



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **CIREX CZ s.r.o.**, IČO 46580140, sídlem Průmyslový park 301, Kopřivnice, zastoupená Mgr. Martinem Blaškem, LL.M. advokátem, sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. srpna 2018 č. j. 32639/18/5200-10421-709052, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. ledna 2020 č. j. 25 Af 50/2018 - 52,

t a k t o :

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

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 13. září 2016 daňovou kontrolu žalobkyně týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2015. Dne 3. listopadu 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu žalobkyně týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2013 a 2014. Předmětem kontroly byla daň z příjmů zaměstnanců slovenského Poľnohospodárskeho

družstva Poľana Jarabina (dále jen „PDPJ“), s nímž měla žalobkyně uzavřenou rámcovou smlouvu o dílo.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 8. listopadu 2017 správce daně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 481 655 Kč (č. j. 3508574/17/3213-50524-806421), za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 095 905 Kč (č. j. 3508702/17/3213-50524-806421) a za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 055 930 Kč (č. j. 3508794/17/3213-50524-806421). Dospěl totiž k závěru, že činnost PDPJ pro žalobkyni nebyla zhotovením díla, nýbrž pravidelným, soustavným a dlouhodobým poskytováním pracovní síly, tedy mezinárodním pronájmem pracovní síly, který měl být s ohledem na § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zdaňován žalobkyní. Výroba odlitků, na níž se zaměstnanci PDPJ podíleli, nebyla ucelenou kompletní subdodávkou, nýbrž stále se opakující činností bez určení jakékoli specifikace či kvantifikace, která byla začleněna do celkového výrobního procesu žalobkyně.

[3] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že PDPJ pro žalobkyni nezhotovovalo dílo, nýbrž jí zprostředkovávalo pracovní sílu. Výsledky práce si přisvojovala žalobkyně, byly prováděny jejím jménem a na její zodpovědnost. Materiál dodávala pracovníkům pouze žalobkyně, výroba probíhala v jejích prostorách podle jejích potřeb, pracovníci byli řízeni i kontrolováni žalobkyní, i když prostřednictvím slovenských „partáků“. Fakturace se odvíjela od počtu vyrobených kusů. Byly tedy naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly a plátcem daně je žalobkyně jako uživatel pracovní síly (ekonomický zaměstnavatel).

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud nevypořádal řadu žalobních námitek a neposoudil, zda bylo doměření daně v souladu se zákonem, protože je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Dále zpochybňovala výklad pojmu „závislá práce“ ze strany krajského soudu. Z dokazování vyplynulo, že činnost zaměstnanců PDPJ u stěžovatelky spadala do režimu smlouvy o dílo, stěžovatelka se chovala jako zadavatel a byla pouze supervizorem výsledků činnosti zaměstnanců PDPJ v důsledku navazujících výrobních operací prováděných jejími zaměstnanci. Správce daně se nijak nevyjádřil k tomu, jak mohli být pracovníci PDPJ řízeni stěžovatelkou, aniž by kdokoli z jejích pracovníků byl na pracovišti. S odkazem na zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, stěžovatelka vymezila znaky pracovněprávního vztahu, které musejí být naplněny všechny. Krajský soud však zjistil jen možnou existenci jednoho z těchto znaků, a sice nadřízenosti, respektive nepřímého řízení mezi „teamleadery“ stěžovatelky a „partáky“ PDPJ. Jiné než pracovněprávní vztahy se nemohou podrobit režimu zákoníku práce ani z vůle smluvních stran.

pokračování

[6] Stěžovatelka též namítla, že správce daně nevyslechl ani jednoho řadového zaměstnance PDPJ ohledně toho, jak vnímal svůj vztah podřízenosti, a spokojil se pouze s nepřesvědčivými výsledky vedoucích zaměstnanců stěžovatelky a PDPJ. Stěžovatelka nepochybně, že zaměstnanci PDPJ naplnili znaky závislé práce ve vztahu k tomuto družstvu, avšak nikoli ve vztahu ke stěžovateli. Správce daně dovodil opak pouze z nepřímých důkazů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatelka namítla, že se žalovanému nepodařilo prokázat osobní ani hospodářskou závislost zaměstnanců PDPJ na stěžovateli. Zdůraznila nutnost posuzovat právní jednání podle jeho obsahu s tím, že nebylo zjištěno, že by byly ve vztahu mezi ní a PDPJ naplněny všechny znaky uvedené v § 1 písm. a) zákoníku práce. Mezi stěžovatelkou a pracovníky PDPJ nebyl žádný právní vztah, pracovníci neměli povinnost řídit se pokyny stěžovatelky. Pracovníci PDPJ u stěžovatelky pracovali proto, že byli zaměstnání u jejího dodavatele. Vedoucí pracovníci PDPJ („partáci“) se řídili požadavky pracovníků stěžovatelky jen proto, že k tomu byli povinni na základě smlouvy o dílo. Pokud by požadavky stěžovatelky nerespektovali, nemohla by vůči nim stěžovatelka vyvodit žádný pracovněprávní důsledek, mohla by jen uplatnit majetkové sankce vůči svému smluvnímu partnerovi. Odměnu za výkon práce pracovníkům hradilo PDPJ, které od stěžovatelky inkasovalo smluvené částky za provedení díla. Je tedy zřejmé, že obsahem závazku mezi stěžovatelkou a PDPJ nebyl pronájem pracovní síly, tedy zajištění vhodných potenciálních zaměstnanců, s nimiž by stěžovatelka uzavřela pracovní poměr, nýbrž zhotovení požadovaného objemu kusů konkrétních výrobků v určité kvalitě za stanovenou cenu.

[7] Ekonomickým smyslem jednání stěžovatelky nebyla snaha jakkoli obcházet daňové zákony, nýbrž snaha snížit podnikatelské riziko spočívající v nutnosti dodávat svým odběratelům výrobky na čas (*just in time*) za situace, kdy jejich potřeby kolísají a pracovněprávní předpisy neumožňují rychlé a flexibilní najímání a propouštění pracovní síly. Stěžovatelce bylo známo, že pracovníci jsou zaměstnanci jiného subjektu, který za ně plnil veškeré povinnosti na úseku daně z příjmů a dalších povinných odvodů. Stěžovatelka namítá nesprávné hodnocení důkazů ze strany žalovaného, který vytrhl jen některé skutečnosti z kontextu, činil závěry jen na základě svých pochybností a pomíjel důkazy ve prospěch stěžovatelky.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Právní i skutkové závěry krajského soudu mají oporu v zákoně o daních z příjmů a ve spisovém materiálu. Žalovaný odmítá, že by stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že činnost zaměstnanců PDPJ spadala do režimu smlouvy o dílo. Stěžovatelka na výzvu, v níž ji správce daně seznámil se svými pochybnostmi, nedoložila žádné další důkazy ve svůj prospěch. Základem pro posouzení věci bylo právo veřejné, tedy postavení plátce daně podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Není rozhodné, jakou smlouvu v režimu soukromého práva stěžovatelka uzavřela s PDPJ. Žalovaný neshledává žádnou vadu v závěru krajského soudu, že jedním ze zásadních kritérií pro posouzení mezinárodního pronájmu pracovní síly je řízení pracovníků. Postup správce daně netrpěl žádnou procesní vadou. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je podrobné a vypořádává se se všemi odvolacími námitkami.

[9] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] V první části kasační stížnosti stěžovatelka uvedla řadu svých žalobních námitek, které dle jejího názoru krajský soud nevypořádal nebo posoudil jen povrchně. Nejvyšší správní soud dlouhodobě judikuje, že nevypořádání argumentace účastníka řízení zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů (srov. například rozsudky ze dne 8. prosince 2009 č. j. 8 Afs 73/2007 - 111, ze dne 3. dubna 2017 č. j. 7 As 202/2016 - 38 či ze dne 17. října 2018 č. j. 4 Azs 214/2018 - 31). Právu na spravedlivý proces totiž *„odpovídá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, přičemž se musejí vypořádat s námitkami uplatněnými účastníky řízení, a to způsobem odpovídajícím míře jejich závažnosti. Pakliže tak obecné soudy neučiní, založí tím nepřezkoumatelnost jimi vydaných rozhodnutí a zpravidla tak i jejich protiústavnost. Nejsou-li totiž zřejmé důvody toho kterého rozhodnutí, svědčí to o libovůli v soudním rozhodování, přičemž zásada právního státu libovůli v rozhodování orgánů veřejné moci zakazuje“* (nálezn Ústavního soudu ze dne 27. ledna 2015 sp. zn. III. ÚS 2588/13, N 17/76 SbNU; srov. též nálezy ze dne 14. září 2005 sp. zn. III. ÚS 183/03, N 175/38 SbNU 399, ze dne 3. října 2006 sp. zn. I. ÚS 74/06, N 175/43 SbNU 17, ze dne 23. ledna 2008 sp. zn. I. ÚS 2568/07, N 20/48 SbNU 213, nebo ze dne 28. dubna 2008 sp. zn. I. ÚS 1589/07, N 69/49 SbNU 45). Na druhou stranu, *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).

[12] Krajský soud správně vystihl jádro sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným, jímž je otázka, zda vztahy mezi PDPJ a stěžovatelkou v letech 2013 – 2015 naplnily znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů (odstavec 14 napadeného rozsudku). Je třeba podotknout, že vlastní hodnocení této okolnosti ze strany krajského soudu je velmi stručné. Krajský soud podrobně rekapituloval závěry žalovaného a pouze na konci odstavce 23 svého rozsudku konstatoval, že *„je třeba souhlasit s výše uvedeným závěrem orgánů finanční správy, že smlouvy o dílo měly toliko formální roli a strany se jimi neřídily, z čehož lze rovněž usuzovat, ve spojení se skutečností, že spolupráce mezi žalobcem a PDPJ byla soustavná a dlouhodobá již od roku 2003, na mezinárodní pronájem pracovní síly.“* Nejvyšší správní soud však v situaci, kdy je rozhodnutí správního orgánu řádně odůvodněno, žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími a krajský soud nedochází k jiným závěrům, připouští, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2007 č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Rozhodnutí žalovaného v této věci je odůvodněno velmi kvalitně, žalovaný rozebral všechny skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly a vysvětlil, proč považuje vztah mezi stěžovatelkou a PDPJ za mezinárodní pronájem pracovní síly. Zároveň Nejvyšší správní soud neshledal, že by žalovaný opomněl nějakou odvolací námitku. Za takové situace a s ohledem na to, že žalobní námitky stěžovatelky se v podstatě překrývaly s těmi, které uplatnila v daňovém řízení (byť nešlo o zcela totožná podání), krajský soud nepochybil tím, že závěry žalovaného pouze stručně aproboval. Smyslem soudního přezkumu totiž

pokračování

není „*stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno*“ (rozsudek ze dne 29. května 2013 č. j. 2 Afs 37/2012 - 47).

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazovala na řadu žalobních námitek, které krajský soud dle jejího názoru dostatečně nevypořádal. Nejvyšší správní soud však shledal, že krajský soud se vyjádřil ke všem základním rovinám, v nichž stěžovatelka postup a závěry žalovaného napadala, tedy k rozsahu zjištěného skutkového stavu, k hodnocení důkazů i k věcnému posouzení případu. Napadený rozsudek krajského soudu tudíž není nepřezkoumatelný.

[14] Nejvyšší správní soud však musí krajskému soudu vytknout závěr, že námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného není důvodná proto, že stěžovatelka nespécifikovala, které odvolací námitky žalovaný dle jejího názoru nevypořádal. Na takto obecnou námitku bylo možné odpovědět pouhým konstatováním, že krajský soud takovou vadu napadeného rozhodnutí nezjistil. Její obecnost však automaticky nezakládá její nedůvodnost, neboť přezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí soudy posuzují z úřední povinnosti (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. června 2004 č. j. 5 A 157/2002 - 35, č. 359/2004 Sb. NSS). Toto drobné pochybení však nemá vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu jako celku, neboť, jak již Nejvyšší správní soud uvedl, rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelností netrpí.

[15] Podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů se poplatník s příjmy se závislé činnosti označuje jako „zaměstnanec“ a plátce příjmu ze závislé činnosti jako „zaměstnavatel“. Zaměstnavatelem je i daňový rezident České republiky (§ 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů), 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 daňovým rezidentem. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí s výjimkou osoby se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, která má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

[16] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 17. února 2012 č. j. 5 Afs 39/2011 - 168, „*právně relevantní skutečností 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.*“ Poukázat lze i na rozsudek ze dne 31. března 2004 č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „*zásada 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 správci 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.“ Nejvyšší správní soud též připomíná, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ použité v zákoně o daních z příjmů „jsou pojmy širší, než pojmy v zákoníku práce“ (rozsudek ze dne 14. října 2015 č. j. 1 Afs 87/2015 - 27). Proto není relevantní argumentace, v níž stěžovatelka dovozuje, že posuzované vztahy nenaplnují znaky pracovněprávních vztahů ve smyslu zákoníku práce, respektive vytyká žalovanému, že nemá potřebné znalosti pro posouzení smluvních ujednání mezi stěžovatelkou a PDPJ z hlediska soukromého práva.

[17] V rozsudku ze dne 27. dubna 2012 č. j. 7 Afs 46/2011 - 106 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „rozhodujícím kritériem pro posouzení, zda lze poplatníka, který příjmy za práci vyplácí pracovníkům na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, podřadit pod ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je, zda vykonávají práci podle jeho příkazů. To znamená, že výkon práce musí být prováděn přímo podle příkazů pronajímatele. Musí se jednat o bezprostřední vztah bez jakéhokoli prostředníka. Nestačí, aby povinnost řídit se příkazy toho, pro koho pracovník vykonává pracovní činnost, byla založena pouze nepřímo, např. příkazem daným tomuto pracovníkovi třetí osobou. Nestačí tedy, že se pracovník řídí pokyny osoby, pro niž pracuje, jen proto, že mu povinnost tak činit uložila třetí osoba nebo že se na tom s třetí osobou dohodl z titulu toho, že mezi touto třetí osobou a pracovníkem existuje právní vztah, jehož obsahem je mimo jiné povinnost řídit se pokyny třetí osoby.“ Toto kritérium bylo v projednávané věci splněno. Ze skutkového stavu zjištěného ve správním řízení je zřejmé, že ačkoli zaměstnanci společnosti PDPJ určitým způsobem koordinovali „partáči“ této společnosti, samotnou organizaci práce zajišťovali vedoucí zaměstnanci stěžovatelky. „Partáči“ totiž nepřijímali pokyny od PDPJ, nýbrž od stěžovatelky. Nejvyšší správní soud odkazuje na zjištění žalovaného, že zaměstnanci PDPJ byli „součástí výrobního procesu“ stěžovatelky a vykonávali práci podle jejích potřeb a příkazů (bod 46 rozhodnutí žalovaného), v její provozovně a využívali přitom její materiál a stroje (i když ty byly formálně pronajaty PDPJ).

pokračování

[18] V rozsudku ze dne 22. března 2016 č. j. 5 Afs 55/2015 - 32 pak Nejvyšší správní soud doplnil, že mezi podstatné znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly „patří zejména to, že daňový rezident ČR objednává určité množství pracovníků s určitou kvalifikací (mající založen pracovněprávní 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.“ V kontextu projednávané věci je kvalifikace pracovníků irelevantní, protože pro práci na strojích stěžovatelky žádná zvláštní kvalifikace potřebná nebyla (jak potvrdili všichni svědci). Stěžovatelka má pravdu, že množství pracovníků PDPJ, kteří u ní pracovali, nebylo po celou dobu stejné, na druhou stranu se však nijak výrazně neměnilo. Nejvyšší správní soud v tomto směru především zdůrazňuje, že počet pracovníků PDPJ byl dán především provozní potřebou stěžovatelky, z žádného z provedených důkazů nevyplývalo, že by jej naopak určovalo PDPJ s ohledem na své potřeby pro plnění smluvního závazku vůči stěžovateli. K řízení pracovníků se Nejvyšší správní soud vyjádřil v předešlém odstavci. Skutečnost, že odměnu za práci pracovníkům vyplácelo PDPJ, v řízení nebyla předmětem sporu.

[19] K námitce, že správce daně nevyslechl ani jednoho z řadových zaměstnanců PDPJ, Nejvyšší správní soud uvádí, že k tomu nebyl důvod, neboť stěžovatelka takový důkazní návrh nevznesla a žalovaný považoval skutkový stav za dostatečně zjištěný (s čímž Nejvyšší správní soud souhlasí). Samotná skutečnost, že žalovaný vycházel pouze z nepřímých důkazů, nečiní jeho rozhodnutí nezákonným, neboť tyto nepřímé důkazy tvoří uzavřený logický řetězec a spolehlivě podporují závěry žalovaného (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. srpna 2005 č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, č. 718/2005 Sb. NSS).

[20] Žalovaný v rámci daňového řízení prokázal, že předmětem plnění závazku mezi stěžovatelkou a PDPJ ve skutečnosti nebylo provedení konkrétního díla, nýbrž poskytnutí pracovní síly. Předmětem plnění byla výroba, opracování, oprava a kontrola odlitků, přičemž cena byla stanovena za kus, aniž by bylo předem specifikováno, jaké množství odlitků PDPJ pro stěžovatelku vyrobí. Činnost zaměstnanců PDPJ tvořila jen dílčí operace v rámci výroby konečného produktu, za kterou jako celek odpovídala stěžovatelka. Ekonomický přínos pro stěžovatelku tedy měla činnost zaměstnanců PDPJ jako taková. Stěžovatelka proto byla s ohledem na § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů plátcem daně z příjmů fyzických osob zaměstnanců PDPJ, kteří u ní v letech 2013 – 2015 pracovali.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné

náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. května 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu