč (6 x 2.400 Kč) učinil správce daně závěr, že se jedná jen o formální smluvní vztah, kdy nebylo hrazeno žádné nájemné.
27. Správce daně uzavřel, že žalobce porušil své povinnosti při dokazování (neprokázal výši fakturované částky za jednotlivé pracovníky Karimu); správce daně nemá jinou možnost tuto skutečnost zjistit a v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu proto daň z příjmů ze závislé činnosti za rok 2008 stanovil za použití pomůcek.
28. Jako pomůcky v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu osvědčil jednotlivé důkazní prostředky, zejména smlouvy o dílo a jednotlivé faktury a jejich přílohy. Na základě toho v případě Stavesu bez dalšího určil výši měsíčních příjmů u jednotlivých pracovníků a základ daně ve výši 60 % příjmu (zde zohlednil výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu). V případě Karimu správce daně nejprve vypočetl průměrnou hodinovou sazbu jako podíl celkové fakturované částky a celkového počtu odpracovaných hodin. Měsíční příjem pak vypočetl součinem průměrné hodinové sazby a počtu odpracovaných hodin. Tímto způsobem dospěl k celkové částce daně, která se potom promítla do vydaného platebního výměru.
29. Nutno doplnit, že k činnosti pracovníků Karimu a Stavesu vyslechl správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení i některé vedoucí pracovníky žalobce a pana M. H., zplnomocněného zástupce Stavesu, jejichž výpovědi již krajský soud podrobně shrnul v odůvodnění druhého zrušujícího rozsudku. Z těchto výpovědí vyplynulo, že žalobce rozhodoval o tom, na které pracoviště pracovníky zařadí (přiděloval jim vyčleněné

prostory), poskytoval jim dokumentaci k provedení práce a kontroloval jejich činnost. Žalobce měl také přesně stanovený postup výroby, stanovené normy, pracovníci Stavesu a Karimu pracovali na jeho strojích a zařízeních. Současně ovšem svědci (zejména Z. M. a M. H.) uvedli, že tito pracovníci byli řízení vlastními předáky uvedených společností.

30. Krajský soud se otázkou výkonu práce podle příkazů žalobce již podrobně zabýval a v odůvodnění druhého zrušujícího rozsudku, v němž aproboval závěry žalovaného, v tomto směru dovedl, že *„z pohledu soudu je i s ohledem na svědecké výpovědi nezpochybnitelné, že partáci (předáci) dávali řadovým zaměstnancům dílčí pokyny a že jednotlivé zaměstnance přiřazovali ke strojům – a v tomto smyslu jim tak do jisté míry přidělovali práci a řídili je – ale tuto činnost nedělali samostatně, resp. za zhotovitele, tj. společnosti Staves a Karim. S ohledem na všechny okolnosti případu je totiž fakticky řídil žalobce a partáci jeho požadavky pouze konkretizovali ve vztahu k jednotlivým řadovým pracovníkům.“* S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 26/2011-97, zdejší soud připomněl, že samotná existence určitého „mezičlánku“ mezi pronajímatelem pracovní síly (zde: žalobcem) a řadovými pracovníky přitom aplikaci § 6 odst. 2 věta druhá a třetí automaticky neodporuje. Uzavřel, že *„partáci totiž de facto byli vedoucími pracovníky (partáky či předáky) žalobce. Krajský soud v této souvislosti zdůrazňuje, že přes některé části svědeckých výpovědí pracovníci Stavesu a Karimu nepochybně byli faktickou součástí výrobního procesu žalobce, přičemž konkrétní organizace práce těchto pracovníků rozhodně nebyla zcela v kompetenci partáků. Nejenže jim totiž žalobce přiřazoval příslušné pracoviště a kontroloval jejich výstupy, současně tito pracovníci pracovali na jeho strojích, s jeho materiálem a dle jeho technologických postupů, pravidelně předávali polotovary do meziskladu žalobce k další fázi výroby (byli zapojeni do celkového technologického procesu žalobce) a pracovali ve směnném režimu žalobce, jenž jejich pracovní dobu také evidoval.“* V podrobnostech krajský soud na odůvodnění druhého zrušujícího rozsudku na tomto místě pro stručnost odkazuje.
31. V návaznosti na námitku, že žalobce (jeho oddělení řízení jakosti) kontrolovalo kvalitu výrobků, nikoli samotnou činnost pracovníků Stavesu, soud doplňuje, že hlavním výstupem pracovního výkonu je z povahy věci finální výrobek žalobce (příp. polotovar). Vedle výstupů činnosti pracovníků Stavesu evidoval i jejich docházku, tj. kontroloval dvě podstatné komponenty pracovního výkonu – výsledek a přítomnost na pracovišti. Závěr o kontrole pracovního výkonu pracovníků Stavesu ze strany žalobce je proto naprosto odůvodněný.
32. Na tomto místě lze proto uzavřít, že si žalobce pronajímal zaměstnance Stavesu, kteří vykonávali práci podle jeho příkazů, a to přímo v rámci jeho výrobního procesu – ve věci je proto na místě postup podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tento závěr zevrubně odůvodnil a zcela v intencích dřívějších závěrů krajského soudu se náležitě vypořádal se všemi provedenými důkazy. Soud tak nepřisvědčil ani námitce selektivního hodnocení důkazů, nehledě na to, že žalobce námitku vznesl v dosti obecné rovině. *In concreto* pak k této námitce odkazuje krajský soud na shora uvedené a na odůvodnění druhého zrušujícího rozsudku.

VI.2 Ke stanovení daně na základě pomůcek

33. Se zjištěními správce daně pak souvisí i zcela nově uplatněná námitka neoprávněného stanovení daně podle pomůcek. Pokud jde o tuto otázku, žalobce zpochybnil výzvu správce daně ze dne 9. 5. 2011, č. j. 55230/11/284930709058. Předmětnou výzvu správce

daně s odkazem na § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů odůvodnil tím, že žalobce jako plátce daně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti; v souladu s § 86 odst. 3 daňového řádu má proto žalobce povinnost předložit požadované důkazní prostředky. Žalobce na popsanou výzvu reagoval tak, že bližší povědomí o odměnách jednotlivých pracovníků nemá.

34. Krajský soud předesílá, že ke stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k přímému placení plátcem daně (nikoli poplatníkem) je z povahy věci nutné prokázat výši odměn (příjmů) jednotlivých zaměstnanců. Jinými slovy, daňová povinnost stanovená žalobci jakožto plátcem daně, musela mít objektivní základ. Proto správce daně činil výzvy k dokazování. Výzvy správce daně přitom vycházely z posouzení výkonu práce pracovníků Stavesu a Karimu jako mezinárodního pronájmu pracovních sil. Z pohledu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů byl žalobce v postavení jejich zaměstnavatele, tj. plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti. Je proto naprosto logické, pokud správce daně vydával výzvy k dokazování vůči žalobci, který musel mít informace o výši odměn jednotlivých pracovníků, nebo alespoň konkrétním způsobu jejich výpočtu. Pokud nebyl žalobce, jako faktický zaměstnavatel, schopen prokázat výši odměn svých *de facto* zaměstnanců, kteréžto byl navíc povinen uvádět ve vyúčtování daně ze závislé činnosti [§ 69 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)], jde tato skutečnost nepochybně k jeho tíži. Jak navíc vyplývá z § 38h odst. 9 zákona o daních z příjmů, žalobce byl povinen úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň jednotlivých pracovníků srazeny, odvést nejpozději do 20. dne po uplynutí každého kalendářního měsíce, v němž o závazku za poskytnutí pracovního výkonu účtoval.
35. Na tyto povinnosti žalobce zcela rezignoval a v důsledku toho pak nebyl schopen reagovat na výzvy správce daně a prokázat odměny jednotlivých pracovníků. Tím porušil svou zákonnou povinnost (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Zároveň se správce daně pokoušel konkrétní výši odměn prokázat i výzvou směřovanou společnosti Karim. Tento subjekt se však ukázal jako nekontaktní. Přesnou výši měsíčních odměn jednotlivých pracovníků této společnosti proto nebyl správce daně schopen zjistit. Ve věci proto byly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.
36. V této souvislosti je nutno upozornit též na to, že daň sice byla stanovena formálně na základě pomůcek, fakticky však správce daně vycházel především z předložených důkazních prostředků (viz bod 28. tohoto odůvodnění). V případě pracovníků Stavesu byla daň za jednotlivé pracovníky stanovena výhradně na základě důkazů. U pracovníků Karimu správce daně rovněž vycházel z vystavených faktur a souvisejících podkladů – jedinou pomůckou nad rámec důkazních prostředků byl výpočet aritmetického průměru hodinové sazby pracovní odměny v rozmezí 130 – 140 Kč. Daň tudíž byla žalobci stanovena dostatečně spolehlivě a tento způsob stanovení daně mu ani nemohl způsobit reálnou újmu.

VI.3 K daňovému rezidenství Staves Ukrajina

37. Otázka daňového rezidenství byla vedle samotného charakteru pracovního výkonu v této věci klíčová pro závěr o mezinárodním pronájmu pracovních sil a pro aplikaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Proto krajský soud trval na tom, aby bylo zjištěno, zda je Staves Ukrajina skutečně zahraniční osobou – daňovým nerezidentem České republiky (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 39/2011-162). Vycházel

přitom zejména z čl. 4 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku, publikovanou pod č. 103/1999 Sb.m.s. (dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Podle čl. 4 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění výraz "rezident jednoho smluvního státu" označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa registrace nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného. Podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmu jsou českými daňovými rezidenty poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení. Dle čl. 4 odst. 3 uvedené smlouvy přitom platí, že jestliže osoba jiná než osoba fyzická je podle ustanovení odstavce 1 tohoto článku rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení. Pokud by tedy místo skutečného vedení celé společnosti Staves bylo v ČR, byla by tato společnost s ohledem na § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve spojení s čl. 4 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění českým daňovým rezidentem.

38. Správce daně od počátku vycházel především z výpisu z obchodního rejstříku. Dle něj byl Staves zapsán do obchodního rejstříku jako organizační složka, přičemž jeho zřizovatelem byla zahraniční společnost Staves (Staves Ukrajina), která byla registrována pod identifikačním kódem subjektu podnikatelské činnosti č. 32941903 v Jednotném státním rejstříku podniků a organizací Ukrajiny vydaném Správou obchodu, bytového hospodářství a registrace Ternopilské městské rady. Bylo zřejmé, že místem registrace byla Ukrajina a že zahraniční právnická osoba byla zřízena podle ukrajinského práva. Z výpisu z obchodního rejstříku současně vyplývalo, že statutárním orgánem (a ředitelem) zahraniční osoby, stejně jako vedoucím české organizační složky, byl od 7. 4. 2008 P. S., nejprve bytem L. 6, B., následně od 9. 2. 2009 bytem R., M. 139. Tato skutečnost tak nasvědčovala tomu, že vedení zahraniční společnosti Staves by mohlo být umístěno v České republice. Krajský soud odkázal i na Komentář OECD ke vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění, podle kterého je místo skutečného vedení definováno jako místo, kde jsou vykonávána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná pro řízení společnosti. V této souvislosti lze poukázat také na sdělení Ministerstva financí č. j. 251/122867/2000, podle kterého lze místo vedení definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejích představitelů (např. správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji ho lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.
39. Po vrácení věci na základě prvního zrušujícího rozsudku žalovaný obstaral podklady týkající se správy daní organizační složky Staves v ČR, a to:
 - i) stejnopis notářského zápisu ze dne 16. 8. 2004 - rozhodnutí o zřízení organizační složky zahraniční osoby na území České republiky. Paní O. K., trvale bytem ul. N. J. 27/14, T., Ukrajina, prohlásila, že jako zakladatel a ředitel právnické osoby s názvem Soukromý malý

podnik „Staves“, se sídlem na adrese N. J. 27/14, T., Ukrajina, identifikační kód subjektu podnikatelské činnosti v Jednotném státním rejstříku podniků Ukrajiny č. 32941903, vydává rozhodnutí, jímž zřizuje organizační složku Soukromého malého podniku „Staves“ na území České republiky s umístěním B., L. 370/6. Paní O. K., jako vedoucí organizační složky, správci daně předložila i osvědčení o státní registraci (přeregistraci) zřizovatele na území Ukrajiny ze dne 24. 6. 2004.

- ii) statut Stavesu Ukrajina ze dne 22. 6. 2004, v jehož bodě 1. 7. je uvedeno, že podnik má právo na území Ukrajiny a v cizině vytvářet pobočky a zastupitelstva v souladu s platnou legislativou Ukrajiny a v bodě 4.4 je uvedeno, že zisk podniku se vytváří z příjmů z hospodářské činnosti a ze zisku se platí procenta kreditů v bance a také daně do ročního rozpočtu Ukrajiny. V bodě 8 jsou popsány orgány řízení podniku – zakladatel a ředitel a vymezení jejich oprávnění: zakladatel je tak např. oprávněn určovat základní směr podniku nebo zakládat pobočky, ředitel určovat např. operativní řízení podniku či nakládat s jeho majetkem.
 - iii) protokol o ústním jednání s paní O. K. ze dne 17. 2. 2005 zaevidovaný pod č. j. 42552/05, který byl sepsán ve věci projednání způsobu zdanění organizační složky a v němž bylo uvedeno, že zřizovatel má k výkonu činnosti pronajatu kancelář v Brně na Lipové 6 a pro účely zákona o daních z příjmů je organizační složka ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů stálou provozovnou, která je povinna vést podvojný účetnictví odděleně za stálou provozovnu. V případě změny byla organizační složka povinna nahlásit změnu do 30 dnů správci daně. Ze spisového materiálu vedeného u místně příslušného správce daně (tehdejší Finanční úřad Brno I), se podává, že Staves nenahlásil žádnou změnu.
 - iv) daňová přiznání organizační složky Staves k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 a 2009, v nichž je jako sídlo právnické osoby uvedena adresa Ul. Myru 25, 906 00 Rachiv, Ukrajina.
 - v) podklady týkající se daňové kontroly Stavesu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2007 a 2008. Příslušný správce daně v průběhu daňové kontroly vydal výzvy k dokazování, ve kterých mimo jiné žádal o doložení veškerých důkazních prostředků a prokázání, že náklady na lékařské ošetření ve zdaňovacím období roků 2007 a 2008 jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů Stavesu. Na výše uvedené výzvy zplnomocněný zástupce Stavesu Ing. M. H. reagoval písemností ze dne 11. 2. 2010, zaevidovanou pod č.j. 42059/10 a písemností ze dne 10. 5. 2010, zaevidovanou pod č.j.: 145579/10. V uvedených písemnostech zplnomocněný zástupce ve věci lékařských ošetření mj. uvedl, že *„organizační složka není samostatnou právnickou osobou. Je to pouze právní fikce, jak zapsat cizí právnickou osobu do českého obchodního rejstříku a přidělit jí české IČ. Právním subjektem je v tomto případě pouze Soukromý podnik „Staves“ se sídlem na Ukrajině, ul. Míru 25/6, 906 00 Rachiv. Tato ukrajinská právnická osoba má pracovněprávní vztahy s většinou svých zaměstnanců podle ukrajinského práva a tyto zaměstnance pak vysílá na práci do České republiky.“*
40. Žalovaný na základě těchto podkladů rozlišoval „hlavní“ místo vedení a místo vedení „lokální“, které může podnik mít ve svých organizačních jednotkách. Ve smyslu daňových smluv je lokální vedení považováno za stálou provozovnu. V daném případě podle žalovaného vzniklo na území České republiky lokální místo vedení, neboť sám Staves deklaroval, že je stálou provozovnou na území České republiky a je povinen vést podvojný účetnictví za stálou provozovnu. Tomu také odpovídají přiznání k dani z příjmu

právnických osob [ad iv)], které Staves podával toliko z příjmů v České republice a ve kterých uváděl, že sídlo právnické osoby (zřizovatele) se nachází na Ukrajině na adrese Ul. Myru 25, 906 00 Rachiv. Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají s ohledem na § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Žalovaný zdůraznil, že i zástupce Stavesu Ing. H. deklaroval, že na území České republiky se nachází pouze organizační složka a právním subjektem je v daném případě Soukromý podnik „Staves“ se sídlem na Ukrajině, který své zaměstnance na práci do České republiky vysílá. Skutečné místo vedení se tak podle žalovaného nachází na Ukrajině.

41. Ve druhém zrušujícím rozsudku krajský soud uznal relevanci specifikovaných podkladů, dospěl ovšem k závěru, že tyto listiny z pohledu místa reálného vedení subjektu Staves Ukrajina (v tomto případě v roce 2008) ještě zcela nevyvrací důvodné pochybnosti či indicie ohledně českého daňového rezidentství Stavesu Ukrajina plynoucí zejména z toho, že P. S., uváděný jako zakladatel a ředitel subjektu, jakož i vedoucí její české organizační složky, pobýval v České republice na adrese L. 6, B. Obdobně zde pak také byla nedořešena otázka skutečného postavení Ing. M. H. ve struktuře Stavesu.
42. Žalovaný poté doplnil řízení o výsledcích P. S. a Ing. M. H. Svědek S. dne 10. 8. 2017 vypověděl, že Staves Ukrajina na Ukrajině sháněl a dodával pracovníky organizační složce Staves, kterou řídil na základě generální plné moci M. H.; „matku“ (Staves Ukrajina) řídil svědek S. Svědek uvedl, že v letech 2008 a 2009 vykonával klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, a to v kanceláři na Ukrajině, v autě na cestách i v České republice s tím, že nejméně byl v ČR – v roce 2008, kdy se to „rozjízďelo“ pobýval více na Ukrajině (k otázce zástupce daňového subjektu pak doplnil, že se pohyboval hlavně na cestách, jinak pobýval v ČR a na Ukrajině asi v poměru 50:50). V kanceláři na Ukrajině také uzavíral pracovní smlouvy se zaměstnanci. Dále uvedl, že v ukrajinské kanceláři měl svou účetní a zplnomocněného zástupce pro Ukrajinu, v obdobném postavení jako byl Ing. H. v ČR. S panem H. telefonicky nebo ústně koordinoval činnost Staves Ukrajina a organizační složky Staves a s ním také činil rozhodnutí, pro které zákazníci budou pracovat. P. S. dále uvedl, že je občanem Ukrajiny, zdravotní a sociální pojištění platil na Ukrajině a daňové přiznání podával na Ukrajině.
43. Ing. M. H. v úvodu své výpovědi ze dne 10. 8. 2017 popsal činnost organizační složky Staves, vyjmenoval další zákazníky vedle žalobce (např. Eurovia, Skanska), současně ovšem vypověděl, že o činnosti Staves Ukrajina neví nic konkrétního, v sídle společnosti nebyl. Uvedl pouze to, že zaměstnavatelem pracovníků (dělnických profesí) organizační složky byl Staves Ukrajina, který s nimi uzavíral smlouvy na Ukrajině podle ukrajinského práva. Pan S. podle svědka v předmetných letech pobýval v ČR a na Ukrajině v poměru 50:50, možná 60:40. Svědek H. žádné pokyny nedostával, strategická rozhodnutí případně konzultoval s panem S., a to telefonicky nebo osobně.
44. Krajský soud má za to, že v důsledku doplnění dokazování byly dřívější pochybnosti rozptýleny. Pro pořádek soud zdůrazňuje, že daňové rezidenství samozřejmě není nutné zjišťovat právě a jen prostřednictvím mezinárodního dožádání, kterého se domáhal žalobce – krajský soud to v předchozích rozhodnutích ve věci ani žalovanému neuložil. Mezinárodní dožádání se v obdobných případech nabízí jako jeden z možných nástrojů, současně jde ale o nástroj dosti komplikovaný, u něhož si lze představit (zvláště při spolupráci s některými zeměmi) významnější zdržení. Jestliže žalovaný upřednostnil s ohledem na zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení jiný nástroj – výslech svědků – nelze

takový postup označit *a priori* za nezákonný; zvláště pokud soud ve druhém zrušujícím rozsudku akcentoval zejména výslech P. S. Krajský soud se tudíž ani blíže nezabýval problematikou mezinárodní spolupráce s ukrajinskými, resp. ruskými daňovými orgány, kterou přdestřel žalobce. Informace o mezinárodním dožádání ruských orgánů ostatně nic nevypovídají o spolupráci s Ukrajinou. Proto by byly také nadbytečné vést v tomto směru jakékoliv dokazování (žalobcem navržený přípis Finančního ředitelství pro hl. město Prahu).

45. Již v předchozí fázi řízení bylo zřejmé, že Staves Ukrajina, jako zřizovatel české organizační složky – Stavesu, byl založen na Ukrajině, a to se sídlem na adrese N. Jaremčuka 27/14, 460 00 Ternopil, Ukrajina, později na adrese Ul. Myru 25, 906 00 Rachiv, Ukrajina. Společnost byla založena podle ukrajinského práva a organizační složka v České republice vůči správci daně vystupovala jako stálá provozovna ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. jako složka zahraničního subjektu – český daňový nerezident. Tyto skutečnosti tak svědčí o ukrajinském daňovém rezidenství Stavesu. Svědecké výpovědi tuto skutečnost potvrdily.
46. Za klíčovou považuje krajský soud zejména výpověď P. S., který vystupoval jako zakladatel a ředitel Staves Ukrajina a s ohledem na bod 8 statutu Staves Ukrajina [(viz bod 39. tohoto odůvodnění ad ii)] to měl být on, kdo uskutečňoval strategické i operativní řízení celého subjektu. To také ve své výpovědi potvrdil. Vypověděl, že ukrajinskou „matku“ řídil on, přičemž Ing. H. řídil toliko organizační složku (s Ing. H. činnost Staves Ukrajina a organizační složky Staves koordinoval). Krajský soud zdůrazňuje také to, že svědek S. potvrdil faktickou existenci kanceláře na Ukrajině, v níž se skutečně zdržoval a v níž měl také k dispozici základní administrativní aparát; ukrajinské sídlo (adresa) tudíž nebylo pouze formální a Staves Ukrajina nebyl jen prázdnou schránkou. Z výpovědi svědka S. sice nevyplývá, že by klíčová rozhodnutí činil pouze na Ukrajině (vypověděl, že hodně cestoval), tím méně z ní však vyplývá, že by je činil jen v České republice – podle své vlastní výpovědi pobýval v roce 2008 převážně na Ukrajině, maximálně 50 % času na Ukrajině a 50 % v ČR.
47. Svědek S. také vypověděl, že Staves Ukrajina byla ukrajinským daňovým rezidentem. Byť následně uvedl, že pojmu daňový rezident nerozumí, k vysvětlení tohoto pojmu správcem daně (rezidenství je tam, kde subjekt daní své celosvětové příjmy) svou výpověď nezměnil a sám uvedl, že je také ukrajinským daňovým rezidentem. Krajský soud přitom nepřisvědčuje námitce žalobce, že tato neznalost význam jeho výpověď významně devaluje. To, že svědek nerozumí právním pojmům, ještě neznamena, že není schopen popsat faktické okolnosti případu. Správce daně přitom vůbec nepředestíral následnou odpověď, pouze tento pojem svědkovi vysvětlil.
48. K námitce, že svědek S. nebyl schopen zodpovědět otázky ohledně svého vlastnického vstupu do společnosti, žalovaný uvedl, že svědek byl dotázán toliko na předání organizační složky, na což také odpověděl. Krajský soud dává žalovanému za pravdu, že svědek nebyl ani správcem daně, ani zástupcem žalobce, který se celého výsledku účastnil, dotazován na podrobnosti nabytí vlastnictví Staves Ukrajina. Otázka správce daně směřovala na to kde, kdy a kým mu bylo předáno vedení organizační složky Staves. Argumentace žalobce proto není přiléhavá.
49. Krajský soud nevidí důvod, proč by P. S. nepravdivě vypověděl, že v kanceláři na Ukrajině uzavíral pracovní smlouvy s pracovníky Stavesu Ukrajina. Podle žalobce nemohl takové

množství smluv (Staves měl podle účetní závěrky za rok 2008 takřka 500 zaměstnanců) časově zvládnout. Krajský soud s tímto striktním závěrem nesouhlasí, neboť vždy záleží na organizačním uspořádání společnosti, rozdělení činností, na složitosti pracovních smluv, stejně jako na stabilitě pracovního kolektivu, jinými slovy – jak často je nutné přijímat nové pracovníky. Lze také předpokládat, že ředitel jednotlivé pracovní smlouvy zevrubně nekontroluje, pouze k nim připojuje svůj podpis. Argumentaci žalobce v tomto směru proto soud nepřisvědčil.

50. Stejně tak se krajský soud neztotožnil s námitkou účelovosti predestované svědecké výpovědi – tato námitka je totiž ryze spekulativní. P. S. (stejně jako Ing. H.) byl poučen o povinnosti vypovídat jako svědek pravdivě, jakož i o následcích nepravdivé výpovědi. Jeho výpověď ostatně odpovídá dříve obstaraným písemným podkladům (viz shora). Optikou žalobce je možné se také ptát, jakou by měl motivaci vypovídat nepravdu; žalobce poukázal na možný strach svědka z doměření daně či trestní nebo správně právní odpovědnosti na úseku zaměstnávání či pobytu cizinců, nicméně nevysvětlil, z čeho konkrétně takové obavy dovozuje. P. S. svojí výpovědí v zásadě potvrdil pouze to, co se podávalo z údajů v obchodním rejstříku a dalších dokumentů správce daně, tzn., že byl ředitelem Staves Ukrajina (potvrdil, že tomu tak bylo i fakticky). Nadto krajský soud ve shodě se žalovaným poukazuje i na skutečnost, že od předmětné doby uplynulo takřka deset let. Časové omezení daňové povinnosti, stejně jako trestní či správně právní odpovědnosti (prekluze, promlčení) lze přitom považovat za obecně známou a obvyklou skutečnost.
51. S výpovědí svědka S. souzní také výpověď Ing. H., který vypověděl, že za „matku“ (Staves Ukrajina) jednal pan S., který pobýval přibližně stejným dílem v ČR a na Ukrajině a který pravděpodobně také uzavíral pracovní smlouvy s jednotlivými pracovníky. Uvedl, že o činnosti Staves Ukrajina žádné bližší povědomí nemá a v jejím sídle nikdy nebyl. Z toho krajský soud dovozuje, že svědek H. se věnoval toliko organizační složce – celý subjekt tudíž neřídil. Na uvedeném přitom nic nemění to, že se P. S. podílel i na běžné činnosti organizační složky, vč. zajištění vybavení pracovníků pracovními pomůckami a náradím (viz protokol o výsledku Ing. H. ze dne 6. 11. 2012), a proto dle žalobce musel pobývat v ČR. Pokud žalobce dovozuje, že svědek S. nemohl uskutečňovat provozní činnost Stavesu v ČR, jestliže polovinu času pobýval na Ukrajině, pak tvrzení pana S. o jeho pobytu na Ukrajině potvrdil i Ing. H. (z dřívější výpovědi Ing. H. ostatně nevyplývá, jak časově náročná měla být provozní činnost pana S. v ČR). Jako vedoucí organizační složky Staves se jistě mohl pan S. podílet na operativní činnosti této složky, a to v době, kdy pobýval v ČR. To však nevylučuje, aby současně řídil organizační složku a rovněž celou společnost sídlící na Ukrajině.
52. Žalobce ve své žalobě porovnával důležitost rozhodnutí týkajících se České republiky (volba obchodních partnerů apod.) s rozhodnutími přijímanými na Ukrajině (nábor a přijímání zaměstnanců), přičemž akcentoval význam prvních z nich. Podle krajského soudu však nelze říci, že rozhodnutí týkající se působení v ČR byla důležitější než ta týkající se Ukrajiny. Obě uvedené činnosti (nábor pracovníků na Ukrajině a jejich umístění k výkonu práce do určité společnosti v ČR) spolu bezprostředně souvisely a vzájemně se podmiňovaly. Ze skutečnosti, že těžiště činnosti Staves Ukrajina spočívalo v poskytování prací (v menší míře přímo jako agentura práce) v ČR prostřednictvím organizační složky, nelze dovozovat, že činnost Stavesu na Ukrajině byla nevýznamná, resp. že na Ukrajině Staves vůbec nepůsobil. Není pochyb o tom, že činnost Stavesu na Ukrajině byla stejně tak

důležitá jako její činnost v České republice. Staves na Ukrajině zajišťoval nábor pracovníků, aby je mohl vyslat do České republiky, a to včetně zajištění inzerce. Jak krajský soud dovodil shora, minimálně v případě žalobce Staves fakticky nezhotovoval dílo, ale poskytoval pracovní sílu. Musel tedy na Ukrajině získávat pracovníky, kterým zprostředkovával práci v ČR. Takovou činnost rozhodně nelze označit jen za servisní či pomocnou, jak činí žalobce. Jak nadto vyplynulo z výpovědi P. S., v roce 2008 Staves Ukrajina, byť jen několik měsíců, působil na Ukrajině také v oboru stavebnictví. Blíže se však krajský soud charakterem činnosti Stavesu Ukrajina nezabýval, neboť skutečnost, kde se nacházela hlavní činnost subjektu, není pro určení daňového rezidenství rozhodující; podle čl. 4 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění je rozhodující, kde se nacházelo místo skutečného vedení.

53. Žalobce pouze presumuje, že rozhodnutí ohledně českého působení byla v ČR také samostatně přijímána. To ovšem ze svědeckých výpovědí nevyplývá. Ing. H. totiž uvedl, že strategická rozhodnutí (např. o volbě obchodních partnerů) týkající se organizační složky s panem S. telefonicky nebo osobně konzultoval. V této souvislosti krajský soud opětovně zdůrazňuje, že z obou svědeckých výpovědí se podává, že P. S. řídil (bez ingerence Ing. H.) činnost Stavesu Ukrajina na Ukrajině (byť toto řízení probíhalo nejen z kanceláře v sídle společnosti, ale také z auta, případně z ČR) a koordinoval také činnost organizační složky Staves. Přes významné postavení Ing. H. to tedy byl P. S., kdo stál na čele organizační struktury celého subjektu. Bez něj nemohla být přijata žádná strategická rozhodnutí týkající se české pobočky.
54. Ani žalovaný přitom nezpochybňoval, že Ing. H. byl důležitou postavou ve struktuře celého subjektu. Podle krajského soudu byl fakticky klíčovou osobou české pobočky – organizační složky Staves; nebyl však řídicí osobou celé společnosti. Jinými slovy, Ing. H. se podílel na klíčových rozhodnutích týkajících se českého působení, tato však nečinil nezávisle, ale vždy po domluvě s ředitelem společnosti P. S. Lze tedy přisvědčit žalovanému, že v ČR se nacházelo pouze lokální vedení společnosti. Význam Ing. H. do značné míry snižuje rovněž skutečnost, že P. S. měl podle své výpovědi na Ukrajině zplnomocněného zástupce v obdobném postavení jako Ing. H.
55. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že nejvýznamnější osobou v celém subjektu Staves Ukrajina byl P. S., kolem něhož bylo soustředěno vedení Staves Ukrajina, a to nejen formálně dle zápisu v obchodním rejstříku, ale také fakticky. Svědecké výpovědi dokreslily obraz dříve podávaný z písemných podkladů a doplnily bližší okolnosti ohledně pobytu P. S. Právě pobyt P. S. byl tou základní (objektivní) pochybností, která byla ve věci dána a o kterou krajský soud opřel zrušení dřívějších rozhodnutí žalovaného. P. S. ve své výpovědi odmítl, že by pobýval převážně v České republice; naopak ozřejmil, že měl na Ukrajině vlastní kancelář, v níž působil. Za této situace lze sídlo Stavesu Ukrajina ve městě Rachiv považovat za sídlo skutečné a celý subjekt Staves za ukrajinského daňového rezidenta. Není přitom určující, že P. S. cestoval a rozhodnutí přijímal také „z auta“ či v ČR. Na základě shromážděných důkazů má soud za prokázané, že základním místem určeným k vedení společnosti byla právě kancelář na Ukrajině.
56. Námitka nesprávného posouzení daňového rezidenství žalovaným tak není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

57. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti shledal krajský soud podanou žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

58. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěšný nebyl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec jeho běžné administrativní agendy žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. listopadu 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu