



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **TŘÍDIČ s.r.o.**, se sídlem Šternberk, Pískoviště 1663/3, zastoupeného J. H., daňovým poradcem se sídlem v P.1, S. n. 23, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě-Moravské Ostravě, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2008 č.j. 9155/08-1101-800630, č.j. 9153/08-1101-800630, č.j. 9152/08-1101-800630 a č.j. 2601/08-1101-800630, ve věci daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2008 č.j. 9155/08-1101-800630, č.j. 9153/08-1101-800630, č.j. 9152/08-1101-800630 a č.j. 2601/08-1101-800630, jimiž byla

změněna rozhodnutí Finančního úřadu ve Šternberku ze dne 22.10.2007 č.j. 65317/07/381920/0217, č.j. 65315/07/381920/0217, č.j. 65313/07/381920/0217 a č.j. 65304/07/381920/0217, kterými byly žalobci předepsány daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2005, 2004, 2003 a 2002, a to způsobem specifikovaným ve výrocích napadených rozhodnutí.

V podané žalobě žalobce uvedl tyto žalobní body:

- 1) Napadená rozhodnutí žalovaného nebyla doručena v souladu s plnou mocí ze dne 17.7.2007 udělenou daňovému poradci J.H. tomuto zmocněnci, nýbrž společnosti Euro-Trend s.r.o., která však žalobce v daňových věcech nezastupuje, má s ním pouze obchodní vztah. V průběhu správního řízení činil veškeré úkony jménem žalobce daňový poradce J. H. a písemnosti byly doručovány někdy jemu a někdy společnosti Euro-Trend s.r.o. Dne 14.11.2008 v rámci doplnění odvolání společně žalobce a daňový poradce J.H. a dne 29.12.2008 také společnost Euro-Trend s.r.o. sdělili žalovanému, že zmocněncem žalobce je jmenovitě J. H., daňový poradce. Společnost Euro-Trend s.r.o. současně vrátila žalovanému nesprávně doručená rozhodnutí a dne 30.12.2008 žalobce při ústním jednání (protokol č.j. 13391/08-1101800630) opět podal příslušné vysvětlení žalovanému, který však na uvedené nereagoval.
- 2) Žalobce namítl prekluzi práva vyměřit daň pro roky 2002 a 2003, neboť daňová kontrola za roky 2002 až 2005 byla zahájena dne 26.7.2005 a skončila dne 6.6.2007, nemohla tedy vyvolat účinek dle ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen ZSDP) pro všechna kontrolovaná zdaňovací období. V této souvislosti poukázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) sp. zn. 2 Afs 69/2004 a zdůraznil, že ve vztahu k roku 2002 a 2003 nebyl po celou dobu daňové kontroly učiněn žádný celistvý úkon, který by měl účinky dle § 47 ZSDP.
- 3) S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008 sp. zn. I.ÚS 1835/07 žalobce namítl, že k doměření daní došlo na základě nezákonné daňové kontroly, která byla zahájena pouze formálně, když správce daně se při jejím zahájení nevypořádal s povinností sdělit žalobci své podezření o zkrácení daňové povinnosti, které by jej opravňovalo zahájit daňovou kontrolu.
- 4) Žalobce namítl nezákonný postup správce daně při ukončení daňové kontroly, jejíž výsledky byly projednány nadvakrát, aniž by žalobci bylo umožněno vyjádřit se plně ke všem otázkám obsaženým v kontrolních závěrech. Žalobce nenamítá nic proti vícenásobnému projednání zprávy o daňové kontrole (dále jen ZDK), nesouhlasí však s postupem, kdy správce daně pro potřeby projednání rozdělí kontrolní výsledek na oddělené části se samostatným projednáním, ačkoliv se obě části vztahují ke komplexnímu kontrolnímu zjištění a vyhodnocení všech zjištění ve vzájemné souvislosti. Postup, kdy při projednání těchto částí neumožnil správce daně žalobci vyjádřit se i k jiným částem kontrolního výsledku, nemá oporu v zákoně. Právo vyjádřit se kdykoliv v průběhu projednání ZDK ke všemu, co zpráva obsahuje, dovodil zástupce žalobce z toho, že daňová kontrola neskončila, když správce daně s žalobcem měl v úmyslu ještě dne 19.9.2007 projednávat kontrolní závěry. Správce daně zjevně upíral zástupci žalobce právo k dalšímu vyjadřování a postupoval v rozporu s ust. § 31 ZSDP. Správce daně do

protokolu uvedl, že se skutečnostmi uvedenými zástupcem žalobce bude zabývat až v odvolání a nikoliv před vyměřením daně, čímž porušil ust. § 16 odst. 4 ZSDP, kdy žalobce má právo podávat návrhy a připomínky, navrhopvat důkazy, dávat podněty a vysvětlení a má právo, aby tyto podněty byly vyhodnoceny ještě v ZDK (viz. nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 121/01).

- 5) Žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů nevyhodnotily řádně předložené důkazy a neprovedly důkazy navržené dne 19.9.2007 a následně dne 14.11.2008. Nebyly tak dostatečně zjištěny všechny okolnosti, podle kterých by bylo možno skutečnou povahu posuzovaného smluvního vztahu určit. Doměření daně opírá žalovaný o indicie a vlastní dedukce a nepovažoval za nutné vyslechnout všechny navržené svědky, jejichž výsledky žalobce navrhl již při projednání ZDK a jejichž seznam upřesnil v doplnění odvolání ze dne 14.11.2008. Správce daně nezjišťoval relevantní skutečnosti individuálně u všech tehdejších smluvních partnerů a jeho postup, kdy projektoval dílčí zjištění na celek, lze kvalifikovat jako stanovení daně v kombinaci dokazování a pomůcek, což nemá oporu v zákoně. Žalovaný tyto postupy správce daně toleroval. Podle ustálené judikatury NSS je jedním ze základních znaků existence závislé činnosti i to, zda smluvní subjekty mají na takovém charakteru právního vztahu skutečný zájem. Tyto okolnosti však správní orgány obou stupňů vůbec nezjišťovaly. Návrh žalobce na doplnění o tato zjištění žalovaný ignoroval bez vysvětlení důvodů. Také další tvrzení správce daně nejsou opřena o žádná dokumentovaná zjištění, např. správce daně dospěl k závěru, že některé partnerské subjekty nevykonávaly práce pro jiné odběratele, není přitom jasné, které osoby měl na mysli, jak k tomu závěru dospěl, o hodnocení jakých důkazů jej opřel, což se týká i tvrzení, že příjem plynoucí od žalobce těmto nekonkrétním osobám byl pro ně jediným příjmem, neboť není jasné, zda a jak toto správce daně zjišťoval. Oporu v konkrétních důkazech nemá ani závěr správce daně, že žalobce měl maximálně 22 zaměstnanců, kteří řídili a kontrolovali fyzické osoby pracující až ve třech směnách. Stejně tak o nic neopírá tvrzení, že pracovníci vykonávali práce podle pokynů a požadavků předáků a mistrů, nespecifikuje tyto osoby a neuvádí, o jaké práce a jaké pokyny mělo jít. Žalobce poukázal na obecnou formulaci v závěru ZDK, že *„všechny okolnosti byly zjištěny při daňové kontrole, jak je uvedeno v osvědčených důkazních prostředcích“*, kterou označil vzhledem k zásadě volného hodnocení důkazů za nesrozumitelnou.
- 6) Žalobce namítl, že správce daně neunesl důkazní břemeno při aplikaci ust. § 2 odst. 7 ZSDP, neboť zakrytý právní stav nedostatečně popsal a neprokázal. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 19.6.2008 č.j. 9 Afs 106/2007, z něhož plyne povinnost pro správce daně uvést nejen skutečný, simulovaným právním úkonem zastřený právní stav, ale také přezkoumatelným způsobem předeštět úvahy, které jej k tomuto závěru vedly.
- 7) Žalobce dále namítl, že z eventuálního porušení zákona o zaměstnanosti (odůvodnění rozhodnutí žalovaného na str. 7 a str. 11) nelze automaticky dovozovat daňové dopady a bez dalšího aplikovat automaticky ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP), neboť každý vztah je pro daňové účely třeba posuzovat zvlášť a samostatně, a to dle míry dodržování daňových nikoliv pracovněprávních předpisů. Poukázal přitom na rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10Ca 9/2007-30 a rozhodnutí Ministerstva

práce a sociálních věcí č.j. 2008/82197-424, jímž bylo správní řízení ve věci porušení zákona o zaměstnanosti žalobcem zastaveno.

- 8) Z podkladů správce daně není srozumitelné, jakým způsobem dospěl k výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti. Správce při stanovení základu daně nepřihlédl ke zdanitelným částkám ve prospěch žalobce, což ve smyslu ust. § 16 odst. 8 ZSDP činit musí, pokud byly při daňové kontrole okolnosti svědčící ve prospěch žalobce zjištěny, resp. pokud o to žalobce požádal. Žalobce dne 19.9.2007 požádal správce daně o zohlednění těchto částek na základě toho, co uvedl správce daně v ZDK, přesto správce daně v rozhodnutí o námitkách ze dne 17.10.2007 toto odmítl s odůvodněním, že žalobce nepodal prohlášení poplatníků ve smyslu ust. § 38 odst. 4 ZDP. Takové odůvodnění je absurdní, neboť žalobce neměl povinnost podle § 38 ZDP postupovat. Správce daně v závěru daňového řízení výši daňové povinnosti ještě opravil a propočtl daň v nové výši, jejíž částku předepsal žalobci k úhradě, což však učinil dle ne zcela srozumitelné úvahy. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí k tomu konstatuje, že daň byla propočtena nejméně ve výši 20%, a to bez jakékoliv vysvětlující úvahy či odůvodnění konkrétního postupu, což způsobuje nejasnost a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.
- 9) Správní orgány obou stupňů upřely žalobci právo na uplatnění ust. § 32 odst. 9 ZSDP a správce daně toto ustanovení interpretoval tak, že v uvedeném případě, kdy je posuzována daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nemá žalobce na sdělení důvodů ve smyslu ust. § 32 odst. 9 ZSDP právo. Správce daně sice nějaké důvody dodatečného stanovení daně uvedl, ale z jeho vyjádření přímo vyplývá, že tak činí nad rámec zákona a necítí se být zjevně povinován uvést důvody všechny a plně. Žalobce považuje tento stav za protiprávní a považuje platební výměry za nepřezkoumatelné.
- 10) Žalovaný se v odůvodnění napadených rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, např. se nijak nevyjádřil k otázce tvrzeného omezení práva na projednání kontrolního výsledku jako celku a porušení ust. § 16 odst. 4 a odst. 8 ZSDP při projednání zprávy.

Žalovaný ve vyjádření uvedl:

K bodu 1) žaloby: Jedná se o námitku nedůvodnou a účelovou, když otázkou zastupování se žalovaný zabýval na základě odvolací námitky, s níž se řádně vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí. Zejména zdůraznil výčet důkazních prostředků jako např. písemnosti na hlavičkovém papíře společnosti Euro-Trend s.r.o., výzvu ze dne 27.9.2007, upřesnění obsahu plné moci dle sdělení žalobce ze dne 10.10.2007, z něhož jednoznačně vyplývá, že zastupováním žalobce byla pověřena společnost Euro-Trend s.r.o., která zastupování naplňovala prostřednictvím svého zaměstnance J.H. Žalovaný uvedl, že zpochybněním řádného doručení napadených rozhodnutí se žalobce účelově vyhýbal ukončení probíhajícího daňového řízení pravomocnými rozhodnutími.

K bodu 2) žaloby: Námitka prekluze byla žalobcem vznesena až v žalobě a žalovaný ji považuje za nedůvodnou. Tvrzení žalobce, že ve vztahu k některým

kontrolovaným obdobím nebyla splněna podmínka pro běh nové tříleté lhůty k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně, nemá oporu v platné legislativě ani není podporováno současnou judikaturou. Žalobce si nesprávně vyložil závěry NSS učiněné v rozsudku ze dne 21.4.2005 sp. zn. 2 Afs 69/2004-52, když argumentoval tím, že v případě daňové kontroly musí jít pouze o daňovou kontrolu ukončenou a že do doby jejího ukončení nebyl učiněn žádný celistvý úkon, který by měl účinky dle § 47 ZSDP pro rok 2002 a 2003. Z uvedeného rozsudku NSS jednoznačně vyplývá, že úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP je zahájení daňové kontroly, o němž je daňový subjekt vyrozuměn, pak běží tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu (zahájení daňové kontroly) zpraven. V posuzované věci kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků byla zahájena dne 26.7.2005 a dne 31.5.2007 byla rozšířena o zdaňovací období červenec až prosinec 2005. Daňová kontrola byla u všech zdaňovacích období zahájena v době, kdy ještě neskončila lhůta pro vyměření nebo doměření daně stanovená § 47 odst. 1 ZSDP, zdaňovací období roku 2002 a 2003 nevyjímaje. Daňová kontrola byla jednoznačně zahájena a fakticky prováděna v roce 2005.

K bodu 3) žaloby: Námitku formálního zahájení daňové kontroly v návaznosti na nálezný Ústavního soudu ze dne 18.11.2008 sp. zn. I.ÚS 1835/07 považuje žalovaný rovněž za nedůvodnou. Uvedený nálezný Ústavního soudu nelze pro jeho výjimečnost automaticky a bez dalšího vztahovat na posuzovaný případ. Z obsahu správního spisu vyplývá, že řádným prověřením plnění daňových povinností žalobce jako plátce daně ze závislé činnosti nemohlo dojít ke svévoli při naplňování cíle fiskální politiky státu, který k tomuto úkolu zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění, zmocnil mj. finanční úřady a finanční ředitelství, což vyplývá z ust. § 1 ZSDP. Ze správního spisu vyplývá, že při daňovém řízení vedeném s žalobcem, se správce daně i žalovaný vždy řídili zásadami daňového řízení a postupovali v souladu s platnou legislativou.

K bodu 4) žaloby: Námitka žalobce na nezákonné projednání ZDK byla uplatněna již v odvolání a žalovaný se s ní řádně vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správní orgán I. stupně s žalobcem průběžně projednával kontrolní zjištění a vždy umožnil žalobci se k nim vyjádřit, případně je doplnit o relevantní důkazní prostředky. Během vlastního projednání ZDK za účasti žalobce v zastoupení jednatele Ing. C., smluvního zástupce Ing. M. a třetí osoby JUDr. J. V., byla žalobci dána možnost se ke kontrolním zjištěním vyjádřit, případně navrhnout jejich doplnění, (viz protokol ze dne 20.6.2007 č.j. 44472/07/381930/4311). Po projednání ZDK však byly správcem daně zjištěny početní chyby ve výpočtech uvedených v příloze kontrolní zprávy, a proto byl žalobce vyzván k projednání předmětné opravy přílohy kontrolní zprávy, která však na posouzení hmotné stránky věci – předkvalifikace příjmů z podnikání na příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků neměla vliv. Ze správního spisu také vyplývá, že ze strany žalobce byly ve věci projednání předmětné opravy činěny obstrukce. Oprava byla projednána v rámci ústního jednání dne 19.9.2007 (protokol č.j. 46425/07/381930/4311), napadená rozhodnutí byla vydána dne 22.10.2007, opravu přílohy kontrolní zprávy nelze považovat za dvojí projednání kontrolní zprávy, ani za záměr rozdělit kontrolní zprávu na dvě části, neboť vždy šlo o jednu kontrolní zprávu. Námitka žalobce, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ve smyslu ust. § 16 odst. 4 ZSDP ke kontrolním zjištěním, je proto nepravdivá.

K bodu 5) žaloby: I tento žalobní bod byl předmětem shodné odvolací námítky, která byla žalovaným v rámci rozhodování posouzena jako nedůvodná. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Rovněž vyjádřil nesouhlas s žalobcem, že v kontrolní zprávě není uvedeno, které důkazní prostředky byly osvědčeny jako důkaz a které nikoliv a že není patrné, jaké závěry z nich správce daně vyvodil. Z obsahu ZDK i z obsahu protokolu ze dne 20.6.2007 vyplývá popis důkazních prostředků, způsob jejich hodnocení včetně logického závěru z nich plynoucího, který má oporu v provedených důkazních prostředcích. Zpráva je srozumitelná a výstižná.

K bodu 6) žaloby: Také tato žalobní námitka byla uplatněna v rámci odvolání, byla žalovaným posouzena jako nedůvodná a žalovaný se s ní řádně vypořádal v napadených rozhodnutích, na něž odkázal.

K bodu 7) žaloby: Rovněž tuto žalobní námitku považuje žalovaný za nedůvodnou. Správní orgány obou stupňů při svém rozhodování vycházely výlučně ze svých poznatků a z příslušného hmotněprávního předpisu a rozhodnutí příslušných institucí nemělo žádný vliv na jejich hodnotící závěr. Rozhodující v dané věci byl charakter vztahu mezi žalobcem a osobami, jejichž činnost byla správcem daně posouzena jako činnost závislá ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. jde o činnost skutečně závislou na osobě žalobce, což bylo v důkazním řízení prokázáno. Žalovaný řádně zkoumal naplnění znaků závislosti v souladu s ustálenou judikaturou a s platnou legislativou bez ohledu na to, zda byl vztah uzavřen podle obchodního zákoníku nebo podle jiného právního předpisu. I v tomto směru žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

K bodu 8) žaloby: K otázce srozumitelnosti výpočtu dodatečné daňové povinnosti žalovaný sdělil, že i tato žalobní námitka je nedůvodná. Při propočtu daňové povinnosti bylo postupováno v souladu s ust. § 38h odst. 4 ZDP, když základ pro výpočet zálohy nemohl být snížen o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP, případně o daňové zvýhodnění podle § 35d ZDP. Podmínkou pro uplatnění předmětných odpočtů a slev je řádně podepsané prohlášení podle ust. § 38k odst. 4 ZDP, což předmětní poplatníci neměli. Konstrukce ZDP neumožňuje zohlednění předmětných skutečností, pokud není podepsáno prohlášení v souladu s ust. § 38k odst. 4 ZDP, anebo v rámci žádosti o roční zúčtování záloh na daň dle § 38ch ZDP nejpozději do 15. února následujícího po ukončení příslušného zdaňovacího období. Pokud jde o poplatníky, kteří neměli podepsáno prohlášení dle výše uvedeného, pak tito měli povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle § 38g odst. 2 ZDP, ve kterém se při výpočtu daňové povinnosti vychází jak ze stanovení základu daně, tak i z jeho úprav právě pomocí odpočtů podle § 15 ZDP, a dále včetně případného uplatnění daňového zvýhodnění. V důsledku kontrolních zjištění byl správce daně povinen vycházet z ust. § 69 odst. 1 poslední věta ZSDP, kdy za základ daně měla být považována částka, z níž by po sražení daně (ust. § 38h odst. 4 ZDP) zbyla částka, která byla poplatníkovi vyplacena. Při přezkoumání odvoláním napadených výměrů zjistil žalovaný, že správce daně i přes opravy přílohy kontrolní zprávy v rozporu s ust. § 69 odst. 1 ZSDP nenavýšil vyplacenou částku o vypočtenou daň tak, aby byl propočten základ daně ve správné výši. Správce daně nesprávně stanovil základ daně tak, že namísto navýšení vyplacené částky o daň, vyplacenou částku (tzv. čistou mzdu) snížil o jím propočtenou daň, v mnohých případech

v nesprávné výši samostatné daně, kdy např. daň měla činit 20% namísto správcem daně stanovených 15%. Z těchto důvodů bylo na dožádání žalovaného doplněno řízení, ve kterém byla zjištěná vada řádně odstraněna ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP. Žalobci nebylo upřeno právo se k těmto skutečnostem vyjádřit, zúčastnit se např. ústního jednání, prověřit správnost provedeného výpočtu. Opravené propočty byly žalobci řádně zaslány společně s rozhodnutím ze dne 29.9.2008 č.j. 59242/08/381930/1582, kterým byla správcem daně žalobci stanovena lhůta k vyjádření se k předmětným opravám. Z obsahu následných reakcí žalobce je zřejmé, že tento neměl snahu od data doručení písemností (7.10.2008) zkoumat správnost opraveného propočtu.

K bodu 9) žaloby: K upření práva žalobce na uplatnění ust. § 32 odst. 9 ZSDP žalovaný uvedl, že okolnost, že sdělení správce daně je stručné, neznamená, že je vadné nebo v rozporu se zákonem. Z obsahu sdělení ze dne 30.11.2007 č.j. 69661/07/381930/4311 vyplývá, že je reagováno ve smyslu ust. § 32 odst. 9 ZSDP s vysvětlením a řádným odkazem na skutečnosti (důvody rozdílů), které jsou obsaženy jak v kontrolní zprávě, tak v protokolu o projednání zprávy včetně odkazu na další listiny. Správce daně činil v souladu s předmětnou legislativou a ustálenou judikaturou v dané věci, např. rozsudek NSS ze dne 2.3.2005 sp. zn. 2 Afs 46/2004.

K bodu 10) žaloby: Poslední žalobní námitku považuje žalovaný za nedůvodnou a odkázal na svá vyjádření k bodům žaloby 4) a 7) a zejména na odůvodnění napadených rozhodnutí.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 30.7.2009 č.j. 22Ca 87/2009-75 byla žaloba odmítnuta dle ust. § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.) pro předčasnost, když krajský soud shledal důvodným žalobní bod 1). Toto usnesení krajského soudu bylo zrušeno rozsudkem NSS ze dne 22.12.2009 č.j. 1 Afs 107/2009-102 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Rozsudek NSS nabyl právní moci dne 22.2.2010.

V dalším řízení rozhodl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 26.5.2011 č.j. 22Af 9/2010-159, kterým napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu v Brně ze dne 8.9.2011 č.j. 1 Afs 53/2011-207. Současně byla věc vrácena Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení.

Ještě před vydáním rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26.5.2011 žalobce v doplnění žaloby ze dne 23.3.2010, doručeném krajskému soudu dne 13.1.2011 a znovu ve zcela totožném znění dne 30.3.2011, uvedl, že postup správce daně, který tři týdny před účinností zákona č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony, tedy v době, kdy profesní zastupování právnickou osobou ve věci daňového poradenství daňový procesní zákon účinně neupravoval, evidentně zneužil neznalost daňového subjektu, který hledal odbornou pomoc právě u daňového poradce a z nekompetentního vyjádření dovodil závěry, které vedly až k rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 107/2009-102, je velmi problematický. Zdůraznil, že nejjasnosti okolo

možnosti vykonávat daňové poradenství právníckými osobami přetrvávaly další rok, neboť až ke dni 1.7.2008 tuto otázku vyřešila přijatá novela zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen zákon č. 523/1992 Sb.). Ani v tomto případě tak nebylo učiněno z definitivní platnosti, neboť následně byla přijata další novela provedená zákonem č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, který v části 18. mění zákon č. 523/1992 Sb., když v čl. XX vložil do § 3 odst. 7, že právnícká osoba poskytující daňové poradenství podle odst. 6 má při správě daní procesní postavení jako daňový poradce. Toto definitivní ujasnění předmětné otázky nastalo až s účinností od 1.1.2011. Dále žalobce zrekapituloval skutkový stav ohledně žalobního bodu 1). Uvedl, že uzavřel se společností Euro-Trend s.r.o. vztah týkající se daňového poradenství, jímž se zavázal udělit potřebnou plnou moc pro zastupování příslušnému daňovému poradci. Vzhledem k probíhajícímu daňovému řízení pak udělil dne 17.7.2007 daňovému poradci J. H. plnou moc k zastupování ke všem úkonům ve smyslu ZSDP týkajícím se daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 až 2005. Žalobce si zástupce vybral na základě referencí na řešení některých daňových otázek. J.H. je daňovým poradcem a vedle toho zaměstnancem společnosti Euro-Trend s.r.o. V tomto vztahu vykonává daňové poradenství a řeší úkoly v odborných daňových otázkách smluvních partnerů společnosti Euro-Trend s.r.o. Společnost Euro-Trend s.r.o. žalobce v daňových věcech nezastupuje, má s ním pouze obchodní vztah. Správce daně nejprve neprojevil žádné pochybnosti k osobě zplnomocněného zástupce, jednal s panem H. a zasílal mu veškeré písemnosti. V průběhu daňového řízení pojal pochybnosti, zda skutečným zástupcem žalobce není společnost Euro-Trend s.r.o. a dne 27.9.2007 vydal výzvu k upřesnění zastupování č.j. 61644/07/381900/3041, aniž by vysvětlil, v čem spočívá důvodnost jeho pochybností, když z plné moci ze dne 17.7.2007 je zřejmé, že zástupcem je daňový poradce J.H., který je v pozici zaměstnance vůči společnosti Euro-Trend s.r.o. Tato výzva byla doručena J. H. Žalobce dále podotkl, že použití hlavičkového papíru společnosti Euro-Trend s.r.o. se může jevit do určité míry jako nevhodné, ale hlavičkový papír této společnosti používal J.H. při výkonu svého povolání z důvodu svého zaměstnaneckého poměru, ve kterém využíval prostředky zaměstnavatele pro výkon práce, nikoliv za účelem matení správních orgánů v konkrétním případě. Je přitom absurdní, aby se na osobu zplnomocněného zástupce usuzovalo nikoliv z obsahu plné moci, ale z hlavičky papíru, na němž dojde určité podání správci daně, která nemá žádnou právní relevanci. Na výzvu správce daně žalobce reagoval poměrně neurčitým vysvětlením statutárního zástupce Ing. C. ze dne 10.10.2007, že „*zástupcem je firma Euro-Trend s.r.o. prostřednictvím jejího zaměstnance J. H.*“. Neurčitost tohoto vysvětlení odpovídá faktu, že žalobce postupoval bez poskytnuté právní pomoci. Toto vyjádření nevznoslo do daného stavu žádné ujasnění, a proto je nelze interpretovat jako odstranění pochybností v této otázce. Další vyjádření k této věci žalobce neposkytl. Následně veškeré úkony činil jménem žalobce daňový poradce J. H. a písemnosti určené žalobci byly doručovány někdy jemu a někdy společnosti Euro-Trend s.r.o., za kterou je přebíral buď přímo J. H. anebo jiný zaměstnanec. K jednoznačnému vyjasnění došlo až v pozdějším průběhu daňového řízení v závěru roku 2008, kdy jednotnou vůli k této otázce projevily postupně všechny zúčastněné subjekty. Učinily tak včas s ohledem na prekluzivní lhůtu a nikoliv na podkladě nějaké procesní obstrukce. Podrobnosti byly rozvedeny již v obsahu žaloby. Ani na základě této zásadní informace žalovaný nerozhodl změnit způsob doručování. Žalovaný se napadená rozhodnutí nepokusil doručit znovu, i když o problémech od 14.11.2008 věděl a dokonce je nedoručil ani přímo žalobci.

O okolnosti, že dne 31.12.2008 uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně za inkriminovaná zdaňovací období, ani o tom, že rozhodnutí žalovaný neadresoval přímo žalobci, nebyl Euro-Trend s.r.o. v době převzetí zásilky informován a nejednal tedy vědomě ve vztahu k této skutečnosti. Díky způsobu doručování, který žalovaný zvolil, podle žalobce nedošlo ani k řádnému ani k materiálnímu doručení napadených rozhodnutí žalobci nikdy. Žalobce vyjádřil souhlas s posouzením skutkového stavu Krajským soudem v Ostravě, na jehož základě soud usnesením ze dne 30.7.2008 č.j. 22Ca 87/2009-75 pro předčasnost žalobu odmítl. S názorem vysloveným následně NSS v jeho rozsudku ze dne 22.12.2009 č.j. 1 Afs 107/2009-102 žalobce nesouhlasí. Názor, že daňovým zástupcem žalobce v daňovém řízení byla společnost Euro-Trend s.r.o., je zbytečně složitou konstrukcí, namísto prosté skutečnosti, že oprávnění J. H. k zastupování vyplynulo z plné moci podepsané žalobcem. J. H. také v průběhu celého daňového řízení fakticky vystupoval jako daňový zástupce a za těchto okolností nelze akceptovat účelový postoj žalovaného, že vysvětlením ze dne 10.10.2007 statutárního zástupce žalobce byly pochybnosti správce daně pro celý zbytek daňového řízení odstraněny. Postupem žalovaného i NSS tak žalobci byla víceméně „vnucena“ osoba zplnomocněného zástupce, což je nezákonné a odporujícímu základnímu principu plné moci jako jednostrannému projevu vůle žalobce a porušením základních práv zakotvených v čl. 2 odst. 2, čl. 36 a čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). NSS ve zrušujícím rozsudku ignoroval skutečnou vůli žalobce, když o osobě zplnomocněného zástupce rozhodl na základě jím vyložených okolností nekvalifikovaného vyjádření žalobce a úředních záznamů, jejichž důkazní síla je zpochybnitelná a nikoliv na základě žalobcem udělené plné moci a jejího následného kvalifikovaného upřesnění. Porušení čl. 37 odst. 2 Listiny žalobce spatřuje ve skutečnosti, že NSS za rozhodující skutečnost považuje nekvalifikované vyjádření, které učinil žalobce bez možnosti využití práva na právní pomoc a naproti tomu ignoruje kvalifikované upřesnění, jež bylo učiněno s právní pomocí a vyjadřovalo tak skutečnou vůli žalobce i po formální stránce správně, čímž v dané situaci upřel žalobci právo na právní pomoc.

Po vydání zrušujícího rozsudku NSS ze dne 8.9.2011 č.j. 1 Afs 53/2011-207 zaslal žalobce krajskému soudu další doplnění žaloby, a to dne 28.12.2011, které však neobsahuje žádné nové skutečnosti či zásadní doplnění, ale je svým obsahem v podstatě polemikou se závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v uvedeném zrušujícím rozsudku.

Krajský soud v Ostravě, vázán ohledně prvního žalobního bodu závazným právním názorem NSS, vysloveným ve zrušujícím rozsudku ze dne 22.12.2009 č.j. 1 Afs 107/2009-102 a v dalších žalobních bodech pak zrušujícím rozsudkem NSS ze dne 8.9.2011 č.j. 1 Afs 53/2011-207, v dalším řízení přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a v souladu s dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) byl vázán žalobními body obsaženými v žalobě.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla zahájena dne 26.7.2005 kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2002 až 2005. V rámci daňové kontroly byl dne 19.10.2005 proveden výslech svědka R. K., který vykonával pro žalobce práce od ledna 2005 na základě požadavků žalobce, který v té době potřeboval svářeče. Smluvní vztah byl uzavřen pouze na základě ústní dohody s mistrem na dílně. Svědek původně nastoupil jako

svářeč, později pracoval jako zámečník, má přiděleno pracoviště a svářečky společně s kolegy, které patří firmě žalobce. Vyrábí rámy strojů, jeden se dělá asi 3 dny, ve třech směnách. Když je rám přichystaný, hlásí se to mistrovi, který jej předá další směně. Mistr také kontroluje, řeší problémy, svědek má dvanáctihodinovou pracovní dobu, když je třeba, pracuje i v sobotu a v neděli. Absolvoval dvě školení, která organizovala firma žalobce. Jedno bylo o bezpečnosti práce a požární ochraně a druhé o obsluze jeřábu a práci vazače. Vyfasoval montérky, rukavice, náradí, za montérky mu srazili z výplaty 200,- Kč. Za školení nic neplatil, žádný materiál nikdy nekupoval. Téhož dne byl vyslechnut svědek Š. D., který uvedl, že pro žalobce pracuje od roku 2003 jako svářeč. Byla s ním uzavřena ústní smlouva, kde byla dohodnuta výše mzdy. Pracuje na tři směny, dostává ochranné prostředky, má zajištěn dovoz obědů, má elektrické svářečské zařízení, které patří žalobci, za které nic neplatí, je-li třeba jeho oprava, zajišťuje to žalobce. Po příchodu do práce mu mistr přidělí práci, nastane-li nepředvídaná okolnost obrací se na parťáky, kteří jsou podřízeni mistrovi. Byl proškolen o bezpečnosti práce a požární ochraně, absolvoval svářečské a jeřábnické školení. Za žádné z nich neplatil. Vyfasoval montérky, rukavice, svářečské brýle, nenakupoval žádný materiál. Jednatel žalobce Ing. C. do protokolu ze dne 18.8.2005 sdělil, že mezi fyzickými osobami a žalobcem neexistuje žádná písemná forma dohod, pouze ústní. Dále správce daně zjistil, že osoby uvedené v ZDK na str. 4 a 5 fakturovaly společnosti žalobce jiné výkony než ty, na které měly vydané živnostenské oprávnění. Dále je v ZDK uvedeno, že žalobce měl v roce 2002 pouze od jednoho do 22 zaměstnanců, v roce 2003 od 15 do 26 zaměstnanců, v roce 2004 od 25 do 29 zaměstnanců a v roce 2005 od 26 do 34 zaměstnanců, kdy se jednalo převážně o správní zaměstnance, předáky a mistry na dílnách, kteří řídili a kontrolovali fyzické osoby pracující až ve třech směnách na výrobě třídicího zařízení. Správce daně v ZDK dále uvedl, že fyzické osoby prováděly práce pro žalobce na základě pokynů a požadavků jejich zaměstnanců. Práce byly prováděny v přímé závislosti na materiálovém zajištění, které zajišťoval žalobce. Tyto práce byly prováděny soustavně a dlouhodobě, v mnoha případech již od roku 2002 dosud, přičemž tyto fyzické osoby nevykonávaly práce pro žádné jiné odběratele. Všechny tyto okolnosti byly zjištěny při daňové kontrole, jak je uvedeno v osvědčení důkazních prostředcích a správce daně posoudil vztah mezi společností a fyzickou osobou jako vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž plyne příjem a příjmy takto získané jako příjmy ze závislé činnosti. ZDK byla projednána dne 20.6.2007 (protokol č.j. 4472/07/381930/4311) za přítomnosti jednatele žalobce J. C., daňové poradkyně Ing. M. M. a třetí osoby JUDr. J.V. advokáta. Dle dvou úředních záznamů založených ve správním spise ze dne 25.6.2007 pracovnice správce daně uvedeného dne zjistila nesprávnost ve vyměřených částkách daně a kontaktovala daňovou poradkyni žalobce k projednání těchto rozdílů. Předvoláním ze dne 4.7.2007 byla daňová poradkyně předvolána písemně k projednání rozdílů mezi částkami doměrku v ZDK a v protokolu o projednání ZDK a opakovaně pak dne 18.7.2007. Dne 24.7.2007 byla správci daně doručena plná moc ze dne 17.7.2007, kterou žalobce zmocnil J. H., daňového poradce, zaměstnance společnosti Euro-Trend s.r.o., ke všem úkonům ve smyslu ZSDP, týkajícím se daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob za roky 2002 až 2005. Předvoláním ze dne 25.7.2007 předvolal správce daně k projednání uvedených rozdílů mezi částkami doměrku daňového poradce J. H., a to na den 10.8.2007. Po několika opakovaných předvoláních a opakovaných omluvách z jednání, kdy korespondence ze strany daňového poradce byla vedena na hlavičkovém papíře společnosti Euro-Trend s.r.o., proběhlo dne 19.9.2007 ústní jednání k projednání rozdílů mezi částkami doměrku,

v jehož rámci se zástupce žalobce vyjádřil k závěrům správce daně, učiněným na základě kontroly, ačkoliv správcem daně mu bylo v tomto bráněno s ohledem na to, že projednání se má týkat pouze uvedeného rozdílu v doměrku daní s tím, že správce daně má výsledky daňové kontroly za projednané. Vznesené námitky byly správcem daně zaprotokolovány s tím, že na str. 5 protokolu správce daně uvedl, že všechny návrhy ze strany zástupce žalobce bude posuzovat v rámci případného odvolání. V průběhu ústního jednání byl žalobcem předán jmenný seznam kooperujících osob (1-32), které jsou rozhodnuty odejít, pokud jim nebude umožněno pracovat jako samostatná fyzická osoba a budou nuceny k pracovněprávnímu vztahu a dále jmenný seznam kooperujících osob, které ukončily spolupráci z důvodů neumožnění pokračovat jako samostatně výdělečná osoba (1-24), k nimž bylo na str. 4 protokolu o ústním jednání uvedeno, že žalobce navrhuje tyto osoby jako svědky k ověření skutečné povahy jejich vztahu s daňovým subjektem. Výzvou ze dne 27.9.2007 adresovanou daňovému poradci J. H. a žalobci, jimž byla také dle doručenek založených ve správním spise doručena, požadoval správce daně upřesnění, který subjekt žalobce zastupuje v daňovém řízení. Žalobce podáním ze dne 10.10.2007 doručeným správci daně téhož dne, uvedl, že ve věci daňové kontroly zastupuje žalobce firma Euro-Trend s.r.o. prostřednictvím jejího zaměstnance J. H. Rozhodnutím správce daně ze dne 17.10.2007 nebylo vyhověno námitkám žalobce proti protokolu o ústním jednání ze dne 19.9.2007. Dne 22.10.2007 vydal správce daně platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2002 až 2005 č.j. 65304/07/381920/0217, č.j. 65313/07/381920/0217, č.j. 65315/07/381920/0217 a č.j. 65317/07/381920/0217. Platební výměry byly doručeny společnosti Euro-Trend s.r.o. Dne 9.11.2007 byla správci daně doručena žádost o sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou, na kterou bylo reagováno správcem daně odpovědí ze dne 30.11.2007 č.j. 69661/07/381930/4311. Dne 9.11.2007 bylo správci daně doručeno odvolání proti platebním výměrám, k jehož doplnění byl žalobce vyzván výzvou ze dne 4.12.2007. Dne 28.12.2007 doplnil žalobce odvolání. Součástí podaného odvolání byl návrh na výslech svědků a jejich jmenný seznam (cca 2,5 strany dlouhý) a dále návrh na výslech svědků J. Z., který dle ZDK prováděl školení jeřábníků, P. H., který dle ZDK prováděl školení řidičů a R. O., který rovněž prováděl dle ZDK školení. Pokynem žalovaného ze dne 9.9.2008 byl správce daně v souladu s ust. § 50 odst. 3 ZSDP vyzván k doplnění a odstranění vad stanovení základu daně formou řádného propočtu záloh v souladu s ust. § 69 odst. 1 ZSDP. Na základě doplněného řízení vydal žalovaný napadená rozhodnutí, která byla doručena společnosti Euro-Trend s.r.o. jakožto zástupci dle plné moci dne 17.12.2008. Společnost Euro-Trend s.r.o. sdělením ze dne 29.12.2008 doručeným žalovanému dne 31.12.2008 sdělila, že nezastupuje a nikdy nezastupovala žalobce, jehož daňovým zástupcem je v některých věcech daňový poradce J. H., který má kancelář na stejné adrese, avšak písemnosti mu nelze předat, neboť čerpá řádnou dovolenou a na své adrese se nezdržuje. V písemné odpovědi na toto podání ze dne 8.1.2009 žalovaný vyjádřil svůj nesouhlas s jeho obsahem a uvedl, že dle vyjádření daňového subjektu ze dne 10.10.2007 zastupuje žalobce firma Euro-Trend s.r.o. prostřednictvím svého zaměstnance J.H. a s ohledem na tuto skutečnost považuje žalovaný napadená rozhodnutí za řádně doručená.

Jak již bylo shora předestřeno, v otázce důvodnosti prvního žalobního bodu je krajský soud vázán rozsudkem NSS ze dne 22.12.2009 č.j. 1 Afs 107/2009-102, v němž NSS dospěl k závěru, že zástupcem žalobce byla společnost Euro-Trend

s.r.o. a napadená rozhodnutí tak byla tomuto zástupci řádně doručena dne 17.12.2008. Krajský soud se s tímto právním závěrem ztotožňuje. Postup správce daně, který vyzval žalobce k upřesnění plné moci ze dne 17.7.2007, shledal krajský soud správným, neboť vznikly-li správci daně byť minimální pochybnosti o zastupování daňového subjektu, je povinen vyzvat zmocněnce i zmocnitele k upřesnění předložené plné moci a v souladu s tímto upřesněním dále jednat (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 27.11.2007 č.j. 8 Afs 104/2006-50). Správce daně po upřesnění žalobce ze dne 10.10.2007 doručoval veškeré písemnosti společnosti Euro-Trend s.r.o. Následné doplnění odvolání J. H. ze dne 14.11.2008 stejně jako dopis společnosti Euro-Trend s.r.o. ze dne 29.12.2008 nebo prohlášení žalobce před stěžovatelem dne 30.12.2008, že není vůlí J.H. ani žalobce, aby zástupcem žalobce v daňovém řízení byla společnost Euro-Trend s.r.o., nemohlo na způsobu doručování již nic změnit, neboť případné nejasnosti o osobě zmocněnce měly být vyjasněny ve lhůtě stanovené správcem daně k upřesnění plné moci. Na základě uvedeného krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti této žalobní námitky. V doplnění žaloby k tomuto žalobnímu bodu, které žalobce učinil dne 23.3.2010 ani v doplnění žaloby, které žalobce učinil dne 28.12.2011, žalobce neuvedl žádné nové skutkové ani právní okolnosti, a proto krajský soud neshledal žádné důvody, pro které by se odchýlil od právního závěru NSS učiněného ve zrušujícím rozsudku.

Druhou žalobní námitku prekluze práva vyměřit daň pro roky 2002 a 2003 krajský soud rovněž důvodnou neshledal. Podle ust. 47 odst. 2 ZSDP byl-li před uplynutím lhůty tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 odst. 1 ZSDP) 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. Podle ustálené judikatury NSS (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21.4.2005 sp. zn. 2 Afs 69/2004) zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly. V posuzované věci byla daňová kontrola zahájena dne 26.7.2005 a téhož dne byl žalobce o zahájení daňové kontroly zpraven. K tomuto datu ještě běžela lhůta tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost za roky 2002 a 2003 ve smyslu ust. § 47 odst. 1 ZSDP, neboť pro rok 2002 začal běh této tříleté lhůty ode dne 31.12.2002 a pro rok 2003 ode dne 31.12.2003. Posledním dnem této tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 1 ZSDP by tak byly dny 31.12.2005 pro zdaňovací období roku 2002 a 31.12.2006 pro zdaňovací období 2003. Zahájení daňové kontroly dne 26.7.2005 bylo ve smyslu citovaného judikátu NSS úkonem správce daně, který přerušil běh této lhůty dle ust. § 47 odst. 1 ZSDP a od konce roku 2005, tj. od 31.12.2005 běžela tříletá lhůta tentokrát shodná pro všechna kontrolovaná zdaňovací období znovu a skončila dne 31.12.2008. Jelikož napadená rozhodnutí žalovaného byla žalobci doručena dne 17.12.2008, stalo se tak v souladu se zněním ust. § 47 odst. 2 ZSDP a právo vyměřit daň pro uvedená zdaňovací období prekludováno nebylo.

Žalobní námitku č. 3), že daňová kontrola u žalobce byla nezákonně zahájena, když správce daně při jejím zahájení nesdělil žalobci podezření o zkrácení daňové povinnosti, které by jej opravňovalo zahájit daňovou kontrolu, a to s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 18.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1835/07, neshledal krajský soud důvodnou. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného na výjimečnost tohoto

nálezu Ústavního soudu, pro kterou jej nelze automaticky vztahovat na jiné případy zahájení daňových kontrol. Je však nutno především zdůraznit, že žalobcem odkazovaný nálezu Ústavního soudu byl již překonán, a to samotným Ústavním soudem ve stanovisku ze dne 8.11.2011 sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11, v němž Ústavní soud vyslovil právní názor, že za porušení povinnosti správce daně postupovat s principem proporcionality nelze bez dalšího považovat zahájení daňové kontroly bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt řádně svou daňovou povinnost nesplnil. Zahájil-li tedy správce daně v posuzované věci daňovou kontrolu bez sdělení konkrétních pochybností žalobci, nelze pouze v absenci sdělení konkrétních pochybností spatřovat nedostatek, který by měl vést k závěru, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena.

Čtvrtý žalobní bod směřoval žalobce proti procesní situaci, kdy výsledky daňové kontroly byly projednány s žalobcem nadvakrát, přičemž v druhém případě správce daně bránil žalobci vyjádřit se k těm částem kontrolního výsledku, které už měl za projednané v rámci prvního projednání závěrů daňové kontroly. Žalovaný k této žalobní námitce uvedl, že ZDK byla řádně projednána dne 20.6.2007, o čemž svědčí protokol č.j. 44472/07/381930/4311. Následně však byly správcem daně zjištěny početní chyby ve výpočtech uvedených v příloze kontrolní zprávy, a proto byl žalobce vyzván k projednání opravy přílohy kontrolní zprávy, což bylo předmětem ústního jednání dne 19.9.2007 (protokol č.j. 46425/07/381930/4311). Uvedené proto nelze považovat za dvojí projednání kontrolní zprávy. V projednávané věci byla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2002 až 2005 řádně ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 20.6.2007. Následně správce daně zjistil (srov. úřední záznam na č.l. 54 správního spisu), že došlo k chybě ve výpočtu doměřených částek daně obsažených v příloze ukončené zprávy o daňové kontrole a předvolal daňový subjekt na ústní jednání, na němž měly být uvedené změny ve výpočtech s daňovým subjektem projednány. Pokud však byla daňová kontrola řádně ukončena projednáním zprávy podle § 16 odst. 8 ZSDP dne 20.6.2007, není možné ji znovu otevírat a kontrolní závěry jakkoliv revidovat. Současně je však nutné sledovat cíl a účel správy daní, jímž je správné stanovení daňové povinnosti (§ 1 odst. 2 ZSDP). Postup při opravě zjevných chyb u podkladů pro rozhodnutí ZSDP výslovně neupravuje a nepočítá ani s možností aplikace ust. § 56 ZSDP na případy opravy zjevných chyb ve zprávě o daňové kontrole. Z logiky věci však vyplývá, že umožňuje-li ZSDP provést opravu chyb u rozhodnutí, tím spíše jim lze připustit i u podkladů, které mají tvořit základ meritorního rozhodnutí. Správě daně je tedy oprávněn a současně povinen neformální úpravou napravit početní chyby v podkladech rozhodnutí. O provedené změně však je povinen s ohledem na zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 ZSDP) neprodleně informovat daňový subjekt. Oprava zřejmých omylů a chyb u podkladů pro rozhodnutí však, jak uvedl již NSS ve zrušujícím rozsudku, nesmí sloužit k novému hmotněprávnímu posouzení věci a tím pádem de facto k dalšímu věcnému projednání kontrolních zjištění. V posuzované věci tedy, pokud správce daně po řádném ukončení daňové kontroly dne 20.6.2007 zjistil početní chyby ve výpočtech obsažených v příloze kontrolní zprávy, postupoval správně, když se pokusil v součinnosti s daňovým subjektem tuto pochybení opravit a předepsat žalobci daň k přímému placení ve správné výši. U ústního jednání dne 19.9.2007 pak správce daně oprávněně vybízel zástupce žalobce, aby se nevyjadřoval k otázkách vztahujícím se k ukončené daňové kontrole, které nesouvisely s opravou početních rozdílů (str. 3 protokolu o ústním jednání ze dne 19.9.2007). Daňová kontrola byla již

jednou řádně uzavřena a žalobce měl možnost případně další hmotněprávní námitky uplatnit v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což také následně učinil. Na základě shora uvedeného a v souladu se závěry NSS vyslovenými ve zrušujícím rozsudku krajský soud uzavírá, že daňová kontrola i následná oprava její přílohy proběhla v souladu se zákonem. Procesní ani hmotná práva žalobce nebyla nijak zkrácena, když opravou výpočtu obsaženého v příloze kontrolní zprávy nebyla daňová kontrola znovu otevřena a žalobce tak nebyl oprávněn vznášet námitky podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Správce daně se vypořádal s námitkami uplatněnými žalobcem dne 19.9.2007 v rozhodnutí ze dne 17.10.2007 č.j. 60405/07/381930/4311 nad rámec svých povinností.

V žalobním bodě č. 5) žalobce namítl nesprávné posouzení skutkového stavu věci. Z ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP vyplývá, že *příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.* Již v rozsudku ze dne 31.3.2004 č.j. 5 Afs 22/2003-55, www.nssoud.cz, NSS konstatoval, že „[p]odstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzv. 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 jakkoli jej dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů].“ Zásadní výklad pojmu závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZSDP podal NSS v rozsudku ze dne 24.2.2004 č.j. 2 Afs 62/2004-70, publikovaném pod č. 572/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž se vyjádřil rovněž k posouzení, zda se zaměstnavatel uzavřením obchodních smluv s osobami samostatně výdělečně činnými dopustí zastřených právních úkonů ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Bylo zdůrazněno, že při interpretaci pojmu závislá činnost je nutné vycházet z materiálního posouzení takové činnosti a stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude jednat o závislou činnost. Nemůže být rozhodující, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. V citovaném rozsudku soud uvedl, že „[v]ymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozují. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“ Navazující judikaturu vztahující se k interpretaci pojmu závislá činnost shrnul vyčerpávajícím způsobem NSS v rozsudku ze dne 13.4.2010 č.j. 1 Afs 124/2009-75, www.nssoud.cz (část V. C. 1). Zdůraznil, že ani tehdy, jde-li o vztah trvalý povahy, nelze bez dalšího

konstatovat, že se nutně musí jednat o závislou činnost; i mezi podnikateli totiž mohou existovat dlouhodobé vztahy trvající povahy (srov. rozsudek NSS ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 173/2005-69, www.nssoud.cz). Aby mohla být určitá činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. V tomto kontextu je významné zvažovat zejména skutečnost, zda zaměstnavatel přiměl druhou smluvní stranu k uzavření obchodních smluv za pomoci ekonomického nátlaku či zneužitím její faktické ekonomické závislosti, a přiměl ji tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměla zájem uzavřít (srov. rozsudek NSS ze dne 15.1.2009 č.j. 7 Afs 72/2008-97, www.nssoud.cz). Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě pro jednoho zaměstnavatele), a dále tehdy, bude-li se jednat o činnost dlouhodobou (srov. shora citovaný rozsudek NSS č.j. 2 Afs 62/2004-70).

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Podle zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků projednané se žalobcem dne 20.6.2007, č.j. 37914/07/381930/4311, vyplácel žalobce platby kooperujícím osobám na základě ústní domluvy s jednatelem společnosti a příslušným mistrem. Žalobce se zabývá převážně výrobou strojů na třídění kamene, vykonávány jsou svářečské, zámečnické a natěračské práce, výrobní zařízení patří belgické společnosti KEESTRACK N. V. Kooperující osoby na vykonané práce vystavují zpravidla jedenkrát měsíčně společnosti faktury na základě smluv o dílo, jejichž obsahem jsou převážně montáže strojů v prostorách společnosti. Z kontrolních zjištění dále vyplynulo, že „[d]aňový subjekt měl v roce 2002 pouze od 1 do 22 zaměstnanců, v roce 2003 od 15 do 26 zaměstnanců, v roce 2004 od 25 do 29 zaměstnanců a v roce 2005 od 29 do 34 zaměstnanců. Jednalo se převážně o správní zaměstnance, předáky a mistry na dílnách, kteří vlastně řídili a kontrolovali fyzické osoby, pracující až ve třech směnách na výrobě třídícího zařízení. (...) Fyzické osoby prováděly práce pro společnost TŘÍDIČ s.r.o. na základě pokynu a požadavků jejich zaměstnanců – mistrů, předáků, jimi příkazované práce, jejich pokynů a požadavků. Nejednalo se o ucelená díla, za která by fyzické osoby nesly odpovědnost, práce svářečů navazovala na práci zámečníků a následně opět nastupovala práce zámečníků, pak se polotovary převážely do lakovny, kde na nich opět pracovali natěrači a lakýrníci. Práce byly prováděny v přímé závislosti na materiálovém zajištění, které opět zajišťovala společnost. (...) Tyto práce byly prováděny pro Třídič, s.r.o. soustavně a dlouhodobě, v mnoho případech již od roku 2002 dosud, přičemž tyto fyzické osoby nevykonávaly práce pro žádné jiné odběratele, příjem od firmy byl jejich jediným zdanitelným příjmem v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. (...) uvedené osoby si vyřizovaly ŽL ve většině případů v souvislosti s nastávající prací, kterou hodlaly vykonávat v areálu firmy Třídič, s.r.o.“ Na základě důkazních prostředků provedených v průběhu daňové kontroly posoudil správce daně vztah mezi kooperujícími osobami a žalobcem jako vztah závislé činnosti. Žalovaný v napadených rozhodnutích konstatoval, že kooperující osoby „činnost pro odvolatele neprováděly svým vlastním jménem, na vlastní zodpovědnost. V rámci daňové kontroly vyšlo najevo, že činnost byla vykonávaná dle pokynů a příkazů odvolatele, který nesl veškerou zodpovědnost ať z pohledu materiálního zabezpečení např. zabezpečení výrobních prostředků, pracovních ochranných pomůcek, různých bezpečnostních a profesních školení, s pravidelnou kontrolou výrobního postupu a každodenního přidělu samotné práce, tak i z pohledu odpovědnosti ke konečnému odběrateli.“ (srov. např. strana 9 rozhodnutí ze dne

12.12.2008 č.j. 9155/08-1101-800630). Jak vyhodnotil již NSS ve zrušujícím rozsudku kooperující osoby vykonávaly pro žalobce práce (montáž strojů) dlouhodobě. Z přílohy zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že z kooperujících osob, za něž byla daň doměřena, nejdéle spolupracoval se žalobcem pan P. S. (39 měsíců), nejkratší dobu pak pánové O. G., R. N., L. U. a R. W. (2 měsíce); průměrná doba spolupráce kooperujících osob se žalobcem činila přibližně 18,6 měsíců (pozn. výpočet NSS). Lze tak dospět k jednoznačnému závěru, že vztahy kooperujících osob se žalobcem byly vztahy dlouhodobými, které často přetrvávaly v horizontu dvou až tří let. Důležitým hodnotícím kritériem je i skutečnost, že práce byly všemi kooperujícími osobami vykonávány na jednom místě, a to v areálu žalobce. Dle protokolu o jednání konaném dne 18.8.2005 č.j. 27480/05/381930/4311, jednatel žalobce potvrdil, že kooperující osoby vykonávaly práci v prostorách žalobce, ale neplatily za pronájem budov žádnou úplat. Dále uvedl, že osoby pracovaly na strojích ve vlastnictví žalobce nebo spolupracující belgické společnosti a že materiál byl z větší části žalobce a z části zákazníků; rovněž pronájem strojů a materiál byl žalobci poskytován bezúplatně. Kooperující osoby měly možnost využívat šatnu, sociální zařízení i sprchu v areálu žalobce. Tytéž skutečnosti byly následně potvrzeny rovněž svědeckými výpověďmi pana K. a pana D. ze dne 19.10.2005. Ze svědeckých výpovědí dále vyplynulo, že kooperující osoby vykonávaly práci podle pokynů žalobce a na jeho odpovědnost. Po příchodu na směnu přidělovali mistři (zaměstnanci žalobce) práci kooperujícím osobám a následně ji i přebírali a kontrolovali. Po uzavření ústní smlouvy o dílo vyplňovaly kooperující osoby dotazník (srov. vyjádření žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole dne 20.6.2007 č.j. 44472/07/381930/4311, strana 8) a před samotným započítáním práce pro žalobce byly osoby zpravidla proškoleny (srov. např. faktury č. 20/2004, ze dne 23.6.2004 a č. 24/2004, ze dne 1.7.2004, za školení jeřábníků – proškoleny 39 a 30 zaměstnanců, založeny na č.l. 18 a 19 správního spisu). Na základě ústní smlouvy o dílo byla domluvena hodinová sazba, za niž byly osoby odměňovány na základě výkazu odpracovaných hodin za kalendářní měsíc; tuto částku kooperující osoby měsíčně fakturovaly žalobci. Pracovalo se ve směnném provozu, po 4 hodinách byla přestávka, příchod a odchod do areálu se zaznamenával na tzv. píchačkách. Svědci rovněž potvrdili, že při nástupu do práce obdrželi pracovní prostředky (rukavice, montérky, nářadí apod.), přičemž úhrada za montérky byla stržena z výplaty (srov. strana 5 protokolu o svědecké výpovědi pana K., č.j. 31871/05/381930/4311, strana 6 protokolu o svědecké výpovědi pana D., č.j. 33095/05/381930/4311). Dotazníky pro osobu samostatně výdělečně činnou, které vyplňovaly kooperující osoby před započítáním smluvního vztahu se žalobcem, obsahovaly osobní údaje kooperující osoby, údaje o jejím dosaženém vzdělání, výši hodinové sazby a dále vyjádření souhlasu či nesouhlasu s následujícími údaji: povinnost vstupní lékařské prohlídky a úhrada za tuto prohlídku odpočtem z faktury, proškolení z předpisů BOZ a PO a úhrada za školení odpočtem z faktury, proškolení jako vazač, jeřábník nebo řidič vysokozdvížného vozíku a úhrada za školení odpočtem z faktury, použití vlastních ochranných pomůcek, požadavek na ochranné pomůcky firmy Třidič s.r.o. (a úhrada za ně odpočtem z faktury), vysílání na pracovní cesty tuzemské a zahraniční, dodržování pracovního režimu ve firmě Třidič, kontrola kvality díla firmou Třidič, známkování odchodů a příchodů, fakturace dle ověřených hodin formou Třidič, uplatnění závazků ze soudních rozhodnutí, exekučních příkazů atd. z fakturace (pozn. zvýraznění doplněno). Z výše uvedeného, jak již vyhodnotil NSS ve zrušujícím rozsudku, bez jakýchkoli pochybností vyplývá, že kooperující osoby vykonávaly činnosti na základě pokynů žalobce a na jeho odpovědnost. Mistři jim po příchodu do

práce přesně určovali jednotlivé úkony a provedené práce následně přebírali. Činnost jednotlivých kooperujících osob na sebe vzájemně navazovala (nejprve zámečníci vyrobí rám strojů, pak na tom dále pracují svářeči a následně opět zámečníci dokončí zámečnickou práci – srov. strana 4 protokolu o svědecké výpovědi pana K.). Kooperující osoby pracovaly v areálu žalobce, na jeho strojích a docházku si zaznamenávali při příchodu a odchodu z práce na kontrolních lístcích (tzv. píchačkách). Podle žalobce bylo nutné monitorovat pohyb lidí po areálu, proto byla zřízena vrátnice, kde byly i kontrolní lístky, na nichž si každá osoba zaznamenávala čas vstupu do areálu a rovněž dobu jeho opuštění (srov. vyjádření žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 6. 2007 č.j. 44472/07/381930/4311, strana 8). Významnou je i skutečnost, že charakter prováděné práce zřetelně odpovídal předmětu podnikání žalobce. V rozhodné době byla podle informací z registru ekonomických subjektů v ARES jako předmět podnikání žalobce uváděna výroba strojů a opravy ostatních účelových strojů (srov. č.l. 28 správního spisu žalovaného). Činnost kooperujících osob spočívající v montáži strojů současně není druhem práce, jež by byla zpravidla vykonávána krátkodobě či nesoustavně, ale je činností dlouhodobou, při níž na sebe práce jednotlivých pracovníků navazuje a je vzájemně podmíněna.

Ze shora citované judikatury NSS (především rozsudek č.j. 2 Afs 62/2004-70) vyplývá, že významným kritériem pro posouzení, zda se jedná o práci závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, je i vůle osob, které danou činnost pro plátce vykonávají. Finanční orgány v posuzovaném případě zjistily vůli kooperujících osob z jiných důkazních prostředků než ze svědeckých výpovědí. Z ostatních důkazů provedených v průběhu daňového řízení, jež jsou zmiňovány v předchozím odstavci, bylo zřejmé, že vůle kooperujících osob setrvat ve vztahu obdobném vztahu ze závislé činnosti byla projevena konkludentním jednáním: charakter vykonávané práce byl dlouhodobý, pracovaly výlučně jen pro jednoho zaměstnavatele, práce byla vykonávána v areálu žalobce, kde kooperující osoby používaly rovněž sociální zařízení a měly možnost využít stravování, byly jim žalobcem poskytovány pracovní nástroje a činnost vykonávaly na základě pokynů žalobce a pod jeho dohledem; pracovníci byli před započítáním prací proškoleni pro následnou odbornou činnost a současně i z oblasti bezpečnosti práce a požární ochrany, vedli evidenci odpracovaných hodin (příchod a odchod z pracoviště zaznamenávali na kontrolní lístky umístěné u vrátnice) aj. Pokud by tomu tak nebylo a kooperující osoby by si nepřály setrvat ve vztahu obdobném pracovnímu poměru, jistě by se nepodřídily popsanému pracovnímu režimu žalobce. Na základě shora uvedeného v souladu se závěry NSS vyjádřenými ve zrušujícím rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že nebylo nutné provádět další navrhované důkazy (zejména výslechy kooperujících osob), neboť nepřímé důkazy předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že vůli kooperujících osob bylo chovat se jako zaměstnanci v pracovním poměru, nikoliv jako osoby samostatně výdělečně činné. Poměr obdobný pracovnímu poměru (závislé činnosti) tak byl kooperujícími osobami *de facto* konzumován v obou směrech: využívaly práva z tohoto vztahu vyplývající (činnost v prostorách žalobkyně, poskytnuté pracovní prostředky, nářadí, školení, možnost stravování) a podřizovaly se povinnostem ukládaných žalobcem (evidence docházka, přidělování práce, pokyny a následná kontrola práce od mistrů, hodinové odměňování podle počtu odpracovaných hodin, směnný provoz apod.). Na této skutečnosti by nemohly nic

změnit ani další přímé důkazy (svědecké výpovědi reprezentativního vzorku kooperujících osob) spočívající v ústním vyjádření kooperujících osob ohledně jejich vůle existující při vzniku předmětného vztahu. Věrohodnost svědeckých výpovědí kooperujících osob by navíc mohla být silně ovlivněna jejich případným zájmem na další spolupráci se žalobcem. Provádění výslechů tak v posuzovaném případě bylo zcela nadbytečné, neboť vůle kooperujících osob pracovat ve vztahu obdobném závislé činnosti byla jednoznačně prokázána z důkazů, jež měl správce daně k dispozici v průběhu daňové kontroly. Lze tedy uzavřít, že skutkový stav byl v řízení zjištěn dostatečně. Závěry správce daně o podřazení činnosti kooperujících osob pod ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jsou podloženy četnými důkazy provedenými v daňové kontrole, které popsaný skutkový stav přesvědčivě dokládají.

Šestý žalobní bod směřoval proti postupu správce daně při aplikaci ust. § 2 odst. 7 ZSDP, neboť podle žalobce správce daně zakrytý právní stav nedostatečně popsal a neprokázal. Tento žalobní bod krajský soud rovněž neshledal důvodným. Podle ust. § 2 odst. 7 ZSDP *se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho*. Z citovaného ustanovení plyne povinnost daňových orgánů zjišťovat v rámci daňového řízení formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Klíčovým judikátem k výkladu tohoto ustanovení je usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007 č.j. 1 Afs 73/2004-89, publikované pod č. 1301/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz. Podle právního názoru vyjádřeného rozšířeným senátem o „zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.“ Povinností daňových orgánů je při aplikaci tohoto ustanovení „uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají“. Nejvyšší správní soud k otázce zastřených právních úkonů v rozsudku ze dne 15.1.2009 č.j. 7 Afs 72/2008-97, www.nssoud.cz, dále konstatoval, že „pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je nezbytné zkoumat skutečnou vůli smluvních stran. Na existenci skutečné vůle směřující k určitému úkonu přitom lze usuzovat jak z konkrétních skutečností, jejichž prostřednictvím se vůle projevuje navenek, tak z ostatních souvisejících okolností.“ Posouzení tohoto žalobního bodu souvisí s posouzením předchozí žalobní námitky, kdy byl učiněn závěr, že o vůli osob setrvávajících ve vztahu obdobném závislé činnosti lze usuzovat nejen z důkazů přímých, ale i z důkazů nepřímých, tvoří-li logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Správní orgány obou stupňů v řízení jednoznačně prokázaly, že vůle kooperujících osob i žalobce ve skutečnosti byla založit smluvní vztah odpovídající závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a nikoliv smlouvu o dílo mezi žalobcem a osobami samostatně výdělečně činnými. Tuto úvahu správní orgány obou stupňů přesvědčivě odůvodnily (str. 6 a 7 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 20.6.2007 a str. 9 napadených rozhodnutí žalovaného).

Žalobní námitku č. 7) neshledal krajský soud důvodnou, neboť z odůvodnění napadených rozhodnutí, ani ze ZDK nelze dovodit, že by jejich podkladem byla jakákoliv rozhodnutí v oblasti porušování zákona o zaměstnanosti žalobcem. Žalovaný, jakož i správce daně, skutečně vycházeli ve svém rozhodování pouze z vlastních zjištění, na jejichž základě vyvodily své závěry.

Žalobní námitku č. 9) směřující proti upření práva žalobce na uplatnění postupu dle ust. § 32 odst. 9 ZSDP neshledal krajský soud důvodnou. Dle citovaného ustanovení odchyluje-li se vyměřená daň o přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Správci daně byla dne 9.11.2007 doručena žádost žalobce o sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou, na jejímž základě správce daně zpochybnil právo žalobce na takový postup s ohledem na to, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků není předmětem daňového přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, nicméně na žádost reagoval odpovědí ze dne 30.11.2007. Skutečnost, že žalobce nebyl uspokojen rozsahem a obsahem požadovaného sdělení, není důvodem pro oprávněnost tvrzení, že mu bylo právo ve smyslu ust. § 32 odst. 9 ZSDP upřeno. Uvedenou žalobní námitku proto neshledal krajský soud důvodnou. K vyslovené pochybnosti, zda v případě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků existuje právo na sdělení důvodu rozdílu ve smyslu ust. § 32 odst. 9 ZSDP, krajský soud uvádí, že ačkoliv citované ustanovení doslovně neodpovídá specifickým podmínkám tohoto druhu daně, nelze ze ZSDP vyčíst, že by se ust. § 32 odst. 9 ZSDP na některé druhy daní nevztahovalo. Krajský soud má proto za to, že citované ustanovení lze vztáhnout i na předmětnou daň s tím, že se analogicky nebude posuzovat odchylka od daňového přiznání či jiného úkonu daňového poplatníka, ale od stavu před vyměřením daně.

Žalobní bod č. 10) má krajský soud za vypořádaný argumentací uvedenou k žalobnímu bodu č. 4).

Zbývající žalobní námitka č. 8) směřovala proti nesrozumitelnosti výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti správcem daně a následně žalovaným. Žalobce tuto žalobní námitku formuloval tak, že z písemností a podkladů správce daně není srozumitelné, jakým způsobem dospěl k výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti, když navíc při stanovení základu daně nepřihlédl k nezdanitelným částkám ve prospěch žalobce, což ve smyslu ust. § 16 odst. 8 zákona ZSDP činit musí, pokud byly při daňové kontrole okolnosti svědčící ve prospěch žalobce zjištěny, resp. pokud o to žalobce požádal. Dne 19.9.2007 žalobce požádal správce daně o zohlednění těchto částek na základě toho, co uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Přesto správce daně v rozhodnutí o námitkách ze dne 17.10.2007 toto zohlednění odmítl s odůvodněním, že žalobce nepodal prohlášení poplatníků ve smyslu ust. § 38 odst. 4 ZDP. Toto odůvodnění je podle žalobce absurdní, když neměl povinnost podle § 38 ZDP postupovat a k předkvalifikaci vztahu na pracovněprávní došlo až rozhodnutím správce daně. Jestliže takto správce daně postupoval, pak měl nezdanitelné částky na žádost žalobce pro potřeby zdanění zjistit a zohlednit a nikoliv jejich zohlednění odmítnout. Dále žalobce namítl, že v závěru daňového řízení výši daňové povinnosti správce daně opravil a propočítal daň v nové výši. Učinil tak však dle ne zcela srozumitelné úvahy. V odůvodnění napadených rozhodnutí k tomu konstatuje, že daň byla propočtena nejméně ve výši 20 %, a to bez jakékoliv

vysvětlující úvahy či odůvodnění konkrétního postupu, což způsobuje podle žalobce nejasnost a nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí.

Podle ust. § 38h odst. 3 ZDP záloha ze zdanitelné mzdy plynoucí od plátce, u kterého poplatník podepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení podle § 38k odst. 4 se sráží podle odstavce 2. Tato záloha se sníží o částku odpovídající jedné dvanáctině daňového zvýhodnění podle § 35d maximálně však do výše vypočtené zálohy (dále jen „záloha po slevě“). Záloha ze zdanitelné mzdy plynoucí od plátce, u kterého poplatník nepodepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k odstavec 4, se sníží podle odstavce 2, a to nejméně ve výši 20 % ze zdanitelné mzdy bez přihlédnutí k odstavci 1 písm. c) pokud nejde o příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně podle § 6 odst. 4 nebo podle § 36 odst. 1 písm. a).

Podle ust. § 38h odst. 4 ZDP k prokázaným nezdanielným částkám ze základu daně podle § 15 písm. b) a podle § 15 odst. 2, 5, 9 až 11 přihlédne plátce až při ročním zúčtování záloh za zdaňovací období.

Podle ust. § 38k odst. 4 ZDP plátce daně srazí zálohu podle § 38h odst. 2 a přihlédne k nezdanielným částkám ze základu daně a k daňovému zvýhodnění, podepíše-li poplatník do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení o tom,

- a) jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání nezdanielných částek ze základu daně, popř. kdy a jak se změnil,
- b) že za stejné zdaňovací období i za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje současně nárok na nezdanielné částky ze základu daně ani ze základu pro výpočet zálohy na daň u jiného plátce daně a že současně na stejné období kalendářního roku nepodepsal u jiného plátce prohlášení k dani,
- c) zda je poživitelem starobního důchodu,
- d) že jsou placeny měsíčně splátky úvěru na financování bytových potřeb ve výši stanovené stavební spořitelnou nebo bankou,
- e) zda a v jaké výši uplatňuje současně jiná osoba nárok na odpočet úroků ze základu daně nebo ze základu pro výpočet zálohy na daň zaplacených ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru nebo z jiného úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo hypotečním úvěrem,
- f) že předmět bytové potřeby, na které uplatňuje odpočet úroků z poskytnutého úvěru, je užíván v souladu s § 15 odst. 8,
- g) že částka úroků, o kterou se snižuje základ daně podle § 15 odst. 7 zákona v úhrnu u všech účastníků smluv o úvěrech žijících v jeho domácnosti, nepřekročila v uplynulém kalendářním roce 300 000 Kč,
- h) jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání daňového zvýhodnění na vyživované dítě (§ 35c), popřípadě kdy a jak se změnil a jedná-li se o zletilé studující dítě, že nepobírá plný invalidní důchod,
- i) že současně za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě u jiného plátce daně a že daňové zvýhodnění na to samé vyživované dítě za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje jiná osoba.

Podle ust. § 69 odst. 1 ZSDP daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly srazeny nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcí daně tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcí daně lhůtu pro odvod sražené daně jinak; proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání. Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.

Žalovaný v napadených rozhodnutích na str. 10 uvedl, že *ve smyslu ust. § 69 odst. 1 ZSDP nebyla správcem daně za základ daně považována částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena. Z tohoto důvodu v souladu s § 50 odst. 3 ZSDP dožádal žalovaný správce daně o odstranění zjištěné vady a současně o řádné projednání s žalobcem. Z doplněného odvolacího řízení plyne, že vada byla řádně odstraněna a propočet daně ve formě předpisu byl již proveden v souladu s ust. § 69 odst. 1 ZSDP. Při propočtu daňové povinnosti jednotlivých poplatníků (kooperujících osob) bylo postupováno v souladu s ust. § 38h odst. 3 ZDP. Základ daně nebyl snížen (ani nemohl být) o nezdanitelné částky, poněvadž příslušné osoby neměly podepsáno prohlášení dle § 38k odst. 4 ZDP. V daném případě je předmětné snížení základu daně vyloučeno viz § 38h odst. 3 ZDP. Současně podle § 38h odst. 3 ZDP byla daň propočtena nejméně ve výši 20 %, a proto došlo k vyčíslení rozdílu daňové povinnosti, jak vyplývá ze změny výroku rozhodnutí. Citované shrnutí postupu správních orgánů obou stupňů při výpočtu daňové povinnosti v napadených rozhodnutích koresponduje zcela s obsahem správního spisu. Z přílohy ke zprávě o daňové kontrole projednané dne 20.6.2007 vyplývá, že správce daně u každé z kooperujících osob vycházel ze zdanitelného základu za každý kalendářní měsíc příslušného zdaňovacího období vycházejícího z příslušné faktury konkretizované jejím číslem a z tohoto zdanitelného základu je pak za každý měsíc vypočtena záloha na daň. Jelikož ve výpočtech došlo k pochybení, byly dne 19.9.2007 projednány rozdíly mezi částkami doměrku ve zprávě z daňové kontroly č.j. 37914/07/381930/4311 včetně protokolu o projednání zprávy z daňové kontroly č.j. 44472/07/381930/4311. Na str. 2 protokolu jsou pak nově uvedeny částky doměrku. Ze str. 5 protokolu pak vyplývá, že žalobce neuvedl žádné konkrétní návrhy týkající se rozdílu mezi částkami doměrku způsobenými chybami v počítání a přepisování, případně chybami v součtech správcem daně. Na str. 6 protokolu žalobce navrhl, aby při výpočtu konečné daňové povinnosti byly zohledněny všechny skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, např. odpočitatelné částky ze základu daně u jednotlivých osob. V rozhodnutí ze dne 17.10.2007 o námitkách žalobce vznesených při projednání zprávy o daňové kontrole dne 19.9.2007 žalovaný uvedl, že správce daně postupoval při stanovení daně podle ust. § 69 ZSDP a že při stanovení základu daně nepřihlížel k nezdanitelným částkám ze základu daně podle § 15 ZDP, protože daňový subjekt nesplnil v průběhu daňové kontroly ani při projednávání zjištěných rozdílů mezi částkami doměrku v původní a opravené příloze ke zprávě o daňové kontrole svou zákonnou povinnost a nepředložil prohlášení poplatníků daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vyplněná podle ust. § 38k odst. 4 ZDP. Správce daně stejně jako daňový subjekt je povinen podle § 2 odst. 9 ZSDP dodržovat zákony a z důvodu nesplnění zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu nemohl přihlídnout k návrhům žalobce.*

V průběhu odvolacího řízení (žádost z 9.9.2008 č.j. 2601/08-1101-800630) žalovaný vyzval správní orgán I. stupně k doplnění řízení ve věci odvolání žalobce, kde sice žalovaný označuje za správný argument, že k nezdanielným částkám nebylo možno přihlídnout, poněvadž předmětné osoby neměly podepsáno prohlášení k dani, ten však je v kolizi s výpočtem záloh dle opravené přílohy zprávy o daňové kontrole, kde u částek označených jako nezdanielný příjem není aplikována sazba daně podle tabulky dle § 38h odst. 2 ZDP s vazbou na odst. 3 téhož ustanovení, tj. „nejméně 20 %“ u poplatníků, kteří nemají podepsáno prohlášení. Proto byla věc vrácena správnímu orgánu I. stupně k řádnému doplnění a odstranění zjištěných vad formou řádného propočtu záloh v souladu s ust. § 69 odst. 1 ZSDP s vazbou na příslušné ust. § 38h ZDP, tzn., že při propočtu záloh bude daňové zatížení činit nejméně 20 %, přičemž původně fakturované částky budou považovány za vyplacenou čistou mzdu (pokyn žalovaného ze dne 13.11.2008 č.j. 69147/08/381930/1582). Po opravě výpočtů v souladu s pokynem žalovaného správce daně rozhodnutím ze dne 29.9.2008 stanovil žalobci lhůtu 16 dnů do 10.11.2008 pro vyjádření k doplnění řízení spočívajícím v opravě propočtu základů daně pro výpočet daně a výši daně za jednotlivá zdaňovací období, přičemž zaslal žalobci přílohu ke zprávě o daňové kontrole přepočítanou ve smyslu pokynu žalovaného. Žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž bylo rozhodnutím správce daně ze dne 14.10.2008 vyhověno. Žalobce se v uvedené lhůtě nevyjádřil.

V první části této žalobní námítky žalobce namítl, že *z písemností a podkladů správce daně není srozumitelné, jakým způsobem dospěl k výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti*. Nutno podotknout, že takto formulovaný žalobní bod je vymezen natolik obecně, že téměř hraničí s možností přezkoumatelnosti soudem. Proto také posouzení této části žalobní námítky nemůže být uvedeno jinak, než v obecné rovině. Žalobce totiž nevymezuje podklady a písemnosti, které má na mysli a ani nepopisuje, v čem spatřuje jejich nesrozumitelnost. Z přílohy ke zprávě o daňové kontrole, ať už projednávané dne 20.6.2007 nebo dne 19.9.2007, je podle názoru krajského soudu seznatelné, že správce daně vycházel u každé kooperující osoby z konkrétních faktur vztahujících se k příslušným měsícům daného zdaňovacího období, přičemž částka v nich uvedená představuje zdanitelný základ daně, z něhož pak byla vypočtena záloha na daň. V uvedeném přehledu neshledává krajský soud nesrozumitelnost a jestliže žalobce konkrétně nerozvedl, v čem podle jeho názoru nesrozumitelnost těchto podkladů spočívá, není krajský soud schopen jeho pochybnosti adekvátním způsobem vyhodnotit.

Další část žalobní námítky se týká skutečnosti, že *správce daně nepřihlédl při stanovení základu daně k nezdanielným částkám ve prospěch žalobce, ačkoliv tento o takový postup požádal v protokolu ze dne 19.9.2007*. Reakci správce daně na tento požadavek v rozhodnutí o námitkách ze dne 17.10.2007 postavenou na skutečnosti, že tyto částky nelze zohlednit, když žalobce nepodal prohlášení poplatníků ve smyslu § 38k odst. 4 ZDP, shledal žalobce absurdním. S tímto názorem žalobce se krajský soud neztotožňuje. Z ust. § 38k odst. 4 ZDP totiž jednoznačně vyplývá, že plátce daně přihlídnou k nezdanielným částkám ze základu daně a k daňovému zvýhodnění pouze za podmínky, že poplatník podepíše do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení o skutečnostech uvedených pod písm. a) až i) tohoto ustanovení. Skutečnost, že žalobce jako plátce daně tato prohlášení poplatníků neměl k dispozici, resp., přesněji,

že tato prohlášení nebyla kooperujícími osobami nikdy podepsána, je skutečností nespornou. Ze znění ust. § 38 odst. 4 ZDP však plyne naprostá nezbytnost splnění této zákonné podmínky, a to navíc ve lhůtách v tomto ustanovení vymezených. Žalobcův požadavek, aby nezdánitelné částky zjišťoval správce daně, jde zcela mimo rámec právní úpravy. V této souvislosti je nutno podotknout, že skutečnosti, které jsou v prohlášení uváděny (§ 38k odst. 4 písm. a) – i) ZDP), jsou vesměs zcela osobního charakteru a nemůže je tedy nikdo jiný než konkrétní poplatník uvést. Navíc jakékoliv jejich dodatečné zjištění je samotnou konstrukcí § 38k odst. 4 ZDP vyloučeno. Závěry správních orgánů obou stupňů, že k nezdánitelným částkám nebylo možno s ohledem na nesplnění zákonných podmínek stanovených v § 38k odst. 4 ZDP přihlídnout, je tedy zcela v souladu s platnou právní úpravou.

Závěr osmé žalobní námitky pak směřuje proti *další opravě daně v průběhu odvolacího řízení*, která byla podle žalobce učiněna rovněž *dle ne zcela srozumitelné úvahy, když žalovaný v napadených rozhodnutích konstatoval, že daň byla propočtena nejméně ve výši 20 % bez jakékoliv vysvětlující úvahy či odůvodnění konkrétního postupu*. Žalobce v tomto svém tvrzení vychází z druhého odstavce str. 10 napadených rozhodnutí, kde žalovaný skutečně zmiňuje, že daň „byla propočtena nejméně ve výši 20 %“, v souvislosti s tím však zmiňuje také konkrétní ustanovení ZDP, a to §§ 38h odst. 3 a 38k odst. 4. Ustanovení § 38h odst. 3 ZDP totiž přesně popisuje výpočet příslušné daně, přičemž srážka ve výši nejméně 20 % ze zdánitelné mzdy se použije v případě, kdy se jedná o plátce, u kterého poplatník nepodepsal za příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle ust. § 38k odst. 4 ZDP. Výše srážky nejméně ve výši 20 % ze zdánitelné mzdy tak představuje určitou sankci pro případ situace, kdy není poplatníky plněna povinnost vyplývající z ust. § 38k odst. 4 ZDP, tj. podepsání prohlášení o nezdánitelných částkách ze základu daně. Vzhledem k tomu, že výpočet daně je seznatelný z žalovaným citovaných zákonných ustanovení, má krajský soud za to, že způsob, jakým se žalovaný v napadených rozhodnutích vypořádal s otázkou výpočtu daňové povinnosti (str. 10 odst. 2 napadených rozhodnutí), je srozumitelný a dostačující a nezpůsobuje jejich nepřezkoumatelnost.

S ohledem na shora uvedené důvody krajský soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo je-li předmětem kasační stížnosti otázka, ke které dosud Nejvyšší správní soud závazný právní názor nezaujal - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 27. září 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu