



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **ITAB Shop Concept CZ, a.s.** se sídlem Chrudichromská 2364, Boskovice zast. Mgr. Petrem Šívarou, advokátem se sídlem Zahradnická 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 3. 2013, č. j. 6653/13/5000-14101-701962,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 3. 2013, č. j. 6653/13/5000-14101-701962, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Šívary, advokáta se sídlem Brno, Zahradnická 6.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2013, č. j. 6653/13/5000-14110-701962 (správně mělo být uvedeno č. j. 6649/13/5000-14101-701962), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 1. 2012, č. j. 2525/12/284922705185 pouze v části týkající se bankovního spojení a v ostatním bylo toto rozhodnutí potvrzeno. Žalobci byla rozhodnutím správce daně předepsána částka k přímému placení platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2009 ve výši 4.236 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 847 Kč.

Dne 23. 8. 2010 zahájil správce daně kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 48868/10/284931704202 ze dne 23. 8. 2010. Během kontroly správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období roku 2009 za měsíce červenec až prosinec žalobce proplácel faktury vystavené společností Privatne male pidpriemstvo „Staves“ - organizační složka, se sídlem Lipová 370/6, Brno, IČ: 26950367 za zámečnické a lakovací práce prováděné zaměstnanci společnosti pro žalobce podle jeho příkazů a pokynů na základě uzavřené smlouvy o dílo. Dospěl k závěru, že jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly podle § 6 odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), neboť sídlem společnosti je Ukrajina. Podle závěrů správce daně byl žalobce povinen srážet z příjmů ze závislé činnosti plynoucích zaměstnancům zahraniční společnosti daň z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně podle úst. § 6 odst. 4 ZDP. Zjištěný rozdíl ve výši 4 236 Kč za zdaňovací období roku 2009 byl předepsán k přímému placení výše uvedeným platebním výměrem.

Správce daně svůj závěr opřel o obsah uzavřené smlouvy o dílo, dále o předložené faktury, kdy výše fakturované částky za jednotlivé měsíce odpovídala počtu odpracovaných hodin vynásobených sazbou za hodinu práce podle druhu činnosti, také o skutečnost, že pracovníci společnosti Staves vykonávali práci na pracovišti žalobce a z ryze formálního uzavření smlouvy o nájmu nebytových prostor. Výkazy práce za jednotlivé měsíce s vykázanými odpracovanými hodinami pracovníků pak byly zasílány pracovníkem žalobce M. K. společností Staves. Dalším důkazem byla korespondence mezi žalobcem a společností Staves, kde žalobce žádal Staves o vstupní prohlídky zaměstnanců. Důkazem účelového vyhotovování předávacích protokolů je skutečnost, že přílohou smlouvy o dílo je norma jednotlivých úkonů v lisovně. Pokud by dílo probíhalo pouze sledováním počtu kusů, jejich předáváním a přebíráním v průběhu měsíce, nebylo by vůbec nutné, aby byly evidovány odpracované hodiny. Společnost Staves tak vystupovala jako zprostředkovatel pracovní síly a nikoli zhotovitel díla.

Žalovaný při přezkumu odvolání vyzval správce daně, aby provedl žalobcem navržené výsledky svědků a zjistil další skutečnosti ovlivňující cenu díla. Správce daně provedl výsledky navrhaných svědků, ale na svém závěru setrval. Žalovaný se následně s tímto závěrem ztotožnil. 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.

II. Obsah žaloby

Žalobce namítal, že dokazování správce daně bylo vedeno snahou posoudit činnosti poskytované společnosti Staves jako mezinárodní pronájem pracovní síly dle ust. § 6 odst. 2 ZDP. To plyne i z výzvy správce daně ze dne 9. 5. 2011, kterou byl žalobce vyzván k prokázání výše odměn zaměstnanců společnosti Staves. Žalobce však tyto údaje znát nemohl, neboť společnost Staves žalobci činnosti prováděné jejími zaměstnanci poskytovala jako službu. Správce daně se mohl obrátit přímo na společnost Staves, která je zaměstnávala a vedla i jejich mzdové účetnictví. Na tyto skutečnosti žalobce poukazoval a označil i důkazní prostředky. Dle účetní uzávěrky společnosti Staves za rok 2007 činily mzdové náklady společnosti 49 687 tis. Kč. Žalobce rovněž opakovaně poukazoval na to, že místo vedení společnosti Staves se nachází na území ČR. Ve svém domovském státě (Ukrajina) nevykonává žádnou relevantní podnikatelskou činnost a není z něj ani fakticky řízen. Žalovaný se s touto otázkou v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal. Místo vedení společnosti je přitom evidentní již z nahlédnutí do internetové stránky (www.staves.eu). Žalovaný se v rozhodnutí dostatečně nevypořádal s otázkou rezidentství společnosti. Ve smyslu ust. § 17 odst. 3 ZDP platí, že neshoduje-li se zapsané sídlo v obchodním nebo jiném obdobném registru se umístěním skutečného místa vedení právnické osoby, rozhoduje pro účely ZDP skutečné umístění vedení právnické osoby. Dle názoru žalobce je Staves daňovým rezidentem v ČR. V ČR rovněž odváděl daň ze závislé činnosti a funkčních požitků a proto nebylo třeba aplikovat sankční nástroje v podobě mezinárodního pronájmu mezinárodních sil.

Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že nájemné účtované žalobcem společností Staves bylo celé zpět přeúčtováno v rámci plnění smlouvy o dílo a proto se jedná o formální smluvní vztah. Uzavření smlouvy o nájmu nebytových prostor však není samoučelné a vyplynulo z toho, že společnost Staves zaměstnávala pracovníky především z Ukrajiny, jejichž pracovní povolení podléhá kontrole státních orgánů a místo výkonu práce jim musí být oznámeno. Uzavření nájemní smlouvy je pak dokladem o právním důvodu užívání těchto prostor. Poskytovala-li společnost Staves v pronajatých prostorách služby toliko pro žalobce, pak je logické, že celé nájemné bylo přeúčtováno žalobci. Jedná se totiž o jednu u nákladových položek této služby vstupující do kalkulace ceny služby. Obdobně je postupována v případě stavebních děl, kdy zhotovitel přeúčtuje objednateli spotřebovanou elektrickou energii anebo spotřebu vody dle stavu měřidel na staveništi. Podstatou nájemní smlouvy je možnost nájemce užívat výlučně pronajaté prostory. Prováděli-li zaměstnanci v některých případech i další činnosti v provozech brusárna a svařovna, kde neměli uzavřenou nájemní smlouvu, bylo to po časově omezenou dobu a na základě separátní dohody nad rámec uzavřené nájemní smlouvy.

Žalobce dále namítal, že evidence příchodů a odchodů a dalšího pohybu zaměstnanců společnosti Staves v docházkovém systému nic neprokazuje. Vedení takové evidence bylo logické z důvodu ochrany majetku žalobce, zabránění případným krádežím a jiným škodám, neboť se nejednalo o zaměstnance žalobce, ale o pohyb jiných osob. Žalobce zde odkázal na to, že do některých administrativních budov je možný přístup pouze po předchozím ohlášení na recepci a přidělení přístupové karty. To však u žalobce nebylo možné, neboť se jednalo o větší počet osob. Evidence byla vedena také s ohledem na daňovou uznatelnost nákladů na tyto služby z hlediska daně z příjmu. O tom svědčí i výzva správce daně pro účely daně z příjmu právnické osoby požadoval mj. také předložení evidence přítomnosti osob v areálu

žalobce a po jejím předložení posoudil náklady vyúčtované fakturami od společnosti Staves jako daňově uznatelné. Ani stanovení ceny díla hodinovou sazbou není rozhodnou skutečností, z níž lze dovozovat mezinárodní pronájem pracovní síly. V posuzovaném případě se stanovení ceny hodinovou sazbou jeví jako nejsnazší, aniž by bylo před započítáním vlastního díla složitě kalkulovat cenu podle jednotlivých zpracovatelských operací, navíc za situace, kdy se sortiment žalobce a jednotlivé zpracovatelské operace prováděné zaměstnanci externích dodavatelů mění.

Žalobce dále namítal, že z žádného důkazu neplyne jednoznačný závěr o řízení zaměstnanců Stavesu přímo žalobcem. Rozhodujícím kritériem pro posouzení mezinárodního pronájmu pracovní síly dle ust. § 6 odst. 2 ZDP je, že výkon práce je prováděn přímo dle příkazů nájemce, což plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 46/2001, který se zabývá obdobnými skutečnostmi. Nestačí, pokud je zaměstnanec řízen třetí osobou (dle výpovědi svědků mistrem předákem najatým společností Staves). Správce daně jejich výpovědi nijak nevyvrátil, avšak vzhledem k tomu, že nezapadaly do ostatních jeho zjištění, prohlásil je za účelové. Jsou-li svědci správcem daně předvoláni k podání výpovědi týkající se spolupráce se společností Staves, pak si pravděpodobně v rámci přípravy vyhledají e-mailovou korespondenci, kalendáře a jiné poznámky vztahující se k této společnosti. Byla-li by předmětem výslechu spolupráce se subjekty Koločava, družstvo, MIREL INVEST, nebo jinými dodavateli v minulosti, pak by zřejmě vyhledali záznamy týkající se těchto subjektů a mohly by o nich podat informace. Z toho nelze dovozovat účelovost výpovědi. Od zahájení spolupráce se společností Staves uplynulo 5 let a samotná daňová kontrola probíhala 2 roky a tudíž i svědci si některé údaje nepamatovali. Správce daně mohl provést výslech svědků již na počátku daňové kontroly a rovněž si na jejím počátku mohl vyžádat knihy RTP a průvodní listy. Je totiž obvyklé, že takové dokumenty se po ukončení výroby, není-li zboží reklamováno, skartují.

Dle žalobce žalovaný rovněž překračuje zjištěné skutečnosti, neboť tvrdí, že Staves byl žalovaným žádán o vstupní prohlídky pracovníků Staves (str. 8 rozhodnutí). Jinde uvádí, že z emailové korespondence správce daně se společnostmi je zřejmé, že byly plátcem daně zabezpečovány vstupní prohlídky zaměstnanců společnosti“ (str. 10 rozhodnutí). Žalobce se jako člen koncernu ITAB přihlásil k tzv. Swedish Corporate Governance Code, kdy jedním ze závazků je vyžadovat od svých dodavatelů dodržování minimálního standartu práv zaměstnanců jako součást compliance programu.

Žalobce závěrem shrnul, že správce daně zcela pomíjel důkazní prostředky, které byly v rozporu s jeho nesprávným názorem o mezinárodním pronájmu pracovních sil (např. objednávky, předávací protokoly atd.). Žalobce na řadu skutečností upozornil v podaném odvolání či vyjádření ke kontrolním zjištěním. Na základě výše uvedeného závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zejména uvedl, že celý proces dokazování vztahující se k obchodní společnosti Staves je popsán v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobcem uváděná výzva ze dne 9. 5. 2011 navazovala na výzvu k dokazování ze dne 16. 9. 2010.

Správce daně požadoval vysvětlit některé nejasnosti či doplnit údaje tam, kde to žalobce neučinil v předcházející výzvě. V případě obchodní společnosti Privatne male pidpriemstvo „Staves“ je zapsána organizační složka se sídlem Lipová 370/6, Brno, jejímž zřizovatelem je zahraniční společnost Privatne male pidpriemstvo „Staves“ Rachiv, ul. Miru 25, 906 00 Ukrajina. Organizační složka zahraničního subjektu není samostatným subjektem, jedná se stále o součást zahraničního subjektu, který skrze tuto organizační složku organizuje a provádí svůj podnikatelský záměr na území ČR. Skutečné místo podnikání nelze pak dovozovat z toho, že ve svém domovském státě nevykonávají žádnou relevantní podnikatelskou činnost a nejsou z nich ani fakticky řízeny. Skutečné místo vedení společnosti rozhodné pro určení rezidenství vyplývá z čl. 4 odst. 3 smlouvy č. 103/1999 Sb.m.s., o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Ukrajinou. Ten stanoví, že jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného (hlavního) vedení. Žalovaný se touto otázkou podrobně zabýval na str. 17-18 napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 26/2011-97 a ze dne 1. 6. 2005 č. j. 2 Afs 176/2004-140. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že pracovníci byli odměňováni za odpracované hodiny s ohledem na pracoviště, kde práce vykonávali, podle náročnosti provedené práce. Jde-li o lakovnu, byli odměňováni ve dvou hodinových sazbách. Částky sjednané jako odměna za hodinu práce byly fakturovány. Žalobce přímo rozhodoval o tom, na které pracoviště budou zaměstnanci Stavesu zařazeni, poskytoval jim materiál, dokumentaci k provedené stavbě. Společnost Staves vystupovala ne jako zhotovitel díla, ale jako zprostředkovatel pracovní síly, poskytovala žalobci zaměstnance požadovaných profesí. Pracovníci společnosti Staves pracovali dle pokynů žalobce, práci prováděli na jeho strojích a zařízeních, v jeho prostorách a odpracované hodiny byly evidovány v jeho docházkovém systému. Výsledkem práce zaměstnanců společnosti Staves pak nebylo konkrétní dílo, ale výkon práce. V posuzovaném případě se jednalo o zabezpečení, zajištění či zprostředkování práce, která byla vykonávána podle potřeb a příkazů žalobce, pouze pro žalobce, a to dlouhodobě, soustavně, pravidelně a za úplatu, tedy o práci vykonávanou formou závislé činnosti. Žalobce postupoval v rozporu s ust. § 6 odst. 2 ZDP a z příjmů za práce zaměstnanců zahraničních společností nesrazil daň z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně podle ust. § 6 odst. 4 ZDP, správce daně mu předepsal daň z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2009 k přímému placení. Žalovaný dále uvedl, že dle svědeckých výpovědí byl princip zhotovení díla u společnosti Staves totožný, totožný byl i způsob fakturace, objednávky a předávací protokoly. Na základě toho dospěl žalovaný k závěru, že smlouva o dílo mezi žalobcem a společností Staves zastírala skutečný stav, kterým byl pronájem pracovní síly. Žalovaný v této souvislosti k evidenci docházky a odměňování pracovníků za odpracované hodiny odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 26/2011-97.

IV. Replika žalobce

Žalobce především uvedl, že z pohledu ust. § 17 odst. 3 ZDP jsou Karim a Staves daňovými poplatníky v ČR, neboť jsou z ČR řízeni. Podmínka stanovená ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, tj. osoby jsou rezidenty ve státě, v němž mají sídlo, je vyvratitelná domněnka, kterou lze vyvrátit dožádáním finančních orgánů v domovském státě těchto subjektů. Závěr žalovaného, že žalobce nesl náklady na ubytování zahraničních zaměstnanců

je pak smyšlený. Evidence příchodů a odchodů zaměstnanců společností Staves a Karim v docházkovém systému žalobce není znakem pronájmu pracovní síly, ale pouhý systém evidování pohybu osob v areálu žalobce. Žalobce zdůraznil, že zcela zásadním znakem mezinárodního pronájmu pracovní síly řízení zaměstnanců společností Staves a Karim přímo žalobcem. Svědeckými výpověďmi bylo jednoznačně prokázáno, že řízení jejich zaměstnanců bylo věcí předáků směn tzv. partáků. Způsob, jakým se žalovaný s těmito svědeckými výpověďmi vypořádal, je z hlediska zásad hodnocení důkazů zcela nepřipustný, když žalovaný uvedl, že „není vyloučeno, že skupinu pracovníků Stavesu zastupovali určení pracovníci-partáci, není ovšem pochyb o tom, že plátce daně řízení výroby přenechal těmto partákům“ Žalobce dále doplnil, že není neobvyklé, pokud si svědci z důvodu časového odstupu na některé partáky nevzpomněli. Ve strojírenském podniku s velkým množstvím vlastních zaměstnanců a různých subdodavatelů a zákazníků nelze ani předpokládat, že by se každý představoval, předával vizitky a identifikoval se.

V. Vyjádření žalovaného k replice žalobce

Dle výpisu z Obchodního rejstříku je v ČR u obchodní společnosti Privatne male pidpremstvo „Staves“ zapsána organizační složka se sídlem Lipová 370/6 Brno, jejímž zřizovatelem je zahraniční obchodní společnost Privatne male pidpriemstvo „Staves“, Rachiv, ul. Miru 25, Ukrajina. Organizační složka zahraničního subjektu není samostatný subjektem, jedná se stále o součást zahraničního subjektu, který prostřednictvím této organizační složky organizuje a provádí svůj podnikatelský záměr na území ČR. Hlavní místo vedení obchodní společnosti je rozhodné pro určení rezidenství v případě, že by společnost byla rezidentem obou smluvních států, což nebylo v posuzovaném případě prokázáno. Pracovníci byli odměňováni za odpracované hodiny s ohledem na pracoviště, kde práci vykonávali, podle náročnosti provedené práce a částky sjednané jako odměna za hodinu práce byly fakturovány. Žalobce přímo rozhodoval o tom, na které pracoviště pracovníky zařadí, poskytoval jim materiál, dokumentaci k provedení práce. Obchodní společnost Staves vystupovala nikoliv jako skutečný zhotovitel díla, ale jako zprostředkovatel pracovní síly, poskytovala žalobci zaměstnance dle požadovaných profesí na základě smluvního vztahu. Pracovníci obchodní společnosti pracovali dle pokynů žalobce na jeho strojích a zařízeních, v jeho prostorách a odpracované hodiny byly evidovány (žalovaný zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 26/2011-97). Ke každé měsíční fakturaci byl přiložen seznam pracovníků a počet jimi odpracovaných hodin. Zaměstnanec žalobce posílal e-mailovou zprávou výkazy práce za jednotlivé měsíce, tj. seznam pracovníků společnosti Staves a jimi odpracovaný počet hodin. V přílohách faktur je rovněž každý měsíc vypočítána částka k fakturaci, a to vynásobením odpracovaných hodin sazbou za hodinu práce. Smluvně sjednané svářečské a lakovací práce byly pravidelně se opakujícími se pracemi a byly součástí výrobního procesu žalobce, který přiděloval pracovníky na jednotlivé úseky výroby. Obchodní společnost Staves poskytovala žalobci jen pracovní sílu, která byla žalobcem řízena a kontrolována.

VI. Vyjádření žalobce

Žalobce ještě zaslal vyjádření reagující na skutečnost, že od podání žaloby došlo k vydání Stanoviska generálního advokáta Soudního dvora EU, č. j. C-53/13 a C-80/13 ve věci

Strojírny Prostějov a.s. na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou Krajským soudem v Ostravě a věc ACO Industries Tábor s.r.o. na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou Nejvyšším správním soudem, ze kterého jednoznačně vyplývá, že ust. § 6 odst. 2 ZDP je v rozporu s čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie, neboť diskriminuje zahraniční agentury práce. Žalobce na tuto skutečnost upozorňoval již při podání žaloby. K doměření daně došlo na základě ustanovení, které je v rozporu s právem Evropské unie. Žalovaný se dovolává normy, která je v kolizi s právem Evropské unie a v takovém případě je nutné přednostně aplikovat předpis Evropské unie (viz rozsudek 6/64 Costa v. Enel).

Dle žalobce se toto stanovisko vztahuje jak na dodavatele Karim, Širkom SK s.r.o., tak i na dodavatele Staves. Přestože nemá organizační složka Staves v České republice právní subjektivitu, z pohledu daňového se jedná o subjekt, jehož vnitřní poměry se řídí ukrajinským právem a vzhledem k tomu, že organizační složka je usazena v Evropské unii, i právem evropským.

VII. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházeje ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

VII.a) Námitka tendenčnosti vedení daňového řízení

K námitce tendenčnosti vedení daňového řízení soud uvádí, že z obsahu spisu nelze dovodit tendenčnost postupu správce daně v tom negativním smyslu, jaký žalobce předložil v žalobě. Správce daně a žalovaný nepochybně usilovali o zjištění všech skutečností důležitých pro řádné zjištění skutkového stavu. Žalobcem zmíněnou výzvu ke sdělení výše odměn pracovníků společnosti Staves lze považovat za odůvodněnou z toho důvodu, že vzhledem ke stanovení ceny díla hodinou sazbou a evidencí odpracovaných hodin žalobce disponoval informacemi o odměnách pracovníků této společnosti.

VII.b) Rezidenství společnosti Staves

Žalobce dále namítal, že se žalovaný ani správce daně dostatečně nevypořádal s otázkou rezidenství společnosti Staves.

K tomu soud uvádí, že součástí správního spisu je výpis z obchodního rejstříku (nyní veřejný rejstřík). Dle něj bylo Privatne male pidpriemstvo Staves zapsáno jako organizační složka, přičemž jeho zřizovatelem byla zahraniční osoba Privatne male pidpriemstvo Staves, která je registrována pod identifikačním kódem subjektu podnikatelské činnosti č. 32941903 v Jednotném státním podniku a organizací Ukrajiny vydaném Správou obchodu, bytového hospodářství a registrace Ternopilské městské rady. Soud souhlasí se žalovaným, že

organizační složka zahraničního subjektu není samostatným subjektem, jedná se o součást zahraničního subjektu, který prostřednictvím této složky podniká na území ČR.

Dle čl. 4 odst. 1 smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (publikováno pod č. 103/1999 Sb.m.s.) 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.

Dle čl. 4 odst. 3 této smlouvy 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.

I zde soud souhlasí se žalovaným, že místo skutečného vedení společnosti je pro určení rezidenství rozhodující, pokud je osoba rezidentem obou smluvních států. Místo registrace zřizovatele Staves je Ukrajina, zahraniční právnická osoba se řídí právem státu Ukrajina. Dle obchodního rejstříku statutárním orgánem zahraniční osoby je od 7. 4. 2008 zakladatel a ředitel P. S., nejprve bytem L. 6, B., následně od 9. 2. 2009 bytem R., M. 139. Tato skutečnost nasvědčuje tomu, že vedení společnosti Staves by mohlo být umístěno v České republice. Místo vedení (skutečného vedení) je definováno v Komentáři OECD k vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění jako místo, kde jsou vykonávána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná pro řízení společnosti. K určení místa vedení je nutno vzít v úvahu všechna konkrétní fakta a okolnosti. Dle výpisu z obchodního rejstříku měl statutární orgán zřizovatele zahraniční právnické osoby - zakladatel a ředitel pobyt na území ČR. Žalobce navíc v žalobě i podaném odvolání uváděl, že společnost Staves nevykonává žádnou relevantní činnost a není ani z Ukrajiny fakticky řízena. Vystává tak otázka, zda tato společnost nemohla být rezidentem obou členských států. Za takové situace by se v souladu s čl. 4 odst. 3 smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění daňové rezidenství posuzovalo podle sídla jejího skutečného vedení - formální sídlo pak není pro daňové rezidenství rozhodující. Soud tak uzavírá, že v posuzovaném případě nebylo najisto postaveno, zda by společnost Staves nemohla být českým daňovým rezidentem, neboť sice byla registrována na Ukrajině, ale místo jejího vedení, a to i skutečného by se mohlo nacházet na území ČR. Na žalovaném je, aby tyto skutečnosti byly postaveny najisto.

VII.c) Rozpor s právem Evropské unie

Žalobce v žalobě uvedl námitku nesouladu § 6 odst. 2 ZDP s právem Evropské unie, kterou pak doplnil upozorněním na stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ve spojených věcech C - 53/13 a C - 80/13, které ve vztahu k přidělování pracovních sil agenturami práce se sídlem v jiném členském státě konstatuje, že ust. § 6 odst. 2 ZDP omezuje volný pohyb služeb, a je tak v rozporu s čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie. Přestože nebylo postaveno najisto, zda společnost

Staves nemá svou ústřední správu uvnitř Evropské unie, je zřejmé, že není společností založenou podle práva některého členského státu, a tudíž se na ni nemůže vztahovat volný pohyb služeb zaručený unijním právem (srov. čl. 54 Smlouvy o fungování Evropské unie ve spojení s čl. 62 téže smlouvy).

VII.d) Výkon práce podle příkazů žalobce

Podle ust. § 6 odst. 2 ZDP z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků 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. Z dikce ust. § 6 odst. 2 ZDP vyplývá, že je doplněním vymezeného rozsahu vztahů spadajících pod ust. § 6 odst. 1 citovaného zákona o další typ vztahů, nikoliv jeho upřesněním. Citovaný zákon tak v ust. § 6 odst. 2 věta druhá a třetí stanoví, že v určité přesně vymezené kategorii pronájmu pracovní síly, má osoba, pro kterou pracovník vykonává práci na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly a která je českým daňovým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 ZDP), postavení „zaměstnavatele“, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, ale je mu vyplácen zahraniční osobou. Zákon dokonce reflektuje i skutečnost, že za pronájem pracovní síly je placena částka, která v sobě může obsahovat nejen úhradu skutečných nákladů na mzdové a související výdaje spojené s pronájmem pracovníka, nýbrž i částku za zprostředkování.

Proto v ust. § 6 odst. 2 věta čtvrtá ZDP se, z důvodu ztížení možnosti obcházení zákona, pro případ, že v úhradách „zaměstnavatele“ osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady. *A contrario* pak platí, že jiné vztahy mezi osobami, které si pronajaly pracovní sílu, a pronajatými pracovníky, nejsou vztahy, u nichž by měl nájemce pracovní síly postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu ust. § 2 odst. 2 věty první a druhé zákona ZDP, a že u těchto jiných vztahů je zaměstnavatelem ten, který pracovníky pronajímá. Smyslem a účelem ust. § 6 odst. 2 věta druhá až čtvrtá ZDP je zpřísnění režimu pronájmu pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů, a které jsou jimi proto jen velmi obtížně kontrolovatelné, a tím zabránit obcházení českých daňových zákonů. U pronájmu pracovní síly mezi tuzemskými subjekty lze účinněji koordinovaným prověřováním kontrolovat nájemce i pronajímatele pracovní síly, a proto zákonodárce pro tyto vztahy žádný zvláštní zpřísněný režim nestanovil.

Rozhodujícím kritériem pro posouzení, zda lze poplatníka, který příjmy za práci vyplácí pracovníkům na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, podřadit pod ust. § 6 odst. 2 ZDP je, zda vykonávají práci podle jeho příkazů. To znamená, že výkon práce musí být prováděn přímo podle příkazů pronajímatele. Musí se jednat o bezprostřední vztah bez jakéhokoli prostředníka. Nestačí, aby povinnost řídit se

příkazy toho, pro koho pracovník vykonává pracovní činnost, byla založena pouze nepřímo, např. příkazem daným tomuto pracovníkovi třetí osobou. Nestačí tedy, že se pracovník řídí pokyny osoby, pro niž pracuje, jen proto, že mu povinnost tak činit uložila třetí osoba nebo že se na tom s třetí osobou dohodl z titulu toho, že mezi touto třetí osobou a pracovníkem existuje právní vztah, jehož obsahem je mimo jiné povinnost řídit se pokyny třetí osoby (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 7 Afs 46/2011-106).

Některé zjištěné podklady a skutečnosti (nájemní smlouva, evidence v docházkovém systému žalobce, způsob stanovení ceny díla hodinovou sazbou, práce na různých pracovištích žalobce, žádost o vstupní prohlídky) zejména v jejich souhrnu skutečně nasvědčují zastřenému zprostředkování pracovní síly. K námitkám stran hodnocení nájemní smlouvy jako ryze formální, evidence v docházkovém systému žalobce a ke způsobu stanovení ceny díla hodinovou sazbou lze uvést následující. Ze zjištěných podkladů opravdu vyplývá, že Staves ve skutečnosti nehradil nájemné, neboť sjednaná výše nájemného byla (v roce 2007) přičtena k fakturované částce za provedené práce. V roce 2009 sice již Staves výši nájemného do ceny díla nezahrnoval, zároveň však nájemné dle správního spisu nehradil. Žalobce správci daně v odpovědi ze dne 15. 6. 2011 uvedl, že nájemné bude uhrazeno až koncem roku 2011. Jestliže byla cena díla sjednána prostřednictvím počtu kusů výrobků a hodinové sazby, považuje soud za nepředstavitelné, že by žalobce jako soukromý podnikatelský subjekt v podstatě hradil zhotoviteli díla další náklady, které měl nést sám zhotovitel. Argumentaci v žalobě tak soud vidí jako účelovou.

Oproti tomu evidence v docházkovém systému žalobce může být odůvodněna jeho argumenty (přehled o pohybu v prostorech žalobce), nicméně stejně tak může svědčit závěru žalovaného. Sjednání ceny díla hodinou sazbou nepochybně možné je a soud přisvědčuje žalobci, že takové určení ceny díla může být i způsobem efektivním. Krajský soud však připomíná § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jednotlivé důkazy nelze hodnotit pouze jednotlivě, jak to činí žalobce, ale rovněž v jejich vzájemné souvislosti, jak je podle svého vyjádření posuzoval žalovaný. Soud má za to, že zjištěné skutečnosti, tedy nejen ty výše uvedené, ve svém souhrnu skutečně nasvědčují výkonu práce pracovníků Stavesu podle příkazu žalobce. Současně je však třeba doplnit, že svědecké výpovědi svědčí spíše o opaku.

Z provedených svědeckých výpovědí totiž neplyne, že by pracovníci Stavesu vykonávali práci přímo podle pokynů žalobce. Svědek M., jenž zastával funkci výrobního ředitele, uvedl, že jednal se zástupci Stavesu. Nejčastěji jednal s vedoucími skupin. Vedoucí skupiny (parták) na základě objednávky dostal dokumentaci a vyčleněný prostor. V případě, že byly potřeba speciální přípravky a speciální nástroje, tak je dostal také a dohodl se na termínu dokončení a předání díla. Na otázku, zda byli pracovníci jiných subjektů (mj. Stavesu) zařazováni do výrobního procesu odpověděl, že nikoliv. Dále uvedl, že materiál i pro ostatní pracovníky přebírali partáci, kteří také odpovídali za obsazení strojů u ostatních subjektů (tedy i Stavesu). Práci pracovníkům společnosti Staves přidělovali jejich partáci. Rovněž svědek I. J., který prováděl kontrolu zhotovených kusů výrobků od pracovníků společností Staves, uvedl, že jednal pouze s partákem obou společností, a to při přebírání hotových zakázek. Svědek H.,

zástupce společnosti Staves, pak uvedl, že práce probíhaly na základě měsíčních objednávek, předávání probíhalo v rámci měsíce po částech a zakázka byla formálně předána protokolem k poslednímu dni měsíce. Vlastní výroba byla podle tohoto svědka řízena předákem směny.

Žalovaný se s těmito svědeckými výpověďmi vypořádal v podstatě jen tím, že nevylučuje zastupování skupiny pracovníků jejími předáky, není však pochyb, že plátce daně řízení výroby nepřenechal těmto parťákům. Podle žalovaného žalobce požadoval pouze pracovníky, které si následně zařazoval dle potřeby do jednotlivých částí výroby, a za odpracované hodiny těchto pracovníků pak bylo fakturováno. Z toho vyplývá, že tyto pracovníky řídil sám žalobce, který je přiděloval na jednotlivé úseky. Žalovaný dále uvedl, že skutečnosti zjištěné při výslechu navržených svědků potvrdily správný závěr správce daně, že společnost Staves neprováděla konkrétní dílo, ale poskytovala pouze pracovníky, kteří pracovali za hodinou sazbu, jejíž výše se řídila druhem vykonávané práce. Z provedených svědeckých výpovědí ale naopak vyplývá, že v posuzovaném případě vedli pracovníky Stavesu parťáci (vedoucí zaměstnanci) a samotná organizace práce byla v kompetenci parťáků společnosti Staves. Žalovaný se s těmito rozpory v podkladech rozhodnutí nedostatečně vypořádal. Žalovaný zpochybňoval předávací protokoly, které byly podle něj zhotoveny dodatečně a účelově podle odpracovaných hodin. Pokud by dílo probíhalo tak, jak většina svědků i žalobce uvedli, nebylo podle něj nutné vůbec evidovat odpracované hodiny. Tato skutečnost, stejně jako další pochybnosti správce daně o výpovědích svědků (zejména rozpor mezi výpověďmi svědků J. a K. ve věci předávání díla zmíněný na str. 10 napadeného rozhodnutí) se však nijak nevylučuje s tvrzením většiny svědeckých výpovědí (zvláště výpověď svědka M.) o vedení pracovníků Stavesu jeho parťáky. Není totiž rozhodné, kdo řídil celou výrobu či přiděloval na jednotlivé úseky, jak uvedl žalovaný, který připustil možnost, že skupinu pracovníků Stavesu zastupovali určené pracovníci (parťáci). Pro posouzení věci je rozhodné, aby se jednalo o vztah bez prostředníka.

Podstatným znakem mezinárodního pronájmu pracovních sil je sice rovněž povaha vykonávané činnosti, tedy že tato činnost sama o sobě je součástí činnosti faktického, ekonomického zaměstnavatele, kterým měl být dle žalovaného v nyní projednávaném případě žalobce; zjištění správce daně skutečně takovému zapojení do činnosti žalobce nasvědčují. Zcela zásadní je však přítomnost vztahu podřízenosti, který se projevuje fakticky ukládáním úkolů, přímým řízením zaměstnance, kontrolou výsledků práce (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2014, č. j. 62 Af 97/2012 - 58; viz také žalovaným zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 26/2011 - 97). A právě v této souvislosti žalovaný nedostatečně odůvodnil, proč v podstatě pominul provedené svědecké výpovědi týkající se jednání s vedoucími pracovníky Stavesu, jejich vedení pracovníků této společnosti a opřel se pouze o další zjištěné důkazy.

VIII. Závěr a náklady řízení

Soud přisvědčil žalobci v otázce rezidenství společnosti Staves, které musí být postaveno najisto. Je na žalovaném, aby s určitostí stanovil, zda se skutečné vedení této společnosti nenachází na území ČR. Důvodnou byla i námitka nedostatečného vypořádání se s rozpory vzniklými na základě svědeckých výpovědí. Z těchto výpovědí vyplynulo, že v posuzovaném případě vedli pracovníky Stavesu parťáci (vedoucí zaměstnanci) a samotná organizace práce

byla v kompetenci partáků společnosti Staves, a tedy že by nebyl splněn požadavek výkonu práce podle pokynů pronajímatele pracovních sil.

S ohledem na shora uvedené soud podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovaného k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

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. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch (rozhodnutí bylo zrušeno), rozhodl soud o povinnosti žalovaného nahradit mu náklady řízení.

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a tyto úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) a sepis žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) po 3.100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve znění účinném do 31. 12. 2013, dále sepis repliky k vyjádření žalovaného ze dne 1. 10. 2013 (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) po 3.100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve znění účinném do 31. 12. 2013 a dále sepsání vyjádření žalobce ze dne 7. 7. 2014 (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) po 3.100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby to tedy je 12.400 Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 4 x 300 Kč, což činí dohromady 13.600 Kč. Tuto částku je nutné dále zvýšit o 21 % DPH, neboť zástupce žalobce prokázal, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Celkem se tak na náhradě nákladů řízení jedná o částku 19.456 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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.

V Brně dne 26. 3. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu