



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **O. B. - S.**, zastoupeného Mgr. Evou Valvodovou, advokátkou se sídlem Šimůnkova 1612/26, 182 00 Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2008, č. j. 12367/08-1101-700779, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2009, č. j. 31 Ca 171/2008 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 28. 5. 2002 vydal Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) platební výměr č. j. 31386/02/404921/4361, jímž předešal žalobci k přímému placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2 127 245 Kč. Důvodem vydání platebního výměru byla zjištění z provedené daňové kontroly, podle nichž žalobce uzavřel jako objednatel s O. B. - N. se sídlem na Slovensku jako zhotovitelem smlouvu o dílo spočívající ve stavebních pracích. Správce daně posoudil vztah mezi žalobcem a O. B. - N. jako tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kdy si žalobce fakticky pronajímal od O. B. - N. pracovní sílu k uskutečňování prací pro společností KRTEK, spol. s r. o., a XAWAX, s. r. o. na základě smluv o dílo uzavřených mezi těmito společnostmi jako objednateli a žalobcem jako zhotovitelem. Jelikož O. B. - N. fakturoval žalobci měsíčně částky spočívající v režii, odvodech a mzdách za provedené práce, avšak z účetnictví žalobce vyplynulo,

že za zaměstnance odvedl na zálohách na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků méně, než by odpovídalo fakturám, předepsal správce daně žalobci vypočtený rozdíl k přímému placení podle § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Odvolání žalobce žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 8. 4. 2003, č. j. 110-6438/2002-0106.

Proti rozhodnutím žalovaného a správce daně brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 21. 10. 2004, č. j. 30 Ca 192/2003 - 40, vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i platebního výměru; na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 1. 2006, č. j. 1 Afs 6/2005 - 65 rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, aby napadená rozhodnutí přezkoumal věcně. Krajský soud dalším rozsudkem ze dne 6. 9. 2006, č. j. 31 Ca 24/2006 - 27 žalobu zamítl. Tentokrát podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost žalobce a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 8. 2007, č. j. 1 Afs 16/2007 - 56, rozsudek krajského soudu opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění především vyslovil názor, že v daném případě se nejednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly, neboť žalobce i O. B. - N. jsou ve skutečnosti jednou a toutéž osobou, pouze podnikající s jedním dodatkem v České republice a s jiným ve Slovenské republice. V dané věci se tedy nevyskytují žádní dva zaměstnavatelé, nýbrž pouze žalobce, který má bydliště na Slovensku a v České republice podniká prostřednictvím své organizační složky. Žalobcova povinnost odvádět jako plátce daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti neplyne z § 6 odst. 2 nýbrž z § 38c zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčil žalobci v tom, že žalovaný a správce daně nevysvětlili, proč ke mzdovým nákladům, které byly předmětem daně, připočetli i náklady vynaložené na subdodávky provedené třetími osobami. Krajský soud tedy pokračoval v řízení a vázán právním názorem zdejšího soudu rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 27. 2. 2008, č. j. 31 Ca 205/2007 - 44.

Žalovaný následně ve věci vydal dne 24. 7. 2008 nové rozhodnutí, č. j. 12367/08-1101-700779, jímž původní platební výměr správce daně změnil tak, že předepsanou částku k přímému placení snížil na 1 634 112 Kč. Svůj krok odůvodnil tím, že ze základu daně vyloučil částky za subdodávky provedené třetími osobami. Rozhodnutí žalovaného žalobce opět napadl žalobou, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16. 9. 2009, č. j. 31 Ca 171/2008 - 62, zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce uvedl, že podstatou sporu je výše základu daně. Poukázal na to, že správce daně nejprve dospěl k závěru, že se v případě žalobce jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, a tento závěr pak ovlivnil veškeré další dokazování v daňovém řízení, neboť správce daně požadoval po žalobci důkazy k výpočtu daně podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobce přitom od počátku odmítal, že by se v jeho případě jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly a správci daně předložil veškeré doklady k prokázání základu daně, tj. reálného příjmu svých zaměstnanců: mzdové listy a cestovní příkazy. Správnost údajů v těchto dokumentech správce daně ani žalovaný nikdy v průběhu daňové kontroly nerozporovali. Přesto jim nevěnovali pozornost a ve svých úvahách vyšli pouze ze smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a O. B. - N. a z faktur vystavených na jejím základě, přičemž cenu za dílo uvedenou na fakturách považovali namísto údajů ve mzdových listech a cestovních příkazech za cenu za práci. Pokud bylo následně po žalobci požadováno doložení jakýchkoliv dokladů, vždy se tento požadavek týkal „pronajatých“ zaměstnanců, a když žalobce správci daně oznámil, že žádné pronajaté zaměstnance nemá, a tyto doklady tudíž nemůže

doložit, dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost. K předložení dokladů „nepronajatých“ zaměstnanců přitom žalobce správcem daně vyzván nebyl.

Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se u žalobce nejednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly, žalovaný i ve svém druhém rozhodnutí princip výpočtu základu daně zachoval, tj. za základní informační zdroj vzal faktury a částky v nich uvedené, nikoliv mzdové listy.

Žalobce uznává, že na vnitřní vztah mezi svou organizační složkou na území České republiky a podnikem na území Slovenské republiky nesprávně použil předpisy obchodního práva, když mezi těmito subjekty uzavřel smlouvu o dílo a na jejím základě pak v rámci svého podniku nesprávně vystavoval faktury. Toto pochybení však nemělo vliv na plnění daňové povinnosti žalobce, který řádně evidoval příjmy svých zaměstnanců a odváděl z nich zálohy. Žalovaný však považuje vystavené faktury za hlavní informační zdroj ohledně příjmů zaměstnanců, přičemž žalobce musí prokázat, které částky z těchto faktur do mezd nepatří, jinak budou považovány za příjem zaměstnanců žalobce. Pak ovšem odchází k absurdní situaci, kdy žalovaný započítává do základu daně i částky uváděné ve fakturách jako odvody výslovně žalobcem označené jako odvody povinných plateb za zaměstnance – tj. zdravotního a sociálního pojištění, které nejsou součástí daně a jejichž prokázání žalovaný u žalobce nepožadoval. Žalovaný toto požadoval pouze u „pronajatých“ zaměstnanců, které však žalobce neměl, a tudíž takovou skutečnost prokázat nemohl.

Krajský soud se pak nevypořádal s námitkami žalobce uvedenými v žalobě a nevysvětlil zákonnost postupu žalovaného. Závěr krajského soudu nemá oporu ani v provedeném dokazování. Žalobce nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že navýšení příjmů zaměstnanců bylo žalovaným dostatečně zdůvodněno: soud zde pouze obecně odkázal na textovou část a tabulku v rozhodnutí žalovaného, v níž je ale učiněn pouhý technický výpočet a důvody navýšení příjmů z ní nevyplývají. Rozsudek krajského soudu považuje žalobce za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů.

I kdyby žalobce připustil zmiňované faktury jako hlavní informační zdroj pro stanovení příjmu zaměstnanců, pak žalovaný nepřizpůsobil důkazní situaci svému novému právnímu závěru, že se v daném případě nejedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, a nevyzval žalobce k předložení důkazů týkajících se fakturovaných položek „odvody“, o něž navýšil základ daně, ačkoliv o nich žalobce přímo prohlásil, že se jedná o odvody zdravotního a sociálního pojištění.

Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval svůj postoj, že žalobci vznikla na území České republiky stálá provozovna ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V souladu s § 22 odst. 1 písm. a) téhož zákona bylo nutno za příjmy podléhající zdanění považovat i příjmy z činností, které zaměstnanci žalobce vykonávali prostřednictvím jeho stále provozovny, přičemž v souladu s § 38c téhož zákona byl žalobce plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Žalovaný při posouzení výše příjmů podléhajících zdanění vycházel z žalobcem účtovaných částek v jeho účetnictví: zaúčtovány byly částky vypočtené na základě vystavených faktur a není pochybnost o tom, že se jednalo o částky za práci vykonávanou zaměstnanci žalobce na území České republiky. Pokud jde o otázku

odvodů, pak žalovaný od částek vymezených fakturami prokazatelně odečetl částky vymezené jako „režie“ včetně částek za práce provedené třetími osobami. Pouze na straně žalobce přitom bylo, aby tyto náklady (režii) vymezil v plné výši a jednoznačným způsobem, což však neučinil a konkrétní tvrzení k tomu nepředkládá ani v kasační stížnosti. Zbylé částky byly proto posouzeny jako částky účtované za práci zaměstnanců. Následně žalovaný popsal způsob výpočtu zálohy na daň u jednotlivých zaměstnanců, přičemž zdůraznil, že stanovený úhrn příjmů každého jednotlivého poplatníka – zaměstnance byl snížen o částku zaplaceného pojistného: námitky žalobce vztahované k pojistnému jsou proto dle žalovaného zcela neopodstatněné. K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu žalovaný podotkl, že tato námitka není žalobcem konkretizována. Dále pak poukázal na příslušné pasáže rozsudku a uzavřel, že krajský soud nečinil pouhý odkaz na text rozhodnutí a v něm obsaženou tabulku, ale jednoznačně uvedl, proč považuje postup žalovaného a jeho rozhodnutí za zákonné. Předpoklady pro to, aby rozsudek krajského soudu byl shledán nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů nebo pro nesrozumitelnost, nejsou dány. Žalovaný závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž setrval na důvodech kasační stížnosti. Opětovně zdůraznil, že byl vyzýván pouze k prokázání skutečností vztahujících se k mezinárodnímu pronájmu pracovních sil. Není na žalobci, aby dokazoval, proč některou finanční částku nezahrnul do základu daně, nýbrž na žalovaném, aby prokázal, proč ji naopak do základu daně zahrnul. Žalobce v důsledku postupu žalovaného daní částky, které netvořily žádný příjem jeho zaměstnanců a které byly buďto zdaněny jinou daní (daní z příjmů), anebo dani vůbec nepodléhaly (odvody pojistného). Pokud žalovaný uvedl, že se o mezinárodní pronájem pracovní síly nejedná, není možné nadále operovat s pojmy „cena provedení díla“, faktury apod. Jestliže žalovaný uzavřel, že zde k provádění díla nedošlo a smlouvou o dílo se nadále zabývat nebude, musí naprosto přesně zdůvodnit, proč jako důkaz o příjmech zaměstnanců bere listiny, které vyplývají ze vztahu, který podle žalovaného nevznikl. Toto žalovaný nikdy nezdůvodnil. Daň z příjmů ze závislé činnosti se vždy musí odvíjet od reálných příjmů zaměstnanců, nikoliv od fiktivních výpočtů žalovaného. Žalobce nevidí důvod, proč by měl žalovanému zdůvodňovat, proč částky ve fakturách nejsou mzdy, když ve svém účetnictví eviduje mzdové listy svých zaměstnanců, jejichž platnost žalovaný nikdy nezpochybnil. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, ke které je ostatně povinen přihlížet společně s dalšími vadami řízení i z úřední povinnosti podle § 109 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Předně zdejší soud neshledává, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost: výrok ani odůvodnění rozsudku není vnitřně rozporné, obsahuje veškeré náležitosti, je seznatelné, jak soud rozhodl, kterými právními předpisy se řídil a na jakých skutečnostech založil své úvahy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS). Žalobce ostatně sám ani neuvedl, v čem by měla nesrozumitelnost rozsudku krajského soudu spočívat. Ve shodě s žalovaným má pak zdejší soud za to, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani pro nedostatek důvodů. Krajský soud se vyjádřil ke všem žalobním bodům, a pokud jde o tvrzení žalobce, že soud pouze učinil odkaz na „textovou část“ rozhodnutí a „tabulku“, nezakládá se na pravdě. Krajský soud uvedl, z čeho žalovaný při stanovení daňové povinnosti

vycházel, přičemž postup žalovaného aproboval s tím, že nedošlo k porušení předchozího závazného právního názoru soudu. Konkrétně krajský soud označil za správný postup žalovaného, pokud vyloučil z fakturovaných částek režijní náklady a příjmy třetích osob, přičemž zbývající část měla být zdaněna bez ohledu na jinou mzdovou evidenci žalobce. Tato námitka je proto nedůvodná.

Žalobce dále tvrdil, že správce daně a žalovaný nejprve kvalifikovali vztah mezi O. B. - N. a jeho stálou provozovnou v České republice jako mezinárodní pronájem pracovní síly. Následně žalovaný od této kvalifikace upustil, avšak nedošlo ke změně v dokazování: žalovaný zejména zachoval faktury vydané na základě smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a O. B. - N. jako informační zdroj o výši příjmů zaměstnanců a nezohlednil mzdové listy žalobce. Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím rozsudku konstatoval, že v této věci nešlo o mezinárodní pronájem pracovní síly. Pokud následně žalovaný tuto konstrukci opustil a případ kvalifikoval podle jiných ustanovení zákona o daních z příjmů jako vztah mezi zaměstnanci a zaměstnavatelem, který podniká v České republice prostřednictvím stále provozovny, nemusí taková změna kvalifikace nutně znamenat i změnu v dokazování: zdejší soud je naopak toho názoru, že na základě shromážděných důkazů bylo možno i za takové situace předsat příslušnou daň.

Konkrétně z pouhé skutečnosti, že se v dané věci nejednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly totiž nelze vyvozovat závěr, že smlouvu o dílo a faktury vystavené na jejím základě není možné v daňovém řízení nadále zvažovat. Žalovaný se sice blíže nezabýval citovanou smlouvou o dílo, neboť z jiných skutečností vyplynulo, že se v daném případě jedná o závislou činnost - nikoliv o mezinárodní pronájem pracovní síly. Smlouva o dílo není z tohoto pohledu zásadní, neboť není rozhodné, jakou právní skutečností byla závislá činnost založena, pokud nese příslušné znaky podle zákona o daních z příjmů (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2001, sp. zn. III. ÚS 410/01, <http://nalus.usoud.cz>), což bylo v projednávané věci dostatečně postaveno najisto. Avšak faktury - zanesené do účetní evidence žalobce - je možné využít i samostatně bez této smlouvy. Je totiž zřejmé, že fakturované práce byly odvedeny a částky na fakturách byly zaplacený: to žalobce nikdy nesporel. Jestliže tedy žalovaný, resp. správce daně, našel v účetní evidenci žalobce faktury týkající se mzdových prostředků, nelze mu vyčítat, že je při stanovení daně použil, byť tak nejprve učinil na základě nesprávné právní kvalifikace.

Nelze přisvědčit námitce žalobce, že není možné nadále operovat s pojmy „cena provedeného díla“, faktury apod., pokud žalovaný uvedl, že se o mezinárodní pronájem pracovní síly nejedná. Žalovaný tyto pojmy totiž nepoužívá kvůli tomu, že příslušný vztah nejprve nesprávně kvalifikoval jako mezinárodní pronájem pracovní síly, ale proto, že tato terminologie vyplývá ze skutkového stavu případu. Zdejší soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že žalovaný jako důkaz o příjmech zaměstnanců bere listiny, které vyplývají ze vztahu, který podle žalovaného nevznikl. Žalovaný nikdy netvrdil, že by k provádění díla nedošlo nebo že na základě smlouvy o dílo nevznikl žádný vztah: pouze se touto smlouvou nezabýval, jelikož to nebylo pro věc podstatné. Ze skutečnosti, že se žalovaný blíže nezabýval smlouvou o dílo, pak rovněž nevyplývá, že žalovaný musí explicitně zdůvodňovat, proč jako důkaz o příjmech zaměstnanců bere listiny vystavené na základě této smlouvy. Zdejší soud opakuje, že tyto listiny - faktury - byly evidovány v účetnictví žalobce a týkaly se mzdových prostředků, takže správce daně a žalovaný je museli zohlednit při stanovení daně.

Dále žalobce tvrdil, že po něm byly požadovány pouze doklady týkající se pronajatých zaměstnanců: žalobce si však žádné zaměstnance nepronajal, a proto nemohl požadované doklady doložit. Žalobce zde pravděpodobně naráží na výzvu správce daně ze dne 7. 1. 2002, č. j. 825/02/404930/0464, jíž byl žalobce mimo jiné vyzván k doložení a prokázání částek povinného pojistného u všech pronajímaných zaměstnanců, které jim bylo sraženo za jednotlivé kalendářní měsíce zahraničním pronajímatelem z vyplacených mezd pro tuzemského zaměstnavatele. Je zřejmé, že správce vydal tuto výzvu v době, kdy byl přesvědčen, že v žalobcově případě jde o mezinárodní pronájem pracovní síly, a proto použil předmětnou terminologii. Z pohledu žalobce může výzva působit ne zcela jasně, nicméně Nejvyšší správní soud se domnívá, že i přes uvedení terminologie spojené s mezinárodním pronájmem pracovní síly je možné seznat, k čemu byl žalobce vyzván – tj. k předložení přehledu pojistného, které bylo ve zdaňovacím období sraženo zaměstnancům žalobce. Žalobce měl navíc výzvu splnit ve lhůtě patnácti dnů, avšak ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce na tuto výzvu v této lhůtě jakkoliv reagoval v tom smyslu, že je mu nejasná nebo že se ho netýká. Své námitky proti formulaci výzvy uplatnil až v rámci odvolání poté, co mu byla daň již předepsána a sdělen důvod rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou. Podle Nejvyššího správního soudu by měl průměrně opatrný a rozumný daňový subjekt buď sám z takto formulované výzvy pochopit, o co byl žádán, nebo – pokud by mu to činilo obtíže – požádat správce daně o vysvětlení a předejít tak možným nedorozuměním. To ostatně plyne ze zásady součinnosti daňového subjektu jako základní zásady daňového řízení (§ 2 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Po zvážení všech okolností případu dospěl zdejší soud k závěru že i tato námitka je nedůvodná.

V další námitce žalobce uvedl, že žalovaný navýšil základ daně o položku „odvody“ obsaženou na fakturách, ačkoliv o nich žalobce přímo prohlásil, že se jedná o odvody zdravotního a sociálního pojištění. Podle § 6 odst. 9 písm. e) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění byly od daně osvobozeny částky, které je povinen podle zvláštních předpisů platit zaměstnavatel na pojistné sociálního zabezpečení, na příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na zdravotní pojištění. Podle § 6 odst. 13 téhož zákona jsou základem daně (dílčím základem daně) příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, snížené o sražené nebo zaměstnancem uhrazené částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnanec. Konečně podle § 38h odst. 1 písm. a) a b) téhož zákona srazí plátce daně zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zdanitelné mzdy. Zdanitelnou mzdou se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných srážkou podle zvláštní sazby daně, snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a částky sražené nebo zaměstnancem uhrazené na pojistné na sociální zabezpečení, na příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnanec.

Ze správního spisu vyplývá, že na zmiňovaných fakturách byla vždy vydělena částka označená jako „odvody“. Při ústním jednání konaném dne 30. 11. 2001 pak zástupce žalobce uvedl, že tyto „*odvody byly sečteny z odvodů za zaměstnance a z odvodů za organizaci. Jedná se o odvody na zdravotní pojištění a příspěvek na nezaměstnanost.*“ (viz protokol o ústním jednání č. j. 54154/01/404930/0464). Z citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů plyne, že odvody na pojistné placené zaměstnancem a zaměstnavatelem nemohou být základem daně: to by nasvědčovalo tomu, že částky označené na fakturách jako odvody nelze zahrnout do příjmů

zaměstnanců žalobce. Jak však vyplývá ze zprávy o kontrole (strana 10), správce daně z žalobcem doložených podkladů zjistil pojistné zaplacené ve slovenských korunách, které však bylo nižší než částky za odvody uvedené na fakturách. Jelikož žalobce nevysvětlil a ani na výzvu správce daně nedoložil pojistné zaplacené ve výši, v jaké bylo uvedeno na fakturách, postupoval správce daně a žalovaný správně, pokud položku „odvody“ jako nevyjasněnou připočetli k úhrnu mzdových prostředků a od této částky odečetli pouze to pojistné, jehož platba byla skutečně zjištěna. Ani tuto námitku proto zdejší soud nepovažuje za důvodnou.

Konečně žalobce namítal, že mu vlastně byla předepsána daň k přímému placení z fiktivních příjmů jeho zaměstnanců na základě faktur nalezených v jeho účetnictví, namísto skutečných příjmů, které svým zaměstnancům vyplatil a doložil mzdovými listy. Ze zmiňovaných faktur podle názoru Nejvyššího správního soudu zřetelně vyplývá, že zachycují mzdové prostředky k výplatě zaměstnancům žalobce za práce provedené v jednotlivých měsících roku 1999 (to žalobce nikdy nezpochybnil a skutečnost, že veškeré práce byly provedeny, potvrdil zástupce žalobce při ústním jednání dne 30. 11. 2001; viz protokol o ústním jednání č. j. 54154/01/404930/0464). Ačkoliv fakturaci mezd „uvnitř“ žalobce, k níž došlo v důsledku uzavření smlouvy o dílo mezi žalobcem a O. B. - N., nelze považovat v žalobcově situaci za standardní řešení, mají tyto faktury vypovídací schopnost o tom, jak velké prostředky byly vynaloženy na mzdy zaměstnanců za provedené práce. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení nevysvětlil rozdíl mezi údaji o mzdách na fakturách a údaji o mzdách ve mzdových listech. Jeho námitka, že v případě fakturovaných mezd se jedná o fiktivní příjmy zaměstnanců (ačkoliv příslušné fakturované práce byly vykonány), tak zůstává pouze na úrovni tvrzení. Správce daně a žalovaný proto postupovali správně, pokud při stanovení základu daně vyšli z údajů uvedených v těchto fakturách.

Pokud tedy žalobce poukazuje na svou mzdovou evidenci (mzdové listy), která obsahuje jiné údaje o vyplacených mzdách, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud se závěry krajského soudu: žalobce sám na fakturách deklaroval, že předmětné částky jsou mzdovými prostředky. Není pak pochybením správce daně, pokud nesouhlasí tyto částky s částkami ve mzdových listech: je to naopak žalobce, komu jdou takové skutečnosti k tíži a kdo je musí uspokojivě vysvětlit, což se mu i dle mínění zdejšího soudu nepodařilo. Namítá-li žalobce v této souvislosti ještě to, že správce daně ani žalovaný nikdy nerozporovali předložené doklady (mzdové listy), ale nevěnovali jim pozornost a vyšli pouze z faktur, nemůže tím zvrátit výsledek sporu. Žalovaný a správce daně skutečně doklady předložené žalobcem nezpochybňovali, avšak není pravdou, že by jim nevěnovali pozornost: naopak při stanovení daně v souladu s údaji v těchto mzdových listech zohlednili zaplacené zálohy na daň a daň vybranou srážkou. Nemohli však současně ignorovat mzdové prostředky zaúčtované na základě faktur vystavených O. B. - N.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl

ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2010

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu