

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **TŘÍDIČ s. r. o.**, se sídlem Pískoviště 1663/3, 785 01 Šternberk, zastoupené Janem Horešovským, daňovým poradcem se sídlem Senovážné náměstí 23, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 12. 2008, č. j. 9155/08-1101-800630, č. j. 9153/08-1101-800630, č. j. 9152/08-1101-800630, č. j. 2601/08-1101-800630, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2011, č. j. 22 Af 9/2010 - 159,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2011, č. j. 22 Af 9/2010 – 159, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2002 až 2005 zahájené dne 26. 7. 2005 Finanční úřad ve Šternberku rozhodnutími 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, předepsal žalobkyni k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2002 až 2005. K odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími změnil rozhodnutí finančního úřadu tak, že předepsal k přímému placení za zdaňovací období roku 2005 daň ve výši 9 964 043 Kč, za zdaňovací období roku 2004 daň ve výši 5 818 927 Kč, za zdaňovací období roku 2003 daň ve výši 2 916 730 Kč a za zdaňovací období roku 2002 daň ve výši 125 669 Kč. Žalovaný

s výjimkou opravy propočtu daňové povinnosti v souladu s ustanovením § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neshledal odvolací námitky důvodné.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě; ten usnesením ze dne 30. 7. 2009, č. j. 22 Ca 87/2009 - 75, podanou žalobu odmítl pro předčasnost, jelikož dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného nebyla zástupci žalobkyně v průběhu daňového řízení řádně doručena. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 107/2009 - 102, usnesení krajského soudu zrušil a vyslovil závazný právní názor, že žalovaný doručoval napadená rozhodnutí v souladu se zákonem. V novém řízení o žalobě krajský soud rozsudkem ze dne 26. 5. 2011, č. j. 22 Af 9/2010 - 153, napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shledal důvodnými námitku nezákonného projednání zprávy o daňové kontrole, námitku nedostatečného zjištění skutkového stavu v daňovém řízení, námitku nedostatečného prokázání disimulace právního úkonu ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Stěžovatel nesouhlasí s argumentací krajského soudu k žalobním bodům č. 4, 5, 6, 8 a 10. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil otázku řádného ukončení daňové kontroly v posuzovaném případě. Zjevně přehlédl, že správce daně rozhodl o námitkách žalobkyně uplatněných na jednání dne 19. 9. 2007 rozhodnutím ze dne 17. 10. 2007, č. j. 60405/07/381930/4311. V projednávané věci byla zpráva o daňové kontrole s žalobkyní řádně projednána dne 20. 6. 2007. Přílohu kontrolní zprávy tvořilo 70 listů propočtu přepisu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Po projednání kontrolních závěrů se žalobkyní správce daně zjistil početní chybu v propočtu předpisu daně, kterou projednal se žalobkyní dne 19. 9. 2007. V průběhu tohoto druhého jednání zástupce žalobkyně vznesl námitky ve věci daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně nicméně žalobkyni upozornil, že námitky vztahující se k provedené daňové kontrole budou posouzeny až v rámci odvolacího řízení. Následně však o nich správce daně rozhodl dne 17. 10. 2007, tj. ještě před vydáním napadených platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období 2002 až 2005.

[5] Krajský soud podle stěžovatele dále chybně uzavřel, že skutkový stav věci nebyl zjištěn dostatečně. V daňovém řízení finanční orgány oprávněně postupovaly podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ze správního spisu plyne, že smlouvy mezi žalobkyní a tzv. kooperujícími osobami byly uzavírány ústní formou jako smlouvy o dílo a jejich obsahem byla vždy pouze „dodávka práce-služby“; v praxi zejména výroba určitých částí zařízení, které žalobkyně produkuje. Faktury, které kooperující osoby žalobkyni vystavovaly, byly kontrolovány s provedenou prací a podle toho hrazeny. Na výzvu správce daně předložila žalobkyně účetní doklady, z nichž vyplynulo, že kooperující osoby fakturovaly svoji práci žalobkyni pravidelně, jedenkrát měsíčně. Z četnosti fakturace je zřejmé, že se nejednalo o činnost jednorázovou, sezónní či krátkodobou, nýbrž o činnost dlouhodobou. V průběhu daňové

kontroly bylo zjištěno, že ve skutečnosti byly kooperujícími osobami fakturovány pouze práce (např. jeřábnické, svářečské, montážní či zámečnické práce), nikoliv služby. Dodavatelé těchto prací měli stanovenou pevnou pracovní dobu ve směnném provozu, s určenými přestávkami na oddech a s možností využití závodního stravování. Ke své práci využívali bezplatně pracovní stroje, nářadí a materiál, dodané žalobkyní. Nehradili ani samotný pronájem prostor žalobkyně. Činnost kooperujících osob byla kontrolována zaměstnancem žalobkyně na pozici mistra, který jim denně přiděloval práci a uděloval pokyny. Údaje z živnostenského rejstříku pak dokládají, že většina kooperujících osob si vyřizovala živnostenské oprávnění v souvislosti s nastávající prací pro žalobkyni. Z těchto důkazů a rovněž z obsahu dotazníků vyplňovaných kooperujícími osobami pro žalobkyni bylo zjištěno, že kooperující osoby prováděly pro žalobkyni práce na základě jejích pokynů a požadavků; nejednalo se o ucelená díla, za něž by fyzické osoby nesly vlastní odpovědnost. Rovněž zajištění materiálu bylo na žalobkyni. Správce daně tak učinil ucelený logický závěr, že činnost kooperujících osob měla povahu závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů.

[6] Lze tak uzavřít, že daň byla předepsána na základě řádně vedeného dokazování. Hodnotící závěr nebyl učiněn na základě pouhých dvou výpovědí svědků a faktur o provedených školeních zaměstnanců, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Výpověď svědků nebyla chápána jako vytvoření reprezentativního vzorku, nýbrž měla potvrdit skutečnosti deklarované v průběhu kontroly samotnou žalobkyní. Hodnocení důkazů a závěry daňové kontroly pak byly srozumitelně a dostatečně projednány dne 20. 6. 2007. Teprve při opravě propočtu daně předala žalobkyně správci daně dva seznamy kooperujících osob a následně v odvolání navrhla výslech 118 svědků za účelem zjištění, jaká je skutečná vůle kooperujících osob ve vztahu k posuzovaným právním vztahům. Byl navržen rovněž výslech dvou osob, jež prováděly školení kooperujících osob. Stěžovatel se domnívá, že finanční orgány v průběhu daňového řízení dostatečně zdůvodnily, proč by navrhované výslechy svědků v posuzovaném případě nadbytečné a účelové.

[7] Mylná je podle stěžovatele argumentace krajského soudu ve vztahu k aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Na základě shromážděných důkazů zkoumal stěžovatel charakteristiku skutečné činnosti kooperujících osob jak podle obchodního zákoníku, tak z pohledu závislé činnosti. Učiněné závěry (§ 2 odst. 3 a 7 zákona) správce daně neopíral o pouhé výpovědi dvou svědků a faktury školitelů, jak nesprávně uvedl krajský soud. Při posouzení, zda se jedná o závislou činnost, vycházel stěžovatel především ze skutečnosti, zda jsou naplněny znaky předpokládané zákonem o daních z příjmů; nebylo rozhodné, jakou skutečností byla tato činnost založena. Není totiž důležité, podle jakého právního předpisu je uzavřen vztah mezi spolupracujícími subjekty, ale jaký charakter má daný vztah ve vazbě na posouzení, zda jde o příjmy ze závislé činnosti nebo o příjmy z podnikání. Podle stěžovatele předložené důkazní prostředky jednoznačně a dostatečně prokazují charakter závislé činnosti u dotčených osob.

[8] Stěžovatel se rovněž neztotožňuje se závěrem krajského soudu, který se v napadeném rozsudku nezabýval námitkou nesprávného výpočtu dodatečné daňové povinnosti z důvodu, že se posouzení této námitky stalo za daného procesního stavu (žalobní body č. 4, 5, 6 byly shledány důvodné) nadbytečné. Podle stěžovatele nebyl dán důvod pro nevypořádání se s citovanou žalobní námitkou. Z obsahu napadených rozhodnutí, příslušných protokolů a zprávy o daňové kontrole vyplývá, že propočet daně byl proveden podle znění § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a § 38h zákona o daních z příjmů, v návaznosti na příjmy posouzené podle § 6 odst. 1 písm. a) a § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

[9] Podle stěžovatele nelze souhlasit ani se závěrem krajského soudu, že se v rozhodnutí o odvolání nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, především s námitkou nezákonného projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel s odkazem na výše uvedený názor (srov. bod [4] shora) konstatoval, že se se všemi námitkami uplatněnými v odvolání řádně vypořádal (např. strana 8 napadených rozhodnutí) a s výjimkou opravy propočtu daňové povinnosti neshledal uplatněné odvolací námitky důvodné.

[10] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel pouze zopakoval své argumenty z předcházejícího řízení, proto i ona plně odkázala na svá tvrzení uváděná v žalobě. Z těchto důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Podání kasační stížnosti je podle jejího názoru čistě účelové a jeho smyslem je pouze oddálit nastolený právní stav v projednávané věci. Žalobkyně tak požádala zdejší soud o rychlé rozhodnutí věci, neboť daň, již finanční orgány od žalobkyně neoprávněně vybraly, je pro ni zcela zásadní pro podnikání.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávného posouzení zákonnosti ukončení daňové kontroly [ad IV. A; důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], námitkou nesprávného posouzení skutkového stavu věci krajským soudem [ad IV. B; důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a námitkou nesprávného posouzení možnosti aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků [ad IV. C; důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dále zdejší soud hodnotil námitku přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí [ad IV. D; důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a poté se vyjádřil k námitce nesprávného posouzení podmínek pro zabývání se žalobním bodem č. 8 [ad IV. E; důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

V. A Námitka nesprávného posouzení zákonnosti ukončení daňové kontroly

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybnil správnost závěru krajského soudu ve vztahu k zákonnosti ukončení daňové kontroly v projednávaném případě. Krajský soud v napadeném rozhodnutí vycházel zejména z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, publikovaného pod č. 838/2006 Sb. NSS, a dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla ukončena podpisem při prvním projednání zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že chybou správce daně při výpočtu obsaženého v příloze byla zpráva o kontrole projednávána nadvakrát, je podle krajského soudu irelevantní, neboť příloha kontrolní zprávy je její nedílnou součástí a nelze je projednávat odděleně; takový postup nemá oporu v zákoně o

správě daní a poplatků. Proto krajský soud uzavřel, že daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl oprávněn vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků i při druhém projednání kontrolní zprávy.

[16] Zákon o správě daní a poplatků označuje v ustanovení § 16 odst. 1 jako cíl daňové kontroly prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona plyne, že *kontrolovaný daňový subjekt má právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.* Uvedenému právu pak odpovídá i povinnost správce daně seznámit kontrolovaný subjekt s výsledkem daňové kontroly a se způsobem jeho zjištění a v případě návrhu daňového subjektu na doplnění výsledku se s tímto návrhem relevantním způsobem vypořádat.

[17] Ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků upravuje jednotlivé procesní kroky správce daně, které směřují k formálnímu ukončení daňové kontroly. Podle něj *sepíše pracovník správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou*.

[18] Účelem seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole je poskytnout mu informace o důvodech případného vyměření či předepsání daně k přímému placení, je-li daňová kontrola završena vydáním (dodatečného) platebního výměru, neboť ten neobsahuje odůvodnění. Bez znalosti úvah a důvodů vedoucích správce daně k vyměření (doměření) daně by daňový subjekt nemohl realizovat své právo bránit se proti rozhodnutí opravným prostředkem. Při projednání zprávy o daňové kontrole je dále nezbytné zaručit daňovému subjektu jeho právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 40/2007 - 53, www.nssoud.cz). Samotné projednání zprávy o daňové kontrole musí podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, ze dne 27. 8. 2001 (N 124/23 SbNU 205), http://nalus.usoud.cz, „*obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.*“

[19] Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel především z rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, publikovaném pod č. 838/2006 Sb. NSS, v němž soud shledal zákonným postup správce daně, který s daňovým subjektem projednával zprávu o daňové kontrole natřikrát. Zásadním byl shledán požadavek, aby před vydáním rozhodnutí o dodatečném doměření daně mohl daňový subjekt realizovat své právo vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a navrhovat další důkazy [§ 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků]. Z citovaného rozhodnutí však v nyní řešeném případě nelze vycházet, neboť krajský soud řešil skutkově odlišnou situaci, a to odstranění chyb ve výpočtech, jež byly součástí zprávy o daňové kontrole, která však již byla dříve řádně ukončena.

[20] 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. Na tomto místě Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pokud byla daňová kontrola řádně ukončena projednáním zprávy podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dne 20. 6. 2007, není možné ji znovu otevírat a kontrolní závěry jakkoliv revidovat, jak nesprávně dovodil krajský soud. Na druhou stranu je však nutné sledovat cíl a účel správy daní, jímž je správné stanovení daňové povinnosti (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Veden snahou o naplnění tohoto cíle správce daně musí disponovat prostředky, jež mu umožní odstranit zjevné chyby a nesprávnosti v dokumentech sloužících jako podklad pro stanovení daňové povinnosti. U rozhodnutí a ostatních opatření, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost, lze nápravy zřejmých chyb dosáhnout postupem podle § 56 zákona. Postup při opravě zjevných chyb u podkladů pro rozhodnutí zákon o správě daní a poplatků výslovně neupravuje a nepočítá ani s možností aplikace ustanovení § 56 zákona i na takovéto případy (např. při opravě zjevných chyb ve zprávě o daňové kontrole). Z logiky věci nicméně vyplývá, že umožňuje-li zákon o správě daní a poplatků provést opravu chyb u rozhodnutí (§ 56 zákona), tím spíše ji lze připustit i u podkladů, které mají tvořit základ meritorního rozhodnutí (*argumentum a maiori ad minus*). Správce daně je tedy s ohledem na cíl správy daní oprávněn (a současně povinen) neformální opravou napravit početní chyby v podkladech pro rozhodnutí (zde: v příloze zprávy o daňové kontrole); o provedené změně je nutné s ohledem na zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) neprodleně informovat daňový subjekt. Oprava zřejmých chyb u podkladů pro rozhodnutí však v žádném případě nesmí sloužit k novému hmotněprávnímu posouzení věci (a tím pádem *de facto* k dalšímu věcnému projednání kontrolních zjištění), ale výhradně k opravě matematických výpočtů, početních chyb a pochybení obdobného charakteru [přiměřeně srov. judikaturu k § 56 zákona o správě daní a poplatků, např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 237/02, ze dne 11. 3. 2003 (N 38/29 SbNU 327, http://nalus.usoud.cz, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, publikovaný pod č. 916/2006 Sb. NSS; oba posledně jmenované rozsudky dostupné na www.nssoud.cz].

[21] Trvání na formalizovaném procesu oprav zjevných chyb a připuštění takovýchto oprav toliko u rozhodnutí podle § 56 zákona o správě daní a poplatků by mohlo vést k absurdním důsledkům. Při výkladu zaujatém krajským soudem (náprava početních chyb „znovuotevřením“ daňové kontroly) by snaha správce daně o správné vyměření daně výrazným způsobem zhoršila jeho procesní pozici v tom smyslu, že by byl nucen nově otevřít či znovu zahájit daňovou kontrolu a umožnit daňovému subjektu opětovně se vyjádřit k celému rozsahu skutkových zjištění, případně navrhnout doplnění dokazování tehdy, byla-li již daňová kontrola dříve řádně ukončena. Kladení nepřiměřených nároků a požadavků na správce daně by mohlo mít negativní vliv na správné stanovení daňové povinnosti. V praxi by totiž mohlo vést k tomu, že pokud by správce daně po řádném ukončení daňové kontroly a projednání kontrolní zprávy zjistil zjevnou chybu ve výpočtech tvořících součást projednané kontrolní zprávy, nebyl by motivován zjištěnou chybu jakkoliv opravovat a pokoušet se za každou cenu o správné stanovení daňové povinnosti. K opravě početní chyby by pak správce daně přistupoval teprve tehdy, byl-li daňovým subjektem podán opravný prostředek, a početní chybu by opravil buďto formou autoremedury či změnou rozhodnutí v odvolacím řízení. Nastíněný postup by v žádném případě nebyl efektivní, odporoval by smyslu daňové správy, jímž je správné stanovení daňové povinnosti, a uměle by prodlužoval daňové řízení. Naopak připuštěním možnosti prosté (neformální) opravy početních chyb

v podkladech pro rozhodnutí jsou současně šetřena procesní práva daňového subjektu a je posílen požadavek na vydání pravdivého a spravedlivého rozhodnutí.

[22] Lze tak uzavřít, že pokud správce daně po řádném ukončení daňové kontroly dne 20. 6. 2007 zjistil, že ve výpočtech obsažených v příloze kontrolní zprávy existují početní chyby, správně se pokusil v součinnosti s daňovým subjektem předmětná pochybení opravit a předepsat žalobkyni daň k přímému placení ve správné výši. Na ústním jednání konaném dne 19. 9. 2007 správce daně oprávněně vybízel zástupce žalobkyně, aby se nevyjadřoval k otázkám vztahujícím se k ukončené daňové kontrole, které nesouvisely s opravou početních rozdílů (srov. strana 3 protokolu o ústním jednání ze dne 19. 9. 2007, č. j. 46425/07/381930/4311). Byla-li daňová kontrola již jednou řádně uzavřena, měla žalobkyně možnost případné další hmotněprávní námitky uplatnit v odvolání proti rozhodnutí o předepsání daně k přímému placení, což také následně učinila. Vznášení nových námitek proti zjištěním z již ukončené daňové kontroly v průběhu jednání, na němž správce daně informoval žalobkyni o opravě početní chyby v kontrolní zprávě, bylo způsobeno patrně změnou v osobě daňového poradce žalobkyně, nicméně nemohlo založit přípustnost takovýchto námitek ani povinnost správce daně na popsané námitky reagovat a vypořádat je postupem podle § 16 zákona. V řešeném případě nicméně správce daně i přesto o žalobkyní uplatněných námitkách rozhodl dne 17. 10. 2007, č. j. 60405/07/381930/4311. Teprve poté byly vydány platební výměry. Přestože vydání rozhodnutí o námitkách ze dne 17. 10. 2007 bylo v dané věci nadbytečné, svědčí takový postup o korektním přístupu správce daně k žalobkyni a o jeho snaze postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem.

[23] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daňová kontrola i následná oprava její přílohy proběhla v souladu se zákonem. Procesní ani hmotná práva žalobkyně nebyla v tomto ohledu porušena, neboť pouhou opravou výpočtu obsaženého v příloze kontrolní zprávy nebyla daňová kontrola „znovu otevřena“, a žalobkyně tak nebyla oprávněna vznášet námitky podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona. V posuzovaném případě nadto správce daně žalobkyní uplatněné námitky ze dne 19. 9. 2007 vypořádal v rozhodnutí ze dne 17. 10. 2007, č. j. 60405/07/381930/4311, ještě před předepsáním daně k přímému placení, byť k tomu nebyl ze zákona povinen. Námitka nesprávného posouzení zákonnosti ukončení daňové kontroly je proto důvodná.

IV. B Námitka nesprávného posouzení skutkového stavu věci

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvedl, že krajský soud nesprávně posoudil skutkový stav věci. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že provedené důkazy neměly dostatečnou vypovídací hodnotu k otázce vůle osob pracovníků při uzavírání smluvních vztahů se žalobkyní. Výslech pouhých dvou pracovníků ze 120 a z něj vyvozené obecné závěry vztahující se na všechny ostatní kooperující osoby není dostačující. Podle krajského soudu bylo nutné, aby počet vyslechnutých svědků představoval určitý reprezentativní vzorek, na jehož základě by bylo možné hodnověrně zjistit skutkový stav.

[25] Z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů 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*.

[26] Již v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]*odstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela*

nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž 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) zákona o daních z příjmů podal zdejší soud 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 ustanovení § 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 vykonávaná 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 poškozuje. 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.).“*

[27] Navazující judikaturu vztahující se k interpretaci pojmu závislá činnost shrnul vyčerpávajícím způsobem zdejší soud 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 trvající 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 Nejvyššího správního soudu 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 Nejvyššího správního soudu 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 vykonávaná na jednom místě pro jednoho zaměstnavatele), a dále tehdy, bude-li se jednat o činnost dlouhodobou (srov. shora citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 62/2004 - 70).

[28] Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Podle zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků projednané se žalobkyní dne 20. 6. 2007, č. j. 37914/07/381930/4311, vyplácela žalobkyně platby kooperujícím osobám na základě ústní domluvy s jednatelem společnosti a příslušným mistrem. Žalobkyně 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 pokynů a požadavků jejich zaměstnanců – mistrů, předáků, jimi přikazované 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 zastřešovala společnost. (...) Tyto práce byly prováděny pro Třídič, s. r. o. soustavně a dlouhodobě, v mnoha 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 žalobkyní jako vztah závislé činnosti.

[29] 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 přídělu 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).

[30] Krajský soud vytkl finančním orgánům především to, že provedené důkazy neměly dostatečnou vypovídací hodnotu k otázce vůle kooperujících osob při uzavírání smluvních vztahů se žalobkyní. Podle něj výslech pouhých dvou svědků nepředstavoval reprezentativní vzorek všech kooperujících osob a nebylo z něj možné vyvodit závěry vůči všem těmto osobám. Nejvyšší správní soud však, na rozdíl od krajského soudu, přisvědčil stěžovateli a z níže uvedených důvodů uzavřel, že v popsaném případě byla materiální kritéria pro podřazení činnosti kooperujících osob pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů bezvýhradně naplněna.

[31] Nejprve je nutné uvést, že kooperující osoby vykonávaly pro žalobkyni práce (montáž strojů) dlouhodobě. Z přílohy zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že z kooperujících osob, za něž byla daň doměřena, nejdéle spolupracoval se žalobkyní 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 žalobkyní činila přibližně 18,6 měsíců (pozn. výpočet soudu). Lze tak dospět k jednoznačnému závěru, že vztahy kooperujících osob se žalobkyní byly vztahy dlouhodobými, které často přetrvávaly v horizontu dvou až tří let.

[32] Důležitým hodnotícím kritériem je i skutečnost, že práce byly všemi kooperujícími osobami vykonávány na jednom místě, a to v areálu žalobkyně. Z protokolu o jednání konaného dne 18. 8. 2005, č. j. 27480/05/381930/4311, jednatel žalobkyně potvrdil, že kooperující osoby vykonávaly práci v prostorách žalobkyně, ale neplatily za pronájem budov žádnou úplatu. Dále uvedl, že osoby pracovaly na strojích ve vlastnictví žalobkyně nebo spolupracující belgické společnosti a že materiál byl z větší části žalobkyně a z části zákazníků; rovněž pronájem stojů a materiál byl žalobkyní poskytován bezúplatně. Kooperující osoby měly možnost využívat šatnu,

sociální zařízení i sprchu v areálu žalobkyně. Tytéž skutečnosti byly následně potvrzeny rovněž svědeckými výpověďmi pana K. a pana D. ze dne 19. 10. 2005.

[33] Ze svědeckých výpovědí dále vyplynulo, že kooperující osoby vykonávaly práci podle pokynů žalobkyně a na její odpovědnost. Po příchodu na směnu přidělovali mistři (zaměstnanci žalobkyně) práci kooperujícím osobám a následně ji i přebírali a kontrolovali. Po uzavření ústní smlouvy o dílo vyplňovaly kooperující osoby dotazník (srov. vyjádření žalobkyně při projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 6. 2007, č. j. 44472/07/381930/4311, strana 8) a před samotným započetím práce pro žalobkyni 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 – proškoleno 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 žalobkyni. 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 započetím smluvního vztahu se žalobkyní, 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 vysokozdvižného vozíku a úhrada za školení odpočtem z faktury, použití vlastních ochranných pomůcek, požadavek na ochranné pomůcky firmy Třídič s. r. o. (a úhrada za ně odpočtem z faktury), vysílání na pracovní cesty tuzemské a zahraniční, dodržování pracovního režimu ve firmě Třídič, kontrola kvality díla firmou Třídič, známkování odchodů a příchodů, fakturace dle ověřených hodin formou Třídič, uplatnění závazků ze soudních rozhodnutí, exekučních příkazů atd. z fakturace (pozn. zvýraznění doplněno). Z výše uvedeného podle zdejšího soudu bez jakýchkoli pochybností vyplývá, že kooperující osoby vykonávaly činnosti na základě pokynů žalobkyně a na její 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 žalobkyně, na jejích strojích a docházku si zaznamenávali při příchodu a odchodu z práce na kontrolních lístcích (tzv. píchačkách). Podle žalobkyně 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 žalobkyně při projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 6. 2007, č. j. 44472/07/381930/4311, strana 8).

[34] Významnou je i skutečnost, že charakter prováděné práce zřetelně odpovídal předmětu podnikání žalobkyně. V rozhodné době byla podle informací z registru ekonomických subjektů v ARES jako předmět podnikání žalobkyně 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.

[35] Ze shora citované judikatury zdejšího soudu (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) zákona o daních z příjmů, je i vůle osob, které danou činnost pro plátce vykonávají. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že finanční orgány se zkoumáním skutečné vůle kooperujících osob zabývaly nedostatečně, proto napadené rozhodnutí zrušil. Jeho názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Lze souhlasit s krajským soudem potud, že pouze ze svědeckých výpovědí dvou osob nebylo možné vyvodit obecné závěry týkající se vůle ostatních spolupracujících osob, jichž bylo celkem 120. Krajský soud však při posuzování skutečné vůle kooperujících osob pominul fakt, že jejich vůli bylo možné prokázat i jinak než svědeckou výpovědí a že daná vůle byla seznatelná z chování kooperujících osob a žalobkyně. 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 (srov. body [28] až [34] shora) bylo zřejmé, že vůle kooperujících osob setrvat ve vztahu obdobném vztahu ze závislé činnosti byla provedena konkludentním jednáním: charakter vykonávané práce byl dlouhodobý, pracovaly výlučně jen pro jednoho zaměstnavatele, práce byla vykonávána v areálu žalobkyně, kde kooperující osoby používaly rovněž sociální zařízení a měly možnost využít stravování, byly jim žalobkyní poskytovány pracovní nástroje a činnost vykonávaly na základě pokynů žalobkyně a pod jejím dohledem; pracovníci byli před započetím 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 žalobkyně.

[36] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v daném případě nebylo nutné provádět výslechy reprezentativního vzorku kooperujících osob, neboť nepřímé důkazy předložené žalobkyní 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 vůlí 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 žalobkyní (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 žalobkyní. 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 (srov. bod [35] shora).

[37] Z popsaných důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že skutkový stav byl v řízení zjištěn dostatečně. Závěry správce daně o podřazení činnosti kooperujících osob pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou podloženy četnými důkazy provedenými v daňové kontrole, které popsaný skutkový stav přesvědčivě dokládají. Citovanou námitku stěžovatele proto zdejší soud shledal důvodnou.

IV. C Námitka nesprávné aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků

[38] Stěžovatel je dále přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil podmínky aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti krajský soud uzavřel, že důkazní břemeno k prokázání zastřeného právního úkonu spočívalo na správci daně. Jelikož podle krajského soudu nebyl v řízení dostatečně zjištěn skutkový stav, nebylo možné učinit jiný závěr než ten, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 2 odst. 7 zákona.

[39] Podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků *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*.

[40] 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.“*

[41] Především je nutné předeslat, že posouzení této stížní námitky do značné míry souvisí s posouzením námitky předchozí (srov. část IV. B). Zdejší soud v bodě [36] uzavřel, že o vůli osob (poplatníků) setrvávajících ve vztahu obdobném závislé činnosti [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] lze usuzovat nejen z důkazů přímých (jejich svědeckých výpovědí), ale i z důkazů nepřímých, tvoří-li logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.

[42] V posuzovaném případě byla vůle kooperujících osob a žalobkyně setrvat ve vztahu obdobném závislé činnosti [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků] v řízení jednoznačně prokázána svědeckými výpověďmi svědka D. a K. a dále logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavou vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů (např. protokol o ústním jednání ze dne 18. 8. 2005, č. j. 27480/05/381930/4311, protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 6. 2007, č. j. 37914/07/381930/4311, faktury č. 20/2004, ze dne 23. 6. 2004 a č. 24/2004, ze dne 1. 7. 2004, za školení jeřábníků založené na č. l. 18 a 19 správního spisu, dotazníky pro osobu samostatně výdělečně činnou předložený žalobkyní při projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 6. 2007). Obdobně lze také ve vztahu k této námitce stěžovateli přisvědčit a uzavřít, že finanční orgány v řízení jednoznačně prokázaly, že vůle kooperujících osob i žalobkyně ve skutečnosti byla založit smluvní vztah odpovídající závislé činnosti podle § 6

odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nikoliv smlouvu o dílo mezi žalobkyní a osobami samostatně výdělečně činnými. Tuto svoji úvahu správce daně i žalovaný přesvědčivým způsobem odůvodnili (srov. strany 6 a 7 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 6. 2007, č. j. 37914/07/381930/4311, strana 9 napadených rozhodnutí žalovaného). Finanční orgány tedy splnily svoji povinnost a dostatečně prokázaly, že v projednávaném případě existoval mezi kooperujícími osobami a žalobkyní vztah obdobný závislé činnosti; i tato námitka stěžovatele je proto důvodná.

IV. D Námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí

[43] Stěžovatel rovněž nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že se v napadených rozhodnutích nedostatečně vyjádřil k námitce zákonnosti ukončení daňové kontroly. V napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že posouzení námitky nepřezkoumatelnosti nepřímo souvisí i s důvodností námitky týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly. Připustil, že žalovaný na námitku dvojího projednání kontrolní zprávy reagoval, ale nevyslovil se však podle krajského soudu k tvrzenému porušení § 16 odst. 4 a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

[44] Při posuzování nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí lze nepochybně vycházet z judikatury vztahující se k otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz, zdejší soud uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, www.nssoud.cz).

[45] V žalobou napadených rozhodnutích stěžovatel na straně 7 a 8 podrobně popsal průběh řízení, a mimo jiné konstatoval, že platební výměry byly vydány po řádném ukončení daňové kontroly. Zmínil se rovněž o tom, že o námitkách žalobkyně ze dne 19. 9. 2007 správce daně rozhodl dne 17. 10. 2007. Následně na straně 10 stěžovatel uzavřel, že ostatní námitky nebyly shledány důvodnými (kromě námitky zpochybňující správnost propočtu daňové povinnosti). Konstatoval, že „[k]*ontrolní závěry ve věci posouzení a charakteristiky vyplacených odměn byly řádně projednány s odvolatelem dne 20. 6. 2007 a po tomto datu (...) byly platební výměry, vydané na základě daňové kontroly za období 2002 – 2005, řádně doručeny novému zástupci (...).*“ Podle Nejvyššího správního soudu tedy stěžovatel v napadených rozhodnutích dostatečně odůvodnil, z jakých důvodů neshledal důvodnou námitku zákonnosti ukončení daňové kontroly, když konstatoval, že byla řádně ukončena dne 20. 6. 2007. Skutečnost, že se výslovně nevyjádřil k žalobkyní namítanému dvojímu projednání kontrolní zprávy, představuje pouze dílčí nedostatek odůvodnění napadených rozhodnutí, který však v souladu se shora citovanou judikaturou není důvodem pro zrušení správních rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

[46] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal důvodnou námitku stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí.

IV. E Námitka nesprávného posouzení žalobního bodu č. 8

[47] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, který se pro nadbytečnost již nezabýval důvodností žalobního bodu č. 8 (správnost výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků) z toho důvodu, že vyhověl žalobní námitce týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly a námitce nedostatečného zjištění skutkového stavu vznesených žalobkyní v podané žalobě. V napadeném rozsudku krajský soud konstatoval, že s ohledem na učiněné právní závěry (k žalobním bodům č. 4, 5, 6) má za to, že za daného procesního stavu je nadbytečné zabývat se důvodností námitky č. 8.

[48] Z ustanovení § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. plyne, že *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Je-li žaloba důvodná, zruší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud v napadeném rozsudku shledal důvodnými námitku nezákonného ukončení daňové kontroly, nedostatečného zjištění skutkového stavu a neunesení důkazního břemena správcem daně podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Tyto vady řízení jednoznačně odůvodňovaly závěr krajského soudu o zrušení napadených rozhodnutí žalovaného (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), proto krajský soud nebyl povinen dále se věnovat posouzení dalších žalobních námitek, konkrétně námitkou nesprávného stanovení daňové povinnosti. Z povahy věci totiž vyplývá, že dovodil-li krajský soud, že v řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, což mělo za následek, že žalobkyni byla v rozporu se zákonem předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nebylo nezbytně nutné vyjadřovat se ke způsobu stanovení daňové povinnosti. Samotná úvaha krajského soudu o nadbytečnosti vypořádání citované námitky tak byla v projednávaném případě jistě legitimní. Na druhou stranu je nepochybné, že krajskému soudu nic nebránilo uvedenou námitku v napadeném rozsudku meritorně vypořádat; tím by se vyhnul následnému „ping-pongu“ mezi ním a Nejvyšším správním soudem v případě, že v řízení o kasační stížnosti zdejší soud reviduje právní názor zaujatý krajským soudem ve vztahu k námitkám, pro něž krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

[49] Protože zdejší soud vyhověl stěžovateli a dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku č. 4, 5, 6 a 8, neobstál ani jeden z důvodů odůvodňujících zrušení napadených rozhodnutí zaujatý krajským soudem. V novém řízení o žalobě bude tedy na krajském soudu, aby se námitkou nesprávného stanovení daňové povinnosti věcně zabýval, neboť ta zůstala dosud nevypořádána. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v projednávané věci bude krajský soud rozhodovat již potřetí, nepřísluší mu v žádném případě jakkoliv se na tomto místě k předmětné žalobní námitce vyjadřovat či předjímat její důvodnost.

[50] Lze tak uzavřít, že předmětnou kasační námitku neshledal zdejší soud důvodnou, neboť popsaný postup krajského soudu byl v souladu se zákonem. Jakékoliv další úvahy o vhodnosti daného procesního postupu Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší.

VI. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení se krajský soud mimo jiné bude zabývat věcným posouzením žalobní námitky č. 8 a rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. září 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu