

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **AGRA Deštná, a. s.**, se sídlem Deštná 311, zastoupena Mgr. Tomem Káňou, advokátem se sídlem Rožnovská 241, Frenštát pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2009, čj. 1350/09-1100, čj. 1351/09-1100, čj. 1349/09-1100, čj. 1244/09-1100, a ze dne 17. 3. 2009, čj. 1402/09-1300, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2010, čj. 10 Af 41/2010 - 164, ze dne 15. 12. 2010, čj. 10 Af 42/2010 - 151, ze dne 15. 12. 2010, čj. 10 Af 39/2010 – 158, ze dne 15. 12. 2010, čj. 10 Af 40/2010 – 163, a ze dne 15. 12. 2010, čj. 10 Af 38/2010 - 170,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 9/2011, sp. zn. 1 Afs 10/2011, sp. zn. 1 Afs 11/2011, sp. zn. 1 Afs 12/2011 a sp. zn. 1 Afs 13/2011 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 9/2011.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně v letech 2007 a 2008 kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Při této kontrole zjistil, že ve zdaňovacím období 2004 žalobkyně v rozporu s § 6 odst. 1 písm. a) a § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nesrážela a neodváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vyplácených třinácti fyzickým osobám. Tyto osoby vykonávaly pro žalobkyni zemědělské práce, při jejichž plnění byly povinny dbát příkazů žalobkyně, ta však jejich činnost vykazovala jako činnost obchodněprávní. Obdobná zjištění učinil správce daně též ke zdaňovacím obdobím 2005, 2006 a k lednu až červnu 2007.

[2] Kauzy žalobkyně rozhoduje zdejší soud již potřetí. Pro bližší vymezení procesního vývoje všech věcí lze proto odkázat na rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009 - 75 (dále též „*AGRA Deštná I*“), resp. na rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2010, čj. 1 Afs 71/2010 - 136 (dále též „*AGRA Deštná II*“). V prvém případě byly rozsudky krajského soudu zrušeny z podnětu žalovaného, v druhém případě z podnětu žalobkyně.

[3] Krajský soud v pořadí třetích rozsudcích žaloby zamítl. V odůvodnění rozsudků reprodukoval závěry Nejvyššího správního soudu, s ohledem na rozsudek *AGRA Deštná II* se nově vypořádal též s žalobními body tvrdícími nekonzistentní postup správce daně.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) rozsudky krajského soudu včas napadla pěti kasačními stížnostmi. V nich uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka kritizuje, že krajský soud aproboval postup správce daně a žalovaného při správě daní, když žalovaný nesprávně posoudil jeden a týž právní vztah odlišně ze strany stěžovatelky a odlišně ze strany jednotlivých osob samostatně výdělečně činných. Odlišnost tohoto posouzení musela být žalovanému známa, ten však nevydal dodatečné platební výměry k dosažení toho, aby výsledná daň byla vybrána ve správné výši.

[6] Dále setrvává na závěru, že krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval na posuzovaný případ § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Opírá svou argumentaci o nález sp. zn. I. ÚS 1835/07. Zahájení daňové kontroly prý bylo nezákonné a neústavní. Stěžovatelka setrvává na závěru, že krajský soud nesprávně interpretoval § 6 zákona o daních z příjmů, pro své závěry neměl dostatečnou oporu ve spisech. Odkazuje na neprovedení svědeckých výpovědí, na to, že některé osoby prováděly vedle činnosti pro stěžovatelku i jinou činnost. Krajský soud prý nesprávně zhodnotil význam vnitrobanky.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[7] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudky krajského soudu. Podle něj jsou kasační stížnosti nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Co se týče námitky odchylného posouzení právních vztahů ve vztahu ke stěžovatelce a ve vztahu k fyzickým

osobám pak upozorňuje, že správce daně nezahájil vůči osobám samostatně výdělečně činným daňové řízení s ohledem na běh lhůt pro vyměření daně. Ve stručnosti se pak žalovaný vyjádřil též k dalším námitkám.

[8] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliky. V nich trvá na tom, že kasační stížnosti jsou přípustné, a to minimálně v námitce shrnuté v bodě [5] shora.

IV.
Spojení věcí

[9] Všech pět žalob směřuje proti rozhodnutím téhož žalovaného, která spolu skutkově souvisejí. Všechna totiž vycházejí z posouzení právní povahy stejných právních vztahů. Proti těmto rozhodnutím stěžovatelka uplatnila srovnatelné žalobní námitky, krajský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil, shodné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech. Jsou proto splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s., a proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

V.
Přípustnost kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zvážil přípustnost kasačních stížností, a to se zřetelem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen tehdy, je-li jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušovacím rozsudku. To ovšem stěžovatelka netvrdí.

[11] Nutno na tomto místě zdůraznit, že i Nejvyšší správní soud sám je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán právním názorem, který v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, a právě proto je i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti omezena na ty důvody, které zdejší soud v téže věci doposud nevyřešil (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

[12] Kasační stížnost není přípustná v té části, kde stěžovatelka namítá nezákonné zahájení daňové kontroly, tedy porušení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tato námitka je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná, neboť s touto otázkou se již závazně a detailně vypořádal zdejší soud v bodech 27 až 31 rozsudku *AGRA Deštná II.* Vyslovil se též k argumentaci nálezem sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375).

[13] Dále jsou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustné i všechny námitky obsažené v části III., bod 1 c) kasačních stížností (s. 3 všech kasačních stížností). K výkladu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, viz část **V.C.** rozsudku *AGRA Deštná I*; k hodnocení jednotlivých důkazů viz tamtéž, část **V.C.2.**; k subsumpci

důkazů pod § 6 odst. 1 písm. a) viz tamtéž, část **V.C.3.**; k neprovedení některých svědeckých výpovědí viz tamtéž, část **V.A.**; k námitce, že osoby samostatně výdělečně činné pracovaly též pro třetí subjekty, viz tamtéž, body 70 a 71; k odpovědnosti osob samostatně výdělečně činných, viz tamtéž, bod 68, srov. též bod 19 rozsudku *AGRA Deštná II*; k významu vnitrobanky viz **V.C.** rozsudku *AGRA Deštná II.*

[14] Kasační stížnosti jsou přípustné jen v té části, kterou zdejší soud dosud meritorně neřešil. Jde konkrétně o námitku, podle níž obchodní vztah fyzických osob a stěžovatelky byl posouzen odlišně ve vztahu ke stěžovatelce, a to jako vztah závislý, na straně jedné, a ve vztahu k dotčeným fyzickým osobám jako nezávislý vztah dvou podnikatelských subjektů, na straně druhé. V této části zdejší soud dovodil nepřezkoumatelnost rozsudků krajského soudu (*AGRA Deštná II,* **V.B.**). Jak zdejší soud v minulosti opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119, srov. též *AGRA Deštná II*, bod 16), § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva, závazný pro nižší soud, vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy zdejší soud pouze vytýká nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, by vedlo k odmítnutí věcného přezkumu napadaného rozhodnutí, a tím k odmítnutí spravedlnosti.

VI.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[15] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[16] Stěžovatelka zdůrazňuje, že obchodní vztah fyzických osob a stěžovatelky byl posouzen odlišně ve vztahu ke stěžovatelce, a to jako vztah závislý, na straně jedné, a ve vztahu k dotčeným fyzickým osobám jako nezávislý vztah dvou podnikatelských subjektů, na straně druhé. Stěžovatelka tak dovozuje z faktu, že k dotčeným osobám správce daně přistupoval jako k osobám samostatně výdělečně činným, vyměřil jim tomu odpovídající daň z příjmů a DPH za stejné zdaňovací období, za něž stěžovatelka údajně neoprávněně nesrážela a neodváděla těmto osobám zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Takový postup, tedy dvojí posouzení téhož vztahu s odlišným výsledkem, považuje stěžovatelka za rozporný se zákazem libovůle a nerovného zacházení dle článku 1 Ústavy.

[17] Krajský soud k tomu uvedl, že stěžovatelka byla povinna srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z částek vyplácených osobám, o kterých bylo zjištěno, že u stěžovatelky působí v závislé činnosti. Zakazuje-li § 45 zákona o správě daní a poplatků přenášet daňovou povinnost na jiné osoby, pak bylo povinností stěžovatelky srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Jestliže tak stěžovatelka nečinila, stala se daňovým dlužníkem. Není tedy možné argumentovat, že jiné osoby za stěžovatelku splnily její daňovou povinnost. Daňové kontrole byla podrobena stěžovatelka, nikoliv její zaměstnanci. Proto v rámci této daňové kontroly nebylo možné vydat dodatečné platební výměry pro dotčené fyzické osoby. Dodatečné platební výměry totiž nelze vydat mimo daňové řízení, uzavřel krajský soud.

[18] S tímto závěrem krajského soudu nutno plně souhlasit. Zdejší soud k tomu dodává, že správce daně nehodnotil – jak se stěžovatelka mylně domnívá – týž vztah jinak ve vztahu ke stěžovatelce a jinak ve vztahu k osobám vykonávajícím pro stěžovatelku zemědělské práce. Správce daně hodnotil tento vztah pouze v daňovém řízení se stěžovatelkou. Ostatně jen toto daňové řízení bylo předmětem řízení před správním soudem. Právě v tomto řízení, na základě důkazů v tomto řízení získaných, správce daně a posléze žalovaný konstatoval, že se jedná o vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu, pročež na něj aplikoval § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně neprovedl kontrolu vůči dotčeným fyzickým osobám. Tyto osoby daň řádně přiznaly a k dalšímu prověřování neshledal správce daně v dané době důvod. Otázka, zda s ohledem na výsledek daňového řízení u stěžovatelky správce daně následně zahájil či nezahájil daňové řízení ve vztahu k dotčeným fyzickým osobám, je otázkou zcela nezávislou na nyní projednávané věci. Pokud by se snad dotčené osoby včas a procesně řádně domáhaly přehodnocení své daňové povinnosti, a pokud by snad správce daně jejich právní postavení posoudil odlišně od závěru, ke kterému došel v kauze stěžovatelky, mohly by jistě tyto osoby právem argumentovat svévolí správce daně. Takovýto eventuální argument by však zazněl v řízení zcela jiném; v každém případě v tomto řízení pro něj není žádný prostor.

[19] Právě vyslovené závěry jsou v plném souladu s judikaturou NSS. Ta hodnotí jako libovůli dvojí různé posouzení téže věci, kterou však správce nebo správci daně v konkrétních případech skutečně posuzoval či posuzovali (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, věc *EURO PRIM*, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, právní věta č. III). Neprověření a tedy neposouzení právního vztahu nelze zaměňovat s jeho aprobací správcem daně.

[20] Jediná přípustná námitka proto není důvodná.

VII.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné, a proto je dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasačních stížnostech úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v tomto řízení úspěšný, žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 2. března 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu