



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **EURODISPLAY s. r. o.**, se sídlem Odolena Voda - Dolínek, Alšova 125, zastoupený JUDr. Tomášem Chramostou, advokátem se sídlem Chomutov, Kadaňská 3550/39, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2014, č. j. 46 Af 15/2012 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. 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 :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 2. 2012, č. j. 1143/12-1100-204297, a č. j. 1155/12-1100-204297, kterými byly částečně změněny platební výměry vydané Finančním úřadem v Hořovicích (dále jen „finanční úřad“). Platebním výměrem finančního úřadu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 27256/11/027971200358, byla stěžovateli na základě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 doměřena daň ve výši 249 685 Kč a současně mu bylo uloženo uhradit penále ve výši 49 937 Kč, přičemž žalobou

napadeným rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2012, č. j. 1143/12-1100-204297, byl platební výměr změněn tak, že doměřená daň činí 200 471 Kč a penále 40 094 Kč. Platebním výměrem finančního úřadu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 27305/11/27971200358, byla stěžovateli na základě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2007 doměřena daň ve výši 380 825 Kč a penále ve výši 76 165 Kč, přičemž žalobou napadeným rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2012, č. j. 1155/12-1100-204297, byl platební výměr změněn tak, že doměřená daň činí 308 825 Kč a penále 61 765 Kč.

Stěžovatel obě rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2012 napadl žalobami, v nichž uplatnil shodné námítky jako nyní v kasační stížnosti, a krajský soud řízení o nich spojil ke společnému projednání.

Dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v relevantním znění, v důsledku čehož přešla dosavadní působnost Finančního ředitelství v Praze na Odvolací finanční ředitelství (tj. žalovaného).

Krajský soud žaloby stěžovatele zamítl jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

II. Kasační stížnost

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána a nedůvodně došlo k jejímu náhradnímu projednání doručením poštou. Správce daně jeho stížnost vyřídil jen formálně a nezabýval se vznesenými věcnými argumenty, přičemž správce daně prosté nedostavení se k prvnímu (a v důsledku jednání správce daně jedinému) projednání zprávy o daňové kontrole vyhodnotil jako vyhýbání se projednání této zprávy a tentýž den zprávu odeslal poštou s odkazem na § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“). Na písemné vysvětlení zástupce stěžovatele, proč se nedostavil k projednání zprávy, správce daně nerefletoval. Správci daně přitom nic nebránilo v projednání zprávy v náhradním termínu, přičemž se stěžovatel domnívá, že pouze bezdůvodné nebo opakované nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole lze vyhodnotit jako vyhýbání se tomuto úkonu, což ovšem nebyl jeho případ. V důsledku řádného neprojednání zprávy o daňové kontrole došlo k tomu, že se správce daně nevypořádal s argumentací stěžovatele svědčící proti posouzení, že v daném případě šlo o mezinárodní pronájem pracovní síly. Správce daně dále nijak nezohlednil uplatnění slev, nezdanitelných položek atd. podle § 38h a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Postup správce daně při doměřování daně podle § 143 a násl. daňového řádu přitom podle stěžovatele v podstatě nahrazuje postup daňového subjektu, který nesplnil svou povinnost dobrovolně. Správce daně by měl postupovat tak, jak by býval měl postupovat daňový subjekt. Dle stěžovatelova názoru je třeba šetřit práva daňového subjektu podobně jako u stanovení daně podle pomůcek, tj. uplatnit vše, co by

pokračování

býval mohl daňový subjekt uplatnit sám při dobrovolném plnění. Sankcí nemá být neuplatnění jednotlivých položek, ale příslušné penále. Stěžovatel v této souvislosti namítl, že neuplatnění všech známých skutečností je dvojím postihem, což považuje za protiústavní. Stěžovatel v této souvislosti zdůraznil, že účelem doměření daně je vyměřit daň za daňový subjekt náhradou za jeho nečinnost. Zdůvodnění žalovaného, že „zaměstnanci“ neměli podepsaná prohlášení podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů je irelevantní, protože stěžovatel v roce 2006 netušil, že někdy v budoucnu správce daně bude požadovat zdanění příjmů těchto osob a neměl proto nejmenší důvod tato prohlášení od „zaměstnanců“ požadovat.

Stěžovatel dále namítl, že žalovaný nesprávně posoudil právní vztahy jako mezinárodní pronájem pracovní síly mezi stěžovatelem a zahraničním subjektem. Pracovníci byli najati na základě smlouvy s agenturou práce ER FIN spol. s r.o. a byli vypláceni na základě smluvního vztahu (pravděpodobně) prostřednictvím osoby se sídlem v zahraničí, a to na základě smluvního vztahu mezi samotným zaměstnancem a osobou se sídlem v zahraničí. Stěžovatel měl uzavřen smluvní vztah s českým subjektem (ER FIN spol. s r.o.), přičemž až do provedené daňové kontroly neměl povědomí o účasti zahraničního zaměstnavatele; neměl proto žádný důvod provádět zdanění podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. O této skutečnosti svědčí mimo jiné také prohlášení jednatele ER FIN spol. s r.o. o tom, že si plní své povinnosti zaměstnavatele. Pro naplnění pojmu mezinárodní pronájem pracovní síly by muselo jít o vztah mezi tuzemským zaměstnavatelem (stěžovatelem) a zaměstnavatelem se sídlem v zahraničí. Takový vztah však nevznikl. Obdobný vztah mohl ale vzniknout mezi ER FIN spol. s r.o. a oním zaměstnavatelem v cizině, protože peníze placené ER FIN spol. s r.o. na její bankovní účet byly zřejmě použity k výplatám zaměstnanců této společnosti se sídlem v cizině. Zdanění podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů by tudíž mělo spíše proběhnout u společnosti ER FIN spol. s r.o., která zřejmě měla s osobou se sídlem v cizině nějaký smluvní vztah.

Správce daně doměřil daň ze závislé činnosti (ze mzdy) stěžovateli jako skutečnému zaměstnavateli podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, přestože příjmy za tuto práci byly na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

Dále stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně v napadeném rozsudku odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, které bylo podle názoru stěžovatele překonáno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, jehož závěry byly přijaty i finanční správou.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K projednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že s výsledkem kontrolního zjištění byl stěžovatel seznámen při ústním jednání dne 8. 3. 2011; datum projednání zprávy o daňové kontrole bylo stanoveno na den 21. 3. 2011, v případě zaslání vyjádření stěžovatele se toto projednání mělo posunout na den 28. 3. 2011. Stěžovatel dne 17. 3. 2011 zaslal své vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, měl proto vycházet z toho, že datum projednání zprávy o daňové kontrole připadá v tomto případě na den 28. 3. 2011. Stěžovatel se ovšem k projednání zprávy o daňové

kontrole nedostavil, ani se předem neomluvil, třebaže o termínu jednání věděl. Správce daně proto postupoval v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole stěžovateli doručil prostřednictvím poštovní přepravy. Uvedené ustanovení nestanoví jako podmínku opakované předvolání k projednání. Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, že i kdyby byl tento postup vyhodnocen jako vada řízení, neměla by taková vada s ohledem na okolnosti vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel totiž hodlal při projednání zprávy o daňové kontrole, jak plyne z jeho podání ze dne 7. 4. 2011, brojit proti nesprávnému věcnému hodnocení jeho případu, tj. proti samotnému doměření daně. Tato námitka byla vypořádána v rámci odvolacího řízení a náhradní projednání zprávy o daňové kontrole by na věci nic nezměnilo.

K námitce nesprávného výpočtu doměřené daně žalovaný uvedl, že ke slevám na dani lze podle § 38h odst. 3, 4 zákona o daních z příjmů přihlídnout pouze v případě, že poplatník podepsal u plátce daně prohlášení k dani podle § 38k zákona o daních z příjmů. Zdůvodnění stěžovatele, že netušil, že správce daně bude někdy v budoucnu požadovat zdanění, a neměl proto důvod od „zaměstnanců“ prohlášení požadovat, je irelevantní. Povinnosti daňových orgánů při doměřování daně nelze chápat tak široce, že by správce daně musel z úřední povinnosti přihlížet ke všemu, co by mohl uplatnit daňový subjekt při dobrovolném plnění. Poplatník a plátce nesou sami odpovědnost za to, zda zákonem předpokládaný bonus uplatní či nikoliv.

Podle žalovaného se v nyní posuzovaném případě stěžovatele jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly, neboť daňový nerezident poskytoval pracovníky na práce v České republice, ale práci sám neřídil, nezodpovídal za ni, nepřivlastňoval si ji a nepředával její výsledky. Přidělené pracovníky řídil stěžovatel jako tzv. ekonomický zaměstnavatel, který jim rovněž poskytoval nářadí a materiál.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek, vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel v kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Kasační námitky stěžovatele jsou zcela shodné s námitkami žalobními, přičemž Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že žádné z nich přisvědčit nelze.

Ve věci je nesporný skutkový stav. Stěžovatel uzavřel s ER FIN spol. s r.o. jako údajnou agenturou práce smlouvu o dočasném přidělení zaměstnanců, na základě níž pro stěžovatele přidělení pracovníci v letech 2006 a 2007 vykonávali práci. Ve skutečnosti však nešlo o zaměstnance ER FIN spol. s r.o., ale o zaměstnance společností 3E asset management s.r.o. a 228 s.r.o. (nyní ADVICE - RK, s. r. o.), které v rozhodné době obě sídlily na Slovensku. Spornou otázkou je, zda stěžovatel byl ve vztahu k těmto pracovníkům plátcem daně z příjmů fyzických osob ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních

pokračování

z příjmů, a zda měl postavení tzv. ekonomického zaměstnavatele využívajícího mezinárodní pronájem pracovní síly.

Námitkou stěžovatele, že žalovaný nesprávně posoudil předmětné právní vztahy jako mezinárodní pronájem pracovní síly, se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně zabýval.

Krajský soud dovodil, že z § 2 odst. 2, § 6 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů vyplývá, že z daňového hlediska je nutné chápat pojem „zaměstnavatel“ širěji než z hlediska pracovněprávního, neboť z daňového hlediska je ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů zaměstnavatelem také osoba se sídlem na území České republiky (daňový rezident), která uděluje příkazy přiděleným pracovníkům a přisvojuje si výsledky jejich práce, ale jinak nemá s těmito pracovníky uzavřen žádný smluvní vztah a ani jim sama nevyplácí žádné příjmy, což je věcí zahraniční osoby (daňového nerezidenta), která tyto pracovníky poskytla. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožňuje. Krajský soud v napadeném rozsudku správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 39/2011 - 168, jehož závěry lze aplikovat na nyní projednávanou věc. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil následující: *„Právně relevantní skutečnosti pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů skutečný obsah vzájemného vztahu plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi. Pro posouzení skutečností zakládajících vznik daňové povinnosti stěžovatele je rozhodný skutečný obsah právního vztahu, byť byl založen formálně smlouvou o dílo. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, „(z)ásada smluvní volnosti, která je bezesporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Není tak pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti rozhodné, jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce, apod., - veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.“* Povinnosti plátce daně jsou ekonomickému zaměstnavateli uloženy na základě daňové fikce zavedené v ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno, že při zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. Tzn., že i když tyto příjmy pronajatým zaměstnancům vyplácí jejich zahraniční formálně právní zaměstnavatel (plátcem příjmů je daňový nerezident ČR), má tento ekonomický zaměstnavatel (daňový rezident ČR) povinnosti plátce daně (tj. pod vlastní majetkovou odpovědností musí z příjmů pronajatých zaměstnanců odvádět správcům daně daň nebo zálohu na daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, a to podle § 38h a následujících zákona o daních z příjmů). Z výše uvedeného pak vyplývá, že dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů se na příjmy vyplácené pronajatým zaměstnancům v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, avšak jen pro účely jejich zdanění, pohlíží jako na příjmy vyplácené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. Stěžovatel byl v případě prováděných prací slovenskými pracovníky nepochybně v postavení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, svědčilo mu tedy i postavení plátce daně dle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Jako plátce daně byl stěžovatel povinen pod vlastní majetkovou

odpovědností odvádět správci daně daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků sraženou v souladu s ustanovením § 38b zákona o daních z příjmů z příjmů pronajatých slovenských pracovníků (poplatníků), přitom skutečnost, že práce byly prováděny na základě smlouvy o dílo, je zcela nerozhodná.“

Smyslem a účelem § 6 odst. 2 věta druhá až čtvrtá zákona o daních z příjmů je zvláště zpřísnění režimu pronájmu pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů, a které jsou jimi proto jen velmi obtížně kontrolovatelné, a tím zabránit obcházení českých daňových zákonů. U pronájmu pracovní síly mezi tuzemskými subjekty lze účinněji koordinovaným prověřováním kontrolovat nájemce i pronajímatele pracovní síly, a proto zákonodárce pro tyto vztahy žádný zvláštní zpřísněný režim nestanovil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 7 Afs 46/2011 - 106).

V nyní projednávané věci není sporné, že dotčení pracovníci vykonávali práci pro stěžovatele na základě jeho pokynů, přičemž měli pracovní smlouvy se společnostmi 228 s.r.o. nebo 3E asset management s.r.o., které sídlily ve Slovenské republice; jednalo se tak o daňové nerezidenty. Krajský soud v této souvislosti správně poukázal na svědecké výpovědi dotčených pracovníků, kteří v letech 2006 a 2007 vykonávali práci v bývalém sídle stěžovatele v Žebráku, které bylo jako místo výkonu práce uvedeno v pracovních smlouvách, přičemž jejich vedoucím (předákem), který jim přiděloval pracovní úkoly, kontroloval odevzdanou práci a případně vyplácel mzdu, byl M. H., který měl rovněž uzavřenu pracovní smlouvu se společností 228 s.r.o. a dříve se společností 3E asset management s.r.o. Krajský soud v této souvislosti správně za podstatné považoval sdělení M. H., který působil jako vedoucí pracovník pronajatých pracovníků. Z jeho výpovědi vyplývá, že sám přijímal příkazy od zaměstnance stěžovatele, který rovněž kontroloval kvalitu konečného výrobku (srov. též výpověď Ing. V. R., v rozhodné době výrobního ředitele stěžovatele). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že práce vykonávaná dotčenými pracovníky odpovídala požadavkům stěžovatele, který jim zadával práci a kontroloval finální produkty. Pracovní činnost těchto pracovníků přitom probíhala na pracovišti stěžovatele, v jehož majetku bylo rovněž veškeré pracovní zařízení a také druh jimi vykonávané práce odpovídal předmětu podnikání stěžovatele zapsanému v obchodním rejstříku.

Není proto pochyb o správnosti závěrů finančních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel měl ve vztahu k dotčeným pracovníkům postavení tzv. ekonomického zaměstnavatele, a je proto plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud rovněž správně dovodil, že na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že smlouvu o pronajímání dotčených pracovníků stěžovatel uzavřel se společností ER FIN spol. s r.o., a nikoliv přímo se skutečnými zaměstnavateli těchto pracovníků (společnostmi 228 s.r.o. a 3E asset management s.r.o.).

Rozhodujícím kritériem pro posouzení, zda lze určitou osobu považovat za tzv. ekonomického zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je, zda pronajatí pracovníci, kteří jsou jinak ve formálním pracovněprávním vztahu k zahraničnímu (tzv. právnímu) zaměstnavateli, jehož prostřednictvím je také

pokračování

pracovníkům vyplácena mzda, vykonávají práci přímo a bezprostředně podle příkazů tuzemského uživatele jejich pracovní síly, tzv. ekonomického zaměstnavatele.

Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů přímo předpokládá, že pracovní poměr či jiný obdobný poměr budou mít jednotliví pracovníci uzavřen toliko se zahraniční osobou, která pracovníky pro tuzemského poplatníka zajišťuje. Při aplikaci uvedeného ustanovení (§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů) mezi pronajatým zaměstnancem a ekonomickým zaměstnavatelem existuje v zásadě pouze faktický vztah; uživatel pracovní síly udílí pracovníkovi pokyny k výkonu práce a pracovník dle pokynů uživatele práci vykonává.

Relevantním pro posouzení možné aplikovatelnosti § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů proto není otázka, zda a příp. jaký formální vztah byl uzavřen mezi nájemcem dotčených pracovníků a skutečným zaměstnavatelem pronajatých pracovníků, nebo jaký smluvní vztah nájemce uzavřel s třetí osobou ohledně přidělení dotčených pracovníků (která ovšem žádný pracovní právní vztah s pracovníky uzavřen neměla), nýbrž zda byly naplněny všechny podstatné znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly. Mezi ně patří zejména to, že daňový rezident ČR objednává určité množství pracovníků s určitou kvalifikací (mající založen pracovní právní vztah s daňovým nerezidentem ČR), určuje dobu, pro kterou je bude potřebovat, přímo jim ukládá úkoly, řídí a kontroluje jejich práci. Nezbytnou podmínkou je rovněž skutečnost, že příjmy za práci jsou vypláceny pronajatým pracovníkům právě prostřednictvím jejich zahraničního zaměstnavatele.

Nejvyšší správní soud se také při posouzení této otázky ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že pro posouzení charakteru příjmu je z daňového hlediska podstatný skutečný obsah vztahu mezi plátcem a poplatníkem daně, neboť s ohledem na § 8 odst. 3 daňového řádu nelze akceptovat stav formálně právní, kterým je zastřen stav skutečný. Správce daně musí dbát především na to, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši (zásada materiální pravdy). Rozsah této zásady vedle formálního zastření konkrétního právního úkonu dopadá rovněž na případy, v nichž je nutné zkoumat skutečný obsah dané skutečnosti rozhodné pro správu daní. V praxi se bude jednat zejména o případy, kdy se daňový subjekt snaží skrýt daňově relevantní právní úkon za jiný, aby dosáhl vyměření daně v jiné výši, či aby se daňové povinnosti vyhnul.

V projednávané věci není pochyb o tom, že uživatelem práce (tzv. ekonomickým zaměstnavatelem) byl výlučně stěžovatel, a nikoliv společnost ER FIN spol. s r.o. Krajský soud příléhavě v této souvislosti poukázal na skutečnost, že pracovníci nebyli ani zaměstnanci společnosti ER FIN spol. s r.o., ale uvedených slovenských společností. Společnost ER FIN spol. s r.o. tak zjevně plnila funkci pouhého „zprostředkovatele“ mezi stěžovatelem a těmito slovenskými společnostmi, které ve skutečnosti pracovníky stěžovateli poskytly. Není proto ani rozhodné, s kým měl stěžovatel uzavřenu smlouvu o dočasném přidělení zaměstnanců, podstatné je, kdo mu skutečně tyto zaměstnance poskytl. Z hlediska daňové povinnosti stěžovatele je proto smlouva uzavřená mezi ním a ER FIN spol. s r.o. irelevantní.

Krajský soud se dále řádně vypořádal rovněž s otázkou, zda dotčení pracovníci pobírali mzdu od zahraniční osoby ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti krajský soud výstižně poukázal mimo jiné na personální propojení společnosti

ER FIN spol. s r.o., 3E asset management s.r.o. a 228 s.r.o. osobou PhDr. Z. R., který ve všech těchto společnostech působil jako společník a statutární orgán, přičemž v období let 2006 a 2007 byl jediným jednatelem a společníkem uvedených společností. Rovněž vedoucí pracovník M. H. byl v daném období zaměstnancem slovenských společností – nejprve 3E asset management s.r.o., poté 228 s. r. o. V platbách zasílaných na účet M. H. byl přitom opět angažován i PhDr. R. (např. dne 7. 12. 2006 prokazatelně vložil na účet H. částku 150 000 Kč v hotovosti – viz výpisy z účtu založené ve správním spise). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že společnost ER FIN spol. s r.o. figurovala v celém finančním vztahu mezi stěžovatelem a slovenskými společnostmi pouze jako účelový prostředník za účelem zastření skutečného právního stavu, jímž bylo přidělování zaměstnanců slovenských společností stěžovateli. Tento závěr podporuje i skutečnost, že ER FIN spol. s r.o. následně změnila svou obchodní firmu na HL Fin s.r.o. a od této doby je nekontaktní a v místě zapsaném jako sídlo společnosti fakticky nepůsobí. Se zřetelem k uvedenému je třeba transakce týkající se vyplácení mezd pronajatým pracovníkům (mj. částky zasílané na účet M. H.) hodnotit v rámci finančního (ekonomického) vztahu jako jeden celek; subjekty, které měly rozhodující vliv na zasílání prostředků určených k výplatě mezd dotčených pracovníků, byly společnosti sídlící na Slovensku, a nikoliv ER FIN spol. s r.o.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že projednávaná věc je odlišná od případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012 – 127, ve kterém organizační složka slovenské právnické osoby (agentury práce) zapsaná v obchodním rejstříku v České republice, spolupracovala s českou právnickou osobou na základě dohody o dočasném přidělení zaměstnanců, podle níž tato organizační složka slovenské mateřské společnosti jako agentura práce poskytovala české právnické osobě své zaměstnance.

V nyní projednávané věci společnost ER FIN spol. s r.o. nebyla a ani nemohla být organizační složkou slovenských společností 3E asset management s.r.o. a 228 s.r.o. ve smyslu § 7 odst. 2, § 21 odst. 3, 4 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (§ 503 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Organizační složkou uvedených slovenských společností se ER FIN spol. s r.o. nemohla stát ani na základě skutečnosti, že měla se slovenskými společnostmi totožného společníka, resp. jednatele v osobě Z. R. Jen tato skutečnost sama o sobě ani neznamená, že se uvedené slovenské společnosti na činnosti ER FIN spol. s r.o. podílely, jde o rozdílné právnické osoby, které jsou spojeny pouze personálně.

Dotčení pracovníci přitom měli uzavřenu pracovní smlouvu s uvedenými slovenskými společnostmi. Zprostředkovatelem (koordinátorem) mezi společnostmi ER FIN spol. s r.o. a stěžovatelem byl Ing. J. K., který ovšem také nebyl zaměstnancem ER FIN spol. s r.o., ale opět společnosti 228 s.r.o. Z přípisu jednatele společnosti 228 s.r.o. R. ze dne 17. 8. 2010 pak plyne, že společnost 228 s.r.o. neměla uzavřenu smlouvu se společnostmi ER FIN spol. s r.o. o pronájmu pracovních sil, ale tyto společnosti měly společného „majitele“. Mzdy pracovníkům vyplácela společnost 228 s.r.o, resp. 3E asset management s.r.o.

Ze všech uvedených důvodů společnost ER FIN spol. s r.o. nemohla být považována za zaměstnavatele dotčených pracovníků, s nimiž neměla uzavřeny pracovní

pokračování

smlouvy. Dotčení (čeští i slovenští) pracovníci byli zaměstnanci uvedených slovenských společností, které ovšem se stěžovatelem smlouvu o poskytnutí těchto pracovníků uzavřenu neměly a z obsahu spisu ani nevyplývá, že by prostřednictvím společnosti ER FIN spol. s r.o. vykonávaly svou činnost na území České republiky. Společnost ER FIN spol. s r.o. by přitom podle § 38a odst. 1 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění účinném do 31. 12. 2006, § 2 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007, mohla stěžovateli na základě smlouvy o dočasném přidělení zaměstnanců poskytnout výlučně své zaměstnance, ale nikoliv zaměstnance jiného subjektu. Také z tohoto důvodu nemůže být se stěžovatel se svou námitkou úspěšný.

V žalobě stěžovatel dále namítal, že správce daně a žalovaný při stanovení daně nezohlednili slevy, nezdanitelné položky atd. podle § 38h a násl. zákona o daních z příjmů.

Nárok na daňové zvýhodnění, slevu na dani a daňový bonus nevzniká plátcům daně z příjmů (tj. stěžovateli), ale poplatníkovi daně z příjmů (srov. zejména § 35ba a § 35c). Skutečností rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani proto uplatňuje poplatník daně, a to prohlášením na příslušné zdaňovací období podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů (srov. § 38h odst. 3 zákona o daních z příjmů).

Podle § 38h odst. 4 zákona o daních z příjmů plátce daně, u kterého poplatník nepodepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, srazí zálohu podle odstavce 2, ale nejméně ve výši 20 % ze základu daně, pokud nejde o příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. c) bod 4 nebo § 36 odst. 1 písm. a). U poplatníka, který u plátce nepodepsal prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, se při výpočtu zálohy nepřihlédne k měsíční slevě na dani podle § 35ba a k měsíčnímu daňovému zvýhodnění. Podle § 38h odst. 5 zákona o daních z příjmů k prokázaným nezdanitelným částkám ze základu daně podle § 15, ke slevě na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) a podle § 35ba odst. 2 přihlédne plátce daně za podmínek stanovených v § 38k odst. 5 až při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za zdaňovací období.

Slevy na dani, daňové zvýhodnění, jakož i nezdanitelné částky ze základu daně tedy prokazuje poplatník daně (zaměstnanec) a nikoli plátce daně, tj. v daném případě stěžovatel (srov. zejména § 38h odst. 5 zákona o daních z příjmů). Z § 38k odst. 5 zákona o daních z příjmů pak vyplývá, že výpočet daně a roční zúčtování záloh provádí plátce daně (tj. v projednávané věci stěžovatel), který při tomto výpočtu přihlíží ke slevám na dani, daňovému zvýhodnění a nezdanitelným částkám ze základu daně, a to pouze v případě, jestliže u něj poplatník daně podepsal prohlášení podle § 38k odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů. V projednávané věci poplatníci daně nepodepsali prohlášení podle § 38k odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů, v návaznosti na to ani nemohli prokazovat nezdanitelné částky ze základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění. Proto by k nim nemohl při zúčtování přihlížet stěžovatel a z téhož důvodu k nim nemohly přihlídnout ani finanční orgány.

Rovněž je třeba odmítnout argumentaci stěžovatele stran dvojího postihu z důvodu neuplatnění všech známých skutečností. Nezapočítání slev na dani, daňových zvýhodnění, jakož i nezdanitelných částek ze základu daně, které jsou vykazovány prohlášením dle § 38k odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů, je negativní důsledek vyplývající z neuplatnění práva, nikoliv z porušení povinnosti. Důvod, pro jaký dotčení pracovníci předmětná prohlášení nepodepsali, je pro posouzení projednávané věci irelevantní, neboť odpovědnost

za to, zda slevu na dani a daňové zvýhodnění uplatní či nikoliv, nesou jednotliví poplatníci daně (zaměstnanci), kteří plátcí daně uvedené prokazují.

Vybírání daně z příjmů a ze závislé činnosti a funkčních požitků je upraveno v § 233 odst. 3 daňového řádu, podle kterého zjistí-li správce daně, že plátcе daně nesplnil svoji povinnost a v důsledku toho není daň vybíraná srážkou uhrazena, stanoví ji plátcі daně k přímé úhradě. Správce daně tedy platebními výměry uložil povinnost zaplatit zjištěný rozdíl přímo stěžovateli, který jako plátcе daně měl odvádět daň sraženou poplatníkům.

Krajský soud nesprávně vycházel při vypořádání této námítky stěžovatele z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106, který na posuzovaný případ nedopadá, neboť se netýká uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění poplatníka daně, ale uplatnění daňové ztráty. Chybná je také argumentace stěžovatele, že krajským soudem uvedený rozsudek byl překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, který ovšem na projednávanou věc rovněž nelze aplikovat, neboť se opět vztahuje na posouzení uplatnění daňové ztráty, a nikoli uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění poplatníka daně. Současně je však třeba konstatovat, že toto dílčí pochybení krajského soudu nemá vliv na zákonnost rozsudku.

Dále stěžovatel namítal, že zpráva o daňové kontrole byla v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu projednána fikcí, tj. jejím doručením prostřednictvím poštovní přepravy. Totožnou žalobní námítku krajský soud vypořádal na str. 15 napadeného rozsudku. Konstatoval, že stěžovatel byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a s hodnocením důkazů zjištěných správcem daně v rámci jednání konaného dne 8. 3. 2011 (protokol o průběhu jednání podepsal zástupce stěžovatele a potvrdil, že převzal zprávu o daňové kontrole). Z poučení obsaženého v závěru tohoto protokolu lze spolehlivě vyvodit, že jako datum projednání závěrečné zprávy byl stanoven den 21. 3. 2011 s tím, že v případě zaslání vyjádření ze strany stěžovatele se datum projednání závěrečné zprávy posouvá na den 28. 3. 2011. Zaslal-li stěžovatel v mezidobí své vyjádření (podání ze dne 17. 3. 2011, které bylo správci daně doručeno dne 21. 3. 2011), měl vycházet z toho, že jako den projednání zprávy o daňové kontrole platí den 28. 3. 2011. Podle krajského soudu právní účinky předvídané § 88 odst. 5 daňového řádu nejsou vázány na důvodnost či nedůvodnost vyjádření, které daňový subjekt uplatní k výsledkům kontrolního zjištění, ale právě na faktickou účast při úkonech souvisejících s projednáním zprávy. Krajský soud dospěl k závěru, že v důsledku neomluvené nepřítomnosti stěžovatele či jeho zástupce na nařízeném jednání byla naplněna fikce dle § 88 odst. 5 daňového řádu umožňující finančnímu úřadu uplatnit režim zkráceného projednání zprávy o daňové kontrole.

Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť právní účinky předvídané § 88 odst. 5 daňového řádu jsou vázány na faktickou účast daňového subjektu při úkonech souvisejících s projednáním zprávy, nikoliv na skutečnost, jakým způsobem se stěžovatel vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění. Jen z tohoto důvodu nemusel správce daně přistoupit ke stanovení dalšího termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Námítkám stěžovatele, které v tomto směru vznášel, proto nelze přisvědčit.

Správný je rovněž závěr krajského soudu, že i případné pochybení správce daně v tomto směru nemohlo mít s ohledem na okolnosti projednávané věci vliv na zákonnost

pokračování

rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud v této souvislosti přílehavě konstatoval, že z podání stěžovatele ze dne 7. 4. 2011 plyne, že hodlal při závěrečném projednávání zprávy o daňové kontrole argumentovat nesprávným hodnocením daného případu jako mezinárodního pronájmu pracovní síly, přičemž v odvolacím řízení k vypořádání této námitky došlo a stěžovatelem požadované náhradní projednání zprávy o daňové kontrole by na zákonnost rozhodnutí a vypořádání jeho námitek proto mít vliv nemohlo. Nejvyšší správní soud k argumentaci krajského soudu dále dodává, že na kontrolní zjištění správce daně stěžovatel věcně reagoval ve vyjádření ze dne 17. 3. 2011, které bylo správci daně doručeno dne 21. 3. 2011. V tomto vyjádření stěžovatele vznesl argumenty, které podle jeho názoru svědčily o tom, že v jeho případě se o mezinárodní pronájem pracovní síly nejedná. Správce daně se k jeho námitkám vyjádřil ve stanovisku č. j. 18320/11/027930204170, které bylo stěžovateli (jeho zástupci) doručeno dne 30. 3. 2011, přičemž správce daně dospěl k závěru, že nejsou dány důvody pro změnu výsledku kontrolního zjištění. Stěžovatel proto nebyl ani zkrácen na svém právu vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění ještě v době před vydáním platebních výměrů ze dne 15. 4. 2011.

Pokud stěžovatel nesouhlasí se způsobem vyřízení jeho stížnosti proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu, k tomu kasační soud podotýká, že stěžovatel měl možnost požádat nejbližší nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení své stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Tohoto prostředku ochrany však stěžovatel nevyužil, přičemž se nelze domáhat přezkumu způsobu vyřízení této stížnosti v řízení jiném, konkrétně v řízení o doměření daně z příjmů fyzických osob dle § 143 a násl. daňového řádu v nyní posuzované věci, natož pak v následném soudním řízení.

V. Závěr a náklady řízení

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice ve věci plný úspěch měl, nicméně dle obsahu spisového materiálu mu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení žalovanému nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. března 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu