



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Konšel LVJ s. r. o.**, se sídlem Mořice 11, právně zast. Mgr. Dr. Petrem Skalkou, advokátem se sídlem v Prostějově, Olomoucká 2613/4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2008, č. j. 22 Ca 66/2007 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2008, č. j. 22 Ca 66/2007 - 54 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 14. 12. 2006, č. j. 13592/110/2005. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Němčicích nad Hanou ze dne 15. 9. 2005, č. j. 9000/05/327970/5473, platebnímu výměru, kterým mu byla předsána k přímému placení daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003 ve výši 386 140 Kč.

Stěžovatel napadl rozsudek kasační stížností v celém rozsahu z důvodů tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení [ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“], z důvodu vady řízení, neboť správní orgán vycházel

ze skutečností, které nemají oporu ve spise, a proto měl krajský soud napadené správní rozhodnutí zrušit [ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Stěžovatel v první řadě namítá, že krajský soud se nezabýval, ani nevypořádal se všemi námitkami a skutkovými tvrzeními stěžovatele tak, jak je uplatňoval v rámci daňového řízení a následně v řízení o žalobě. Krajský soud, stejně jako žalovaný, pro rozhodnutí ve věci samé vycházel pouze z obsahu vyjádření stěžovatele v protokolu o místním šetření ze dne 11. 5. 2005 a další vyjádření stěžovatele učiněná dle ust. § 16 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., apriori odmítl uznat. K tvrzení stěžovatele učiněným v průběhu daňového řízení pouze uvedl, že jsou tvrzeními následnými (po sdělení úvah správce daně, zahájení daňové kontroly, a po té co byla stěžovateli zřejmá hrozba vyměření daně). Dle stěžovatele tak lze dospět k závěru o tom, že krajský soud a žalovaný popírá relevanci dalších úkonů v daňovém řízení, neboť vše ostatní, kromě protokolu o místním šetření, není pro rozhodování správce daně potřebné.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s nesprávně interpretovanou námitkou ve vztahu k výsledkům svědků – fyzických osob. V odůvodnění rozsudku krajský soud námitky stěžovatele odmítl s tím, že shledal tento žalobní bod nedůvodným, protože stěžovatel byl o výsledcích svědků řádně informován. Stěžovatel však v žalobě nenamítal, že nebyl informován o termínu výsledku svědků, nýbrž to, že v průběhu odvolacího řízení nebyl seznámen s obsahem výpovědí, ani nedostal možnost se k jejich obsahu vyjádřit. Tímto došlo k porušení práv stěžovatele jako účastníka řízení vyjádřit se ke všem skutečnostem, jež vyšly v řízení najevo.

Stěžovatel dále nesouhlasí s postupem žalovaného, kdy byly odmítnuty výsledky svědků – účetních fyzických osob s tím, že tyto osoby nemohly mít povědomost o způsobu práce u stěžovatele a šetřit okolnost, zda fyzické osoby zdanily veškeré své příjmy od stěžovatele, nebylo pro daný případ podstatné. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že v průběhu daňové kontroly byly porušeny zásady dokazování vyplývající z ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. Pokud žalovaný neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, popřel tak právo kontrolované osoby na spravedlivý proces.

Ohledně posouzení, zda se v daném případě jednalo o závislou činnost, stěžovatel namítá, že osoby, se kterými opakovaně uzavíral ústní smlouvy o dílo, tak vždy činily jako podnikatelé. Krajský soud dospěl k závěru, že se ve vztahu stěžovatele s ostatními podnikateli nejednalo o závazkový vztah ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku, neboť se na straně dalších osob nejednalo o činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, ačkoli pro takový závěr nezískal dostatek relevantních údajů. Krajský soud obsah dohod mezi stěžovatelem a třetími osobami podřadil pod ust. § 29 odst. 1 zákoníku práce příp. § 238 odst. 1 zákoníku práce, aniž by prokázal, že byl uzavřen pracovněprávní vztah. Krajský soud se nijak nezabýval tvrzením stěžovatele o tom, že výše uvedené fyzické osoby samy požadovaly uzavření obchodně právního vztahu na jednotlivé dílčí subdodávky a nepožadovaly uzavření pracovního poměru, a to i s ohledem na skutečnost, že souběžně prováděly svou činnost i ve prospěch jiných osob.

Závěrem stěžovatel namítá, že krajský soud svým rozhodnutím potvrdil rozhodnutí správce daně, které ve svém důsledku znamená dvojí zdanění příjmů, aniž by zároveň došlo

k promítnutí napadeného rozhodnutí do všech souvislostí v rámci daňových povinností a to jak u stěžovatele, tak ostatních fyzických osob (subdodavatelů stavebních prací).

Napadený rozsudek navrhuje stěžovatel zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že u stěžovatele bylo dne 11. 5. 2005 provedeno místní šetření v návaznosti na podané daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Ve výdajových dokladech byly zahrnuty daňové doklady na zednické práce, betonářské práce, opravu fasády, zapravování omítek, spárování, míchání betonu, omítkové a sádkartonové práce atd., na zakázce Ú. 4, P. od fyzických osob: P. F., M. S., M. H., T. H., J. S., A. S. a P. H.. Vzhledem k absenci písemných smluv byl stěžovatel dotázán, zda se jmenovanými měl uzavřeny nějaké smlouvy. Stěžovatel do protokolu uvedl, že s nimi nemá smlouvy, sami mu zavolali, nemá - li zednickou práci. Stěžovatel dále uvedl, že hlavní slovo měl investor, u rekonstrukce nejde zadat práci úkolem, denně výše uvedeným osobám určoval práci, rozdělával materiál, dohlížel na práce a kontroloval je. Měli vlastní zednické nářadí, rozsah prací jim určoval stěžovatel, fakturovali zpravidla za měsíc, někdy i za kratší období.

Následně byla dne 25. 5. 2005 u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2003. Stěžovatel byl současně správcem daně uvědoměn o tom, že fyzické osoby vykonávaly svou činnost v závislém postavení ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů) a z tohoto důvodu je zahájena daňová kontrola. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly vznesl námitku ohledně nesprávného posouzení závazkových vztahů stěžovatele s podnikateli - fyzickými osobami jako závislé činnosti. Tato námitka byla rozhodnutím ze dne 13. 6. 2005 č. j. 6917/05/327930/9306 zamítnuta. Nesouhlas s posouzením obchodních vztahů jako závislé činnosti vyjádřil stěžovatel rovněž ve svém podání ze dne 28. 6. 2005, v němž navrhl jako důkaz svědecké výpovědi a účetní evidence shora jmenovaných osob; tento požadavek byl opakován dále v podání ze dne 25. 8. 2005. Daňová kontrola byla ukončena zprávou, ve které správce daně konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že se v daném případě jednalo o závazkové vztahy mezi podnikateli, dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní). Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uvedl, že v důkazním řízení vyhodnotil předmětné příjmy jako příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a stěžovatel byl povinen srazit zálohy na daň v souladu s ust. § 38h cit. zákona. Správce daně uzavřel, že vzhledem k tomu, že stěžovatel do protokolu o místním šetření uvedl konkrétní skutečnosti, jak probíhaly práce a následná fakturace, nebyl schopen uvést, které konkrétní listiny nebo doklady svědci předloží a prokáží, že fakturace nebyla prováděna jako činnost v závislém postavení, považoval výsledky svědků za důkaz nadbytečný. Platebním výměrem ze dne 15. 9. 2005 pak správce daně I. stupně předepsal stěžovateli daň z příjmů ze závislé činnosti za rok 2003 ve výši 386 140 Kč.

Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém mimo jiné namítal i neprovedení výsledku navržených svědků. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o výsledky svědků P. F., M. S. a T. H.. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že svědci vesměs vypověděli, že pro jiný subjekt než pro stěžovatele v r. 2003 nepracovali, dohoda mezi nimi a stěžovatelem byla jen ústní. Některé práce byly fakturovány hodinovou sazbou, v některých případech bylo fakturováno za odvedenou práci, materiál osoby nedodávaly. Pokud byla odměna vázána na odpracované hodiny, zapisovali se jmenovaní do stavebního deníku kontrolovaného žalobcem. Sami žádnou projektovou dokumentaci neměli, ta byla na stavbě a podle ní stěžovatel určoval práci. Předávací protokoly o převzetí díla nebyly vyhotoveny. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že z výsledků svědků nevyplynuly očekávané důkazní prostředky na podporu stěžovatelova tvrzení a dospěl k závěru, že fyzické osoby nevykonávaly svou podnikatelskou činnost nezávisle na stěžovateli, ale v závislém postavení. Žalovaný označil za důkazní prostředky prokazující jeho závěry protokol o místním šetření ze dne 11. 5. 2005 a dále obsah výpovědí svědků navržených stěžovatelem. K výsledku svědků – účetních fyzických osob ze strany žalovaného nedošlo, protože tyto nemohly mít, dle názoru správce daně, povědomost o způsobu práce u stěžovatele a šetřit okolnost, zda fyzické osoby zdanily veškeré své příjmy od stěžovatele, rovněž nebyla pro daný případ podstatná.

Žalovaný uzavřel, že při stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vycházel jednak z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. že zaměstnanci – fyzické osoby byly při výkonu práce dbát pokynů plátce, tudíž vykonávaly činnost v poměru obdobném pracovněprávnímu vztahu a dále z jmenného seznamu fyzických osob a jejich faktur. Ve zdůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí bylo dále uvedeno, že nelze říci, že by fyzické osoby pracovní činnosti vykonávaly na základě projektové dokumentace samostatně, bez zásahu druhé osoby a že docházelo k podpisu protokolů o převzetí díla. Jak správce daně zhodnotil, odměnou za práci fyzických osob pro stěžovatele byly dle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jimi fakturované částky.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke krajskému soudu. Stěžovatel brojil proti postupu správců daně, protože dle jeho názoru jakkoli byli v rámci odvolacího řízení vyslechnuti jím navržení svědci, nebylo mu umožněno seznámit se obsahem jejich výpovědi a vyjádřit se k nim, žalovaný se nevypořádal se skutkovými tvrzeními a důkazními návrhy ohledně výsledků dalších svědků - účetních fyzických osob, žalovaný vycházel pouze z obsahu vyjádření stěžovatele v protokole o místním šetření a k jeho dalším vyjádřením vůbec nepřihlédl, při hodnocení skutkového stavu neaplikoval žalovaný jiné předpisy jako např. obchodní zák., živnostenský zákon, zákoník práce aj., a dále brojil proti právnímu posouzení závazkových vztahů jako vztahu pracovněprávního.

Krajský soud se postupem finančních orgánů zabýval a neshledal, že by některý z nich pochybil. Podle krajského soudu nebyla jejich úvaha ohledně právního posouzení předmětné činnosti jako činnosti závislé chybná, neboť byl shromážděn dostatek důkazů podporující jejich tvrzení. Dle krajského soudu žalovaný správně zvažoval především to, zda se skutečně jednalo o obchodně závazkový vztah dle smluv o dílo nebo zda ve skutečnosti nešlo ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků o simulované

právní úkony, jimiž měly být zastřeny jiné (disimulované) právní úkony. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že se ve skutečnosti nejednalo o obchodně závazkové vztahy mezi podnikateli. Činnost subdodavatelů pro stěžovatele by mohla být podle okolností posouzena jako podnikání, ovšem za předpokladu, jestliže by se jednalo o činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku. Tyto předpoklady, jimiž je charakterizován podnikatelský vztah, však dle názoru krajského soudu ze spisu nevyplývají.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Věc posoudil takto:

Stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu z důvodu, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, byl porušen zákon, když skutkový stav věci byl podle názoru stěžovatele nedostatečně zjištěný, nesprávně a neobjektivně vyhodnocený. Stěžovatel rovněž napadá způsob, jakým byly hodnoceny důkazy, výsledky tohoto hodnocení, jakož i skutkové závěry krajského soudu, který se s hodnocením žalovaného ztotožnil.

Námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů Nejvyšší správní soud shledal důvodnou, i když z částečně odlišných důvodů, než které uvádí stěžovatel.

Pokud stěžovatel vytýká žalovanému porušení práva na spravedlivý proces, přičemž jej dovozuje z neprovedených výsledků svědků – a to účetních fyzických osob, je třeba tuto námitku odmítnout jako nedůvodnou. Stěžovatel v průběhu daňového řízení výsledkům účetních fyzických osob nenavrhoval. Jak vyplývá ze spisu, stěžovatel jako důkaz navrhoval účetní evidenci fyzických osob, které mu fakturovaly za provedenou práci. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí (nikoliv správce daně I. stupně, jak uvádí stěžovatel) chybně překvalifikoval uvedený návrh stěžovatele jako návrh na výsledkům svědků – účetních fyzických osob, ačkoliv takový návrh v uvedené podobě nikdy ze strany stěžovatele učiněn nebyl. Za nedůvodnou je pak nutno označit i polemiku stěžovatele ohledně dvojího zdanění částek vyplacených fyzickým osobám, neboť způsob zdanění u jednotlivých osob nebyl předmětem řízení v nyní projednávané věci.

Je však třeba dát stěžovateli za pravdu, že žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazů v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní, podle něhož při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo. Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném

rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů.

Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí. Správní orgán má právo určit, který daňovým subjektem navržený důkaz bude proveden, avšak v případě, že určitý konkrétní důkaz nebude v rámci odvolacího řízení proveden, ačkoli se ho daňový subjekt domáhá, je třeba v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč takovéto důkazy nejsou provedeny, a rovněž je nutno uvést, zda to, že nejsou provedeny, může mít vliv na posouzení stavu věci. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností např. tehdy, pokud skutečnost, která je dokazována je v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.

Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.

V případě dokazování, musí být ze správního spisu zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení dokazování úplné a dále z jakých důkazních prostředků správce daně I. stupně i odvolací orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky musí být správními orgány řádně zhodnoceny a provedené dokazování musí vyústit v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování o tom, zda zde byly zákonné podmínky pro vznik daňové povinnosti, vycházel.

Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní pak správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné v dané věci je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určuje skutečný obsah vzniklého právního vztahu.

Těmto zásadám však žalovaný, tak jak se vypořádal s některými důkazy navrženými stěžovatelem, nedostál.

V daném případě byla předmětem důkazního řízení otázka, zda vztahy mezi stěžovatelem a smluvními partnery naplňují znaky závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel v posuzované věci, k prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání v rámci daňové kontroly, požadoval, aby správce daně vyslechl jím navržené svědky P. F., M. S., M. H., T. H., J. S., A. S. a P. H. Správce daně I. stupně svědecké výpovědi neprovedl a tato vada byla odstraňována až v odvolacím řízení, kdy žalovaný uložil správci daně I. stupně, aby dokazování bylo doplněno právě o navrhované svědky. Ze spisu vyplývá, že tyto úkony provedl dožádaný správce daně – Finanční úřad v Prostějově. Jednalo se však pouze o výslechy P. F., M. S. a M. H.. Další subdodavatelé vyslechnuti nebyli. V případě provedených výslechů nevyplývá konstatování žalovaného, že všechny fyzické osoby nevykonávaly svou podnikatelskou činnost nezávisle na daňovém subjektu, ale v závislém postavení, z provedeného dokazování, které nebylo úplné, nelze ani dovodit tvrzení žalovaného obsažené ve zdůvodnění rozhodnutí: *...„Z výpovědi svědků lze shrnout, že: všechny fyzické osoby fakturovaly na základě hodinové sazby, evidence hodin byla vedena daňovým subjektem, smlouvy o dílo nebyly uzavřeny, daňový subjekt měl plánky a podle toho řekl, jaké práce se mají dělat. Stavební dokumentaci fyzické osoby neměly, tu měl pouze daňový subjekt, předávací protokoly o převzetí díla nebyly vyhotoveny”*. Za situace, kdy stěžovatel požadoval výslech sedmi svědků – subdodavatelů a žalovaný všechny důkazní prostředky neprovedl (provedl pouze výslechy 3 osob), přičemž své skutkové závěry o ně opíral, nelze souhlasit s konstatováním, že bylo dostatečně prokázáno, že práce vykonané pro stěžovatele vykazovaly znaky závislé činnosti, a proto byly podřazeny pod příjmy dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tento závěr nemá oporu v provedeném dokazování.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze z provedených důkazů výše uvedený závěr ohledně neunesení důkazního břemene stěžovatelem dovodit. Z obsahu svědeckých výpovědí naopak vyplývá, že pouze dvě osoby (z celkem sedmi stěžovatelem navržených svědků) fakturovaly v roce 2003 pouze stěžovateli. Jedná se o výpovědi p. T. H. a p. M. S., přičemž posledně jmenovaný připustil (jako jediný), že na předmětné zakázce pracoval i koncem roku 2002. Pan F. prohlásil, že v dotčeném období tj. v roce 2003 měl i jiné odběratele. Mimo neprovedeného výslechu p. M. H. z důvodu jeho úmrtí, však ze správního spisu nikterak neplyne důvod, proč nebyly vyslechnuty i další fyzické osoby, které měly stěžovateli fakturovat za provedené práce, a to J. S., A. S. a P. H., ačkoliv jejich výpověď, není z hlediska řádného zjištění skutkového stavu nijak bezvýznamná. Naopak, odůvodnil-li žalovaný závěr o tom, že se v daném případě jedná o závislou činnost tím, že daňový subjekt neprokázal, že by fyzické osoby vykonávaly svou podnikatelskou činnost samostatně a nezávisle na daňovém subjektu, a přitom neprovedl dokazování výsledkem všech svědků, jež daňový subjekt navrhl, bylo řízení zatíženo vadou. Toto platí tím spíše v případě, že výslech i těchto svědků byl zásadním důkazním prostředkem, jímž bylo možno ověřit, popř. vyvrátit, správnost tvrzení daňového subjektu o tom, že tyto osoby vykonávaly činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Ostatně i žalovaný za své stěžejní důkazní prostředky označil obsah vyjádření daňového subjektu (stěžovatele) v protokole o místním šetření ze dne 11. 5. 2005 a obsah svědeckých výpovědí provedených v odvolacím řízení. Ze spisu však nijak neplyne, že by se o provedení ostatních důkazních prostředků pokusil sám žalovaný či správce daně I. stupně, kterému

doplnění dokazování bylo uloženo. Ani v odůvodnění rozhodnutí o odvolání se žalovaný nevypořádal s navrženými důkazy, kterých se stěžovatel domáhal a není v něm jakkoliv uvedeno, proč některé stěžovatelem navrhované důkazy nebyly provedeny.

Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že správce daně unesl důkazní břemeno, když zpochybnil obsah smluv o dílo vyhodnocením protokolu o místním šetření a výslechu tří svědků. Ze spisu plyne, že obsah svědeckých výpovědí, které správce daně provedl, byl žalovaným zobecněn a byly z něj vyvozovány závěry ohledně skutkového stavu, v rozporu s požadavky kladenými na volné hodnocení důkazů. Krajský soud pak přisvědčil žalovanému a jeho závěru o dostatečně provedeném dokazování i přesto, že dokazování nebylo úplné. Nelze totiž v daném případě odhlédnout od skutečnosti, že odměna zbývajících fyzických osob, které nebyly vyslechnuty, tj. J. S., A. S. a P. H., byla posouzena jako příjem ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a byla součástí vyměřené daně.

Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi za předpokladu, že bude na základě provedeného dokazování posouzen skutečný obsah a charakter takového právního vztahu ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Jak je shora uvedeno, musí být tento vzájemný vztah dostatečně prokázán. Dovožoval-li tedy žalovaný a následně i krajský soud, že bylo dostatečně prokázáno, že při výkonu práce byli **všichni** poplatníci povinni dbát příkazů plátce, nemá tento závěr oporu v provedeném dokazování, neboť toto nebylo úplné a neodpovídá formální logice při hodnocení důkazních prostředků.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a již pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl Krajský soud v Ostravě rozhodnutí žalovaného zrušit.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne též o nákladech řízení účastníků jak v řízení žalobním, tak i v řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. dubna 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu