



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **L., s. r. o.**, právně zast. advokátkou Mgr. Hanou Zahálkovou, AK Příkop 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2005, č. j. 30 Ca 245/2004 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2005, č. j. 30 Ca 245/2004 - 38, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2002, č. j. 110-6069/2001-0106; tímto bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Letovicích ze dne 23. 7. 2001, č. j. 13593/01/285971/3811 o předpisu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1998 ve výši 264 338 Kč.

Stěžovatel se kasační stížností domáhá zrušení citovaného soudního rozhodnutí, a ačkoliv výslovně neuvádí, v čem spatřuje důvody podané kasační stížnosti, z jejího obsahu lze dovodit, že stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a dále pro vady řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí následující skutečnosti:

Předně je stěžovatelem v kasační stížnosti namítáno, že žalovaný teprve v odvolacím řízení osvědčil a hodnotil některé důkazní prostředky (zápisy z porad, doklady o účasti poplatnic na pracovních cestách, doklady o cestovních náhradách a knihy jízd) svědčící o tom, že uvedené osoby byly de facto zaměstnankyně. Dle stěžovatele není prvostupňovým orgánem o těchto materiálech ve Zprávě o daňové kontrole zmiňováno, tudíž nemohly být za důkazy považovány a dle ust. § 2 odst. 3 daňového řádu (d. ř.) jako důkazy nebyly ani hodnoceny. Žalovaný tedy stávající důvody orgánu I. stupně opřel o další důkazy, které do odvolacího řízení vnesl tak, že je převzal z předkládací zprávy FÚ v Letovicích, čímž porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, neboť stěžovatel s nimi nebyl seznámen a nebyla mu tak dána možnost vyjádřit se k nim cestou doplnění odvolání.

Stěžovatel dále uvádí, že nelze z důkazu vyvozovat závěry, které důkazy nepodávají (zápisy z porad vyhotovené v anglickém jazyce), a jestliže z nich žalovaný resp. odvolací orgán vycházel a osvědčil je jako důkaz, mělo k jejich hodnocení dojít až po jejich přeložení do jazyka českého. Jak namítá stěžovatel, prvostupňový správce daně v doplnění předkládací zprávy uvedl, že anglicky neumí. Odvolací orgán však v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že z těchto zápisů z porad vyplývá, že poplatnice pracovaly u daňového subjektu, ředitel a statutární orgán ukládal poplatnicím úkoly a jejich práci kontroloval. Tímto odvolací orgán převzal závěry vyslovené FÚ v Letovicích, aniž by dle ust. § 2 odst. 3 d. ř. provedl jejich hodnocení.

Stěžovatel namítá znění protokolu o ústním jednání ze dne 19. 4. 2001, neboť dle jeho názoru neproběhlo ústní jednání ve skutečnosti tak, jak je správcem daně deklarováno. Ačkoliv ze zmíněného protokolu vyplývá, že správce daně hovořil pouze s jednatelem stěžovatele, jenž neovládá český jazyk, je zřejmé, že se na rozhovoru jednatele a správce daně aktivně podílela i pí. P. Tato skutečnost však není v protokolu zachycena a tím došlo k porušení § 12 odst. 2 d. ř. Na podporu svých tvrzení ohledně nesouvislého vyličení průběhu jednání v protokolu navrhoval stěžovatel výslech svědků - pí. P. a daňového poradce p. ing. L., avšak krajský soud tyto navrhované důkazy neprovedl ani nezdůvodnil jejich neprovedení. Předmětný protokol byl dle stěžovatele získán v rozporu s obecně závazným právním předpisem, nemůže se stát důkazem a skutkový stav, jak jej zjistily správní orgány obou stupňů je nedostačující k posouzení věci a nemá oporu v důkazech nacházejících se ve spise. V souvislosti s výše uvedeným pak stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že nelze mít za prokázané, že v průběhu jednání dne 19. 4. 2004 vyplynulo, že jednatel úřední jazyk neovládá, když stěžovatel navrhoval výslech výše uvedených svědků, jejichž výpověď by byla způsobilá potvrdit opak uvedeného.

V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel velmi podrobně a rozsáhle uvádí důvody neplatnosti platebního výměru doručeného zástupci. Dle jeho názoru je rozhodnutí dle § 32 odst. 7 daňového řádu neplatné a Krajský soud v Brně tak pochybil, jestliže žalobu zamítl, aniž by zkoumal jeho platnost.

Dle názoru stěžovatele je v ustanoveních § 7 odst. 2, § 8 odst. 1, § 9 odst. 1 a § 10 odst. 1 ZDP třeba spatřovat určitou prioritu příjmů, což je vyjádřeno např. tím, že v § 7 odst. 2 ZDP je uvedeno: „... příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou ...“. V ustanovení § 7 ZDP však nic podobného, z čeho by priorita příjmů vyplývala, uvedeno není. Stěžovatel z toho usuzuje, že potom příjmy uvedených

poplatnic za služby poskytované stěžovateli nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Žalovaný ve svém rozhodnutí k tomu zaujal názor a uvedl, že při posuzování příjmů poplatnic postupoval správce daně v souladu s ust. § 2 odst. 7 d. ř., čímž se však v rozporu s ust. § 50 odst. 7 d. ř. nevyjádřil ke všem důvodům uvedeným v odvolání, když nereagoval na stěžovatelovo tvrzení týkající se priority příjmů a tuto argumentaci odmítl bez toho, aniž by přesvědčivým a srozumitelným způsobem vysvětlil proč ji odmítá, přestože krajský soud je názoru jiného.

Podle stěžovatele správce daně při výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vycházel z bezdůvodně navýšených částek o daň z přidané hodnoty, přitom dle názoru stěžovatele příjmem mohou být pouze částky bez DPH, a tato částka příjmů (hodnota DPH) měla být vrácena stěžovateli jako bezdůvodné obohacení. V této souvislosti pak stěžovatel dále uvádí, že o hodnotu DPH byla fakturovaná cena navýšena bezdůvodně a tento majetkový prospěch je třeba stěžovateli vrátit. Má-li být hodnota DPH stěžovateli vrácena, nemůže být logicky příjmem ze závislé činnosti. Dle názoru stěžovatele lze daní z příjmů fyzických osob zdaňovat pouze příjmy, které fyzické osobě po právu patří, což znamená, že nelze zdaňovat příjmy nabyté z bezdůvodného obohacení. Jestliže fyzická osoba nenabyla k příjmům vlastnická práva, musí je vrátit a tudíž se vůbec nejedná o příjmy, jak je má na mysli ust. § 3 odst. 1 písm. a) ZDP.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, který shodně s žalovaným souhlasil s tím, že nebylo zapotřebí provést šetření v účetnictví poplatnic, ačkoliv stěžovatel navrhuje jeho provedení, neboť tento důkaz měl prokázat tvrzení, že vztah mezi stěžovatelem a poplatnicemi byl vztahem mezi podnikatelskými subjekty, který má znaky živnostenského podnikání. Dle názoru stěžovatele tím došlo k porušení práva na spravedlivý proces.

Krajský soud v Brně byl povinen zkoumat, zda stěžovatelova námitka, týkající se nevyporádaní se žalovaného ohledně zařazení příjmů fakturovaných pí. K. v březnu 2000 do příjmů ze závislé činnosti roku 1999, je důvodná. Jestliže však krajský soud zaujal k této problematice stanovisko místo žalovaného, potom stěžovateli odňal možnost jeho přezkoumání soudem ve správním soudnictví.

V závěru kasační stížnosti poukazuje stěžovatel na skutečnost, že částky proplácené jmenovaným poplatnicím nemohou podléhat zdanění u stěžovatele dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a poukazuje na rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č.j. 2 Afs 176/2004 a ze dne 24. 2. 2005, č.j. 2 Afs 62/2004. Moderní ekonomika je založena na vytěsňování činností, které nejsou předmětem činnosti stěžovatele, tzv. outsourcingu. Tímto způsobem je možnost zaměřit činnost stěžovatele cíleně na hlavní náplň, bez plýtvání energií na činnosti přímo nesouvisející s předmětem podnikání, jako např. vedení účetnictví.

Ze všech uvedených důvodů se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření ze dne 30. 1. 2006 setrval na oprávněnosti svého postupu v souladu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když posuzoval skutečný obsah právního úkonu, jakož i všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, vycházeje přitom ze skutkových zjištění spočívajících v tom, že poplatnice, ing. P., p. K. a p. D. vykonávaly pro stěžovatele činnost obsahově shodnou s činností, kterou vykonávají zaměstnanci v pracovním poměru k zaměstnavateli, v rámci svého

plnění stěžovateli poskytovaly jen svou vlastní práci (v sídle stěžovatele, na PC stěžovatele, pomocí software, jež byl majetkem stěžovatele a který hradil i jeho aktualizaci, na provozní náklady stěžovatele), při které musely dbát pokynů stěžovatele a jejímž prostřednictvím stěžovatel zajišťoval plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu jeho činnosti. Definiční prvky závislé činnosti vymezené zákonem byly zcela nepochybně naplněny a z rozhodnutí žalovaného a rozsudku Krajského soudu v Brně nelze dojít k závěru, že tato spočívají na vadách řízení. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, 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, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Tvrzená nezákonnost dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Důvodem kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jsou 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, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

K tomu soud uvádí, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učiněnému správnému skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správného skutkového závěru.

Ze správního spisu vyplývá, že při daňové kontrole bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt v r. 1998 proplácel p. M. K., ing. Z. P. a p. D. částky za účetní práce, za řízení výroby, což uvedené poplatnice prováděly na základě ústních dohod. Prvostupňový správce daně uskutečnil v rámci daňové kontroly dne 19. 4. 2001 ústní jednání s jednatelem daňového subjektu E. J. v. C., a se zplnomocněným zástupcem ing. Z. P., jehož průběh je zaznamenán v protokolu o ústním jednání č. j. 9089/01/285930/9514. Z tohoto protokolu,

jakož i ze zprávy o kontrole vyplývá, že jmenované poplatnice neměly možnost výkonu práce samostatně a na vlastní odpovědnost, pracovaly v prostorách firmy bez nájemního či jiného vztahu k místu výkonu práce pro kterou běžně, bezplatně a bez jakékoliv odpovědnosti podobné odpovědnosti vlastníka, nájemce či vypůjčitele využívaly majetek a zařízení firmy. Z charakteru jejich práce spočívající ve vedení veškeré účetní agendy a zpracování účetnictví (pí. P.), řízení lidských zdrojů a administrativa spojená s investicemi a životním prostředím (pí. K.) a personální agenda (pí. D.), dále ze způsobu výpočtu a vyplácení cestovních náhrad, vysílání na pracovní cesty, jakož i povinností řídit se pokyny vedení firmy pak vyplynula shodnost jejich postavení s postavením zaměstnanců. Na základě uvedených skutečností a v souladu s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen d. ř.) byly posouzeny příjmy plynoucí uvedeným osobám jako příjmy fyzických osob ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění pro rozhodné období a platebním výměrem byly předspsány nesražené zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za r. 1998 k přímému placení ve výši 264 338 Kč.

Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti, je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy, plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento jakkoli dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce (ust. § 6 odst. 1 písm. a/ zákona o daních z příjmů). Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti, vznik příjmu zakládající. Jedná se např. o příjmy společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob nebo příjmy za práci studentů a žáků z praktického výcviku. Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dále označován jako „zaměstnanec“ a plátce jako „zaměstnavatel“, přičemž takové označení samo o sobě nikterak nevymezuje právní status zaměstnance. Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoli charakteru – občanskoprávního, obchodněprávního, pracovněprávního, popř. jiného.

Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi. Žalovaný tak správně posoudil skutečný obsah a charakter vztahu mezi stěžovatelem a poplatnicemi ing. P., p. K. a p. D. ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, zda na činnosti, které byly prokazatelně pro stěžovatele vykonány, nikoli však pod vlastním jménem, na vlastní účet a pod vlastní odpovědností, byly uzavřeny ústní dohody o vedení účetnictví a spolupráce s celním úřadem (ing. P.), řízení

lidských zdrojů a administrativa spojená s investicemi a životním prostředím (p. K.) a personální agenda (p. D.).

V daném případě skutečným předmětem dohod uzavřených mezi stěžovatelem a výše uvedenými poplatnicemi byl neomezený pracovní výkon činností. Předmětem ústní smlouvy stěžovatele s ing. P. (pro roky 1997 až 1999) bylo vedení účetnictví daňového subjektu a spolupráce s celním úřadem, přičemž součástí vedení účetnictví bylo i vystavování faktur za daňový subjekt. Účetnictví bylo zpracováváno v sídle stěžovatele za pomoci software, jež byl jeho majetkem a který hradil i aktualizaci software při změnách předpisů o účetnictví, přičemž PC, software, provozní náklady spojené se zpracováním účetnictví, jako jsou například náklady na papír, tisk a kopírování a další byly hrazeny pouze stěžovatelem. Dle potřeby jmenovaná vyřizovala záležitosti pro stěžovatele například na celnici, v bance apod., ve výjimečných případech pověřoval stěžovatel ing. P. i odvozem zaměstnanců, zúčastňovala se i porad vedení, kde byla pověřována zpracováním různých údajů z účetnictví stěžovatele. S p. K. stěžovatel spolupracoval od roku 1995. Od roku 1995 do konce roku 1998 byla paní K. pověřena řízením lidských zdrojů a administrativu spojenou s investicemi a životním prostředím. Přitom řízení lidských zdrojů zahrnovalo uzavírání pracovních smluv, vedení mzdového účetnictví a veškerou administrativní činnost ohledně zaměstnanců. Ve výjimečných případech pověřoval daňový subjekt paní K. i odvozem zaměstnanců, zúčastňovala se porad vedení. Paní D. pracovala pro kontrolovaný daňový subjekt od konce roku 1998 a byla pověřena řízením lidských zdrojů, tj. uzavíráním pracovních smluv, vedením mzdového účetnictví a veškeré mzdové agendy ohledně zaměstnanců. Rovněž tato agenda byla zpracovávána a v sídle stěžovatele za použití jeho technických a materiálních prostředků.

Skutečným obsahem byl tedy výkon závislé činnosti, neboť splňuje veškeré jeho znaky - vztah trvající povahy, vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný - ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji takový poměr váže.

Zásada derogace účinnosti dissimulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 d. ř. upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečností. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a ust. § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění. Tuto zásadu daňového řízení žalovaný respektoval a v řízení se zaměřil na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že stěžovatel jednal v úmyslu předstírat právní úkon. Závěr, který žalovaný učinil v rozhodnutí, že totiž práce vykonaná pro stěžovatele vykazovala znaky závislé činnosti a proto je podřadil pod příjmy dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, má oporu v provedeném dokazování. Na tomto místě nelze přisvědčit stěžovateli, že výčet důkazů stěžovatelem uvedený v kasační stížnosti, byl předmětem dokazování až v odvolacím řízení, bez toho, aniž by se k nim mohl vyjádřit a došlo tak k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Tvzení stěžovatele nemá oporu v provedeném dokazování, neboť ze zmiňované zprávy o daňové kontrole nepochybně vyplývá, že předmětem dokazování v rámci daňové kontroly byly účetní a daňové doklady vztahující se k jednotlivým daním a zdaňovacím obdobím, jako např. hlavní knihy, výpisy z účtu, daňové doklady přijaté a vydané, inventární karty, interní účetní doklady, mzdové listy, rekapitulace mezd, výpočty ročních zúčtování, sestavy zaúčtovaných daňových dokladů o zdanitelných plněních, evidence hmotného investičního majetku, knihy jízd apod. Jde-li

tedy o důkazní prostředky, které jako takové předložil stěžovatel již v průběhu daňové kontroly dle ust. § 16 odst. 2 d. ř., nemůže se tento zároveň dovolávat skutečnosti, že mu nebyla známa jejich existence. Nadto bylo stěžovateli umožněno opakovaně, v rámci přezkumu prvostupňového rozhodnutí, nahlížet do kompletního spisu vč. předkládacích zpráv v souladu s ust. § 23 cit. zákona; jejich přílohami byly i stěžovatelem uváděné doklady. Odvolací orgán důvody prvostupňového rozhodnutí nijak nerozšiřoval, ale pouze potvrdil důvody stávající, v odůvodnění rozhodnutí (Zprávě o kontrole) již uvedené. Osvědčení důkazního prostředku jako důkazu lze naplnit pouze skutkovým zjištěním na základě procesu dokazování, nikoli jeho formálním deklarováním, tj. označením. Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že se v daném případě jednalo o použití nových důkazů a stěžovatelem citované rozsudky 5 Afs 6/2003 ze dne 31. 3. 2004 a č. j. 5 Afs 7/2003 ze dne 31. 3. 2004 nejsou s výše uvedeným nijak v rozporu.

Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožňuje s názorem stěžovatele, že žalovaný přesvědčivým a srozumitelným způsobem nevysvětlil, proč odmítá jeho argumentaci týkající se tzv. priority příjmů. K této námitce se žalovaný ve svém rozhodnutí vyjádřil, přičemž z textu rozsáhlého zdůvodnění vyplývá, že při posuzování příjmů paní K., paní P. a paní D., které jim stěžovatel vyplácel, postupoval správce daně v souladu s ust. § 2 odst. 7 d. ř., kdy posoudil skutečný obsah právních úkonů, kterými byla pracovní činnost výše uvedených poplatnic. Vycházel přitom z ustanovení § 6 odst. 1, písm. a) zákona o daních z příjmů, které za příjem ze závislé činnosti označuje příjem z takového poměru, ve kterém je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Nejvyšší správní soud podotýká, že tento zákonný předpoklad je formulován zcela jednoznačně a zákonodárce v tomto, ale ani v jiném ustanovení zákona o daních z příjmů z vyjádřené zásady nestanovil výjimky. Rozhodné pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu a má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavrou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce, apod. - veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Shodný názor vyplývá mimo jiné z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. 5 Afs 22/2003, 5 Afs 70/2004, 6 Afs 9/2003, vše www.nssoud.cz) i z judikatury Ústavního soudu, např. III. ÚS 410/01, I. ÚS 352/04 (www.judikatura.cz), který k této otázce uvedl, že z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze dovodit direktivu, která by vedla fyzickou nebo i právnickou osobu k volbě podoby či formy podnikatelské činnosti. Podoba a forma této činnosti je výlučně odvislá od konkrétních smluvních vztahů mezi dvěma a více subjekty – co do jejich skutečného obsahu - a nikoliv od definice příjmu podléhajícího zdanění. Je nepochybně na subjektech smluvního vztahu, aby si zvolili pro ně vhodnou formu procesní kooperace; daňové povinnosti vůči veřejné moci, které z takové činnosti plynou, však již přirozeně na vůli subjektů (v souzené věci plátce ani poplatníka) závislé nejsou. Pro účely daně z příjmů je tedy právně relevantní vzájemný faktický vztah plátce a poplatníka při výkonu práce, nikoliv právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi.

Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu a žalovaným zastává názor, že z daňového hlediska je naprosto irelevantní, zda závislost poplatníků na plátcích příjmů má zčásti nebo dokonce zcela základ v právních předpisech, zakládajících plátců určité

povinnosti či nikoliv. Pro posouzení otázky, v jakém režimu budou zdaňovány příjmy z takových vztahů plynoucí, je vždy směrodatným pouze vzájemný faktický vztah plátce příjmů a poplatníka při výkonu práce. Poukazuje-li v této souvislosti stěžovatel na rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005 č. j. 2 Afs 176/2004 a ze dne 24. 2. 2005 č. j. 2 Afs 62/2004, pak je namístě dodat, že tyto nejsou v rozporu s výše uvedeným názorem senátu nyní rozhodujícího, ani s výše uvedenou judikaturou, avšak stěžovatelem uváděné rozsudky jsou v dané věci nepřípadné, neboť ve věci tam projednávané předmětnými pracemi byly sezónní zednické a stavební práce, popř. práce krátkodobého nesoustavného pronájmu pracovní síly; nelze je tedy bez dalších souvislostí vztáhnout na projednávanou věc.

V případě námitky neoprávněně navýšených částek o daň z přidané hodnoty, která byla poplatnicemi odvedena správci daně, nelze stěžovateli přisvědčit, že se žalovaný a krajský soud s touto námitkou nevypořádaly. Jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného i z rozsudku krajského soudu, správce daně vycházel z částek, které byly poplatnicím skutečně vyplaceny. Jestliže ing. P. odvedla svému správci daně 18 000 Kč DPH z fakturované částky daňovému subjektu za r. 1998, ačkoliv nešlo o uskutečněné zdanitelné plnění, pak mohla využít možnosti podat dodatečné daňové přiznání k DPH. Pokud se týká p. K., jde o fyzickou osobu, které byla registrace jako plátce DPH jejím místně příslušným správcem daně ke dni 25. 3. 1996 zrušena. Pí. K. tedy nebyla v r. 1998 plátcem DPH a neměla právo vystavovat doklady, týkající se DPH. V r. 1998 také přiznání k DPH nepodávala a žádné částky DPH v tomto roce svému místně příslušnému správci daně neodváděla. Nejvyšší správní soud shledává postup žalovaného v souladu se zákonem, když pro účely daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vycházel ze stěžovatelem skutečně proplacených částek. O bezdůvodném obohacení z titulu plnění bez právního důvodu v daném případě uvažovat nelze, neboť právním důvodem pro uhrazení stěžovatelem vyplacených částek byly služby (vedení účetnictví apod.) poskytnuté výše uvedenými poplatnicemi stěžovateli. Přijetí těchto služeb stěžovatel nepochybně a cena za uvedené služby byla předmětem dohody.

Námitka týkající se zařazení příjmů fakturovaných pí. K. v březnu 2000 do příjmů ze závislé činnosti roku 1999 (bod 10) nesouvisí s předmětem řízení, neboť stěžovatel v kasační stížnosti uvádí důvody, které nesměřují proti shora uvedenému soudnímu rozhodnutí, napadá vadu správního řízení, které vůbec nebylo předmětem soudního rozhodnutí a směřuje do jiného rozhodnutí, vztahujícího se k jinému zdaňovacímu období. Proto se uvedenou námitkou soud nezabýval (ust. § 104 odst. 4 s. ř. s.).

Dle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. hodnotí důkazy správce daně, tento pak při svém rozhodování činí v rámci svého oprávnění podle své úvahy, což znamená, že důkazy jsou hodnoceny jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, přihlíží přitom ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům prisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daně upotřebitelné). Zákon o správě daní a poplatků nepředepisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Na rozdíl např. od tzv. legální (formální) důkazní teorie, která znamenala zmechanizování procesu hodnocení důkazů, neboť předem stanovila jejich hierarchii a způsob hodnocení, ponechává ust. § 2 odst. 3 citovaného zákona postup při hodnocení důkazů volné úvaze správce daně. Soustředěné důkazy (např. knihy jízd, doklady o cestovních náhradách a doklady o účasti

na pracovních cestách) předložené stěžovatelem již v rámci daňové kontroly, byly žalovaným a následně krajským soudem vyhodnoceny v mezích volného uvážení, přičemž nebyly z jejich strany překročeny zákonné hranice této volné úvahy při tvorbě skutkového i právního závěru, byla respektována logika uvažování, a to v kontextu s ostatními důkazy (např. protokol ze dne 19. 4. 2001). Pouhý odlišný názor stěžovatele ohledně vyvozování závěrů z jednotlivých důkazů při absenci námitek nerespektování zákonných mezí volné úvahy správním orgánem resp. krajským soudem, je v dané věci irrelevantní.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, který v rozsudku k namítanému porušení § 12 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že se jedná o žalobní námitku, která nebyla obsahem odvolání a jelikož je předmětem přezkumu ve správním soudnictví rozhodnutí žalovaného, nelze podávat až v rámci žalobního řízení skutkové námitky, které mohly být uplatněny v řízení odvolacím.

K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že dle výše uvedeného ustanovení se o ústním jednání v daňovém řízení sepíše protokol, který je prohlášen za veřejnou listinu. Dle odst. 6 cit. ustanovení správce daně rozhoduje též o návrzích na doplnění protokolu a o námitkách proti jeho znění. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. V citovaném ustanovení je částečně formulována zásada koncentrace řízení (byť se v daňovém řízení nejedná o skutečnou koncentraci), kdy námitky musí být uplatněny do určitého procesního stadia a k později uplatněným a námitkám se nepřihlíží. Pokud by stěžovatel v odvolacím řízení námitky proti znění protokolu uplatnil, byl by nucen odvolací orgán, v rámci přezkumu meritorního rozhodnutí se jimi zabývat. Pakliže došlo k jejich uplatnění poprvé až v rámci soudního přezkumu správního rozhodnutí, navíc za situace kdy stěžovatelem není namítána nesprávnost resp. nepravdivost formulací výpovědi jednatele E. J. v. C. ve zmiňovaném protokolu, nelze krajskému soudu vytknout, že k této námitce nepřihlédl.

Jak krajský soud ve svém zdůvodnění k námitce neustanovení tlumočnicka dále uvedl, oprávnění připustit tlumočnicka nastává pouze je-li zřejmé, že osoba, s níž je vedeno ústní jednání neovládá úřední jazyk (ust. § 3 zákona o správě daní a poplatků). V rámci ústního jednání (dne 19. 4. 2001) jednatel daňového subjektu o tlumočnicka nepožádal, z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 4. 2001 vyplývá, že úkony prováděl v jazyce českém, za účasti zástupce zplnomocněného pro celé daňové řízení. Za této situace nelze dospět k závěru o nezbytnosti ustanovení tlumočnicka z důvodu, že jednatel úřední jazyk neovládá. Okolnost, že krajský soud neprovedl stěžovatelem navrhované výslechy svědků ing. P. a ing. L. nemůže mít vliv na zjištění skutečného stavu věci, na správné právní posouzení věci a následně na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Zásada volného hodnocení důkazů přitom neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru

a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Této povinnosti v projednávání věci krajský soud dostál. Jak je v rozsudku krajského soudu uvedeno, osoby zúčastněné na jednání u správce daně dne 19. 4. 2001 pan E. J. van C. a zástupce paní P. byly řádně poučeny o možnosti podat námitky proti znění protokolu. Jednatel daňového subjektu na výzvu správce daně, zda má návrhy na doplnění protokolu, případně námitky proti jeho znění, prohlásil, že nemá návrhy ani námitky. Pokud by skutečně při ústním jednání všemu dobře nerozuměl, nepochybně by alespoň v této fázi ústního jednání na tuto skutečnost správce daně upozornil. K tomuto však nedošlo a naopak na každé straně protokolu o ústním jednání je jím vlastnoručně uvedeno, že četl a souhlasí vč. jeho podpisu a podpisu ing. P. Předmětný protokol o ústním jednání ze dne 19. 4. 2001 lze označit za důkazní prostředek získaný v souladu se zákonem (ust. § 12 odst. 2 a ust. § 31 odst. 4 d. ř.)

V souvislostech výše uvedených nelze k námitce stěžovatele stran neprovedení důkazu soudem, než konstatovat, že provedení důkazů výsledkem téže osoby s opačným tvrzením (má-li prohlásit, že neumí česky, když před tím úkony česky činila a nic nenamítala), nemůže vést automaticky ke zpochybnění důkazu prvního; nutno přitom brát v potaz, že ing. L., jakkoli je navrhována jeho výpověď jako svědka, se ústního jednání dne 19. 4. 2001 nezúčastnil. V tomto případě navrhovaný důkaz není způsobilý vyvrátit resp. potvrdit tvrzenou skutečnost a nemá žádnou vypovídací schopnost; neprovedení důkazu soudem tak nemohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

Stěžovateli nelze rovněž přisvědčit, že se krajský soud nevypořádal s návrhem na provedení důkazu účetnictvím výše uvedených poplatnic. Jak je výše uvedeno, zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Krajský soud shodně s názorem žalovaného v napadeném rozsudku uvedl, že provedení důkazu se jeví jako neúčelné, neboť na skutečnosti, že pro stěžovatele vykonávaly výše uvedené poplatnice práci de facto jako zaměstnanci, neboť byly povinny mimo jiné dbát pokynů plátce, nemůže nic změnit ani nahlédnutí do jejich účetnictví. Ze správního spisu je patrna správnost rozhodnutí o nadbytečnosti tohoto důkazu, rovněž tak z odůvodnění krajským soudem je zřejmé, že jeho neprovedení nemá vliv na posouzení skutkového stavu. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť v daném případě stěžovatelem tvrzená skutečnost (že se nejedná o závislou činnost), k jejímuž ověření byl důkaz (účetnictví poplatnic) navrhován, nedisponuje vypovídací potenci, nevede ke zjištění nového, resp. odlišného skutkového stavu a jeho provedení by bylo v daném případě nadbytečné.

Námitku stěžovatele ohledně neplatnosti rozhodnutí správce daně I. stupně - platebního výměru je na tomto místě třeba odmítnout pro nepřipustnost /§104 odst. 3 písm. a) s. ř. s./, neboť jako důvod kasační stížnosti může být stěžovatelem pouze namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dané věci Krajský soud v Brně nejprve rozsudkem č. j. 30 Ca 114/2002 - 65 ze dne 4. 3. 2004 vyslovil nicotnost rozhodnutí správce daně I. i II. stupně. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (FŘ v Brně) kasační stížnost o které Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 5 Afs 88/2004 - 89 ze dne 27. 8. 2004 rozhodl, tak že uvedený rozsudek krajského soudu se zrušuje a věc se mu vrací k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadená rozhodnutí správců daně obou stupňů nejsou stižena vadami, které by způsobovaly jejich nicotnost a nelze je z důvodů uvedených v odůvodnění považovat za neplatná. Krajskému soudu v Brně pak uložil zabývat se předmětnými rozhodnutími meritorně a krajský soud se právním názorem Nejvyššího správního soudu řídil (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší

správní soud k uvedené námitce nicméně nad rámec odůvodnění dodává, že ani stěžovatelem nově namítané rozdíly ve formální stránce stejnopisu rozhodnutí, tj. mezi platebním výměrem doručeným stěžovateli a jeho právnímu zástupci (např. namítaný světlejší a tmavší podpis ředitele, světlejší a tmavší otisk razítka, 2 strana originálu - pěkný a horší papír) nemohou mít žádný vliv na platnost rozhodnutí, resp. způsobit jeho nicotnost.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, námitky uplatněné stěžovatelem shledal nedůvodnými, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst.1 s. ř. s. zamítl.

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

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. února 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu