



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **LICHNA TRADE CZ, s. r. o.**, se sídlem Vršavec 1848, Frýdek - Místek, zastoupen JUDr. Petrem Holubem, advokátem se sídlem Jugoslávská 1809/23, Nový Jičín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2008, č. j. 22 Ca 220/2006 – 69,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2008, č. j. 22 Ca 220/2006 – 69, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 12. 3. 2008, č. j. 22 Ca 220/2006 - 69, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 4. 2006, č. j. 12023/1102/2005, č. j. 6178/110/2006 a č. j. 6177/110/2006, jimiž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Frýdku - Místku ze dne 27. 5. 2005, č. j. 99057/05/362913/0342, č. j. 99060/05/362913/0342 a č. j. 99062/05/362913/0349, o vyměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že neshledal důvodnou žalobní námitku nesprávného právního posouzení smluvních vztahů. Podle krajského soudu finanční ředitelství neopírá své rozhodnutí o to, že účastník právního vztahu nemá oprávnění podnikat a že cizinci nesplnili případnou registrační povinnost, ale toto uvádí pouze jako podpůrnou argumentaci pro svou úvahu o povaze simulovaného právního úkonu, bez níž však jeho závěr ob stojí, neboť je založen na právním posouzení vztahu stěžovatele a obou fyzických osob, které vychází z posouzení obsahu smluv o dílo a faktického výkonu činnosti podloženého evidencí docházky a fakturací odpracovaných hodin. Závěr správních orgánů obou stupňů o smlouvách o dílo jako simulovaných právních úkonech považoval krajský soud za správný, a to s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS. Podle názoru

krajského soudu lze v činnosti obou fyzických osob shledat soustavnost, a to v měsíční pravidelnosti a v tom, že vždy pracovaly přibližně 15 kalendářních dnů bez přerušení včetně víkendů a podle počtu vykázaných pracovních hodin jejich směny přesahovaly osmihodinovou pracovní dobu. O nahodilosti jejich práce proto nelze hovořit, neboť ze stěžovatelem předložených měsíčních výkazů práce obou fyzických osob vyplývá, že u stěžovatele takto pracovaly nepřetržitě po dobu minimálně 2 let. Z uvedeného nelze dovodit, že by vykonávaly práce sezónní, závislé na počasí nebo na jednorázových zakázkách stěžovatele. Ani další žalobní námitku, že oba cizinci měli splněnou daňovou povinnost, neboť za ně stěžovatel platil zajištění daně podle ust. § 38e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neshledal krajský soud důvodnou. Bylo-li v dané věci prokázáno, že právní vztah stěžovatele a obou cizinců byl obdobný zaměstnaneckému poměru, bylo na místě, aby stěžovatel jako plátcе daně prováděl srážky záloh podle ust. § 38h zákona o daních z příjmů. Pokud místo toho zajišťoval daň podle ust. § 38e zákona o daních z příjmů, byť v dobré víře, že tak činí podle zákona, je toto plnění z hlediska daňové povinnosti právně irelevantní. Rovněž jako nedůvodnou posoudil krajský soud další žalobní námitku, že finanční ředitelství neplatnost smluv a obcházení zákona opírá pouze o domněnky a že přitom neuneslo důkazní břemeno. Správce daně zpochybnil obsah smluv o dílo vyhodnocením listinných důkazů předložených stěžovatelem, tj. evidencí docházky a fakturací provedených prací. Tím dostal povinnosti stanované v ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud neshledal důvodnými ani žalobní námitky týkající se tvrzených procesních pochybení správce daně. V rozhodnutí finančního ředitelství je výslovně uvedeno, které důkazy byly předloženy stěžovatelem a které byly opatřeny v daňovém řízení, rozhodnutí obsahuje vyhodnocení podstatných důkazů, tedy těch, na nichž finanční ředitelství staví své právní závěry. Tyto důkazy je také nutno považovat za důkazní prostředky osvědčené. Nelze uznat za důvodnou ani námitku, že nebylo zahájeno důkazní řízení, neboť povinnost takového procesního postupu ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá. V posuzované věci proběhla daňová kontrola, jejíž průběh je upraven v ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, která je svou povahou založena na dokazování. Nelze souhlasit ani s námitkou, že v napadených rozhodnutích nelze nalézt vyhodnocení důkazů. Rozhodnutí obsahují výslovné uvedení důkazů, které byly podkladem úvah správních orgánů obou stupňů. Žalobní námitkou vznesenou stěžovatelem v replice předložené u ústního jednání, že došlo k prekluzi práva na vyměření daně, se krajský soud nezabýval, neboť tato byla vznesena až po uplynutí zákonné lhůty podle ust. § 72 odst. 1 s. ř. s.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda bylo právem finančního ředitelství posoudit perfektní smlouvu o dílo jako simulovaný právní úkon. Takový závěr ve skutečnosti učinit není možno, jelikož účelem smlouvy o dílo nebylo obcházet jakékoli zákonné předpisy, ale naopak respektovat chtěnou nezávislost smluvních partnerů, kteří nikdy o závislou spolupráci, tedy pracovní poměr, nestáli. Tito vždy usilovali o větší míru své právní volnosti při spolupráci se stěžovatelem a o vztah rovný s rovným, čemuž zcela odporuje vztah pracovněprávní. Stěžovatelem byly řádně odváděny zálohy na daň a závěry krajského soudu jsou založeny na úvahách, které se opírají o jednotlivosti a marginálně vytržené z kontextu. Z hlediska časového rozsahu práce je zřejmé, že malý podnikatel, který nemá zaměstnance, má velmi podobný fond pracovní doby, respektive fond své podnikatelské činnosti, kterou má k dispozici zaměstnanec. Dokazování vedené v daňovém řízení bylo navíc podle stěžovatele vedeno v rozporu s předpisy upravujícími daňové řízení. Stěžovatel nebyl zejména upozorněn na sumu důkazů, na základě níž bude rozhodováno, neboť důkazní řízení nebylo řádně zahájeno a ani zpráva o daňové kontrole neobsahovala soupis důkazních prostředků, které se podařilo shromáždit. Stěžovatel znovu uvedl, že řádně zajišťoval odvod daní za oba pracovníky a daňové povinnosti tak byly řádně plněny po řadu let a je nepochopitelné, proč stejná důkazní situace byla náhle po daňové

kontrole posouzena zcela opačně, aniž by k tomu byly relevantní důkazy shromážděny. Krajský soud rovněž nesprávně nepřihlédl k námitce prekluze práva na vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel uzavřel s J. L. smlouvu o dílo č. 13/2001, jejímž předmětem bylo provedení zámečnických a kovoobráběčských prací J. L. jako zhotovitelem na pracovišti stěžovatele, s pracovními prostředky objednatele, na jeho strojích a zařízeních. Ve smlouvě se stěžovatel zavázal poskytnout zhotoviteli ochranné pomůcky a hygienické potřeby s tím, že pracovní výkon zhotovitele bude sledován stěžovatelem, který zajistí řádné vedení evidence odpracované doby. Za přidělení práce zhotoviteli, řízení jejího průběhu a její převzetí v požadovaném množství a kvalitě odpovídal vedoucí střediska stěžovatele. Cena za provedené práce činila 200 Kč za každou vykázanou odpracovanou hodinu s měsíční fakturací. Smlouva o dílo byla uzavřena na dobu jednoho roku a později byla prodloužena dodatkem ke smlouvě na dobu neurčitou. Stejným způsobem byla uzavřena smlouva o dílo č. 14/2001 s P. L. Odlišná byla pouze cena za provedené práce, která činila 110 Kč za každou vykázanou odpracovanou hodinu. Součástí správního spisu jsou faktury vystavené oběma zhotoviteli, a to vždy za kalendářní měsíc. Podle stěžovatelem předložené evidence docházky obou zhotovitelů vyplývá, že v jednotlivých kalendářních měsících pracovali vždy souvisle po dobu průměrně 15-ti kalendářních dnů, včetně sobot a nedělí. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že na základě provedené dokazování dospěl k závěru, že zhotovitelé vykonávali činnost v závislém postavení na stěžovateli a příjmy vyplacené za tuto činnost byly ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů kvalifikovány jako příjmy z obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmů je povinen dbát příkazů plátce.

Právní povaha vztahů označovaných zákonem jako závislá činnost, z níž jsou příjmy předmětem daně z příjmů, není v zákoně o daních z příjmů definována, a proto je nutno její základní charakteristiky dovodit výkladem. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoli proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen povinnosti (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), ale i práva. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. Promítnutí uvedené základní zásady, z níž je nutno při výkladu daňových zákonů vycházet, lze vysledovat také v řadě rozhodnutí Ústavního soudu. Např. v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (zveřejněném pod č. 145 ve svazku č. 31 Sbírký nálezu a usnesení Ústavního soudu) Ústavní soud uvedl, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona, tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius). Rovněž v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (<http://nalus.usoud.cz>) Ústavní soud vyslovil, že nelze připustit, aby se vlivem interpretace

zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá

V ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se rozlišují pracovněprávní poměr, služební poměr, členský poměr a poměr obdobný poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému. U všech těchto typů musí být splněno, že poplatník daně je při výkonu práce pro plátce daně z příjmů povinen dbát jeho příkazů. Obdobným poměrem ve smyslu citovaného ustanovení je tedy takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, ale svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné.

Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla soukromoprávní povahy, ale nezřídka také povahy veřejnoprávní. Tento právní vztah vzniká mezi subjekty nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran. Může také vzniknout na základě právního úkonu či jednostranného aktu (volbou, jmenováním), který je ovšem rovněž podmíněn explicitním či implicitním souhlasem obou osob, mezi nimiž má vztah vzniknout, a že bude mít určitý, byť jen třeba v rámcových rysech definovaný, obsah. Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nutné vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku formální, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem právního vztahu. Dalším důležitým znakem je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvalý povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění. Důležitým znakem je také to, že ten, kdo poskytuje určitou pracovní činnost, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. V neposlední řadě je důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru také to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný.

Uvedené znaky musí být u poměru obdobného výše uvedeným poměrům splněny současně. Absentuje-li v podstatné míře jen jediný z nich, nemůže se o jeho období s poměrem pracovněprávním, služebním a členským jednat. Navíc je nutno poznamenat, že i tehdy, kdy všechny výše uvedené charakteristiky jsou v podstatných rysech dány, nemusí se ve všech případech, vzhledem ke specifickým okolnostem daného konkrétního poměru, jednat o poměr podřaditelný pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Takovými případy se specifickými okolnostmi mohou být zejména specializované činnosti vykonávané pouze krátkodobě či nesoustavně, jejichž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele, např. některé případy nárazových či sezónních prací, prací závislých na počasí či prací na jednorázové zakázce.

Rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finančního ředitelství opírají své závěry o ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle krajského soudu je závěr správce daně o simulovaných právních úkonech založen na právním posouzení vztahu stěžovatele a obou fyzických osob, které vychází z posouzení obsahu smluv o dílo a faktického výkonu činnosti vycházejícího z evidence docházky a fakturace odpracovaných hodin.

Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS konstatoval, že „O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, 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. (...) Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Obdobně již přitom Nejvyšší správní soud judikoval také ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (č. 869/2006 Sb. NSS), v němž mimo jiné konstatoval, že „o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil“. Z toho vyplývá, 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.

V daném případě se nejvyšší správní soud neztotožňuje s názorem krajského soudu, že správce daně zpochybnil obsah smluv o dílo vyhodnocením důkazních prostředků předložených stěžovatelem, tj. evidencí docházky a fakturací provedených prací. Pouze na základě těchto důkazních prostředků nelze dospět k závěru, že předmětné smlouvy o dílo jsou simulovanými právními úkony. Nejvyšší správní soud při posuzování skutečné vůle naopak dospěl k závěru, že smluvní strany uzavřením smluv o dílo nezasílali jiný právní úkon a vztahy mezi stěžovatelem a zhotoviteli nenaplnují znaky závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do právního vztahu vstoupit se všemi důsledky z toho plynoucími a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by stěžovatel např. přiměl k uzavření smluv o dílo druhou smluvní stranu za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. Nic takového však z obsahu správního spisu ani v nejmenším nevyplývá. Stěžovatel správci daně předložil potvrzení, že spolupracuje při řešení svých personálních potřeb s Úřadem práce ve Frýdku - Místku. Od roku 2000 nahlásil celkem jedenáct volných míst, přičemž v aktuální nabídce registroval Úřad práce ve Frýdku - Místku jedno volné pracovní místo u tohoto zaměstnavatele v profesi soustružník kovů – obráběč. Toto potvrzení se sice ve správním spise nenachází, ale finanční ředitelství ve svém rozhodnutí uvedlo, že potvrzení bylo přílohou podání stěžovatele ze dne 2. 6. 2005. Nejvyšší správní soud nemá důvod o jeho existenci pochybovat, neboť na něj odkazoval i stěžovatel v předmětném podání a odvolání. Pokud jde o profese, které nelze v regionu nalézt, je pochopitelné, že stěžovatel navázal smluvní vztahy se zahraničními zhotoviteli. Stěžovatel při uzavírání smluv o dílo se zhotoviteli nesimuloval jiný právní úkon, protože právě tento typ smlouvy vyhovoval jeho potřebám a stejně tak potřebám zhotovitelů. Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku a v rámci toho i snaha o optimalizaci povinností vůči státu. Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu jak s obchodním zákoníkem, tak daňovými předpisy, nelze za to podnikatele postihovat.

V daném případě nedošlo ani ke zneužití práva, jímž je podle judikatury Nejvyššího správního soudu situace, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti

tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48; zveřejněno pod. č. 869/2006 Sb.NSS). To se však v daném případě nestalo. Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti na základě smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným chování.

Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně unesl důkazní břemeno, neboť zpochybnil obsah smluv o dílo vyhodnocením důkazních prostředků předložených stěžovatelem, ze kterých vyplynulo, že zahraniční pracovníci pracovali po dobu minimálně dvou let, a to přibližně 15 kalendářních dnů měsíčně, přičemž jejich směny přesahovaly osmihodinovou pracovní dobu. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti nebo proto, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69). To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost. Lze rovněž souhlasit se stěžovatelem, že malý podnikatel, který nemá zaměstnance, má velmi podobný fond pracovní doby, respektive fond své podnikatelské činnosti, kterou má k dispozici zaměstnanec. Na uvedeném nic nemění ani fakturace za provedení díla podle hodin, které na něm zhotovitel pracoval, neboť stanovení platebních podmínek je podle obchodního zákoníku plně v dispozici smluvních stran. Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. V uvedených smluvních vztazích nebyla koordinace a kontrola provádění díla zhotoviteli stěžovatelem prováděna z titulu nadřízeného postavení smluvních stran.

Nejvyšší správní soud dodává, že se stěžovatel mýlí, má-li posuzování platnosti právního úkonu za výlučnou věc obecných soudů. Správce daně není oprávněn učinit si vlastní úsudek o platnosti právního úkonu jen tehdy, pokud o tom již obecný soud pravomocně rozhodl; jinak je to jeho povinností (§ 28 zákona o správě daní a poplatků; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004 - 66, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Na rozdíl od důvodných stížných námitek týkajících se povahy právního vztahu mezi stěžovatelem a zhotoviteli, Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými námitky stěžovatele vztahující se k procesním pochybením správce daně, konkrétně, že stěžovatel nebyl upozorněn na sumu důkazů, na základě níž bude rozhodováno. Zpráva o daňové kontrole na str. 3 obsahuje soupis důkazních prostředků a rovněž v rozhodnutí finančního ředitelství je výslovně uvedeno, které důkazy byly předloženy stěžovatelem a které byly opatřeny v daňovém řízení. Námitka, že nebylo zahájeno důkazní řízení, není důvodná, neboť povinnost takového procesního postupu ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá. V posuzované věci proběhla daňová kontrola, která je upravena v ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, z čehož plyne, že daňová kontrola je svou povahou založena na dokazování.

Pokud se týká stížní námitky, že krajský soud nepřihlédl k námitce prekluze práva na vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, touto se Nejvyšší správní soud věcně nezabýval a nezabýval se ani její přípustností, neboť to pro posouzení věci nemůže být rozhodné za situace, kdy existuje jiný důvod ke zrušení napadeného rozsudku krajského

soudu a kdy na základě právního názoru Nejvyššího správního soudu, jímž je krajský soud vázán, dojde i ke zrušení rozhodnutí finančního ředitelství.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud pojedná v novém rozhodnutí (§ 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 15. ledna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu