



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **SYLUMIS CZ spol. s r. o.**, se sídlem Brtnice 353, zastoupeného Mgr. Jiřím Černým, advokátem se sídlem Praha 1, Karlovo náměstí 671/24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 12. 2011, č. j. 12399/11-1101-700366, č. j. 12398/11-1101-700366 a č. j. 12397/11-1101-700366,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 12. 2011, č. j. 12399/11-1101-700366, a rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 18. 8. 2006, č. j. 110048/06/314912/8105, **se zrušují** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 12. 2011, č. j. 12398/11-1101-700366, a rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 18. 8. 2006, č. j. 110044/06/314912/8105, **se zrušují** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

- III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 12. 2011, č.j. 12397/11-1101-700366, a rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 18. 8. 2006, č.j. 110042/06/314912/8105, **se zrušují** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 36 547 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho advokáta Mgr. Jiřího Černého.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Dosavadní průběh řízení a vymezení nyní projednávané věci

[2] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný změnil tři rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě (dále též „správce daně“) ze dne 18. 8. 2006.

[3] Platebním výměrem č.j. 110048/06/314912/8105 správce daně žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávané věci (dále též „ZDP“) předepsal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1 822 920 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2011, č.j. 12399/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou částku daně snížil o částku 110 220 Kč na částku 1 712 700 Kč.

[4] Platebním výměrem č. j. 110044/06/314912/8105 správce daně žalobci podle ZDP předepsal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002 ve výši 2 373 919 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2011, č.j. 12398/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou částku daně snížil o částku 122 015 Kč na částku 2 251 904 Kč.

[5] Platebním výměrem č. j. 110042/06/314912/8105 správce daně žalobci podle ZDP předepsal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 476 136 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2011, č.j. 12397/11-1101-700366, změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou částku daně snížil o částku 282 818 Kč na částku 1 193 318 Kč.

[6] V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že jak bylo zjištěno v rámci daňové kontroly, žalobce v letech 2001 – 2003 proplácel v jednotlivých měsících zdaňovacích období faktury za práce prováděné pracovníky Ing. J. P., bytem B., G. 15, S. r., v ČR s místem podnikání P. 2, N. S. 14/503, a pana J. P. (ml.), bytem B., G. 15, S. r., v ČR s místem podnikání B., U P. 762 (dále též „zhotovitelé“), které vykonávali v prostorách žalobce, pro něj a podle jeho pokynů na základě smluv o dílo. Příjmy plynoucí těmto pracovníkům, které byly za tuto práci vypláceny osobou s bydlištěm v zahraničí, byl žalobce jako plátce daně podle § 6 odst. 3 ZDP a jako ekonomický zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP povinen podrobit srážce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 38h odst. 3 ZDP. Vzhledem k tomu, že žalobce z těchto příjmů ze závislé činnosti daň, resp. zálohu na daň nesrazil, stanovil ji správce daně. Vzhledem k závěrům z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 16. 6. 2010, příspěvek č. 302/16.06.2010, stanovil žalovaný výši příjmů pracovníků v jednotlivých měsících odlišně od správce daně. Při výpočtu daňové povinnosti plátce daně žalovaný vycházel z fakturovaných částek za provedené práce bez DPH, a v důsledku toho daňovou povinnost snížil.

[7] Předmětné platební výměry byly již v minulosti v odvolacím řízení přezkoumány, avšak rozhodnutí žalovaného byla pro vady řízení zrušena zdejší soudem rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008-140, č. j. 29 Ca 45/2008-127 a č. j. 29 Ca 44/2008-147. Kasační stížnosti podané proti rozsudkům Krajského soudu v Brně zamítl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010-197, ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010-184 a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010-209.

[8] Žalobce podal proti všem v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu zvlášť. Protože tato rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisela (lišila se pouze zdaňovacím obdobím – rok 2003, 2002 a 2001), zdejší soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednání z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení usnesením ze dne 30. 1. 2014, č. 1. 42.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[9] Žalobami podanými v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Námitky rozdělil do dvou dílčích oblastí – procesní pochybení (pokračování v řízení po uplynutí prekluzivní lhůty) a hmotněprávní pochybení (nesprávný závěr ohledně bydliště zhotovitelů a poměru mezi žalobcem a zhotoviteli).

[10] Žalobce měl za to, že žalovaný nestihl daň pravomocně doměřit do dne 31. 12. 2007, kdy uplynula prekluzivní lhůta. Pro posouzení běhu prekluzivní lhůty k doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za předmětná zdaňovací období jsou relevantní následující okolnosti. Dne 5. 10. 2004 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za zdaňovací období let 2001–2003. Dne 13. 7. 2006 byla projednáním zprávy o daňové kontroly č. j. 1731/06/314933/6201 kontrola ukončena. Na běh prekluzivní lhůty má vliv zahájení daňové kontroly, nikoli pak úkony učiněné v jejím průběhu. V souladu s § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávané věci (dále též „ZSDP“), tedy prekluzivní lhůta začala znovu běžet ode dne 31. 12. 2004 a uplynula

31. 12. 2007. Vydání platebních výměrů, odvolání žalobce, ústní jednání ze dne 28. 8. 2007 ani výslech Ing. K. nemá na běh prekluzivní lhůty vliv.

[11] Žalobci byla vyměřena daň na základě závěru, že zaměstnanci obchodních partnerů žalobce byli považováni za tzv. ekonomické zaměstnance žalobce ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP a že zhotovitelé byli považováni za pouhé dodavatele pracovní síly žalobci. Závěr o vzniku daňové povinnosti žalobce založily správní orgány na tvrzení, že zhotovitelé neměli bydliště v České republice.

[12] Co se týče bydliště zhotovitelů, žalobce vycházel z presumpce správnosti rozhodnutí správce daně a Finančního úřadu pro Prahu 2 - osvědčení o registraci zhotovitelů k daním v České republice. S ohledem na § 33 odst. 11 ZSDP měl žalobce za to, že správce daně a Finanční úřad pro Prahu 2 údaje ověřili, a tedy, že na osvědčení je uvedeno bydliště zhotovitelů. Nelze po žalobci požadovat, aby presumoval nesprávnost správního rozhodnutí a mimo rámec řízení zjišťoval další skutečnosti, které by správní rozhodnutí fakticky derogovaly. Správce daně byl povinen respektovat své vlastní dřívější rozhodnutí, a tudíž neměl doměřit žalobci daň na základě toho, že klíčovou předběžnou otázku posoudil zcela opačně, než v předchozím rozhodnutí (osvědčení o registraci). V osvědčení nebyl uveden zmocněnec pro doručování v tuzemsku ve smyslu § 33 odst. 6 ZSDP. Z toho plyne, že správce daně a Finanční úřad pro Prahu 2 dospěli k závěru, že zhotovitelé mají bydliště v České republice. Žalobce k tomu poukázal na zásadu transparentnosti, předvídatelnosti a přiměřenosti soustavy daní a zásadu legitimního očekávání.

[13] I kdyby žalobce nemohl vycházet z osvědčení o registraci, k závěru o bydlišti zhotovitelů v České republice by bylo možno dojít i správnou aplikací Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku publikovanou pod č. 257/1993 Sb. Zhotovitelé pobývali v ČR, měli povolení k přechodnému pobytu v ČR, rozsáhle podnikali v ČR, podnikali jako otec a syn (sociální vazba) a oba měli otevřený účet u banky v ČR (ekonomická vazba).

[14] Mezi žalobcem a zaměstnanci zhotovitelů nevznikl vztah, který představuje závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP. Správní orgány aplikovaly § 2 odst. 7 ZSDP v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. K aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP bylo možné přistoupit pouze tehdy, byl-li by správní orgán schopen prokázat neplatnost smlouvy o dílo mezi žalobcem a zhotoviteli. Smlouva o dílo však byla platná a smluvní strany jí nesimulovaly jiný právní úkon. Nelze potlačovat smluvní volnost stran. Charakteru smlouvy o dílo neodporuje možné navýšení počtu předmětů díla, vlastnictví díla žalobcem v průběhu jeho provádění, sjednaná cena díla prostřednictvím hodinové odměny ani dlouhodobost spolupráce mezi žalobcem a zhotoviteli.

[15] Existenci vztahu závislé činnosti nelze vyvozovat ani ze skutečností, že se měnil počet pracovníků, že zaměstnanci žalobce byli v hale spolu s osobami, kterými zhotovitelé zajišťovali plnění závazků ze smlouvy o dílo či že žalobce měl ke všem těmito osobám povinnost zajišťovat jejich bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Irelevantní je rovněž to, že dílo bylo prováděno v prostorách, které si pronajal žalobce (a nájemné nepřefakturoval zhotovitelům) a že dílo bylo prováděno z materiálu dodávaného žalobcem. Pro účely posouzení existence vztahu závislé činnosti aktuální judikatura značně potlačuje význam

řízení zaměstnanců zhotovitele (ostatně při tak jednoduchém díle, jako je montáž kabelových svazků, žádné řízení v zásadě nebylo potřeba).

[16] Naopak nelze bagatelizovat povahu vztahů mezi zhotoviteli a jejich pracovníky. Zhotovitelé přidělovali zaměstnancům práci, mohli je převádět na jinou práci, určovali výši mzdy, rozhodovali o tom, kdy budou čerpat dovolenou a mohli s nimi za splnění zákonných podmínek rozvázat pracovní poměr.

[17] Žalovaný z napadeného rozhodnutí vypustil přímý odkaz na § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, nicméně z odůvodnění vyplývá, že podle něj postupoval a vztah mezi žalobcem a jednotlivými zaměstnanci zhotovitelů považoval za tzv. obdobný poměr pracovnímu poměru. Existence takového poměru však z obsahu spisů rozhodně nevyplývá.

[18] Daňová kontrola probíhala u Finančního úřadu v Jihlavě, stanovisko o povaze vztahu mezi žalobcem a zhotoviteli nelze přejímat od jiného finančního úřadu – Finančního úřadu pro Prahu 2. Z odpovědi na dožádání ze dne 22. 9. 2004 navíc plyne, že Ing. J. P. podnikal v České republice poměrně rozsáhle, což je významné pro posouzení zda měl bydliště v ČR. V tomto kontextu však žalovaný předmětný důkaz nehodnotil a naopak z tohoto důkazu vyvozoval závěr, který se týkal povahy vztahu mezi žalobcem a zaměstnanci zhotovitelů.

[19] Aby mohl být nějaký poměr obdobný s poměrem pracovním, služebním či členským ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, musí být splněny všechny definiční znaky současně – shodný projev smluvních stran, dlouhodobost vztahu, povinnost řídit se pokyny a úplatnost. Správním orgánům se nepodařilo prokázat, že smluvní strany uzavřením smlouvy o dílo zastíraly jiný právní úkon, a proto byla vyloučena aplikace § 2 odst. 7 ZSDP a § 6 odst. 3 ZDP.

[20] Spolupráce se zhotoviteli probíhala dlouhodobě ke spokojenosti obou stran až do zahájení daňové kontroly. Poté se žalobce dozvěděl, že zhotovitelé neplnili svoji daňovou povinnost ve vztahu ke svým zaměstnancům, které pověřili provedením díla, a tvrdí, že tuto povinnost má žalobce. V tomto světle je věrohodnost svědka pana J. P. (ml.) snížena.

[21] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[22] Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám především plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a na své vyjádření ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 134/2011 (v něm mj. uvedl, že dne 28. 8. 2007 bylo řízení zásadním způsobem doplňováno a byly prověřovány další skutečnosti, které byly nově podkladem rozhodnutí, upozornil také na výzvu odvolacího orgánu směřovanou správcí daně prvního stupně k doplnění odvolacího řízení). Dále poukázal na to, že vady daňového řízení vytýkané soudy v předchozích řízeních byly napraveny. Protokol o ústním jednání z místního šetření s J. K. a J. S. ze dne 28. 11. 2005 a protokol o ústním jednání s Ing. M. K. ze dne 24. 10. 2006 byly jako důkazy

vyloučeny. Naopak jako nové důkazy žalovaný osvědčil protokoly o ústních jednáních ze dne 30. 5. 2011 o výsledku svědků J. K., J. S. a Ing. M. K.. Žalovaný navrhl žaloby zamítnout.

IV. Jednání konané dne 27. 2. 2014

[23] Při jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých již dříve písemně uplatněných argumentech. Žalobce zdůraznil, že došlo k prekluzi práva daň vyměřit a doměřit. Žalovaný měl za to, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s právními předpisy. Soud neprováděl dokazování listinami předloženými žalobcem, které byly součástí správního spisu. Jiné důkazy účastníci řízení nenavrhovali.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[24] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby jsou důvodné.**

[25] Z obsahu spisů soud zjistil následující relevantní skutečnosti. Daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2001 – 2003 byla u žalobce (do 1. 3. 2011 používala společnost SYLUMIS CZ spol. s r.o. obchodní firmu CEMM THOME CZ spol. s r.o.) zahájena dne 5. 10. 2004 za přítomnosti zástupce žalobce (protokol o ústním jednání č. j. 105996/04/314933/6201). Dne 29. 11. 2004 se konalo ústní jednání, na kterém se vyjadřoval jednatel žalobce a zástupce žalobce k problematice zaměstnanců žalobce, fakturace a dalších otázek, týkajících se obchodní činnosti žalobce (protokol o ústním jednání č. j. 126771/04/314933/6201). Dne 20. 12. 2004 byl za přítomnosti žalobce proveden výslech svědka J. P. ml. (protokol o ústním jednání č. j. 131569/04/314933/6201). Kontrola byla ukončena dne 13. 7. 2006 (protokol o ústním jednání č. j. 1734/06/314933/6201), kdy byla žalobci předána zpráva o výsledku kontroly. Na základě zprávy o výsledku kontroly byly dne 18. 8. 2006 vydány správcem daně platební výměry č. j. 110048/06/314912/8105, č. j. 110044/06/314912/8105 a č. j. 110042/06/314912/8105.

[26] Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání ze dne 21. 9. 2006 (doručené správci daně dne 22. 9. 2006), doplněné podáním doručeným dne 15. 1. 2007, a podáním doručeným dne 1. 10. 2007. Žalovaný následně vyzval správce daně k doplnění odvolacího řízení, a to z toho důvodu, že nebylo postupováno v souladu s § 31 odst. 2 a 4 ZSDP. Ze zprávy o výsledku daňové kontroly dle žalovaného nevyplývalo, jaké konkrétní důkazní prostředky považuje správce daně za skutečné důkazy v návaznosti na zjištění uvedená ve zprávě. Nebylo řádně zdůvodněno, proč nešlo v daném případě o provedení díla, ale o dodávání práce ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, a jakým způsobem byla daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vyčíslena (viz výzva ze dne 2. 2. 2007, č. j. 2171/07-1101-700366).

[27] Dne 28. 8. 2007 proběhlo ústní jednání ve věci doplnění odvolacího řízení správcem daně (protokol č. j. 135895/12/314933/6201), při kterém byl žalobce seznámen s doplněnými výsledky kontrolních zjištění. Správce daně shrnul průběh řízení, vedené dokazování, označil důkazy, uvedl svoje úvahy a výpočet daně. Správce daně primárně vycházel z kontrolních

zjištění, se kterými byl žalobce seznámen již dne 20. 4. 2006. Novou skutečností, ke které došlo v období po vydání platebních výměrů a se kterou byl žalobce nově seznámen, bylo vyjádření Ing. M. K. (bývalého daňového poradce žalobce) ze dne 24. 10. 2006, o kterém byl sepsán protokol č. j. 126354/06/314933/6201.

[28] Rozhodnutími o odvolání ze dne 11. 12. 2007, č. j. 18974/07-1101-700366, č. j. 18972/07-1101-700366 a č. j. 18970/07-1101-700366, žalovaný změnil odvoláním napadené platební výměry tak, že vyměřené částky daně zvýšil na základě toho, že na rozdíl od správce daně vycházel z fakturovaných částek za provedené práce včetně DPH. Rozhodnutí nabyla právní moci dne 13. 12. 2007.

[29] Dne 13. 2. 2008 podal žalobce u Krajského soudu v Brně žaloby proti rozhodnutím uvedeným v předchozím odstavci. Zdejší soud rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008-140 (zdaňovací období roku 2003), č. j. 29 Ca 45/2008-127 (zdaňovací období roku 2002) a č. j. 29 Ca 44/2008-147 (zdaňovací období roku 2001) rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudky nabyly právní moci dne 20. 4. 2010, 15. 4. 2010 a 13. 4. 2010. O kasačních stížnostech podaných žalovaným dne 23. 4. 2010 rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010-197 (právní moci nabyly dne 3. 3. 2011), ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010-184 (právní moci nabyly dne 16. 2. 2011), a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010-209 (právní moci nabyly dne 3. 3. 2011), tak, že kasační stížnosti zamítl.

[30] Vázán závěry soudů správce daně doplnil odvolací řízení o výpovědi svědků provedené dne 30. 5. 2011: protokoly o výsledku svědka J. K. (č. j. 156729/11/314933708207), J. S. (č. j. 156909/11/314933708207) a Ing. M. K. (č. j. 156910/11/314933708207). Dne 16. 12. 2011 žalovaný vydal nyní napadená rozhodnutí, která nabyly právní moci dne 19. 12. 2011.

[31] V nyní přezkoumávaných věcech je v první řadě třeba konstatovat, že žalovaný napravil vady vytčené zdejším soudem v předchozích zrušovacích rozsudcích. Žalovaný v souladu s rozsudky krajského soudu a Nejvyššího správního soudu odmítl jako důkazy protokoly o ústním jednání z místních šetření s panem J. S. a J. K. ze dne 28. 11. 2005, č. j. 128595/05/314933/6201, a č. j. 128600/05/314933/6201; k protokolu o ústním jednání s Ing. M. K. ze dne 24. 10. 2006, č. j. 126354/06/314933/6201, žalovaný nepřihlížel. K výsledkům svědků, u kterých nemohl být žalobce přítomen, a které tudíž byly nezákonné, tak nebylo přihlédnuto. Žalovaný naopak provedl nové důkazy (viz odstavec [30]) při zachování všech procesních práv žalobce.

[32] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň. V tomto směru je vhodné připomenout, že dle judikatury Ústavního soudu správní soud k prekluzi přihlíží z úřední povinnosti (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[33] Dle § 47 odst. 1 ZSDP ve spojení s § 5 odst. 1 ZDP nebylo možné daň z příjmů fyzických osob vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V nyní posuzovaném případě by lhůta pro vyměření daně tedy uplynula dne 31. 12. 2004 pro rok 2001, 31. 12. 2005 pro rok 2002 a dne 31. 12. 2006 pro rok 2003.

[34] Pro danou věc však bylo podstatné rovněž ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP:

Byl-li před uplynutím této lhůty [myšlena lhůta pro vyměření daně – pozn. soudu] učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[35] Dne 5. 10. 2004 byla za přítomnosti žalobce zahájena daňová kontrola, tudíž začala pro všechna období v souladu s § 47 odst. 2 ZSDP běžet tříletá lhůta k vyměření daně znovu od konce roku 2004. Na běh této lhůty neměly vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly, tedy do jejího ukončení dne 13. 7. 2006 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Rovněž na běh lhůty neměly vliv úkony daňového subjektu (žalobce). Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP (dále též „kvalifikovaný úkon“), musí směřovat k vyměření daně či k jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96).

[36] Dalo by se polemizovat o tom, zda protokol ze dne 5. 10. 2004 o zahájení daňové kontroly nebyl zcela formálním úkonem, a tedy úkonem nezpůsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty, nicméně správce daně ještě tentýž rok učinil další dva úkony nepochybně směřující k vyměření daně (vyjádření jednatele, výslech svědka), o kterých byl žalobce zpraven. V roce 2004 tedy byla lhůta pro vydání pravomocného rozhodnutí o vyměření daně za zdaňovací období let 2001 – 2003 přerušena, počala běžet znovu od konce roku 2004 a bez dalšího by vypršela dne 31. 12. 2007.

[37] Po ukončení daňové kontroly byly dne 18. 8. 2006 vydány platební výměry. Těmi byla daň *vyměřena*, nelze je tedy považovat za úkony směřující *k vyměření* daně, které by přerušovaly běh lhůty pro vyměření daně (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004–52, potvrzený usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS).

[38] V rámci doplnění odvolacího řízení byl žalobce přípisem ze dne 16. 7. 2007 předvolán k ústnímu jednání, které proběhlo dne 28. 8. 2007 za účasti zástupce žalobce (viz protokol č. j. 135895/12/314933/6201). Dle žalobce nemohl tento úkon ovlivnit běh prekluzivní lhůty, jelikož se nejednalo o zjišťovací úkon, který by mohl přinést jakýkoli nový poznatek. Jediným novým úkonem provedeným po skončení daňové kontroly byl výslech Ing. K., který byl však shledán jako nezákonný. Naopak dle žalovaného bylo dne 28. 8. 2007 řízení zásadním způsobem doplňováno a byly prověřovány další skutečnosti, které byly nově podkladem rozhodnutí. Charakter úkonu ze dne 28. 8. 2007 tedy byl hlavním sporným bodem, co se týče běhu prekluzivní lhůty.

[39] Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Proto není možné každý úkon správce daně považovat za kvalifikovaný úkon, ale je nutno pečlivě posuzovat obsah každého úkonu učiněného odvolacím orgánem, a to jak z hlediska jeho účelu, tak z hlediska charakteru zjišťovaných skutečností (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2012, č. j. 9 Afs 8/2012-39).

[40] K úkonu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP je podle ustálené judikatury oprávněn nejen správce daně, ale i odvolací orgán. Ten je totiž při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž může zjišťovat skutkový stav věci správce daně. Přestože v prvostupňovém řízení byla provedena daňová kontrola, může správce daně provést místní šetření či jiný úkon, pokud je třeba prověřit nový poznatek či získanou pochybnost. Volba konkrétního úkonu závisí na rozsahu nezbytného zjišťování. Ne všechny úkony, provedené v odvolacím řízení, které žalovaný byt' po právu provede, však budou splňovat podmínky kvalifikovaného úkonu. K tomu lze odkázat zejména na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, podle něž *„[ú]kon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.“* Kupř. ve věci projednávané kasačním soudem se jednalo o konkrétní nový poznatek o tom, že v rozhodném zdaňovacím období měl daňový subjekt naturální příjmy, které mohly podléhat zdanění. Odvolací orgán tedy cestou dožádání provedl úkon spočívající v prověření účetnictví daňového subjektu zaměřeném na naturální příjmy. Nejvyšší správní soud pak dospěl k závěru, že šlo o nezbytné úkony, které směřovaly k ověření správnosti daňového základu a k doměření daně ve správné výši. Zjištěný poznatek přitom bylo možno prověřit tímto způsobem, nebylo nutno zvažovat nezbytnost daňové kontroly, neboť při tomto šetření vyplynulo, že tyto příjmy v účetnictví zahrnuté nebyly a tudíž nebyly ani součástí daňového základu, z něhož byla daň vyměřována. Jednalo se tedy o konkrétní „zjišťovací“ úkon zakládající běh nové prekluzivní lhůty.

[41] V nyní přezkoumávané věci žalovaný v rámci odvolacího řízení vyzval správce daně k doplnění odvolacího řízení, a to z toho důvodu, že při dokazování nebylo postupováno v souladu s § 31 odst. 2 a 4 ZSDP. Ze zprávy o výsledku daňové kontroly dle žalovaného nevyplývalo, jaké konkrétní důkazní prostředky považuje správce daně za skutečné důkazy v návaznosti na zjištění uvedená ve zprávě. Nebylo rádně zdůvodněno, proč nešlo v daném případě o provedení díla, ale o dodávání práce ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, a jakým způsobem byla daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vyčíslena. Dále uvedl, že je třeba objasnit způsob provádění prací (zda se práce prováděné pracovníky zhotovitelů lišily od prací prováděných pracovníky žalobce, zda byla pracovníkům zhotovitelů stanovena pracovní doba, zda pracovníci zhotovitelů pracovali společně s pracovníky žalobce atd.).

[42] Podstatou výzvy byl požadavek žalovaného uvést dokazování do souladu se zákonem a dodatečně objasnit určité skutečnosti související s odvolacími námitkami žalobce.

V posuzované věci je zřejmé, že výzva žalovaného nesměřovala k prokázání nových zjištění či skutečností, které vyšly najevo teprve v průběhu odvolacího řízení. Z jejího obsahu je naprosto nepochybné, že se týkala již předložených důkazů, jakož i skutečností (pochybností) známých správci daně z průběhu daňové kontroly, a jejich řádného zhodnocení.

[43] Po této výzvě provedl správce daně dne 28. 8. 2007 úkon, kterým však nic fakticky nezjišťoval. Pouze seznámil žalobce s doplněnými výsledky kontrolních zjištění. Většina skutečností byla žalobci známa již z přechozího řízení. Novou skutečností, se kterou byl žalobce seznámen, byla výpověď svědka Ing. K. ze dne 24. 10. 2006.

[44] Lze připustit, že vyskytne-li se v průběhu odvolacího řízení nová informace, která vyžaduje prověření, může být úkon směřující k tomuto prověření kvalifikovaným úkonem, a to i za situace, kdy tuto informaci získá odvolací orgán bez součinnosti daňového subjektu (ten o tomto úkonu však musí být zpraven). Svědecká výpověď je však v daňovém řízení zákonná jedině tehdy, pokud byl daňový subjekt řádně obeznámen s konáním výsledku svědka a pokud mu bylo umožněno klást svědku otázky. Tato podmínka nemusí být dle současného daňového řádu splněna pouze tehdy, hrozí-li nebezpečí z prodlení. O takový případ se však v nyní přezkoumávané věci nejednalo a jak již konstatovaly soudy v předchozích řízeních, výslech Ing. K. byl získán nezákonným způsobem a správce daně z něj nemohl vycházet.

[45] Ani při zohlednění dalších skutečností obsažených v protokolu ze dne 28. 8. 2007 nelze dospět k závěru, že by se jednalo o kvalifikovaný úkon. Seznámení žalobce s doplněnými úvahami správce daně a s upraveným právním posouzením nelze považovat za nezbytný zjišťovací, a tedy kvalifikovaný, úkon. Při opačném výkladu by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, že správce daně provádějící kontrolu postupoval procesně nesprávným způsobem, nesprávně či nedostatečně vyhodnotil důkazní situaci a odvolací orgán musel z tohoto důvodu řízení doplnit. To by v konečném důsledku znamenalo přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu. Správce daně pouze pokračoval v řízení, které bylo třeba ukončit. Na těchto závěrech nemění nic ani fakt, že na základě skutečností vzešlých z doplněného odvolacího řízení byla zvýšena daňová povinnost žalobce. Ke změně došlo na základě toho, že žalovaný vycházel z fakturovaných částek za provedené práce včetně DPH. Změna právního názoru správního orgánu na základě stejného skutkového stavu, ani seznámení žalobce s touto změnou, není způsobila přetrhnout lhůtu pro vyměření daně.

[46] S ohledem na výše uvedené tedy nelze ústní jednání ze dne 28. 8. 2007 (protokol č. j. 135895/11/314933/6201), ani výpověď svědka Ing. K. ze dne 24. 10. 2006, považovat za kvalifikované úkony, způsobující přerušení prekluzivní lhůty a založení běhu lhůty nové.

[47] Rozhodnutími o odvolání ze dne 11. 12. 2007 žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce a dne 13. 12. 2007 rozhodnutí nabylo právní moci. Správní orgány tedy stihly daň pravomocně vyměřit v rámci zákonné lhůty do 31. 12. 2007. Žalobce podal proti těmto rozhodnutím žalobu ke Krajskému soudu v Brně až dne 13. 2. 2008, tedy vně prekluzivní lhůty, zahájení soudního řízení tak na běh lhůty nemělo vliv. Ta uplynula ke dni 31. 12. 2007.

[48] Jelikož rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2007 byla pro vady řízení zrušena zdejším soudem rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008-140, č. j. 29 Ca 45/2008-127 a č. j. 29 Ca 44/2008-147, které byly následně potvrzeny rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010-197, ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010-184 a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010-209, správce daně přišel o možnost předmětnou daň vyměřit.

[49] V projednávané věci tedy prekluzivní lhůta, jejíž počátek byl odvozen od zahájení daňové kontroly v roce 2004, uplynula dne 31. 12. 2007, tj. téměř 4 roky před nabytím právní moci nyní napadených rozhodnutí (19. 12. 2011).

[50] Shledal-li zdejší soud ve vztahu ke zdaňovacímu období let 2001–2003 prekluzi práva vyměřit daň, nebylo účelné se zabývat ostatními žalobními námitkami. Vypořádání těchto námitek totiž nemůže žádným způsobem ovlivnit výrok rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

[51] V řízení vyšla najevo nezákonnost, k níž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Proto podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), žalovaný učiní úkony, na jejichž základě dojde k zastavení správního řízení.

[52] Vzhledem k tomu, že důvod shledané nezákonnosti se týkal i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, zrušil soud dle § 78 odst. 3 s. ř. s. i rozhodnutí správce daně, která předcházela rozhodnutím žalovaného.

[53] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.

[54] Žalobce dosáhl v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. byl na právní služby poskytnuté do 31. 12. 2012 aplikován advokátní tarif ve znění účinném do tohoto data, na právní služby poskytnuté po tomto datu byl aplikován advokátní tarif ve znění účinném od 1. 1. 2013. V roce 2012 se jednalo v jedné věci o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a žaloba), tedy 2 x 2 100 Kč, a vzhledem k § 12 advokátního tarifu byla mimosmluvní odměna zvýšena o polovinu odměny, jež by náležela v ostatních spojených věcech (v každé věci dva úkony - převzetí a příprava zastoupení a žaloba), tedy o 4 x 1 050 Kč. V roce 2014 proběhlo soudní jednání, za které žalobci vzhledem k novelizovanému znění § 12 advokátního tarifu náleží odměna ve všech spojených věcech, tedy 3 x 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d), ve znění účinném do 31. 12. 2012, a § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. g), ve znění účinném od 1. 1. 2013]. Dále žalobci přísluší náhrada hotových výdajů za devět úkonů právní služby ve

výši paušálu dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, tedy 9 x 300 Kč. Celkem tedy 20 400 Kč. Protože advokát žalobce je společníkem právnické osoby (PETERKA & PARTNERS advokátní kancelář s.r.o.), která je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 4 284 Kč, odpovídající dani, kterou je zmíněná právnická osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci rovněž přísluší náhrada cestovních výdajů zástupce žalobce k jednání u zdejšího soudu dne 27. 2. 2014 za cestu Praha–Brno a zpět osobním vozidlem SPZ 1SH8719, zn. CITROËN C3, ve výši 2 366 Kč dle předloženého technického průkazu vozidla a vyhlášky č. 435/2013 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. V daném případě náklady na pohonné hmoty dosáhly výše 849 Kč $[(410/100) \cdot 5,8 \cdot 35,70]$, amortizace (náhrada) výše 1.517 Kč $(410 \cdot 3,70)$ a DPH výše 497 Kč. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 9 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 36 547 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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. února 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu