



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **ITAB Shop Concept CZ, a.s.**, se sídlem Chrudichromská 2364, Boskovice, zast. Mgr. Petrem Šívarou, advokátem se sídlem Zahradnická 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 1. 2016, č. j. 1869/16/5200-10421-709494 a č. j. 1878/16/5200-10421-709494,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2016, č. j. 1869/16/5200-10421-709494 a č. j. 1878/16/5200-10421-709494, **se zrušují** a tyto věci **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **25 602 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Šívarý, advokáta se sídlem Zahradnická 6, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanými žalobami domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 1. 2012, č. j. 3262/12/284922705185, resp. č. j. 2982/12/284922705185, v části týkající se bankovního spojení. Prvým rozhodnutím byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2007 ve výši 13 585 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 2 717 Kč. Druhým rozhodnutím byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2007 ve výši 945 585 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 189 117 Kč.

Krajský soud rozhodl o spojení řízení ve věcech těchto žalob ke společnému projednání, neboť z hlediska skutkového jde o související daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2007, u kterých krajský soud shledal potřebu provádět dokazování týmiž důkazními prostředky, přičemž i právní základ, jenž má soud posoudit, je též (§ 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“).

II. Stručný popis dosavadního procesního průběhu

Dne 23. 8. 2010 zahájil správce daně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, při které mu vznikly pochybnosti o správném stanovení daně z příjmů plynoucích zaměstnancům zahraničních společností podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Proto za zdaňovací období roku 2007 zahájil kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 63251/10/284931704202 ze dne 9. 12. 2010. Na základě této kontroly správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období roku 2007, za měsíce únor až prosinec, žalobce proplácel faktury vystavené společností Karim spol. s r.o. organizační složka, Suchá 601/2, 678 01 Blansko, DIČ: CZ26267373 (dále jen „Karim“) za odborné práce v profesích zámečnické a svářeč prováděné zaměstnanci společnosti pro plátce daně podle jeho příkazů a pokynů na základě uzavřené smlouvy o dílo. Za měsíce červen až prosinec žalobce proplácel faktury vystavené společností Privatne male pidpriemstvo „Staves“ - organizační složka, se sídlem Lipová 370/6, Brno, IČ: 26950367 (dále jen „Staves“) za zámečnické a lakovací práce prováděné zaměstnanci společnosti pro žalobce podle jeho příkazů a pokynů na základě uzavřené smlouvy o dílo.

Správce daně následně vyzval žalobce k dokazování, kdy žalobce předložil ve vztahu ke společnosti Karim „Smlouvu o dílo“ pro rok 2007 a vyjádřil se, jakým způsobem plnění smlouvy probíhalo. Správce daně z uvedeného učinil závěr, že předmětem smlouvy nebylo provedení konkrétního díla, ale jednalo se o zabezpečení neomezeného pracovního výkonu zaměstnanců společnosti Karim, kdy zaměstnanci společnosti pracovali v prostorách žalobce, s materiálem žalobce, na jeho strojích, používali jeho ochranné pomůcky, odměňování byli

podle odpracovaných hodin a náročnosti zadané práce, kdy jim práci přidělovali a předávali zaměstnanci žalobce. Společnost Karim je organizační složkou zahraniční společnosti Karim spol. s r. o., Bobot 337, PSČ: 913 25, Slovenská republika. Správce daně uvedl, že v případě organizační složky zahraniční společnosti se nejedná o samostatný subjekt a z tohoto důvodu došlo k naplnění znaků mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Ke smluvnímu vztahu se společností Staves předložil žalobce správci daně smlouvu o dílo ze dne 30. 5. 2007, jejíž předmět byl obdobný jako u společnosti Karim. Žalobce rovněž předložil faktury vystavené Stavesem, kdy k jednotlivým fakturám (s výjimkou té za červen) předložil předávací protokol, pracovní listy zaměstnanců (výpis z elektronické docházky), přehled pracovníků s počtem odpracovaných hodin. Dále předložil smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 30. 5. 2007, jejímž předmětem byly nebytové prostory v provozovnách plátce daně v Letovicích a Blansku a od 1. 7. 2007 se jednalo o nájem nebytových prostor v provozovně v Boskovicích. Ze skutečnosti, že Staves účtoval ve fakturách příplatek za pronájem ve výši 2 400 Kč a na druhé straně vydal žalobce Stavesu fakturu za nájem nebytových prostor za rok 2007 v částce 14 400 Kč (6 x 2 400 Kč) učinil správce daně závěr, že se jedná jen o formální smluvní vztah, kdy nebylo hrazeno žádné nájemné.

V případě smluvních vztahů s těmito společnostmi tak podle správce daně byly naplněny znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly a podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou povinnosti plátce přeneseny na tuzemského ekonomického zaměstnavatele.

S ohledem na výše uvedené správce daně předepsal rozhodnutím (platebním výměrem) ze dne 27. 1. 2012, č. j. 3262/12/284922705185 k přímému placení daní z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2007 ve výši 13 585 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 2 717 Kč. Rozhodnutím z téhož dne č. j. 2982/12/284922705185 pak byla žalobci předepsána k přímému placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2007 ve výši 945 585 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 189 117 Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce dne 28. 2. 2012 odvolání. O odvoláních zprvu rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, jež nejprve v obou případech vyzvalo správce daně k doplnění dokazování, neboť správce daně neprovedl žalobcem požadované výsledky svědků. Zároveň tento odvolací orgán požadoval zjistit další skutečnosti ovlivňující stanovení ceny díla, neboť žalobce uváděl, že počet odpracovaných hodin byl pouze jedním z faktorů pro stanovení celkové ceny díla. Správce daně provedl výsledky navrhovaných svědků a další šetření, ale na svém závěru setrval. Žalovaný, jenž se v důsledku přijetí zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stal odvolacím orgánem namísto Finančního ředitelství v Brně, se následně se závěry správce daně ztotožnil a rozhodnutími ze dne 6. 3. 2013, č. j. 6651/13/5000-14110-701962 (v případě platebního výměru ze dne 27. 1. 2012, č. j. 3262/12/284922705185) a č. j. 6648/13/5000-14101-701962/701962 (v případě platebního výměru ze dne 27. 1. 2012, č. j. 2982/12/284922705185) je *de facto* potvrdil. Prvostupňová rozhodnutí totiž změnil jen v části týkající se bankovního spojení z důvodu, že se věcně a místně příslušným správcem daně stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

Proti těmto rozhodnutím žalovaného podal žalobce správní žaloby, o kterých zdejší soud rozhodl rozsudky ze dne 26. 3. 2015, č. j. 30 Af 30/2013 - 142 a č. j. 30 Af 29/2013 - 133 (dále jen „zrušující rozsudky“) tak, že uvedená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správním orgánům v obou rozsudcích vytkl, že nepostavili najisto, zda je zřizovatel Stavesu - jejímž zřizovatelem byla zahraniční společnost Privatne male pidpriemstvo „Staves“ Rachiv, ul. Miru 25, 906 00 Ukrajina (dále také jako „subjekt Staves“ nebo „zřizovatel Stavesu“) skutečně zahraniční osobou. Žalovaný ve svém původním rozhodnutí uváděl, že nemá pochyb o tom, že zřizovatel Stavesu není českým daňovým rezidentem, nicméně některé indicie svědčily o možném opaku. Krajský soud proto uložil žalovanému, aby otázku daňového domicilu zahraničního zřizovatele Stavesu postavil najisto. Krajský soud dále žalovanému vytkl, že se nedostatečně vypořádal se svědeckými výpověďmi Z. M. a M. H., které hovořily o tom, že pracovníkům Stavesu (v případě Z. M. i Karimu) přidělovali práci jejich partáči, kteří je také přidělovali k jednotlivým strojům a sami pro ně „fasovali“ potřebný materiál. Vedoucí pracovníci žalobce pak měli jednat právě s těmito partáčky.

Žalovaný po zrušení uvedených rozhodnutí přistoupil k doplnění podkladů vztahujících se k daňovým povinnostem Stavesu. Od Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj získal dokumenty z daňového spisu Stavesu, které podle něj osvědčují tu skutečnost, že zřizovatel Stavesu není daňovým rezidentem České republiky. V České republice se v rozhodných letech nacházelo toliko jeho lokální vedení (vedení organizační složky) a žalobce nijak neprokázal, že by se v České republice nacházelo i skutečné globální vedení zřizovatele. Dále žalovaný částečně upravil a doplnil i původní odůvodnění, pokud jde o existenci partáků společnosti Staves a Karim. Na základě takto doplněného odvolacího řízení pak žalovaný potvrdil závěry správce daně a vydal napadená rozhodnutí.

III. Obsah žalob

Žalobce se ani po doplnění odvolacího řízení neztotožnil se závěry žalovaného o daňovém rezidenství (domicilu) zřizovatele Stavesu. Podle něj totiž byla snaha žalovaného, potažmo správce daně pouze formální a nikoli skutečná, a proto nemohla splnit požadavek krajského soudu na to, aby bylo rezidenství zřizovatele Stavesu postaveno najisto. Žalovaný vycházel pouze z dokumentů založených ve Sbírce listin obchodního rejstříku a z prohlášení samotné organizační složky. Vyjádření Stavesu (org. složky) v průběhu jeho vlastní daňové kontroly jsou však nepřipustným důkazním prostředkem v daňovém řízení vedeném s žalobcem. Pokud má být nějaká skutečnost prokázána svědeckou výpovědí, musí být svědek poučen a žalobci musí být umožněno se výslechu svědka účastnit a případně mu i klást dotazy.

Dále žalobce uvedl, že paní O. K., zakladatelka organizační složky, podnikala v České republice od roku 1997 do roku 2003 a od roku 2007 působí jako pověřený člen představenstva v družstvu PROMITEK, družstvo se sídlem Jarní 898/50, Brno a má povolen pobyť na adrese Z. 675, H. u B., kde zřejmě bydlí u svého bratra. Již v roce 2006 přitom měla povolení k pobytu na adrese L. 6, B. a i další rozhodnutí o rozšíření předmětu podnikání organizační složky činila osobně v Brně. Pan P. S., formální ředitel zřizovatele Stavesu, bydlel od 7. 4. 2008 rovněž na adrese L.6, B. a od 8. 2. 2009 bydlí v R., M. 139, v domě v jeho vlastnictví. Současně je třeba vzít do úvahy i tu skutečnost, že veškerá jednání vedl

prvostupňový správce daně pouze s Ing. M. H., generálním zmocněncem Stavesu, mj. vlastníkem domu na adrese L. 6, B. Žalovaný zpochybnil závěry žalobce, podle kterých by právě M. H. mohl být ovládající osobou celého subjektu, stejně jako závěry o nadřízenosti této osoby P. S., jež vyplývají ze svědecké výpovědi M. H. Závěr žalovaného o tom, že místo skutečného vedení celého Stavesu bylo na Ukrajině, se tak jeví jako minimálně diskutabilní. Žalovaný navíc zcela rezignoval na využití tzv. mezinárodního dožádání vůči daňové správě Ukrajiny. Na základě několika jednoduchých dotazů bylo přitom možno získat hodnověrné výsledky ohledně činnosti zřizovatele Stavesu na Ukrajině. Místo skutečného vedení nelze zjišťovat lustrací listin ve Sbírce listin, je třeba posuzovat skutečný stav věci. Místo skutečného vedení zřizovatele Stavesu je zřejmé i z nahlédnutí na internetové stránky www.staves.eu, které provozuje subjekt Staves.cz, družstvo, jenž má sídlo rovněž na ulici L. 6 v B. a vykonává identické činnosti jako Staves. V souvislosti s uvedeným pak žalobce k důkazu navrhl provedení výpisů z obchodního rejstříku týkajících se družstev PROMITEK, družstvo a Staves.cz, družstvo a také příslušné výpisů z katastru nemovitostí v kat. území Hrušovany u Brna, Rajhrad a Brno, Stránice.

Druhý žalobní bod se pak vztahoval k posouzení spolupráce mezi žalobcem a subjekty Staves a Karim jakožto mezinárodního pronájmu pracovní síly. Žalobce namítal, že z žádného důkazu neplyne jednoznačný závěr o řízení pracovníků Karimu a Stavesu přímo žalobcem. Rozhodujícím kritériem pro posouzení mezinárodního pronájmu pracovní síly dle ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů přitom je, že výkon práce je prováděn přímo dle příkazů nájemce, což plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 7 Afs 46/2011 - 106. Žalovaný polemizoval se svědeckými výpověďmi svědků Z. M. a M. H., zda došlo k přímému řízení pracovníků Karimu a Stavesu a mylí se, pokud dovozuje, že k naplnění pronájmu pracovní síly postačí nepřímé vedení. S ohledem na výčet činností, které partáci (předáci) prováděli, tito nepochybně byli vedoucími zaměstnanci pracovníků Stavesu a Karimu a byli tak ve vztahu nadřízenosti vůči těmto pracovníkům, závěry žalovaného jsou proto nesprávné. V daňovém řízení vůbec nebylo prokázáno, že by svědecké výpovědi byly nepravdivé; ty tak nebyly nikterak vyvráceny.

Na základě výše uvedeného proto žalobce závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Své vyjádření k věci předložil i žalovaný, jenž k námitce nezjištění skutečného vedení celého subjektu Staves nejprve vymezil podklady, ze kterých při svém rozhodování vycházel. Vzhledem k tomu, že žalobce své tvrzení nepodložil žádným důkazním prostředkem a žalovaný měl naopak k dispozici důkazní prostředky od Stavesu, ze kterých vyplývá, že skutečné místo vedení se nacházelo na Ukrajině, dospěl k závěru, že daňová rezidence subjektu Staves je umístěna na Ukrajině. Skutečnost, že správce daně jednal s panem M. H., není v této věci právně významná, neboť to, že pan H. byl zmocněncem Stavesu nevyvrací závěr o skutečném sídle společnosti Staves (zřizovatele) na Ukrajině. Stejně tak není významné ani to, že osoby se Stavesem spojené bydlely nebo mají povolen pobyt v České republice. Doplnil také, že krajský soud ve zrušujícím rozsudku žalovanému neuložil

povinnost doplnit dokazování, ale postavit najisto, že obchodní společnost Staves nemohla být českým daňovým rezidentem.

Pokud jde o druhý žalobní bod, žalovaný v zásadě zopakoval argumenty uvedené v napadeném rozhodnutí, jež byly postaveny na zjištěních o zapojení pracovníků Stavesu do celkového výrobního procesu žalobce. Ve vztazích se Stavesem a Karimem tak mělo jít o zajištění pracovního výkonu (pronájem pracovní síly) a nikoli o zhotovení konkrétního díla. Žalovaný nezpochybňoval existenci partáků (předáků), ti však sami pracovníky dodavatelských společností neřídili.

V. Průběh jednání ve věci

Žalobce navrhl v žalobě provedení množství důkazů. Vzhledem k tomu, že soud shledal potřebu dokazování částí z nich (srov. § 77 odst. 1 s. ř. s.), nařídil ve věci jednání, jež proběhlo dne 27. 3. 2017. Obě strany na jednání setrvaly na stanoviscích uvedených v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a v podrobnostech na ně odkázaly. Poté soud přistoupil k dokazování.

Provedl jednak notářský zápis o rozhodnutí zakladatele o rozšíření předmětu podnikání vyhotovený notářem JUDr. L. M. v Brně dne 25. 4. 2007. Jako účastnice jednání, jímž byl rozšířen předmět podnikání Stavesu, byla označena paní O. K., narozená 9. 5. 1972, bytem Ukrajina, T., ul. N. J. 27/14, bytem v ČR B., L. 6. Dále soud provedl i listinu označenou jako rozhodnutí zakladatele o změně předmětu podnikání ze dne 12. 7. 2006 vyhotovenou jedinou majitelkou zahraniční právnické osoby Privatne male pidpriemstvo Staves, se sídlem T., ul. N. J. 27/14, Ukrajina a zakladatelkou Stavesu paní O. K., nar. x, bytem Ukrajina, T., ul. N. J. 27/14, bytem v ČR B., L. 6. Na druhé straně této listiny se pak nachází prohlášení označené jako „Prohlášení o pravosti podpisu“ – vyhotovené advokátem Mgr. V. B. v Brně téhož dne, kde je u místa pobytu paní O.K. uvedena adresa L. 6, B. s tím, že totožnost paní K. byla ověřena z průkazu o povolení k pobytu. K důkazu provedl krajský soud i výpis z katastru nemovitostí (List vlastnictví č. 652 v k. ú. Stránice), na němž je jako vlastník uveden Ing. M. H., bytem L.370/6, S., B.

V žalobě byly navrženy i další důkazy, krajský soud však již žádné další dokazování neprováděl, neboť provádění takových důkazů by bylo nadbytečné. Bude na žalovaném, aby se s těmito skutečnostmi, resp. návrhy (pokud budou žalobcem vzneseny) případně vypořádal v dalším řízení. Žalobce navrhl k důkazu i dokumenty (vlastní výpis z obchodního rejstříku, výzva žalovaného k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, odpověď žalobce), které se buď vůbec nevztahovaly ke sporným otázkám v řízení, anebo již byly obsaženy ve správním spise žalovaného. Ani jimi proto soud nedokazoval.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadená rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s.ř.s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházejí ze

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že **žaloby jsou důvodné**.

Jak soud popsal shora, předmětná věc již byla jednou posuzována a žalovanému bylo uloženo, aby se blíže vypořádal s otázkou rezidenství zřizovatele Stavesu a některými svědeckými výpověďmi ohledně možného řízení pracovníků Stavesu a Karimu jejich vlastními parťáky. Podstatou věci proto bylo posouzení toho, zda se žalovaný uvedenými pokyny zdejšího soudu řídil a své závěry dostatečně odůvodnil.

VI.a) Daňové rezidenství subjektu Staves

Ve zrušujících rozsudcích zdejší soud žalovanému vytkl, že se ani přes výslovnou odvolací námitku žalobce dostatečně nezabýval otázkou daňového rezidenství (domicilu) zahraniční společnosti Staves (zřizovatele), konkrétně pak místem skutečného vedení celé společnosti, navzdory tomu, že některé indicie nasvědčovaly tomu, že místem vedení celé společnosti je ČR.

Aby totiž mohl být poplatník uvedený v § 17 odst. 3 zákona o dani z příjmů (zde: žalobce) označen podle § 6 odst. 2 věta druhá a třetí téhož zákona za zaměstnavatele (plátce daně), i když příjem pracovníkovi (poplatníkovi) nevyplácí on, ale je mu vyplácen zahraniční osobou, je potřeba posoudit, zda je tato osoba, jež poskytuje pracovní sílu, skutečně osobou zahraniční. Pokud se totiž jedná o osobu tuzemskou, postrádá tato právní fikce svůj účel. „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 prověřováním nájemce i pronajímatele pracovní síly, a proto u nich zákonodárce žádný zvláštní zpřísněný režim nezaváděl, neboť to nepovažoval za nutné“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004 - 140). V rozsudku ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 39/2011-162 Nejvyšší správní soud uvedl, že o tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly hovoříme „...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...“ (pozn. potvrzení doplněno krajským soudem).

Dle čl. 4 odst. 1 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku, publikovanou pod č. 103/1999 Sb.m.s. (dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“) přitom výraz "rezident jednoho smluvního státu" označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa registrace nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného. Podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmu jsou přitom českými daňovými rezidenty poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení.

Dle čl. 4 odst. 3 uvedené smlouvy přitom platí, že jestliže osoba jiná než osoba fyzická je podle ustanovení odstavce 1 tohoto článku rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení. Pokud by tedy místo skutečného vedení celé společnosti Staves bylo v ČR, byla by tato společnost s ohledem na § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve spojení s čl. 4 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění českým daňovým rezidentem; sídlo na Ukrajině by tudíž bylo toliko formální a celá společnost Staves by tak spadala pod jurisdikci českých daňových orgánů.

V předchozím řízení před zdejším soudem byl součástí předloženého správního spisu výpis z obchodního rejstříku. Dle něj byl Staves zapsán do obchodního rejstříku jako organizační složka, přičemž jeho zřizovatelem byla zahraniční společnost Staves (zřizovatel Stavesu), která je registrována pod identifikačním kódem subjektu podnikatelské činnosti č. 32941903 v Jednotném státním rejstříku podniků a organizací Ukrajiny vydaném Správou obchodu, bytového hospodářství a registrace Ternopilské městské rady. Bylo zřejmé, že místem registrace byla Ukrajina a že zahraniční právnická osoba byla zřízena podle ukrajinského práva. Statutárním orgánem (a ředitelem) zahraniční osoby, stejně jako vedoucím české organizační složky, však od 7. 4. 2008 byl P. S., nejprve bytem L. 6, B., následně od 9. 2. 2009 bytem R., M. 139. Tato skutečnost tak nasvědčovala tomu, že vedení zahraniční společnosti Staves by mohlo být umístěno v České republice. Krajský soud v této souvislosti odkázal na Komentáři OECD ke vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění, podle kterého je místo skutečného vedení definováno jako místo, kde jsou vykonávána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná pro řízení společnosti. Žalobce navíc v tehdy podané žalobě i dřívějším odvolání uváděl, že společnost Staves nevykonává na Ukrajině žádnou relevantní činnost a není ani z Ukrajiny fakticky řízena. Ačkoli soud obecně souhlasil se žalovaným, že organizační složka zahraničního subjektu není samostatnou osobou, a že se jedná o součást zahraničního subjektu, považoval proto za žádoucí, aby se žalovaný skutečným daňovým domicilem tohoto zahraničního subjektu (společnosti Staves) blíže zabýval.

V rámci doplnění odvolacího řízení žalovaný prostřednictvím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj obstaral k posouzení daňového domicilu společnosti Staves podklady týkající se správy daní Stavesu (organizační složky). Žalovaný předně vycházel ze stejnopisu notářského zápisu ze dne 16. 8. 2004 - rozhodnutí o zřízení organizační složky zahraniční osoby na území České republiky. Paní O. K., trvale bytem ul. N. J. 27/14, T., Ukrajina, prohlásila, že jako zakladatel a ředitel právnické osoby s názvem Soukromý malý podnik „Staves“, se sídlem na adrese N. J. 27/14, T., Ukrajina, identifikační kód subjektu podnikatelské činnosti v Jednotném státním rejstříku podniků Ukrajiny č. 32941903, vydává rozhodnutí, jímž zřizuje organizační složku Soukromého malého podniku „Staves“ na území České republiky s umístěním B., L. 370/6. Vedoucí organizační složky pak byla paní O. K. do 7. 4. 2008, přičemž tato osoba správci daně předložila osvědčení o státní registraci zřizovatele zahraniční osoby na území Ukrajiny. Žalovaný měl dále k dispozici statut zahraniční zřizovatele Stavesu ze dne 22. 6. 2004, v jehož bodě 1. 7. je uvedeno, že podnik má právo na území Ukrajiny a v cizině vytvářet pobočky a zastupitelstva v souladu s platnou legislativou Ukrajiny a v bodě 4.4 je uvedeno, že zisk podniku se vytváří z příjmů z hospodářské činnosti a ze zisku se platí procenta kreditů v bance a také daně do ročního rozpočtu Ukrajiny.

V protokolu o ústním jednání s paní O. K. ze dne 17. 2. 2005 zaevidovaném pod č. j. 42552/05, který byl sepsán ve věci projednání způsobu zdanění organizační složky, bylo uvedeno, že zřizovatel má k výkonu činnosti pronajatu kancelář v B. na L. 6 a pro účely zákona o daních z příjmů je organizační složka ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů stálou provozovnou, která je povinna vést podvojný účetnictví odděleně za stálou provozovnu. V případě změny byla organizační složka povinna nahlásit změnu do 30 dnů správci daně. Ze spisového materiálu vedeného u místně příslušného správce daně pak bylo dle žalovaného zřejmé, že Staves nenahlásil žádnou změnu. V dané věci je proto dle žalovaného důležité rozlišovat místo vedení „hlavní“ a místo vedení „lokální“, které může podnik mít ve svých organizačních jednotkách. Ve smyslu daňových smluv je potom lokální vedení považováno za stálou provozovnu. V daném případě vzniklo na území České republiky lokální místo vedení, neboť sám Staves deklaroval, že je stálou provozovnou na území České republiky a je povinen vést podvojný účetnictví za stálou provozovnu, za kterou také podával správci daně přiznání k dani z příjmů právnických osob (rovněž obsažených ve vyžádaném spise), ve kterých uváděl, že sídlo právnické osoby (zřizovatele) se nachází na Ukrajině na adrese Ul. M. 25, R., Ukrajina. Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají s ohledem na ust. § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Z evidence vedené u místně příslušného správce daně je zřejmé, že správce daně v daném případě neměl žádné pochybnosti o tvrzení vedoucí organizační složky, že místo vedení se v kontrolovaných letech nacházelo na Ukrajině, tzn., že správce daně neměl pochybnosti o tom, že daňová rezidence zřizovatele je umístěna na Ukrajině.

Žalovaný odkázal také na sdělení Ministerstva financí č. j. 251/122867/2000, podle kterého lze místo vedení definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejích představitelů (např. správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji ho lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.

V této souvislosti vyšel žalovaný i z podkladů zjištěných v rámci daňové kontroly Stavesu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2007 a 2008. Příslušný správce daně v průběhu daňové kontroly vydal výzvy k dokazování, ve kterých mimo jiné žádal o doložení veškerých důkazních prostředků a prokázání, že doklady zaúčtované na účet 518 400 – ostatní služby – lékařské ošetření ve zdaňovacím období roků 2007 a 2008 jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů Stavesu. Na výše uvedené výzvy zplnomocněný zástupce Stavesu Ing. M. H. reagoval písemností ze dne 11. 2. 2010, zaevidovanou pod č.j.: 42059/10 a písemností ze dne 10. 5. 2010, zaevidovanou pod č.j.: 145579/10. Ve výše uvedených písemnostech zplnomocněný zástupce ve věci lékařských ošetření uvedl, že *„organizační složka není samostatnou právnickou osobou. Je to pouze právní fikce, jak zapsat cizí právnickou osobu do českého obchodního rejstříku a přidělit jí*

české IČ. Právním subjektem je v tomto případě pouze Soukromý podnik „Staves“ se sídlem na Ukrajině, ul. M. 25/6, R. Tato ukrajinská právnická osoba má pracovně právní vztahy s většinou svých zaměstnanců podle ukrajinského práva a tyto zaměstnance pak vysílá na práci do České republiky.“ Z výše uvedeného je zřejmé, že zástupce Stavesu Ing. M. H. deklaroval, že na území České republiky se nachází pouze organizační složka a právním subjektem je v daném případě Soukromý podnik „Staves“ se sídlem na Ukrajině, který své zaměstnance na práci do České republiky vysílá; skutečné (hlavní) místo vedení se tak dle žalovaného nachází na Ukrajině.

K popsáním podkladům krajský soud předně uvádí, že nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že by žalovaný provedl pouhou lustraci Sbírky listin obchodního rejstříku. Žalovaný totiž zajistil i další podklady, zejména vyjádření samotného Stavesu vůči jemu příslušnému správci daně. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu přitom jako důkazní prostředek může sloužit cokoli, co může objasnit skutečný stav věci a co nebylo získáno v rozporu s právními předpisy. Nikde není stanoveno – a krajský soud to ani po žalovaném výslovně nevyžadoval, že skutečný daňový domicil je možné ověřovat pouze prostřednictvím mezinárodního dožádání (ačkoli se v takovýchto případech jistě nabízí), jak požadoval žalobce; čl. 26 Smlouvy o zamezení dvojí zdanění upravuje vzájemnou výměnu informací, nestanoví však povinnost orgánů jednoho smluvního státu v pochybnostech požádat o prověření daňového domicilu i orgány druhého smluvního státu. Důraz na podklady, které již má Finanční správa k dispozici naopak konvenuje zásadě rychlosti a hospodárnosti daňového řízení (§ 7 daňového řádu).

Na druhou stranu nelze přehlédnout, že žádný z doplněných dokumentů ve skutečnosti místo reálného vedení, resp. daňový domicil celého subjektu Staves (v tomto případě v roce 2007) bezvýhradně nepotvrzuje a nevyvrací důvodné pochybnosti či indicie ohledně českého daňového rezidentství Stavesu. Tyto pochybnosti byly ve zrušujících rozsudcích postaveny zejména na tom, že ve výpisu Stavesu z obchodního rejstříku byl uváděn pobyt P. S. v České republice na adrese L. 6, a na tom, že P. S. byl současně statutární orgán zřizovatele Stavesu, jakož i vedoucí její české organizační složky. Řízení celé společnosti (přijímání rozhodnutí) tak z povahy věci mohlo skutečně probíhat – a jeví se to pravděpodobným – v České republice.

Notářský zápis o zřízení organizační složky z roku 2004 přitom rozhodně neprokazuje, kde se nacházelo místo skutečného, reálného vedení tohoto subjektu v letech 2007 – 2009. Stejně tak statut společnosti hovořící o placení daní do rozpočtu Ukrajiny, jakožto zjevně standardní dokument při zakládání podniků na Ukrajině, nehovoří nic o daňovém rezidentství, natož o místě skutečného vedení společnosti. Protokol o ústním jednání s paní O. K. z roku 2005, obsahující tvrzení, že organizační složka v České republice je stálou provozovnou ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů (a na něj navazující daňová přiznání) je již argumentem silnějším, neboť institut stále provozovny (k definici stále provozovny srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 85/2007 – 75) jasně indikuje, že subjekt Staves v České republice vystupoval jako daňový nerezident. Daňové rezidentství se však neurčuje pouze podle tvrzení nebo vystupování samotného daňového subjektu, jenž samozřejmě může chtít svůj daňový domicil optimalizovat, ale (a to zvláště v režimu smluv o zamezení dvojí zdanění) podle faktického stavu věci. V daném případě – vzhledem k pochybnostem či indiciím uvedeným výše – bylo rozhodující posouzení faktického místa

vedení celé společnosti, které samozřejmě může být rozdílné od místa formálně uváděno. Rovněž ani z vyjádření Ing. H. pak nevyplývá, že by faktické hlavní místo vedení Stavesu, což Ing. H. nutně nemusel ztotožňovat s jím uváděným sídlem společnosti na Ukrajině, jak dovozoval žalovaný, nemohlo být v České republice. A ani to, že personální substrát Stavesu pocházel zejména z Ukrajiny (a do ČR byl toliko vysílán), nerozhoduje o tom, kde se nacházelo místo vedení celé společnosti. Ing. H. totiž hovořil zjevně o řadových pracovnících a nikoli o řídicích osobách. Jedinou řídicí osobou organizační složky i celé společnosti Staves, u které je najisto postaveno, kde v období let 2007 – 2009 (minimálně od dubna 2008) trvale pobývala (a kde tedy patrně přijímala svá rozhodnutí), je P. S., jenž jako bydliště uváděl adresu v České republice.

Hlavním nedostatkem vyjádření pana H. a paní K. je pak ta skutečnost, že ani v jednom případě nebyly dané osoby podrobeny cíleným dotazům správce daně (příp. žalobce) ohledně rezidenství subjektu Staves, resp. místa jeho skutečného vedení. Přestože obecně lze podle § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředek použít i podklady získané při správě daně jiných daňových subjektů (nešlo o protokoly o svědecké výpovědi ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu), v daném případě tato skutečnost výrazně oslabuje průkaznost předkládaných tvrzení.

Ve vztahu k roku 2007 ovšem zároveň nebylo možné pominout postavení paní O. K. Žalovaný v napadených rozhodnutích uváděl, že paní O. K. byla do dubna 2008 vedoucí organizační složky, přičemž podle žalovaným dodatečně obstaraných podkladů byla i ředitelkou a zakladatelkou Stavesu. Ve výpisu z obchodního rejstříku je přitom u O. K. uvedena adresa na Ukrajině (ul. N. J. 27/14, T.). Oproti letům 2008 a 2009 byla tedy situace v roce 2007 do jisté míry odlišná, neboť zde formálně nefiguroval pan P. S., jenž byl statutárním orgánem celého subjektu a vedoucím organizační složky Staves až od dubna 2008.

Podle názoru krajského soudu však i přesto pochybnosti o daňovém domicilu Stavesu zůstávají. Vedle pochybností ohledně P. S. nelze zcela přehlížet propojení Stavesu a Ing. M. H. (zjevně českého občana), generálního zmocněnce Stavesu, jenž jménem Stavesu vystupoval vůči žalobci (a zařizoval vše podstatné; viz jeho svědecká výpověď v rámci daňové kontroly u žalobce) i vůči správci daně v rámci daňové kontroly Stavesu; podpůrně lze doplnit, že žalobce ostatně v tomto kontextu setrvale upozorňuje také na propojení s Ing. H. z pohledu sídla Stavesu a bydliště P. S. na adrese L. 6, B., tj. v domě, v němž má trvalý pobyt i Ing. H., jenž je současně uveden jako vlastník příslušného pozemku, jehož součástí by měl být předmětný dům, jak soud zjistil z výpisu z katastru nemovitostí, jenž provedl k důkazu.

Zejména však ani v případě paní O. K. není závěr o jejím pobytu na Ukrajině jednoznačný. Na základě důkazních návrhů uvedených v žalobě krajský soud provedl dokazování třemi listinami, přičemž dvě z nich (notářský zápis ze dne 25. 4. 2007 a rozhodnutí zakladatele ze dne 12. 7. 2006) se vztahují přímo k pobytu paní K. v České republice. Z notářského zápisu vyplývá, že paní K. uváděla jak adresu na Ukrajině, tak i v České republice, a to právě na adrese L. 6, B., přičemž k zachycenému jednání (rozhodnutí o rozšíření předmětu činnosti) došlo rovněž v Brně. Také v rozhodnutí zakladatele z 12. 7. 2006 paní K. vedle bydliště na

Ukrajíně uváděla také bydliště v České republice (Lipová 6, Brno), přičemž na druhé straně listiny označené jako „Prohlášení o pravosti podpisu“ – vyhotovené advokátem Mgr. V. B., je tato adresa znovu uvedena a doplněna o údaj, že totožnost paní K. byla ověřena z průkazu o povolení k pobytu. Paní K. tak zjevně měla v roce 2006 (a lze předpokládat, že i v roce 2007) povolení k pobytu na území České republiky.

Z provedeného dokazování tak vyplynulo, že i v případě paní K. zde existují zřetelné pochybnosti o tom, zda tato nemohla skutečně v roce 2007 na území České republiky (převážně) pobývat a přijímat tak zde zásadní rozhodnutí vztahující se k celému subjektu Staves; jinými slovy, i ve vztahu k roku 2007 jsou dány významné pochybnosti, kde se nacházelo skutečné vedení celého subjektu. A přestože tyto pochybnosti nejsou natolik silné, jako v případě let 2008 a 2009 (a P. S.), i přesto podle názoru krajského soudu nemohou v jejich světle závěry žalovaného obstát. A to tím spíše v situaci, kdy bylo žalovanému ve zrušujících rozsudcích uloženo, aby otázku daňového rezidenství Stavesu postavil najisto. V této souvislosti není bez významu, že obě shora uvedené listiny se nacházejí ve Sbírce listin obchodního rejstříku, ze které žalovaný, resp. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj převzali notářský zápis z roku 2004 (viz výše). Žalovaný tak zjevně selektivně převzal toliko ty podklady, jež potvrzovaly jeho závěry, a pominul dokumenty, jež by mohly vzbuzovat pochybnosti. Za této situace rozhodně nelze žalovaným zjištěné podklady považovat za dostatečné.

Na závěrech krajského soudu přitom nemůže nic změnit ani to, že žalobce během daňového řízení nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, jež by dokládaly, že společnost Staves je českým daňovým rezidentem. Daňové řízení v České republice není postaveno na zásadě vyšetřovací a daňový subjekt by tudíž obecně měl prokazovat vše, co sám tvrdí, současně ale nelze pomíjet, že je úkolem správce daně, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). V daném případě přitom žalobce předložil relevantní tvrzení ohledně trvalého pobytu P. S. v České republice, následně doplněné o tvrzení, že nad P. S. ještě fakticky figuroval Ing. M. H. Nadto byl žalovaný vázán výslovným pokynem krajského soudu postavit daňové rezidenství Stavesu najisto, což ve světle nyní provedených důkazů zjevně neučinil. Nelze přitom přehlížet, že oproti žalovanému jsou důkazní možnosti žalobce, pokud jde o prokazování místa skutečného vedení jiného subjektu, značně omezené, a proto bylo na žalovaném, aby se s předkládanými tvrzeními žalobce podrobněji vypořádal a provedl řádné šetření (např. prostřednictvím mezinárodního dožádání či výslechu P. S., případně O. K. a Ing. Mi. H., přičemž tyto osoby by zcela jistě měly být schopny vypovědět, kde byla v předmětných letech vykonávána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, a tedy hlavní vedení subjektu Staves). A pokud už žalovaný vycházel pouze z podkladů z obchodního rejstříku či od příslušného správce daně Stavesu, měl tak činit důsledně a nikoli si selektivně vybírat pouze určité podklady.

Vzhledem k tomu, že posouzení daňového rezidenství subjektu Staves představovalo předběžnou otázku pro závěr o možné aplikaci § 6 odst. 2 věta druhá a třetí zákona o daních z příjmů na žalobce, je tento závěr postaven na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a nemůže tak obstát.

VI.b) Výkon práce podle příkazů žalobce

Přes shora uvedené krajskému soudu nic nebránilo vyjádřit se také ke druhému žalobnímu bodu, tj. otázce prokázání, zda pracovníci Stavesu a Karimu vykonávali práce dle příkazů žalobce. Ve vztahu k této námitce předeseilá krajský soud, že již ve svých zrušujících rozsudcích konstatoval, že zjištění správce daně (poskytování materiálu, strojů, případně pracovních pomůcek žalobcem, zjevná fiktivnost nájemní smlouvy se Stavesem, evidence v docházkovém systému žalobce, způsob stanovení ceny díla hodinovou sazbou, práce na různých pracovištích žalobce, jenž měl tato pracoviště sám přidělovat, žádost o vstupní prohlídky) ve svém souhrnu skutečně nasvědčují zastřenému zprostředkování pracovní síly. Nicméně rozhodujícím kritériem pro posouzení toho, zda lze osobu, která 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, jakožto pronajímatele pracovní síly, je, zda tito pracovníci vykonávají práci skutečně podle jejích příkazů. To znamená, že výkon práce musí být prováděn podle příkazů pronajímatele.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 7 Afs 46/2011 – 106, věc *Chmelařský institut s.r.o.*, judikoval, že se musí jednat o bezprostřední vztah bez prostředníka – třetí osoby. 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. Tento svůj závěr postavil v dané věci sedmý senát Nejvyššího správního soudu na tom, že byť objednatel služeb při zavádění a sklizni chmele určil pracoviště (chmelnici), na němž bylo třeba práci vykonat, a následně zkontroloval, zda byla určená práce v požadované kvalitě na určeném pracovišti vykonána, „konkrétní organizace práce byla zcela v kompetenci směnového vedoucího dodavatele. Ten určoval, kteří konkrétní pracovníci budou práci vykonávat, jejich počet, pracovní dobu, po kterou bude výkon práce prováděn, operativně rozhodoval o přesunech pracovníků v rámci pracovní skupiny, zajišťoval nové pracovníky v případě onemocnění či úrazu stávajících, apod.“

Z uvedeného vyplývá, že kupříkladu přidělení pracoviště a následná kontrola výrobků ještě samy o sobě nutně nemusí znamenat existenci závislosti (podřízenosti), neboť vždy je potřeba hodnotit všechny okolnosti případu, včetně postavení případných vedoucích (partáků či předáků) předmětných pracovníků. Vzhledem k tomu, že ze svědeckých výpovědí svědků M., H. a J. částečně vyplývalo, že pracovníci Stavesu, případně Karimu mohli být samostatně řízení svými partáky a nikoli žalobcem, krajský soud žalovaného ve zrušujícím rozsudku zavázal, aby se touto otázkou blíže zabýval a konkrétně se s ní vypořádal. Pro posouzení tohoto žalobního bodu je proto klíčové, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s tím, že tyto partáky nelze důvodně považovat za samostatné vedoucí pracovníky (prostředníky – třetí osoby), ale spíše za zástupce pracovníků Stavesu a Karimu vůči žalobci.

Samotná existence určitého „mezičlánku“ mezi pronajímatelem pracovní síly (zde: žalobcem) a řadovými pracovníky přitom aplikaci § 6 odst. 2 věta druhá a třetí automaticky neodporuje. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 26/2011 – 97, věc *KOVOLIT, a.s.*, připustil (a zdejší soud to ostatně ve zrušujícím rozsudku kategoricky nevyloučil), že dílčí příkazy řadovým pracovníkům je možné dávat i prostřednictvím jediné osoby v postavení předáka či zástupce řadových pracovníků, fakticky však stále musí jít o příkazy skutečného ekonomického zaměstnavatele. V daném případě řešeném devátým senátem Nejvyššího správního soudu vedoucí výroby objednatele (faktického zaměstnavatele) přes předáka najatých pracovníků upřesňoval zhotoviteli požadavek na konkrétní počet pracovníků, případně na jejich kvalifikaci. Ti prováděli apreturu, tj. opracovávání odlitků, jež navazovala na výrobní proces objednatele. Kmenoví zaměstnanci objednatele odlitek odlili a pracovníci zhotovitele prováděli apreturu. Jednalo se o součást výrobního cyklu objednatele, a to podle jeho požadavků a potřeb. Výsledky práce pak byly po ukončení směny odevzdávány vedoucímu výroby, přičemž kvalitu práce nekontroloval předák, ale pracovníci úseku kontroly objednatele. Tato každodenní kontrolní činnost pak podle Nejvyššího správního soudu odpovídá spíše kontrole výsledku kvality provedené finální práce než oprávnění objednatele k provádění kontrol prací během realizace díla. Počet pracovníků neurčoval zhotovitel díla, ale měnil se podle požadavků objednatele, dle úrovně jeho objednávek. Rovněž dobu výkonu práce určoval objednatel prostřednictvím vedoucího výroby. Docházku do práce evidovali pracovníci na docházkových kartách BIS, které po ukončení činnosti měli odevzdat na osobním oddělení objednatele. Faktury vystavené zhotovitelem díla zněly na „kovoobráběčské práce“, jejich podkladem byla evidence odpracovaných hodin, označená jako „Soupis odvedené práce pro vyúčtování měsíce“. V soupisech je uveden 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) nesl objednatel. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že objednatel práci pracovníků zhotovitele fakticky řídil, koordinoval a při své podnikatelské činnosti bezprostředně využíval, a to prostřednictvím předáka zhotovitele (poskytovatele pracovní síly).

Uvedené rozsudky přitom nejsou ve vzájemném rozporu, neboť vycházejí z odlišných skutkových okolností. V druhém popsaném případě – věci *KOVOLIT, a.s.* – byli pracovníci zhotovitele plnou součástí výrobního procesu objednatele, jenž rozhodoval o potřebném počtu pracovníků, rozhodoval o jejich pracovní době, kterou evidoval. Činnost řadových pracovníků sice usměrňoval prostřednictvím jejich předáka (zaměstnance zhotovitele), nicméně Nejvyšší správní soud uzavřel, že jejich činnost fakticky řídil a koordinoval.

Žalovaný v nyní projednávaných věcech své závěry postavil právě na tom, že zaměstnanci Karimu a Stavesu byli součástí výrobního procesu žalobce a ten jejich činnost fakticky řídil a koordinoval, byť tak činil s pomocí parťáků těchto zaměstnanců. V napadených rozhodnutích na str. 28 a 29 uvedl: „(z) provedeného důkazního řízení a rovněž z doplnění odvolacího řízení bylo zjištěno, že předmětem smluv o dílo nebylo provedení konkrétního díla, ale jednalo se o zabezpečení pracovního výkonu pracovníků společností STAVES a KARIM. Dále bylo správcem daně zjištěno, že pracovníci společností STAVES a KARIM prováděli

práci na strojích a zařízeních plátce daně, s jeho materiálem, v jeho prostorách, na náklady plátce daně tzn., že společnosti STAVES a KARIM nehradily plátcům daně náklady spojené s provozem strojů a prostor (osvětlení, elektřina, voda atd.) a odpracované hodiny pracovníků společností STAVES a KARIM byly evidovány v docházkovém systému plátce daně. Skutečnost, že pracovníci společností STAVES a KARIM byli evidováni v docházkovém systému plátce daně, potvrdil i svědek Ivo Jedlička do protokolu ze dne 15. 10. 2012, č.j.: 113715/12/284930709058. Z elektronické docházky je zřejmé, že pracovníci společností STAVES a KARIM měli přiděleno osobní číslo stejně jako zaměstnanci plátce daně. Na docházce byla sledována za jednotlivé měsíce smluvní hodinová mzda, přesčasová mzda, příplatky za svátky, příplatky za víkend. Fakturace za jednotlivé pracovníky se odvíjela od odpracovaných hodin a druhu prováděných prací, výše hodinové sazby se řídila pracovištěm, na kterém zaměstnanci práci vykonávali (viz pracovní listy zaměstnanců a tabulky za jednotlivé měsíce). Smluvně sjednané zámečnické, svářečské a lakovací práce, které byly pracovníky vykonávány v provozech zvaných lisovna, lakovna, montáž a ostatní, byly pravidelně se opakujícími pracemi v provozovnách plátce daně a byly součástí výrobního procesu plátce daně.“ Žalovaný upozornil i na vyjádření samotného žalobce, podle něhož nakupoval subdodávky některých činností u externích dodavatelů z důvodu přechodného nedostatku vlastních personálních zdrojů (nerovnoměrné zatížení výroby neumožňuje udržovat vysoký počet vlastních zaměstnanců). I to dle žalovaného svědčilo spíše snaze o zabezpečení pracovního výkonu a nikoli zhotovení konkrétního díla.

V těchto svých závěrech se žalovaný do velké míry opřel také o části některých svědeckých výpovědí, které mají současně klíčový význam pro posouzení věci. Proto soud považuje za potřebné je všechny stručně zrekapitulovat:

- i) A. O., do pol. roku 2008 ekonom u žalobce, do protokolu ze dne 15. 10. 2012, č. j. 113711/12/284930709058, pouze vypověděl, že likvidoval vystavené faktury a ve výrobním procesu se pohyboval minimálně. Se zástupci Stavesu ani Karimu nejednal.
- ii) Z. M., výrobní ředitel žalobce, do protokolu ze dne 15. 10. 2012, č. j. 113713/12/284930709058, vypověděl, že pokud žalobce nebyl schopen splnit zakázky vlastními zaměstnanci, využíval služeb Stavesu a Karimu na základě rámcové smlouvy o dílo. Na základě této smlouvy pak byla vytvořena dílčí objednávka, jež jim byla předána. Dále uvedl, že nejčastěji jednal s vedoucími skupin Stavesu, kteří dostali dokumentaci, vyčleněný prostor, případně speciální přípravky a nástroje. Svědek popsal výrobní proces, jenž se skládal z nákupu, naskladnění a výdeje materiálu, zpracování materiálu výrobou, balení a expedice. Materiál k výrobě si přebírali mistři a vedoucí čet. Na otázku, do jaké části výrobního procesu byli pracovníci Stavesu a Karimu zařazováni, svědek odpověděl, že převážně do výroby regálových systémů a komponentů; současně ale uvedl, že do výrobního procesu tito pracovníci zařazováni nebyli a naopak na jiném místě pak to, že stroje, na kterých tito pracovali, součástí výrobního procesu byly. Nastavení těchto strojů podle svědka prováděli v jednoduchých případech sami partáci, jinak žalobce. Rovněž zaškolení prováděli sami partáci, kteří k tomu byli nejprve zaškoleni kmenovými mistry (pracovníky žalobce). Výrobky na těchto strojích vyrobené pak byly kontrolovány kmenovými kontrolory žalobce.

Svědék dále vypověděl, že u žalobce byl zpracován rámcový technologický postup k opakované výrobě a ke strojům, na kterých pracovníci společností vykonávali svoji činnost, byly zpracovány normy na jednotlivé úkony ve výrobě. Současně uvedl, že jednotlivé úkony na výrobcích na sebe zpravidla plynule navazovaly, když někdo skončil pracovní operaci, uložil rozpracovanou výrobu na palety a zaměstnanci střediska ji převáželi k další operaci, kontrola byla prováděna kmenovými kontrolory, tj. zaměstnanci plátce daně; ve výrobě se pracovalo ve směnném provozu a kolik směn se během dne vystříдалo, se odvíjelo od pracoviště. Někde jedna, někde dvě nebo tři a někde turnusové 12 hodinové pracovní směny, většinou obsluhy CNC strojů. Harmonogram směn sestavoval kmenový mistr a u cizích zaměstnanců jejich parták, který také pravděpodobně rozhodoval o počtu lidí na směnu. O přidělení pracovníků k jednotlivým strojům pak rozhodoval také jejich mistr, resp. parták. Ti pracovníkům Stavesu a Karimu přidělovali práci. Svědek uzavřel, že podle jeho názoru se vždy jednalo o dodávky ucelených zakázek a jednotliví cizí pracovníci nebyli z hlediska pracovněprávního zařazení do organizační struktury žalobce.

- iii) I. J., mistr montáže u žalobce, do protokolu ze dne 15. 10. 2012, č. j. 113715/12/284930709058, vypověděl, že prováděl fyzickou kontrolu počtu kusů s tím, že při přebírání hotových zakázek jednal s partáky Stavesu a Karimu. Zakázky přebíral po částech v různých časových intervalech. Dále uvedl, že pracovníci Stavesu i Karimu měli vždy v objektu žalobce vyhrazený prostor pro práci, přičemž tyto prostory byly odvozené od toho, co měli tito pracovníci dělat. Z důvodu sledování počtu osob v objektu museli mít všichni docházkovou kartu žalobce a docházka se evidovala v počítači.
- iv) M. K., plánovač, později ředitel nákupu žalobce, do protokolu ze dne 15. 10. 2012, č. j. 113718/12/284930709058, vypověděl, že měl na starosti generování objednávek s tím, že se zástupci Stavesu a Karimu nikdy nejednal. Popsal ale organizační strukturu ve výrobě – výrobní ředitel, mistři a řadoví zaměstnanci a také výrobní proces. Každá zakázka pak měla jiné nároky na počet dílčích výrobních úkonů, někdy jde o dvě výrobní operace, někdy o 15; každou operaci dělá jiný člověk. Rozpracované výrobky si pracovníci předávali pomocí průvodního lístku s tím, že po každé operaci byl výrobek umísťován do meziskladu. Svědek rovněž uvedl, že žalobce měl zpracovány normy na jednotlivé výrobní úkony (časové normy na jednotlivé operace); kontrolu polotovarů pak prováděli pracovníci oddělení kvality. Svědek dále potvrdil, že pracovníci Stavesu a Karimu byli zařazováni do výrobního procesu, a to výhradně jen na lisovně. Na otázku o konkrétním přidělování pracovníků Stavesu a Karimu a jejich zaškolování pak svědek nebyl schopen odpovědět.
- v) Ing. M. H., manažer a zplnomocněný zástupce Stavesu, do protokolu ze dne 6. 11. 2012, č. j. 120511/12/284930709058, vypověděl, že v případě zakázek u žalobce jednal s panem M., Ing. Z., vedoucími lisovny a pravidelně zejména s vlastními odpovědnými osobami ve výrobě, které příkladmo jmenoval. Svědek dále uvedl, že ochrannými pomůckami své zaměstnance vybavoval sám Staves, včetně drobného nářadí. Velké strojní vybavení, jež pracovníci Stavesu používali, bylo žalobce. Stroje pracovníkům Stavesu přidělovali mistři – kmenoví zaměstnanci žalobce, kteří na

těchto strojích také zaučovali předáky Stavesu; ti pak zaučovali ostatní pracovníky Stavesu a odpovídali také za obsazení jednotlivých strojů. Materiál k výrobě byl vydáván pracovníkem žalobce v meziskladu, a to vždy předákovi. Ti také předávali hotové polotovary do meziskladu. Kontrola kvality pak probíhala ze strany pracovníků žalobce. Pracovníci Stavesu pracovali v prostorách žalobce - v lisovně, eventuálně svařovně, a to na směny; jejich odpracované hodiny dle svědka evidovali předáci ručně na směnovce. Žalobce pak nerozhodoval o konkrétním personálním obsazení ze strany Stavesu.

I z těchto výpovědí tak minimálně vyplývá tvrzení žalovaného, že žalobce dle svých požadavků rozhodoval o tom, na které pracoviště pracovníky zařadí (přiděloval jim vyčleněné prostory), poskytoval jim dokumentaci k provedení práce a kontroloval jejich činnost, a to přímo svými kmenovými zaměstnanci. Žalobce měl také přesně stanovený postup výroby, stanovené normy, pracovníci Stavesu a Karimu pracovali na jeho strojích a zařízeních a jak zaměstnanci žalobce, tak i pracovníci uvedených společností byli součástí jeho výrobního procesu a byli povinni tento výrobní postup a normy žalobce dodržovat. Tomu, že byli součástí výrobního procesu žalobce, svědčí i to, že tyto cizí pracovníci prováděli jednotlivé výrobní operace pravidelně a opakovaně, přičemž tyto operace podle svědka K. a *de facto* i svědka M. na sebe navazovaly; současně docházelo také k uskladnění polotovarů v meziskladu žalobce. Přes formálně samostatné postavení tudíž řadoví pracovníci museli být pevnou součástí technologických postupů žalobce. O tom ostatně vypovídá i to, že složitější nastavení strojů, resp. opravy měl dle svědka M. řešit žalobce a nikoli samotní partáci.

Zároveň ale nelze pominout, že podle svědků M. a H. měli práci zaměstnancům Stavesu a Karimu přidělovat jejich partáci, kteří je také přidělovali ke konkrétním strojům a odpovídali za jejich výkon. K této – klíčové – otázce žalovaný uvedl, že existenci partáků nepopírá, pouze nesouhlasí s tvrzením žalobce, že činnost pracovníků Stavesu a Karimu u žalobce byla řízena prostřednictvím těchto partáků Stavesu a Karimu, tzn., že by se v daném případě jednalo o vztah s prostředníkem. Na str. 30 a 31 napadených rozhodnutí pak své závěry i podrobněji odůvodnil:

„Odvolací orgán k výše uvedeným skutečnostem dodává, že společnosti poskytovaly v rámci přiřazení počtu pracovníků společností u plátce daně i předáky, kteří v rámci zjednodušení činnosti pracovníků společností u plátce daně zajišťovali vzájemnou komunikaci a předávali informace plátce daně k naplnění požadovaných činností plátce daně. Dále předáci zajišťovali vzájemnou komunikaci mezi plátcem daně a společnostmi STAVES a KARIM, prostřednictvím nich převážně docházelo k předáváním konkrétních požadavků plátce daně a zabezpečovali také komunikaci mezi jednotlivými pracovníky obou výše uvedených firem.

Odvolací orgán v dané věci pro úplnost uvádí, že svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že by partáci řídili pracovní činnost pracovníků společností STAVES a KARIM, pouze ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že partáci přebírali materiál od plátce daně a dále je předávali pracovníkům společností. Tuto činnost vykonávali jak partáci, tak i mistři (kmenoví zaměstnanci plátce daně). Odvolací orgán má za to, že tato činnost byla vykonávána z důvodu lepší organizace práce a lepší efektivnosti práce. Dále odvolací orgán dodává, že výrobní materiál byl plátce daně a množství výrobního materiálu bylo stanoveno plátcem daně

a odvíjel se od zpracovaného rámcového technologického postupu k opakované výrobě a od požadavku plátce daně na výrobu, které vyplývaly z objednávek od odběratelů. Z výše uvedeného je zřejmé, že parťáci neurčovali množství a kvalitu výrobního materiálu pouze v rámci zjednodušení výrobní činnosti zajišťovali předávání výrobního materiálu pracovníkům společností, aby mohli vykonávat činnost pro plátce daně dle jeho pokynů a dle jeho výrobní dokumentace a lepší efektivity vykonávané činnosti. Proto z této činnosti nelze usuzovat, že by parťáci přímo řídili pracovníky společností.

Odvolací orgán dále sděluje, že ze skutečnosti, že parťáci prováděli zaškolení pracovníků společností na strojích a zařízeních plátce daně, nelze také vyvodit závěr, že tyto osoby řídily pracovníky společností. Je samozřejmé, pokud si plátce daně najme manuální pracovníky a zařadí je do svého výrobního procesu, tak nebude provádět jednotlivé úkony sám, ale stanoví zástupce, kteří sdělí požadované informace jednotlivým manuálním pracovníkům. V daném případě plátce daně nejdříve prostřednictvím svého zaměstnance (mistra) sdělil informace o tom, jak se jednotlivé stroje a zařízení mají používat (tzn. je zaškolil), parťákovi a ten poté tyto informace předal dál pracovníkům společností.

Odvolací orgán v dané věci pro úplnost dodává, že skutečnost, že parťáci přidělovali jednotlivé pracovníky k jednotlivým strojům plátce daně, ještě neznamená, že by parťáci řídili jejich činnost, neboť počet pracovníků, kteří vykonávali činnosti pro plátce daně, neurčovali parťáci společnosti STAVES a KARIM, ale odvíjel se od měsíčních požadavků plátce daně (na základě objednávek svých odběratelů). Plátce daně dle svých požadavků rozhodoval o tom, na které pracoviště pracovníky zařadí, poskytoval jim materiál, stroje a zařízení, na kterých vykonávali pracovníci svoji pracovní činnost, poskytoval jim dokumentaci k provedení práce a kontroloval jejich činnost. Odvolací orgán má za to, že přidělování jednotlivých pracovníků společností k jednotlivým strojům plátce daně, bylo ponecháno na parťácích z důvodu, že byli lépe obeznámeni se schopnostmi a dovednostmi jednotlivých pracovníků společností, než plátce daně, proto byli schopni lépe je zařadit k jednotlivým strojům ve výrobním procesu plátce daně.“

Již ze samotného rozsahu citované pasáže obou napadených rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný s tvrzeními svědků – šlo zejména o Z. M. a M. H. – vypořádal mnohem podrobnějším způsobem než dříve; krajský soud se s touto argumentací, opřenou o kontext celého případu, také ztotožňuje. Krajský soud předně kvituje, že žalovaný skutečně předložil konkrétní argumenty ke všem podstatným částem svědeckých výpovědí, které by mohly naznačovat samostatné řízení řadových pracovníků parťáky a nevypořádal se s nimi pouze obecně jako v původním rozhodnutí - odůvodnění napadeného rozhodnutí je tak v tomto smyslu nepochybně rozsáhlejší. Byť nelze zcela souhlasit s kategorickým závěrem žalovaného, podle kterého ze svědeckých výpovědí vůbec nevyplývá, že by parťáci Stavesu a Karimu řídili jednotlivé řadové pracovníky, žalovaný nyní dostatečně odůvodnil, že tito parťáci nepředstavovali prostředníky (třetí osoby), jež by samostatně řídili celkovou činnost řadových pracovníků Stavesu a Karimu. Jinými slovy, z pohledu soudu je i s ohledem na svědecké výpovědi nezpochybnitelné, že parťáci (předáci) dávali řadovým zaměstnancům dílčí pokyny a že jednotlivé zaměstnance přiřazovali ke strojům – a v tomto smyslu jim tak do jisté míry přidělovali práci a řídili je – ale tuto činnost nedělali samostatně, resp. za zhotovitele, tj. společnosti Staves a Karim. S ohledem na všechny okolnosti případu

je totiž fakticky řídil žalobce a partáci jeho požadavky pouze konkretizovali ve vztahu k jednotlivým řadovým pracovníkům. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že uvedené společnosti vlastně poskytovaly v rámci přiřazení počtu pracovníků i partáky, kteří v rámci zjednodušení činnosti pracovníků společností u žalobce zajišťovali vzájemnou komunikaci a předávali informace žalobce k naplnění jeho požadovaných činností.

Žalovaný se nadto v napadených rozhodnutích vypořádal i s tím, že materiál k výrobě přebírali pouze partáci, kteří také sami zaškolovali řadové pracovníky Stavesu a Karimu. Zcela přílehavě uvedl, že přebírání materiálu žalobce pouze partáky vlastně neznamena celkové a samostatné řízení řadových pracovníků, neboť tito partáci neurčovali množství a kvalitu výrobního materiálu - fakticky tak z tohoto pohledu sloužili jen jako předávací kanál k řadovým pracovníkům a nikoli jako samostatní vedoucí určující, s čím budou řadoví zaměstnanci pracovat. Připomněl, že obdobně materiál přebírali i mistři (kmenoví zaměstnanci žalobce) a předávali jej svým podřízeným řadovým pracovníkům. Ani proškolení řadových pracovníků partáky pak nebylo samostatným úkonem partáků. Ti totiž byli zaškolení kmenovými mistry žalobce a tyto pokyny pak předávali řadovým pracovníkům. S žalovaným lze souhlasit, že ve velkém pracovním kolektivu bývá běžné, že zaměstnavatel jednotlivým manuálním pracovníkům neudílí jednotlivé dílčí pokyny sám, ale činí tak prostřednictvím předáků, resp. vedoucích. To ostatně platí i pro přidělování řadových pracovníků ke strojům a pro určování složení pracovních směn; právě předáci totiž mohou být nejlépe seznámeni se schopnostmi jednotlivých řadových pracovníků. Celkový počet pracovníků navíc neurčovali sami partáci Stavesu a Karimu, ale primárně se odvíjel od požadavků žalobce na základě jeho pravidelných objednávek.

Partáci Stavesu a Karimu tak sice byli v postavení jakýchsi (kvazi)vedoucích pracovníků, nicméně žalovaný dostatečně odůvodnil, že mnohé skutečnosti, jež vyplývaly ze svědeckých výpovědí, ještě nemusely znamenat, že by partáci organizovali činnost řadových pracovníků zcela sami a nezávisle. Tito partáci totiž *de facto* byli vedoucími pracovníky (partáky či předáky) žalobce. Krajský soud v této souvislosti zdůrazňuje, že přes některé části svědeckých výpovědí pracovníci Stavesu a Karimu nepochybně byli faktickou součástí výrobního procesu žalobce, přičemž konkrétní organizace práce těchto pracovníků rozhodně nebyla zcela v kompetenci partáků. Nejenže jim totiž žalobce přiřazoval příslušné pracoviště a kontroloval jejich výstupy, současně tito pracovníci pracovali na jeho strojích, s jeho materiálem a dle jeho technologických postupů, pravidelně předávali polotovary do meziskladu žalobce k další fázi výroby (byli zapojeni do celkového technologického procesu žalobce) a pracovali ve směnném režimu žalobce, jenž jejich pracovní dobu také evidoval.

Žalobce v průběhu celého daňového řízení trval na tom, že si objednával provedení konkrétního díla a nikoli zajištění pracovní síly, což mělo vyplývat ze smluv o dílo a předložených měsíčních faktur za provedené práce vystavených Stavesem a Karimem, objednávek a předávacích protokolů. To však dle soudu neznamená, že by v kontextu dalších zjištění správce daně nemohla být faktická povaha činnosti pracovníků Stavesu a Karimu hodnocena opačným způsobem, tedy jako výkon závislé práce. Pro zhotovení díla totiž zpravidla není běžné, aby zhotovitel pracoval v prostorech objednatele, na jeho strojích, s jeho pracovními pomůckami; tyto otázky přitom takto upravovala např. i samotná smlouva o dílo

se společností Karim na rok 2007 a všechny svědecké výpovědi je také potvrdily. Pracovníci Stavesu a Karimu tak fakticky byli součástí výrobního procesu žalobce. Ani vyhotovení faktur a předávacích protokolů potom automaticky neznamená, že šlo skutečně o zhotovení díla. Součástí měsíčních faktur za úhradu díla je totiž kromě objednávek a předávacích protokolů téměř vždy i souhrn počtu odpracovaných hodin, v roce 2007 vždy s výpisem hodin jednotlivých zaměstnanců a částka vypočtená podle odpracovaného počtu hodin se pak shoduje s částkou uvedenou ve faktuře. V roce 2009 se v rámci příloh faktur Stavesu dokonce objevovala i mailová komunikace mezi M. K. a M. H., kde pan K. panu H. sděloval počty odpracovaných hodin pracovníků Stavesu; to znamená, že faktury a zřejmě i předávací protokoly byly vyhotovovány až v návaznosti na sdělení počtu hodin ze strany pracovníků žalobce. A přestože smlouva o dílo mezi žalobcem a Stavesem ze dne 30. 5. 2007 hovoří o stanovení ceny jako o součinu počtu kusů a příslušné sazby, je zřejmé, že se cena odvíjela právě od odpracovaného počtu hodin pracovníky Stavesu. To, že odpracované hodiny pracovníků Stavesu (a také Karimu) byly žalobcem zjevně důsledně evidovány (ačkoli M. H. za Staves vypověděl, že byly evidovány předákem) - a to nad rámec pouhého sledování jejich pohybu v areálu žalobce, vyplývá i z předložených pracovních listů zaměstnanců, kde jsou evidovány příchody, odchody, přestávky, příplatky za noc, přesčasy a uveden i model pracovní doby (např. dělníci - 8 hodin nebo třisměnný). Není tak pochyb o tom, že žalobce důsledně evidoval pracovní dobu pracovníků Stavesu a Karimu, kteří byli zjevně zařazení do jeho běžného směnného provozu. O jejich pracovní době tak v zásadě rozhodoval právě žalobce.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu je potřeba jednotlivé důkazy hodnotit nejen samostatně, ale také v jejich vzájemné souvislosti. Tak je potřeba se dívat i na svědecké výpovědi svědků M. a H. Proto nutně ani některé části svědeckých výpovědí nemusí samy o sobě obstát, pokud z ostatních zjištění (a dokonce z ostatních částí těchto svědeckých výpovědí) vyplývá něco jiného. Ze všech zjištění správce daně totiž v souhrnu vyplynulo, že parťáci Stavesu a Karimu žádnou skutečně samostatnou řídicí činnost nevykonávali a nyní posuzovaná situace se tedy podobala spíše shora popsané věci *KOVOLIT, a.s.* řešené devátým senátem Nejvyššího správního soudu, než věci *Chmelařský institut, s.r.o.* řešené sedmým senátem Nejvyššího správního soudu.

Pro dokreslení celé věci pak nelze nezmínit, že správce daně zjistil, že nájem, jenž měl být Stavesem za výrobní prostory hrazen, byl ve skutečnosti žalobcem přefakturován zpět. Stejně tak není bez významu, že pan K. po Stavesu v popsané mailové komunikaci současně žádal i provedení zdravotních prohlídek pracovníků Stavesu. Lze tedy uzavřít, že pracovníci Stavesu a Karimu vykonávali dílčí práce v rámci jednoho výrobního procesu na jednom pracovišti v prostorách žalobce; práce byly prováděny pravidelně, dlouhodobě, opakovaně, soustavně a neměly povahu jednorázových prací typických pro zhotovení díla (k tomu srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 39/2011-162).

VII. Shrnutí a závěr

Po zhodnocení všech okolností případu dospěl krajský soud k závěru, že se žalovaný s jeho předchozími výtkami vypořádal pouze částečně. Již dostatečným způsobem reagoval na části výpovědí svědků M. a H. týkajících se postavení parťáků Stavesu a Karimu a mnohem

podrobněji odůvodnil svůj závěr, že tito partáci řadové pracovníky Stavesu a Karimu samostatně neřídili. Jako nedostatečný však krajský soud zhodnotil postup žalovaného při posuzování daňového rezidenství Stavesu (resp. zřizovatele Stavesu), neboť podklady, jež žalovaný dodatečně obstaral, nemohou ve světle soudem doplněného dokazování dle § 77 s. ř. s. obstát.

Krajský soud proto rozhodl podle § 78 odst. 1 s. ř. s. tak, že napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovaného k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

To znamená, že žalovaný v návaznosti na tvrzení žalobce a pochybnosti plynoucí z toho, že řídící osoby subjektu Staves, jakož i jeho org. složky - v roce 2007 šlo o paní O. K. – mohly bydlet (příp. bydlí) v České republice – a mohou zde tedy přijímat svá rozhodnutí, prověřit, kde se fakticky (nikoli jen formálně) v roce 2007 nacházelo místo hlavního vedení celého Stavesu (zda v České republice nebo na Ukrajině). Krajskému soudu nepřísluší, aby předjímal, jakým konkrétním způsobem má žalovaný dále postupovat, ale vzhledem k informacím o P. S. a o O. K. se nabízí zejména výsledk těchto osob, příp. dalších osob či využití institutu mezinárodního dožádání.

VIII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch (rozhodnutí bylo zrušeno), rozhodl soud o povinnosti žalovaného nahradit mu náklady řízení.

Žalobce své náklady v každé ze spojených věcí vyčíslil v podáních ze dne 8. 8. 2016; požadoval náhradu zaplaceného soudního poplatku (3 000 Kč) a náhradu nákladů právního zastoupení ve výši 12 342 Kč za tři úkony právních služeb, jež blíže nespecifikoval, 3x režijní paušál a DPH.

Po spojení věcí do jedné (pod sp. zn. 30 Af 33/2016) ze soudního spisu vyplývá jednak náklad na zaplacené soudní poplatky ve výši 6 000 Kč (2 x 3 000 Kč) a tři úkony právní služby (vzhledem ke spojení věcí je nutné uvažovat toliko úkony ke sp. zn. 30 Af 33/2016): příprava a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů), sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) a účast na jednání před soudem (§ 11 odst. 1 písm. g) citované vyhlášky). V důsledku spojení obou věcí se ovšem za tarifní hodnotu pro určení sazby mimosmluvní odměny za jednotlivý úkon považuje součet tarifních hodnot spojených věcí; tj. částka 100 000 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve spojení s § 12 odst. 3 téže vyhlášky). Odměna za jeden úkon tedy činí 5 100 Kč (§ 7 bod 5 citované vyhlášky), k čemuž je potřeba připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky ve výši 300 Kč, což činí dohromady 16 200 Kč (3 x 5 100 Kč + 3 x 300 Kč). Tuto částku je nutné dále zvýšit o 21 % DPH, neboť zástupce žalobce prokázal,

že je plátcem daně z přidané hodnoty (DPH); náklady právního zastoupení tak ve výsledku dosahují výše 19 602 Kč. Celkem se pak na náhradě nákladů řízení jedná o částku 25 602 Kč.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 27. 3. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu