ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **OBNOVA – Výrobní závody, spol. s r. o.,** se sídlem Kanice 104, Bílovice nad Svitavou, zast. advokátem JUDr. Romanem Rudolfem, se sídlem AK Praha 9, Jandova 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody č. 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2011, č. j. 29 Ca 130/2009 - 134,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006. Správce daně za uvedená období zdanil stěžovateli příjmy vyplácené zaměstnancům, neboť věc posoudil jako mezinárodní pronájem pracovní síly. Krajský soud se s posouzením věci žalovaným ztotožnil, a dospěl k závěru, že svým obsahem byl vztah mezi stěžovatelem, R. Z. a pracovníky, kteří u stěžovatele pracovali, mezinárodním pronájmem pracovní síly, který je upraven v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů; z uvedeného ustanovení je přitom zřejmé, že osoba, která je českým daňovým rezidentem a na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly u ní pracují zahraniční osoby, má postavení zaměstnavatele, i když příjem pracovníkovi nevyplácí,

nýbrž je vyplácen zahraniční osobou – jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu zaměstnavateli pronajal. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131, v němž byla posuzována věc obdobná.

I. Kasační stížnost stěžovatele

Stěžovatel namítá v kasační stížnosti nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s."). Tvrdí, že krajský soud se nevypořádal s námitkami uvedenými v žalobě, a neprokázal, že se v dané věci jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly. Tuto skutečnost krajský soudu dovodil pouze z toho, že úkoly pracovníkům byly zadávány mistrem stěžovatele, slovenští a kmenoví pracovníci pracovali společně na společných pracovištích, práce slovenských pracovníků byla kontrolována mistrem stěžovatele, výsledky hotové práce slovenských pracovníků se nelišily od výsledků práce kmenových zaměstnanců. Pouze z toho krajský soud dovodil, že slovenští pracovníci jednali ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a tedy že se jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly.

Stěžovatel poukazuje na to, že podle svědecké výpovědi p. K., mistr neukládal úkoly a ani nekontroloval slovenské pracovníky přímo, ale prostřednictvím předáka podnikatele R. Z., o čemž svědčí jeho výpověď (cit: *„Pokud jsem zadával práci předákovi, tak jsem s ním kontroloval práci jeho podřízených zaměstnanců"*). Stěžovatel v této souvislosti uvádí, že kontrolou se rozumí z kontextu nikoli postup práce jednotlivých pracovníků, ale výsledky jejich práce. To znamená, že se jednalo o kontrolu kvality při přejímce hotové práce. Tomu odpovídá výpověď p. Z.

Podle názoru stěžovatele nelze text v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů *„zaměstnanci vykonávají práce podle jeho příkazů"* vykládat tak, že se jedná i o nepřímé udělování příkazů. Pokud má zákon o daních z příjmů na mysli regulaci i nepřímých vztahů, explicitně tuto okolnost uvádí, např. v ust. § 23 odst. 7, když definuje spojené osoby a obdobně v § 38f. V ust. § 6 odst. 2 však odkaz na nepřímé vztahy není. K této námitce, kterou stěžovatel v žalobě uplatnil, však soud nezaujal žádné stanovisko a nevyjádřil se k ní.

Stěžovatel tvrdí, že není pravda, že slovenští pracovníci pracovali s kmenovými zaměstnanci společně na společných pracovištích; pracovali tam buď slovenští nebo kmenoví, nikoli společně. Skutečnost, že výsledky práce slovenských pracovníků se nelišily od výsledků práce kmenových zaměstnanců, nemá vliv na posouzení charakteru jejich práce. Rovněž okolnost, že smlouva se zhotovitelem byla uzavřena z důvodu nedostatku pracovníků, není důkazem o tom, že se jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly; tato okolnost vypovídá o motivaci stěžovatele, nikoli o charakteru prováděných činností.

Stěžovatel je názoru, že žalovaný nebyl oprávněn dokonce ani v případě, že by se jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly, postupovat podle § 6 odst. 2 a § 38c zákona o daních z příjmů. Vybírání daně z příjmů je koncipováno tak, že daň platí osoba podrobená dani, tzn. poplatník, a jen ve zvláštních případech je tato povinnost přenesena

na jinou osobu, a to na plátce. Důvodem pro tento postup je snazší spravovatelnost daně. Proto daň ze závislé činnosti neplatí poplatník – zaměstnanec, ale odvádí ji plátce – zaměstnavatel. Výjimkou z této výjimky je přenesení povinnosti plátce daně ze závislé činnosti z právního zaměstnavatele na ekonomického zaměstnavatele podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Cílem tohoto opatření bylo podle důvodové zprávy zajistit lepší výběr daně. Nelze však zapomínat, že cílem je výběr daně, jíž podléhá primárně poplatník - zaměstnanec. Plátce zde vystupuje pouze jako osoba, jejímž prostřednictvím má být tohoto cíle, tj. výběru daně, dosaženo.

Jak vyplývá ze správního i soudního spisu, daň byla odvedena R. Z. Za této situace neměl správce daně oprávnění vybrat daň duplicitně od stěžovatele. Postup správce daně je v rozporu se zásadou vyjádřenou v § 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., podle kterého správce daně volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Správce daně neučinil přitom žádné opatření nebo úkon k tomu, aby k duplicitnímu výběru daně nedošlo. Postupem správce daně došlo k porušení čl. 4 Listiny základních práv a svobod, podle kterého omezení základních práv a svobod nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Přestože stěžovatel na tuto okolnost opakovaně poukazuje, soud se k ní nevyjádřil.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně k tvrzení stěžovatele stran prokázání existence mezinárodního pronájmu pracovní síly krajským soudem poukazuje na to, že soud v intencích žalobních bodů přezkoumává zákonnost žalobou napadených rozhodnutí, nestíhá jej tedy důkazní břemeno jako stěžovatele v daňovém řízení. Argumentuje-li stěžovatel částmi výpovědí svědků K. a Z., činí tak vytrženě z kontextu příslušných protokolů z ústních jednání. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl na str. 7 – 9, že žalobce nesouhlasí především s posouzením věci jako mezinárodního pronájmu pracovní síly, z čehož se pak odvíjí povinnost žalobce daň platit. Z citovaných ustanovení (§ 2 odst. 2, § 6 odst. 1 písm. a) věta první, § 6 odst. 2, § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů) je zřejmé, že pro posouzení charakteru činnosti, která byla ve prospěch stěžovatele vykonávána, je třeba vycházet z materiálních znaků této činnosti. Krajský soud přitom odkázal mimo jiné na rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 6 Afs 24/2004 -109, podle něhož vymezení zákonného termínu závislá činnost nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele), a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající. V návaznosti na předložený spisový materiál, tj. výpovědi svědků B. K. – předáka směny stěžovatele, R. Z. – zhotovitele, výpovědi jednatele stěžovatele J. Holánka,

smlouvy o dílo, posoudil krajský soud shodně s žalovaným vykonávané činnosti jako činnosti závislé. Soud přitom vycházel z definičních prvků závislé činnosti: jednalo se o práce, které byly vykonávány po dobu let 2004 až 2006 na základě smlouvy o dílo z roku 2003, tedy na základě smlouvy dlouhodobého charakteru, v prostorách stěžovatele, na strojích stěžovatele, přitom slovenští pracovníci navazovali na činnost zaměstnanců stěžovatele, jednalo se o tytéž činnosti, které byly vykonávány rovněž kmenovými zaměstnanci stěžovatele, důvodem uzavření smlouvy o dílo byl nedostatek pracovníků stěžovatele, slovenští pracovníci byli povinni dbát pokynů stěžovatele, který určoval jejich náplň práce. Žalovaný má za to, že krajský soud dospěl důvodně k závěrům o existenci mezinárodního pronájmu pracovní síly, postupoval přitom rovněž v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Rozsudek krajského soudu je dostatečně srozumitelný a určitý, krajský soud v něm rovněž uvedl úvahy, pro které považoval žalobu za nedůvodnou, byť tak učinil stručným způsobem. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Podstatné skutečnosti z obsahu správního spisu

Stěžovateli byla Finančním úřadem Brno-venkov na základě daňové kontroly podle ust. § 69 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2004, 2005 a 2006. Stěžovatel podal proti platebním výměrům ze dne 8. 10. 2008, č. j. 233417/293934/5790, č. j. 233418/293934/5790 a č. j. 233426/08/293934/5790, kterými mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za předmětná zdaňovací období, odvolání. Důvody předepsání daně vycházely v jednotlivých zdaňovacích obdobích ze stejného skutkového stavu i ze shodného právního posouzení téže otázky, a to faktického výkonu prací slovenských pracovníků u stěžovatele, který byl posouzen jako mezinárodní pronájem pracovní síly dle ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Odvolací důvody stěžovatele za jednotlivá zdaňovací období byly proto shodné – nesprávné posouzení skutkového stavu věci správcem daně a nesprávná právní kvalifikace.

Odvolací orgán přezkoumal postup správce daně, přitom z předloženého spisového materiálu týkajícího se jednotlivých zdaňovacích období shledal, že správce daně provedl dokazování důsledně, podrobně a úplně, že shromážděné důkazní prostředky získané v průběhu daňového řízení řádně vyhodnotil a náležitě zjistil skutkový stav. Shodně přitom dospěl k závěru, že z obsahu smlouvy o dílo je patrno, že nebylo dohodnuto žádné konkrétní dílo, předmětem plnění byla oprava, renovace a výroba gumových (pryžových) výrobků, přičemž toto plnění nebylo blíže specifikováno, nebylo určeno množství ani druh výrobků; bylo sjednáno pouze provádění určitého druhu prací za podmínky *„v rozsahu dle požadavků objednavatele“*. Z jednání se svědky vyplynulo, že se ve skutečnosti jednalo o provádění konkrétních prací při protektorování pneumatik na drásacích a brousicích strojích stěžovatele. Ve smlouvě nebylo dohodnuto, jakým způsobem bude dílo daňový subjekt přebírat ani v jakém termínu, žádnými dodatky ke smlouvě či jinak nebylo konkrétně vymezené dílo, doba jeho provedení či způsob jeho předání, upraveny.

Cena díla byla stanovena vždy na kus a celkovou roční částkou, splatnou v měsíčních zálohách. Skutečná fakturace v jednotlivých měsících i ve zdaňovacích obdobích tomuto smluvnímu ujednání odpovídala. Fakturace provedených prací pracovníky dodanými R. Z. vycházela ve skutečnosti z celkového počtu vyrobených gumových výrobků v jednotlivých měsících, denně předaných, vzájemně ústně odsouhlaseného jejich počtu, jejich evidence však písemně vedena nebyla. Z protokolů o ústním jednání sepsanými se svědky i z písemných vyjádření vyplynulo, že k předávání gumových výrobků k opracování a následnému předávání již opracovaných výrobků docházelo průběžně, denně, R. Z. tedy nebylo fakturováno za provedení konkrétního díla, jako reálně zjistitelného výsledku činnosti dodavatele, ale za provedené úkolové práce, tj. fakturovány byly částky stanovené jako násobky smluvených cen za 1 ks výrobku (20 Kč) a celkového počtu skutečně vyrobených gumových výrobků (pneumatik) pracovníky dodanými R. Z. v příslušném kalendářním měsíci.

Na základě výše uvedeného žalovaný dospěl k závěru, že se nejednalo o provedení jistého konkrétního díla, jež by bylo definováno i skutečně realizováno v souladu s obchodním zákoníkem, nýbrž že se jednalo o pravidelné, opakované, soustavné provádění prací pracovníky dodanými R. Z., spočívajících v každodenní výrobě pneumatik jako součásti výrobního cyklu, navazujících na práce vlastních kmenových zaměstnanců stěžovatele, a to podle jeho požadavků a potřeb. Žalovaný své závěry rovněž podpořil i vlastním tvrzením stěžovatele o tom, že v předmětném období neměl (na zajištění zakázek) dostatek vlastních pracovníků a že u něj takto v období r. 2004 - 2006 pracovalo několik pracovníků dodávaných R. Z.

Žalovaný svá rozhodnutí podrobně odůvodnil a vyčerpávajícím způsobem se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele. S ohledem na to, že správce daně při výpočtu výše záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u jednotlivých poplatníků - pracovníků nepostupoval důsledně dle ustanovení § 38h odst. 1 a 3 zákona a dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. c) bod 4. zákona o daních z příjmů, žalovaný s přihlédnutím k ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní zjištěné skutečnosti vzal v potaz a změnil výši daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků předepsané stěžovateli za jednotlivá zdaňovací období (daň byla stěžovateli částečně snížena).

IV. Posouzení věci krajským soudem

V žalobě uplatnil stěžovatel shodné námitky jako v odvolání, tytéž částečně uplatňuje i nyní v podané kasační stížnosti. Při ústním jednání uplatnil stěžovatel námitku stran duplicitního výběru daně, konstatoval, že u mezinárodního pronájmu pracovní síly došlo k prolomení zásady, že daň je vybírána od osoby, která je podrobena dani, tj. od poplatníka. Uvedl, že daň byla zaplacena p. Z., nelze proto aplikovat ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť již bylo dosaženo cíle řízení, tj. zaplacení daně. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že nedošlo k duplicitnímu zaplacení daně, neboť výše jmenovaný neplatil daň na osobní účet daně z příjmů ze závislé činnosti stěžovatele.

Spornou otázkou, kterou krajský soud přezkoumával, bylo, zda se v předmětné věci jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly a zda tedy stěžovatele stíhá povinnost platit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, resp. dopadá na něj ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud shrnul skutková zjištění obsažená ve spisovém materiálu a předestřel relevantní zákonnou úpravu na posouzení věci dopadající a konstatoval, že pro posouzení charakteru činnosti, která byla ve prospěch stěžovatele vykonávána, je třeba vycházet z materiálních znaků, zejména však z toho, zda zaměstnanci p. Z. vykonávali práci podle příkazů stěžovatele. Krajský soud uvedl, že podstatným rysem závislé činnosti je totiž skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 6 Afs 24/2004 - 109, z nějž relevantní části citoval. Krajský soud poukázal dále stran otázky charakteru závislé činnosti a naplnění jejich znaků na výpověď p. K., který uvedl, že u stěžovatele pracoval jako předák směny v celém období, jeho úkolem bylo zadávání a kontrola úkolů zaměstnanců, přitom mezi těmi, komu práci přiděloval, byli i občané ze Slovenské republiky, kteří tam pracovali dodavatelsky; na strojích se střídali kmenoví zaměstnanci i slovenští pracovníci, práce, které vykonávali, na sebe navzájem navazovaly; slovenští pracovníci byli proškolení stěžovatelem o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci. Krajský soud dále poukázal na další svědeckou výpověď, a to p. Holánka (jednatele stěžovatele), který uvedl, že důvodem uzavření smlouvy byl nedostatek zaměstnanců v oblasti závodu. Dále krajský soud vycházel rovněž z výpovědi svědka R. Z., z jehož výpovědi se podává, že ve smlouvě o dílo byla dohodnuta částka 20 Kč za kus, což byla celková částka za výrobek a obsahovala i provizi, která činila 40% částky; stěžovatel určoval počet vyrobených kusů a on (tj. R. Z.) určoval kolik pracovníků bude na objednávce pracovat; pracovníky úkoloval vedoucí skupiny, stroje, na kterých se pracovalo, byly v majetku stěžovatele, materiál, který byl zpracováván byl rovněž v majetku stěžovatele; jmenovaný rovněž uvedl, že operace (pracovní činnosti), které vykonávali kmenoví zaměstnanci stěžovatele a které vykonávali slovenští pracovníci, na sebe musely navazovat.

Krajský soud posoudil vykonávané činnosti jako činnosti závislé, konstatoval přitom, že se jednalo o práce, které byly vykonávány dlouhodobě na základě smlouvy o dílo z roku 2003, byly průběžně účtovány; osoby pracující podle uzavřené smlouvy o dílo byly povinny dbát pokynů stěžovatele, který také určoval skutečnou náplň práce slovenských občanů, tyto práce byly dlouhodobé a pravidelné. Krajský soud podotknul, že z uvedeného je zřejmé, že se nejednalo o práce, které by nebyly závislé na vůli stěžovatele, jednalo se o tytéž činnosti, které pro stěžovatele vykonávali jeho vlastní zaměstnanci. Krajský soud uvedl, že svým obsahem byl vztah mezi stěžovatelem, R. Z. a pracovníky, kteří u stěžovatele pracovali, mezinárodním pronájmem pracovní síly, který je upraven v ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle krajského soudu je z uvedeného ustanovení zřejmé, že osoba, která je českým daňovým rezidentem a na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly u ní pracují zahraniční osoby, má postavení zaměstnavatele, i když příjem pracovníkovi nevyplácí, nýbrž je vyplácen zahraniční osobou - jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu pronajal. Krajský soud zde odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131, v němž je vyložen smysl a účel zákonné úpravy nastolující zpřísněný režim pro pronájem pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02).

Rozhodnutí soudu lze dle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu považovat za nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval např. ve svém rozsudku ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 42, *„nestačí, pokud soud při vypořádávání se s argumentací účastníka pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.“* (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 - 93).

Z odůvodnění rozhodnutí soudu musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkami stran posouzení skutkového stavu věci ve vztahu k ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých důkazů krajský soud vycházel, jak je hodnotil, a proč z nich učinil právě takový právní závěr. Blíže neurčitá námitka, že krajský soud nezaujal žádné stanovisko k otázce regulace nepřímých vztahů, o nichž i v kasační stížnosti polemizuje s odkazem na ust. § 23 odst. 7 a § 38f zákona o daních z příjmů, je zcela nepřípadná. Tato ustanovení nemají žádný vztah k ust. § 6 odst. 2 cit. zákona, který definuje, co vše se rozumí příjmem, upravuje tedy

předmět zdanění. Pro posouzení toho, zda činnosti, o které se ve věci jedná, lze podřadit pod případ mezinárodního pronájmu pracovní síly, je ustanovení upravující způsob úpravy základu daně v případě osob personálně a jinak spojených (§ 23 odst.7), jakož i způsoby a metody zdanění příjmů, které plynou poplatníkům ze zahraničí (§ 38f), zcela irelevantní Rovněž tak výtka stěžovatele směřující k tomu, že se krajský soud nikterak nevyjádřil k jeho námitce ohledně porušení čl. 4 Listiny základních práv a svobod, je nedůvodná.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, soud se zcela jistě musí vypořádat s právní argumentaci účastníka řízení v žalobě, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud se však na druhou stranu není povinen vyjadřovat ke všem úvahám, připomínkám a argumentům účastníka řízení, zejména tehdy, nemají-li žádný vliv na posouzení věci samé. Lze v této souvislosti poukázat např. na nález Ústavního soudu ČR ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že *„(z) hlediska splnění náležitostí rozhodnutí podle § 157 odst. 2 občanského soudního řádu není povinností soudu se v odůvodnění jeho rozhodnutí speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka, podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“* Obdobně lze poukázat např. i na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (k tomu například rozsudek ze dne 21. 1. 1999 týkající se stížnosti č. 30544/96, García Ruiz proti Španělsku). V uvedené věci stěžovatel namítal, že došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces, zaručeného článkem 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, tím, že se odvolací soud ve svém rozsudku nevypořádal s jeho argumenty uvedenými v odvolání, když odkázal na rozsudek soudu I. stupně, čímž nerespektoval procesní záruky spravedlivého soudního řízení. Nicméně Evropský soud pro lidská práva uvedenou námitku stěžovatele neshledal důvodnou. Zdůraznil, že rozhodnutí musí v dostatečné míře uvádět důvody, na kterých je založeno; článek 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod však není možno chápat tak, že požaduje podrobné stanovisko ke každému argumentu. Odvolací soud se proto při zamítnutí odvolání může omezit v zásadě na převzetí odůvodnění rozsudku soudu I. stupně. Evropský soud pro lidská práva neshledal pochybení v postupu odvolacího soudu, jestliže tento ve svém rozhodnutí uvedl, že přejímá skutková zjištění soudu I. stupně a také jeho odůvodnění obsažené v jeho rozhodnutí v rozsahu, ve kterém se neodchyluje od vlastních skutkových zjištění a odůvodnění odvolacího soudu. Evropský soud pro lidská práva pak uzavřel, že stěžovatel nemůže tvrdit, že odvolací soud nedostatečně odůvodnil své rozhodnutí, byť v daném případě mohlo být rozhodnutí odvolacího soudu odůvodněno rozsáhleji, a nedošlo tak k porušení práva na spravedlivý proces.

Nejvyšší správní soud neshledal námitku stran nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu důvodnou, a proto přistoupil k posouzení věci in meritum.

V projednávané věci není sporný stav skutkový, stěžovatel netvrdí, že pro něj slovenští pracovníci v daném období práce nevykonávali, nezpochybňuje rozsah prací, charakter ani způsob provádění. Sporným činí právní posouzení výkonu prací a charakteru příjmů, které slovenští pracovníci obdrželi, nesouhlasí s aplikací ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud považuje za zásadní pro posouzení způsobu naplňování smluvního vztahu mezi stěžovatelem a zhotovitelem R. Z. (dodavatelem slovenských pracovníků) skutečnost mezi stranami nespornou, a to, že zhotovitel R. Z. dlouhodobě dodával stěžovateli pracovníky k pravidelnému, opakovanému, soustavnému provádění prací, jako dílčí části výrobního procesu protektorování pneumatik, tedy k naplňování vlastního předmětu činnosti stěžovatele, a to podle potřeb a požadavků stěžovatele. Zhotovitel R. Z. zde vystupoval nikoliv jako skutečný zhotovitel díla, neboť „dílem" bylo ve skutečnosti provádění prací, ale jako zprostředkovatel pracovní síly – dodavatel slovenských pracovníků, který si výsledky práce provedené těmito pracovníky nepřisvojoval, nebyly prováděny jeho jménem, na jeho náklady ani na jeho vlastní odpovědnost.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právním posouzením věci tak, jak provedl žalovaný a potažmo i krajský soud. Ze spisového materiálu je zřejmé, že v průběhu daňového řízení bylo postaveno najisto, že stěžovateli byli slovenští pracovníci dodáváni podle jeho potřeb na práce odpovídající předmětu jeho činnosti, počet pracovníků se měnil v závislosti na požadavku a potřebách stěžovatele (dle objednávek, jež měl od odběratelů, a podle množství opracovaných výrobků těmito pracovníky, denní norma počtu vyrobených kusů byla stanovena propočtem z měsíčního plánu, stěžovatel rovněž určoval pracovní dobu i další podmínky provádění prací, jako je dodržování pracovní a technologické kázně, pracovní doby, absolutního zákazu požívání alkoholických nápojů i jiných omamných látek v pracovní době, nástupu do práce pod vlivem alkoholu nebo zcizování věcí v majetku objednatele nebo jeho zaměstnanců, a to pod smluvní pokutou). Slovenští pracovníci byli tedy řízeni i kontrolováni stěžovatelem, resp. prostřednictvím jeho příslušných pracovníků. Bylo rovněž prokázáno, že práce byly prováděny pouze z materiálu, který dodával sám stěžovatel, zhotovitel si po celou dobu výroby výsledné produkty nepřisvojoval, stěžovatel poskytoval slovenským pracovníkům stroje - drásavý stroj, brousicí zařízení, ochranné pracovní prostředky; smluvně nepřesně označený *„pronájem strojů"* představoval ve skutečnosti paušální úhrady za spotřební materiál (*drás. pilky, brus. kotouče*), práce prováděné těmito smluvními pracovníky přímo navazovaly na práce zaměstnanců stěžovatele, přitom se jednalo o dílčí práce v rámci jednoho výrobního procesu na jednom pracovišti v prostorách stěžovatele. Bylo rovněž nesporné, že práce byly slovenskými pracovníky prováděny pravidelně, dlouhodobě, opakovaně, soustavně a v žádném případě neměly povahu sezónních či jednorázových prací.

Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů) označen jako „zaměstnanec", plátce příjmu jako „zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník - fyzická či právnická osoba s bydlištěm či sídlem na území České republiky (dle § 2 odst. 2 nebo § 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 poplatníkem – fyzickou či právnickou osobou s bydlištěm či sídlem na území ČR. 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. Z hlediska daňového v případech, kdy daňový nerezident poskytuje zahraniční pracovníky

na práci v České republice, přitom ale jejich práci sám neřídí, nepřivlastňuje si ji a nepředává její výsledky, hovoříme o tzv. mezinárodnímu pronájmu pracovní síly.

Stěžovatel ve smyslu uvedeného byl v postavení zaměstnavatele, tzn. daňového rezidenta, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem (pronajímatelem pracovní síly – zde zhotovitel), jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Slovenští pracovníci uzavřeli pracovněprávní vztah se zahraničním zaměstnavatelem – R. Z., osobou s bydlištěm v zahraničí, který jim vyplácel odměnu za práci vykonanou u stěžovatele - českého daňového rezidenta – ekonomického zaměstnavatele.

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. 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 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 po 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 § 38h 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.

Nejvyšší správní soud stran posouzení povahy příjmů slovenských pracovníků uzavírá, že částky fakturované R. Z. za výrobu gumových výrobků prováděnou slovenskými pracovníky dodanými stěžovateli lze podřadit pod příjmy těchto pracovníků ze závislé činnosti, které jim plynuly prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí; tyto měly být dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů stěžovatelem zdaněny. Závěry k nimž žalovaný a poté i krajský soud dospěl, jsou řádně odůvodněny a jsou v souladu se zákonem.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že k otázce mezinárodního pronájmu pracovní síly se vyjádřil např. ve svém rozsudku ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 - 131, v něm mimo jiné konstatoval: *„(Z)ákon v ustanovení § 6 odst. 2 větě druhé a třetí ZDP říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly (a jen a pouze tyto) jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly pracuje a která je českým daňovým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 ZDP), postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věty první ZDP, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, nýbrž je mu vyplácen zahraniční osobou – jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal. Zákon dokonce reflektuje skutečnost, že za pronájem pracovní síly nájemce pronajímateli platí částku, která v sobě většinou obsahuje nejen úhradu skutečných nákladů na mzdové a doprovodné výdaje na pronajaté zaměstnance, nýbrž i částku za zprostředkování – stanoví proto v § 6 odst. 2 větě čtvrté z důvodu ztížení možnosti obcházení zákona, že v případě, že v úhradách „zaměstnavatele“ (ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé ZDP) osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady. A contrario tedy platí, že jiné vztahy mezi osobami, které si pronajaly pracovní sílu, a pronajatými pracovníky, nejsou vztahy, u nichž by měl nájemce pracovní síly postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé ZDP, a že toto postavení má u těchto jiných vztahů skutečný zaměstnavatel pracovníků, tedy ten, který je nájemci pracovní síly pronajímá. Smysl a účel ustanovení § 6 věty druhé až čtvrté je zřejmý – zpřísněným režimem pro pronájem pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů a které jsou jimi proto jen velmi obtížně kontrolovatelné, zabránit obcházení českých daňových zákonů; u pronájmu pracovní síly prostřednictvím subjektů v jurisdikci českých daňových orgánů lze obcházení daňových zákonů daleko účinněji kontrolovat koordinovaným prověřování nájemce i pronajímatele pracovní síly, a proto u nich zákonodárce žádný zvláštní zpřísněný režim nezaváděl, neboť to nepovažoval za nutné.“*

Nejvyšší správní soud neshledal ani důvodnou argumentaci stěžovatele stran duplicitního zdanění. V daném případě se nelze dovolávat ustanovení § 38c zákona o daních z příjmů, neboť R. Z. nebyl v předmětném období plátcem daně a neměl povinnost z příjmů, které jeho prostřednictvím plynuly pracovníkům dodaným stěžovateli jakožto zaměstnavateli, u kterého vykonávali práci podle jeho příkazů (závislou činnost), srážet a odvádět daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. K otázce přenosu daňové povinnosti z dodavatele na daňový subjekt či duplicity předepsání daně je nutno uvést, že v tomto případě byl stěžovatel jakožto plátce daně dle § 6 odst. 3 zákona o

správě daní a poplatků a jako ekonomický zaměstnavatel dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů povinen sám srážet a odvádět pod vlastní majetkovou odpovědností z příjmů ze závislé činnosti daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Tato jeho daňová povinnost je dle § 45 zákona o správě daní a poplatků nepřenosná na jiný daňový subjekt. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že platby daně ze závislé činnosti provedené R. Z. na jeho osobní daňový účet, přijaté správcem daně ve smyslu ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků, nemohou být použity na úhradu daňových povinností stěžovatele.

Povinnost plátce daně - daňového subjektu srazit daň (či zálohu na daň) a tuto odvést správci daně nezaniká zjištěním, že daň byla odvedena jiným subjektem, nebylo-li tak učiněno na osobní daňový účet toho, komu daňová povinnost ze zákona svědčí. Pokud by tedy R. Z. daň uhradil, ačkoli k tomu nebyl povinen, je na něm, aby způsobem, který umožňují příslušné daňové předpisy, učinil opatření směřující k tomu, aby bylo zamezeno, resp. bylo napraveno dvojí zdanění týchž příjmů stejnou daní. V dané věci však nebylo předmětem kontroly plnění daňových povinností daňového subjektu (nerezidenta) R. Z., ale stěžovatele. Ten se nemůže zprostit splnění toliko jemu zákonem stanovené daňové povinnosti srazit a odvést určitou daň podléhající příslušnému zákonem stanovenému rozpočtovému určení příslušnému správci daně s odkazem na skutečnost, že daň z příjmů za provedené práce byla zaplacena jinou osobou, přitom povinnost odvodu daně této nebyla uložena zákonem, tato osoba nebyla plátcem daně podle § 38c zákona o daních z příjmů. Pokud by tedy p. Z. odvedl daň z příjmů ze závislé činnosti, k jejímuž odvodu nebyl povinen, na svůj účet u příslušného správce daně, je třeba takovou platbu považovat za přeplatek, s nímž je správce daně povinen naložit zákonem stanoveným způsobem.

Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele, které v kasační stížnosti uplatnil, důvodné, a proto kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 17. února 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu