



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka, v právní věci žalobkyně: **G. B.**, zast. JUDr. Vladimírem Fockem, advokátem v Brně, Pellicova 2c, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2005, č. j. 29 Ca 419/2002 – 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2005, č. j. 29 Ca 419/2002 – 42 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný jako stěžovatel proti rozsudku Krajského soudu v Brně shora označenému, jímž tento krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (žalovaného) ze dne 23. 10. 2002, č. j. 110-4888/2002-0106, a to pro vady řízení, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. byla žalovanému uložena povinnost zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4650 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Vladimíra Focka, advokáta v Brně, Pellicova 2c. Zrušeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 5. 2. 2002, č. j. 11258/02/341910/4024, tj. rozhodnutí o výsledku přezkoumání, kterým byl poplatníkovi G. B. podle § 55b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) za zdaňovací období roku 1999 změněn platební výměr vystavený Finančním úřadem ve Vyškově, č. j. 21266/00/341910/0986, ze dne 29. 3. 2000 tak, že původně vyměřená daň ve výši 112 876 Kč se snížila na částku 720 Kč.

Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí uvedl, že z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývá závěr, že veškeré důkazy jím a správcem daně použité (původ získaných důkazů však nebyl uveden), nelze ve vztahu k žalobkyni a její daňové povinnosti použít, neboť žalobkyně u žádného z uváděných výsledků svědků nebyla přítomna, nemohla těmto osobám klást otázky a k jejich výpovědím se vyjadřovat, a také nikdo z těchto svědků se konkrétně k její osobě a její činnosti pro firmu I. (zaměstnavatele žalobkyně) nevyjadřoval. Důkazy použité správními orgány, ať už svědecké výpovědi nebo listinné důkazy, se spíše vztahují k činnosti a daňové problematice firmy I., popř. k aktivitám jejích představitelů, ale nikoliv ke konkrétní práci žalobkyně a k její odměně ve výši 520 000 Kč. K tomuto konkrétně nebyl nikdo vyslechnut. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a z důkazů, o které rozhodnutí opřel (výsledky řízení místně příslušných správců daně firmy I. a dalších osob, bez jejich bližší specifikace, důkazní prostředky vydané třetími osobami, bez bližší konkretizace listin a svědeckých výpovědí, zprávy o daňových kontrolách, bez jejich bližší specifikace, přičemž nebyly ani založeny v připojených správních spisech, protokoly o místním šetření a písemné materiály z vyšetřovacího spisu Policie ČR, bez jejich bližší specifikace a upřesnění odkud byly převzaty, přitom bylo pouze uvedeno, že se týkaly firmy I., zřejmě byly i použity výsledky obnovy řízení u plátce daně firmy I. a rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. ze dne 9. 1. 2001, č. j. 221/01/291912/2862, proti kterému se firma INPOS neodvolala, dále rozhodnutí správce daně ze dne 17. 10. 2000, č. j. 138123/00/291913/1679, o dani z příjmů právnických osob za rok 1999 u firmy INPOS s tím, že se firma INPOS proti tomuto rozhodnutí opět neodvolala, dále svědecké výpovědi svědků Š., B., T., M., M., MUDr. I., MUDr. K. a MUDr. R., a také listinné důkazy - ekonomické rozvahy firmy, předávací protokoly, usnesení Policie ČR ze dne 17. 1. 2000, dopisy T. a M., znalecký posudek vyhotovený pro potřeby Policie ČR, účetnictví firmy I., sponzorské smlouvy různých osob), je zřejmé, že činnost společnosti a některých jejích zástupců nebyla v souladu se zákonem (výpovědi svědků B., Š. a M.). Do toho logicky zapadaly i dopisy svědka T., popř. jeho svědecká výpověď, dále dlouhodobě špatná ekonomická situace firmy I., a také závěry v zápisech z valných hrad o utlumení činnosti firmy I., nutnosti splácení dluhů a závazků a omezení činnosti společnosti pouze na pronájem nemovitosti Z. s tím, že nebudou přijímáni ani noví nepotřební zaměstnanci a stávajícím zaměstnancům (T., M. a M.) nebudou zvyšovány dosavadní platy v rozmezí 7000 Kč až 20 000 Kč. S tímto pak nekorespondovalo 10 nově vykázaných pracovních poměrů nebo uzavřených dohod o provedení práce s různě spřízněnými osobami na nepřiměřeně vysoké částky slíbených odměn (mezi 500 000 Kč až 900 000 Kč u každého). Přitom šlo o osoby, které vzhledem k utlumení činnosti firmy I. nebylo třeba zaměstnávat a v žádném případě za takto vysoké odměny.

Žalobkyně sama v odvolacím řízení navrhovala provedení výsledků svědků T. a M., a to tak, aby jim mohla být přítomna, klást jim otázky, popř. se vyjadřovat k jejich výpovědím. Takové výsledky však v rámci daňového řízení nebyly provedeny a k důkazu byly použity pouze předchozí výpovědi těchto osob a dalších osob, které však byly provedeny bez přítomnosti i vědomí žalobkyně, která tak nemohla využít svých zákonných práv. Z obsahu použitých svědeckých výpovědí je jednoznačně zřejmé, že se těchto osob na pracovní činnost žalobkyně nikdo nedotazoval, přičemž žalovaný použil pouze vytržené části z těchto výpovědí, které se mohly, ale zároveň i nemusely, týkat i žalobkyně. Nedostatečné je rovněž odůvodnění žalovaného (v rozsahu jednoho odstavce) o neuznání žalobkyni uplatněného odpočtu ve formě sponzorských darů. Byla použita pouze část výsledku MUDr. K. o tom, že obdržel jen jedenkrát částku 20 000 Kč, přičemž v ostatních případech šlo o podvody. Žalovaný se však vůbec nevypořádal s ostatními výpověďmi dalších dvou lékařů MUDr. I. a MUDr. R., kteří naopak potvrdili, že veškeré sponzorské dary podle uzavřených sponzorských smluv převzali, a že sponzorské smlouvy jsou zcela v pořádku. Je však pravdou, že ani tito

lékaři konkrétně nepotvrdili, že od žalobkyně převzali sponzorské dary (celkem 3x 20 000 Kč), i když by snad bylo možno takový závěr z celkového kontextu všech výpovědí dovodit. Nicméně žalobkyně nebyla přítomna ani u těchto výsledků svědků - lékařů, nemohla jim klást otázky a k jejich výpovědím se vyjadřovat. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný nemohl své závěry dostatečně dobře odůvodnit. Žalobkyně navrhovala k důkazu také výslech tří lékařů, avšak ani tyto nebyly řádně provedeny v rámci s ní vedeného daňového řízení.

Pro úplnost Krajský soud v Brně konstatoval, že žalovaný neučinil výslovně závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, i když to měl zřejmě na mysli (poslední odstavec strany 3. napadeného rozhodnutí). Žalobkyně však v této souvislosti neobdržela ani výzvu k dokazování od správce daně. V dané věci žalovaný aplikoval důkazy a závěry, které provedl a zjistil ve vztahu k firmě IN., ale nikoliv ve vztahu k žalobkyni. Jeho dokazování (včetně správce daně) nebylo vedeno cíleně vůči žalobkyni a důkazy uvedené v napadeném rozhodnutí na ni nebyly přímo zaměřeny. Takový postup nelze připustit a důkazy uvedené v napadeném rozhodnutí použít. Mnohdy nebylo ani zřejmé odkud byly důkazy čerpány, některé nebyly ve správních spisech založeny, popřípadě s žalobkyní vůbec nesouvisely a dokladovaly skutečnosti týkající se firmy I. nebo někoho jiného. Nejednalo se tak o kompletní materiál směřující k rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně. V rozhodnutí bylo třeba uvést skutkové a právní závěry, výčet důkazů, o něž se rozhodnutí opírá, obsah těchto důkazů, jejich zhodnocení, a také úvahy použité při aplikaci právních předpisů, a to vše pouze ve vztahu k žalobkyni. Případný závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní za situace, kdy ani nebyla vyzvána k prokázání svých tvrzení a předložení dokladů, by byl předčasný a nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného neposkytuje skutečný a úplný obraz důkazního řízení ve vztahu k žalobkyni a s ní vedenému daňovému řízení a nenaplnuje základní zásady daňového řízení (§ 2 odst. 3 ZSDP) a základní pravidla dokazování (§ 31 odst. 1 až 4 ZSDP).

Důvodem kasační stížnosti je dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu nesrovnalosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel především nesouhlasí se závěrem soudu, že v rozhodnutí nejsou uvedeny skutkové a právní závěry ani výčet důkazů, o něž se rozhodnutí opírá, když naopak v samotném znění rozsudku v úvodu odůvodnění soud podrobně popisuje, co bylo obsahem rozhodnutí o odvolání včetně citace důkazů, které stěžovatel (žalovaný) v rozhodnutí uváděl. Z tohoto pohledu považuje stěžovatel rozsudek za nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti.

Podle přesvědčení stěžovatele je v daném případě zásadní fakt, že daňové řízení vůči žalobkyni bylo zahájeno na základě rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí dle § 55b ZSDP, kdy nadřízený orgán správci daně prvního stupně z moci úřední na základě poznatků, které získal v daňovém řízení u daňového subjektu I. B., s. r. o. nařídil přezkoumání daňové povinnosti žalobkyně vyměřené původně konkludentně ve výši dle podaného daňového přiznání, když v řízení u daňového subjektu I. B., s. r. o. zjistil, že na mzdovém listě žalobkyně byla vykazována částka 520 000 Kč jako úhrada na základě dohody o provedení práce a když v řízení u plátce daně ze závislé činnosti (I. s. r. o. bylo prokázáno, že tento plátce vykazoval ve mzdové evidenci fiktivně vyplacené částky s cílem snížit daňovou povinnost tím, že tyto částky zahrnul do daňově uznatelných výdajů a tím snížil svoji daňovou povinnost daně z příjmů). V řízení bylo prokázáno a to nejen výpověďmi svědků, že tento

plátce daně uvedl ve své evidenci takto fiktivní částky jako vyplacené několika osobám, mezi nimi i žalobkyni. Na základě výsledků daňového řízení u plátce daně a v rámci tohoto řízení provedených důkazů nadřazený správce daně v souladu s § 55b ZSDP nařídil přezkum rozhodnutí u jednotlivých poplatníků daně, jichž se fiktivně vykazované částky u plátce týkaly. Řízení s žalobkyní bylo zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání. V rozhodnutí o nařízení přezkoumání byly uvedeny důvody nařízeného přezkumu včetně uvedení důkazů, o něž bylo nařízení přezkumu opřeno. Řízení o přezkoumání rozhodnutí vedené dle § 55b ZSDP se rozpadá do dvou fází, kdy po nařízení (nebo povolení) přezkumu vydává správce daně nové rozhodnutí o výsledku přezkoumání. Toto rozhodnutí pak žalobkyně napadla odvoláním, o němž po doplnění řízení rozhodl žalovaný zamítavě, což pak bylo předmětem žaloby.

Krajský soud v dále uvedl, že v řízení před správními orgány byl porušen § 2 odst. 3 ZSDP (zásada volného hodnocení důkazů) a § 31 odst. 1 až 4 ZSDP (principy dokazování). Stěžovatel setrvává na opaku s tím, že výčet užitých důkazních prostředků byl obsahem rozhodnutí o odvolání. Správní orgány v řízení o přezkoumání rozhodnutí provedly dokazování, důkazy získané v řízení u plátce daně společnosti I. s. r. o. dostatečným způsobem prokázaly, že původně stanovená daňová povinnost žalobkyni na základě jí podaného daňového přiznání byla stanovena v nesprávné výši. Vedle žalobkyně bylo nařízeno přezkoumání u dalších poplatníků. Dle názoru stěžovatele zákon příkladmo uvádí jako důkazní prostředky různá podání, svědecké výpovědi, znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly atd., které se nemusí nutně přímo týkat daňového subjektu, o jehož daňovou povinnost jde a nemusí být tedy a často ani nemohou být získány pouze v řízení o jeho daňové povinnosti, ale může jít o důkazní prostředky provedené v rámci dokazování v jiném řízení (nikoliv nutně jen daňovém, ale např. v rámci trestního řízení). Stěžovatel proto odmítá názor soudu, že v dané věci žalovaný aplikoval důkazy a závěry, které provedl a zjistil ve vztahu ke společnosti I., ale nikoliv ve vztahu k žalobkyni.

Svůj právní názor stěžovatel opírá o § 31 ZSDP a na podporu svého názoru cituje z rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 127/98 ze dne 31. 1. 2000: „Z obsahu správního spisu je zcela zřejmé, že základ daně byl zjišťován cestou dokazování za podmínek vyplývajících z § 31 odst. 1 až 4 ZSDP. V průběhu správního řízení bylo použito jako důkazního prostředku mimo jiné též výsledků daňové kontroly provedené u jiného daňového subjektu (§ 31 odst. 4 ZSDP). Citované ustanovení příkladmo (ve větě druhé) stanoví, co lze za důkazní prostředek v daňovém řízení považovat (pochopitelně za dodržení podmínek uvedených ve větě první), mimo jiné tak uvádí též zprávy o daňových kontrolách. Z dikce zákona přitom nic nenasvědčuje tomu, že by se muselo jednat o kontrolu týkající se stejného druhu daně či téhož daňového subjektu.“

Nesprávný a v rozporu s obsahem spisu i odůvodněním rozhodnutí o odvolání (citovaném i v rozsudku) a tudíž nesrozumitelný, je dle přesvědčení stěžovatele i závěr soudu, že důkazy a závěry, které stěžovatel (žalovaný) provedl a zjistil, se vztahovaly pouze ke společnosti I. a nikoliv ve vztahu k žalobkyni. Z obsahu spisu, z odůvodnění rozhodnutí a odůvodnění rozsudku samého (strana 1) naopak vyplývá, že správce daně na základě podaného odvolání doplnil řízení, předvolal žalobkyni a sepsal s ní protokol o ústním jednání. Žalobkyně sama do protokolu uvedla, že sjednaná částka jí nebyla společností I. vyplacena. Současně však tvrdila, že práci na základě smlouvy o dílo odvedla, že ji odevzdala zástupci společnosti I. panu T., o čemž však správci daně nepředložila žádný důkaz. Toto jednání s žalobkyní u správce daně, o němž byl pořízen protokol ve smyslu § 12 ZSDP, bylo vedeno s žalobkyní v rámci řízení o její daňové povinnosti.

Podle názoru stěžovatele nebyl porušen ani § 2 odst. 3 ZSDP, jelikož stěžovatel právě na základě hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech, včetně samotného sdělení žalobkyní, že spornou částku 520 000 Kč neobdržela, dospěl k závěru, že shromážděné důkazy v řízení u plátce konfrontací s vyjádřením žalobkyně dostatečně prokazují závěry o změně daňové povinnosti žalobkyně.

Na podporu stížnostních bodů kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že je v daném případě pro věc podstatné, že se jedná o daňovou povinnost daně z příjmů ze závislé činnosti. Zákon o dani z příjmů v části týkající se závislé činnosti stanovuje podmínky pro zdanění u poplatníka, vedle toho pak povinnosti plátce daně, tedy zaměstnavatele. V tomto směru ze zákona vyplývá nepochybnitelná provázanost spočívající v tom, že vyplacené mzdy u plátce ovlivňují daňovou povinnost daně z příjmů u plátce v podobě uplatněných výdajů. Jestliže tedy správce daně prokáže u plátce, že výdaje uplatněné z titulu fiktivně vykazovaných mezd byly neoprávněně zahrnuty jako výdaje daňově uznatelné a tyto výdaje správce daně vyloučí u plátce a zvýší jeho základ daně z příjmů o vyloučené neoprávněné uplatněné výdaje, musí nutně u poplatníků, jichž se fiktivně vyplacené mzdy týkaly, dojít ke změně jejich daňové povinnosti. Důsledkem hmotněprávní úpravy daně z příjmů ze závislé činnosti je pak logický zákonný procesní postup, kdy správce daně využije výsledků a důkazů získaných v řízení u plátce v následném řízení u poplatníka, nebo případně v opačném sledu. Nelze fakticky oddělit výsledky daňového řízení (například provedené daňové kontroly) vedeného u plátce od daňových povinností jednotlivých poplatníků (zaměstnanců). Jestliže tedy v daném případě v řízení u plátce byly nepochybně prokázány určité skutečnosti, na základě nichž byla pravomocně stanovena daň plátcí a zjištěné skutečnosti měly přímý dopad do daňové povinnosti jednotlivých poplatníků, bylo podle názoru stěžovatele zcela v souladu se zákonem (§ 31 odst. 1 a 4 ZSDP), když správce daně využil v daňovém řízení u žalobkyně (poplatníka) důkazy získané v řízení u plátce. Bylo pak v souladu se zákonem, když učiněná zjištění na základě odvolacích námitek žalobkyně dále prověřoval dokazováním v rámci daňového řízení s žalobkyní (především při ústním jednání s žalobkyní osobně) a když konfrontací shromážděných důkazů prokázal, že její daňová povinnost původně přiznaná neodpovídala zákonné povinnosti.

Důkazní prostředky získané v daňovém řízení u plátce byly použity v souladu s § 31 odst. 4 ZSDP, tyto důkazní prostředky nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, včetně důkazních prostředků vydaných třetími osobami, které se daňového řízení zúčastnily v souladu s § 7 odst. 2 písm. b) ZSDP, které měly listiny potřebné v daňovém řízení nebo byly s nimi provedeny svědecké výpovědi. Jako důkazní prostředky byly užity i zprávy o daňových kontrolách, protokoly o místním šetření a písemné materiály z vyšetřovacího spisu Policie ČR, týkajícího se firmy I. B., s. r. o., které byly odvolacím orgánem vyžádány v souladu s § 34 odst. 1 ZSDP. V kontextu uvedeného se pak stěžovatel nemůže ztotožnit se závěry soudu týkající se užití svědeckých výpovědí, když podle názoru soudu neměla žalobkyně možnost klást svědkům otázky. Svědecké výpovědi provedené v řízení u plátce byly provedeny v souladu se zákonem právě v řízení u plátce, žalobkyně nebyla účastníkem tohoto řízení a jako taková proto nemohla mít ani právo účasti výsledku ani právo klást svědkům otázky. Není předmětem sporu, že tito svědci vypovídali v řízení vedeném u plátce, eventuelně v řízení trestním.

Stěžovatel má dále zato, že žalobkyní a soudem vyžadovaný procesní postup opětovného provedení výslechní svědků v daňovém řízení u žalobkyně nemá oporu v zákoně, byl by nadbytečný a s ohledem na dikci § 31 odst. 4 ZSDP nelogický. Argumentem

pro tento právní názor může být i fakt, že bezvýhradné splnění takového požadavku by mnohdy ani nebylo možné, např. svědek by v mezidobí zemřel, nebo se odstěhoval do ciziny, svědecké výpovědi opakované by se vyhýbal apod. Rovněž při akceptaci takového požadavku by nutně musely u všech poplatníků (jednoho plátce) být prováděny samostatně v rámci řízení o jejich daňových povinnostech výsledky těchto svědků. Odhlédnuto od nákladů na takové řízení by splnění takového požadavku zcela neúměrně a zcela v rozporu s logikou věci zatěžovalo svědka (potažmo i daňovou správu).

Stěžovatel se rovněž neztotožňuje se závěrem soudu ohledně aplikace § 31 odst. 9 ZSDP, dle něhož závěr stěžovatele o neunesení důkazního břemene byl předčasný, když ani nebyla zaslána žalobkyni výzva dle § 31 odst. 9 ZSDP. Stěžovatel řízení o přezkoumání rozhodnutí zahájil právě na základě důkazů získaných v daňovém řízení u plátce, pro nové stanovení daňové povinnosti provedené rozhodnutím o výsledku přezkoumání využil důkazy, které byly v souladu s § 31 odst. 4 ZSDP shromážděny, když dokazování prováděl správce daně v souladu s § 31 odst. 1 ZSDP. Stěžovatel je přesvědčen, že nebylo v daném případě nezákonné, když výzvu dle § 31 odst. 9 ZSDP žalobkyni nezaslal, nýbrž stanovil daň dokazováním, které provedl sám v souladu se svou kompetencí. Závěry správce daně a žalovaného nebyly výslovně opřeny o tvrzení, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Správce daně existujícími důkazy, které si sám opatřil dostatečně prokázal a odůvodnil závěr, že původně stanovená daňová povinnost byla nesprávná a ve výši neodpovídající zákonu. Stěžovatel navrhuje rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Z podaného vyjádření žalobkyně plyne, že trvá na důvodech uvedených v žalobě, když stěžovatel v celém řízení provedl pouze důkazy svědčící v její neprospěch, a to zprostředkovaně, v souvislosti s daňovým řízením jiného subjektu, ke kterým se žalobkyně nemohla vyjádřit a na ně reagovat, nadto stěžovatel neprovedl jediný žalobkyní navržený důkaz, svědčící v její prospěch, což je zásadní vadou celého řízení. Stěžovatel nereagoval ani na žalobkyní tvrzené námitky proti nesprávnému postupu správce daně, který nesprávně a účelově hodnotil provedené důkazy výhradně v její neprospěch (výpovědi obdarovaných lékařů), přestože tyto nepochybně vyznívaly i v její prospěch. Pokud by totiž žalobkyní navržené listinné důkazy (výsledky navržených svědků) byly řádně provedeny (např. předávací protokol práce žalobkyně, rekonstrukce její práce, předmětný trestní spis – výsledky svědků a účastníků řízení, obdarovaných lékařů atp.), musel by dojít k závěru, že práce žalobkyně nebyla fiktivní, že vykázaná mzda nebyla fiktivním a neoprávněným výdajem předmětné společnosti I. B., s. r. o., a tedy že původní daňová povinnost žalobkyně odpovídala zákonné povinnosti. Žalobkyně navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a potvrzení napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně.

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

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1999 podala žalobkyně dne 29. 3. 2000, v němž na řádce 38 (úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů) uvedla částku 565 480 Kč, na řádce 41 (základ daně připadající na příjmy podle § 6 zákona) částku 559 790 Kč a na řádce 49 (částka podle § 15 odst. 8 zákona – hodnota daru) částku 55 979 Kč. Dne 28. 3. 2000 žalobkyně podala k Finančnímu úřadu Vyškov žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmu za rok 1999, proto tento prvostupňový orgán rozhodl o přeplatku

dne 14. 4. 2000, č. j. 25989/00/341910/0986, a vrátil žalobkyni částku 85 103 Kč. Ve věci tohoto vzniklého přeplatku na dani z příjmů fyzických osob proběhlo dne 15. 5. 2000 ústní jednání se žalobkyní před FÚ Vyškov, při kterém žalobkyně mimo jiné uvedla, že příjem ze závislé činnosti od společnosti I. B., s. r. o., (odměna 520 000 Kč za zadanou práci) jí vyplacen nebyl. K dotazu správce daně ohledně odčitatelné položky dle § 15 odst. 8 ZDP z titulu poskytnutí darů lékařům žalobkyně uvedla, že dary byly předány osobně v hotovosti s podpisem smluv.

Rozhodnutím ze dne 25. 7. 2001, č. j. 110-4486/2001-0106 nařídil žalovaný (stěžovatel – Finanční ředitelství v Brně) dle § 55b odst. 1 ZSDP z moci úřední přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově č. j. 21266/00/341910/0986 ze dne 29. 3. 2000 (platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1999, který byl vydán správcem daně dle § 46 odst. 5 ZSDP – „konkludentně“, stanoven základ daně za toto zdaňovací období ve výši 55 979 Kč a vyměřena daň z příjmu fyzických osob ve výši 112 876 Kč). Z odůvodnění tohoto mimořádného opravného prostředku plyne, že jeho důvodem jsou pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v oddíle 2. a 4. podaného daňového přiznání za zdaňovací období roku 1999 a pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů uvedených v dokladu předloženém v příloze podaného daňového přiznání (potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a funkčních požitků a o sražených zálohách na daň, vystaveno zaměstnavatelem I. B., s. r. o.

Rozhodnutím o výsledku přezkoumání podle § 55b odst. 1 ZSDP ze dne 5. 2. 2002, č. j. 11258/02/341910/4024 byl platební výměr ze dne 29. 3. 2000, č. j. 21266/00/34191/0986 změněn z původně vyměřené částky daně 112 876 Kč na částku 720 Kč s tím, že úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů z původně vyměřené částky 565 480 Kč byl dodatečně stanoven na částku 45 480 Kč, základ daně původně vyměřený ve výši 559 790 Kč byl dodatečně stanoven ve výši 39 790 Kč, hodnota daru původně vyměřená ve výši 55 979 Kč byla dodatečně stanovena ve výši 0, původně vyměřená daň ve výši 112 876 Kč byla dodatečně stanovena na 720 Kč a tedy zapláceno více bylo původně vyměřeno 86 109 Kč oproti dodatečně stanovenému ve výši 720 Kč. Žalobkyni z tohoto rozhodnutí vyplynula povinnost zaplatit částku 85 389 Kč uhradit do 30ti dnů na účet správce daně.

Proti tomuto rozhodnutí o výsledku přezkoumání podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl stěžovatel zamítavě dne 23. 10. 2002, č. j. 10-4888/2002-0106, jež poté bylo předmětem soudního přezkumu u Krajského soudu v Brně.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

V souzené věci stěžovatel uplatnil především kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení

právní otázky soudem v předcházejícím řízení, rozšířený o důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Z § 55b ZSDP o přezkoumání daňových rozhodnutí plyne, že na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí (odst. 1). Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav (odst. 2). Žádost o přezkoumání podává daňový subjekt u orgánu, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno. Podnět k přezkoumání z úřední povinnosti může dát kterýkoliv správce daně, jakmile zjistí, že pro přezkoumání jsou dány zákonné podmínky (odst. 3). Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně, a jde-li o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí ministerstva, rozhoduje ministr financí České republiky na základě návrhu jím ustavené zvláštní komise (odst. 4). Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání se doručuje daňovému subjektu, jehož se napadené rozhodnutí týká. Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky připuštěny. Rozhodnutí musí být odůvodněno, a je-li tímto rozhodnutím přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému (odst. 5). Přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Při tom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení (odst. 6).

Nejvyšší správní soud považuje za potřebné se v první řadě vyjádřit k námitce stěžovatele o nesprávnosti závěru krajského soudu, že důkazy a závěry, které stěžovatel (žalovaný) provedl a zjistil, se vztahovaly pouze ke společnosti I. a nikoliv ve vztahu k žalobkyni. K tomu je třeba poznamenat, že nelze ani jeden z takto označených závěrů v absolutní rovině označit za korektní, neboť v dané věci je zřejmé, že prvotním bylo daňové řízení u společnosti I. B. s. r. o., a v rámci výsledků zaměstnanců této společnosti byly zjištěny skutečnosti svědčící o naplnění podmínek dle § 55b odst. 1 ZSDP. Proto správce daně II. stupně nařídil přezkumné řízení u žalobkyně. Výsledků daňového řízení u plátce může být v souladu s § 31 odst. 4 ZSDP podpůrně užito jako důkazní prostředek prokazující předmětné skutečnosti dle § 55b odst. 1 ZSDP. Klíčovým se tak jeví výslech žalobkyně dne 15. 5. 2000 před správcem daně I. stupně, při němž žalobkyně k otázce správce daně uvedla, že jí odměna nebyla společností I. B., s. r. o., vyplacena, jelikož tento výslech postačuje danému závěru o změně daňové povinnosti žalobkyně.

Závěr Krajského soudu v Brně o nedostatečném dokazování a vadnosti jeho vedení je mylný, neboť jak již bylo uvedeno, nebylo třeba provádět žádných dalších důkazů nad výslech žalobkyně, neboť tento důkaz jako důkaz přímý postačuje danému závěru. Je tedy třeba přisvědčit názoru stěžovatele o hospodárnosti řízení. Pokud však v dalším řízení stěžovatel bude rozšiřovat rozsah přezkoumání, musí dodržet zásady dokazování platné pro daňové řízení obecně.

Názor Krajského soudu v Brně uvedený pro úplnost o tom, že stěžovatel neučinil výslovně závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, jemuž měla předcházet výzva k dokazování od správce daně, považuje Nejvyšší správní soud za zcela nepřipadný s ohledem na povahu řízení, o němž se v dané věci jedná. Svou povahou je zde užitý typ přezkumu mimořádným opravným prostředkem s vlastními specifiky uvedenými výše, nelze tedy užít ustanovení ZSDP byť obecná upravující ani vytykácí řízení ani daňovou kontrolu.

Vymezení rozsahu přezkoumání rozhodnutí v souzené věci ve smyslu § 55b ZSDP ze dne 25. 7. 2001, č. j. 110-4486/2001-0106 se výslovně vztahuje k příjmu žalobkyně ze závislé činnosti do zaměstnavatele I. B., s. r. o., ve výši 520 000 Kč, nikoli k přezkumu odečtu hodnoty daru dle § 15 odst. 8 ZDP. Přes toto vymezení je možné, že správci daně v průběhu přezkoumání vyvstane potřeba rozšířit nebo upřesnit své pochybnosti, což však v daném případě žalobkyni oznámeno nebylo. Je však třeba i nadále respektovat zásadu vázanosti rozsahem nařízeného přezkumu ve smyslu § 55b odst. 6 ZSDP.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V dalším řízení je Krajský soud v Brně v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V dalším řízení je tedy Krajský soud v Brně vázán právním posouzením výše uvedeným a uloží stěžovateli nové hodnocení příjmů žalobkyně v oddíle 2 daňového přiznání s tím, že oddíl 3. (v němž jsou zahrnuty sponzorské dary lékařům) ponechá na zvážení stěžovatele, zda se jimi bude zabývat při vědomí toho, že jeden z uvedených lékařů vypovídal ve prospěch žalobkyně – daňového subjektu.

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

V Brně dne 25. srpna 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu