



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **DHL Shoe Logistics s.r.o.**, se sídlem Pohořelice, Loděnická 963, zastoupený BDO Tax s.r.o., se sídlem Praha, Italská 26, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.8.2012, č.j. 10907/12-1101-701962 a ze dne 13.8.2012, č.j. 10908/12-1101-701962,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.8.2012, č.j. 10907/12-1101-701962 a ze dne 13.8.2012, č.j. 10908/12-1101-701962 se **zrušují** a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 22.214 Kč, k rukám BDO Tax s.r.o., se sídlem Praha, Italská 26, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanými žalobami brojí proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.8.2012, č.j. 10907/12-1101-701962, kterým (původní) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno - venkov (dále jen „správce daně“) ze dne 16.12.2011, č.j. 446741/11/293934706373, kterým byla žalobci podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008, ve výši 544.740 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) a § 69 odst. 4 ZSDP sděleno, že vzniká povinnost uhradit penále ve výši 108.948 Kč a dále brojí proti rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 13.8.2012, č.j. 10908/12-1101-701962, kterým (původní) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 16.12.2011, č.j. 446745/11/293934706373, kterým byla žalobci podle § 69 ZSDP, předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009, ve výši 642.405 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) a § 69 odst. 4 ZSDP sděleno, že vzniká povinnost uhradit penále ve výši 128.481 Kč.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Správce daně v průběhu daňové kontroly u žalobce zjistil, že žalobce v roce 2008 a 2009 proplácel faktury vystavené společností Ir. J. W. van den B. B.V. (dále jen „společnost B. B.V.“), se sídlem v Nizozemsku, za činnost krizového manažera a konzultanta v oblasti logistiky, tj. v oblasti poskytování skladovacích služeb, prováděnou ředitelem této zahraniční společnosti (dále jen „pan B.“) pro žalobce dle jeho příkazů a pokynů na základě dvou smluvních ujednání – Smlouvy o poskytování služeb a Dohody o vypořádání nákladů. Správce daně posoudil příjem plynoucí panu B. prostřednictvím společnosti B. B.V., jako příjem podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dospěl k závěru, že v daném případě byly naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy žalobce jako ekonomický uživatel přiděloval práci v oblasti logistiky panu B., a to práci, která souvisela s hlavním předmětem činnosti žalobce, přičemž žalobce byl povinen srážet z příjmů ze závislé činnosti plynoucích panu B. zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 38h zákona o daních z příjmů. Žalovaný se v žalobou napadených rozhodnutích ztotožnil se závěry správce daně s tím, že správce daně dostatečně prokázal, že pan B. vykonával u žalobce práci manažera na úseku skladu a skladových služeb podle jeho příkazů a realizovaný smluvní vztah žalobce se zahraniční společností vykazoval znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly a dále neshledal, že by se správce daně dopustil v odvolání namítaných procesních pochybení. Žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že v kontextu s důkazním řízením provedeným správcem daně žalobce ve své žádosti o provedení svědecké výpovědi neuvedl nové

skutečnosti, které by přinesly do posuzované věci nové závěry; pouhý rozdíl v interpretaci skutkového stavu není důvodem pro provedení svědecké výpovědi pana B., plátce daně nerozporuje zákonnost a relevantnost důkazů zajištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly, tj. tvrzení samotného žalobce a jím předložené listiny či výpověď svědka A. S., pouze jinak hodnotí jejich dopad na skutkový stav. Žalovaný proto shledal shodně se správcem daně svědeckou výpověď za neúčelnou.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanými žalobami, vedenými pod sp.zn. 62 Af 97/2012 a sp.zn. 62 Af 98/2012, které byly v průběhu jednání usnesením předsedy senátu podle § 39 odst. 1 s.ř.s. spojeny ke společnému projednání s ohledem na skutkovou shodnost věcí a totožnost argumentace účastníků řízení k oběma napadeným rozhodnutím.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce v podaných žalobách namítá, že daňová kontrola nebyla zahájena s osobou oprávněnou k tomuto úkonu a tudíž byla zahájena v rozporu se zákonem a všechny úkony, které správce daně činil, byly prováděny mimo daňovou kontrolu. Dle údajů v obchodním rejstříku jménem žalobce jednájí navenek, zavazují jej a podepisují vždy dva jednatele společně. Daňová kontrola byla zahájena při ústním jednání dne 17.12.2010, kterého se účastnil zplnomocněný zástupce Ing. R. R. Žalobce udělil Ing. R. R. na základě návrhu pracovníka správce daně plnou moc k zastupování před správcem daně ve věci daňové kontroly. Dle žalobce nelze obcházet rozhodnutí nejvyššího orgánu právnícké osoby o tom, že členové statutárního orgánu nemohou činit právní úkony samostatně, ale pouze společně, tím, že tito členové zplnomocní jednoho z nich k samostatnému jednání. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 1082/2005. K této vadě prvostupňového řízení měl žalovaný přihlídnout z úřední povinnosti a měl proto rozhodnutí správce daně zrušit.

Žalovaný dle žalobce dále dospěl k nesprávnému a nedostatečně skutkově podloženému závěru, že v daném případě nebyly naplněny podmínky mezinárodního pronájmu pracovní síly. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2005, č. j. 2 Afs 176/2004 – 140, ze dne 30.8.2011, č.j. 9 Afs 26/2011 – 104, a ze dne 13.7.2007, č.j. 8 Afs 34/2006 – 70 a uvedl, že nedošlo ke kumulativnímu naplnění podmínek pro aplikaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V daném případě došlo totiž k naplnění pouze podmínky, že je žalobce poplatníkem, který je uveden v § 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Nebyla však naplněna podmínka výkonu závislé práce panem B., neboť pan B. nevykonával u žalobce závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný se dále nezabýval tím, na základě jakého smluvního vztahu jsou vypláceny společnost B. B.V. příjmy panu B. a nebylo tudíž prokázáno naplnění třetí podmínky, že poplatník vyplácí na základě smluvního vztahu příjmy za tuto práci prostřednictvím osoby se sídlem v zahraničí. Žalovaný neprověřoval, jaký je vzájemný

vztah mezi právnickou osobou a panem B., zda měl pan B. uzavřen pracovní nebo jiný obdobný poměr se společností B. B.V. a jakým způsobem mu byly vypláceny příjmy. Dle citované judikatury Nejvyššího správního soudu je přitom povaha vzájemného vztahu těchto dvou subjektů rozhodující. Pan B. nemusel být zaměstnancem a mohly mu být vypláceny pouze dividendy.

Obsahem smluvního vztahu mezi žalobcem a společností B. B.V. nebylo zajistit požadovaný objem pracovní síly v určité kvalifikační struktuře, pro určité místo a po určitou dobu, kterým by žalobce zajistil výkon své činnosti. Dle Smlouvy o poskytování služeb, pan B. vykonával činnost krizového manažera, tj. činnost úzce specifickou, kterou nezajišťoval žalobce výkon předmětu své činnosti. Panu B. nebyly zadávány úkoly, byla obecně vydefinována pouze vize finálního řešení, kterým bylo vylepšit špatné vztahy žalobce se zákazníkem, vrátit je do normálních mezí a vylepšit smluvní pozice žalobce s touto společností. Pan B. v minulosti vyřešil několik krizových situací v oblasti poskytování logistických služeb. Bylo na jeho zvážení, jak bude postupovat. Byl tedy stanoven cíl, přičemž bylo na poskytovateli služeb zvolit prostředky a způsob dosažení stanoveného cíle. Pan B. požíval velké důvěry a nezávislosti v poskytování služeb pro žalobce, jednalo se o funkci tzv. nezávislého arbitra, což odpovídalo i finanční odměně. Nejednalo se tedy v případě vysoce kvalifikované a specializované činnosti tzv. krizového manažera o činnost soustavné povahy pro žalobce. Jednalo se o činnost víceméně jednorázovou, kterou poskytoval více odběratelům. Činnost krizového manažera je činností standardně vykonávanou mimo pracovněprávní vztahy, přestože se pojmovému vymezení závislé práce ve smyslu zákoníku práce nebo § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů blíží, nicméně nedosahuje její intenzity, není podřaditelná pod pojem závislá činnost anebo vylučuje většinu z důsledků závislé práce.

S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2012, č.j. 2 Afs 22/2012-31, dostupný na www.nssoud.cz, dále žalobce argumentuje, že nelze přeceňovat povinnost dbát příkazů plátce, neboť tuto povinnost má i každý řemeslník, vykonávající činnost na základě živnostenského oprávnění, který musí respektovat pokyny svého klienta, a je nutné vycházet z materiálního kritéria.

Vztah mezi žalobcem a panem B. nelze charakterizovat jako vztah nadřízenosti a podřízenosti, řídil se pouze koordinačními pokyny, pan B. nebyl součástí organizační struktury žalobce, vykonával činnost v době, v místě a v rozsahu, který nebyl stanoven žalobcem. Společnost B. B.V. měla objektivní odpovědnost za škodu, např. vůči třetím osobám a své služby poskytovala jako podnikatel. Poskytnutí služeb prostřednictvím vyslaného zaměstnance není mezinárodním pronájmem pracovní síly, neboť dodavatel služby ji provádí samostatně, na vlastní odpovědnost, pomocí pracovníků, které přímo řídí a po dokončení výsledek této služby předá odběrateli, který se nemusí o průběh dodání služby speciálně starat a zajímat.

I pokud by bylo možné připustit, že pan B. vykonával pro žalobce závislou činnost, pak žalobce poukazuje na to, že se u českých daňových nerezidentů za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují příjmy ze závislé činnosti, která je

vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, provozovaných poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů. K plnění předmětu smlouvy probíhalo prostřednictvím přímých jednání podle potřeb v České republice, v Rakousku, případně i jinde. Rovněž tyto skutečnosti žalovaný neprověřoval a nezohlednil je, a také nezjišťoval daňový domicil pana B. Žalovaný nepostupoval v souladu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (nález sp.zn. IV.ÚS 591/08, II. ÚS 152/07, I. ÚS 643/06).

Správce daně i žalovaný odmítli s poukazem na neúčelnost provést důkaz výsledkem svědka pana B. Tento závěr je dle žalobce nesprávný a nezákonný, neboť naopak provedením výsledku svědka by žalovaný zjistil, v jakém vztahu byl pan B. se společností B. B.V., jakou formou mu byly vypláceny příjmy, jak fakticky postupoval, zda a kde mimo území České republiky.

Žalobce dále poukázal na to, že v daném případě bylo v souladu s § 143 odst. 2 daňového řádu možné doměřit daň na základě výsledků doměřovacího řízení, které však v daném případě nebylo zahájeno. Daňovou kontrolu nelze považovat za daňové řízení. Je pouze postupem správce daně a s ohledem na formalistický přístup k zahájení daňového řízení obsažený v § 91 odst. 1 daňového řádu nepostačuje, aby byl daňový subjekt seznámen pouze se zahájením daňové kontroly, ale je nutné formalizované zahájení dílčího daňového řízení. K doměření daně tak došlo v rozporu s § 143 odst. 2 daňového řádu. Tuto skutečnost měl žalovaný zohlednit z úřední povinnosti.

Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný nezákonným postupem dovodil neexistující důsledky sjednaného smluvního vztahu v oblasti veřejného práva, což představuje diskriminační opatření vůči volnému trhu služeb v rámci členských zemí Evropské unie. S odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 7. 1964, Costa v. ENEL, 6/64, Recueil, s. 1141, žalobce upozorňuje na zásadu aplikační přednosti práva Evropské unie před národním právem.

Z výše uvedených důvodů, se žalobce domáhá zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně vydaného v prvním stupni. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že v daném případě byly naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, neboť se jednalo o zabezpečení, zajištění, resp. zprostředkování pracovní síly, která byla využita při řízení podniku zejména na úseku skladového hospodářství s cílem zlepšit obchodní aktivity žalobce se zákazníkem, která byla vykonávána podle potřeb a příkazů žalobce, pouze pro žalobce, a to dlouhodobě, soustavně, pravidelně a za úplatu; jednalo se tedy o práci vykonávanou formou závislé činnosti. Při aplikaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů existuje pouze v zásadě faktický vztah, kdy uživatel udílí pracovníkovi pokyny k výkonu práce

a pracovník podle pokynů uživatele práci vykonává, i když příjmy jsou vypláceny prostřednictvím osoby v zahraničí. Správce daně dle žalovaného prokázal, že pan B. vykonával pro žalobce činnost krizového manažera a konzultanta v oblasti poskytování skladovacích služeb, činnost, která odpovídala řídicí činnosti na úseku skladu, předmětnou činnost vykonával podle příkazů jednatelů společnosti, kteří zohledňovali opatření navržená panem B. v řídicí činnosti směrem k operativnímu managementu společnosti, jak je podrobně popsáno ve výsledcích důkazního řízení ve zprávě o daňové kontrole, kdy primárně správce daně vycházel z výpovědi Ing. R. R. a svědecké výpovědi zaměstnance žalobce, pana A. S. Zjištěné skutečnosti jsou podle žalovaného zcela v rozporu s tvrzením žalobce, že pan B. nebyl součástí struktury žalobce, vykonával činnost v době, místě a v rozsahu, který nebyl stanoven žalobcem. Co se týká finanční odměny, tak podle žalovaného nemá výše finanční odměny pana B., která dle žalobce svědčí o pozici tzv. nezávislého arbitra, vliv na posouzení faktického vztahu, kdy uživatel udílí pokyny k výkonu práce pracovníkovi. I když pan B. řešil některé konkrétní situace v zahraničí, stále byl v postavení manažera žalobce.

K žalobní námitce neprovedení důkazu výsledkem svědka pana B. žalovaný uvedl, že ze Smlouvy o poskytování služeb je zřejmé, že pan B. je ve smlouvě uveden jako statutární orgán – ředitel a rovněž dle čl. 1 této smlouvy jako osoba, jejímž prostřednictvím bude společnost B. B.V. své služby žalobci poskytovat. Z ústního jednání u správce daně vyplynulo, že žalobce měl zájem přímo o činnost pana B. s ohledem na zkušenosti a schopnosti.

Žalovaný dále poukázal na to, že zákon o daních z příjmů neřeší u mezinárodního pronájmu pracovní síly skutečnost, zda vůbec a v jaké formě vyplatila zahraniční osoba zaměstnanci v zahraničí příjmy za práci jím vykonávanou na území České republiky.

V případě práce vykonávané panem B. se nejednalo o stav dodávané práce jako služby, ale jednalo se o realizovaný smluvní vztah žalobce se zahraniční společností, který naplňoval znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, proto nedošlo dle žalovaného k porušení práva na svobodný pohyb služeb. Pan B. fakticky vykonával práci manažera žalobce a podílel se na řízení společnosti.

Poukazoval-li žalobce až v žalobě na procesní pochybení správce daně, žalovaný k tomu uvedl, že daňová kontrola byla zahájena dne 17.12.2010 podle ZSDP, a to se všemi účinky, tj. včetně možnosti případného doměření daně, jak vyplývá z § 47 odst. 2 ZSDP. Žalobcem požadovaný formalistický přístup ZSDP nevyžadoval; nadto v daném případě nedošlo k doměření daně, ale jejímu předepsání k přímému placení. S odkazem na § 143 odst. 3 daňového řádu žalovaný poukazuje na to, že daň byla předepsána právě na základě výsledků daňové kontroly a žalobce tak nebyl žádným způsobem zkrácen na svých právech a neexistence formálního zahájení daňového řízení tak nemůže být vadou, jež by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24.4.2007, ve věci sp.zn. Odo 1082/2005 žalovaný uvedl, že na daný případ nedopadá, neboť se

týká oblasti práva soukromého a v daném případě byla udělena procesní plná moc pro zastupování ve věci daňové kontroly. Za žalobce byl oprávněn u správce daně jednat jednak statutární orgán a dále Ing. R. R. jako zvolený zástupce žalobce.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloby byly podány včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloby jsou přípustné (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování (původního) žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

IV.a) rekapitulace skutkových zjištění správce daně

Ze správního spisu vyplynuly následující pro posouzení věci podstatné skutkové okolnosti. Dne 17.12.2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola (protokol o ústním jednání ze dne 17.12.2010, č.j. 284917/10/2939344703663). Podle plné moci jednatelé žalobce Ing. R. R. a F. B. udělili plnou moc Ing. R. R. k zastupování žalobce před správcem daně ve věci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 včetně ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění za kontrolované roky, které bylo provedeno v roce 2008, 2009 a 2010. Tato plná moc končí projednáním, podpisem a převzetím Zprávy o výsledku daňové kontroly.

Správce daně daňovou kontrolou zjistil, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2009 proplácel faktury vystavené společností B. B.V., se sídlem na adrese Winssen, Verlengde Molenstraat 3, 6645 KD, Nizozemsko (dále jen „B. B.V.“), za činnost manažera a konzultanta v oblasti poskytování skladovacích služeb, vykonávanou ředitelem společnosti B. B.V. panem B. pro žalobce na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1.9.2008.

Dle výše uvedené smlouvy se smluvní strana zavázala poskytovat druhé smluvní straně (žalobci) prostřednictvím pana B. s účinností od 1.10.2008 do 31.1.2010 služby, které spočívaly zejména řízení projektu, návrhu řešení, jednání se zákazníkem atd., přičemž žalobce bude v období od 1.10.2008 do 31.5.2009 fakturovat smluvní straně za poskytnuté služby měsíčně částku 21.000 EUR a v období od 31.5.2009 do 31.1.2010 částku ve výši 14.000 EUR.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 17.5.2011, č.j. 284582/11/293934703663, vyplynulo, že hlavním předmětem podnikání žalobce v kontrolovaném období bylo poskytování skladových služeb a manipulace se zbožím pro jediného zákazníka, rakouskou společnost Leder & Schuh AG, která je distributorem bot a souvisejících produktů prostřednictvím sítě obchodu HUMANIC v ČR. Služby poskytované na

základě této smlouvy by se daly popsat jako služba krizového manažera a konzultanta v oblasti skladovacích služeb. Ing. R. R. uvedl, že služby byly poskytovány panem B. v období od ledna roku 2008 do ledna roku 2010. Primárním úkolem pana B. bylo vylepšit špatné vztahy žalobce se společností Leder & Schuh AG, vrátit je do normálních mezí a vylepšit smluvní pozice žalobce se společností Leder & Schuh AG. Pan B. měl v koncernu DHL dobrou pověst z minulosti, kdy se mu podařilo vyřešit několik krizových situací v oblasti poskytování logistických služeb, proto se přímo účastnil a vedl jednání s klientem, společností Leder & Schuh AG tak, aby požadavky klienta byly naplněny a zároveň, aby došlo úpravou vedení některých skladových procesů ke zvýšení efektivity skladového systému, což vedlo k tomu, že po ztrátových letech 2008 a 2009 vytvořil žalobce poprvé za zdaňovací období roku 2010 účetní zisk. Plnění předmětu výše uvedené smlouvy probíhalo prostřednictvím přímých jednání pana B. se společností Leder & Schuh AG v rámci pravidelných setkání měsíčně, kvartálně nebo podle potřeb, v České republice, v Rakousku, případně jinde, s tím, že následně pan B. navrhoval managementu žalobce opatření a kontroloval jejich plnění v provozovně žalobce.

Na otázku správce daně, jak probíhalo plnění předmětu výše uvedené smlouvy, Ing. R. R. sdělil, že pan B. z H. přicestoval v průběhu pondělí, v úterý až čtvrtek se zdržoval buď u společnosti Leder & Schuh AG, nebo v provozovně žalobce, kde měl vyhrazenou vybavenou kancelář, s připojením k internetu, přičemž na nákladech s užíváním této kanceláře se nepodílel, a zpět do H. odjížděl v pátek. Ze strany žalobce nebyly panu B. zadávány jednotlivé úkoly, ale byla definována vize finálního řešení, přičemž pan B. byl odpovědný přímo jednatelům společnosti, řídil se jejich pokyny a pokyny pana B. byl povinen řídit se operativní management žalobce (např. vedoucí skladu), i když pan B. nebyl přímým nadřízeným ve smyslu, že by určoval managementu platové podmínky, benefity či užívání služebních aut k soukromým účelům. Co se týká pracovní doby, Ing. R. R. sdělil, že nebyla panu B. pracovní doba přímo určena, přičemž pro vstup do prostor plátce daně byl vybaven bezpečností kartou. Na otázku správce daně, kde byl pan B. ubytovaný a kdo hradil náklady spojené s ubytováním, Ing. R. R. sdělil, že pan B. byl ubytován v hotelu Holiday Inn Brno popř. Praha, případně v hotelech podobné kategorie a že náklady s ubytováním pokud nehradil žalobce přímo, potom byly žalobci vyúčtovány v rámci fakturace od společnosti B. B.V., která probíhala měsíčně a to na základě výše uvedené smlouvy a vzniklých souvisejících nákladů, kterými byly např. cestovné, telefonáty, ubytování popř. pohoštění zákazníka. Dále Ing. R. R. sdělil, že zpočátku veškeré přesuny pana B., tj. cesty z prostor žalobce do hotelu a zpět, cesty na letiště, cesty k zákazníkovi, byly zabezpečeny taxíkem a vzhledem k tomu, že uvolnění jednoho služebního vozidla pro potřeby pana B. se jevilo jako levnější řešení, bylo mu dáno k dispozici.

Pro upřesnění délky pobytu v České republice a identifikaci pana B. správce daně vyzval ubytovací zařízení Brno Inn, a.s., k vydání části domovní knihy zachycující údaje o ubytování pana B. Z odpovědi vyplynulo, že pan B. byl v hotelu Holiday Inn Brno ubytován 15 dnů v roce 2007, 188 dnů v roce 2008 a 198 dnů v roce 2009.

Z protokolu o ústním jednání se svědkem A. S. (protokol o ústním jednání č.j. 356546/11/293934703663) vyplynulo, že pan A. S. pracoval pro žalobce na základě pracovní smlouvy jako správce skladového systému a přibližně od konce roku 2007 byl zařazen jako vedoucí skladových operací, přičemž změna funkce se vázala na příchod pana B., konzultanta žalobce. Co se týká činnosti konzultanta a krizového manažera, kterou vykonával pan B. pro plátce daně, svědek v průběhu předmětného ústního jednání uvedl, že pan B. prováděl konzultantskou činnost a podporu skladu, vedl jednání se společností Leder & Schuh AG s cílem zjistit požadavky a přání zákazníka, následně tyto požadavky konzultoval s vedoucím skladu a na závěr doporučoval přijetí změn a opatření. Pan S. uvedl, že primárním úkolem pana B. bylo narovnání vztahu se zákazníkem, to byl v podstatě hlavní úkol, od kterého se vše ostatní odvíjelo. Dále pan S. uvedl, že úkoly panu B. zadával jednatel společnosti pan F. B. a jakékoliv výsledky své práce, ať už úspěchy či neúspěchy, řešil s panem B., přičemž výsledky a výstupy práce pana B. jsou zaznamenány a archivovány v zápisech z jednání zástupců žalobce se zástupci zákazníka. Na otázku správce daně, kde a jak často pan B. vykonával předmětnou činnost, pan S. odpověděl, že pan B. pracoval většinou v sídle skladu na ulici Průmyslová 1503, Pohořelice, což je provozovna žalobce, nebo na schůzkách v Rakousku, do České republiky přijížděl zpravidla v pondělí v 10.30 hod., odjížděl v pátek zhruba ve 12.00 hod a ostatní dny se u žalobce zdržoval od 8.00 do 17.00 hodin. Na základě výše uvedeného dospěl správce daně k závěru, že byly při plnění předmětu Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1.9.2008 naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, jednalo se o zabezpečení, zajištění resp. zprostředkování pracovní síly, která byla využita při řízení podniku zejména na úseku skladového hospodářství s cílem zlepšit obchodní aktivity žalobce se zákazníkem, která byla vykonávána podle potřeb a příkazu žalobce, pouze pro žalobce a to dlouhodobě, soustavně, pravidelně a za úplatu, jednalo se tedy o práci vykonávanou formou závislé činnosti.

Žalobce ve svém vyjádření k závěrům správce daně ze dne 26.10.2011, č.j. 412845/11/293934703663, požadoval za účelem úplného zjištění vztahu žalobce, LS a pana B. vyslechnout i pana B. Svědecká výpověď by měla prokázat, že žalobce si přímo neurčil či neobjednal konkrétního pracovníka a požadovaný výkon, nebyla definována doba potřebná pro splnění úkolu, žalobce neukládal panu B. přímo konkrétní úkoly, činnost nebyla vykonávána na místě určeném žalobcem pod jeho kontrolou a odpovědností.

IV b. Vlastní argumentace soudu

Podle § 2 odst. 2 zákona o daních příjmů 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 § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti dle písm. a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce

příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,

dle písm. b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,

dle písm. c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

dle písm. d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Podle § 6 odst. 2 zákona o daních 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.

Podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů 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.

Soud při posouzení věci vycházel z toho, že skutkové okolnosti týkající se samotné činnosti a průběhu pobytu pana B. v období let 2008 a 2009 zachycené ve správním spise účastníci řízení nerozporují. Spor je mezi účastníky o to, zda výše popsané zjištěné skutkové okolnosti týkající se činnosti pana B. pro žalobce, postavení pana B. vůči společnosti B. B.V. a obsah smluvního vztahu mezi žalobcem a společností B. B.V. ve všech znacích naplňují tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních příjmů.

Pokud by tomu tak bylo, bylo by dále nutné zabývat se námitkou žalobce, zda je zdanění žalobce, vycházející ze závěru o naplnění podmínek upravených v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů omezujícím opatřením vůči poskytování služeb v rámci Evropské unie a tudíž v rozporu s čl. 18, 45, 49 a 56 Smlouvy o fungování Evropské unie (k této otázce zdejší soud odkazuje na řízení o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Krajským soudem v Ostravě, spojené věci C-53/13 a C-80/13, a v těchto

věcech na stanovisko Generálního advokáta přednesené dne 13.2.2014, (dostupné na <http://curia.europa.eu/>).

Součástí posouzení povahy vzájemných vztahů mezi žalobcem, panem B. a společností B. B.V. je dále posouzení správnosti právního názoru žalovaného, že okolnost zda a v jaké formě byly vypláceny příjmy panu B. je pro naplnění všech znaků mezinárodního pronájmu pracovní síly irelevantní.

Zdejší soud při posouzení výše nastíněných otázek vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, vztahující se k mezinárodnímu pronájmu pracovní síly a k aplikaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Klíčová východiska poskytly závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2005, č.j. 2 Afs 176/2004 – 140 a ze dne 30.8.2011, č.j. 9 Afs 26/2011 – 97, dostupné na www.nssoud.cz.

V rozsudku ze dne 1.6.2005, č.j. 2 Afs 176/2004 – 140, Nejvyšší správní soud shrnul principy výkladu a aplikace daňového práva ve vztahu ke zdaňování závislé činnosti a to jak k § 6 odst. 1, tak k § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a zdůraznil, že „...[t]oto ustanovení je doplněním vymezení rozsahu vztahů spadajících pod ustanovení § 6 odst. 1 ZDP o další, v § 6 odst. 1 ZDP neuvedený typ vztahů, nikoli upřesněním § 6 odst. 1 ZDP. Jinak řečeno, zákon v ustanovení § 6 odst. 2 větě druhé a třetí ZDP říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly (a jen a pouze tyto) jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly pracuje a která je českým daňovým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 ZDP), postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věty první ZDP, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, nýbrž je mu vyplácen zahraniční osobou – jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal. Zákon dokonce reflektuje skutečnost, že za pronájem pracovní síly nájemce pronajímateli platí částku, která v sobě většinou obsahuje nejen úhradu skutečných nákladů na mzdové a doprovodné výdaje na pronajaté zaměstnance, nýbrž i částku za zprostředkování – stanoví proto v § 6 odst. 2 větě čtvrté z důvodu ztížení možnosti obcházení zákona, že v případě, že v úhradách „zaměstnavatele“ (ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé ZDP) osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady. A contrario tedy 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 § 2 odst. 2 věty první a druhé ZDP, a že toto postavení má u těchto jiných vztahů skutečný zaměstnavatel pracovníků, tedy ten, který je nájemci pracovní síly pronajímá. Smysl a účel ustanovení § 6 věty druhé až čtvrté je zřejmý – zpřísněným režimem pro pronájem pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů a které jsou jimi proto jen velmi obtížně kontrolovatelné, zabránit obcházení českých daňových zákonů; u pronájmu pracovní síly prostřednictvím subjektů v jurisdikci českých daňových orgánů lze obcházení daňových zákonů daleko účinněji kontrolovat koordinovaným prověřováním nájemce i

pronajímatele pracovní síly, a proto u nich zákonodárce žádný zvláštní zpřísněný režim nezaváděl, neboť to nepovažoval za nutné.“.

V rozsudku ze dne 30.8.2011, č.j. 9 Afs 26/2011 – 97, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[p]odstatným pro posouzení věci není otázka, zda mezi stěžovatelkou a jednotlivými pracovníky byl uzavřen vztah obdobný pracovnímu či členskému poměru, či jakýkoliv jiný právní vztah. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů přímo předpokládá, že pracovní poměr či jiný obdobný poměr budou mít jednotliví pracovníci uzavřen se zahraniční osobou, která pracovníky pro objednatele zajišťuje. Pro účely zajištění výběru daně je považován za zaměstnavatele uživatel pracovní síly, který je českým rezidentem, pokud (právním) zaměstnavatelem je český daňový nerezident. Uživatel pak je považován fiktivně za plátce příjmu a stává se plátcem daně u zaměstnanců, které využívá na základě pronájmu pracovní síly, bez ohledu na to, že s jednotlivými pracovníky nemá uzavřen pracovní či jiný obdobný poměr... Při aplikaci ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů mezi zaměstnancem a uživatelem pracovní síly existuje v zásadě pouze faktický vztah, kdy uživatel udílí pracovníkovi pokyny k výkonu práce a pracovník dle pokynů uživatele práci vykonává...Dle názoru kasačního soudu bylo skutečným obsahem závazku... zajistit stěžovatelkou požadovaný objem disponibilní pracovní síly v určité kvalifikační struktuře, pro určité místo a po určitou dobu, jímž by mohla stěžovatelka zajistit výkon své činnosti nikoli provedení díla ve smyslu ustanovení § 536 obchodního zákoníku.“.

Vzhledem k systematickému zařazení § 6 odst. 2 v rámci ustanovení § 6 upravujícího příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, a i s ohledem na výslovné znění citovaného odstavce, který hovoří o poplatníkovi s příjmy ze závislé činnosti (dále zákonodárcem označovaný legislativní zkratkou „zaměstnanec“), je tedy podle zdejšího soudu zřejmé, že se stále jedná o zdaňování příjmu ze závislé činnosti (tj. faktické činnosti podle pokynů uživatele pracovní síly – daňového rezidenta, vykonávané u tohoto rezidenta), který je takovému „zaměstnanci“ (v intencích výše citované judikatury „pronajíatého“ daňového rezidentovi) vyplacen daňovým nerezidentem. Příjem za práci tedy není vyplácen zaměstnanci přímo uživatelem pracovní síly, byť zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 2 vytváří fikci, že o takovém poplatníkovi – daňovém rezidentovi hovoří jako o „zaměstnavateli“ (ve smyslu faktickém). Příjem vyplácený zaměstnanci osobou se sídlem v zahraničí (skutečným, právním zaměstnavatelem) pak zákon považuje za příjem vyplácený uživatelem pracovní síly – tedy po dobu výkonu činnosti faktickým (nikoliv právním) zaměstnavatelem, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve výše citované judikatuře.

V již citovaném rozsudku ze dne 1.6.2005, č.j. 2 Afs 176/2004 – 140, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že právní povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost, příjmy z níž jsou předmětem daně z příjmu, není definována, proto je nutno její základní charakteristiky dovodit výkladem. Tento výklad se musí řídit určitými základními zásadami. Daňový systém představuje nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném

případě zmíněnou legitimační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu. Promítnutí uvedené základní zásady, z níž je nutno při výkladu daňových zákonů vycházet, do konkrétních výkladových problémů lze vysledovat též v řadě rozhodnutí Ústavního soudu, nejkoncentrovaněji je pak vyjádřena zřejmě v nálezu ze dne 15. 12. 2003 ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 ve svazku č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu. Zde Ústavní soud uvedl, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod.

Ve vztahu k nyní projednávané věci zdejší soud uvádí, že extenzivní výklad, který by za „příjem ze závislé činnosti“ pokládal i úhradu za službu poskytnutou právnické osobě se sídlem v zahraničí, aniž by vůbec bylo zjištěno, zda má zaměstnance, a zda vůbec mohlo dojít alespoň ke vzniku nároku pracovníka (pana B.) na výplatu na základě pracovně-právního vztahu k zahraniční společnosti jako zaměstnavateli, nemůže s ohledem na základní zásady interpretace daňového práva obstát. Další otázkou, která rovněž souvisí s nyní projednávaným případem, je, zda zahraniční společnost, za kterou jedná statutární orgán, může takto „pronajmout“ statutární orgán, tedy „sama sebe“, v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly. Podle názoru zdejšího soudu činnost statutárního orgánu, nadto odpovídající předmětu podnikání zahraniční společnosti, stále představuje činnost zahraniční společnosti.

V daném případě byla platba příjmem společnosti B. B.V. Příjmem pana B. jako konkrétního pracovníka by se stala až po jejím vyplacení (či její části) za faktický výkon činnosti, pokud by byl zaměstnancem společnosti B. B.V. Proto je nesprávný právní závěr žalovaného, že to, zda vůbec a v jaké formě byly panu B. vypláceny příjmy od společnosti B. B.V., je pro aplikaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů irelevantní, nesprávný. Naopak zjištění, zda pan B. vůbec byl „poplatníkem z příjmu ze závislé činnosti“, je první z podmínek, která musí být splněna, aby vůbec mohlo být dále zvažováno naplnění dalších znaků mezinárodního pronájmu pracovní síly. Žalovaný tak pochybil, pokud se postavením pana B. ve vztahu ke společnosti B. B.V. z důvodu zaujatého nesprávného právního názoru nezabýval. V odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí se pouze objevuje označení pana B. funkcí „ředitele“ společnosti B. B.V., z čehož ovšem nelze vyvodit, zda byl pan B. zaměstnancem či statutárním orgánem společnosti B. B.V. Postavení pana B. vůči společnosti B. B.V. tak správcem daně ani žalovaným nebylo po skutkové ani právní stránce postaveno najisto. V tomto směru tedy neobstojí žalovaným uváděné důvody odmítnutí vyslechnutí pana B. jako svědka, např. v rámci mezinárodního dožádání.

Rozhodnutí žalovaného dle zdejšího soudu neobstojí i z dalšího důvodu, a tím je nesprávné posouzení skutkových zjištění a z nich nesprávné dovození toho, že zjištěné skutečnosti zcela jednoznačně nasvědčují existenci faktické závislé činnosti

pana B., tedy existenci „práce podle pokynů“ žalobce. Faktickou závislost pana B. při výkonu činnosti v rámci poskytnutí služby „narovnání vztahů se zákazníkem“ totiž není důvodu posuzovat jinak, či dokonce extenzivněji, než jak je judikatorně vyložen pojem „závislé činnosti“ judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu k institutu příjmů ze závislé činnosti, kdy se opakovaně Nejvyšší správní soud zabýval pojmem „závislá práce“ (24. 2. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS, ze dne 13. 4. 2010, č. j. 1 Afs 124/2009 - 75, www.nssoud.cz.)

Z judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu považuje zdejší soud za podstatné, že rysem závislé činnosti je skutečnost, že je vykonávána podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (v tomto případě podle pokynů tuzemského uživatele). Při interpretaci pojmu závislá činnost je nutné vycházet z materiálního posouzení takové činnosti a stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude jednat o závislou činnost. Nemůže být rozhodující, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána, nicméně je dle zdejšího soudu nutné na základě formálních dokumentů (zejména Smlouva o poskytování služeb) vzít v úvahu i obsah vůle žalobce a společnosti B. B.V. jako subjektů soukromého práva, kteří vstupovali do vzájemné kontraktace s určitým úmyslem, kterým bylo poskytnutí služby „narovnání vztahů se zákazníkem“ společností B. B.V. Správce daně dle zdejšího soudu dostatečně neprokázal takové skutečnosti, aby bylo možno dovozovat vůli jinou, tedy že skutečným úmyslem bylo „pronajmutí pana B.“ za účelem zařazení do kvalifikační struktury žalobce k výkonu závislé činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004 – 89, dostupné na www.nssoud.cz, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS).

Narovnání vztahů se zákazníkem pak neprováděl pan B. „podle pokynů“ žalobce, nebyl jím v tomto smyslu řízen, naopak nezávisle na žalobci vyvíjel činnost k dosažení cíle, kterého sám žalobce nebyl schopen vlastními silami dosáhnout. Lapidárně řečeno, předmětem činnosti žalobce byla skladovací činnost a společnost B. B.V. poskytla poradenskou službu, odpovídající službám např. advokátní či daňové kanceláře, detektivní agentury či architektonické kanceláře; postavení pana B. bylo tedy srovnatelné se situací, kdy by k žalobci byl vyslán daňový poradce, advokát či architekt s konkrétním cílem, který by realizoval poskytnutím jeho kvalifikaci a znalostem odpovídající specifické služby. To, že mu v prostorách žalobce bylo poskytnuto určité zázemí, a že doba činnosti pro žalobce s ohledem na povahu úkolu trvala delší časové období, ještě není dle názoru zdejšího soudu dostatečným důvodem pro posouzení činnosti pana B. jako závislé práce. Ani tehdy, jde-li o vztah trvající povahy, nelze bez dalšího konstatovat, že se nutně musí jednat o závislou činnost; i mezi podnikateli totiž mohou existovat dlouhodobé vztahy trvající povahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69, www.nssoud.cz). Imanentním pro závislou práci musí být vztah podřízenosti, který se projevuje fakticky ukládáním úkolů, řízením zaměstnance, kontrolou výsledků práce faktickým uživatelem (ovšem tento prvek je stejně tak v menší míře, shodně jako prvek časový, i rysem poskytnutí služby či provádění díla), a dalším podstatným definičním prvkem je pak podle zdejšího soudu zejména 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 (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2011, č.j. 9 Afs 26/2011-97).

S ohledem na požadovaný předmět služby byl jediným, kdo mohl řídit provádění činnosti spočívající v „narovnání vztahů se zákazníkem“, pouze pan B., resp. společnost B. B.V. Pan B. disponoval potřebnými znalostmi, které žalobce v dané oblasti neměl a ani služba, kterou u společnosti B. B.V. žalobce objednal, nebyla předmětem činnosti žalobce. Pokud svá zjištění a postupy pan B. konzultoval (obdobně jako např. daňový poradce, detektiv, architekt, apod.) s žalobcem, poskytnutí služby určitou formu komunikace, spolupráce, či poskytnutí zázemí v podobě kanceláře, počítače či vozidla dle zdejšího soudu nevylučuje. Zdejší soud proto uzavírá, že platba žalobce byla příjmem společnosti B. B.V. za poskytnutí služby narovnání vztahů se zákazníkem a nikoliv za pronájem pracovní síly pana B.

Vzhledem k tomu, že žalovaný nesprávně posoudil zjištěný skutkový stav jako mezinárodní pronájem pracovní síly a dále nesprávně posoudil relevanci skutečnosti, zda pan B. vůbec byl osobou podřaditelnou pod poplatníka pobírajícího příjem ze závislé činnosti, zatížil své rozhodnutí nezákonností.

Zdejší soud k tomu dodává, že s ohledem na zákaz omezujících účinků opatření členských států na poskytování služeb v rámci Evropské unie je podle jeho názoru neudržitelná konstrukce fikce, že platba vyplacená právnické osobě v zahraničí za službu poskytnutou daňového rezidentovi, která neměla všechny znaky závislé práce ve smyslu vnitrostátního práva a bez ohledu na to, zda vůbec došlo k vyplacení příjmu konkrétnímu pracovníkovi, podléhá zdanění daní z příjmu ze závislé činnosti u českého daňového rezidenta.

Namítal-li pak žalobce porušení procesních práv, soud považuje za vhodné se stručně vyjádřit i k těmto námitkám. Především považuje za účelovou námitku, že žalobce jako obchodní společnost nemůže zmocnit k jednání ve věci daňové kontroly či daňového řízení projevem vůle jednatelů jednoho z nich a že by tedy postupy správce daně či daňová řízení měly vždy probíhat jednáním s oběma jednateli. Odkazoval-li žalobce na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 4. 2007, ve věci sp. zn. 29 Odo 1082/2005, v citovaném rozsudku Nejvyšší soud dospěl k závěru, že určují-li stanovy společnosti, že jménem společnosti musí jednat společně nejméně dva členové představenstva, není přípustné, aby dva členové představenstva udělili generální plnou moc jen jednomu z nich. Nejvyšší soud posuzoval situaci, kdy stanovy upravovaly jednání jménem společnosti tak, že jménem společnosti jednají všichni členové představenstva nebo společně předseda nebo místopředseda představenstva a jeden člen představenstva; za představenstvo může jednat samostatně osoba písemně k tomu pověřená představenstvem, zejména ředitel. Odkaz žalobce na citovaný rozsudek Nejvyššího soudu je tak nepřipadný, neboť dopadá na odlišnou situaci. V nyní projednávané věci se nejednalo o posouzení vymezení samotného přímého jednání obchodní společnosti navenek.

Podle § 9 odst. 2 ZSDP za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat. Z obsahu projevu vůle statutárního orgánu žalobce je zřejmé, že jednáním se správcem daně pověřil jednoho z jednatelů. Za žalobce byl oprávněn u správce daně jednat Ing. R. R.; a ostatně jak správně poukázala zástupkyně žalovaného při jednání, jeho oprávnění jednat se správcem daně při zahájení daňové kontroly by bylo možno případně dovozovat i z jeho pracovního zařazení. Správce daně tak respektoval vůli statutárního orgánu žalobce. Naopak trvání na jednání a předvolávání i druhého jednatele bez ohledu na projev vůle statutárního orgánu by mohlo představovat nezákonnost postupu správce daně a bylo by v rozporu se zásadou, obsaženou v § 5 odst. 3 daňového řádu, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č.j. 7 ApS 2/2010 – 51, publ. pod č. 2086/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Podle názoru zdejšího soudu dále žalobce nedůvodně požaduje aplikaci daňovým řádem upravené zásady formalizovaného zahájení daňového řízení.

Podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Podle § 264 odst. 2 věty první daňového řádu právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona.

V daném případě není mezi účastníky sporu o tom, že daňová kontrola byla zahájena za účinnosti ZSDP. V tomto případě je tedy její zahájení nutné posuzovat v intencích citovaného přechodného ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu. Pakliže ZSDP s daňovou kontrolou spojoval mimo jiné i oprávnění správce daně k doměření daně, zůstal tento účinek zachován i po nabytí účinnosti daňového řádu. S ohledem na pravidlo upravené v § 264 odst. 2 daňového řádu by bylo formalizované zahájení daňového řízení po nabytí účinnosti daňového řádu v nyní posuzovaném případě nadbytečné.

V. Závěr

Žalovaný tak dospěl k nesprávnému závěru, když kvalifikoval vztah mezi žalobcem a společností B. B.V. a panem B. jako mezinárodní pronájem pracovní síly a dále pochybil, pokud se nezabýval vztahem pana B. ke společnosti B.V. Napadená rozhodnutí žalovaného jsou tak nezákonná pro nesprávné posouzení právní otázky. Soud proto žalobou napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a podle § 78

odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žaloby (2 krát 3000 Kč). Dále náklady právního zastoupení spočívají v odměně za dva úkony právní služby – převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby po 2100 Kč (§ 11 odst. 1 písm. a/ a d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění do 31.12.2012). Vzhledem k tomu, že došlo ke spojení dvou samostatných žalob, je třeba odměnu zvýšit o 2 x 1050 Kč; k tomu dva režijní paušály po 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 písm. a/ a d/, § 12 odst. 3, § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012.)

Dále náklady tvoří úkon právní služby za 3100 Kč, zvýšený s ohledem na spojení věcí na 6200 Kč, s režijním paušálem 300 Kč – účast na jednání dne 25.4. 2013 (podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d/, § 11 odst. 1 písm. g/, § 12 odst. 3, § 13 odst. 3, § 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb., v platném znění).

Vzhledem k tomu, že zástupce je plátcem DPH, tvoří náklady řízení dále částka ve výši 2.814 Kč odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je právnická osoba, vykonávající specializované poradenství povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb.

Celkem se tedy jedná o částku 22.214 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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 ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 25. dubna 2014

David Raus
předseda senátu