



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudkyň JUDr. Věry Šimůnkové a Olgy Stránské ve věci žalobce: **E. s. r. o.**, , zastoupeného Ing. Pavlem Řádkem, daňovým poradcem se sídlem Křižíkova 1120, 430 01 Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno- Střed, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 23. 2. 2012, čj. 1143/12-1100-204297 a čj. 1155/12-1100-204297,

t a k t o :

- I. Žaloby se z a m í t a j í .**
- II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Dvěma samostatnými žalobami podanými u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „finančního ředitelství“), jimiž byly zčásti změněny platební výměry vydané Finančním úřadem v Hořovicích (dále též „finanční úřad“). Platebním výměrem finančního úřadu ze dne 15. 4. 2011, čj. 27256/11/027971200358 byla žalobci na základě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2006 doměřena daň ve výši 249.685 Kč a současně mu byla stanovena povinnost hradit penále ve výši 49.937 Kč, přičemž žalobou napadeným rozhodnutím finančního ředitelství ze

dne 23. 2. 2012, čj. 1143/12-1100-204297 byl platební výměr změněn tak, že doměřená daň činila 200.471 Kč a penále 40.094 Kč. Platebním výměrem finančního úřadu ze dne 15. 4. 2011, čj. 27305/11/27971200358 byla žalobci na základě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 doměřena daň ve výši 380.825 Kč a penále ve výši 76.165 Kč, přičemž žalobou napadeným rozhodnutím finančního ředitelství dne 23. 2. 2012, čj. 1155/12-1100-204297 byl platební výměr změněn tak, že doměřená daň činila 308.825 Kč a penále 61.765 Kč.

Městský soud v Praze usneseními ze dne 14. 5. 2012, čj. 5 Af 17/2012-18, a čj. 5 Af 18/2012-18, postoupil obě žaloby Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému.

Krajský soud v Praze žaloby spojil ke společnému projednání, neboť obě podané žaloby jsou obsahově v zásadě shodné a liší se pouze označením napadených rozhodnutí.

Žalobce předně napadá projednání závěrečné zprávy, které dle jeho názoru neproběhlo řádně, ale došlo k němu fikcí s doručením poštou bez řádného důvodu. Finanční úřad sice reflektoval podanou stížnost žalobce, ale nijak se nezabýval její podstatou, tedy že prosté nedostavení se žalobce k projednání zprávy vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy a přistoupil k jejímu odeslání poštou s odkazem na § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 30/2011 Sb. (dále jen „daňový řád“). Nezohlednil přitom písemné vysvětlení žalobce, proč se nedostavil, a nic nebránilo projednání v náhradním termínu. Pouze bezdůvodné nebo opakované nedostavení se k projednání zprávy dle žalobce lze vyhodnotit jako vyhýbání se tomuto úkonu, proto závěrečná zpráva nebyla řádně projednána a v prvoinstančním řízení nebyla vypořádána žalobcova argumentace svědčící proti posouzení skutkového stavu. Žalobce dále namítal, že daňové orgány nezohlednily uplatnění slev, nezdanitelných položek atd. dle ustanovení § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro výše označená zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle žalobce postup správce daně dle § 143 a násl. daňového řádu nahrazuje postup daňového subjektu, pokud ten nesplnil svou povinnost dobrovolně, a postupuje tak, jak by měl postupovat daňový subjekt, jehož práva je třeba v průběhu daňového řízení šetřit. Sankcí nemá být neuplatnění položek, ale příslušné penále. Neuplatnění všech známých skutečností je dvojím postihem, což je dle žalobce protiústavní. Účelem doměření daně má být náhrada za nečinnost daňového subjektu, proto je irrelevantní zdůvodnění finančního ředitelství, že „zaměstnanci“ neměli podepsaná daňová prohlášení dle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, protože žalobce v letech 2006 a 2007 netušil, že někdy v budoucnu bude vyžadováno zdanění příjmů těchto osob, a neměl tedy nejmenší důvod tato prohlášení od „zaměstnanců“ požadovat. Žalobce se domnívá, že základním právem daňového subjektu je platit daň v co nejmenší možné výši, tj. s využitím všech zákonných možností daň snížit, což je vyjádřeno zejména v § 5 až § 9 daňového řádu.

Žalobce též brojí proti posouzení skutkového stavu jako mezinárodního pronájmu pracovní síly. Pracovníci najatí agenturou práce E. F., spol. s r o., se sídlem 208 (dále jen „E. F.“) byli vypláceni na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem zahraničí, ale na základě smluvního vztahu mezi samotným zaměstnancem a touto zahraniční osobou. Nikoliv tedy na základě smluvního vztahu žalobce a osoby v zahraničí, neboť takový vztah nikdy nevznikl, tím méně s vědomím žalobce. V opačném případě by žalobce zdanění zaměstnanců provedl. Žalobce, který měl smluvní vztah s E. F. coby českým subjektem, však

až do provedené kontroly žádné povědomí o účasti zahraničního zaměstnavatele neměl, a proto ani neprováděl zdanění dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobce přitom upozornil na prohlášení jednatele společnosti E. F. o řádném plnění povinností zaměstnavatele a také na skutečnost, že ani finanční ředitelství nezpochybňuje jeho dobrou víru. Pro naplnění pojmu mezinárodní pronájem pracovní síly by muselo jít o vztah mezi tuzemským zaměstnavatelem (žalobcem) a zaměstnavatelem se sídlem v zahraničí, který zde však dle žalobce nevznikl, proto je vyhodnocení právního vztahu jako mezinárodního pronájmu pracovní síly je nesprávné. Vztah mezi tuzemským a zahraničním subjektem mohl vzniknout mezi E. F. a oním zaměstnavatelem v cizině, neboť peníze vyplácené na účet E. F. byly zřejmě využity k výplatám zaměstnanců společnosti se sídlem v cizině. Proto i zdanění dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů by mělo proběhnout spíše u společnosti E. F. coby českého subjektu, který měl zřejmě se zahraniční osobou nějaký vztah. Tato společnost se však jeví svému správci daně jako nekontaktní a finančnímu úřadu se tedy zdálo snadnější pokusit se vybrat daň od žalobce plnění své povinnosti řádně a včas. Žalobce též zdůraznil, že ani finanční úřad nemá pochybnosti o uskutečnění prací provedených na základě smlouvy o agenturním zaměstnávání se společností E. F., proto ani on sám neměl pochybnosti o skutečném zaměstnavateli, a to až do provedení daňové kontroly a souvisejících šetření. Předtím však neměl možnost si objektivně zjistit ani ověřit skutečného zaměstnavatele, neboť nemohl využít institut dožádání ani mezinárodní výměnu informací jako finanční úřad. Žalobce proto shledal, že je neústavní vázat jeho daňové povinnosti na skutečnosti, které není schopen ovlivnit nebo alespoň objektivně ověřit.

Finanční ředitelství navrhlo zamítnutí žalob. K prvnímu žalobnímu bodu ve vyjádření k žalobám uvedlo, že žalobce byl dne 8. 3. 2011 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a byl mu předložen k vyjádření. Žalobci zde byla stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění 10 dnů od podpisu protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění s tím, že nevyjádří-li se v této lhůtě, bude zpráva o daňové kontrole v téže lhůtě považována za oznámenou a bude ukončena. V případě vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění bylo stanoveno datum projednání a podepsání zprávy na 28. 3. 2011. Žalobce sice své vyjádření zaslal, avšak v termínu 28. 3. 2011 se nedostavil a ani svou neúčast neomluvil, a proto bylo postupováno dle § 88 odst. 5 daňového řádu za den ukončení a projednání daňové kontroly tak bylo považováno datum doručení zprávy o daňové kontrole žalobci (30. 3. 2011). Mezi podmínkami pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu přitom není stanovena podmínka opakování. Dle názoru finančního ředitelství byl žalobce s výsledky kontrolního zjištění řádně seznámen, byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření a finanční úřad k vyjádření žalobce zaujal stanovisko, ke změně výsledku kontrolního zjištění však nedošlo a v rámci projednání zprávy by stejně nemohlo dojít k jejímu doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). K dalšímu žalobnímu bodu finanční ředitelství sdělilo, že nepodepsal-li poplatník u plátce daně prohlášení dle § 38k zákona o daních z příjmů, nebylo možno ke slevám na dani přihlídnout. Námitku žalobce, že netušil, že finanční úřad bude požadovat zdanění, a proto neměl důvod prohlášení od „zaměstnanců“ požadovat, nelze brát dle finančního ředitelství v potaz. K nesprávnému posouzení skutkového stavu pak finanční ředitelství uvedlo, že dle zjištění finančního úřadu žalobce zaměstnával pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem (pronajímatelem pracovní síly), jehož prostřednictvím jsou vypláceny příjmy za práci. Zaměstnanci pronajatí agenturou HL Fin s. r. o. (dříve E. F.) s touto agenturou neuzavřeli pracovněprávní vztah, pracovní činnost vykonávali na pracovišti žalobce na

základě pracovních smluv uzavřených se společností 3 a. m., s. r. o., sídlem (dále jen „3E asset management“) v roce 2006 a společností 228 s.r. o. se sídlem (dále jen „228 s.r. o.“) v roce 2007. V daném případě žalobce poskytoval pracovníkům nářadí a materiál, odměna byla vypočítávána na základě délky pracovní doby nebo jiným způsobem, z něhož lze zjistit souvislost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vypláceným zaměstnanci. Práce byla vykonávána na místě, které určoval žalobce a které bylo pod jeho kontrolou a odpovědností, ani jeden z přidělených pracovníků však nebyl zaměstnancem E. F. a nebyl ani jejím prostřednictvím vyplácen. Pracovníci byli vyplaceni na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem na Slovensku. V daném případě žalobce naplnil definici zaměstnavatele dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Při správě daní je třeba vycházet skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, v důsledku čehož přešla dosavadní působnost Finančního ředitelství v Praze na žalovaného (tj. Odvolací finanční ředitelství). Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Ze správního spisu zjistil Krajský soud v Praze následující relevantní skutečnosti:

Dne 6. 4. 2009 provedl finanční úřad v dřívějším sídle žalobce daňovou kontrolu, v rámci které zjistil, že žalobce má ve svém účetnictví zahrnuty faktury z let 2006 a 2007, které mu vystavila společnost E. F. jakožto dodavatel. Předmětem fakturace bylo „provedení prací“. V době daňové kontroly byla E. F. zapsána v obchodním rejstříku již pod novou firmou H. F., s. r. o. (dále jen „H. F.“). Jelikož finanční úřad shledal, že plnění uvedená na fakturách zakládají nárok na odpočet DPH, dožádal si u Finančního úřadu v Uherském Brodě provedení místního šetření u H. F. za účelem zjištění, zda má tato společnost faktury z let 2006 a 2007 vystavené žalobci zaneseny ve svém účetnictví a zda v příslušných zdaňovacích obdobích odvedla DPH na výstupu. Na dožádání odpověděl Finanční úřad v Uherském Brodě sdělením ze dne 21. 7. 2009 tak, že H. F. na adrese uvedené v obchodním rejstříku fakticky nesídlí, je nekontaktní a od prosince 2006 nepodala daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně.

Přípisem ze dne 31. 7. 2009 vyzval finanční úřad žalobce, aby prokázal, že mezi ním a H. F. došlo ve zdaňovacích obdobích 2006 a 2007 k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce reagoval připojením notářsky ověřeného čestného prohlášení PhDr. Zoltána Rószy ze dne 28. 8. 2009 o tom, že jako bývalý jednatel E. F. potvrzuje vystavení předmětných faktur pro žalobce (prohlášení je psáno ve slovenštině). Ve svém dalším vyjádření ze dne 18. 1. 2010 žalobce popsal druh vykonaných prací zajišťovaných mu ze strany E. F. (zejména o zámečnické, lakýrnické a údržbářské práce), vysvětlil, že především kvůli nedostatečné kapacitě kmenových zaměstnanců nemohl předmětné práce provádět jinak než právě prostřednictvím využití zaměstnanců E. F., a navrhl provedení svědeckých výpovědí. Finanční úřad žalobci vyhověl a dne 2. 2. 2010 postupně vyslechl jím navrhované osoby jako svědky. Ing. J. K. ve své výpovědi (viz protokol čj. 5046/10/027930204170) uvedl, že působil jako zprostředkovatel mezi žalobcem a E. F., nebyl však zaměstnancem E. F., ale zaměstnancem společnosti 228 s. r. o. Popsal, že mezi žalobcem a E. F. byly v letech 2006 a 2007 uzavírány smlouvy o dodávce prací v Žebráku, a to prostřednictvím zaměstnanců společnosti 228 s.r.o. Práci zadávali pracovníci žalobce, vedoucím práce však byl

zaměstnanec 228 s. r. o., pan H., který byl rovněž přímým nadřízeným ostatních zaměstnanců, všech patrně původem ze Slovenska, ale ubytovaných v . Ing. R. V. ve své výpovědi (viz protokol čj.5052/10/027930204170) uvedl, že v letech 2006 a 2007 působil jako výrobní ředitel žalobce. Způsob zadávání práce mezi žalobcem a E. F. popsal tak, že on sám zadával práci předákovi panu .H, u něhož taky nárokoval požadavky na počet osob. Docházku si zaměstnanci zajišťovali prostřednictvím vlastních píchaček, školení bezpečnosti a obsluhy zajišťoval pan H.. Dále sdělil, že zástupce E. F. v jejich sídle ve S. H. nikdy nenavštívil a jednal pouze s panem H. a panem K.. M. H. ve své výpovědi (viz protokol čj. 054/10/027930204170) uvedl, že v letech 2006 a 2007 byl zaměstnán jako zámečník ve společnosti 228 s. r. o., s níž měl uzavřenou pracovní smlouvu, a která mu vyplácela mzdu na účet na Slovensku. Vzpomněl si však, že dříve měl pracovní smlouvu i s E. F.. On sám kontroloval docházku ostatních zaměstnanců, výrobky však přebíral a kontroloval pan R. od žalobce, který mu také přiděloval práci. Dne 2. 2. 2010 finanční úřad rovněž vyslechl jednatele žalobce, Ing. V. K. (viz protokol čj. 5633/10/027930204170), který uvedl, že společnost E. F. pro žalobce prováděla práce v lakovně Žebrák. Práce vykonávali zaměstnanci patřící z jeho pohledu k E. F., o společnosti 228 s. r. o. slyšel poprvé. Za žalobce udílel práci pan R., za E. F. pan H.. Dále uvedl, že zástupce E. F. v jejich sídle ve S. H. nikdy nenavštívil, nejednal osobně s jejím jednatelem, ale s panem K.. Žalobce a E. F. se poprvé měli kontaktovat prostřednictvím nabídky učiněné v Žebráku. Konstatoval, že v současnosti zajišťuje pro žalobce výrobu společnost U. 2000 spol. s r. o., sídlem (dále jen „U.“).

Při dalším jednání konaném dne 12. 2. 2010 žalobce doložil evidenci docházky, školení k obsluze linky a bezpečnosti práce, výpisy z účtu, na který byly hrazeny předmětné faktury, a smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společnostmi E. F. a U.. Z nich je pro věc samou nejpodstatnější nedatovaná smlouva mezi žalobcem a E. F. nazvaná „*Smlouva o dočasném přidělení zaměstnanců dle ust. § 38 a násl. zák. č. 85/1965 Sb. Zákoník práce a souvisejících předpisů*“. Obsahově jde o smlouvu, podle níž se E. F. coby agentura práce [vykonávající tuto činnost na základě rozhodnutí Ministerstva práce a sociálních věcí ze dne 10. 1. 2005, č. j. 2004/58361-41 (rovněž připojeno mezi podklady)] zavazovala zajistit pro žalobce pracovníky, a to na dobu neurčitou od 1. 2. 2006, kteří se při výkonu měli práce řídit pokyny žalobce. Mezi podklady je ve správním spisu rovněž přiložena obsahově prakticky totožná (rovněž nedatovaná) smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností U., jediný rozdíl spočívá v době přidělení zaměstnanců, stanovené od 1. 8. 2008.

Dne 11. 3. 2010 vyzval finanční úřad žalobce k doložení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinností u daně z příjmu fyzických osob za rok 2006 a 2007, zejména šlo o údaje týkající se zaměstnanců přidělených na základě smlouvy o dočasném přidělení zaměstnanců uzavřené s E. F.. Dne 26. 3. 2010 žalobce předložil 28 dohod o dočasném přidělení agenturního zaměstnance z let 2006 a 2007 obsahujících identifikační údaje jednotlivých zaměstnanců včetně data jejich nástupu do práce, dále popisu druhu jimi vykonávané práce, době a místu jejího výkonu, včetně dalších údajů dle § 308 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“); resp. ve smyslu § 38a odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákoník práce č. 65/1965 Sb.“). Žalobce současně uvedl, že sám nemá s jednotlivými zaměstnanci žádnou, ani ústní smlouvu.

Finanční úřad si prostřednictvím dožádání opatřil informace o společnosti H. F. (zástupce E. F.), kdy mu Finanční úřad v Uherském Brodě připsal ze dne 15. 3. 2010

oznámil, že tato společnost je dlouhodobě nekontaktní a že u něj neeviduje žádné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob. Následně finanční úřad zaslal OSSZ Beroun seznam 11 agenturních zaměstnanců, kteří byli v jejím obvodu hlášeni k pobytu, a požádal o sdělení, zda za tyto zaměstnance bylo v letech 2006 a 2007 odvedeno pojistné na sociální zabezpečení. Dle sdělení OSSZ Beroun byla v daném období evidována účast na sociálním pojištění též v případě J. Č., někdejšího agenturního zaměstnance. V návaznosti na to dne 16. 4. 2010 finanční úřad vyslechl jako svědka J. Č., který ve své výpovědi (viz protokol čj. 22094/10/027930204170) uvedl, že pracovní smlouvu uzavíral s panem K., pracovní úkoly mu zadával pan H., přičemž se domníval, že zaměstnancem žalobce nikdy nebyl. S kým přesně uzavíral pracovní smlouvu, si nevzpomněl, měl však za to, že s E. F.. Práci vykonával v lakovně v Žebráku, nevěděl, že se jedná o provozovnu žalobce, s jeho jednatelem panem Křížem nikdy nejednal, mzdu mu vyplácel pan H.. Mezi podklady, které svědek finančnímu úřadu předložil, byla rovněž slovensky psaná pracovní smlouva ze dne 30. 4. 2007 uzavřená mezi ním a společností 228 s. r. o., v níž jako místo výkonu práce bylo uvedeno: „*Žebrák-Eurodisplay-ČR*“, způsob výplaty mzdy byl sjednán na účet.

Následně finanční úřad obesílal osoby uvedené v seznamu agenturních zaměstnanců a vyzval je k doložení jejich zaměstnaneckých smluv. Postupně obdržel smlouvy mezi M. H. a 228 s. r. o. ze dne 30. 4. 2007, mezi M. H. a 3 E a. m. ze dne 28. 3. 2006, mezi J. S. a 228 s. r. o. ze dne 29. 4. 2007, mezi K. H. a 228 s. r. o. ze dne 30. 4. 2007, mezi V. K. a 228 s. r. o. ze dne 16. 12. 2007, mezi M. B. a 228 s. r. o. ze dne 30. 4. 2007 a mezi M. K. a 228 s. r. o. ze dne 30. 4. 2007. Všechny uvedené smlouvy jsou psány slovensky a obsahově jsou zcela shodné, současně je u všech jako místo výkonu práce uvedeno: „*Žebrák -Eurodisplay-ČR*“, u některých se liší vymezení druhu práce (nejčastěji uváděno zámečnick, v několika případech obráběč kovů), v případě čtyřech smluv byla sjednána výplata mzdy v hotovosti, v případě ostatních na účet. Z přiložených výplatných listin zaměstnanců za období 5-12/2007 však vyplývá, že přebírání výplaty mzdy v hotovosti stvrzovali vedle osob uvedených v těchto smlouvách též J. Č. aj. S.. Dne 26. 4. 2010 finanční úřad vyslechl dalšího svědka, J. S., který ve své výpovědi (viz protokol čj. 12098/10/027930204170) uvedl, že byl v roce 2007 zaměstnán pravděpodobně u slovenské společnosti, jejíž název si nepamatuje, pracoviště bylo v Žebráku, areál Eurodisplay. Smlouvu podepisoval s panem „K.“ a s prací jej seznámil pan H.. Se žalobcem nikdy uzavřenou smlouvu neměl a nebyl u něj zaměstnán, ale pracoval na jeho pracovišti, od žalobce také dostával ochranné a hygienické pomůcky. Mzdu mu vyplácel v hotovosti pan H..

Finanční úřad si dále prostřednictvím Ministerstva financí vyžádal poskytnutí informací od zahraničního správce daně, a to o společnostech 228 s. r. o. a 3E a. m.. V návaznosti na to obdržel nejprve vyjádření daňového úřadu Bratislava IV ze dne 3. 9. 2010, který ke společnosti 228 s. r. o. uvedl, že po neúspěšném pokusu o svolání ústního jednání zaslal společnosti 228 s. r. o. e-mail s otázkami na které dotazovaný písemně odpověděl, což je dle slovenských právních předpisů případ tzv. písemné svědecké výpovědi. V připojeném podání ze dne 17. 8. 2010 nazvané „*Vyjadrenie k otázkám zo dňa 28. 7. 2010*“ jednatel společnosti 228 s. r. o. uvedl, že společnost neměla uzavřenou žádnou smlouvu s agenturou práce o pronájmu pracovní síly a rovněž v souvislosti s tím nevystavovala žádné faktury ani neúčtovala žádná zdanitelná plnění. Na otázku, na základě jakého smluvního vztahu byli zaměstnanci přidělováni k výkonu práce na pracovišti žalobce jednatel 228 s. r. o. odpověděl, že společnost měla stejného majitele jako agentura práce. Přílohou vyjádření slovenského

správce daně byly rovněž výše uvedené pracovní smlouvy s agenturními zaměstnanci včetně jejich mzdových listů. Dále finanční úřad obdržel vyjádření daňového úřadu Trenčín ze dne 28. 9. 2010, který ve vztahu ke společnosti 3E a. m. uvedl, že jednatel společnosti Ing. J. Ž. nemá žádné její doklady a ani nemá vědomost o uzavřených smlouvách o pronájmu pracovní síly s H. F.. Slovenský správce daně rovněž připojil zápis o ústním jednání ze dne 27. 9. 2010, v rámci něhož Ing. Ž. uvedl, že podklady společnosti 3E a. m. byly odevzdány kriminálnímu oddělení slovenské policie pro účely vyšetřování, dále že 3E asset management nejspíš měla uzavřenou smlouvu s H. F. či dříve E. F., ale neví podrobnosti, neboť tyto smlouvy uzavíral PhDr. Z. R., jednatel E. F., která je jediným společníkem 3E a. m. a s nímž měl Ing. Ž. společné účetnictví.

Dne 24. 1. 2011 provedl finanční úřad další výslech M. H.. Ten opět uvedl, že působil jako vedoucí pracovník pronajatých zaměstnanců, kdy on sám přijímal příkazy mistra, který byl zaměstnancem žalobce. Popsal celý výrobní proces a uvedl, že veškeré zařízení, jako lakovací pistole, ochranné pomůcky a další zařízení a materiál k tomu potřebný byl majetkem žalobce. Kvalitu konečného výrobku pak kontroloval on a mistr. Dále sdělil, že pracovníci podepsali smlouvy přinesené panem K., domníval se, že všichni měli sepsány smlouvy s 3E a. m.. Mzda mu chodila na účet založený na doporučení 3E a. m. u České spořitelny, a. s., jednalo se o peníze na výplatu, ubytování a cestovné, zálohy vyplácel v hotovosti po domluvě s panem K., podle počtu odpracovaných hodin a kvality práce obdrželi jednotliví zaměstnanci doplatky mezd a podepsali výplatní pásky vystavené společností 3E a. m..

Dne 8. 3. 2011 proběhlo u finančního úřadu ústní jednání, jehož průběh je zaznamenán v protokolu čj. 1437/11/027930204170. V rámci tohoto projednání žalobce prostřednictvím svého zástupce jednak využil možnosti nahlédnout do spisu, ale především byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění zaznamenaných na písemnosti čj. 1125/11/027930204170, kterou žalobce v rámci jednání převzal. Finanční úřad zde popsal dosavadní průběh řízení včetně prováděného dokazování a dospěl k závěru, že na základě výsledků dokazování je nutno žalobce posoudit jako ekonomického zaměstnavatele, tj. daňového rezidenta, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem – pronajímatelem pracovní síly – jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny, tudíž jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky, jak by tomu naopak bylo v případech poskytnutí služby na území ČR. Za této situace je příjem vyplácený pracovníkům chápán jako příjem vyplácený zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem. V návaznosti na tuto úvahu vysvětlil, že žalobce naplňuje znaky zaměstnavatele-plátce příjmu ve smyslu § 6 odst. 2 ve vztahu k § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a protože v daném případě neprováděl srážku daně z příjmů fyzických osob, musel finanční úřad přistoupit k jejímu doměření. Jak rovněž vyplývá z protokolu o ústním jednání čj. 1437/11/027930204170, finanční úřad stanovil žalobci lhůtu pro vyjádření 10 dnů od podpisu předmětného protokolu. Současně jej poučil, že nepodá-li ve stanovené lhůtě vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, dostaví se ve stejné lhůtě k ukončení daňové kontroly; nepředloží-li své vyjádření a ani se nedostaví k finančnímu úřadu bez doložené omluvy, bude tento postup finanční úřad považovat za odmítnutí dokončení zprávy o kontrole. V samotném závěru finanční úřad uvedl, že zaslal dne 7. 3. 2011 předvolání čj. 13211/11/027930204170 na den 21. 3. 2011

v 8:00 hodin, a dodal, že v případě, že ze strany daňového subjektu bude podáno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, mění se datum v předvolání na 28. 3. 2011 v 8:00 hodin.

Žalobce podáním ze 17. 3. 2011 uplatnil k výsledkům kontrolního zjištění své vyjádření. Uvedl, že sice měl smluvní vztah s E F., která mu zajistila pracovní síly, na základě čehož jí hradil vystavené faktury bezhotovostně na její účet, nicméně z povahy vztahu mezi ním a přidělenými pracovníky vyplývá, že je nijak neřídil, nevyplácel jim mzdu ani jiné plnění a neměl s nimi uzavřenou žádnou písemnou ani ústní dohodou, příslušné pracovníky naopak řídil Ing. Korienok, manažer E. F.. Zdůraznil, že mu jednatel E. F. předložil čestné prohlášení, že svou daňovou povinnost ohledně předmětných zaměstnanců splnil. Žalobce proto nesouhlasil se závěry finančního úřadu, že by byl zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť nebyly splněny tři zásadní podmínky: Za první, zaměstnanci musejí vykonávat práci podle příkazů daňového subjektu, Za druhé, příjmy zaměstnanců musejí být na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem v zahraničí. A za třetí, žalobce nemůže nést žádnou odpovědnost (ani dopady) skutkového stavu, na kterém se nepodílel, nemohl jej ovlivnit a nemohl ani prověřit skutečnosti pro zjištění stavu nezbytné. Z uvedených důvodů žalobce se závěry finančního úřadu nesouhlasil a navrhl uzavřít zprávu o kontrole s tím, že nebylo porušeno ustanovení zákona o daních z příjmů.

V přípise ze dne 28. 3. 2011 finanční úřad konstatoval, že žalobce se k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil, tento postup považuje za odmítnutí projednání zprávy o kontrole, a proto mu tuto zprávu včetně doložky zasílá poštou. Součástí této písemnosti bylo též stanovisko finančního úřadu k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu dle § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, v němž finanční úřad reagoval na námítky žalobce z jeho nesouhlasného vyjádření ze dne 17. 3. 2011.

Dne 15. 4. 2011 pak finanční úřad přistoupil k vydání platebních výměrů, kdy výměrem čj. 27256/11/027971200358 předepsal žalobci k přímému placení dodatečně doměřenou daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 249.685 Kč a výměrem čj. 27305/11/027971200358 předepsal žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 380.825 Kč. V den vydání obou zmiňovaných platebních výměrů byla finančnímu úřadu doručena stížnost proti postupu finančního úřadu, ve které žalobce uvedl, že oprávněně neočekával uzavření kontroly a projednání zprávy podle původního termínu dne 28. 3. 2011, má proto určité pochybnosti o postupu finančního úřadu, který ještě v den, kdy se mělo udát projednání zprávy, vyhodnotil situaci jako vyhýbání se projednání a výslednou zprávu bez projednání odeslal. Finanční úřad sdělením ze dne 2. 5. 2011, čj. 46119/11/027930201534, vyhodnotil stížnost žalobce jako neopodstatněnou.

Oba výše označené daňové výměry napadl žalobce odvoláním, v němž namítal, že daňová kontrola nebyla řádně uzavřena a zpráva řádně projednána. Finanční úřad se podle žalobce nevypořádal s námitkou na neoprávněnou aplikaci § 6 zákona o daních z příjmů a především nesouhlasil s věcným posouzením. Finanční ředitelství po obdržení tohoto odvolání přistoupilo k postupu dle § 115 odst. 1 věty druhé daňového řádu a uložilo finančnímu úřadu doplnit prováděné dokazování, neboť neshledalo za správně vymezené, s kým přesně měli jednotliví pracovníci uzavřen pracovněprávní vztah a jak dlouho tyto pracovní poměry při respektování samostatných zdaňovacích období trvaly. Dále požadoval od finančního úřadu došetření, kým byli žalobci dodáni pronajatí pracovníci v měsících únor a

březen 2006 a zajištění výpisu z účtu M. H. za rok 2006 a 2007, neboť na jeho účet byly dle zjištění zasílány prostředky k vyplácení mezd.

Finanční úřad si v návaznosti na to vyžádal od příslušné banky výpisy z účtu M. H. za období 2006 – 2007, z jejichž obsahu plyne, že na tento účet pravidelně přicházely platby od protiúčtu č. 0-1415464389/0800 s označením „I. A.“. Zmiňované číslo účtu je přitom stejné jako číslo účtu uvedené na fakturách vystavovaných v letech 2006 a 2007 společností E. F. pro žalobce. Mezi podklady poskytnutými bankou je rovněž výpis, podle něhož Z. R. vložil dne 7. 12. 2006 na účet M. H. částku ve výši 150.000 Kč v hotovosti. Dne 9. 11. 2011 finanční úřad provedl nový výslech M. H., který ve své výpovědi (viz protokol čj. 7823/11/027930204170) uvedl, že jím předložená pracovní smlouva s 228 s. r. o. plynule navazovala na smlouvu s 3E a. m., u jiné společnosti v uvedeném období zaměstnán nebyl. Potvrdil, že peníze na výplatu vyplácel pracovníkům pravidelně tak, jak je dostal na účet, přičemž tito pracovníci nebyli zaměstnanci žalobce, ale agenturní. Dále uvedl, že do doby založení účtu u České spořitelny (tj. od 1. 4. 2006 do 23. 8. 2006), řešil peněžní prostředky na výplatu mezd pronajatých zaměstnanců s panem K., který mu je předával v hotovosti. V současnosti je zaměstnancem společnosti U., která mu zasílá peníze na účet, v kontaktu je s panem K.. Téhož dne dále vypovídal před finančním úřadem zástupce žalobce (viz protokol čj. 67940/11/027930204170), který uvedl, že nezná společnost I. A., ani její bývalou jednatelku Mgr. M. R., ani jediného společníka L. H., ani s nimi nebyl nijak v kontaktu, což potvrdil též dodatečným písemným sdělením ze dne 14. 11. 2011. K žádosti finančního úřadu o vysvětlení, z jakého důvodu probíhaly úhrady přijatých faktur od E. F. na účet I. A. žalobce během jednání sdělil, že předpokládá, že bylo hrazeno na základě faktury potažmo smlouvy s dodavatelem, a pokud účet nepatří dodavateli, pak požádá jednatele společnosti o uvedení důvodu (ve svém dodatečném sdělení ze dne 14. 11. 2011 k tomu však nic neuvedl).

Finanční ředitelství následně zaslalo žalobci přípis, v němž jej informovalo o výsledcích doplnění dokazování finančním úřadem a vyzvalo jej, aby sdělil, zda chce dokazování zopakovat. Posléze žalobci zaslalo přípis čj. 6573/11-1100-204297, v němž jej dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámilo se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Finanční ředitelství zde zrekapitulovalo zde průběh řízení na prvním stupni a v zásadě potvrdilo skutková zjištění i právní závěry finančního úřadu, a současně vyzvalo žalobce, aby se k jeho obsahu vyjádřil. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 27. 1. 2012 shrnul svá dosavadní tvrzení učiněná v rámci předchozích vyjádření a podání před finančním úřadem, přičemž setrval na závěru, že na něj § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů nelze aplikovat, a proto trval na zrušení obou napadených platebních výměrů.

Finanční ředitelství rozhodnutími napadenými projednávanou žalobou odvolání žalobce nevyhovělo. Námitce směřující proti způsobu projednání daňové zprávy vypořádalo v zásadě stejně jako finanční úřad stížnost brojící proti tomuto postupu, ohledně skutkových závěrů a aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rovněž v základu ztotožnilo s názorem finančního úřadu uvedeným v závěrečné zprávě. Finanční ředitelství se neztotožnilo pouze se stanovením základu daně, a proto provedlo nový výpočet dodatečně vyměřené daně za rok 2006 a 2007. Samostatně vydanými rozhodnutími finanční ředitelství oba napadené platební výměry změnilo tak, že daň za rok 2006 původně stanovenou na 249.685 Kč, upravilo na 200.471 Kč a daň za rok 2007 původně stanovenou na 380.825 Kč upravilo na 308.825 Kč.

Jak soud dále ověřil v obchodním rejstříku, společnost E. F. byla do 11. 3. 2009 zapsána pod firmou „E. F. spol. s r. o.“, po uvedeném datu je zapsána pod firmou „H. F., s. r. o.“. Do 11. 3. 2009 byl jako jediný společník i jako jednatelem společnosti E. F. zapsán Z. R., nar., s uvedením faktického zániku funkce k datu 18. 2. 2009. Společnost U. (s níž žalobce dle šetření finančního úřadu navázal spolupráci od roku 2008) měla v období 12. 5. 2008 až 13. 11. 2012 jako jediného jednatele společnosti zapsaného rovněž Z. R. (zapsané jméno i datum narození se shoduje stejně jako v případě společnosti E. F./ H.F, pouze zapsané místo bydliště je jiné, a to). V období od 12. 5. 2008 až 13. 11. 2012 byl Z. R. rovněž společníkem s podílem ve výši 20% a v období od 12. 5. 2008 do 25. 10. 2010 byla společníkem s podílem ve výši 80% společnost 228 s. r. o. Společnost 228 s. r. o. je ve slovenském obchodním rejstříku (obchodný register) od 23. 6. 2011 zapsaná pod firmou A. – RK, s. r. o. Do té doby byl jejím jediným společníkem a jediným jednatelem (konkrétně v období od 15. 2. 2007 do 22. 6. 2011) Z. R.. Jméno, datum narození a bydliště zapsané u Z. R. ve slovenském obchodním rejstříku jsou zcela totožné s údaji zapsanými v českém obchodním rejstříku u společnosti U.. Společnost 3E a. m. byla dle výpisu ze slovenského obchodního rejstříku zrušena ke dni 10. 6. 2011 bez likvidace. V době existence této společnosti byl Z. R. v období od 24. 8. 2000 do 19. 1. 2005 jejím jediným jednatelem a v období od 24. 8. 2000 do 21. 6. 2004 byl též jediným společníkem této společnosti. Od 22. 6. 2004 do 9. 6. 2011 byla jako jediný společník zapsána společnost E F.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil a žalobce s tímto postupem soudu nevyslovil svůj nesouhlas (srov. § 51 odst. 1 s. ř. s.).

Mezi účastníky není sporu o tom, že mezi žalobcem a společností E. F. (dnes H. F.) existoval smluvní vztah o pronájmu pracovní síly, přičemž pracovníci přidělení v letech 2006 a 2007 k výkonu práce k žalobci na pracovišti v Žebráku neměli se společností E. F. žádný pracovněprávní vztah, byli však v zaměstnaneckém poměru ke společnosti 228 s. r. o. sídlící na Slovensku, případně ke společnosti 3 E a. m., rovněž sídlící na Slovensku. Spor mezi účastníky však spočívá v tom, zda žalobce s ohledem na užívání práce zaměstnanců slovenského subjektu získal postavení plátce daně z příjmu fyzických osob ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Zatímco žalovaný se k této variantě přiklání a dodatečné doměření daně z příjmu fyzických osob za období 2006 a 2007 považuje za důvodné, žalobce je naopak přesvědčen, že postavení plátce daně z příjmu fyzických osob měla mít v daném případě společnost E. F. a nikoliv on, a proto považuje dodatečné doměření daně za neoprávněné. Právě otázka, zda měl žalobce postavení tzv. ekonomického zaměstnavatele využívajícího mezinárodní pronájem pracovní síly a jestli ho v této souvislosti stíhaly povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob, je jádrem celého sporu. Pokud by totiž soud dospěl k závěru, že žalobce kvůli využívání zmiňovaných agenturních zaměstnanců v postavení plátce dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů nebyl, pak by to znamenalo, že celý proces dodatečného doměřování daně za období 2006 a 2007 byl činěn neoprávněně, díky čemuž by posuzování postupu při projednání závěrečné zprávy či možnosti uplatnění slev na dani bylo již nadbytečné. Krajský soud v Praze se proto nejprve zabýval projednáním třetího žalobního bodu, který míří právě proti určení žalobce coby nájemce mezinárodní pracovní síly.

Podle ustanovení § 6 odst. 2 věty první a druhé zákona o daních příjmů platí, že „Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z 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“.

Jak plyne z ustanovení § 2 odst. 2 téhož zákona, „poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí“. Podle ustanovení § 17 odst. 3 věty první citovaného zákona „Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí“.

Z výše citovaných ustanovení lze dovodit, že z hlediska daňového je nutno chápat pojem „zaměstnavatel“ širěji nežli z hlediska pracovněprávního. V pracovněprávních vztazích (soukromoprávní rovina) se zaměstnavatelem rozumí právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává fyzickou osobu v pracovněprávním vztahu, a sama přitom vystupuje v pracovněprávních vztazích svým jménem a má odpovědnost vyplývající z těchto vztahů (§ 7 zákoníku práce; resp. § 8 zákoníku práce č. 65/1965 Sb.). Naproti tomu ve vztazích mezi daňovými subjekty a správci daní z příjmů (veřejnoprávní rovina) mohou být za zaměstnavatele považovány též jiné subjekty, například právě subjekty sídlící na území České republiky využívající práci osob, které mají smluvní (pracovněprávní) vztah se subjektem sídlícím v zahraničí (§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů). To znamená, že z daňového hlediska je zaměstnavatelem též osoba se sídlem na území České republiky (daňový rezident), která uděluje příkazy přiděleným pracovníkům a přisvojuje si výsledky jejich práce, ale jinak s těmito pracovníky nemá žádný smluvní vztah a ani jim sama nevyplácí žádné příjmy, neboť to je věcí zahraniční osoby (daňový nerezident), která tyto pracovníky poskytl. Poskytuje-li daňový nerezident zahraniční pracovníky na práci v České republice, ale sám jejich práci neřídí, nepřivlastňuje si ji a nepředává její výsledky, pak se z daňového hlediska hovoří o tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, čj. 5 Afs 39/2011-168, dostupný na www.nssoud.cz).

V projednávané věci měli agenturní pracovníci uzavřené pracovní smlouvy se společností 228 s. r. o. či 3 E A. m. sídlícími na Slovensku (daňoví nerezidenti). Ze svědeckých výpovědí těchto pracovníků (jejichž výše reprodukováný obsah nebyl v žalobě ani v průběhu daňového řízení nikterak zpochybňován) pořázených v daňovém řízení vyplývá, že v letech 2006 a 2007 vykonávali práci v bývalém sídle žalobce v Žebráku. Vedoucím (předákem) těchto pracovníků, který jim přiděloval úkoly, kontroloval odevzdanou práci a případně i vyplácel mzdu, byl M. H., který měl rovněž uzavřenou pracovní smlouvu se společností 228 s. r. o. a předtím se společností 3 E A. m.. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že všichni vyslechnutí pracovníci shodně vypověděli, že svou práci vykonávali v prostorách bývalého sídla žalobce v obci Žebrák, kde měli rovněž někteří z nich zajištěno ubytování. Bývalé sídlo žalobce na Žebráku (dle výpisu z obchodního rejstříku od 7. 2. 2005

do 16. 1. 2012) přitom bylo uvedeno též v pracovních smlouvách jednotlivých pracovníků jako místo výkonu práce. V tomto směru je pak stěžejní sdělení vedoucího pracovníka M. H., který ve svých výpovědích opakovaně uváděl, že sice působil jako vedoucí pracovník pronajatých zaměstnanců, sám však přijímal příkazy od mistra, který byl zaměstnancem žalobce a který rovněž kontroloval kvalitu konečného výrobku. Ve své první výpovědi ze dne 2. 2. 2010 výslovně zmínil Ing. V. R., ostatně i samotný Ing. R., t. č. zaměstnanec žalobce na pozici výrobního ředitele, tuto informaci ve své výpovědi potvrdil, neboť sdělil, že on sám zadával práci panu H., u něhož taky nárokoval požadavky na počet osob. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že to byl právě zaměstnanec žalobce, kdo zadával práci (byť prostřednictvím M. H.) a kdo kontroloval finální produkty. Práce vykonaná agenturními pracovníky tak v konečném výsledku odpovídala požadavkům a potřebám samotného žalobce. Tuto úvahu potvrzuje též zjištění, že dílčí pracovní činnosti prováděné jednotlivými pracovníky (zavěšování na linkový pás – odmašťování – sušení – lakování – tvrzení v peci – balení) tvořily v souhrnu jeden výrobní proces vykonávaný v prostorách pracoviště žalobce. Navíc i samotný druh vykonávané práce (úprava, odmašťování, lakování kovových výrobků) odpovídá předmětu podnikání žalobce zapsanému v obchodním rejstříku, stejně tak i předmětům jeho činností zapsaným v živnostenském rejstříku. Konečně i veškeré pracovní zařízení (lakovací pistole, ochranné pomůcky, potřebný materiál) byly majetkem žalobce, jak taktéž vyplynulo z výpovědí učiněných v daňovém řízení. Není tedy pochyb, že žalobce (osoba sídlící v České republice - daňový rezident) byl koncovým uživatelem práce vykonané osobami zaměstnanými a vyplácenými společností 228 s. r. o. (osoba sídlící mimo Českou republiku – daňový nerezident). Jestliže v takovéto situaci daňové orgány označily žalobce za ekonomického zaměstnavatele, tedy plátce daně z příjmů fyzických osob dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, pak tak podle názoru zdejšího soudu učinily důvodně.

Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že smlouvu o pronajímání agenturních pracovníků žalobce uzavřel se společností E. F. (dnes H. F.), a nikoliv přímo se zaměstnavatelem těchto pracovníků, tedy společností 228 s. r. o. (popř. 3 E A. m.). Pro posouzení charakteru příjmu je z daňového hlediska relevantní skutečný obsah vztahu mezi plátcem a poplatníkem daně (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu). V tomto ohledu je podstatné, že uživatelem práce vykonané zaměstnanci společnosti 228 s. r. o. byl reálně samotný žalobce, nikoliv E. F.. Společnost E. F. zřejmě byla tím, kdo fakticky jednal se slovenskou stranou a zajistil přes ni přidělení pracovníků pro žalobce. Na rozdíl od žalobce si však E. F. prokazatelně nepřisvojoval výsledky práce vykonané zprostředkovanými pracovníky, ani tuto práci neprováděl svým jménem, na své náklady a svou odpovědnost. E. F. proto nelze považovat za ekonomického zaměstnavatele. Mezi žalobcem a E. F. sice existoval smluvní závazek o dočasném přidělení zaměstnanců, nicméně samotná společnost E. F. ve skutečnosti neposkytovala své zaměstnance, nýbrž zprostředkovávala poskytnutí zaměstnanců cizích. Skutečným poskytovatelem vlastních zaměstnanců byla až některá ze slovenských společností, v předmětném období zejména 228 s. r. o., zčásti též 3 E A. m.. Jinak řečeno, k reálnému uspokojení ekonomické poptávky po pracovní síle ze strany žalobce došlo ze strany slovenského subjektu. Jak již bylo výše uvedeno, právě skutečný obsah právního vztahu je pro vznik daňové odpovědnosti klíčový. Z hlediska daňových povinností totiž není rozhodující, jaký smluvní typ si účastníci mezi sebou zvolili ve sféře práva soukromého, ale jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Ve sféře soukromého práva si subjekty mohou svobodně zvolit, jakým způsobem si mezi sebou založí či upraví právní vztahy (tj. zda uzavřou ten či onen typ smlouvy a jestli tak učiní přímo či

zprostředkovaně), ve sféře práva veřejného si však nelze zvolit, jakým způsobem budou příjmy z uzavřeného soukromoprávního vztahu zdaňovány (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55, dostupný na www.nssoud.cz). Proto není rozhodné, s jakým subjektem měl žalobce uzavřenou smlouvu, ale zda právní vztah, do něhož vstoupil, objektivně naplňuje znaky uvedené v ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu je rozhodující zjištění, že pro žalobce a dle jeho příkazů vykonávaly práci osoby, které byly v pracovněprávním vztahu se slovenskou společností, která jim byla dle pracovních smluv též povinna vyplácet mzdu. Žalobce se mylí, domnívá-li se, že jako mezinárodní pronájem pracovní síly byl v předmětném daňovém řízení vyhodnocen jeho smluvní vztah se společností E. F., neboť ten řešil pouze úpravu práv a povinností mezi nimi navzájem, z hlediska stanovení daňové povinnosti však byl nerozhodný. Stejně tak případné smluvní vztahy mezi E. F. a slovenskými společnostmi mohou vymezit úpravu práv a povinností pouze mezi těmito soukromými subjekty navzájem, nemohou však mít jakýkoliv vliv na úpravu práv a povinností mezi soukromým subjektem a orgánem veřejné moci (správcem daně), neboť ta striktně podléhá ustanovením daňových předpisů. Pro vznik daňové povinnosti je totiž rozhodující právě skutečnost, že žalobce reálně využíval výkon práce zaměstnanců společností sídlících v zahraničí.

Krajský soud v Praze je v projednávané věci toho názoru, že neexistence smlouvy mezi žalobcem a společnostmi 228 s. r. o., 3 E A. m. či jinou slovenskou společností tedy sama o sobě nevylučuje, že žalobce ve vztahu k zaměstnancům této společnosti nenaplní znaky ekonomického zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Určitá pochybnost zde může nastat v případě vyplácení příjmu pro pronajímané zaměstnance. Pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je totiž podstatné, aby zaměstnanci, které pro sebe využívá tuzemský subjekt, měli mzdu vyplácenou od zahraniční osoby. V nyní projednávané věci nebylo mezi stranami sporné, že zaměstnancům pracujícím pro žalobce dával výplatu jejich vedoucí pracovník M. H.. Jak přitom vyplynulo z dokazování provedeného finančním úřadem, na účet M. H. plynuly finanční prostředky z účtu č. 1415464389/0800, přičemž stejné číslo účtu bylo uvedené na fakturách vystavovaných v letech 2006 a 2007 společností E. F. pro žalobce. Toto zjištění by mohlo vést k závěru, že pracovníci slovenských společností byli reálně vypláceni společností E F, která v zahraničí nesídlí, a proto nemůže dojít k naplnění díkce § 6 odst. 2 věty druhé zákona o daních z příjmů. Ostatně o tuto argumentaci se zčásti opírá i žalobce, který tvrdí, že peníze placené společnosti E F na její bankovní účet byly zřejmě využity k výplatám zaměstnanců společnosti se sídlem v cizině. Soud se však s touto úvahou neztotožnil. Nelze totiž přehlédnout (jak již ostatně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí upozornil), že společnost E F a společnost 228 s. r. o. a 3 E A. m. sídlící na Slovensku spojuje osoba PhDr. Z. R., který ve všech těchto společnostech působil jako společník i jako statutární orgán. V období 2006 a 2007, za které byla dodatečně doměřována sporná daň, byl uvedený jediným jednatelem i jediným společníkem E F. Samotná společnost ER FIN byla v daném období jediným společníkem slovenské 3 E Asset management, jejímž jediným jednatelem byl právě PhDr. R.. Většina pracovních smluv doložených v průběhu řízení byla uzavřena mezi 228 s. r. o. a zaměstnanci pracujícími u žalobce, přičemž k datům jejich uzavření (jaro 2007) byl jediným jednatelem i jediným společníkem opět PhDr. R. (tou dobou působící paralelně též jako jediný jednatel i jediným společníkem E F). Tyto skutečnosti svědčí o zcela evidentní faktické i ekonomické propojenosti E F a uvedených společností sídlících na Slovensku. Rovněž si nelze nevšimnout, že i ve společnosti U., s níž žalobce navázal spolupráci později

(tj. až po období, za něž mu byla doměřena daň), působil jako jednatel i jako společník právě PhDr. R., a jako další společník zde figurovala společnost 228 s. r. o. Tedy je zde opět dána zjevná faktická i ekonomická propojenost mezi tuzemským zprostředkovatelem a slovenským zaměstnavatelem. Konečně i vedoucí pracovník M. H., který ostatním pracovníkům vyplácel mzdu z peněz obdržených z účtu E. F., byl v daném období zaměstnancem slovenských společností – nejprve 3 E A. m., poté 228 s. r. o. V platbách zasílaných na účet M. H. byl přitom opět angažován i PhDr. R. (dne 7. 12. 2006 prokazatelně vložil na účet H. částku 150.000 Kč v hotovosti – viz výpisy z účtu založené ve správním spise). S ohledem na výše uvedené považuje soud za vysoce pravděpodobné, že E F byla použita jako prostředník mezi žalobcem a slovenskými společnostmi za účelem zastření skutečného právního stavu, jímž bylo přidělování zaměstnanců slovenských společností žalobci. Tento závěr podporuje i skutečnost, že E F následně změnila svou firmu na H F a od té doby je nekontaktní a v místě zapsaném jako sídlo společnosti fakticky nepůsobí. V návaznosti na shora popsání okolností lze proto uzavřít, že transakci týkající se vyplácení mezd v dané věci je nutno hodnotit jako jeden celek v rámci finančních toků probíhajících mezi žalobcem a subjekty sídlícími na Slovensku, kdy ekonomický efekt plynoucí z těchto transakcí pro E F je naprosto nevýznamný, neboť tato společnost figurovala v celém finančním vztahu zjevně pouze jako účelový prostředník (srov. též závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, čj. 5 Afs 42/2005-102). Tudíž i na částky sloužící k výplatě mezd, jež byly zasílány na účet M. H., je nutno nahlížet v rámci předmětného finančního (ekonomického) vztahu jako celku, kdy subjektem majícím rozhodující vliv na zasílání prostředků určených k výplatě mezd byly společnosti sídlící na Slovensku, a nikoliv E F. S argumentací žalobce, že z hlediska mezinárodního pronájmu pracovní síly byla ekonomickým zaměstnavatelem E F a nikoli on sám, nelze z výše uvedených důvodů souhlasit. Soud naopak shledal, že v předmětné věci bylo zcela na místě uplatnit vůči žalobci režim vyplývající z ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, jehož smyslem je zabránit obcházení českých daňových zákonů přes pronájem pracovní síly od zahraničních subjektů, které nepodléhají pravomoci českých daňových orgánů, a které lze proto jen velmi obtížně kontrolovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, čj. 2 Afs 161/2004-131). Námitky uplatněné žalobcem ve třetím (a klíčovém) žalobním bodu proto soud důvodnými neshledal a ztotožnil se se závěry žalovaného.

Krajský soud v Praze následně přistoupil k posouzení dalších žalobních bodů brojících proti tvrzeným procesním pochybením v průběhu dodatečného doměřování daně. Ani tyto námitky však neshledal důvodnými.

Podle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu „*správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*“

Podle ustanovení § 88 odst. 5 téhož zákona, „*odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*“

Jak plyne ze shora reprodukováného správního spisu, v projednávané věci byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a s hodnocením důkazů zjištěných finančním úřadem v rámci jednání konaného dne 8. 3. 2011 (průběh je zaznamenán na protokolu čj.

1437/11/027930204170, jehož vyhotovení zástupce žalobce podepsal a zjevně tedy nečinil žádné námitky proti protokolování či způsobu jednání). Z poučení obsaženého v závěru tohoto protokolu lze spolehlivě vyvodit, že jako datum projednání závěrečné zprávy bylo stanoveno datum 21. 3. 2011, v případě zaslání vyjádření ze strany žalobce se datum projednání závěrečné zprávy posouvá na 28. 3. 2011. Zaslal-li žalobce v mezidobí své vyjádření (podání ze dne 17. 3. 2011), měl vycházet z toho, že platí datum 28. 3. 2011. Námitka žalobce, že v daném termínu neočekával uzavření daňové kontroly, tedy není na místě, a žalobce měl být přítomen na jednání nařízeném na 28. 3. 2011 či se z něj měl omluvit. Právní účinky předvídané ustanovením § 88 odst. 5 daňového řádu nejsou vázány na důvodnost či nedůvodnost vyjádření, které subjekt daně uplatní k výsledkům kontrolního zjištění, ale právě na faktickou účast daňového subjektu při úkonech souvisejících s projednáním zprávy. V důsledku neomluvené nepřítomnosti žalobce či jeho zástupce na nařízeném jednání tak byla naplněna fikce dle § 88 odst. 5 daňového řádu umožňující finančnímu úřadu uplatnit režim zkráceného projednání zprávy o daňové kontrole. Je pravdou, že postup finančního úřadu, pokud se nepokusil např. o opětovné předvolání žalobce, lze v tomto ohledu považovat za poněkud striktní. I kdyby ovšem soud vyhodnotil tento postup finančního úřadu jako vadu řízení, neměla by taková vada s ohledem na okolnosti projednávané věci vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Jak plyne z podání žalobce ze dne 7. 4. 2011 (stížnost proti postupu správce daně), žalobce hodlal při projednávání zprávy argumentovat nesprávným vyhodnocením jeho případu jako mezinárodního pronájmu pracovní síly, přičemž k vypořádání této námitky nakonec v dalším průběhu řízení stejně došlo, a to v odvolacím řízení, kde se jí žalovaný zabýval věcně v rámci jiného odvolacího bodu. Žalobcem požadované náhradní projednání zprávy o daňové kontrole by tudíž na vyhodnocení skutečností rozhodných pro daňové řízení sotva mohlo něco změnit.

Krajský soud se pak neztotožnil ani se žalobní námitkou týkající se nezohlednění slev na dani či nezdanitelných položek. Podle názoru zdejšího soudu povinnosti daňových orgánů při dodatečném doměřování daně rozhodně nelze chápat natolik široce, že by správce daně z úřední povinnosti musel přihlížet ke všemu, co by býval mohl uplatnit daňový subjekt při dobrovolném plnění. Uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně, příslušných slev na dani a daňového zvýhodnění ve smyslu § 38h v návaznosti na § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje možnost, kdy poplatník a plátce daně mohou snížit svoji celkovou daňovou povinnost. Jedná se však o dobrovolný projev vůle daňového subjektu, nikoliv povinnost. Správce daně proto nemůže být v tomto ohledu činný namísto poplatníka a plátce, kteří sami nesou odpovědnost za to, zda tento zákonem předpokládaný bonus uplatní či nikoliv. Žalobcem zmiňované právo daňového subjektu platit daň v co nejmenší možné výši, tj. s využitím všech zákonných možností daň snížit, je stejně jako každé jiné právo vázáno na to, že se jej oprávněný subjekt dovolá, nikoliv na autoritativní zásah orgánu veřejné moci. Nezapočítání příslušných nezdanitelných položek a slev vykazovaných přiznáním dle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů je tudíž negativní důsledek vyplývající z neuplatnění práva, nikoliv z porušení povinnosti. Ani s argumentací žalobce týkající se „dvojí sankce“ se tedy zdejší soud neztotožnil. V tomto ohledu lze ostatně analogicky využít závěry judikatury týkající se uplatnění daňové ztráty, podle níž *„Nejvyšší správní soud stabilně vychází z toho, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Jinými slovy, uplatnění (nebo neuplatnění) daňové ztráty - chápáné jako právní postup daňového subjektu směřující navenek, vůči správci daně - je výsledkem jeho vnitřní úvahy ekonomické. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o*

existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, čj. 8 Afs 111/2005-106). Jak z citovaného rozhodnutí taktéž plyne, „Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí připomíná platnost staré právní zásady vigilantibus leges, podle níž prospěch zákona svědčí tomu, kdo o jeho dodržování dbá“.

S odkazem na výše uvedené dospěl Krajský soud v Praze k závěru, že ani jedna z projednávaných žalob není důvodná, a proto je zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovaný náhradu účelně vynaložených nákladů nepožadoval a není zřejmé, že by mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 nejblíže 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 Praze dne 26. listopadu 2014

JUDr. Milan Podhrázký Ph.D., v.r,
předseda senátu

Za správnost: Nešporová