



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Petra Pospíšila, v právní věci žalobce: **M. K.**, zast. JUDr. Vladimírem Focko, advokátem, se sídlem v Brně, Pellicova 2c, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2011, č. j. 6721/11-1100-700779,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 5. 2011, č.j. 6721/11-1100-700779, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7 760 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Vladimíra Focko do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 8. 2005, č.j. 7193/04/FŘ 110-0106, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635, o výsledku přezkoumání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, kterým byl žalobci změněn platební výměr správce daně ze dne 27. 3. 2000 (původně vyměřená daň ve výši 226 860,- Kč se snížila na částku 0,- Kč, základ daně

vyměřený ve výši 920 000,- Kč se snížil na částku 0,- Kč, daňová ztráta ve výši 19.004,- Kč zůstala beze změny).

[2] Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2007, č.j. 29 Ca 225/2005-23, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, kterou zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 10. 2008, č.j. 9 Afs 25/2008-44.

[3] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 4. 2009, č.j. 6511/09-1101-700779, bylo opětovně zamítnuto odvolání žalobce proti předmětnému rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635. I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2010, č.j. 29 Ca 128/2009-29, bylo označené rozhodnutí žalovaného zrušeno.

[4] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 5. 2011, č.j. 6721/11-1100-700779, bylo opětovně zamítnuto odvolání žalobce proti předmětnému rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635. I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu, která je nyní předmětem soudního přezkumu.

II.

Shrnutí základních žalobních bodů

[5] Žalobce v žalobě primárně shrnul průběh dosavadního soudního řízení. Poukázal na dřívější řízení ve věcech sp. zn. 29 Ca 225/2005 a 29 Ca 128/2009 a dovozuje, že žalovaný opětovně ignoruje závazné závěry, neboť neodstranil vytýkané vady řízení. Zejména nesprávně a v rozporu s objektivní realitou vyhodnotil provedené výsledky svědků paní G. M. a V. L., kteří výslovně potvrdili, že práce byla provedena, odevzdána a odměna byla vyplacena. Žalovaný i nadále klade žalobci k tíži neunesení důkazního břemene.

[6] Napadené rozhodnutí žalovaný zdůvodňuje zejména tím, že neuznal žalobcovu plátcí daně (společnosti INPOS Brno s.r.o., dále též „INPOS“) mzdové náklady, jejichž součástí byla i část žalobcových příjmů, jelikož plátce daně za rok 1999 údajně zahrnul do daňových nákladů mzdové náklady, které nebyly vynaloženy na dosažení a udržení zdanitelných příjmů; pracovně právní vztahy sice byly doloženy formálně dokonalými písemnostmi, ale ve skutečnosti nebyly naplněny. S takovýmto odůvodněním není možno souhlasit. V řízení před správcem daně, resp. v příslušném trestním řízení, které bylo vedeno u Městského soudu v Brně, č.j. 2T 17/2002, bylo svědecky prokázáno, zejména výpověďmi paní M., pana L. i již zesnulého pana I. T., že žalobce na základě příslušné dohody o provedení práce řádně provedl předmětný marketingový průzkum.

[7] Své údajné pochybnosti žalovaný opírá zejména o výpovědi příslušných svědků v jiném (byť částečně souvisejícím) daňovém řízení, ale zapomíná dodat, že svědkům, zejména těm, kteří byli o žalobcově činnosti informováni, ani nepoložil otázku, zda žalobce práce prováděl apod. Navíc je zcela nepřijatelné, aby žalovaný rozhodoval na základě nějaké pravděpodobnosti, že práce nebyly údajně vykonány, což výslovně uvádí ve svém napadeném rozhodnutí.

[8] Podle žalobce se žalovaný opírá o irelevantní skutečnost, kterou žalobci klade k tíži, aniž by ji tento mohl nějak ovlivnit, tedy že se žalobcův plátce mzdy v roce 2001 neodvolal proti příslušným rozhodnutím správce daně. K tomu je nutno připomenout, že v té době byl

již prohlášen konkurz a správkyně konkurzní podstaty JUDr. J. K. neměla důvod k podání odvolání, neboť měla shodné zájmy jako správce daně; nepodáním odvolání naopak mohla ve výsledku docílit navýšení finančních prostředků v konkurzní podstatě. Žalobce doplnil, že konkurzní správkyně s žalobcem vedla a dosud vede i soudní spor o vrácení vyplacené odměny. Navíc správkyně v té době ani neměla potřebné listiny; společnost INPOS byla vykradena ostatními společníky. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením, že u žalobcova plátce byly v očekávání konkurzu na majetek společnosti fiktivně vytvořeny závazky, které by měly mít přednost před pohledávkami ostatních společníků. Tato spekulace nebyla podle žalobce prokázána.

[9] Na prokázání pravdivosti svých tvrzení žalobce navrhoval provedení příslušných důkazů, zejména ještě výsledkem svědka V. J. a v neposlední řadě i důkaz předmětným trestním spisem. Žalovaný ani správce daně však na tyto oprávněné návrhy nijak nereflektoval a rozhodl tak na základě jednostranných tvrzení správce daně, příp. majetkově či jinak zainteresovaných svědků (např. ostatních společníků).

[10] Žalobce v žalobě dále výslovně uvedl, že ve smyslu § 47 odst. 2 a § 148 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“), již uplynula lhůta na vyměření a doměření daně, neboť to bylo možné do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost; lhůta pro stanovení daně skončila nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku, tedy od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání. S ohledem na výše uvedené důvody žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a požádal o přiznání náhrady nákladů řízení.

III.

Shrnutí základních bodů vyjádření žalovaného k žalobě

[11] Žalovaný podal k žalobě písemné vyjádření, ve kterém primárně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí (jehož závěry zčásti převzal i do svého vyjádření k žalobě). Zejména shrnul důvody, pro které v dřívějších řízeních neopovažoval za nutné provést výslech žalobcem navrhovaných svědků I. T., G. M. a Ing. V. L. a průběh dosavadních řízení ve věci.

[12] Žalovaný dále uvedl, že před vydáním posledního rozhodnutí (ze dne 23. 5. 2011) uložil správci daně provést žalobcem požadované výsledky svědků. Správce daně vyrozuměl žalobce o konání svědeckých výpovědí G. M. a Ing. V. L. sdělením ze dne 15. 3. 2011; žalobcem navrhovaný svědek I. T. nemohl být předvolán, neboť zemřel dne 12. 4. 2009. Výpovědi svědků k probíhajícímu daňovému řízení u žalobce na dani z příjmů fyzických osob za rok 1999 byly zaznamenány v protokolech o ústním jednání. Z provedených svědeckých výpovědí přitom nevyplynuly žádné informace rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobce odlišně od rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004 o výsledku přezkoumání rozhodnutí. Žalobce se přitom výsledků svědků nezúčastnil.

[13] Žalovaný dále uvedl, že vzhledem k tomu, že v dosavadním daňovém ani žalobním řízení nebyl žalobcem navrhován výslech svědka V. J., není zřejmé, z jakého důvodu by měl být této svědek vyslechnut. Správci daně ani žalovanému taková osoba není známa; v průběhu vedeného daňového řízení nezískal správce daně ani žalovaný povědomost o existenci této osoby a navíc ani žalobce ve vedeném daňovém, resp. odvolacím řízení, neuvedl nic o existenci této osoby a provedení její svědecké výpovědi nenavrhoval. K námitce, že nebyl

proveden důkaz předmětným trestním spisem, žalovaný odkázal na str. 10 a 11 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se tímto podrobně zabýval.

[14] K námitce uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pak žalovaný uvedl, že po dobu soudního řízení tato lhůta neběží, přičemž v dané věci bylo vedeno opakované soudní řízení. K prekluzi ve smyslu § 47 ZSDP tedy nedošlo. Na prekluzi neměl vliv ani § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (žalobcem mylně označovaný jako ZSDP). S odkazem na výše uvedené žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

III.

Podmínky řízení a další procesní otázky

[15] Před tím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s. ř. s.).

[16] V souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s. přezkoumal Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

[17] Krajský soud se primárně zabýval námitkou prekluze. Žalobce v žalobě výslovně uváděl, že ve smyslu § 47 odst. 2 a § 148 odst. 5 ZSDP již uplynula lhůta na vyměření a doměření daně, neboť to bylo možné do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost; lhůta pro stanovení daně skončila nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku, tedy od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.

[18] Podle § 47 odst. 1 ZSDP platí, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[19] Podle § 47 odst. 2 ZSDP pak platí, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[20] Z toho tedy plyne, že daň nelze vyměřit (doměřit) po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost. Byl-li však před uplynutím této tříleté lhůty učiněn úkon

směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit (doměřit) daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost.

[21] ZSDP tedy zakotvuje subjektivní tříletou lhůtu pro vyměření (doměření) daně, která může být opakovaně prodloužena. ZSDP současně zakotvuje desetiletou (objektivní) lhůtu pro vyměření (doměření) daně.

[22] Podle § 41 s. ř. s. (tedy procesního předpisu, který upravuje řízení před správními soudy) pak platí, že „*Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu (...).*“

[23] Vztahem označených ustanovení (§ 47 odst. 2 ZSDP a § 41 s. ř. s.) se opakovaně zabývala judikatura správních soudů, která dospěla k závěru, že právo vyměřit či doměřit daň ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP zaniká uplynutím deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, avšak s výjimkou případů uvedených v § 41 s. ř. s. Ustanovení § 41 s. ř. s. totiž způsobuje stavění objektivní lhůty upravené v § 47 odst. 2 ZSDP. Zahájením soudního řízení se tedy desetiletá prekluzivní lhůta staví (neběží) a k opětnému rozběhnutí této lhůty dojde až po pravomocném skončení soudního řízení (k tomu srv. podpůrně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 1 Afs 9/2008-59, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, čj. 7 Afs 28/2008-51, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2012, čj. 2 Afs 79/2011-171, všechny přístupné na www.nssoud.cz).

[24] K tomu je třeba doplnit, že podle § 32 s. ř. s. dojde k zahájení soudního řízení dnem, kdy žalobní návrh došel k soudu. Ke skončení soudního řízení pak dojde právní mocí rozsudku správního soudu. Právní moci nabývá rozsudek doručením účastníkům řízení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

[25] Sluší se doplnit i to, že podle judikatury správních soudů zahájení soudního řízení zastaví i běh lhůty, která započala běžet ještě před nabytím účinnosti soudního řádu správního (s. ř. s.), tj. před 1. 1. 2003. K tomu srv. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2010, čj. 5 Afs 38/2009-120 či rozsudek téhož soudu ze dne 4. 9. 2012, čj. 2 Afs 33/2012-33.

[26] Optikou výše uvedeného nahlížel krajský soud na námitku žalobce dovozující uplynutí desetileté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP a neshledal ji důvodnou.

[27] V nyní souzené věci je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2011 (jemuž předcházelo několik rozhodnutí žalovaného, které byly zrušeny soudem), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, čj. 94702/04/289914/8635, o výsledku přezkoumání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999.

[28] Ze správního a soudního spisu, jakož i z evidencí zdejšího soudu vyplývá, že žalobce brojil proti rozhodnutím žalovaného, kterými bylo potvrzeno označené rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, opakovanými žalobami.

[29] První žalobu (ve věci sp. zn. 29 Ca 225/2005) doručil žalobce soudu dne 6. 10. 2005, přičemž řízení o ní bylo skončeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2007, který nabyl právní moci dne 15. 11. 2007. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, která byla soudu doručena dne 26. 11. 2007, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 10. 2008, který nabyl právní moci dne 4. 11. 2008.

[30] Druhou žalobu (ve věci sp. zn. 29 Ca 128/2009) doručil žalobce soudu dne 26. 6. 2009, přičemž zdejší soud o ní rozhodl rozsudkem ze dne 26. 10. 2010, který nabyl právní moci dne 25. 11. 2010.

[31] Konečně třetí žalobu (ve věci sp. zn. 29 Af 103/2011) doručil žalobce zdejšímu soudu dne 1. 8. 2011 a řízení o ní bylo skončeno tímto rozsudkem, který nabude právní moci doručením účastníkům tohoto řízení, tj. žalobci a žalovanému.

[32] Z toho tedy plyne, že v dané věci běželo soudní řízení (mj. z důvodu nerespektování závazných právních názorů) po dobu více než 5 let. Po tuto dobu tedy ve smyslu § 41 s. ř. s. neběžela desetiletá lhůta pro zánik práva ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.

[33] S ohledem na výše uvedené (kdy předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2011, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635, o výsledku přezkoumání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999), tedy není krajský soud názoru, že by v souzené věci uplynula lhůta ve smyslu § 47 odst. 2 věta druhá ZSDP, jak tvrdil žalobce v žalobě.

[34] Pokud pak žalobce poukazoval na ustanovení § 148 odst. 5 ZSDP, resp. zánik práva ve smyslu tohoto ustanovení, konstatuje krajský soud předně, že ZSDP (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) takové ustanovení neobsahoval. Takové ustanovení je obsaženo v zákoně č. 280/2008 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jímž byl zrušen zákon č. 337/1992 Sb. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku.

[35] Otázkou aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu na řízení, která započala před účinností daňového řádu, se rovněž zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (k tomu srv. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č.j. 9 Afs 72/2011-218), která dospěla k závěru, že ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.

[36] Nejvyšší správní soud tedy zastává názor, se kterým se zdejší soud ztotožňuje, že i na prekluzivní lhůty, které počaly běžet před účinností daňového řádu (tj. před 1. 1. 2011) lze bez dalšího aplikovat § 41 s. ř. s. Jinými slovy, účinností daňového řádu se na počítání lhůt, které

započaly před jeho účinností (což je i souzený případ), ničeho nezměnilo. Krajský soud proto odkazuje na výše uvedené, kde se dostatečně zabýval během prekluzivní lhůty v dané věci. **Z výše uvedených důvodů není krajský soud názoru, že by v dané věci uplynula desetileté lhůta pro vyměření (stanovení) daně, jak tvrdil žalobce v žalobě.**

[37] **Žalobce v žalobě dále namítal, že žalovaný nerespektoval závazné právní názory soudů a neodstranil vytýkané vady řízení.** Posouzení této námitky se neobejde bez důkladné a podrobné rekapitulace dosavadního řízení před správními orgány a soudy v dané věci.

[38] Ze správního a soudního spisu pro zdejší soud k této námitce zejména vyplývá, že rozhodnutím žalovaného ze dne **3. 8. 2005** (č.j. 7193/04/FŘ 110-0106) bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635, o výsledku přezkoumání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 (kterým byl žalobci změněn platební výměr správce daně ze dne 27. 3. 2000 tak, že původně vyměřená daň ve výši 226.860,- Kč se snížila na částku 0,- Kč, základ daně z částky 920.000,- Kč na částku 0,- Kč a daňová ztráta ve výši 19.004,- Kč zůstala beze změny).

[39] Proti označenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, o které rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne **31. 10. 2007**, č.j. **29 Ca 225/2005-23**, kterým zrušil označené rozhodnutí s následující argumentací: „*Žalobce především namítal, že svědecké výpovědi G. M. a I. T. v řízení před správcem daně i v trestním řízení prokazují, že žalobce na základě dohody o provedení práce řádně provedl marketingový průzkum. Soud ve snaze prověřit tvrzené skutečnosti nahlédl do spisu správce daně i žalovaného a zjistil, že výpovědi jmenovaných svědků nejsou součástí spisu. Součástí spisu je pouze kopie rozsudku Městského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2003, sp.zn.: 2T 17/2002, v němž jsou popsány výpovědi obou jmenovaných v jejich trestní věci, zda výpovědi obsahovaly rovněž vyjádření vztahující se k věci žalobce z rozsudku zjistit nelze. Svědecké výpovědi, které měli jmenovaní učinit v daňovém řízení INPOS Brno, s.r.o. ve spise založeny nejsou. Přes tuto skutečnost žalovaný uvedl, že v daňovém řízení vycházel z výsledků řízení u INPOS Brno, s.r.o., z ústních jednání, mimo jiné též I. T. a G. M. a dále pak z písemných materiálů poskytnutých Policií ČR, tj. úředního záznamu (protokolu) s G. M. ze dne 9.8.1999 a I. T. ze dne 11.8.1999. Tyto podklady nejsou součástí spisu předloženého žalovaným k soudnímu řízení. Za takových okolností nelze, než konstatovat, že rozhodnutí bylo vydáno za situace, kdy skutkový základ rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spise (§ 76 odst.1 písm.b) s.ř.s.). Stejný nedostatek soud zjistil při přezkoumávání další žalobcovy námitky ohledně tří lékařů, kterým měl být poskytnut dar na základě sponzorských smluv. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že na základě šetření Finančního úřadu v Břeclavi, protokolů o ústním jednání s příslušnými lékaři, nebylo jednoznačně prokázáno, že obdrželi částky uváděné ve sponzorských smlouvách a jednotlivé protokoly specifikoval. Výsledky šetření Finančního úřadu v Břeclavi ani jednotlivé protokoly však součástí spisu, který byl předložen soudu k přezkoumání, nejsou. Krajský soud v Brně přisvědčil i poslední námitce žalobce, že žalovaný nevyhověl požadavku žalobce na provedení výslechu svědků. Není pochyb o tom (i když podklad ve spise žalovaného opět chybí), že žalobce navrhoval výslechy svědků I. T., G. M. a Ing. V. L., neboť to sám žalovaný uvádí v odůvodnění rozhodnutí. K návrhu žalobce žalovaný uvedl, že tyto osoby již byly k dané problematice vyslechnuty v daňovém řízení u INPOS Brno, s.r.o., a proto správce daně nepovažoval za účelné tento výslech opakovat. Kromě skutečnosti, že tyto protokoly nejsou součástí spisu, je nutno konstatovat, že i v případě, že by byly součástí spisu, jednalo by se pouze o listinný důkaz. Trval-li žalobce na výslechu uvedených osob jako svědků, měl mu*

správce daně, popř. žalovaný vyhovět tak, aby byla zachována jeho práva v souladu s ustanovením § 16 odst.4 písm.e) daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. Protokoly o provedených ústních jednáních s navrženými svědky, které byly sepsány pro účely daňového řízení vedeného se subjektem INPOS Brno, s.r.o., nelze považovat za svědecké výpovědi v daňovém řízení vedeném se žalobcem. Jako listinné důkazy mají nižší důkazní sílu, než svědecké výpovědi provedené v rámci daňového řízení, k nimž má právo se daňový subjekt vyjádřit a zejména má právo klást svědkům otázky. Odmítnutí provedení takového důkazu s tím, že není účelné opakovat výslech navržených osob, protože již byly vyslechnuty (ale v jiném daňovém řízení s jiným subjektem), nemá oporu v zákoně. Tím, že správce daně a posléze žalovaný neprovedli navržené důkazy žalobce, dopustili se takových vad řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst.1 písm.c) s.ř.s.). Kromě shora popsanych vad žalobou napadeného rozhodnutí je nutno konstatovat, že žalovaný sice vyjmenoval jednotlivé protokoly o ústním jednání, které nejsou součástí spisového materiálu předloženého soudu, navíc však neuvedl, co z jednotlivých protokolů konkrétně vyplývá a na základě čeho pak dospěl k závěru, že provedenými výpověďmi nebylo prokázáno uskutečnění prací, resp. poskytnutí daru, a že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst.9 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 76 odst.1 písm.a) s.ř.s.).“

[40] Ze spisu dále vyplývá, že ke kasační stížnosti žalovaného (stěžovatele) byl tento rozsudek potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze **dne 9. 10. 2008, č.j. 9 Afs 25/2008-44**. Nejvyšší správní soud v odůvodnění tohoto rozsudku zejména uvedl, že „Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, dle které nebylo nutno provádět žalobcem navržené výsledky svědků (I. T., G. M. a Ing. V. L.), neboť jmenované osoby byly vyslechnuty v daňovém řízení u daňového subjektu INPOS Brno, s. r. o., to znamená, že k dané problematice již vypovídaly, a proto nebylo účelné tyto výsledky opakovat. I v případě této námítky uvážil Nejvyšší správní soud tak, že jí nelze přisvědčit, a to z následujících důvodů. Skutečnost, že stěžovatel, resp. správce daně v předmětném daňovém řízení vycházel z důkazů získaných v jiném daňovém řízení (vedeném se společností INPOS Brno, s. r. o.) je sama o sobě v pořádku, neboť jak Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č.j. 2 Afs 50/2004 - 76, publikovaném na www.nssoud.cz: „výslech provedený v jednom daňovém řízení není vyloučen v řízení jiném; zde má protokol o výsledku povahu listinného důkazu (podle § 12 odst. 1 daňového řádu je protokol o ústním jednání veřejnou listinou).“ Co ovšem v pořádku není, je skutečnost, že stěžovatel odmítl provést výslech navrhovaných osob s poukazem na to, že tyto již byly vyslechnuty v jiném řízení. Odmítnout provedení navrženého výsledku jmenovaných osob by dle názoru Nejvyššího správního soudu bylo v daném případě možné za předpokladu, že by je správce daně, resp. stěžovatel z hlediska prokázání dokazovaných skutečností vyhodnotil jako nerelevantní či nadbytečné. Pak by ovšem v předmětném daňovém řízení nemohl využít ani výsledky provedené s těmito osobami v daňovém řízení se společností INPOS Brno, s. r. o., což se nestalo. Naopak správce daně z těchto výsledků jednoznačně vycházel a v daňovém řízení se žalobcem je využil v jeho neprospěch. Proto pokud žalobce ve svém odvolání navrhl výsledky těchto osob, bylo nutno, aby je stěžovatel, jakožto odvolací orgán, provedl a umožnil žalobci využít jeho zákonného práva – účastnit se výsledku svědků a klást jim otázky (§ 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu). I v rámci daňového řízení jsou totiž správní orgány povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit daňovému subjektu – žalobci, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a

svobod); srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, publikovaný pod č. 133 Sb. n. u. ÚS, sv. 23, str. 265, a na <http://nalus.usoud.cz>. Toto základní právo se přitom realizuje (podobně jako v jiných řízeních o právech a povinnostech) způsoby odpovídajícími povaze těch kterých konkrétních v řízení prováděných důkazů a slouží k naplnění základní povinnosti správce daně v daňovém řízení, jež se týká zjišťování skutkového stavu, a sice dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu). To by mělo být hlavním referenčním rámcem při postupu správce daně, přičemž obecně platí, že správce daně nemusí důkazní prostředek navržený daňovým subjektem provést, ale vždy se s ním musí vypořádat. Stěžovatelovo vypořádání se s návrhy žalobce na provedení svědeckých výpovědí však v daném případě nelze akceptovat, a to právě pro shora naznačené obejítí konfrontace svědků s žalobcem, resp. jeho otázkami. V této souvislosti je nutné poznamenat, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak daňového subjektu a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem je proto snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných (daňových) řízeních; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, jakož i na www.nssoud.cz. K dané stížní námitce tedy Nejvyšší správní soud vycházejí z ústavního aspektu věci, jakož i z posledně citovaného judikátu, uzavírá, že tato není důvodná, neboť odmítnutím provést navrhované svědecké výpovědi s tím, že není účelné opakovat výslech dotčených osob, protože již byly vyslechnuty v jiném daňovém řízení, došlo k porušení práva žalobce zakotveného v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiném daňovém řízení než v tom, v kterém má dotčená listina sloužit jako důkaz, totiž může být podkladem pro rozhodnutí pouze tehdy, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky. Na tomto závěru nic nemění ani argumentace stěžovatele poukazující jednak na provázanost daňového řízení vedeného u žalobce a u jeho zaměstnavatele – INPOS Brno, s. r. o., a jednak na to, že při akceptaci požadavku na opakované výpovědi svědků se zvýší náklady na daňové řízení a dojde ke zcela neúměrnému zatížení dotčených svědků, potažmo daňové správy. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu toliko pro úplnost konstatuje, že se jedná veskrze o argumenty faktické, nikoli právní, jimž by v souzené věci bylo možné přisvědčit za situace, pokud by daňový subjekt – žalobce aktivně nevyužil svých zákonných práv a provedení výsledku svědků nenavrhl; pak by jistě bylo možné postup správce daně i stěžovatele považovat jako postup efektivní a hospodárný, který co možná nejméně zatěžuje dotčené osoby. V daném případě však žalobce provedení výsledku svědků navrhl a správce daně, resp. stěžovatel se mu svým nezákonným postupem vyhnul, když výsledky navržených svědků nahradil listinnými důkazy v podobě protokolů o výsledku, které byly s navrženými svědky provedeny v rámci jiného řízení. Jako důvodné naopak přisvědčil Nejvyšší správní soud poslední námitce, dle které řízení před krajským soudem trpělo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) in fine s. ř. s.]. Stejně jako stěžovatel přitom zdejší soud vyšel ze své vlastní judikatury, z níž vyplývá, že pokud soud dostatečně nepoučil žalovaný správní orgán o jeho procesních povinnostech, čímž mu přivodil újmu v řízení, trpí řízení před soudem

vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (viz již výše citovaný rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č.j. 3 As 6/2004 – 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Současně zdejší soud přihlédl k setrvalé judikatuře Ústavního soudu, kterou je možné mutatis mutandis vztáhnout i na posuzovanou věc s tím, že jedním ze základních předpokladů práva na spravedlivé soudní řízení je i řádné plnění poučovací povinnosti ze strany obecných soudů, jež mají povinnost poskytnout účastníkům řízení poučení o jejich procesních právech a povinnostech a nelze „vyšachovat“ účastníka z jeho přístupu k soudu, aniž by soud splnil tuto poučovací povinnost (srov. např. náleze ze dne 7. 7. 1999, sp. zn. I. ÚS 138/98, publikovaný pod č. 96 Sb. n. u. ÚS, sv. 15, str. 3, nebo náleze ze dne 9. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 467/04, publikovaný pod č. 97 Sb. n. u. ÚS, sv. 41, str. 271, oba též dostupné z <http://nalus.usoud.cz>). V projednávané věci bylo proto třeba postupovat v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 s. ř. s.; krajský soud měl tedy stěžovateli poskytnout dostatečné poučení o jeho procesních povinnostech a vyzvat jej k doplnění předloženého správního spisu o písemnosti, které v předloženém správním spisu chybí a které byly podkladem pro žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele. Předložení úplného spisového materiálu představuje procesní povinnost správního orgánu a teprve pokud ji i přes náležité poučení nedostojí, je na místě postup, který zvolil krajský soud, tj. zrušení napadeného rozhodnutí pro vady řízení proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisech [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Absence některých písemností, které s největší pravděpodobností existují, neboť jsou zmíněny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný správní orgán na ně přímo odkazuje a vychází z nich, tak bez dalšího nemůže být důvodem neúspěchu tohoto správního orgánu v podobě zrušení jeho rozhodnutí bez meritorního přezkoumání v rozsahu § 75 odst. 1 s. ř. s. Přesto je dle názoru Nejvyššího správního soudu nutné apelovat na správní orgány ohledně požadavku řádného vedení spisu a zakládání všech písemností, které se k dané věci vztahují a které je třeba patřičným způsobem utřídit (podle hlediska věcného, chronologického, podle toho, od koho písemnosti pochází či jinak); srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 1. 1997, č.j. 6 A 401/96 – 6, publikované pod č. 688/2000 SoJ., jež se zabývalo náležitostí spisů předkládaných soudu. I přes tuto částečnou důvodnost kasační stížnosti je však dle názoru Nejvyššího správního soudu třeba trvat na tom, aby stěžovatel (v intencích shora uvedeného) odstranil vady řízení, ke kterým došlo především v souvislosti se žalobcem navrženým výsledkem svědků, jakož i v souvislosti se způsobem vedení spisu a následným odůvodněním rozhodnutí stěžovatele, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.“

[41] Ze správního a soudního spisu dále vyplývá, že rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně **ze dne 14. 4. 2009** (č.j. 6511/09-1101-700779) bylo opětovně zamítnuto odvolání žalobce proti předmětnému rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635.

[42] I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu, ve které zejména namítal, že žalovaný nerespektoval původní závěry zdejšího soudu, jakož i Nejvyššího správního soudu, když neodstranil vytýkané vady řízení. Rozsudkem Krajského soudu v Brně **ze dne 26. 10. 2010, č.j. 29 Ca 128/2009-29**, bylo i toto rozhodnutí žalovaného zrušeno. V odůvodnění krajský soud zejména uvedl, že „Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. totiž platí, že správní orgán je vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, tj. v dané věci v rozsudku ze dne 31. 10. 2007, č.j. 29 Ca 225/2005-23, kterýžto nebyl zrušen ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšším správním soudem, k tomu viz rozsudek ze dne 9. 10. 2008, č.j. 9 Afs 25/2008-44, a jedná se tudíž o rozsudek, kterým byl žalovaný vázán. Označený rozsudek Nejvyššího správního soudu přitom potvrdil závěry zdejšího soudu o nutnosti výsledku předmětných osob, když vyslovil, že pokud žalobce ve svém odvolání navrhl výsledky

předmětných osob, bylo nutno, aby je žalovaný provedl, resp. vyslovil, že odmítnutím provést navrhované svědecké výpovědi s tím, že není účelné opakovat výslech dotčených osob, protože již byly vyslechnuty v jiném daňovém řízení, došlo k porušení práva žalobce zakotveného v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu a je třeba trvat na tom, aby žalovaný odstranil vady řízení, ke kterým došlo především v souvislosti se žalobcem navrženým výslechem svědků. Pro podporu závěru o nutnosti respektovat závazný právní názor krajského soudu srov. podpůrně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č.j. 2 Afs 80/2008-67, či rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č.j. 5 Afs 28/2003-69, ve kterém se uvádí, že „Nerespektování právního názoru vysloveného soudem v kasačním rozsudku má za následek zrušení nového rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost bez dalšího.“ S ohledem na výše uvedené proto krajský soud musí trvat na původním názoru obsaženém v rozsudku ze dne 31. 10. 2007, č.j. 29 Ca 225/2005-23, resp. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č.j. 9 Afs 25/2008-44. Ostatně rozsudek pátého senátu Nejvyššího správního soudu, na který poukazuje žalovaný (ze dne 25. 8. 2006, č.j. 5 Afs 63/2005-68, ze kterého by mohl být učiněn i jiný závěr, než který učinil zdejší soud v původním rozsudku), byl nadto vydán dříve, než v posuzované věci relevantní rozsudek devátého senátu Nejvyššího správního soudu (ze dne 9. 10. 2008, č.j. 9 Afs 25/2008-44) a devátý senát Nejvyššího správního soudu ho nepochybně vydával při vědomí skutkových, resp. právních odlišností obou věcí, které mu umožňovaly v dané věci rozhodnout jinak než, jak rozhodl pátý senát téhož soudu (ve věci č.j. 5 Afs 63/2005-68). Jinými slovy, s ohledem na skutečnost, že rozsudek č.j. 5 Afs 63/2005-68 nebyl v předmětné věci rozsudkem, kterým by byl vázán zdejší soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a naopak Nejvyšší správní soud potvrdil ke kasační stížnosti žalovaného původní rozsudek zdejšího soudu (kterým byl vázán žalovaný s ohledem na § 78 odst. 5 s. ř. s.), musel zdejší soud přisvědčit žalobci v tom, že žalovaný nerespektoval původní závěry zdejšího soudu, jakož i Nejvyššího správního soudu, když neodstranil vytýkané vady řízení.“

[43] Konečně ze správního a soudního spisu vyplývá, že rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně **ze dne 23. 5. 2011** (č.j. 6721/11-1100-700779) bylo opětovně zamítnuto odvolání žalobce proti předmětnému rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 16. 6. 2004, č.j. 94702/04/289914/8635. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný (po rekapitulaci dosavadního řízení) zejména uvedl, že „Finanční úřad Brno II vyrozuměl Paed.Dr. M. K. o provádění svědeckých výpovědí sdělením č.j. 66296/11/289914705778 ze dne 15.3.2011, které bylo převzato tímto poplatníkem osobně dne 16.3.2011. Ve vyrozumění správce daně byly poplatníkovi sděleny informace o provádění svědeckých výpovědí dne 29. 3. 2011 u správce daně na Finančním úřadu Brno II a to ve věci vedeného odvolacího řízení k vyměření jeho daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Dále bylo poplatníkovi sděleno, že předvolání jsou jím navržení svědci G. M. a Ing. V. L.. Třetí poplatníkem navrhovaný svědek I. T. nemohl být předvolán, neboť zemřel 12. 4. 2009. Na vyrozumění o konání svědeckých výpovědí poplatníkem navržených svědků poplatník nijak nereagoval, o konání výslechu svědků neprojevil zájem a těchto jednání se nezúčastnil. Vzhledem k tomu, že poplatník Paed.Dr. M. K. I byl správcem daně prokazatelně vyrozuměn o konání svědeckých výpovědí svědků jím navržených a opakovaně požadovaných a žalobami si vynucujících konání těchto svědeckých výpovědí, aby nebyl zkrácen na svých právech být přítomen svědeckým výpovědím osob, které považoval za relevantní a nezastupitelné při posouzení jeho daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, avšak tohoto svého práva nevyužil ani neučinil žádné podání, ze kterého by plynula překážka na jeho straně dostavit se k požadovaným výpovědím jím navržených svědků, ani neprokázal do data vydání tohoto rozhodnutí, že mu nebylo možno a z jakých důvodů se výpovědi jím navržených svědků zúčastnit a seznámit se tak s jejich obsahem, nepovažoval odvolací orgán za nutné, znovu seznamovat tohoto poplatníka s obsahem provedených svědeckých výpovědí,

kteřé byly vyžádány poplatníkem a ten pak své právo zúčastnit se jejich konání zmařil svou nečinností. O výpovědích poplatníkem Paed.Dr. K. požadovaných svědků byly sepsány protokoly o ústním jednání. Protokol č.j.: 91265/11/289914705778 o ústním jednání ve věci svědecké výpovědi k probíhajícímu daňovému řízení u daňového subjektu Paed.Dr. M. K., R. 98, R. týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 1999 se svědkem Ing. V. L. (dne 29. 3. 2011 a protokol č.j.: 91264/11/289914705778 o ústním jednání se stejným předmětem jednání se svědkem G. M. dne 29. 3. 2011. Z provedených svědeckých výpovědí nevyplynuly žádné informace rozhodné pro stanovení daňové povinnosti Paed.Dr. M. K. k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 odlišně od toho, jak bylo stanoveno správcem daně, Finančním úřadem Brno II, v rozhodnutí č.j.: 94702/04/289914/8635, ze dne 16. 6. 2004, o výsledku přezkoumání rozhodnutí podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu Brno II, č.j. 38456/00/289914/2467, ze dne 27. 3. 2000. (platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, který byl vydán správcem daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků - „konkludentně“) i odvolacím orgánem ve zrušeném rozhodnutí č.j. 6511/09-1101-700779 ze dne 14. 4. 2009. V souvislosti s výše uvedenými fakty je zřejmé, že poplatník Paed.Dr. M. K. nijak neprokázal uskutečnění prací z uzavřené dohody, neprokázal ani, že mu v roce 1999 plynuly za takovou práci příjmy ze závislé činnosti, příjmy dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které by měly být předmětem daně za zdaňovací období roku 1999. Dále je zřejmé, že při přezkoumávání odvolání nebyly shledány žádné nové skutečnosti, které by mohly vést k názoru, že vystavené rozhodnutí Finančního úřadu Brno II č.j. 94702/04/289914/8635, ze dne 16.6.2004, tj. rozhodnutí o výsledku přezkoumání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, by bylo vydáno v rozporu s právními předpisy nebo se zakládalo na podstatných vadách řízení. “

[44] Krajský soud v Brně ověřil ze správního spisu (který si vyžádal o žalovaného, resp. správce daně), že žalovaným uváděné skutečnosti o provedení výsledku označených svědků (paní G. M. a pana V. L.) v něm mají oporu. Ze správního spisu totiž vyplývá, že žalovaný výzvou ze dne 8. 12. 2010, č.j. 17741/10-1101-700779, uložil Finančnímu úřadu Brno II provést výsledky svědků G. M. a Ing. V. L. Finanční úřad Brno II (sdělením ze dne 15. 3. 2011, č.j. 66296/11/289914705778, které si žalobce převzal osobně dne 16. 3. 2011) vyrozuměl žalobce o provádění svědeckých výpovědí. V tomto sdělení správce daně žalobce vyrozuměl o tom, že ve věci vedeného odvolacího řízení k vyměření jeho daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 předvolal na dne 29. 3. 2012 jako svědky paní G. M. (na 9:00 hod.) a Ing. V. L. (na 10:00 hod.) na Finanční úřad Brno II, 4. patro, kancelář č. 410, úřední osoba – Ing. M. K. Výsledky těchto výsledků jsou obsaženy v protokolech ze dne 29. 3. 2012, č.j. 91264/11/289914705778 a č.j. 91265/11/289914705778, dále podrobně rekapitulovány. K výsledku svědků se žalobce nedostavil, ač byl o jeho konání prokazatelně vyrozuměn.

[45] Z toho tedy krajský soud dovozuje, že žalovaný napravil původně vytýkanou vadu, když zajistil provedení výsledku předmětných svědků.

[46] Žalovanému je však třeba vytknout, že se s relevancí označených svědeckých výpovědí (ve vztahu k žalobcovým tvrzením pro předmětné zdaňovací období a jeho daňové povinnosti) nikterak nevypořádal. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí bez dalšího uvedl, že „Z provedených svědeckých výpovědí nevyplynuly žádné informace rozhodné pro stanovení daňové povinnosti Paed.Dr. M. K. k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 odlišně od toho, jak bylo stanoveno správcem daně, Finančním úřadem Brno II, v rozhodnutí č.j.: 94702/04/289914/8635, ze dne 16. 6. 2004, o výsledku přezkoumání

rozhodnutí (...) i odvolacím orgánem ve zrušeném rozhodnutí č.j. 6511/09-1101-700779 ze dne 14. 4. 2009. V souvislosti s výše uvedenými fakty je zřejmé, že poplatník Paed.Dr. M. K. nijak neprokázal uskutečnění prací z uzavřené dohody, neprokázal ani, že mu v roce 1999 plynuly za takovou práci příjmy ze závislé činnosti, příjmy dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které by měly být předmětem daně za zdaňovací období roku 1999.“

[47] Z obou provedených svědeckých výpovědí (paní M. i pana L., k tomu srv. protokoly o ústním jednání ze dne 29. 3. 2011, č.j. 91265/11/289914705778 a č.j. 91264/11/289914705778) přitom podle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že žalobce uzavřel se společností INPOS dohodu o provedení práce. Dohoda byla uzavřena za účelem zjištění možnosti exportu výrobků do Ruska, Běloruska, Ukrajiny (zmapování trhu). Podle paní M. (zástupkyně ředitele a jednatele společnosti INPOS) byly dohodnuté práce žalobcem provedeny, což potvrdil i pan L., který uvedl, že výsledek práce sloužil jako podklad pro výhledový ekonomický plán společnosti INPOS. Podle pana L. (který byl účetním a ekonomem společnosti INPOS) byla odměna vyplacena hotově. Doklady má u sebe správkyně konkurzní podstaty společnosti INPOS paní JUDr. J. K. Zálohová daň z tohoto příjmu měla být rovněž sražena, příkaz k její úhradě byl z jeho strany zpracován a předán panu řediteli T.

[48] Jak však bylo výše naznačeno, žalovaný tyto svědecké výpovědi odbyl pouze s tím, že z nich nevyplynuly žádné informace rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobce odlišně od dřívějších závěrů správních orgánů a bez dalšího dovodil, že žalobce nijak neprokázal uskutečnění prací z uzavřené dohody a následné příjmy. Z označených výpovědí svědků (zástupkyně ředitele a účetního společnosti INPOS, které s ohledem na své postavení ve společnosti INPOS mohly mít povědomost o uskutečnění prací, resp. existenci následných příjmů), přitom jednoznačně vyplývají informace, které uskutečnění prací z uzavřené dohody potvrzují a stejně tak potvrzují, že odměna za práci žalobci vyplacena být měla, srv. výše uvedené. Tyto svědecké výpovědi tedy žalobce logicky navrhoval k potvrzení svých tvrzení stran naplnění předmětné dohody, resp. unesení důkazního břemene v předmětném daňovém řízení. Bylo proto na žalovaném, aby se s výstupy těchto výpovědí řádně vypořádal, což se nestalo. Žalovaný tyto svědecké výpovědi nikterak nehodnotil a bez dalšího uzavřel, že nemohly ničeho změnit na původních závěrech, aniž by své závěry blíže rozvedl. Všechny důvody, které vedly žalovaného k zamítnutí odvolání, musí být patrný z odvolacího rozhodnutí; úkolem soudu není dovozovat z obsahu spisu za žalovaného důvody, které jej vedly k zamítnutí odvolání.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[49] Na základě výše specifikovaných důvodů proto krajskému soudu nezbylo než rozhodnutí žalovaného zrušit pro vady řízení spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, ve kterém vytčené vady napraví (§ 78 odst. odst. 4 a 5 s. ř. s.).

[50] Úkolem žalovaného v dalším řízení bude respektovat všechny závazné právní názory zdejšího soudu, resp. Nejvyššího správního soudu (viz všechny shora i z tohoto důvodu podrobně rekapitulované rozsudky). Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný právními názory, které vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (rozsudcích), v dalším řízení vázán. Žalovaný se tedy bude mj. zabývat jednotlivými tvrzeními obsaženými ve svědeckých výpovědích, resp. i

všemi dalšími důkazními prostředky, které mají relevanci k daňové povinnosti žalobce, tak aby bezezbytku naplnil zásadu volného hodnocení důkazů a další zákonné povinnosti při stanovení daně. Výsledek všech těchto procesů nalezne přezkoumatelný odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí, aby soud mohl k případné žalobě přezkoumat, na základě jakých důkazních prostředků (které budou obsaženy ve správním spisu, jenž bude řádně veden – k tomu srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č.j. 9 Afs 25/2008-44), resp. na základě jakých důvodů, dospěl žalovaný k výsledným závěrům. Ze současného rozhodnutí toto dovodit nelze. Žalovaný ignorováním závazných právních názorů a postupným dopisováním dalších argumentů mj. odůvodňujících nepotřebnost výlechu označených svědků, vytvořil z rozhodnutí nepřehledný dokument, který se mívá se smyslem odvolacího rozhodnutí, kterým je vypořádat se s odvolacími námitkami žalobce (jež mívá právě do nedostatečného a nesprávného dokazování v dané věci), resp. zdůvodnit, z jakých důvodů bylo/nebylo odvolání shledáno důvodným. Podstatnou část napadeného rozhodnutí tvoří rekapitulace dosavadního řízení, důkladné vypořádání se s jednotlivými důkazními návrhy, s výstupy svědeckých výpovědí atp. v rozhodnutí absentuje. Všechny tyto vady žalovaný v novém rozhodnutí napraví (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Z důvodu, že rozhodnutí žalovaného je již potřeť soudem rušeno, lze žalovanému v rámci ekonomie řízení doporučit, aby se zaměřil i na případné další vady, na které poukazoval žalobce v daňovém řízení a následně zopakoval i v žalobách. Teprve bezvadné rozhodnutí může obstát před správním soudem. K tomu srv. podpůrně i judikaturu (např. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2007, č.j. 57 Ca 35/2005-80), z níž plyne, že na základě nezákonně provedeného procesu nelze dospět k zákonnému výsledku.

[51] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[52] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v tomto případě za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, tedy ve výši 2 x 2 100 Kč a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 4 800 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 960 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 7 760 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. října 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu