

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci **žalobkyně: KOVOLIT, a.s.,** se sídlem Nádražní 344, Modřice, zast. JUDr. Yvonou Malířovou, advokátkou se sídlem Jaselská 23, Brno, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2009, č. j. 995/09-1101-700366, č. j. 996/09-1101-700366, č. j. 997/09-1101-700366, č. j. 998/09-1101-700366, č. j. 999/09-1101-700366, č. j. 1000/09-1101-700366, ve věci daně z příjmů, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2010, č. j. 30 Ca 48/2009 – 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného. Napadenými rozhodnutími zamítl žalovaný odvolání žalobkyně (dále jen „stěžovatelky“) proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno - venkov, kterými byla stěžovatelce předepsána k přímému placení daňová povinnost na dani z příjmů

ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 ve výši 18 880 Kč a sděleno penále ve výši 3776 Kč; daňová povinnost na dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2005 ve výši 216 340; daňová povinnost na dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2004 ve výši 327 940 Kč; daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou za zdaňovací období roku 2004 ve výši 1740 Kč; daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1765 Kč a daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou za zdaňovací období roku 2006 ve výši 889 Kč a sděleno penále ve výši 177 Kč.

Usnesením ze dne 5. 8. 2008, č. j. 30 Ca 48/2009 - 47, spojil krajský soud samostatně podané žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím ke společnému projednání a rozhodnutí. Po přezkoumání napadených rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Dle krajského soudu je mezi stranami nesporné, že v jednotlivých zdaňovacích obdobích působili u stěžovatelky pracovníci, kteří byli v pracovněprávním vztahu k R. Z., osobě se sídlem v zahraničí. Mezi pracovníky a stěžovatelkou neexistoval žádný právní vztah. Na půdorysu pracovního vztahu mezi pracovníkem a jeho zaměstnavatelem (R. Z.) vykonával pracovník dočasně pracovní činnost u stěžovatelky. Pracovníci se tedy řídili pokyny stěžovatelky jenom proto, že k takovému chováni byli povinni na základě právního vztahu k jejich zaměstnavateli. Pokud by pokyny stěžovatelky nerespektovali, nemohla stěžovatelka vůči nim vyvodit žádné právní důsledky, nýbrž po jejich zaměstnavateli v rámci uzavřené smlouvy. Odměna za výkon práce byla pracovníkům hrazena jejich zaměstnavatelem, který od stěžovatelky inkasoval částky podle počtu odpracovaných hodin jednotlivými jím dodanými pracovníky.

Krajský soud též konstatoval, že bylo prokázáno, že zaměstnavatel těchto pracovníků jejich práci osobně neřídil, pokyny k práci jim udělovala stěžovatelka, té byly odlitky předávány a ta rovněž prostřednictvím úseku výstupní kontroly kontrolovala kvalitu odvedené práce. Stěžovatelka také stanovovala dobu výkonu práce. Práce byla vykonávána dlouhodobě a soustavně. Jednalo se zejména o odlévání a ruční opracovávání odlitků.

Z uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že obsahem smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a R. Z. nebylo provedení díla, ale ekonomický pronájem pracovní síly. Ztotožnil se proto se závěry žalovaného, že smlouvou o dílo ze dne 21. 10. 2002, uzavřenou mezi stěžovatelkou a panem R. Z., rezidentem Slovenské republiky, na odlévání a opracování odlitků, stěžovatelka zastírala skutečný stav, tj. mezinárodní pronájem pracovní síly.

V rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly je zaměstnavatelem z pohledu zákona o daních z příjmů i poplatník (fyzická nebo právnická osoba)

daňový rezident, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazu, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Daňový rezident tak zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem – pronajímatelem pracovní síly, ale prostřednictvím daňového rezidenta jsou příjmy za práci vypláceny. Mezi znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly patří zejména to, že zaměstnavatel objednává množství pracovníků, jejich kvalifikaci, určuje dobu, kterou je bude potřebovat, ukládá přímo či nepřímo úkoly a řídí a kontroluje jejich práci.

Pro posouzení věci proto není rozhodné, zda pracovníci pracovali či nepracovali v prostorách stěžovatelky současně se zaměstnanci stěžovatelky, obdobně není rozhodné ani to, že je stěžovatelka za případné nerespektování svých pokynů nemohla postihnout. Stejně tak není pro posouzení věci relevantní, kdo zajišťoval pro pracovníky ubytování.

V souladu s ustanovením § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je stěžovatelka považována za zaměstnavatele, u kterého pracovníci vykonávali práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci byly na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

K argumentaci stěžovatelky rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131 (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), krajský soud uvedl, že správní orgány neposuzovaly projednávanou věc podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. nezkoumaly naplnění znaků pracovního poměru, ale aplikovaly ustanovení § 6 odst. 2 uvedeného zákona.

Závěrem krajský soud konstatoval, že vzhledem k označení zhotovitele díla ve smlouvě („Fa Z.“) může být celá smlouva zatížena absolutní neplatností. Takto označený subjekt totiž není ani fyzickou, ani právnickou osobou, a proto nemůže být způsobilý nabývat práva a zavazovat se k povinnostem. S ohledem na posouzení tohoto vztahu z daňového hlediska jako „ekonomický pronájem pracovní síly“ nemá tato skutečnost žádné dopady do veřejnoprávní povinnosti stěžovatelky.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Stěžovatelka je přesvědčena, že jí byla předepsána daňová povinnost, kterou není ze zákona povinna uhradit, čímž byla porušena zásada zákonnosti uvedená v

ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Dílo spočívalo v odlévání a opracovávání odlitků, kdy práce byly prováděny na základě technologických postupů stěžovatelky. Objednané práce byly zadávány předákem zaměstnavatele P. D. a ten také pracovníky přímo řídil. Tvrzení soudu, že práce zadávala stěžovatelka, není pravdivé. Zaměstnavatel vybavoval pracovníky pracovními ochrannými pomůckami, proškolil je o bezpečnosti práce a s každým svým pracovníkem měl uzavřenou řádnou pracovní smlouvu. Z uvedeného vyplývá, že mezi stěžovatelkou a R. Z. byla uzavřena a realizována smlouva o dílo. Nebyly proto naplněny znaky pro vyměření daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků, případně daně dle zvláštní sazby daně.

Svá tvrzení stěžovatelka opřela o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70 a ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 – 131, dále odkázala na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 10. 2005, č. j. 59 Ca 14/2002 - 17, jakož i nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. US 666/02 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz).

V souladu s ustanovením § 536 obchodního zákoníku se dílem rozumí zhotovení určité věci, pokud není aplikovatelná kupní smlouva, montáž určité věci, její údržba, provedení dohodnuté úpravy nebo opravy věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. Cena díla musí být ve smlouvě dohodnuta nebo v ní musí být alespoň stanoven způsob určení.

V projednávané věci bylo předmětem díla odlévání a opracovávání odlitků, oprava forem, mohl být prováděn také převoz palet a manipulace s břemeny. Opracování a odlévání odlitků lze považovat za opravu či úpravu věci, výsledkem práce tak byl hmotně zachycený výsledek činnosti. Cena díla byla určena cenou za jednu normohodinu.

Nosný materiál byl dodáván stěžovatelkou, ostatní materiál byl dodáván a fakturován zhotovitelem díla dle pořizovacích cen s manipulační přirážkou 10 %. Stěžovatelka trvá na tom, že tvrzení krajského soudu, dle kterého zhotovitel neprováděl práce na vlastní náklad a nebezpečí, neodpovídá skutkovému stavu. Obdobně neodpovídá skutkovému stavu tvrzení soudu, dle kterého pracovníkům určovala pracovní dobu stěžovatelka. Pracovní dobu určoval zaměstnavatel těchto pracovníků, tj. firma Z.

Uzavřená smlouva o dílo představovala tzv. rámcovou smlouvu, kdy práce byly prováděny na základě jednotlivých požadavků objednatele, a proto nelze souhlasit s tvrzením krajského soudu, že práce byla časově neomezená. Skutečnost, že odvedenou práci kontrolovala stěžovatelka, není rozhodná. V souladu s

ustanovením § 550 obchodního zákoníku je objednatel oprávněn kontrolovat provádění díla, dožadovat se odstranění vad případně od smlouvy odstoupit.

Jednou z podmínek pro použití ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je existence pracovněprávního, služebního nebo jiného členského nebo obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce je povinen dbát příkazů plátce. Žádný vyjmenovaný či obdobný poměr však mezi stěžovatelkou a jednotlivými pracovníky nebyl uzavřen. Stěžovatelka nevedla a ani nemohla vést mzdové listy a související agendu jednotlivých pracovníků, neboť tyto osoby u ní nebyly v pracovním poměru. Je proto otázkou, z jaké částky byla daň předepsána, pokud platby zhotoviteli nebyly mzdou jednotlivých pracovníků. Další související otázkou je, jaká byla cena za údajný pronájem pracovní síly. Krajský soud se těmito otázkami nezabýval.

Žalovaný ani krajský soud se nezabývaly problematikou Smlouvy mezi Českou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), která byla schválená Parlamentem ČR dne 14. 7. 2003. V čl. 14, jež nese název „Příjem ze závislé činnosti“, je obsaženo ustanovení o zdanění platů, mezd a jiných podobných odměn. Právě uvedené ustanovení umožňuje modifikaci zdanění těchto osob, které podnikají v jenom nebo obou státech. Stěžovatelka nemohla vědět, v jakém dalším vztahu jsou pracovníci firmy Z., jakou má tento ke svým zaměstnancům povinnost platit daň z příjmů ze závislé činnosti. Otázkou tedy zůstává, zda jeden a tentýž příjem nebyl zdaněn vícekrát.

Rozhodnutí správce daně jsou neplatná, neboť ve výroku chybí ustanovení právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno [§ 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků]. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a touto námitkou se blíže nezabýval. Z uvedených důvodů považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že obsahem smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a R. Z. nebyla realizace jakéhokoliv díla, ale pravidelné, soustavné a dlouhodobé provádění prací pracovníky dodanými R. Z. Za dílo nemůže být považováno odlévání a opracovávání odlitků bez bližší specifikace, bez určení množství a druhu opracovaných odlitků.

Pracovníci nebyli řízeni zhotovitelem, ale prostřednictvím P. D., kterému byly vedoucím výroby stěžovatelky Ing. H. nebo mistrem udělovány potřebné pokyny. Tyto skutečnosti vyplývají z protokolů o ústním jednání sepsaných s jednotlivými svědky.

K oprávnění stěžovatelky kontrolovat ve smyslu ustanovení § 550 obchodního zákoníku provádění díla žalovaný uvádí, že tato kontrola nezahrnuje postup zhotovitele vyplývající z jeho odbornosti, ale spíše to, zda je dílo zhotovováno v souladu s povinnostmi zhotovitele. V projednávané věci však kontrola zahrnovala prověřování kvality práce jednotlivých pracovníků. Pokud jde o pracovní dobu, svědecké výpovědi potvrdily, že pracovní dobu určovala stěžovatelka, a to prostřednictvím P. D.

Stěžovatelka byla za plátce příjmů jednotlivých pracovníků označena ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a proto její námitka, že neměla s jednotlivými pracovníky uzavřen žádný právní vztah, nemůže obstát.

V závěru svého vyjádření upozornil žalovaný na to, že některé kasační námitky nebyly uplatněny v žalobě, přesto se však k těmto námitkám krátce vyjádřil.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Dále zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl, k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se kasační soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů pro nedostatek důvodů zabýval v mnoha svých rozhodnutích. Z relevantní judikatury zdejší soud připomíná, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, pokud z jeho odůvodnění „*není vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě a proč soud subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy*“ (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatenost je také dána, „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), a rovněž tehdy, „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené … Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem*

konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Ze soudního spisu kasační soud ověřil, že v podané žalobě stěžovatelka namítala nesprávnou aplikaci ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, když např. uváděla, že správce daně neprokázal, že by pracovníci zhotovitele pracovali na pracovišti se zaměstnanci stěžovatelky. Stěžovatelka neměla žádný nástroj, kterým by mohla za případné neplnění pokynů pracovníky postihnout. Každý pracovník byl v právním vztahu k R. Z., nikoli ke stěžovatelce a ten také určoval jejich práci. Stěžovatelka nezajišťovala žádné ubytování.

Dále se stěžovatelka v žalobě zabývala interpretací ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to ve smyslu závěrů rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131. Uváděla, že mezi ní a jednotlivými pracovníky nebyl uzavřen ani pracovní, ani jiný obdobný poměr. Dovozovala proto nesprávnou aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a dovolávala se užití zásady *in dubio mitius*. V této souvislosti vytýkala žalovanému, že se neřídil judikáty, na které poukázala v odvolání.

Námitky napadající nesprávnou aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jakož i námitky napadající neplatnost správních rozhodnutí, stěžovatelka v žalobě nevznesla. Obdobně nebyla v žalobě vznesena ani námitka zpochybňující částku, ze které byla daň předepsána, ani otázka ceny za pronájem pracovní síly.

Neučinila-li stěžovatelka v souladu se svou dispoziční zásadou tyto otázky předmětem soudního řízení před krajským soudem, nemůže následně vytýkat soudu, že se těmito námitkami v odůvodnění svého rozhodnutí nezabýval. Krajský soud přezkoumává žalobou napadené rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pouze v mezích žalobních bodů. Nad rámec žalobních bodů pak přihlíží pouze k takovým skutečnostem či vadám řízní, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Námitky stěžovatelky napadající nevypořádání námitek, které v žalobě nevznesla, nemohou proto obstát a vzhledem k tomu, že kasační soud nezjistil žádné jiné důvody nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, přistoupil k meritornímu tj. věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí.

V této souvislosti je vhodné upozornit stěžovatelku na to, že námitky, které byly poprvé uplatněny až v kasační stížnosti (interpretace a aplikace mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, částka, ze které byla vypočtena daň, cena pronájmu, náležitosti rozhodnutí správce daně), jsou novými skutečnostmi uplatněnými dle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustně, proto se jimi kasační soud nemůže zabývat. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze vzhledem k charakteru kasačního řízení spravedlivě žádat, aby

na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené. V tomto případě je zřejmé, že se jedná o skutečnosti, které mohly být uplatněny již v dřívějších fázích řízení.

Předmětem sporu je posouzení otázky, zda se v posuzovaném období jednalo o provádění díla mezi stěžovatelkou a R. Z., či zda šlo o poskytování pracovní síly a tedy ekonomický pronájem pracovní síly ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že R. Z. byl v době uzavření smlouvy v postavení daňového nerezidenta, není mezi stranami sporná.

Podle ustanovení § 6 odst. 2, věty druhé a třetí, zákona o daních z příjmů je zaměstnavatelem i poplatník uvedený v ustanovení § 2 odst. 2 tohoto zákona nebo v ustanovení § 17 odst. 3 tohoto zákona (fyzická nebo právnická osoba), 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 o daních z příjmů se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným ve shora citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů. 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.

Vztahem mezi ustanovením § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 6 odst. 2 uvedeného zákona se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval a dospěl k jednoznačnému závěru, že ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů není doplněním ustanovení § 6 odst. 1 uvedeného zákona, ale samostatnou kategorií, postihující tzv. mezinárodní ekonomický pronájem pracovní síly. V rozsudku ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004 - 140, výslovně uvedl, že „*ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je doplněním vymezení rozsahu vztahů spadajících pod ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů o další, v § 6 odst. 1 neuvedený typ vztahů, nikoli upřesněním ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, zákon o daních z příjmů v ustanovení § 6 odst. 2 větě druhé a třetí 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 zákona o daních z příjmů), postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věty první uvedeného zákona, 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 uvedeného zákona) osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady. Smysl a účel ustanovení § 6 věty druhé až čtvrté zákona 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 ".

Námitky stěžovatelky směřující do nesprávné aplikace a interpretace ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, včetně související judikatury, nejsou proto relevantní. Podstatným 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.

Skutečnost, že R. Z., zaměstnavatel pracovníků, vykonávajících práci u stěžovatelky, je daňový nerezident, není mezi účastníky sporná. Veškerá argumentace stěžovatelky zdůrazňující skutečnost, že mezi ní a jednotlivými pracovníky nebyl uzavřen pracovní poměr ani jiný obdobný poměr, či dokonce mezi nimi nebyl žádný právní vztah, a proto nelze v jejím případě aplikovat ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je zcela irelevantní. 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 mezi R. Z. a stěžovatelkou zajistit ze strany R. Z. 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.

Kasační soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom smyslu, že dílem se mimo jiné rozumí zhotovení určité věci, montáž určité věci, její údržba, provedení dohodnuté opravy či její úpravy nebo hmotně zachytitelný výsledek jiné činnosti. Předmětem plnění dle smlouvy o dílo může tedy být i opracování určité věci.

Dále platí, že pokud se zhotovitel díla ve smlouvě nezavázal postupovat při provádění díla způsobem stanoveným objednatelem, vytváří dílo samostatně a není pokyny objednatele vázán. I pokud by však postupoval podle pokynů objednatele, měl by sám přiměřenost pokynů posoudit v rámci odborné péče, kterou na něm lze podle povahy díla žádat.

Objednatel se v posuzované věci ve smlouvě zavázal, že zhotoviteli předá před zahájením prací technologický postup, ze kterého bude zřejmé, co se bude na daných odlitcích opracovávat. Tento závazek objednatele však sám o sobě neopravňoval objednatele řídit a kontrolovat práci zhotovitele (respektive jeho zaměstnanců), určovat jejich pracovní dobu, či požadovat konkrétní počet pracovníků včetně jejich kvalifikace.

Jak již uvedl krajský soud, mezi znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly patří zejména to, že ekonomický zaměstnavatel objednává množství pracovníků, jejich kvalifikaci, určuje dobu, pro kterou je bude potřebovat, ukládá přímo či nepřímo úkoly a řídí a kontroluje jejich práci. Výše uvedené znaky byly v posuzované věci splněny.

Ing. H., vedoucí výroby stěžovatelky, který v rozhodném období zajišťoval a organizoval výrobu odlitků, do protokolu ze dne 24. 7. 2007, č. j. 170193/07/293934/3663, uvedl, že důvodem uzavření smlouvy o dílo byl nedostatek pracovníků na trhu práce. Předmětem smlouvy o dílo bylo odlévání a opracovávání odlitků v rozsahu určeném stěžovatelkou, zajištění oprav forem, převoz palet pomocí VZP a manipulace s břemenem. Cena byla stanovena v částce 115 Kč za 1 Nh, což představuje cenu odvedené práce za podmínky splnění stanovené normy. Smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou od 1. 9. 2002. Z iniciativy R. Z. byla ukončena ke konci února 2006 ústní dohodou.

Pracovníci byli zařazeni do úkolové mzdy nebo jako režijní pracovníci. Operativní záležitosti řešil Ing. H. s P. D., zaměstnancem zhotovitele, přes kterého podle potřeb výroby upřesňoval zhotoviteli požadavek na konkrétní počet pracovníků, případně na jejich kvalifikaci. Jednalo se převážně o ruční pilování odlitků, v menším rozsahu o ulamování vtokové soustavy odlitků. Apretura, tj. opracovávání odlitků, navazovala na výrobní proces stěžovatelky. Kmenoví zaměstnanci stěžovatelky odlitek odlili a pracovníci zhotovitele prováděli apreturu. V některých případech zadával práci P. D. z pověření vedoucího výroby mistr, kmenový zaměstnanec stěžovatelky. Pracovníci zhotovitele pracovali většinou v ranní směně, v případě potřeby „zajištění dodávky“ zorganizoval P. D. odpolední případně i noční směnu.

Apretura výrobků tak byla řízena stěžovatelkou jako součást jejího výrobního cyklu, a to podle jejich požadavků a jejich potřeb. Tyto požadavky byly jednotlivým pracovníkům předávány prostřednictvím P. D. Výše uvedené potvrdil

také P. D., který do protokolu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 75615/08/29394/3663, uvedl, že v letech 2004 - 2006 byl zaměstnancem firmy Z. Jako předák řídil činnost pracovníků firmy Z, většinou práci přebíral od vedoucího výroby Ing. H. a tu ráno zadal jednotlivým pracovníkům. Tvrzení stěžovatelky, že práci svých pracovníků sama řídila, tak neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu.

Ze zjištěného skutkového stavu dále vyplývá, že výsledky práce byly po ukončení směny odevzdávány vedoucímu výroby. Kvalitu práce nekontroloval P. D., ale pracovníci úseku OTK, tj. zaměstnanci stěžovatelky (viz výpověď Ing. H.). P. D. pouze uvedl, že pro vlastní potřebu kontroloval práci svých pracovníků on sám, kdo následně prováděl kontrolu mu není známo. Současně však uvedl, že pokud odlitek nebyl správně opracován, řešil to s ním zaměstnanec stěžovatelky a věc byla opravena.

Tato každodenní kontrolní činnost stěžovatelky pak odpovídá spíše kontrole výsledku kvality provedené finální práce než oprávnění objednatele k provádění kontrol prací během realizace díla. Za nekvalitní práci (tj. zmetky) byla provedena srážka z měsíční fakturace (např. u zaměstnance V. He., viz zpráva o daňové kontrole). Zjistí-li však objednatel díla, že zhotovitel díla neplní při jeho realizaci své povinnosti, je oprávněn dožadovat se toho, aby zhotovitel odstranil vady vzniklé vadným prováděním a dílo realizoval řádným způsobem, případně odstoupit od smlouvy.

Počet pracovníků neurčoval zhotovitel díla, ale měnil se podle požadavků stěžovatelky, dle úrovně jejich objednávek. Požadavek na počet pracovníků upřesňoval vedoucí výroby. Ten do shora specifikovaného protokolu výslovně uvedl, že „všechny výrobní požadavky jsem převáděl na P. D. či R. Z. já“.

Ze zjištěného skutkového stavu dále vyplývá (výpověď Ing. H.), že dobu výkonu práce určovala stěžovatelka prostřednictvím vedoucího výroby. Ten podle potřeby plnění dodávek stěžovatelky požádal P. D., aby zajistil večerní či noční směnu.

Docházku do práce evidovali pracovníci na docházkových kartách BIS, které po ukončení činnosti měli odevzdat na osobním oddělení stěžovatelky. Faktury vystavené zhotovitelem díla zněly na „kovoobráběčské práce“, jejich podkladem byla evidence odpracovaných hodin, označená jako „Soupis odvedené práce pro vyúčtování měsíce“. Na těchto soupisech jsou uvedena jména Ing. H., vedoucího výroby stěžovatelky a Ing. V. K., ředitele slévárny. V soupisech je dále uvedený jmenný seznam jednotlivých pracovníků a za každého pracovníka číselné údaje ve sloupcích označených: *hodiny* v některých případech *označené také „Nh“*, případně „*hodinová sazba*“, v některých případech „*ztráty za zmetky*“ případně „*za nevrácené karty*“, „*celkem odvedené hodiny*“,“ *celkem Kč pro fakturaci*“.

Náklady spojené s provozem strojů a prostor (osvětlení, otop, elektřina, plyn) nesla stěžovatelka. Výše uvedené potvrdil sám R. Z. do protokolu ze dne 18. 2. 2008, č. j. 18424/08/403930/3370, neboť uvedl, že za pronájem pracoviště a případné náklady na energie nic neplatil. Zhotovitel tak neprováděl práce na svůj náklad. Skutečnost, že určitý materiál byl dle smlouvy dodáván a fakturován zhotovitelem díla dle pořizovacích cen s manipulační přirážkou 10 %, nevyvrací zjištění správní orgánů, že náklady na fakturovanou práci nesla stěžovatelka.

R. Z. dále uvedl, že v částce 115 Kč za 1 Nh úkolové či režijní mzdy byla zahrnuta také částka za zprostředkování, jejíž výši však nelze přesně určit. On svým zaměstnancům vyplácel za práce provedené u stěžovatelky minimálně 50 Kč za Nh.

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že firma Z. neřídila práci svých zaměstnanců ani stěžovatelce nepředávala její výsledky. Obsahem smluvního vztahu mezi zhotovitelem a objednatelem bylo poskytování pracovníků na práci u stěžovatelky. Tuto práci fakticky řídila, koordinovala a při své podnikatelské činnosti bezprostředně využívala stěžovatelka, a to prostřednictvím P. D., předáka zhotovitele. Pracovní poměr měli jednotliví zahraniční pracovníci uzavřený s R. Z., daňovým nerezidentem. Ten jim také vyplácel za práci odvedenou u stěžovatelky mzdu, a to na podkladě měsíční fakturace za odpracované normohodiny. Za ekonomického zaměstnavatele tak byla ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů po právu považována stěžovatelka, která byla povinna pod vlastní majetkovou odpovědností odvádět správci daně daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků sraženou v souladu s ustanovením § 38h zákona o daních z příjmů.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nevznikly. Z uvedených důvodů zdejší soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 30. srpna 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu