



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: **Letoplast, s. r. o.**, se sídlem Pražská 258, Letovice, právně zast. advokátkou Mgr. Hanou Zahálkovou, AK Příkop 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2007, č. j. 30 Ca 43/2007 – 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2007, č. j. 30 Ca 43/2007 - 26, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2002, č. j. 110-6067/2001-0106 a č. j. 110-6068/2001-0106; těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Letovicích ze dne 23. 7. 2001, č. j. 13591/01/285971/3811 a č. j. 13597/01/285971/3811 o předpisu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1997 ve výši 207 528 Kč a za zdaňovací období roku 1999 ve výši 304 608 Kč.

Stěžovatel se kasační stížností domáhá zrušení citovaného soudního rozhodnutí, a ačkoliv výslovně neuvádí, v čem spatřuje důvody podané kasační stížnosti, z jejího obsahu lze dovodit,

že stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a dále pro vady řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí následující skutečnosti:

Předně je stěžovatelem v kasační stížnosti namítáno, že žalovaný teprve v odvolacím řízení osvědčil a hodnotil některé důkazní prostředky (zápisy z porad, doklady o účasti poplatnic na pracovních cestách, doklady o cestovních náhradách a knihy jízd) svědčící o tom, že uvedené osoby byly de facto zaměstnankyně. Dle stěžovatele není prvostupňovým orgánem o těchto materiálech ve Zprávě o daňové kontrole zmiňováno, tudíž nemohly být za důkazy považovány a dle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), jako důkazy nebyly ani hodnoceny. Žalovaný tedy stávající důvody orgánu I. stupně opřel o další důkazy, které do odvolacího řízení vnesl tak, že je převzal z předkládací zprávy FÚ v Letovicích, čímž porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, neboť stěžovatel s nimi nebyl seznámen a nebyla mu tak dána možnost vyjádřit se k nim cestou doplnění odvolání.

Stěžovatel dále uvádí, že nelze z důkazu vyvozovat závěry, které důkazy nepodávají (zápisy z porad vyhotovené v anglickém jazyce), a jestliže z nich žalovaný resp. odvolací orgán vycházel a osvědčil je jako důkaz, mělo k jejich hodnocení dojít až po jejich přeložení do jazyka českého. Jak namítá stěžovatel, prvostupňový správce daně v doplnění předkládací zprávy uvedl, že anglicky neumí. Odvolací orgán však v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že z těchto zápisů z porad vyplývá, že poplatnice pracovaly u daňového subjektu, ředitel a statutární orgán ukládal poplatnicím úkoly a jejich práci kontroloval. Tímto odvolací orgán převzal závěry vyslovené FÚ v Letovicích, aniž by dle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní provedl jejich hodnocení.

Stěžovatel namítá znění protokolu o ústním jednání ze dne 19. 4. 2001, neboť dle jeho názoru neproběhlo ústní jednání ve skutečnosti tak, jak je správcem daně deklarováno. Ačkoliv ze zmíněného protokolu vyplývá, že správce daně hovořil pouze s jednatelem stěžovatele, jenž neovládá český jazyk, je zřejmé, že se na rozhovoru jednatele a správce daně aktivně podílela i pí. P. Tato skutečnost však není v protokolu zachycena a tím došlo k porušení § 12 odst. 2 zákona o správě daní. Na podporu svých tvrzení ohledně nesouvislého vylíčení průběhu jednání v protokolu navrhoval stěžovatel výslech svědků - pí. P. a daňového poradce p. ing. L., avšak krajský soud tyto navrhované důkazy neprovedl ani nezdůvodnil jejich neprovedení. Předmětný protokol byl dle stěžovatele získán v rozporu s obecně závazným právním předpisem, nemůže se stát důkazem a skutkový stav, jak jej zjistily správní orgány obou stupňů je nedostačující k posouzení věci a nemá oporu v důkazech nacházejících se ve spise. V souvislosti s výše uvedeným pak stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že nelze mít za prokázané, že v průběhu jednání dne 19. 4. 2004 vyplynulo, že jednatel úřední jazyk neovládá, když stěžovatel navrhoval výslech výše uvedených svědků, jejichž výpověď by byla způsobilá potvrdit opak uvedeného.

V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel velmi podrobně a rozsáhle uvádí důvody neplatnosti platebního výměru doručeného zástupci. Dle jeho názoru je rozhodnutí dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní neplatné a Krajský soud v Brně tak pochybil, jestliže žalobu zamítl, aniž by zkoumal jeho platnost.

Dle názoru stěžovatele je v ustanoveních § 7 odst. 2, § 8 odst. 1, § 9 odst. 1 a § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) třeba spatřovat určitou prioritu příjmů, což je vyjádřeno např. tím, že v § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů je uvedeno: „.... příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou ...“. V ustanovení § 7 cit. zákona však nic podobného, z čeho by priorita příjmů vyplývala, uvedeno není. Stěžovatel z toho usuzuje, že potom příjmy uvedených poplatnic za služby poskytované stěžovateli nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Žalovaný ve svém rozhodnutí k tomu zaujal názor a uvedl, že při posuzování příjmů poplatnic postupoval správce daně v souladu s ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní, čímž se však v rozporu s ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní nevyjádřil ke všem důvodům uvedeným v odvolání, když nereagoval na stěžovatelovo tvrzení týkající se priority příjmů a tuto argumentaci odmítl bez toho, aniž by přesvědčivým a srozumitelným způsobem vysvětlil proč ji odmítá, přestože krajský soud je názoru jiného.

Podle stěžovatele správce daně při výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vycházel z bezdůvodně navýšených částek o daň z přidané hodnoty, přitom dle názoru stěžovatele příjmem mohou být pouze částky bez DPH, a tato částka příjmů (hodnota DPH) měla být vrácena stěžovateli jako bezdůvodné obohacení. V této souvislosti pak stěžovatel dále uvádí, že o hodnotu DPH byla fakturovaná cena navýšena bezdůvodně a tento majetkový prospěch je třeba stěžovateli vrátit. Má-li být hodnota DPH stěžovateli vrácena, nemůže být logicky příjmem ze závislé činnosti. Dle názoru stěžovatele lze daní z příjmů fyzických osob zdaňovat pouze příjmy, které fyzické osobě po právu patří, což znamená, že nelze zdaňovat příjmy nabyté z bezdůvodného obohacení. Jestliže fyzická osoba nenabyla k příjmům vlastnická práva, musí je vrátit a tudíž se vůbec nejedná o příjmy, jak je má na mysli ust. § 3 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel rovněž nesdílí názor krajského soudu, který shodně s žalovaným souhlasil s tím, že nebylo zapotřebí provést šetření v účetnictví poplatnic, ačkoliv stěžovatel navrhoval jeho provedení, neboť tento důkaz měl prokázat tvrzení, že vztah mezi stěžovatelem a poplatnicemi byl vztahem mezi podnikatelskými subjekty, který má znaky živnostenského podnikání. Dle názoru stěžovatele tím došlo k porušení práva na spravedlivý proces.

Krajský soud v Brně byl povinen zkoumat, zda stěžovatelova námitka, týkající se nevypořádání se žalovaného ohledně zařazení příjmů fakturovaných pí. K. v březnu 2000 do příjmů ze závislé činnosti roku 1999, je důvodná. Jestliže však krajský soud zaujal k této problematice stanovisko místo žalovaného, potom stěžovateli odňal možnost jeho přezkoumání soudem ve správním soudnictví.

V závěru kasační stížnosti poukazuje stěžovatel na skutečnost, že částky proplácené jmenovaným poplatnicím nemohou podléhat zdanění u stěžovatele dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a poukazuje na rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004 a ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 a nálezy Ústavního soudu II. ÚS 69/03 ze dne 31. 8. 2004. Moderní ekonomika je založena na vytěsňování činností, které nejsou předmětem činnosti stěžovatele, tzv. outsourcingu. Tímto způsobem je možnost zaměřit činnost stěžovatele cíleně na hlavní náplň, bez plýtvání energií na činnosti přímo nesouvisející s předmětem podnikání, jako např. vedení účetnictví.

Ze všech uvedených důvodů se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Tvrzená nezákonnost dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Důvodem kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jsou vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

K tomu soud uvádí, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učiněnému správnému skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správného skutkového závěru.

Ze správního spisu vyplývá, že při daňové kontrole bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt v r. 1997 proplácel p. M. K. a Ing. Z. P. a v roce 1999 i p. D. částky za účetní práce, za řízení výroby, tyto uvedené poplatnice prováděly na základě ústních dohod. Prvostupňový správce daně uskutečnil v rámci daňové kontroly dne 19. 4. 2001 ústní jednání s jednatelem daňového subjektu Eric Jules van Caeyzele, a se zplnomocněným zástupcem ing. Z. P.; jeho průběh je zaznamenán v protokolu o ústním jednání č. j. 9089/01/285930/9514. Z tohoto protokolu, jakož i ze zprávy o kontrole vyplývá, že jmenované poplatnice neměly možnost výkonu práce samostatně a na vlastní odpovědnost, pracovaly v prostorách firmy bez nájemního či jiného vztahu k místu výkonu práce pro kterou běžně, bezplatně a bez jakékoliv odpovědnosti podobné odpovědnosti vlastníka, nájemce či vypůjčitele využívaly majetek a zařízení firmy. Z charakteru jejich práce spočívající ve vedení veškeré účetní agendy a zpracování účetnictví (pí. P.), řízení lidských zdrojů a administrativa spojená s investicemi a životním prostředím (pí. K.) a personální agenda (pí. D.), dále ze způsobu výpočtu a vyplácení cestovních náhrad, vysílání na

pracovní cesty, jakož i povinností řídit se pokyny vedení firmy pak vyplynula shodnost jejich postavení s postavením zaměstnanců. Na základě uvedených skutečností a v souladu s ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní byly posouzeny příjmy plynoucí uvedeným osobám jako příjmy fyzických osob ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění pro rozhodné období a platebními výměry byly předepsány nesražené zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků k přímému placení za r. 1997 ve výši 207 528 Kč a za r. 1999 ve výši 304 608 Kč.

Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodné to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikací příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným 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 tento jakkoli dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce (ust. § 6 odst. 1 písm. a/ zákona o daních z příjmů). Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění, mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti, vznik příjmu zakládající. Jedná se např. o příjmy společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob nebo příjmy za práci studentů a žáků z praktického výcviku. Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků dále označován jako „zaměstnanec“ a plátce jako „zaměstnavatel“, přičemž takové označení samo o sobě nikterak nevymezuje právní status zaměstnance. Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoli charakteru – občanskoprávního, obchodněprávního, pracovněprávního, popř. jiného.

Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je tak ve smyslu zákona o daních z příjmů vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi. Žalovaný proto správně posoudil skutečný obsah a charakter vztahu mezi stěžovatelem a poplatnicemi ing. P., p. K. a p. D. ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, zda na činnosti, které byly prokazatelně pro stěžovatele vykonány, nikoli však pod vlastním jménem, na vlastní účet a pod vlastní odpovědností, byly uzavřeny ústní dohody o vedení účetnictví a spolupráce s celním úřadem (ing. P.), řízení lidských zdrojů a administrativa spojená s investicemi a životním prostředím (pí. K.) a personální agenda (pí. D.).

V daném případě skutečným předmětem dohod uzavřených mezi stěžovatelem a výše uvedenými poplatnicemi byl neomezený pracovní výkon činností. Předmětem ústní smlouvy stěžovatele s ing. P. (pro roky 1997 až 1999) bylo vedení účetnictví daňového subjektu a spolupráce s celním úřadem, přičemž součástí vedení účetnictví bylo i vystavování faktur za daňový subjekt. Účetnictví bylo zpracováváno v sídle stěžovatele za pomoci software, jež byl jeho majetkem a který hradil i aktualizaci software při změnách předpisů o účetnictví, přičemž PC, software, provozní náklady spojené se zpracováním účetnictví, jako jsou například náklady

na papír, tisk a kopírování a další, byly hrazeny pouze stěžovatelem. Dle potřeby jmenovaná vyřizovala záležitosti pro stěžovatele například na celnici, v bance apod., ve výjimečných případech pověřoval stěžovatel ing. P. i odvozem zaměstnanců, zúčastňovala se i porad vedení, kde byla pověřována zpracováním různých údajů z účetnictví stěžovatele. S paní K. stěžovatel spolupracoval od roku 1995. Od roku 1995 do konce roku 1998 byla paní K. pověřena řízením lidských zdrojů a administrativu spojenou s investicemi a životním prostředím. Přitom řízení lidských zdrojů zahrnovalo uzavírání pracovních smluv, vedení mzdového účetnictví a veškerou administrativní činnost ohledně zaměstnanců. Ve výjimečných případech pověřoval daňový subjekt paní K. i odvozem zaměstnanců, zúčastňovala se porad vedení. Paní D. pracovala pro kontrolovaný daňový subjekt od konce roku 1998 a byla pověřena řízením lidských zdrojů, tj. uzavíráním pracovních smluv, vedením mzdového účetnictví a veškeré mzdové agendy ohledně zaměstnanců. Rovněž tato agenda byla zpracovávána v sídle stěžovatele za použití jeho technických a materiálních prostředků.

Skutečným obsahem v projednávané věci byl tedy výkon závislé činnosti, neboť splňuje veškeré jeho znaky - vztah trvající povahy, vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný - ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji takový poměr váže.

Zásada derogace účinnosti dissimulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a ust. § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění. Tuto zásadu daňového řízení žalovaný respektoval a v řízení se zaměřil na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že stěžovatel jednal v úmyslu předstírat právní úkon. Závěr, který žalovaný učinil v rozhodnutí, že totiž práce vykonaná pro stěžovatele vykazovala znaky závislé činnosti, a proto příjmy podřadil pod příjmy dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, má oporu v provedeném dokazování. Na tomto místě nelze přisvědčit stěžovateli, že výčet důkazů stěžovatelem uvedený v kasační stížnosti, byl předmětem dokazování až v odvolacím řízení, bez toho, aniž by se k nim mohl vyjádřit a došlo tak k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Tvrzení stěžovatele nemá oporu v provedeném dokazování, neboť ze zmiňované zprávy o daňové kontrole nepochybně vyplývá, že předmětem dokazování v rámci daňové kontroly byly účetní a daňové doklady vztahující se k jednotlivým daním a zdaňovacím obdobím, jako např. hlavní knihy, výpisy z účtu, daňové doklady přijaté a vydané, inventární karty, interní účetní doklady, mzdové listy, rekapitulace mezd, výpočty ročních zúčtování, sestavy zaúčtovaných daňových dokladů o zdanitelných plněních, evidence hmotného investičního majetku, knihy jízd apod. Jde-li tedy o důkazní prostředky, které jako takové předložil stěžovatel již v průběhu daňové kontroly dle ust. § 16 odst. 2 zákona o správě daní, nemůže se tento zároveň dovolávat skutečnosti, že mu nebyla známa jejich existence. Nadto bylo stěžovateli umožněno opakovaně, v rámci přezkumu prvostupňového rozhodnutí, nahlížet do kompletního spisu vč. předkládacích zpráv v souladu s ust. § 23 cit. zákona; jejich přílohami přitom byly i stěžovatelem uváděné doklady. Odvolací orgán důvody prvostupňového rozhodnutí nijak nerozšiřoval, ale pouze potvrdil důvody stávající, v odůvodnění rozhodnutí (Zprávě o kontrole) již uvedené. Osvědčení důkazního prostředku jako důkazu lze naplnit pouze skutkovým zjištěním na základě procesu dokazování, nikoli jeho formálním deklarováním, tj. označením. Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že se v daném případě jednalo o použití nových důkazů a stěžovatelem citované rozsudky č. j. 5 Afs 6/2003 ze dne 31. 3. 2004 a č. j. 5 Afs 7/2003 ze dne 31. 3. 2004 nejsou s výše uvedeným nijak v rozporu.

Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožňuje s názorem stěžovatele, že žalovaný přesvědčivým a srozumitelným způsobem nevysvětlil, proč odmítá jeho argumentaci týkající se tzv. priority příjmů. K této námitce se žalovaný ve svém rozhodnutí vyjádřil, přičemž z textu rozsáhlého odůvodnění vyplývá, že při posuzování charakteru příjmů paní K., paní P. a paní D., které jim stěžovatel vyplácel, postupoval správce daně v souladu s ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní, kdy posoudil skutečný obsah právních úkonů, kterými byla pracovní činnost výše uvedených poplatnic. Vycházel přitom z ustanovení § 6 odst. 1, písm. a) zákona o daních z příjmů, které za příjem ze závislé činnosti označuje příjem z takového poměru, ve kterém je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Nejvyšší správní soud podotýká, že tento zákonný předpoklad je formulován zcela jednoznačně a zákonodárce v tomto, ale ani v jiném ustanovení zákona o daních z příjmů z vyjádřené zásady nestanovil výjimky. Na této skutečnosti nemůže nic měnit ani stěžovatelem citovaný nálezný Ústavního soudu II.ÚS 69/03. Rozhodné pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti totiž není jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu a má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce, apod. - veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Shodný názor vyplývá mimo jiné z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. 5 Afs 22/2003, 5Afs 70/2004, 6 Afs 9/2003, vše www.nssoud.cz) i z judikatury Ústavního soudu, např. III. ÚS 410/01, I. ÚS 352/04 (www.judikatura.cz), který k této otázce uvedl, že z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze dovodit direktivu, která by vedla fyzickou nebo i právnickou osobu k volbě podoby či formy podnikatelské činnosti. Podoba a forma této činnosti je výlučně odvislá od konkrétních smluvních vztahů mezi dvěma a více subjekty – co do jejich skutečného obsahu - a nikoliv od definice příjmu podléhajícího zdanění. Je nepochybně na subjektech smluvního vztahu, aby si zvolily pro ně vhodnou formu procesní kooperace; daňové povinnosti vůči veřejné moci, které z takové činnosti plynou, však již přirozeně na vůli subjektů (v souzené věci plátce ani poplatníka) závislé nejsou. Pro účely daně z příjmů je tedy právně relevantní vzájemný faktický vztah plátce a poplatníka při výkonu práce, nikoliv právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi.

Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu a žalovaným, dospěl k závěru, že z daňového hlediska je naprosto irrelevantní, zda závislost poplatníků na plátcích příjmů má zčásti nebo dokonce zcela základ v právních předpisech, zakládajících plátcem určité povinnosti či nikoliv. Pro posouzení otázky, v jakém režimu budou zdaňovány příjmy z takových vztahů plynoucí, je vždy směrodatným pouze vzájemný faktický vztah plátce příjmů a poplatníka při výkonu práce. Poukazuje-li v této souvislosti stěžovatel na rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004 a ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004, pak je namístě dodat, že tyto nejsou v rozporu s výše uvedeným názorem senátu nyní rozhodujícího, ani s výše uvedenou judikaturou, avšak stěžovatelem uváděné rozsudky jsou v dané věci nepřipadné, neboť ve věci tam projednávané předmětnými pracemi byly sezónní zednické a stavební práce, popř. práce krátkodobého nesoustavného pronájmu pracovní síly; nelze je tedy bez dalších souvislostí, zejména pro skutkovou odlišnost, vztáhnout na projednávanou věc.

V případě námitky neoprávněně navýšených částek o daň z přidané hodnoty, která byla poplatnicemi odvedena správci daně, nelze stěžovateli přisvědčit, že se žalovaný a krajský soud

s touto námitkou nevypořádaly. Jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného i z rozsudku krajského soudu, správce daně vycházel z částek, které byly poplatnicím skutečně vyplaceny. Jestliže ing. P. odvedla svému správci daně DPH z fakturovaných částek daňovému subjektu za r. 1997 a 1999, ačkoliv nešlo o uskutečněné zdanitelné plnění, pak mohla využít možnosti podat dodatečné daňové přiznání k DPH. Pokud se týká p. K., jde o fyzickou osobu, které byla registrace jako plátce DPH jejím místně příslušným správcem daně ke dni 25. 3. 1996 zrušena. Pí. K. tedy nebyla v r. 1997 a 1999 plátcem DPH a neměla právo vystavovat doklady, týkající se DPH. V letech 1997 a 1999 také přiznání k DPH nepodávala a žádné částky DPH v uvedeném období svému místně příslušnému správci daně neodváděla. Nejvyšší správní soud shledává postup žalovaného v souladu se zákonem, když pro účely daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vycházel ze stěžovatelem skutečně proplacených částek. O bezdůvodném obohacení z titulu plnění bez právního důvodu v daném případě uvažovat nelze, neboť právním důvodem pro uhrazení stěžovatelem vyplacených částek byly služby (vedení účetnictví apod.) poskytnuté výše uvedenými poplatnicemi stěžovateli. Přijetí těchto služeb stěžovatel nezpochybňuje a cena za uvedené služby byla předmětem dohody.

Námitka týkající se zařazení příjmů fakturovaných pí. K. v březnu 2000 do příjmů ze závislé činnosti roku 1999 je stěžovatelem směřována do rozhodnutí žalovaného co do jeho přezkoumatelnosti. Stěžovatel uvádí, že žalovaný se s touto námitkou dle ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní nevypořádal a krajský soud místo toho, aby zrušil rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zaujal k této problematice stanovisko sám.

Krajský soud ve svém zdůvodnění uvedl, že při posouzení předmětných příjmů je nutno vycházet z toho, jak tyto příjmy měly být správně zachyceny v účetnictví stěžovatele. Stěžovatel tedy měl výši odměn za práci v roce 1999 zaúčtovat jako závazek vůči zaměstnankyni z titulu nevyplacených mezd. O tom, že stěžovatel znal výši částek, které mu následně v roce 2000 p. K. fakturovala za práci provedenou v roce 1999 svědčí i to, že stěžovatel zaúčtoval do účetnictví r. 1999 do dohadných položek na základě interního dokladu č. 1999066 za předmětné služby částku 220 000 Kč. Stěžovateli bylo tedy známo zhodnocení zařazení fakturovaných částek do r. 1999 správcem daně, neboť mu bylo opakovaně umožněno nahlížet do kompletního spisu vč. předkládacích zpráv v souladu s ust. § 23 zákona o správě daní. Skutečnost, že se žalovaný s touto odvolací námitkou nevypořádal je vadou řízení, ale není vzhledem k tomu, že věcně nedošlo k pochybení při stanovení výše daně takovou vadou, která by měla a vůbec mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřezkoumatelnost může být vyvolána tím, že výrok či odůvodnění rozhodnutí jsou nesrozumitelné nebo odůvodnění je nedostatečné ve smyslu rozsahu či jeho přesvědčivosti. Rozhodnutí je nesrozumitelné, jestliže z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně bylo rozhodnuto, výrok je vnitřně rozporný či nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo je účastník řízení a kdo je rozhodnutím vázán. Nedostatek důvodů je pak nutno spatřovat v nedostatku důvodů skutkových, nikoliv v dílčích nedostatcích odůvodnění. Nejvyšší správní soud ověřil, že žalovaný ve svém rozhodnutí předmětnou námitku výslovně neuvedl, ze správního spisu však jednoznačně vyplývá, že stěžovateli bylo známo hodnocení předmětných skutečností v rámci důkazního řízení správcem daně I. stupně a z obsahu rozhodnutí žalovaného vyplývá, že při svém rozhodování přihlédl i k těmto tvrzením. Jakkoli lze připustit v tomto směru, že výše popsaný postup žalovaného byl chybný, dotčená vada však není takového charakteru, že by způsobovala nepřezkoumatelnost popř. nezákonnost celého rozhodnutí žalovaného.

Dle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků hodnotí důkazy správce daně, tento tak při svém rozhodování činí v rámci svého oprávnění podle své úvahy, což znamená, že důkazy

jsou hodnoceny jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, přihlíží přitom ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daně upotřebitelné). Zákon o správě daní nepředepisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Na rozdíl např. od tzv. legální (formální) důkazní teorie, která znamenala zmechanizování procesu hodnocení důkazů, neboť předem stanovila jejich hierarchii a způsob hodnocení, ponechává ust. § 2 odst. 3 citovaného zákona postup při hodnocení důkazů volné úvaze správce daně. Soustředěné důkazy (např. knihy jízd, doklady o cestovních náhradách a doklady o účasti na pracovních cestách) předložené stěžovatelem již v rámci daňové kontroly, byly žalovaným a následně krajským soudem vyhodnoceny v mezích volného uvážení, přičemž nebyly z jejich strany překročeny zákonné hranice této volné úvahy při tvorbě skutkového i právního závěru, byla respektována logika uvažování, a to v kontextu s ostatními důkazy (např. protokol ze dne 19. 4. 2001). Pouhý odlišný názor stěžovatele ohledně vyvozování závěrů z jednotlivých důkazů při absenci námitek nerespektování zákonných mezí volné úvahy správním orgánem resp. krajským soudem, je v dané věci irelevantní.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, který v rozsudku k namítanému porušení § 12 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že se jedná o žalobní námitku, která nebyla obsahem odvolání a jelikož je předmětem přezkumu ve správním soudnictví rozhodnutí žalovaného, nelze podávat až v rámci žalobního řízení skutkové námitky, které mohly být uplatněny v řízení odvolacím.

K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že dle výše uvedeného ustanovení se o ústním jednání v daňovém řízení sepíše protokol, který je prohlášen za veřejnou listinu. Dle odst. 6 cit. ustanovení správce daně rozhoduje též o návrzích na doplnění protokolu a o námitkách proti jeho znění. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. V citovaném ustanovení je částečně formulována zásada koncentrace řízení (byť se v daňovém řízení nejedná o skutečnou koncentraci), kdy námitky musí být uplatněny do určitého procesního stadia a k později uplatněným námitkám se nepřihlíží. Pokud by stěžovatel v odvolacím řízení námitky proti znění protokolu uplatnil, byl by nucen odvolací orgán, v rámci přezkumu meritorního rozhodnutí se jimi zabývat. Pakliže došlo k jejich uplatnění poprvé až v rámci soudního přezkumu správního rozhodnutí, navíc za situace kdy stěžovatelem není namítána nesprávnost resp. nepravdivost formulací výpovědí jednatele Erica Jules van Caeyzeele ve zmiňovaném protokolu, nelze krajskému soudu vytknout, že k této námitce nepřihlédl.

Jak krajský soud ve svém zdůvodnění k námitce neustanovení tlumočnicka dále uvedl, oprávnění připustit tlumočnicka nastává pouze tehdy, je-li zřejmé, že osoba, s níž je vedeno ústní jednání neovládá úřední jazyk (ust. § 3 zákona o správě daní a poplatků). V rámci ústního jednání (dne 19. 4. 2001) jednatel daňového subjektu o tlumočnicka nepožádal, z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 4. 2001 vyplývá, že úkony prováděl v jazyce českém, za účasti zástupce zplnomocněného pro celé daňové řízení. Za této situace nelze dospět k závěru o nezbytnosti ustanovení tlumočnicka z důvodu, že jednatel úřední jazyk neovládá. Okolnost, že krajský soud neprovedl stěžovatelem navrhované výslechy svědků ing. P. a ing. L. nemůže mít vliv na zjištění skutečného stavu věci, na správné právní posouzení věci a následně na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Zásada volného hodnocení důkazů přitom neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezabavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Těto povinnosti v projednávané věci krajský soud dostal. Jak je v rozsudku krajského soudu uvedeno, osoby zúčastněné na jednání u správce daně dne 19. 4. 2001 pan Eric Jules van Caeyzele a zástupce paní P. byly řádně poučeny o možnosti podat námitky proti znění protokolu. Jednatel daňového subjektu na výzvu správce daně, zda má návrhy na doplnění protokolu, případně námitky proti jeho znění, prohlásil, že nemá návrhy ani námitky. Pokud by skutečně při ústním jednání všemu dobře nerozuměl, nepochybně by alespoň v této fázi ústního jednání na tuto skutečnost správce daně upozornil. K tomuto však nedošlo a naopak na každé straně protokolu o ústním jednání je jím vlastnoručně uvedeno, že četl a souhlasí vč. jeho podpisu a podpisu ing. P. Předmětný protokol o ústním jednání ze dne 19. 4. 2001 lze označit za důkazní prostředek získaný v souladu se zákonem (ust. § 12 odst. 2 a ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní).

V souvislostech výše uvedených nelze k námitce stěžovatele stran neprovedení důkazu soudem, než konstatovat, že provedení důkazů výsledkem téže osoby s opačným tvrzením (má-li prohlásit, že neumí česky, když před tím úkony česky činila a nic nenamítala), nemůže vést automaticky ke zpochybnění důkazu prvního; nutno přitom brát v potaz, že ing. L., jakkoli je navrhována jeho výpověď jako svědka, se ústního jednání dne 19. 4. 2001 nezúčastnil. V tomto případě navrhovaný důkaz není způsobilý vyvrátit resp. potvrdit tvrzenou skutečnost a nemá žádnou vypovídací schopnost; neprovedení důkazu soudem tak nemohlo mít vliv na zákonost jeho rozhodnutí.

Stěžovateli nelze rovněž přisvědčit, že se krajský soud nevypořádal s návrhem na provedení důkazu účetnictvím výše uvedených poplatnic. Jak je výše uvedeno, zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Krajský soud shodně s názorem žalovaného v napadeném rozsudku uvedl, že provedení důkazu se jeví jako neúčelné, neboť na skutečnosti, že pro stěžovatele vykonávaly výše uvedené poplatnice práci de facto jako zaměstnanci, neboť byly povinny mimo jiné dbát pokynů plátce, nemůže nic změnit ani nahlédnutí do jejich účetnictví. Ze správního spisu je patrna správnost rozhodnutí o nadbytečnosti tohoto důkazu, rovněž tak z odůvodnění soudního rozhodnutí je zřejmé, že jeho neprovedení nemá vliv na posouzení skutkového stavu. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť v daném případě stěžovatelem tvrzená skutečnost (že se nejedná o závislou činnost), k jejímuž ověření byl důkaz (účetnictví poplatnic) navrhován, nedisponuje vypovídací potencií, nevede ke zjištění nového, resp. odlišného skutkového stavu a jeho provedení by bylo v daném případě nadbytečné.

Námitku stěžovatele ohledně neplatnosti rozhodnutí správce daně I. stupně - platebního výměru je na tomto místě třeba odmítnout pro nepřijatelnost /ust. §104 odst. 3 písm. a) s. ř. s./, neboť jako důvod kasační stížnosti může být stěžovatelem pouze namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dané věci Krajský soud v Brně

nejprve rozsudkem ze dne 11. 2. 2004 č. j. 30 Ca 115/2002 – 89 a rozsudkem ze dne 2. 9. 2004 č. j. 30 Ca 116/2002 – 66 vyslovil nicotnost rozhodnutí správce daně I. i II. stupně. Proti těmto rozsudkům podal žalovaný (FŘ v Brně) kasační stížnost o které Nejvyšší správní soud rozsudky č. j. 5 Afs 150/2004 - 121 ze dne 30. 11. 2004 a č. j. 5 Afs 197/2004 – 89 ze dne 16. 8. 2005 rozhodl, tak že uvedené rozsudky krajského soudu se zrušují a věc se mu vrací k dalšímu řízení. V odůvodněních rozsudků dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadená rozhodnutí správců daně obou stupňů nejsou stížena vadami, které by způsobovaly jejich nicotnost a nelze je z důvodů uvedených v odůvodnění považovat za neplatná. Krajskému soudu v Brně pak uložil zabývat se předmětnými rozhodnutími meritorně a krajský soud se právním názorem Nejvyššího správního soudu řídil (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud k uvedené námitce nicméně nad rámec odůvodnění dodává, že ani stěžovatelem nově namítané rozdíly ve formální stránce stejnopisu rozhodnutí, tj. mezi platebním výměrem doručeným stěžovateli a jeho právnímu zástupci (např. namítaný světlejší a tmavší podpis ředitele, světlejší a tmavší otisk razítka, 2 strana originálu - pěkný a horší papír) nemohou mít žádný vliv na platnost rozhodnutí, resp. nemohou způsobit jeho nicotnost.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, námitky uplatněné stěžovatelem shledal nedůvodnými, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nad rámec běžné činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 a § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. března 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu