



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: společnost AMPHENOL – TUCHEL ELECTRONICS GmbH**, se sídlem August – Häuser – Str. 10, Heilbronn, Německo, **AMPHENOL – TUCHEL ELECTRONICS GmbH – organizační složka**, se sídlem Hroznětínská 1344, Ostrov, IČ 617 37 755, *zastoupeného společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, IČ 610 63 029*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2013, čj. 25936/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25937/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25938/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25939/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25940/13/5000-14101-709494, a ze dne 24. 10. 2013, čj. 25941/13/5000-14101-709494,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25936/13/5000-14101-709494, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25937/13/5000-14101-709494, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25938/13/5000-14101-709494, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

IV. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25939/13/5000-14101-709494, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25940/13/5000-14101-709494, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

VI. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25941/13/5000-14101-709494, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

VII. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 34.456,- Kč k rukám zástupce žalobce společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobci byla předepsána k přímému placení *daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků* za zdaňovací období **2007** ve výši 691.406,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 138.281,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem v Ostrově dne 7. 8. 2012 pod čj. 57161/12/129970400235 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25941/13/5000-14101-709494), byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období **2008** ve výši 2.061.533,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 412.306,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem v Ostrově dne 7. 8. 2012 pod čj. 57175/12/129970400235 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25938/13/5000-14101-709494) a byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období **2009** ve výši 628.365,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 125.673,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem v Ostrově dne 7. 8. 2012 pod čj. 57181/12/129970400235 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25937/13/5000-14101-709494).

Žalobci byla předepsána k přímému placení *daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně* za zdaňovací období **2007** ve výši 5.913,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 1.182,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem v Ostrově dne 7. 8. 2012 pod čj. 57186/12/129970400235 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25939/13/5000-14101-709494), byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období **2008** ve výši 21.089,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 4.217,- Kč (platební výměr vydaný

Finančním úřadem v Ostrově dne 7. 8. 2012 pod čj. 57187/12/129970400235 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25940/13/5000-14101-709494) a byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období **2009** ve výši 9.004,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 1.800,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem v Ostrově dne 7. 8. 2012 pod čj. 57213/12/129970400235 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2013, čj. 25936/13/5000-14101-709494).

Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodných obdobích upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2007, 2008 a 2009 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

Žalobce v letech 2007–2009 spolupracoval se společností KOŽMAR, s.r.o., se sídlem na Slovensku, organizační složkou se sídlem v České republice. Mezi účastníky soudního řízení je spor o povahu této spolupráce, když – zjednodušeně řečeno – žalobce má za to, jde o plnění ze smlouvy o dílo, zatímco správní orgány došly k tomu, že se jedná o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Kdyby tu šlo o výkon části podnikatelské činnosti prostřednictvím tzv. agenturních pracovníků a kdyby v případě uvedené agentury práce bylo možno / nutno použít ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, byl by žalobce jako ekonomický uživatel povinen srážet z příjmů ze závislé činnosti plynoucích pracovníkům společnosti KOŽMAR, s.r.o., zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 38h ZDP a z příjmů vyplacených za práce pracovníků dodávaných uvedenou zahraniční agenturou práce srážet daň z příjmů fyzických osob dle zvláštní sazby daně podle § 36 odst. 2 písm. c) ZDP.

II. Řízení před správními orgány

Dne 15. 11. 2010 zahájil Finanční úřad v Ostrově u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, obojí za roky 2007, 2008 a 2009. V průběhu této daňové kontroly se žalobce správci daně k jeho výzvě opakovaně písemně i ústně do protokolu vyjadřoval a předložil řadu příslušných dokladů „k povaze své spolupráce se svým dodavatelem, firmou Kožmar s.r.o., organizační složka“.

Dne 29. 6. 2011 byl jako svědek vyslechnut *M.H.*, vedoucí KOŽMAR, s.r.o., organizační složky, se sídlem Slatinice (protokol čj. 275813/11/379933800604 sepsaný Finančním úřadem v Olomouci). Dne 28. 2. 2012 byli jako svědci vyslechnuti *F.S.*, hlavní mistr v závodě Ostrov (protokol čj. 10614/12/129930402921 sepsaný Finančním úřadem v Ostrově) a *P.S.*, mistr výroby v závodě Ostrov (protokol čj. 10615/12/129930402921 sepsaný Finančním úřadem v Ostrově). Dne 29. 2. 2012 byl jako svědek vyslechnut *R.R.*, vrchní mistr v provozovně Český Brod (protokol čj. 8463/12/035930200182 sepsaný Finančním úřadem v Českém Brodě). Dne 7. 3. 2012 byl jako svědek vyslechnut *R.J.*, vedoucí logistiky a zároveň vedoucí provozovny Český Brod (protokol čj. 41479/12/057931208809 sepsaný Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Stará Boleslav). Dne 2. 4. 2012 byla jako svědkyně vyslechnuta *A.K.*, hlavní mistr výroby v provozovně Český Brod (protokol čj. 44230/12/053930204906 sepsaný Finančním úřadem v Nymburku). Dne 5. 6. 2012 byl jako

svědek vyslechnut Ing. P.Z., finanční kontrolor pro CR společnosti Amphenol (protokol čj. 48014/12/129930402921 sepsaný Finančním úřadem v Ostrově).

Dne 14. 6. 2012 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění předmětné daňové kontroly [v žalobě jako „*kontrolní zjištění*“]. K těmto kontrolním zjištěním se žalobce vyjádřil podáním datovaným a došlým správci daně dne 29. 6. 2012. Finanční úřad v Ostrově o provedené daňové kontrole sepsal zprávu čj. 56366/12/129930402921 (projednána s žalobcem dne 1. 8. 2012) [v žalobě jako „*Zpráva o daňové kontrole*“].

Na základě výsledků daňové kontroly uvedených ve zprávě o daňové kontrole čj. 56366/12/129930402921 vydal Finanční úřad v Ostrově výše uvedené platební výměry ze dne 7. 8. 2012, čj. 57161/12/129970400235, ze dne 7. 8. 2012, čj. 57175/12/129970400235, ze dne 7. 8. 2012, čj. 57181/12/129970400235, ze dne 7. 8. 2012, čj. 57186/12/129970400235, ze dne 7. 8. 2012, čj. 57187/12/129970400235, a ze dne 7. 8. 2012, čj. 57213/12/129970400235. Proti všem těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání datované dne 6. 9. 2012 a došlé správci daně dne 7. 9. 2012. O tomto odvolání (těchto odvoláních) rozhodl žalovaný správní orgán výše uvedenými rozhodnutími ze dne 24. 10. 2013, čj. 25941/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25938/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25937/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25939/13/5000-14101-709494, ze dne 24. 10. 2013, čj. 25940/13/5000-14101-709494, a ze dne 24. 10. 2013, čj. 25936/13/5000-14101-709494.

III. Žaloba

Žalobce považuje za stěžejní žalobní body uplatněné v části III. a IV. žaloby. Z důvodu procesní opatrnosti však uvedl v dalších částech žaloby i další žalobní námitky.

V žalobě byla dále zavedena pro žalovaného – poněkud atypicky – zkratka „*správní orgán*“ a pro společnost KOŽMAR, s.r.o. - organizační složka, se sídlem Slatinice, zkratka „*organizační složka Kožmar*“. Tam, kde je v textu žaloby odkazováno na konkrétní text napadeného rozhodnutí, je pro stručnost odkazováno na rozhodnutí čj. 25941/13/5000-14101-709494, s tím, že ostatní napadená rozhodnutí jsou textově takřka totožná, proto je možné vztáhnout předmětný odkaz i na ně.

Sub III. žaloby [*Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu*] poukazuje žalobce na to, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v odvolání. Žalobce v bodě III. předmětného odvolání uváděl důvody, pro které se domníval, že dodatečné platební výměry jsou nezákonné z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající ve skutečnosti, že se správce daně nevypořádal s tam uvedenými námitkami (jednalo se o námitku o rozporech ve svědeckých výpovědích, o nerefektování výsledku Ing. Z. a dále, že se správce daně nevypořádal s jeho námitkami uvedenými v jeho vyjádření ze dne 6. 1. 2014 [?]). Bohužel se však stejné nezákonnosti dopustil i správní orgán. Žalobce je toho názoru, že není přípustné, aby se správní orgán vypořádal s jeho námitkami pouhou proklamací o nepřipustnosti oprávněnosti námitek žalobce. Napadená rozhodnutí jsou proto v tomto ohledu nepřezkoumatelná. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla opakovaně předmětem rozhodování soudních orgánů a žalobce tak poukazuje například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005, či na

rozsudek téhož soudu ze dne 21. 12. 2005, sp. zn. 1 As 39/2004. Žalobce se proto domnívá, že je na místě, aby krajský soud napadená rozhodnutí o odvolání zrušil, a to z důvodu nedostatku důvodů rozhodnutí.

Sub IV. žaloby [Vady v postupu dokazování s vlivem na zákonnost rozhodnutí o odvolání] žalobce uvádí, že se nemůže ztotožnit se závěrem správního orgánu, že „*správce daně provedl dokazování důsledně, podrobně, hodnocení důkazních prostředků provedl v dostatečném rozsahu*“ (viz str. 8, odst. 3 napadeného rozhodnutí). Žalobce proto i nadále trvá na důvodech, pro které se domnívá, že postup, jakým bylo v daných daňových řízeních prováděno dokazování, resp. způsob, jakým byly následně vyhodnoceny důkazní prostředky, je zcela mimo rámec vymezený daňovým řádem. Vyjádření správního orgánu, že „*správce daně vycházel ze všech svědeckých výpovědí, jejichž hodnocení tvoří podstatnou část zprávy o daňové kontrole*“ (str. 8, odst. 4 napadeného rozhodnutí), nekoresponduje se skutečností, což je patrné jak ze samotné Zprávy o daňové kontrole, tak i z vlastních napadených rozhodnutí.

Žalobce zejména namítá, že správce daně a následně i správní orgán opírají své závěry ohledně „skutečného“ obsahu právního vztahu mezi žalobcem a organizační složkou Kožmar ve skutečnosti především o některá zjištění ze svědecké výpovědi pana S., aniž by se přezkoumatelným způsobem vypořádaly s rozporův mezi jednotlivými svědeckými výpověďmi (např. s otázkou, zda nemohou být způsobeny působením svědků v rozdílných závodech žalobce – Ostrov a Český Brod).

Např. na str. 6 Zprávy o daňové kontrole správce daně v hodnocení bodu a) uvádí, že „*dle vyjádření pana S. ...*“, či „*z vyjádření svědka pana S. však vyplývá ...*“. Správce daně však opomněl hodnotit i další svědecké výpovědi. Např. svědek pan J. na otázku „*Kdo určoval kolik zaměstnanců společnosti Kožmar se má v konkrétní den dostavit do práce?*“, odpověděl, že „*To si dělala ta firma sama. Podle počtu zakázek od naší společnosti. Byla komunikace s naší mistrovou nebo mistrem*“ (viz protokol o výsledku svědka ze dne 7. 3. 2012, čj. 41479/12/057931208809, str. 3, otázka č. 3). Svědkyně paní K. na shodnou otázku odpověděla, že „*Oni dostali zakázku s normohodinami a sami si určovali, kolik pracovníků on si na to dá. Dostal zakázku ze skladů, byl to jeho džob, zda bude dělat na 70 nebo na 100%. Mě zajímal finiš. To si koučoval sám, já jsem hlídal termín a kvalitu.*“ (viz protokol o výsledku svědka ze dne 2. 4. 2012, čj. 44230/12/053930204906, str. 4, otázka č. 13). Svědek pan S. na shodnou otázku ve spojení s otázkou „*Popište, jak vypadal běžný pracovní den zaměstnanců společnosti Kožmar ...*“, odpověděl „*Nevím, jak bych se k tomu vyjádřil. Měli objednávku, dle našich požadavků vyráběli zakázky dle určených termínů. Jak si zorganizovali, byla jejich starost. My jsme řekli, co chceme vyrobit a do kdy to chceme vyrobit*“ (viz protokol o výsledku svědka ze dne 28. 2. 2012, čj. 10614/12/129930402921, str. 4, otázka č. 13 a 14). Svědek pan R. na tuto otázku odpověděl, že „*To je otázka pro personální oddělení. Já to určitě nebyl*“ (viz protokol o výsledku svědka ze dne 29. 2. 2012, čj. 8463/12/035930200182). Dále, svědek Ing. Z. uvedl na otázku správce daně, jakým způsobem byly u pracovních agentur a u organizační složky Kožmar plánovány směny, že „*U pracovních agentur je to stejné, u Kožmara si to řešili sami, my jsme chtěli výrobky*“ (viz protokol o výsledku svědka ze dne 5. 6. 2012, čj. 48014/12/129930402921, str. 9). I svědek pan H. ve své svědecké výpovědi uvedl, že to byl on či jeho zástupkyně paní D., kdo jeho zaměstnancům pracujícím v provozovně Amphenol přiděloval práci (viz protokol o výsledku

svědka ze dne 29. 6. 2011, čj. 275813/11/379933800604, str. 5, odpověď na otázku č. 4.4). Žalobce je toho názoru, že výše uvedeným přehledem výpovědí všech svědků, kteří byli v daném řízení vyslechnuti, doložil, že skutkový závěr, ke kterému právě na základě výše uvedených výpovědí svědků dospěl správní orgán, resp. správce daně, se zcela mýjí se skutečným obsahem spisu. Závěr správce daně, který zcela převzal i správní orgán, že to byl žalobce, kdo zaměstnancům organizační složky Kožmar přiděloval práci, je tak v rozporu s tvrzením jak žalobce, tak i pana H. (zástupce organizační složky Kožmar), s textem smluv o dílo a se svědeckými výpověďmi pana J., paní K., pana S., pana R. a Ing. Z.; odpovídá pouze svědecké výpovědi pana S. Jak je patrné ze Zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění napadených rozhodnutí, správce daně a ani správní orgán žalobci nesdělili, z jakého důvodu je výpověď pana S. tzv. „korunou důkazů“, tj. tím důkazním prostředkem, jehož existence převáží nad ostatními důkazními prostředky. Jinak si žalobce neumí vysvětlit skutečnost, že jak správce daně, tak i správní orgán zcela rezignovali na zásadu volného hodnocení důkazů a omezili se pouze na testování tvrzení žalobce svědeckou výpovědí pana S. K tomu však žalobce zdůrazňuje, že na rozdíl od jiných procesních režimů daňový řád nezná žádný důkazní prostředek, který by mohl mít důkazní sílu „koruny důkazů“; naopak, zásada volného hodnocení důkazů uvedená v § 8 odst. 1 daňového řádu společně s § 92 a násl. daňového řádu regulující proces dokazování existenci takového důkazního prostředku zcela vylučuje.

Žalobce zdůrazňuje, že otázka, kdo zaměstnancům organizační složky Kožmar přiděloval práci (zda žalobce či zástupce organizační složky Kožmar), je pro hodnocení povahy právního vztahu mezi žalobcem a společností Kožmar klíčová. Ust. § 6 odst. 2 ZDP totiž v případě definice tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (tj. právního vztahu odlišného např. od smlouvy o dílo) stojí na faktickém řízení zaměstnanců agentury práce jako na jeho základním znaku. Protože žalobce ve svých daňových přiznáních tvrdil, že mezi jeho osobou a organizační složkou Kožmar existoval vztah založený smlouvou o dílo a nikoliv mezinárodní pronájem pracovní síly, v duchu § 92 odst. 3 daňového řádu tato svá tvrzení doložil smlouvami o dílo a rovněž svým vyjádřením, které bylo současně potvrzeno i výpověďmi svědků pana J., paní K., pana R., pana S., Ing. Z. a pana H. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pro takové situace vyplývá, že správce daně je povinen prokázat skutečností, které vyvrací tvrzení a důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Žalobce je toho názoru, že v dané věci správní orgán této své povinnosti nedostál, neboť jak napadená rozhodnutí, tak i Zpráva o kontrole žádné takové skutečností neobsahuje. Skutečnost, že vyjádření správního orgánu k této odvolací námitce čítá 14 řádků, posouvá dle žalobce napadená rozhodnutí daleko za hranici jejich možné přezkoumatelnosti. Správní orgán tak postupoval v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když žalobci nedoložil žádné skutečnosti, které by vyvrátily věrohodnost jeho tvrzení. Žalobce je tak toho názoru, že je to v předmětných případech správní orgán a správce daně, kdo stran povahy právního vztahu mezi žalobcem a organizační složkou Kožmar neunesl důkazní břemeno, nikoliv žalobce.

Žalobce pokračuje, že shodným způsobem by se mohl vyjádřit i k hodnocení svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředků ohledně ostatních sporných otázek, které správce daně provedl ve Zprávě o daňové kontrole a které zcela převzal správní orgán ve svých napadených rozhodnutích [v podrobnostech soud odkazuje na str. 8 žaloby). Ačkoli sám správce daně na některé z rozporů ve Zprávě o daňové kontrole dokonce poukazuje, až

na výjimky nezvažuje jejich možné příčiny, dále se k nim nevyjadřuje a v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí správních soudů účelově vybírá z provedených důkazů ty, které do jisté míry jeho závěry podporují, a naopak opomíjí význam těch, které podle přesvědčení žalobce nemohou být hodnoceny jinak, než jednoznačně podporující tvrzení žalobce o skutečném obsahu právního vztahu s organizační složkou Kožmar. Symptomatický je v daném ohledu způsob, jakým správce daně svá shora citovaná kontrolní zjištění formuloval, když u jednotlivých zjištění tato nejprve shrnul, až poté k nim citoval obsah výpovědí jednotlivých svědků (vyjma výpovědi Ing. Z.) a teprve poté (až na jedinou výjimku) v minimálním rozsahu zachytil provedené „hodnocení“ důkazů, aniž by však reflektoval všechny existující rozpory v obsahu jednotlivých svědeckých výpovědí, nadto aby tyto rozpory vypořádal. Pokud již správce daně rozpory ve výpovědích identifikoval, paušálně uzavřel, že tvrzení některých svědků nebylo podpořeno žádným jiným důkazním prostředkem (str. 8 Zprávy o daňové kontrole), případně rozpor bez bližšího odůvodnění nepřipustně přičetl k tíži daňového subjektu (opět str. 8 Zprávy o daňové kontrole) apod.

Ač žalobce ve svém odvolání na vady v procesu dokazování poukazoval, správní orgán se s touto jeho námitkou nikterak nevypořádal. Nadto v rámci napadených rozhodnutí vzal za prokázanou skutkovou podstatu, která ale ze svědeckých výpovědí nevyplynula. Pakliže správní orgán na str. 5, poslední odstavec napadeného rozhodnutí shrnuje znaky vztahu mezi žalobcem a organizační složkou Kožmar, které údajně vyplynuly ze svědeckých výpovědí, žalobce zdůrazňuje, že tomu tak není. Jak podrobně rozvedl výše, z výpovědí všech svědků rozhodně nelze dospět k závěru, že by snad „*mistři plátce daně řídili zaměstnance dodavatele KOŽMAR, s.r.o., jak přímo ..., tak i nepřímo*“. Ač správní orgán odkazuje na výpovědi některých svědků, neuvádí, na základě jakých jejich tvrzení k tomuto závěru dospěl a ani z jakého důvodu hodnotí jen některé výpovědi svědků a ne všechny.

Dále žalobce poukázal na to, že správce daně při formulaci skutkových závěrů nepřihlédl k obsahu svědecké výpovědi Ing. Z., aniž by tento postup přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Pokud správce daně svůj závěr o irelevanci výpovědi Ing. Z. založil na jeho údajném „odstupu“ od výroby, přidržel se i v tomto případě jediné pasáže jeho svědecké výpovědi, kterou účelově vytrhuje z kontextu způsobem, který budí zdání legitimacy jeho závěrů. Pakliže správní orgán v odůvodnění napadených rozhodnutí uvádí, že „*Ing. Z. nejednal s panem M.H. a neměl bezprostřední kontakt se zaměstnanci společnosti KOŽMAR, s.r.o., ve výrobě, proto nemůže osvědčit, jakým způsobem spolupráce mezi plátcem daně a společností KOŽMAR, s.r.o., probíhala*“ (viz str. 9, odst. 1 napadeného rozhodnutí), dokladuje toto hodnocení svědecké výpovědi zcela přesně způsob, jakým byly v celém daňovém řízení hodnoceny důkazní prostředky. Ing. Z. totiž uvedl, že „*od roku 2004 jsem finanční kontrolor pro ČR pro společnost Amphenol*“ (viz protokol o výsledku svědka ze dne 5. 6. 2012, čj. 48014/12/129930402921, str. 3), a dále, že „*lidmi od Kožmara jsem ve výrobě do styku nepřišel. Nezajímalo mě to, na fakturách to nemělo*“ (tamtéž, str. 10). Z pracovního zařazení Ing. Z. je zřejmé, že jeho pracovní náplň zahrnovala kromě měsíčních uzávěrek a reportingu např. i kontroly dodržování interních předpisů. Není tudíž pravděpodobné, že by měl znát jménem zaměstnance smluvního partnera žalobce, naopak je pravděpodobné (ostatně proto byl žalobcem navržen jako svědek), že byl seznámen se všemi smluvními vztahy, které měl žalobce v předmětných obdobích uzavřeny, s jejich právním rámcem a s jeho faktickým naplňováním. Žalobce je proto toho názoru, že závěr správního orgánu spočívající v tvrzení,

že Ing. Z. nemůže osvědčit průběh spolupráce mezi organizační složkou Kožmar a žalobcem, je značně zjednodušujícím, majícím za cíl snahu o legitimizaci postupu správce daně, který výpověď Ing. Z. při hodnocení důkazních prostředků fakticky ignoroval. Navíc, pakliže odvolací orgán uvádí, že „Ing. Z. *nejednal s panem M.H.*“ (str. 9, odst. 1 napadeného rozhodnutí), přičemž se odkazuje na svědeckou výpověď pana H., žalobce k tomu uvádí, že pan H. skutečně Ing. Z. v rámci své svědecké výpovědi neuvedl. Neuvedl však ani pana P., který za žalobce uzavřel v roce 2009 s organizační složkou Kožmar smlouvu o dílo (viz str. 8, poslední odstavec napadeného rozhodnutí). Ze svědecké výpovědi pana H. je přitom zřejmé, že tento odpovídal na otázky týkající se faktické realizace smluv o dílo, tj. kdo organizační složce Kožmar předával materiál k provedení díla a kdo od organizační složky přebíral dílo hotové. Z pracovního zařazení Ing. Z. je zřejmé, že on takovou osobou nebyl, což však neznamená, že s panem H. ohledně předmětných smluv o dílo *nejednal*. Žalobce proto uvádí, že Ing. Z. je detailně obeznámen s faktickými okolnostmi právního vztahu žalobce a organizační složky Kožmar, a proto je jeho výpověď způsobilá prokázat klíčová tvrzení žalobce a napomoci ke zjištění materiální pravdy v daňovém řízení. Měl-li správce daně pochybnosti o tom, zda svědek skutečně vypovídá o něčem, co přímo vlastními smysly vnímal a o čem má přímou nezprostředkovanou znalost, nic mu nebránilo odpovídajícím způsobem formulovat doplňující dotazy; správce daně tak však neučinil. Správce daně a potažmo i správní orgán přitom účelový závěr o irelevanci této výpovědi činí podle přesvědčení žalobce právě z toho důvodu, že jim relativně detailní informace o způsobu spolupráce žalobce a organizační složky Kožmar „nežádoucím“ způsobem vyvracejí domněnku o povaze právního vztahu mezi subjekty smluv o dílo, na níž stojí závěr o údajném mezinárodním pronájmu pracovní síly. Správní orgán přitom opomíjí, že obsah výpovědi Ing. Z. v klíčových aspektech odpovídá obsahu jiných svědeckých výpovědí, zejména výpovědím pana J. a paní K.

Dále žalobce upozornil na to, že správce daně odmítl provést svědeckou výpověď pana K., který měl být podle přesvědčení žalobce způsobilý osvětlit správci daně relevantní otázky z oblasti personalistiky, smluvních vztahů s dodavateli a významnějších plnění v rámci obchodních vztahů aj. a zodpovědět konkrétní otázky ke spolupráci žalobce s organizační složkou Kožmar. Správní orgán přisvědčil této námitce žalobce a prostřednictvím mezinárodního dožádání požádal o provedení výsledku pana K. v Německu. Aniž by tuto skutečnost jakkoliv sdělil žalobci, poté, co byla správnímu orgánu doručena odpověď německé strany, že německé zákony výslech svědka neumožňují, zaujal správní orgán stanovisko, že „*vyčerpal veškeré možnosti k provedení požadovaného výsledku svědka pana K., a proto výslech navrženého svědka nebyl uskutečněn*“. Žalobce se domnívá, že takto zjednodušená interpretace procesních povinností, které dává daňový řád správnímu orgánu, nemůže obstát. Jestliže německá strana uvedla, že výslech svědka v daňovém řízení není dle německého práva přípustný, měl správní orgán požádat německou stranu prostřednictvím mezinárodního dožádání o součinnost znovu s tím, že by např. navržený svědek odpověděl na předložené otázky korespondenčně. Právu žalobce být přítomen výslechu svědka by pak bylo učiněno zadost tak, že by mu správní orgán umožnil formulovat své vlastní otázky, na které by následně navržený svědek odpověděl. Žalobce zdůrazňuje, že takovýto postup je v případě mezinárodních dožádání do zemí, jejichž jurisdikce umožňuje výslech svědka pouze v soudním řízení, což je právě příklad SRN, zcela běžným. Z praxe zástupce žalobce vyplývá, že česká finanční správa takto v jiných případech zcela běžně postupuje. Žalobce je tak toho

názoru, že je nepřipustné neprovést výslech svědka pouze z důvodu, že správní orgán vadným způsobem požádá německou berní správu o provedení úkonu v rámci mezinárodního dožádání, který německý právní řád neumožňuje, aniž by se správní orgán pokusil přeformulovat svoji otázku tak, aby byla s německým právním řádem souladná.

Sub V. žaloby [Právní povaha smluvního vztahu mezi žalobcem a společností Kožmar] žalobce zdůrazňuje, že zásadní právní otázkou, která zůstává mezi žalobcem a správním orgánem sporná, je povaha smluvního vztahu, který v předmětných zdaňovacích obdobích existoval mezi žalobcem a organizační složkou Kožmar. Zjednodušeně řečeno, žalobce v průběhu celého daňového řízení dokládal, že se jak dle uzavřených smluv, tak dle povahy činností na základě těchto smluv skutečně vykonávaných, jednalo o smlouvu o dílo, správce daně a shodně i správní orgán jsou toho názoru, že se jednalo o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. V této souvislosti je třeba zdůraznit, ostatně jak žalobce dokládal po celé daňové řízení, že skutečnou vůlí smluvních stran v kontrolovaných obdobích bylo uzavřít jednotlivé smlouvy o dílo a fakticky provádět dělnické a pomocné práce v místě určeném žalobcem v postavení objednatele. Smluvní ujednání, ale i jejich faktické naplňování, podle přesvědčení žalobce plně odpovídají zvolenému typu obchodního závazkového právního vztahu [v podrobnostech se odkazuje na str. 12-15 žaloby].

Sub VI. žaloby [Rozpor s primárními svobodami práva EU] se žalobce nad rámec výše uvedeného dovolává toho, že v případě aplikace pravidla obsaženého v ust. § 6 odst. 2 ZDP i na poskytování služeb agenturou práce se sídlem v rámci Evropské unie, avšak mimo území České republiky, dochází k porušení zákazu omezení volného pohybu služeb uvnitř Evropské unie a ve svém důsledku i k porušení svobody volného pohybu pracovníků. Uzavření smluvního vztahu mezi českým daňovým rezidentem (uživatel pracovní síly) a agenturou práce se sídlem mimo území České republiky (poskytovatel pracovní síly) a následné faktické poskytnutí pracovní síly má dle výše uvedených ustanovení za důsledek povinnost uživatele pracovní síly vystupovat jako plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 2 ZDP a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle ust. § 6 odst. 4 ve spojení s ust. § 38c ZDP. Na uživatele pracovní síly tak ZDP přenáší dodatečnou administrativní a finanční zátěž. Protože tato ve svém důsledku znevýhodňuje poskytovatele pracovní síly neusazené v České republice oproti poskytovatelům usazeným, což může vést k jejich diskriminaci, je třeba při výkladu výše zmíněných ustanovení postupovat v souladu s čl. 49 a 56 Smlouvy o fungování EU. Při posouzení tohoto případu je třeba mít důsledně na paměti, že smyslem a účelem ustanovení § 6 odst. 2 a § 38c ZDP je zpřísnění režimu pro pronájem pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů, a které jsou jimi proto velmi obtížně kontrolovatelné. Tato ustanovení proto přenáší povinnost srážení a odvodu záloh a daně vybírané srážkou na český subjekt. Úprava má tedy v relevantních situacích zabránit obcházení českých daňových zákonů a zamezit daňovým únikům. V této souvislosti je však třeba zdůraznit, že v případě, kdy poskytovatel pracovní síly (agentura práce) získá oprávnění od Ministerstva práce a sociálních věcí k provozování svého podnikání v České republice, je zapsán v živnostenském rejstříku a v registru ekonomických subjektů ČSÚ, je registrován jako plátce daně z příjmů, a tudíž podléhá české jurisdikci. Vzhledem k uvedeným skutečnostem se tak přenos povinnosti srážet zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti a srážkové daně z organizační složky nebo fyzické osoby - nerezidenta na uživatele pracovní

síly jeví být nadbytečným, neboť zálohy lze účinně a efektivně vybrat přímo od agentury práce.

Je-li poskytovatelem pracovní síly osoba se sídlem na území EU, je třeba testovat danou povinnost i z hlediska, zda nezakládá neodůvodněnou diskriminaci „nečeských“ agentur práce oproti agenturám práce domácím. Žalobce je přitom přesvědčen, že způsob aplikace relevantních ustanovení ZDP správními orgány v tomto konkrétním případě takovou nepřipustnou diskriminaci zakládá. Podle článku 49 (43) Smlouvy o fungování EU členské státy nesmí omezovat svobodu usazování společností z jiných členských států, včetně zakládání jejich zastoupení, poboček, apod. na území svého členského státu. Se společnostmi se sídlem v jiném členském státě musí být zacházeno jako s osobami vlastního státu. Podle článku 56 (49) Smlouvy o fungování EU je zakázáno omezovat volný pohyb služeb uvnitř Unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb. Svoboda volného poskytování služeb spočívá v právu společností i osob samostatně výdělečně činných poskytovat služby přes hranice domovského státu. Stát zákazníka nesmí poskytovateli služby klást překážky, které by ho znevýhodnily proti domácí konkurenci. Přijmeme-li pro tuto chvíli argumentaci správce daně, resp. odvolacího orgánu, by pak agentura práce jako rezident jiného členského státu EU byla na trhu znevýhodněna vůči agenturám práce českých daňových rezidentů, protože by přenášela významnou část administrativních a finančních nákladů spojených s poskytováním předmětné služby (pronájem zaměstnanců), tj. zejména náklady spojené s výpočty záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a zdravotního pojištění a jejich správným zaplacením, na příjemce služby, tj. na žalobce. V takovém případě by žalobce, veden racionální ekonomickou úvahou, upřednostnil vždy agenturu práce, která je českým daňovým rezidentem, protože ceny služeb agentur jsou naprosto srovnatelné a výhoda administrativní a finanční nenáročnosti je pro žalobce rozhodující. Žalobce spatřuje diskriminaci poskytovatele služby z jiného členského státu Evropské unie v tom, že administrativu související se zdaněním odměny je nucen provádět sám žalobce jako příjemce služby na rozdíl od situace, kdy stejnou službu kupuje od českého daňového rezidenta. Shodně je třeba se vyjádřit i k otázce finanční zátěže, neboť uživatel dané služby nezná a prakticky ani nemůže znát přesnou výši celkových mezd „pronajatých“ zaměstnanců (včetně např. všech nepeněžních plnění, bonusů, ale i odčitatelných položek či slev na dani) placených tomuto zaměstnanci poskytovatelem pracovní síly v jednotlivých měsících. Povinnost srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů je tak dodatečným nákladem uživatele pracovní síly.

Způsob výkladu § 6 odst. 2 ZDP zvolený správním orgánem proto ve svém výsledku znevýhodňuje, resp. diskriminuje poskytovatele služby agenturního zaměstnávání se sídlem mimo Českou republiku (avšak v rámci EU). Takovýto výklad je však právě s ohledem zejména na čl. 49 a 56 Smlouvy o fungování EU nepřipustný a se zřetelem ke konsekvencím jeho další aplikace z pohledu odpovědnosti České republiky podle komunitárního práva není nadále udržitelný.

Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP bylo v platnosti již před vstupem ČR do EU, a proto se žalobce domnívá, že omezení základní svobody pohybu služeb a z toho vyplývající omezení svobody usazování, které z tohoto ustanovení vyplývá v případě poskytovatelů služeb pronájmu pracovní síly z jiných členských států EU, nebylo opomenutím zákonodárce

v tomto ustanovení napraveno. Žalobce k tomuto právnímu závěru vede mj. i „osud“ ust. § 38e ZDP, který ve znění účinném před vstupem České republiky do EU řešil otázku zajištění daně v případě, kdy byl příjem vyplácen poplatníkům uvedeným v ust. § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP (nerezidentům). V rámci „předvstupní“ novely zákona o daních z příjmů (zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony), bylo do ust. § 38r odst. 3 ZDP v tehdejší znění doplněno spojení „kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie“ (které bylo později znovu doplněno), a to právě z důvodu souladnosti s primárními svobodami. Avšak i když ust. § 6 odst. 2 ZDP takovou legislativní změnou nebylo změněno, není pochyb o tom, že zásadu svobody volného pohybu služeb ve spojení se svobodou usazování je třeba přednostně uplatnit před použitím § 6 odst. 2 ZDP. Na základě výše uvedeného je žalobce přesvědčen, že znění ust. § 6 odst. 2 ZDP je, alespoň na daném skutkovém půdorysu, který nikterak nenasvědčuje pokusům o zkrácení fiskálních příjmů státu, v rozporu se svobodou volného pohybu služeb a s ní související svobodou usazování a volného pohybu pracovní síly, čímž dochází k nedůvodné diskriminaci agentur práce se sídlem na území EU, ale mimo Českou republiku, která není opodstatněná a jako taková není v souladu s evropským právem.

Žalobce zdůrazňuje, že Smlouva o fungování EU je přímo aplikovatelnou normou primárního práva, která má aplikační přednost před národním právním řádem. Povinnost přednostní aplikace Smlouvy o fungování EU vzniká každému orgánu vykládajícímu právo. Pakliže tedy správce daně či odvolací orgán aplikuje ust. § 6 odst. 2 ZDP, je povinen si učinit úsudek o tom, jaký je vztah tohoto ustanovení k primárnímu právu EU a následně toto ustanovení vyložit tak, aby bylo mj. nediskriminační a souladu s principem rovného zacházení. Aplikační přednost primárního práva všemi orgány státní správy vyplývá primárně z čl. 10 Ústavy, dle kterého mezinárodní smlouvy, jež jsou součástí právního řádu, mají přednost před zákonem. Smlouva o fungování EU, ke které Česká republika přistoupila, je mezinárodní smlouvou, na kterou plně dopadá uvedený čl. 10 Ústavy. Povinnost vykládat vnitrostátní předpisy v souladu s primárním právem EU byla opakovaně vyslovena v rozhodnutích Soudního dvora EU, např. rozhodnutí ze dne 15. 7. 1964, *Flaminio Costa v. E.N.E.L.*, 6/64, dle kterého začlenění Smlouvy o ES do právních řádů jednotlivých členských států znemožňuje dávat přednost právní úpravě, která je se Smlouvou o ES v rozporu. Dále Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozhodnutí ze dne 5. 2. 1963, *Van Gen den Loos*, 26/62, uvedl, že je nutno na právní řády členských států EU pohlížet ve smyslu toho, že tyto členské státy omezily svá suverénní práva ve prospěch jednotného práva EU. Jiný přístup, který by umožňoval přednostní aplikaci vnitrostátního práva odporujícího primárnímu právu EU, by tak popřel účel, za kterým bylo primární právo vneseno do právních řádů jednotlivých členských států. V důsledku výše popsané aplikační přednosti primárního práva EU je tedy každý orgán státní správy povinen při svém rozhodování přednostně aplikovat primární právo EU; opačný postup by byl postupem odporujícím čl. 10 Ústavy a judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Žalobce v této souvislosti poukazuje i na další rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, např. rozhodnutí ze dne 4. 4. 1968, *Gebrüder Lück*, 34/67, či rozhodnutí ze dne 22. 10. 1998, *IN.CO.GE*, C-10/97 až C-22/97, dle kterých je nutné na předpis, který je v rozporu s primárním právem, pohlížet jako na předpis nicotný. Následné kroky správního orgánu související s nicotným předpisem jsou ponechány na jednotlivé členské státy. Odvolací orgán tak tím, že ve svém rozhodnutí odmítl aplikaci primárního práva EU a nezabýval se námitkami žalobce v otázce porušení práva na volný pohyb služeb a svobodu

usazování, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, pro kterou je třeba napadená rozhodnutí zrušit.

Žalobce se ještě *sub VII.* žaloby vyslovil k aplikaci pravidla 60 % z celkové úhrady z pohledu národní legislativy a *sub VIII.* žaloby k mezinárodnímu pronájmu pracovních sil (v podrobnostech se odkazuje na str. 18-20 a 20-21 žaloby).

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 9. 4. 2014 pod čj. 9545/14/5000-14505-711462.

Ad III. žaloby žalovaný uvedl, že žalobce překrucuje pravý význam vyjádření žalovaného obsaženého v napadených rozhodnutích. Žalovaný netvrdí, že by dotčené námitky žalobce byly „nepřípustné“, jak je uvedeno v žalobě, ale že nepřipouští jejich oprávněnost. Jinými slovy žalovaný neshledal, že by tyto námitky měly oporu ve skutkovém stavu, neboť není pravdou, že by se správce daně s těmito námitkami nevypořádal. Žalovaný také v napadených rozhodnutích předem avizuje, že s konkrétními námitkami se vypořádá v další části rozhodnutí, což také činí, především na straně 8 a 9.

Ad IV. žaloby se žalovaný vyslovil tak, že není pravdou, že by na námitky vad v procesu dokazování pouze obecně shrnul, že správce daně jednal v souladu se zákonem. Námitky žalobce v tomto směru vypořádává na str. 7-9. Zde odkazuje na příslušnou pasáž zprávy o daňové kontrole, uvádí argumenty, proč je vypořádání se s námitkami žalobce ve zprávě o daňové kontrole dostatečné, a dále vypořádává ostatní námitky žalobce. Žalovaný má za to, že žalobcem uvedené citace bez zasazení do kontextu ostatních výpovědí rozhodně nepotvrzují, že by to byla společnost Kožmar, kdo řídil své zaměstnance pracující v provozovnách žalobce. Naopak má za to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole výčtem všech odpovědí vyslechnutých svědků na dané otázky spolu s jejich hodnocením jednoznačně prokázal závěr, že to byli právě zaměstnanci žalobce, kdo řídil zaměstnance společnosti Kožmar. Žalovaný se domnívá, že jak správce daně, tak žalovaný splnil svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jelikož se mu podařilo výsledky svědků i rozбором právních norem prokázat, že právní vztah mezi žalobcem a společností Kožmar neodpovídal smlouvám o dílo, které předložil žalobce, ale naopak jejich spolupráce odpovídá agenturnímu zaměstnávání, jelikož způsob zaměstnávání zaměstnanců společnosti Kožmar v provozovnách žalobce vykazovalo znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 2 ZDP. K námitce nezměnění zjištění správce daně v návaznosti na výsledek Ing. Z. žalovaný uvádí, že správce daně ani žalovaný neshledal, že by v rámci výpovědi tohoto svědka byla zjištěna určitá skutečnost, která by vyvracela závěry správce daně. Tento svědek dle žalovaného mohl osvědčit pouze formální základ spolupráce žalobce se společností Kožmar, nikoli však její faktické naplňování. Jak sám uvedl při výslechu: „*ne s lidmi od Kožmara jsem ve výrobě do styku nepřišel*“. Na základě této výpovědi tedy nemohlo dojít ke změně kontrolních zjištění a správce daně nebyl tedy nucen je nikterak upravit. Vzhledem k pracovnímu zařazení svědka mu nebylo nutné pokládat upřesňující dotazy, neboť svědek neměl dostatečné povědomí o faktickém naplňování předmětných smluv. Žalovaný uvádí, že odmítnutí provedení výslechu navrhovaného svědka pana K. správcem daně uznal jako pochybení, a proto prostřednictvím mezinárodního dožádání požádal německou daňovou správu o provedení výslechu daného

svědka. Po odpovědi, že toto není dle německého práva možné, již neprováděl žalovaný další kroky k provedení tohoto výsledku. Vzhledem k tomu, že výsledek svědka neproběhl, neměla tato skutečnost vliv na závěry žalovaného v rámci odvolacího řízení a žalovaný neměl povinnost seznamovat žalobce s jejím výsledkem.

Ad V. žaloby žalovaný podotýká, že žalobcovy námitky ohledně nenaplnění některých znaků závislé činnosti dle pokynu D-150 a D-285 jsou nepřipadné. Tyto pokyny demonstrativním výčtem určují některé znaky závislé činnosti. Není tedy třeba, aby pro podřazení pod pojem závislé činnosti byly naplněny všechny znaky v pokynech uvedené, a není vyloučeno, že existují i jiné znaky závislé činnosti zde neuvedené. Žalovaný dále uvádí, že § 536 odst. 2 obchodního zákoníku stanoví: „*Dílem se rozumí zhotovení určité věci, pokud nespadá pod kupní smlouvu, montáž určité věci, její údržba, provedení dohodnuté opravy nebo úpravy určité věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. Dílem se rozumí vždy zhotovení, montáž, údržba, oprava nebo úprava stavby nebo její části.*“ Z výpovědí svědků vyplynulo, že předmětem činnosti zaměstnanců společnosti Kožmar mělo být zhotovování výrobků, které žalobce potřeboval. Z uvedeného zákonného ustanovení lze dovodit, že tuto činnost je z daného výčtu možné zařadit pouze pod zhotovení věci. Tento fakt však neodpovídá předmětu smluv o dílo, který je stanoven jako „*zhotovitel bude provádět dělnické a pomocné práce*“. Tento předmět smlouvy spíše odpovídá právě pronájmu pracovní síly. Také není pravdou tvrzení žalobce, že je mu k tíži přičítáno zjištění odpovídající zvolenému smluvnímu typu. Žalobce z § 539 odst. 1 obchodního zákoníku dovozuje, že je to objednatel, kdo je povinen zajistit zhotoviteli díla věci potřebné k jeho zhotovení. Z tohoto ustanovení však vyplývá, že tuto povinnost má pouze, když je tak ujednáno ve smlouvě, což v daném případě neodpovídá realitě. Dle § 539 odst. 3 je to právě zhotovitel, kdo je povinen zajistit věci potřebné k zhotovení díla, pokud není ve smlouvě upraveno jinak. Žádné takové ustanovení však ve smlouvě nebylo. Když tedy žalovaný přičetl k tíži, že žalobce poskytoval materiál a nářadí zaměstnancům společnosti Kožmar, bylo to právě proto, že toto neodpovídalo zákonným ustanovením obchodního zákoníku upravujícím smlouvu o dílo. Žalovaný souhlasí s žalobcem, že je na vůli smluvních stran, jaký smluvní typ zvolí. Musí však postupovat v mezích zákonů a uzavřením smluv nesmí docházet k jejich obcházení.

Ad VI. žaloby se žalovaný vyjádřil tak, že si je vědom znění čl. 10 Ústavy a také povinností mu z něho vyplývajících. Je však přesvědčen, že aplikací předmětného zákonného ustanovení nedošlo k porušení čl. 10 Ústavy a stejně tak nedošlo k porušení Smlouvy o fungování EU. V této smlouvě není přímo řešena oblast přímých daní, mezi něž spadá i daň z příjmů fyzických osob. Nelze tedy dovodit, v jaké části by měla tato smlouva určit ohledně daně z příjmů fyzických osob něco jiného než zákon o daních z příjmů, co by byl žalovaný povinen použít před zákonným zněním. Žalovaný se domnívá, že ust. § 6 odst. 2 ZDP není s čl. 56 Smlouvy o fungování EU nijak v rozporu. Dané zákonné ustanovení neomezuje volný pohyb služeb v rámci EU, pouze stanovuje, která strana smluvního vztahu je povinna odvést za zaměstnance daň z příjmů fyzických osob, aby se tak předešlo daňovým únikům. K námitce protiústavnosti tvrzení žalovaného je třeba uvést, že tato jsou zcela v souladu se zákonným zněním zákona o daních z příjmů a stejně tak neodporují ústavnímu pořádku ČR.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 24. 2. 2015 účastníci řízení setrvali na svých dříve vyjádřených názorech. Žalobce poukázal na obdobu přezkoumávané věci s věcí rozhodnutou Nejvyšším správním soudem dne 24. 7. 2014 pod čj. 1 Afs 38/2012-127.

VI. Argumentace krajského soudu

VI.1 Úvod

Podle § 6 odst. 2 ZDP, ve znění účinném pro roky 2007, 2008 a 2009, poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Také soudu se jeví jako účelné věnovat se nejprve tomu, zda se zde jedná o plnění ze smlouvy o dílo nebo o výkon části podnikatelské činnosti prostřednictvím tzv. agenturních pracovníků, a teprve pro případ, že jde o druhou z těchto eventualit, se zabývat možností / nutností aplikace ustanovení § 6 odst. 2 ZDP v případě výše uvedené agentury práce.

VI.2 Namítané vady řízení

Ad III. žaloby soud uvádí, že žalovaný správní orgán použil v inkriminované partii napadených rozhodnutí tuto dikci: „*Odvolací orgán nepřipouští oprávněnost námitek plátce daně, uvedených v bodě III. odvolání, tj. námitku nesprávného hodnocení právní otázky a námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně pro nedostatek odůvodnění ze strany správce daně, a to z důvodu, že převážná většina uvedených námitek a argumentů plátce daně jsou stejné a obdobné, které již zmiňoval a předkládal v průběhu daňové kontroly a se kterými se správce daně vypořádal (viz zpráva o daňové kontrole čj. 56366/12/129930402921 a protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění čj. 49618/12/129930402921). Dále odvolací orgán dodává, že s konkrétními námitkami a argumenty plátce daně se odvolací orgán podrobně vypořádá v další části rozhodnutí.*“

Jelikož – obecně vzato – v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí (§ 116 odst. 2 daňového řádu), nelze vyjádření žalovaného, že „odvolací orgán nepřipouští oprávněnost námitek plátce daně“, považovat za vhodné; odvolací orgán se však s námitkami uplatněnými odvolatelem (= námitkou nesprávného hodnocení právní otázky a námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně pro nedostatek odůvodnění ze strany správce daně) následně vypořádal, a proto uvedenou formulační neobratnost samu o sobě (a nic jiného to podle názoru soudu není a ani být nemůže) nelze pokládat za vadu řízení, natož za takovou procesní vadu, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

Ad IV. žaloby soud předznamenává, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Ohledně této zásady (volného hodnocení důkazů) se Nejvyšší správní soud vyjádřil – ještě za účinnosti předchozí právní úpravy – takto: „Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“ [rozsudek ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS]. Na zásadu volného hodnocení důkazů tedy úzce navazuje povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí o odvolání (§ 116 odst. 2 daňového řádu).

V přezkoumávaných věcech správce daně dne 14. 6. 2012 seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložil mu jej k vyjádření. K těmto kontrolním zjištěním se žalobce vyjádřil podáním ze dne 29. 6. 2012, námitky k dokazování jsou tu – nepočítaje požadavek na svědeckou výpověď pana K. – prezentovány ve třech odstavcích na str. 3. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole čj. 56366/12/129930402921, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na příslušné protokoly a úřední záznamy. Proti postupu správce daně žalobce dále brojil v odvolání proti výše uvedeným platebním výměrům, námitky týkající se dokazování jsou zde – opět nepočítaje požadavek na svědeckou výpověď pana K. – prezentovány v devíti odstavcích na str. 5 a 6, přičemž větší část textu je opakováním námitek obsažených ve vyjádření ze dne 29. 6. 2012. Odvolací orgán se těmito námitkami uplatněnými v odvolání zabýval na str. 7 až 9 napadeného rozhodnutí.

Soud má za to, že na zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým se v podstatě odvolání zamítá a napadené platební výměry potvrzují, je nutno hledět jako na jeden celek. V případě stanovení daně na základě výsledku daňové kontroly se zpráva o daňové kontrole považuje za odůvodnění platebních výměrů. V předmětné zprávě o daňové kontrole byly správcem daně důkazní prostředky posouzeny a zjištěné skutečnosti vyhodnoceny na str. 7 až 16. Správce daně rekapituloval informace ze svědeckých výpovědí a předestřel z nich dovozené skutečnosti. Že zjištění jaksi vytkl před závorku a pak doložil svědectvími, považuje soud za čistě technickou záležitost, bez vlivu na zákonnost rozhodnutí. Na základě této zprávy soud nesdílí tvrzení žalobce, že správní orgány mají svědeckou výpověď pana S. za důkazní prostředek, jehož existence převáží nad ostatními důkazními prostředky. Podle názoru soudu vzaly skutečnosti za prokázané tehdy, jestliže v každém jednotlivém zdůvodněném případě obsah výpovědi pana S. obstál v eventuální konfrontaci s obsahem výpovědi jiných svědků. Zpráva o daňové kontrole nesvědčí ani o tom, že by správce daně přezkoumatelným způsobem neodůvodnil, proč svědecké výpovědi Ing. Z. přiznal jen takovou váhu, jakou jí na str. 14 a 15 s ohledem na tam uvedené důvody dal. Jak

bylo naznačeno výše, žalobce se v průběhu správního řízení ke sporovanému dokazování vyjadřoval poměrně stručně, zato v žalobě dokazování provedené před správními orgány shledal vadným s řadou i detailních tvrzení (str. 5 až 12). Podle § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Z logiky věci je zřejmé, že jde o důvody uvedené v odvolání. Podle názoru soudu odvolací orgán v rozsahu a na úrovni, kterou zvolil žalobce, své zákonné povinnosti dostál. V daném případě má soud za to, že ze zmíněného celku (tj. zprávy o daňové kontrole a napadených rozhodnutí o odvolání) jsou seznatelné důvody výroku rozhodnutí a informace o tom, jak byly vypořádány návrhy a námítky uplatněné žalobcem. Z uvedeného celku je zřejmé, z jakého důvodu správní orgány daň doměřily. Správní orgány se vyjádřily k tomu, které skutečnosti mají za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídily, o které důkazy opřely svá skutková zjištění a jak věc posoudily po právní stránce. Odvolací orgán zdůvodnil, proč neakceptoval námítky uvedené v podaném odvolání. Úkony správních orgánů byly odůvodněny určitě a srozumitelně. Jejich odůvodnění tak splňují také nároky na jejich přesvědčivost. Soud tedy nesouhlasí s výtkami žalobce, že skutková podstata, z níž odvolací orgán ve svých napadených rozhodnutích vycházel, nemá oporu ve spise, že správní orgány opominuly význam těch důkazů, které podle přesvědčení žalobce nemohou být hodnoceny jinak, než jednoznačně podporující jeho tvrzení, nebo že při hodnocení důkazních prostředků nebylo postupováno v souladu s pravidly stanovenými daňovým řádem, čímž byla napadená rozhodnutí zatížena nezákonností, pro kterou je třeba je zrušit.

Lze tak shrnout, že u svědeckých výpovědí správní orgány hodnotily nejprve obecně věrohodnost výpovědi s přihlédnutím k tomu, jaký má svědek vztah k projednávané věci, a dále konkrétně zejména vzhledem k okolnostem, které doprovázely jeho vnímání určitých skutečností. Zprávy, které získaly tímto hodnocením obsahu svědecké výpovědi, správní orgány porovnávaly se zprávami, jež získaly na základě hodnocení ostatních důkazů, a uvážily, do jaké míry jsou tyto zprávy souladné či protichůdné, vzájemně se doplňující apod. Správní orgány pak přistoupily k hodnocení důkazů až po vyčerpání možnosti odstranit existující rozpory v důkazech. Jelikož se rozpory nepodařilo odstranit, správní orgány v souladu s nároky soudní praxe na příslušných místech vyložily, v čem rozpory spočívaly, co bylo učiněno pro jejich odstranění, proč se to nepodařilo a ke kterým důkazům se nakonec při svém hodnocení přichýlily a které důkazy odmítly a proč. Výsledkem tohoto celkového hodnocení je akceptovatelný závěr o pravdivosti tvrzených skutečností.

K požadavku na výslech pana K. soud připomíná, že k získání informací od této osoby mohlo dojít v České republice nebo ve Spolkové republice Německo. Žalobce požadoval svědecký výslech. Ten v ČR proveden být nemohl, protože žalobce nebyl schopen zajistit dostavení se navrhovaného svědka ke správci daně. O provedení výslechu svědka bylo proto učiněno mezinárodní dožádání do SRN. Jelikož to právní úprava v SRN neumožňuje, požadovaný výslech tam proveden nebyl. Správce daně to proto uzavřel tak, že vyčerpал všechny možnosti k provedení požadovaného výslechu svědka. I když měl správce daně o nemožnosti provést výslech svědka v SRN žalobce zpravit, to, že tak neučinil, nelze mít za krácení žalobcových práv, neboť žalobce navrhoval svědecký výslech. Za vadu řízení by podle názoru soudu bylo možno v daných souvislostech považovat toliko to, kdyby správce

daně nevyslechl dostavivšího se svědka v ČR nebo kdyby neprovedl žalobcem výslovně požadované korespondenční dožádání.

Ad V. žaloby lze pouze konstatovat, že ohledně sporované povahy smluvního vztahu mezi žalobcem a společností Kožmar se soud ztotožňuje se správními orgány. Jedná se přitom o argumenty opakovaně vznášené a opakovaně – správně – vyvrácené. Jelikož se tu žalovaný vypořádal s námitkami žalobce, opakujícími se v žalobě, přiléhavou a vyčerpávající právní argumentací obsaženou v odůvodnění rozhodnutí, nemusí se soud již k věci duplicitně vyjadřovat, stačí odkázat na příslušné pasáže v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejícího rozhodnutí oblastního inspektorátu práce, což se tímto činí.

Uvedený přístup krajského soudu se opírá o tento názor Nejvyššího správního soudu: „I. Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

VI.3 Posouzení právní otázky

Ve věci, již se žalobce dovolává, došel Nejvyšší správní soud k tomuto závěru: „Ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze použít v případě agentury práce se sídlem v jiném členském státě dlouhodobě působící na území České republiky pomocí organizační složky (pobočky) zapsané v českém obchodním rejstříku, neboť to odporuje evropskému principu volného pohybu služeb (čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie).“ (rozsudek ze dne 24. 7. 2014, čj. 1 Afs 38/2012-127, publikovaný pod č. 3108/2014 Sb. NSS).

V odůvodnění tohoto rozsudku se praví:

„[27] Podstatou sporu je otázka, zda aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v posuzované věci odporuje principům evropského práva. Jinými slovy klíčovou otázkou je, zda může mít česká společnost využívající pracovníky poskytované zahraniční agenturou práce, která však v České republice vyvíjí svou činnost prostřednictvím organizační složky, povinnost srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků, zatímco česká společnost využívající služeb českých agentur práce takovou povinnost nemá.

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v posuzovaném případě odporuje právu Evropské unie.

[29] Ačkoliv oblast přímých daní spadá do pravomoci členských států Evropské unie, tak státy mají povinnost tyto pravomoci vykonávat v souladu s unijním právem (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. září 2006 *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40).

[30] Při úvaze, která ze svobod stanovená smlouvami se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje, se zohledňuje předmět dotčených právních předpisů. V projednávaném případě § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ukládá povinnost podnikům, které využívají

zprostředkovatelských služeb zahraniční agentury práce, a proto uvedená úprava musí být přezkoumávána co do jejího souladu s volným pohybem služeb (čl. 56 SFEU; viz výše uvedený rozsudek *Strojírny Prostějov*, bod 27). Jiné svobody, jako například svoboda usazování agentur práce či volný pohyb pracovníků, mohou být rovněž dotčeny, vždy ale pouze jen jako důsledek případné překážky volného pohybu služeb. Rovněž čl. 18 SFEU zakazující diskriminaci na základě státní příslušnosti se na posuzovaný případ nepoužije, neboť čl. 56 je k čl. 18 ve vztahu speciality.

[31] Cílem svobody volného poskytování služeb je zajistit poskytovatelům služeb z jiných členských států stejné zacházení v regulujícím státě jako se dostává tuzemským poskytovatelům služeb. Přípuštění rozdílného zacházení poskytovatelů z jiných členských států, založeném pouze na jejich státní příslušnosti k jinému členskému státu, by zbavilo článek 56 SFEU jeho smyslu.

[32] Dle judikatury Soudního dvora princip volného pohybu služeb přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž i příjemci uvedených služeb (viz výše uvedený rozsudek *FKP Scorpio*, bod 20 nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 18. října 2012, *X*, C-498/10, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 23). Soudní dvůr tak ustáleně judikuje, že tuto svobodu omezuje jakékoliv vnitrostátní opatření, které výkon volného pohybu služeb zakazují, brání mu, nebo jej činí méně atraktivním (viz rozsudek *Strojírny Prostějov*, bod 35 a rozsudek *FKP Scorpio*, bod 35).

[33] V posuzovaném případě § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ukládá české společnosti povinnost provést srážku zálohy na daň v případě využívání služeb slovenské agentury práce, zatímco v případě využívání služeb české agentury práce takovou povinnost nemá.

[34] Každá povinnost navíc, pro jakoukoliv společnost, s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž. Z toho plyne, že racionálně se rozhodující společnost stojící před volbou, zda využít služby české či zahraniční agentury práce, původ agentury práce při výběru zohlední, a to tak, že ho přičte k tíži variantě využívající služby zahraniční agentury práce. Česká úprava tak, za jinak stejných okolností, činí pro české společnosti atraktivnější najmout si služby české agentury práce, a naopak činí méně atraktivní najmout si služby zahraniční agentury práce. Těmito účinky aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů představuje překážku volného pohybu služeb zakázanou článkem 56 SFEU.

[35] Dále Nejvyšší správní soud zkoumal, zda na posuzovaný případ není aplikovatelná některá z výjimek umožňující užití vnitrostátní právní úpravy i přes její účinek omezující volný pohyb služeb. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení kterékoli ze svobod zaručených SFEU je přípustné pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný s touto smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudky ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 27, a ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 40 a citovaná judikatura).

[36] Pod tuto výjimku lze podřadit argument žalovaného, totiž, že tento přísnější režim pro zahraniční agentury práce je odůvodněn potřebou účinného výběru daní u osob se sídlem nebo bydlištěm mimo stát zdanění. Je pravdou, že Soudní dvůr konstatoval, že efektivita daňové správy může být naléhavý důvod veřejného zájmu odůvodňující omezení volného pohybu služeb (viz výše uvedené rozsudky *FKP Scorpio*, bod 35 a *X*, bod 39). Nicméně závěry

těchto dvou rozhodnutí nejsou přenositelné na projednávanou věc, neboť v obou případech byla důvodem akceptace rozdílného režimu pro zahraniční poskytovatele služeb skutečnost, že poskytovatelé poskytovali služby v jiném členském státě než ve státě svého usazení příležitostně a zdržovali se v tomto jiném členském státě pouze krátkodobě. V prvním případě šlo o zahraniční hudební skupinu, která přijela jednorázově vystoupit do jiného členského státu, ve druhém případě šlo o dvě mezinárodní přátelská fotbalová utkání. Příležitostnost poskytovaných služeb byla v obou případech Soudním dvorem výslovně zdůrazněna (viz výše citovaná rozhodnutí FKP Scorpio, bod 18 a X, bod 42).

[37] Oproti tomu v nyní posuzovaném případě slovenská agentura práce činí administrativní kroky na území České republiky pomocí organizační složky zapsané v obchodním rejstříku České republiky. Působení slovenské agentury práce v České republice tedy není příležitostné, nýbrž naopak existence české organizační složky zajišťuje fyzickou přítomnost poskytovatele služeb na území České republiky. Daňové orgány tak mohly bez obtíží vybrat daň od této organizační složky (což se také v posuzovaném případě nejprve stalo). Jelikož pracovníci jsou zaměstnanci agentury práce, a ta má tudíž lehčí přístup k jejich údajům ohledně jejich příjmů, takovýto postup oproti argumentu žalovaného naopak zajišťuje menší administrativní zátěž pro všechny zúčastněné subjekty a větší účinnost správy daní.

[38] Ani nezbytnost předcházet daňovým únikům nemůže odůvodnit postup žalovaného. Jak uvádí Soudní dvůr v rozsudku ve věci Strojírny Prostějov, body 54 – 57, boj proti daňovým únikům může být důvodem omezení základních smluvních svobod, nicméně takové jednání nelze obecně presumovat a žalovaný neuvedl žádné konkrétní okolnosti, které by vzbuzovaly důvodnou obavu z tohoto jednání ve spojení se zahraničními agenturami práce působícím v České republice prostřednictvím českých organizačních složek.

[39] Nelze tedy říci, že by omezení svobody pohybu bylo s to v posuzované situaci zaručit účinnější daňovou správu a zamezit daňovým únikům. Výjimka naléhavého důvodu obecného zájmu tedy není v posuzovaném případě aplikovatelná.

[40] Lze tedy shrnout, že aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů na zahraniční agentury práce s českou organizační složkou se přičí evropské svobodě volného pohybu služeb zakotvené v čl. 56 SFEU. Nejvyšší správní soud připomíná, že čl. 56 SFEU má přímý vnitrostátní účinek (k tomu viz Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. prosince 1974, Van Binsbergen, C-33/74, Sb. rozh. I-01299). Podle zásady přednosti aplikace evropského práva pokud je pravidlo členského státu v rozporu s evropským právem, je třeba aplikovat právo evropské (viz Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 1964, Costa, C-6/64, Sb. rozh. I-01141).“.

Zdejší soud má za to, že závěry prezentované v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu plně dopadají také na právě přezkoumávané věci. Odlišnosti jsou z tohoto úhlu pohledu nepodstatné: v kauze, o níž rozhodoval Nejvyšší správní soud, spolupráce společnosti ACO Industries Tábor s.r.o. s agenturou práce probíhala na základě písemné dohody o dočasném přidělení zaměstnanců, ve věcech, o nichž aktuálně rozhoduje zdejší soud, sice daňový subjekt argumentoval plněním ze smlouvy o dílo, ale správní orgány a posléze i krajský soud došly k přesvědčení, že se tu příslušná část podnikatelské činnosti realizovala pomocí tzv. agenturních pracovníků. To však není z hlediska principu volného pohybu služeb rozhodné. Naproti tomu zcela zásadní je, že jak v kauze řešené Nejvyšším správním soudem, tak ve věcech řešených zdejším soudem jde o agenturu práce se sídlem na Slovensku, tedy v jiném členském státě Evropské unie, která působí na území České

republiky prostřednictvím své organizační složky (pobočky). Tato organizační složka (pobočka) přitom byla zapsána v obchodním rejstříku České republiky, působení slovenské agentury práce v České republice tedy není příležitostné, nýbrž je třeba je mít za dlouhodobé (s příslušnými důsledky pro správu daně). Vzhledem ke kategoričnosti předmětného závěru Nejvyššího správního soudu pak nutno rozpor s principem zakotveným v čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie vztáhnout jak na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tak na daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně.

Je tu na místě zaznamenat i to, že novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2015 do § 6 odst. 2 věty poslední za slovo „zahraničí“ vložena slova „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“.

VI.4 Z á v ě r

Zdejší soud tedy nepovažuje za důvodné námitky uplatněné v žalobních bodech **III.** až **V.**, na základě závěru učiněného Nejvyšším správním soudem však shledal důvodným namítaný rozpor s evropským principem volného pohybu služeb (ne však pro nepřezkoumatelnost, nýbrž pro nezákonnost).

Správce daně i odvolací orgán tudíž postupovaly nezákonně, když na danou situaci neaplikovaly evropské právo, nýbrž § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobci tak byla předmětnými platebními výměry ve spojení s rozhodnutími o odvolání výše uvedená daňová povinnost za roky 2007 až 2009 předepsána nezákonně.

Žalobními body **VII.** a **VIII.** se soud pro nadbytečnost nezabýval, neboť námitky v nich obsažené jsou úzce spjaté s povinností, kterou, jak plyne z výše uvedeného, by žalobci buď jak buď nebylo možno uložit.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla ve výše uvedeném rozsahu shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil každé z napadených rozhodnutí pro nezákonnost a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věci se vracejí k dalšímu řízení žalovanému.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobci, který měl ve věci plný úspěch, přiznal soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v jím požadované výši **34.456,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **18.000,- Kč** a z odměny daňového poradce za čtyři úkony právní služby po **3.100,- Kč** podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), c), d) a g) advokátního tarifu ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. (**12.400,- +**

DPH = 15.004,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za čtyři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. (1.200,- + DPH = 1.452,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, 2) další porada s klientem přesahující jednu hodinu, 3) žaloba a 4) účast na jednání před soudem dne 24. 2. 2015. Žalobce akceptovatelně upřesnil, že další porada s klientem proběhla dne 13. 12. 2013 a týkala se upřesnění, odsouhlasení a dokončení textu žaloby – s ohledem na složité skutkové okolnosti věci bylo nutno s klientem projednat obsah svědeckých výpovědí ve vazbě na vnitřní organizační uspořádání a chod společnosti a řádně identifikovat jejich rozpory, resp. pozici a kompetence jednotlivých svědků v rámci organizační struktury společnosti (promítnuto následně v části IV. žaloby). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 a 3 o. s. ř. *per analogiam* ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 6. března 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.

předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková