

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **P. c., s. r. o.**, zast. JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, AK Hálkova 24, 301 00 Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Prokišova 5, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 2. 2003, č. j. 10 Ca 262/2002 – 64,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 2. 2003, č. j. 10 Ca 262/2002 – 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2002, č. j. 2939/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 17. 12. 2001, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 1999 ve výši 454 929 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2002, č. j. 6838/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 17. 12. 2001, č. j. 69713/01/105910/2541, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 ve výši 446 528 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2002, č. j. 6839/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 17. 12. 2001, č. j. 69715/01/105910/2541, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001 ve výši 135 646 Kč.

Proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného podal žalobce žaloby u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V žalobách namítal, že podle jeho názoru byla rozhodnutí žalovaného i Finančního úřadu ve Strakonicích vydána v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., v platném znění, i zákonem č. 337/1992

Sb., v platném znění. V prvé fázi řízení byla totiž řešena otázka, zda předmětné platby, placené za práce sdružení fyzických osob, zastoupeného J. B., měly charakter plateb za služby, poskytnuté v rámci obchodních vztahů, či charakter příjmů ze závislé činnosti. Správce daně učinil na základě chybného hodnocení důkazů závěr, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb. Přitom žalobce neseznámil s důvody svých závěrů, ani nebyl vyzván k odstranění pochybností správce daně k prokázání tvrzení, že se jedná o platby v rámci obchodního vztahu. S důvody byl žalobce seznámen teprve v rámci zprávy o výsledku daňové kontroly, avšak k výhradám daňového subjektu k předmětné zprávě o daňové kontrole, se správce daně nevyjádřil a neprovedl navrhované doplnění důkazů. Daňová kontrola byla uzavřena předčasně, neboť v době podpisu zprávy o daňové kontrole nemohl správce daně zhodnotit ani vyjádření daňového subjektu, uvedeného ve správě, ani návrhy na doplnění. Tím byly porušeny základní zásady daňového řízení, jakož i ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Žalobce dále odkazoval na nález Ústavního soudu IV. ÚS 121/01. Nezákonnost správce daně neodstranil ani žalovaný správní orgán. Tím, že žalobce nebyl seznámen s důvody doměření daně, až teprve v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, byl negativně ovlivněn ve věcné a kvalifikované argumentaci při podání opravného prostředku. Správce daně pochybil i při hodnocení důkazů ve vztahu k výpovědím cizinek, jejichž použití je velmi problematické, a dále při hodnocení důkazní síly jednání se žalobcem, podle kterého není zřejmé, zda bylo chápáno jako výpověď či ústní jednání. Žalobce dále konstatoval, že správce daně porušil ustanovení § 31 odst. 2, když považoval svědeckou výpověď J. B. jako nadbytečnou, aniž mu bylo známo, co měla výpověď nového prokázat. Stejně tak je tomu u neprovedení svědecké výpovědi svědkyně L. Tím bylo omezeno zcela nedůvodně právo daňového subjektu podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Zároveň byl žalobce zkrácen na svém právu součinnosti, především ve vztahu k aplikaci ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce byl zkrácen i na svém právu prokazovat svá tvrzení a na možnosti plnit si povinnosti při tomto prokazování. Žalobce dále namítal, že nezákonná, nedostatečně konkrétní i nedostatečně srozumitelná, a tím i nesplnitelná, byla i výzva správce daně, která ukládala žalobci předložit mzdové listy za osoby, jimž byly žalobcem vypláceny mzdy prostřednictvím pana B. Žalovaný tolerováním vad výzvy porušil ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Zároveň toleroval i porušení § 31 odst. 2 téhož zákona tím, že považoval důvody neprovedení navrženého výslechu svědka J. B. za dostatečné. Přitom jak správce daně, tak žalovaný, mohli předpokládat, že J. B. má k dispozici podklady pro stanovení daně dokazováním. Správce daně ani žalovaný se nezabývali tím, co vyplynulo z odpovědi pana B. při místním šetření, jaký vliv na charakter příjmů má skutečnost, že se účastníci sdružení dělili stejným dílem bez ohledu na výkon práce a její množství u žalobce. Správce daně rovněž nepřihlédl k výsledkům kontroly prováděné Úřadem práce ve Strakonicích, a tuto skutečnost nezohlednil ani žalovaný. Žalobce dovozoval, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a to z důvodu nedostatečného zjištění skutečností podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jakož i nesprávného posouzení charakteru příjmů. Dovolával se dále toho, že byla krácena jeho práva vyplývající z § 16 a zároveň porušeny základní zásady daňového řízení. Navrhoval, aby všechna rozhodnutí správce daně i žalovaného správního orgánu byla zrušena, a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích u jednání dne 12. 2. 2003 věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 262/2002, 10 Ca 263/2002 a 10 Ca 264/2002, spojil ke společnému projednání a rozhodnutí s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 10 Ca 262/2002.

Rozsudkem ze dne 12. 2. 2003, č. j. 10 Ca 262/2002 – 64, žaloby zamítl a rozhodl, že žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává. V odůvodnění rozsudku zcela přejal závěry žalovaného správního orgánu a námitky žalobce neshledal důvodnými.

Proti tomuto rozsudku podal včas kasační stížnost žalobce (dále též jen „stěžovatel“, „daňový subjekt“), a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 a) a b) s. ř. s. Namítal, že přestože soud v odůvodnění rozsudku citoval ustanovení § 31 odst. 5, § 31 odst. 9, § 31 odst. 8c zákona č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků (dále jen „zákona“), to je nejen povinnost, ale i právo, prokazovat svá tvrzení, bylo žalobci v průběhu řízení toto právo zcela upřeno, neboť v průběhu daňové kontroly nebyl vyzván k prokázání svých tvrzení, ale bylo mu uloženo prokazovat skutečnosti, vycházející ze závěrů správce daně, které byly v rozporu s jeho tvrzením, a které byly učiněny na základě nedostatečných zjištění. Nesouhlasil s tvrzením soudu, že byl v době vydání výzvy seznámen s důvody posouzení charakteru příjmů. Konstatoval, že názor soudu je v tomto směru naprosto nepřijatelný, neboť žalobce se až z odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání dozvěděl důvody neprovedení navržených důkazních prostředků – výslechu svědků – a není tedy zřejmé, jak mohl v rámci odvolání jako řádného opravného prostředku, kvalifikovaně odůvodnit nezákonnost jejich odmítnutí. Nesouhlasil s názorem soudu ohledně posuzování významu neprovedených svědeckých výpovědí R. L. a J. B. Dovolával se toho, že při místním šetření, k němuž však nebyl přizván, a z jehož závěru nevycházel ani správní orgán, nebyly vůbec zjišťovány okolnosti týkající se systému vztahů a řízení, které by mohly mít vliv na posouzení charakteru příjmů. Namítal dále, že závěr soudu o tom, že svědek J. B. nemá žádné podklady, a bez podkladů nemůže nic uvést, je v rozporu s obsahem spisu i s teorií práva, neboť svědek není ve své výpovědi odkázán na podklady, ale musí vypovídat o skutečnostech, kterých byl účasten, a které vnímal svými smysly. Namítal dále, že v rozporu s obsahem spisu je i závěr o tom, že J. B. žádné podklady neměl, neboť z místního šetření, provedeného Finančním úřadem v Plzni dne 16. 8. 2001 vyplynulo, že měl k dispozici smlouvy o sdružení, jmenný seznam účastníků sdružení s tím, že vypověděl, že účastníci sdružení se dělili stejným dílem, a dále měl podklady pro fakturaci. I z těchto skutečností je zřejmé, že pan B. měl podklady pro stanovení daně dokazováním. Konstatoval, že závěry soudu, které učinil z místního šetření, vycházely z neúplných zjištění, přičemž ze zdůvodnění je patrná absence hmotněprávních i procesních souvislostí.

Stěžovatel dále namítal, že ve vztahu k odmítnutým návrhům na provedení důkazů soud nepochopitelně akceptoval zneužití zásady hospodárnosti (v zákoně zakotvené na ochranu daňového subjektu) proti subjektu samému. Cestu ke zmíněnému cíli daňového řízení „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy“ přitom podle názoru stěžovatele nelze aplikovat v rozporu se zásadou zákonnosti (§ 2 odst. 1 zákona). Podle názoru stěžovatele lze nesprávný právní názor soudu shledat rovněž ve skutkovém zjištění, které učinil soud o tom, že mezi žalobcem a zahraničními pracovníky vznikl zaměstnanecký poměr. Ze skutečnosti, že v ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je použita legislativní zkratka „zaměstnavatel“ pro plátce a „zaměstnanec“ pro poplatníka, nelze vyvozovat, že mezi těmito osobami vzniká zaměstnanecký poměr. Není tedy zřejmé, jaké skutkové zjištění měl soud na mysli (a to především vzhledem ke skutečnosti, že ve svém odůvodnění na str. 15 odkazuje i na § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, v platném znění). Zároveň však soud konstatuje, že pro dané řízení nelze zohlednit výsledek kontroly provedené v předmětném období příslušným úřadem práce. Soud si tedy učinil úsudek o charakteru vykonávané činnosti ve smyslu uvedeného ustanovení § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb., aniž by se seznámil se závěry a především skutkovými zjištěními, ke kterým při kontrole dodržování tohoto právního předpisu dospěl k tomu věcně příslušný státní orgán.

Podle názoru stěžovatele vystoupil soud z rámce své kompetence, když se pokusil „vylepšit“ hodnocení těch několika důkazů, které správní orgány v daném případě získaly. Naprosto přešel evidentní skutečnost, že v řízení nebyl ani dostatečně zjištěn skutkový stav věci, ani nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Nesprávně byla posouzena právní otázka „vzniku zaměstnaneckého poměru“ (mj. i tím, že soud do přezkumného řízení vznesl svůj laický pohled na oblast technologických postupů ve výrobě pečiva, když pak tento svůj „názor“ použil k nové argumentaci ve prospěch jedné strany), otázka zákonnosti postupu při sdělování pochybnosti daňového subjektu ve smyslu § 2 zákona a zachování práva součinnosti při daňové kontrole a právní otázka oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek z důvodu nemožnosti ji stanovit dokazováním. Samotné podstaty uvedených právních otázek procesního charakteru zakládají důvod stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm.

b) s. ř. s., když popsané vady řízení mohly mít (a měly) vliv na zákonnost rozhodnutí napadených žalobami stěžovatelem. Stěžovatel dále konstatoval, že si lze samostatně položit i otázku, zda soud nepochybil i v posouzení elementární otázky - zda jsou žalobami napadená rozhodnutí vůbec přezkoumatelná, když jejich vydání předcházel vztah odporující požadovanému (a možnému) dostatečnému zjištění skutkového stavu ve smyslu § 31 odst. 2 zákona. Navrhoval, aby rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích byl zrušen, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech, uvedených v napadených rozhodnutích, a navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek z hledisek uvedených v ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že byla podána z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené a) nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, b) vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Nejvyšší správní soud především uvádí, že ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky, nelze však použít takové, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. V prvé fázi řízení tedy zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt. Citované ustanovení však nelze pojímat izolovaně. To, k čemu může správce daně daňový subjekt vyzvat, vyplývá zejména z ustanovení § 43, které upravuje tzv. vytýkací řízení, a to v části zákona, která pojednává o vyměřování daní. Ustanovení § 31 odst. 9 neupravuje tedy výslovně to, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno. Toto ustanovení je také zařazeno v obecných ustanoveních zákona. Pokud tedy správce daně podle § 43 citovaného zákona určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li je, tedy neunese-li důkazní břemeno, t. j. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek, které má, nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (tedy náhradním způsobem podle § 31 odst. 5 a § 44 zákona). Tento postup je průlomem do základní zásady daňového řízení, která je vyjádřena v § 2 odst. 9 zákona, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše.

Výše naznačeným způsobem však v posuzované věci postupováno nebylo.

Z obsahu spisu plyne, že výzvou ze dne 3. 10. 2001 vyzval Finanční úřad ve Strakonicích stěžovatele k tomu, aby v rámci daňové kontroly předložil mzdové listy, rekapitulaci o sražených zálohách na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, a dani srážené podle

zvláštní sazby daně za každý kalendářní měsíc i za celé zdaňovací období, příp. k prokázání výše mezd těchto zaměstnanců jiným způsobem za výše uvedená období. Dále měl stěžovatel předložit podepsaná prohlášení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 38h odst. 4 nebo 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zaměstnanců, jimž vyplácel mzdu prostřednictvím J. B. za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001.

Výše uvedené skutečnosti však stěžovatel nikdy netvrdil, jednak proto, že mu nebyla vůbec dána příležitost, aby něco tvrdil, a poté svoje tvrzení prokázal, a jednak proto, že dne 31. 5. 2001 před Finančním úřadem ve Strakonicích na dotaz, zda zaměstnává zahraniční pracovníky uvedl, že je nezaměstnává, ale že má smlouvu o zajištění sjednaných prací se sdružením fyzických a právnických osob, zastoupených J. B. Jednotliví členové sdružení u stěžovatele vykonávají úklidové práce a čištění forem. Tuto činnost dělají pouze členové sdružení, protože na tuto práci nebylo možno sehnat české pracovníky.

Výše uvedenou výzvu správce daně je tak třeba považovat za výzvu učiněnou v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona. Správce daně měl totiž při respektování ustanovení § 2 odst. 1 a 2 a § 31 odst. 2 zákona sdělit daňovému subjektu své pochybnosti o charakteru plateb, důvod těchto pochybností, a vyzvat jej k předložení nebo navržení důkazních prostředků, prokazujících stanovisko daňového subjektu, když k jakémukoliv tvrzení nebyl daňový subjekt vůbec vyzván, t. j. názoru daňového subjektu, že se jednalo o činnost zajišťovanou na základě obchodněprávního vztahu, a že platby nemají charakter plateb ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona č. 586/1992 Sb., nebo minimálně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k hodnocení charakteru plateb správcem daně. Namísto toho správce daně vyzval daňový subjekt k předložení dokladů, které daňový subjekt nebyl povinen vést a mít k dispozici (podle svého stanoviska), resp. k posouzení této povinnosti mělo být nejprve při respektování práva součinnosti vyřešena právě otázka, zda se jedná, či nikoliv, o závislou činnost.

Z výše uvedeného tedy plyne, že uvedenou výzvou bylo uloženo daňovému subjektu, aby prokazoval nikoliv svoje tvrzení (k němuž ostatně ani nebyl vyzván), ale bylo mu uloženo prokazovat skutečnosti vycházející ze závěru správce daně, které však byly zcela v rozporu s tvrzením stěžovatele. Je zřejmé, že touto výzvou směřoval správce daně k vytvoření procesní situace ke stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona). Správce daně však opomněl, že uvedeného ustanovení je možno použít za situace, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možnost daňovou povinnost stanovit dokazováním. Již na tomto místě je třeba uvést, že lze těžko dovozovat, že daňový subjekt nesplnil povinnost při dokazování jím uváděných skutečností, když k takovému dokazování vůbec nebyl vyzván.

Jestliže tedy správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání verze, kterou si sám zvolil, a to před tím, než umožnil daňovému subjektu něco tvrdit a toto svoje tvrzení prokázat, a případně realizovat práva daňového subjektu na to, aby mohl odstranit pochybnosti správce daně o jeho tvrzení, postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona, podle něhož je daňový subjekt možno vyzvat pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Prokazovat skutečnosti, které tvrdí správce daně se jeví z tohoto pohledu absurdní, neboť povinnost prokazovat se vztahuje k prokázání tvrzení, ale téhož subjektu. Jestliže tedy správce daně nevyzval stěžovatele k prokázání svých tvrzení, resp. závěrů, t. j. že se jedná mezi daňovým subjektem a zahraničními zaměstnankyněmi o platby v rámci obchodního vztahu, jednal v rozporu s výše uvedeným ustanovením § 31 odst. 9 zákona, a tento nesprávný postup ovlivnil negativně celé další řízení.

Nelze souhlasit s názorem soudu, který se k námitkám stěžovatele vyjádřil tak, že správce daně je při dokazování vybaven významnými pravomocemi, a že zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je výhradně v pravomoci správce daně posuzovat závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Nejvyšší

správní soud naopak zastává názor, že dosáhnout cíle řízení, t. j. stanovení a vybrání daně (§ 2 odst. 2 zákona) lze jedině v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona, t. j. že k tomuto cíli lze použít pouze postupu, který je v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Tak ovšem v posuzované věci postupováno nebylo.

Z obsahu spisu dále plyne, že stěžovatel na výše uvedenou výzvu správce daně reagoval obsáhlým podáním ze dne 12. 10. 2001. V uvedeném vyjádření sdělil stěžovatel, z jakých důvodů nemůže požadované doklady předložit, a poprvé předestřel své tvrzení o tom, že provádění prací pomocných, t. j. úklidových prací včetně čištění, zadává samostatným podnikatelkám na základě smlouvy o dílo podle § 536 a násl. obchodního zákoníku. S uvedenými podnikatelkami nejedná jednotlivě, ale tyto mají vytvořeno sdružení podle občanského zákoníku, přičemž osoby, které se sdružily, udělili plnou moc J. B., který na základě komisionářské smlouvy uzavřel se stěžovatelem (daňovým subjektem) smlouvu o dílo. Provedení prací v rámci této smlouvy sjednával daňový subjekt s J. B., tento mu za poskytnuté práce vystavoval faktury, na jejichž základě daňový subjekt za provedené dílo platil. Podnikatelky pracovaly samostatně, daňový subjekt jim práci nepřidělloval, jen stanovil pořadí, v jakém je nutno práce provést. Daňový subjekt činnost těchto podnikatelek nijak neřídil, pouze s předstihem sděloval údaje o rozsahu prací, které požaduje provést, zmocněnci podnikatelek J. B., který následně s účastnicemi sdružení projednával potřebný počet osob pro provedení objednaných prací. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že výše uvedená tvrzení mohou být prokázána výpovědí J. B. Dále konstatoval, že nahlédnutím do spisu zjistil, že Finančním úřadem v Plzni bylo prováděno na žádost správce daně místní šetření u J. B. Stěžovatel se však nemohl vyjádřit ke skutečnostem, zjištěným tímto místním šetřením, neboť správce daně mu neumožnil nahlédnout do té části spisu, týkající se právě místního šetření u J. B. Stěžovatel dále uvedl, že pokud by správce daně přes výše uvedené viděl v činnosti ukrajinských podnikatelek výkon zaměstnání v pracovním poměru, tedy z hlediska daňového závislou činnost, dal by se tento vztah spatřovat spíše v právním vztahu mezi J B. a uvedenými podnikatelkami. Jako důkaz tvrzení, že daňový subjekt neplatil ukrajinským podnikatelkám žádnou mzdu, ale že za jejich služby platil jejich zmocněnci J. B., navrhoval daňový subjekt výpisy ze svého bankovního účtu a záznamy v příslušných účetních dokumentech. Za provedení práce platil daňový subjekt najednou, k rukám zmocněnce podnikatelek – účastnic sdružení. Následné rozdělení peněz mezi ně je věcí jednotlivých účastníků sdružení, ne však daňového subjektu. Stejně tak není jeho věcí, zda, a v jaké výši zdanily podnikatelky své příjmy. Peníze, které daňový subjekt těmto osobám vyplácel prostřednictvím jejich zmocněnce, nebyly příjmem ze závislé činnosti, ale příjmem z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb.

Stěžovatel (daňový subjekt) v odpovědi na výzvu správce daně dále namítal, že otázkou prací ukrajinských podnikatelek, podnikajících ve sdružení, zastoupeném J. B., se zabýval k tomu příslušný orgán státní správy – Úřad práce ve Strakonicích. Ten nejprve dospěl k obdobnému závěru jako správce daně a uložil daňovému subjektu pokutu. Proti této pokutě se daňový subjekt odvolal, přičemž správní orgán se s jeho argumenty, že uvedené osoby nezaměstnává, ztotožnil, a v rámci autoremedury odvolání vyhověl a své rozhodnutí zrušil. Daňový subjekt proto navrhoval, aby správce daně opatřil jako důkaz spisy Úřadu práce ve Strakonicích označených spisových značek. Stěžovatel konstatoval, že ukrajinské podnikatelky nebyly u něho v pracovním poměru a on je nezaměstnával. Pokud je správce daně přesvědčen, že uvedený vztah byl pracovněprávním vztahem, měl by na základě zásady součinnosti s daňovými subjekty, vyjádřené v § 2 odst. 2 zákona, odůvodnit daňovému subjektu své závěry a umožnit mu vyjádřit se k nim a poskytnout správci daně důkazy na podporu svých tvrzení.

Z výše uvedeného plyne, že právo a povinnost tvrzení stěžovatel uplatnil (mohl uplatnit) až poté, co byl vyzván, aby prokázal skutečnosti tvrzené správcem daně, ačkoliv tomu mělo být právě naopak. V reakci na výzvu správce daně daňový subjekt uplatnil právo tvrzení a navrhoval i důkazní prostředky, jimiž tato tvrzení hodlal prokazovat.

Správce daně však na výše navrhovaný postup daňového subjektu nepřistoupil, v obsáhlé zprávě o kontrole daně z příjmů ze dne 29. 11. 2001 se postavil na stanovisko, že daňový subjekt nepředložil požadované doklady, k jejichž předložení byl vyzván podle § 31 odst. 9 zákona. Tvrzení daňového subjektu a návrhy na prokázání tvrzení daňového subjektu nepovažoval správce daně za podstatné. K výsledkům daňové kontroly se obsáhle vyjádřil daňový subjekt, dále následovaly platební výměry a obsáhlé odvolání daňového subjektu proti těmto výměrům. V rozhodnutích, jimiž byla zamítnuta odvolání daňového subjektu proti platebním výměrům, se žalovaný postavil na stanovisko, že stěžovatel v rozporu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nesrážel a neodváděl zálohy na daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, z příjmů zaměstnanců, které jim plynuly za práce, při jejichž výkonu byli povinni dbát příkazů daňového subjektu, a které daňový subjekt vyplácel na základě faktur, vystavených jejich společným zástupcem. Dalším obsahem obsáhlého odůvodnění rozhodnutí pak tvoří vyjádření žalovaného k jednotlivým námitkám stěžovatele, uvedeným v odvolání.

Nejvyšší správní soud však s výše uvedeným závěrem a stanoviskem žalovaného k námitkám daňového subjektu nesouhlasí, a nesouhlasí ani se závěry soudu, který stanovisko žalovaného zcela přejal.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu mělo být zřejmě předmětem daňové kontroly zjištění a posouzení toho, zda práce, vykonávaná zahraničními podnikatelkami (Ukrajinkami) měly charakter závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., nebo, zda tyto práce byly vykonávány na základě vztahu ze smluv mezi daňovým subjektem a sdružením, jak posléze tvrdil daňový subjekt. Jednalo se tedy o posouzení charakteru práce, vykonávané zahraničními podnikatelkami pro daňový subjekt, kdy teprve na základě dokazování, které mělo být vedeno v souladu se zásadami uvedenými v ustanovení § 2 zákona, mělo dojít k objektivnímu zjištění stavu věci, a z takto zjištěného stavu věci měly být vyvozeny právní závěry ve vztahu k případným povinnostem daňového subjektu. Z obsahu správního spisu však spíše vyplývá, že správce daně již na počátku daňové kontroly, vycházel z verze, že zahraniční pracovnice vykonávaly svou činnost pro daňový subjekt jako činnost závislou. Jinak by totiž nemohlo dojít k tomu, že správce daně před výzvou nedal daňovému subjektu možnost uvést svá tvrzení a navrhnout k nim důkazy, a vyzval daňový subjekt výzvou podle § 31 odst. 9 zákona k tomu, aby prokázal něco, co nikdy netvrdil, ale co tvrdil sám správce daně.

Je s podivem, že k prokázání charakteru práce ve smyslu shora uvedeném použil správce daně pouze výpovědi dvou Ukrajinek, z nichž jedna uměla česky pouze částečně. K prokázání takto závažné skutečnosti, jako je charakter práce, a to pro její posouzení z hlediska daňových povinností daňového subjektu, je tento postup zcela nedostatečný. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s názorem stěžovatele o tom, že v dané věci měli být vyslechnuti jako svědci R. L., mistrová stěžovatele a J. B., vedoucí sdružení ukrajinských podnikatelek. Rozhodně nelze souhlasit s názorem žalovaného a posléze i soudu, že výpověď R. L. nebyla provedena proto, že správci daně ani odvolacímu orgánu nebylo zřejmé, co by měla tato výpověď prokázat, když rozhodující skutečnost, že tato svědkyně ukládala pracovnicím pokyny k práci, byla prokázána ukrajinskými pracovnicemi a jednatelem společnosti, a i kdyby tato svědkyně uvedená tvrzení vyvracela, nemůže to znamenat, že uvedení zaměstnanci nevykonávali práce na základě pokynů daňového subjektu, neboť by navrhovanou svědeckou výpovědí nebylo možno zpochybnit tvrzení jednatele a obou svědkyň, že pokyny vydával sám zaměstnavatel, pan J. Š., osobně.

Takto podle názoru Nejvyššího správního soudu postupovat nelze. V této souvislosti je nutno poukázat na závěry vyjádřené v rozsudku Krajského soudu v Ostravě, č. j. 22 Ca 421/2002 – (publikováno pod č. 39 sbírky rozhodnutí NSS), podle nichž rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodu neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provede navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba

provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž je vůbec provedl.

Uvedená zásada měla platit v tomto řízení tím spíše, že daňovému subjektu nebylo před výzvou správce daně umožněno právo tvrzení, ani právo navrhnout ke svému tvrzení důkazy. Tohoto postupu se daňový subjekt mohl dovolat (byť neúspěšně) až v reakci na výzvu správce daně. Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčen o tom, že důvody odmítnutí výslechu svědkyně R. L., uvedené v rozhodnutí žalovaného i v napadeném rozsudku jsou nesprávné a jsou v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona.

Výše uvedené platí i pro daňovým subjektem navrhovaný výslech svědka J. B. V této souvislosti se naskýtá otázka, proč žalovaný, a zejména soud, obsáhle popisoval důvody, v nichž spatřují nadbytečnost výslechu tohoto svědka, když dne 16. 8. 2001 bylo provedeno Finančním úřadem v Plzni místní šetření, za přítomnosti právě onoho J. B., který jednak předložil listinné důkazy, a jednak odpovídal na otázky správce daně ohledně smluv o sdružení fyzických osob a způsobu dělení odměny mezi členy sdružení. Nic tedy nebránilo řádnému výslechu tohoto svědka, zvláště když z jeho výslechu mohlo být zjištěno, na jakých základech byl založen jednak vztah mezi sdružením a daňovým subjektem, a jednak vztah mezi členkami sdružení navzájem, což jsou skutečnosti, které mohly významně přispět k posouzení pracovního vztahu mezi členkami sdružení a daňovým subjektem. Je ovšem zřejmé, že o výslechu svědka by musel být vyrozuměn i daňový subjekt, který by měl právo se ho zúčastnit. Rozhodně se nelze ztotožnit s názorem žalovaného, který v odůvodnění rozhodnutí odůvodnil neprovedení výslechu tohoto svědka „hospodárností řízení a nezatěžováním daňového subjektu“, a stejně tak s názorem soudu, který zcela přejal závěr žalovaného. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že provedené místní šetření bez vyrozumění daňového subjektu bylo za výše popsané situace zcela nedostačujícím důkazním prostředkem, a že odmítnutí výslechu svědka J. B. bylo nesprávné a v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí dále s názorem žalovaného i soudu ve vztahu k šetření Úřadu práce ve Strakonicích. I kdyby snad bylo lze souhlasit s tím, že pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel, tak, jak je definuje zákoník práce a zákon č. 586/1992 Sb., nejsou totožné, jistě by šetření úřadu práce mohlo přispět k posouzení rozhodné otázky v této věci, t. j. zda pracovní vztahy mezi zahraničními pracovnicemi a daňovým subjektem byly vztahy ze závislé činnosti či vztahy z obchodního vztahu. Tvrzení žalovaného, že „případná skutečnost, že vztahy mezi daňovým subjektem a účastníky sdružení, nebyly úřadem práce hodnoceny jako zastřené právní vztahy, nic nemůže měnit na tom, že šlo o práci dle příkazů vaší společnosti ...“ a tudíž o příjmy ze závislé činnosti, nemůže obstát, neboť nebyl-li důkaz spisem úřadu práce proveden, nelze hodnotit jeho vliv a dopad na posouzení této věci.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v posuzované věci byla porušena zásada dokazování, uvedená v ustanovení § 31 odst. 2 zákona, podle níž správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Neúplné zjištění rozhodujících skutečností bylo zapříčiněno nesprávným postupem správce daně, který, aniž by umožnil daňovému subjektu uplatnit právo (i povinnost) tvrzení, a povinnost (i právo) uvedené tvrzení prokázat (důkazní břemeno), vyzval daňový subjekt podle § 31 odst. 9 k tomu, aby prokázal skutečnosti, které netvrdil, takže daňovému subjektu bylo uloženo prokázání skutečností vycházejících ze závěrů správce daně. Přitom ustanovení § 31 odst. 9 nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Výše uvedené vady řízení pak vyústily v další nesprávný postup správce daně, který ač postupoval podle ustanovení § 31 odst. 9, a který rozhodoval v neprospěch daňového subjektu, neprovedl navrhované důkazy výslechem svědků R. L. a J. B. a spisem úřadu práce, přičemž odmítnutí těchto důkazů provedl

poté, co předem hodnotil pravdivost a věrohodnost těchto důkazů, a u svědka J. B. dokonce odmítnutí zdůvodnil zásadou hospodárnosti řízení. Tak došlo k tomu, že závěr finančních orgánů o tom, že mezi stěžovatelem a zahraničními pracovníky vznikl zaměstnanecký poměr, není podložen zjištěními v posuzované věci správcem daně učiněnými. Výše uvedená pochybení pak vyústila v nesprávnou aplikaci ustanovení § 31 odst. 5, kdy ostatně ani z rozhodnutí žalovaného, ani z rozhodnutí soudu není patrno, kterou zákonnou povinnost při dokazování skutečností, uváděných daňovým subjektem, tento nesplnil, když při uvedených vadách řízení lze dospět k závěru, že daňový subjekt neosvědčil nikoliv skutečnosti, které sám tvrdil, ale skutečnosti vycházející ze závěrů správce daně, k čemuž ho ovšem zavazovat nelze. V posuzované věci tedy došlo k vadám řízení, spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanovení § 31 odst. 2 a § 31 odst. 9 takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a pro tyto stěžovatelem vytýkané vady, měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Neučinil-li tak, pak jeho závěr o tom, že v posuzované věci byly dány podmínky pro postup správního orgánu podle § 31 odst. 5, tedy pro stanovení daně podle pomůcek, je závěrem, vyplývajícím z jeho nesprávného právního posouzení.

Se zřetelem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační důvody uplatňované stěžovatelem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 a) a b) s. ř. s. jsou dány, a proto nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. března 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu