



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. I.C.**, právně zast. JUDr. Marcelou Vilímkovou, advokátkou se sídlem Vinohradská 37, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2008, č. j. 6 Ca 218/2006 - 98,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2008, č. j. 6 Ca 218/2006 - 98, **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 brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, č. j. 4389/06 - 110; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 4. 2005, č. j. 40254/05/021910/3646 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, kterým byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 792 972,40 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 854 281 Kč.

Stěžovatel podal proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Jako důvod kasační stížnosti je uvedena ve smyslu ust. § 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. Dále jsou stěžovatelem namítány vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty žalovaný porušil zákon o

řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to způsobilo nezákonnost rozhodnutí žalovaného [ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je namítána nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soudu pro nedostatečné zjištění skutkového stavu a v krácení práv stěžovatele.

V rozsáhlé kasační stížnosti stěžovatel namítá, že žalovaný a následně soud nesprávně posoudili vzájemnou souvislost smluv uzavřených stěžovatelem s panem A. J. a následně se společností Falkon Capital, a. s. Nezákonnost rozhodnutí, a poté i rozsudku, je způsobena rovněž tím, že nebyl proveden řádný výslech svědka pana J. Pochybení žalovaného i soudu zde spočívá jednak v krácení procesních práv stěžovatele a jednak v nedostatečném zjištění skutkového stavu. Žalovaný nesprávně posoudil právní vztah založený smlouvou se společností Falkon Capital, a. s. a právní vztah založený smlouvou s panem A. J., jako na sobě nezávislé právní vztahy. Z toho pak vyplývá nesprávný závěr o tom, že spolu nesouvisejí ani plnění učiněná na základě obou smluv, tj. výplata částky 3 000 000 Kč stěžovateli od společnosti Falkon a částky 2 790 000 Kč, vyplacené stěžovatelem panu J. S tím stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že pokud by nebylo smlouvy s panem J., stěžovatel by smlouvu se společností Falkon vůbec neuzavíral, neproběhla by ani plnění, která byla na základě obou smluv realizována. To je zřejmé ze smluv samotných, stěžovatel na toto opakovaně upozorňoval jak v řízení daňovém, tak soudním. Z obsahu smlouvy mezi stěžovatelem a p. J. vyplývá, že se jedná nikoli o smlouvu mandátní, ale o smlouvu odpovídající svým obsahem smlouvě komisionářské, kdy komisionářskou smlouvou se dle § 577 obchodního zákoníku komisionář zavazuje, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu.

V daném případě měl pan J. zcela jistě informace o tom, že spol. Falkon má zájem na poskytování poradenských služeb v souvislosti s deblokací ruského dluhu a je připravena vyplatit významnou odměnu. Stěžovatel panu J. nikdy nekladl dotazy týkající se původu jeho informací ani jeho skutečného zájmu na poskytování služeb společnosti Falkon. Lze předpokládat, že pan J. měl zájem především na odměně, jež spol. Falkon zamýšlela vyplatit. Je dále zřejmé, že p. J. nechtěl popř. nemohl sám jednat se společností Falkon a uzavřít s ní smlouvu o poskytování poradenských služeb. Pan J. tedy vyhledal osobu, která by byla dostatečně způsobilá obchodní záležitost zařídit, služby spol. Falkon poskytovat a inkasovat za toto pro pana J. odměnu. Touto osobou byl stěžovatel. Dle stěžovatele pan J. zřejmě aktivně působil k tomu, aby společnost Falkon uzavřela se stěžovatelem mandátní smlouvu, přičemž tato domněnka je opřena o to, že spol. Falkon sama oslovila stěžovatele a nabídla mu podmínky, jaké byly již obsaženy v ujednání s p. J.

Pokud by smlouva byla posouzena správně, nemohl by pak soud dojít k závěru, že stěžovatel neuvedl a neprokázal žádnou okolnost, která by nasvědčovala tomu, z jakého důvodu p. J. částku 2 790 000 Kč vyplatil, a dále že stěžovatel nepředložil žádné doklady, kromě uvedené smlouvy, ze kterých by vyplývalo, že pro p. J. něco vykonal a za to mu náležel příjem nebo naopak, že p. J. vykonal něco pro stěžovatele a uvedená částka mu tak mohla být poukázána. Jestliže tedy byla platba ve výši 3 000 000 Kč posouzena jako příjem, musela být platba ve výši 2 790 000 Kč posouzena jako výdaj vynaložený na dosažení tohoto zdanitelného příjmu. Obě tyto platby spolu souvisí a tvoří část jedné obchodní operace.

Stěžovatel dále uvádí, že jak namítal v daňovém řízení (viz. např. odvolání proti rozhodnutí správce daně v prvním stupni a jeho doplnění), tak i v podané žalobě (str. 6 a 8 žaloby) tím, že mu nebylo umožněno účastnit se podání svědecké výpovědi pana J. dne 11. 11. 2004, došlo ke zkrácení jeho procesních práv v daňovém řízení. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí pochybení při výsledku svědka a nemožnosti stěžovatele klást mu otázky dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní přiznal, konstatoval však že v odvolacím řízení nebylo zpochybněno, že stěžovatel částku 2 790 000 Kč skutečně vyplatil, což také p. J. při svědecké výpovědi potvrdil. Dle žalovaného bylo v průběhu odvolacího řízení prokázáno, že tato výplata nemá a ani nemůže mít souvislost se zdanitelným příjmem (3 000 000 Kč) a podle žalovaného toto procesní pochybení nemá vliv na výrok rozhodnutí správce daně I. stupně. Žalovaný proto opakování svědecké výpovědi za přítomnosti stěžovatele považoval za irelevantní. S tímto názorem však stěžovatel nesouhlasí. Pracovníci správce daně kladli p. J. otázky, které se vztahovaly k výplatě částky 2 790 000 Kč. Nebyly mu však položeny otázky, které se vztahovaly k samotnému obchodnímu vztahu a souvislosti obou uzavřených smluv, přestože stěžovatel od začátku daňového řízení na jejich souvislost poukazoval. Pokud by stěžovateli bylo umožněno účastnit se podání svědecké výpovědi, mohl by otázky týkající se této skutečnosti položit.

Stěžovatel se následně v žalobě domáhal toho, aby byl výslech p. J. proveden v řízení před soudem, toto však soud odmítl. Dle stěžovatele nelze přijmout závěr soudu o tom, že stěžovatel sám neoznačil, k jakým konkrétním skutečnostem by se měl svědek vyjádřit a jaká tvrzení by měl svou svědeckou výpovědí doložit. Jak stěžovatel uvedl v žalobě, měl zájem položit panu J. otázky, které by se vztahovaly k samotnému obchodnímu případu a souvislosti obou uzavřených smluv. Stěžovatel uvádí, že v daňovém řízení nepochybně vyšly najevo skutečnosti, které odůvodňovaly provedení důkazu výsledkem p. J. k získání skutkových poznatků o jeho úloze v předmětné obchodní operaci a pokud měl správce daně o úloze pana J. pochybnosti, mohly být tyto provedením výsledku snadno vyvráceny nebo potvrzeny.

Stěžovatel závěrem požaduje, aby byl rozsudek Městského soudu v Praze zrušen a věc se mu vrátila k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že dle jeho názoru, se v případě smlouvy stěžovatele s p. J. nejedná ani o smlouvu komisionářskou, když zde nebyla žádná obchodní či jiná záležitost, kterou by stěžovatel u Falkonu zajišťoval pro pana J. a na jeho účet. Smlouva mezi stěžovatelem a p. J. je o tom, že pan J. vysílá stěžovatele na práci do Falkonu s tím, že odměna za práci stěžovatele bude (až na 7% provizi) náležet panu J. Ze smlouvy nijak nevyplývá, že by se měl p. J. jakkoli podílet na práci stěžovatele pro Falkon a že by mu měl vzniknout nárok na nějakou odměnu od Falkonu vyplacenou prostřednictvím stěžovatele. Žádným důkazním prostředkem nebylo doloženo, že by stěžovatel u Falkonu zařizoval nějakou obchodní záležitost pro p. J. Dle názoru žalovaného vyplatila spol. Falkon stěžovateli odměnu za jeho činnost mandátáře a u něj je takový příjem předmětem daně. Odměna mandátáře nemůže náležet žádné třetí osobě. Ačkoliv bylo plně v pravomoci stěžovatele, aby nakládal se svým příjmem získaným za práci pro Falkon, jak uznal za vhodné, tedy se i zavázal, že příjem poskytne p.

J., nicméně z daňového hlediska, lze uznat za daňový výdaj jen částky vynaložené na dosažení příjmu, tedy částky bez jejichž vynaložení by příjem dosažen nebyl. Žalovaný uvádí, že z výpovědi p. Č. (jako jediného člena představenstva Falkon Capital a. s. a osoby, která uzavřela se stěžovatelem mandátní smlouvu a vyplatila odměnu) vyplývá, že se na stěžovatele sama obrátila spol. Falkon, nikoliv, že by stěžovatel uzavřel smlouvu s Falkonem na základě dohody s p. J.. P. Č. také zcela vyloučil, že by se na uzavření mandátní smlouvy mezi spol. Falkon a stěžovatelem mohl jakkoli podílet p. J. nebo že by se podílel na činnosti stěžovatele pro Falkon. V daňovém řízení proto dospěl správce daně k závěru, že odměna ve výši 3 mil Kč za činnost stěžovatele pro Falkon je v plné výši jeho zdanitelným příjmem a že částku 2 790 tis. Kč vyplacenou p. J. nelze považovat za daňově účinný výdaj k dosažení uvedeného zdanitelného příjmu. Ke stejnému závěru dospělo i Ministerstvo financí, které nevyhovělo žádosti stěžovatele o uplatnění mimořádného opravného prostředku.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti a řádně uplatněnými kasačními důvody (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) napadený rozsudek přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Jak vyplývá ze spisu, byla u stěžovatele provedena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Stěžovatel vykázal příjmy z podnikání ve výši 3 000 000 Kč na základě smlouvy se společností Falkon Capital, a. s. Stěžovatel do výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, zahrnul mj. částku ve výši 2 790 000 Kč vyplacenou p. J. dne 20. 2. 2002. Stěžovatel k uvedenému předložil dvě mandátní smlouvy. Podle první mandátní smlouvy (předložené v ruském jazyce) ze dne 5. 2. 2001, kde je jako mandant uveden A. J., měl stěžovatel zahájit jednání se společností Falkon Capital, a. s. (dále jen spol. Falkon), se kterou měl stěžovatel dále podepsat smlouvu, na jejímž podkladě měl uvedené společnosti a zúčastněným osobám zajišťovat služby při realizaci mezivládní smlouvy uzavřené mezi Ruskou federací a Českou republikou o deblokaci ruského dluhu (poskytovat konzultační služby, účastnit se při jednáních se třetími stranami, připravovat dokumenty pro jednání s bankami a jinými finančními institucemi apod.). Pan J. se ve smlouvě zavázal vyplatit stěžovateli dohodnutou odměnu za výkon uvedených činností a to tak, že stěžovatel obdrží od společnosti Falkon částku 3 000 000 Kč, z této sumy měl stěžovatel odečíst provizi ve výši 7 %, tj. 210 000 Kč a zbylou částku ve výši 2 790 000 Kč měl stěžovatel uhradit v hotovosti popř. převést na účet p. J. Dle druhé mandátní smlouvy ze dne 1. 3. 2001 se stěžovatel, jako mandatář zavázal, že bude pro mandanta, tedy společnost Falkon vykonávat mj. poradenskou činnost a technické zabezpečení naplnění příslušných ustanovení ohledně finančního vyrovnání na základě mezivládní smlouvy mezi Ruskou federací a Českou republikou, účastní se na přípravě podkladů pro jednání se stranami zúčastněnými při deblokaci dluhu, dohled nad aplikací spol. Falkon navržených postupů při realizaci transakce apod. Za výkon činnosti náležela stěžovateli odměna ve výši 3 000 000 Kč.

Správce daně I. stupně v rámci daňové kontroly požadoval prokázání právního důvodu výplaty částky ve výši 2 790 000 Kč p. J. a doložení, zda se jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za účelem ověření oprávněnosti zahrnutí předmětné částky do výdajů byl dne 11. 11. 2004 proveden výslech svědka p. J. dožádaným správcem daně bez přítomnosti

stěžovatele, jakožto daňového subjektu. Tato svědecká výpověď byla v daňovém řízení hodnocena tak, že ačkoliv došlo k procesnímu pochybení, kdy daňový subjekt nebyl přizván k ústnímu jednání, svědek potvrdil vyplacení předmětné částky. V dalším řízení pak správce daně I. stupně vycházel ze skutečnosti, že nebylo zpochybněno samotné vyplacení částky ve výši 2 790 000 Kč, ale nebylo prokázáno, že tato výplata má souvislost se zdanitelným příjmem stěžovatele ve výši 3 000 000 Kč.

Stěžovatel požadoval nový výslech svědka p. J. v průběhu odvolacího řízení. Této žádosti však nebylo žalovaným vyhověno, přičemž tento postup žalovaný odůvodnil tím, že uvedené procesní pochybení nemá vliv na závěr svědčící o neprokázání souvislosti výplaty cit. částky p. J. se zdanitelným příjmem.

Soud I. stupně tomuto závěru žalovaného přisvědčil s tím, že svědek by měl potvrzovat pravdivost tvrzení daňového subjektu. K tomu, jaké postavení v celé obchodní záležitosti zaujímal p. J., jaký byl jeho podíl na příjmech získaných stěžovatelem za činnost pro společnost Falkon, neuvedl stěžovatel v průběhu daňového řízení ničeho. Za této situace se pak nemohl domáhat výsledku svědka a nemůže klást za vinu žalovanému, že tohoto svědka nevyslechl. Soud dále uvedl, že doklady, které mu byly stěžovatelem předloženy a vysvětlení, která byla podána, dle jeho názoru žádným způsobem neobjasňují skutečnost, z jakých důvodů a na základě čeho byla mandátní smlouva s panem J. uzavřena. Soud uzavřel, že neshledává jako nedostatek a vadu řízení to, že žalovaný k těmto otázkám svědka nevyslechl, přestože lze postup dožádaného správce daně hodnotit jako provedený v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že se však svědek při takto nesprávně provedené výpovědi vyjadřoval pouze k samotnému vyplacení částky, a že tato skutečnost byla žalovaným akceptována, nejednalo se dle názoru soudu I. stupně o takové pochybení, které by mělo být důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Nevyhovění návrhu na další výslech nelze považovat za porušení procesních práv stěžovatele, a proto ani soud nepřistoupil k doplnění řízení výsledkem svědka p. J., jak to navrhoval stěžovatel v žalobě.

Z obsáhlé kasační stížnosti lze seznat, že kasační námitky se týkají především způsobu, jakým finanční orgány vedly dokazování a o jaké důkazy opřely své závěry o sporných skutkových okolnostech. K těmto otázkám se vztahuje ustálená judikatura správních soudů i Ústavního soudu, z níž jednoznačně vyplývá, že zásadu vyjádřenou v § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), podle něhož má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření, je nutné vztáhnout na celé daňové řízení. Finanční orgány jsou povinny v daňovém řízení postupovat ústavně konformním způsobem, což v tomto kontextu znamená umožnit daňovému subjektu projednání jeho věci v jeho přítomnosti, umožnit mu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000 nebo nálezy ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02) a to v kterékoli fázi daňového řízení, v němž je prováděno dokazování. Je nepřijatelné, aby finanční orgány toto právo daňového subjektu, které je součástí ústavně zaručených zásad spravedlivého procesu (čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod), jakýmkoli způsobem obcházely či oslabovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, přístupno na www.nssoud.cz). Tato základní pravidla podstatným způsobem omezují

možnost použít v daňovém řízení v neprospěch daňového subjektu tzv. listinné důkazy zachycující výpovědi třetích osob, které ovšem nebyly správcem daně jakožto svědci řádně vyslechnuty.

V daňovém řízení je tedy v rámci zachování principu „rovnosti zbraní“ třeba vycházet z toho, že pravidlo uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní je nutno aplikovat vždy, provádí-li finanční orgán ve vztahu k daňovému subjektu dokazování podle § 31 tohoto zákona. Není-li daňovému subjektu umožněno klást svědkům otázky, je svědecká výpověď jako důkazní prostředek nepoužitelná. Ve všech případech, kdy je vyslýchaná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají osob jiných, jedná se zjevně o výslech svědka. Svědek je podle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet. O tom, jakož i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi, musí být poučen. Pro účely dokazování v daňovém řízení je nutno preferovat použití bezprostředních provedených důkazů a daňový subjekt s ohledem na zásadu „rovnosti zbraní“ má právo se s těmito důkazy seznámit. Daňovému subjektu musí být umožněno, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem uvedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).

Nejvyšší správní soud k této otázce ve svém rozsudku ze dne 30.1.2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, příst. na www.nssoud.cz) poznamenal: *„Je-li prováděn důkaz výslechem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí zákona o správě daní a poplatků). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) cit. zákona.]. 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 stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu 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 proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech.*

Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

Uvedeným požadavkům však správce daně I. stupně ani žalovaný nedostáli. Pokud jde o výše zmíněný výslech svědka p. J., jedná se o podstatné skutečnosti, z nichž správce daně i žalovaný při svém hodnocení skutkového stavu vycházeli. Za situace, kdy stěžovatel předkládal listinné důkazy, kterými prokazoval, že skutečně vynaložil zmíněné daňové

výdaje na dosažení svých zdanitelných příjmů (dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a současně za účelem ověření jeho tvrzení požadoval výslech svědka p. J., v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, mohla výpověď této osoby sloužit k ověření věrohodnosti stěžovatelova tvrzení ohledně naplnění mandátní smlouvy s výše jmenovaným a objasnění skutkových okolností daného obchodního případu. K tomuto ověření však nemohlo v tomto směru dojít jiným způsobem, než že by byla zmíněná osoba řádně vyslechnuta v daňovém řízení v této věci a stěžovateli tak dána možnost, aby se tohoto výsledku zúčastnil, kladl tomuto svědkovi otázky a k jeho výpovědi se vyjádřil.

V případě, kdy byla svědecká výpověď p. J. dne 11. 11. 2004 provedena v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a svědek se při takto nesprávně provedené výpovědi vyjadřoval pouze k samotnému vyplacení částky, nikoliv již k objasnění celého obchodního případu, neboť nebyl na tyto skutečnosti dožadáným správcem daně dotázán, nelze za této situace konstatovat dostatečně zjištěný skutkový stav věci. Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za potřebné uvést, že právě za daných okolností projednávané věci, kdy předmětem dokazování bylo zjištění role p. J. v celé obchodní operaci, jeho podílu na příjmech získaných stěžovatelem za činnost pro společnost Falkon, zda a jaké konkrétní aktivity p. J. měly napomoci úspěchu jednání a zda existuje souvislost mezi právními vztahy založenými mezi stěžovatelem a spol. Falkon a mezi stěžovatelem a p. J., bylo na místě tento výslech provést.

Je nepochybné, že daňový subjekt musí mít v daňovém řízení možnost uplatnit své právo a vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem, předkládat důkazy a právně a skutkově argumentovat. Namítal-li stěžovatel, že byl v průběhu daňového řízení zkrácen na svém právu, které mu garantuje ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, není možné se ztotožnit s názorem žalovaného potažmo městského soudu, že jde sice o procesní pochybení, které však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného jakož i rozhodnutí městského soudu, jak vyplývá z jejich odůvodnění, se opírají o důkaz, který byl pořízen v rozporu se zákonem, a na tuto skutečnost stěžovatel také upozorňuje.

Vzhledem ke shora uvedenému lze uzavřít, že pokud se napadené rozhodnutí opírá o důkaz pořízený v rozporu se zákonem [§ 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků], přičemž žaloba výslovně tuto vadu vytýkala, nejedná se pouze o procesní pochybení v postupu správce daně nemající vliv na zákonnost soudem přezkoumávaného rozhodnutí, nýbrž i o porušení povinnosti správce daně postupovat v daňovém řízení ústavně konformním způsobem, v tomto případě porušení práva daňového subjektu na projednání věci v jeho přítomnosti a práva vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Pokud by žalovaný postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení a dbal, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji, nemohl by za daných okolností navrhovanou svědeckou výpověď jako důkazní prostředek vyloučit.

Nelze tedy souhlasit se závěrem městského soudu o tom, že nevyhovění návrhu na další výslech navrhovaného svědka nelze považovat za porušení procesních práv stěžovatele, které by vedlo k nedostatečně zjištěnému stavu věci. Naopak, vzhledem

k tomu, že územní finanční orgány při hodnocení skutkové stránky věci přikládaly takto získané výpovědi uvedené osoby význam při skutkovém a právním zhodnocení dané věci, je třeba mít za to, že jeho použitím bylo daňové řízení zatíženo podstatnou vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Městský soud měl žalobou napadené rozhodnutí pro uvedené vady řízení zrušit. V případě, kdy jedním z bodů žaloby byl i návrh stěžovatele na výslech svědka p. J., mohl soud tyto vady případně odstranit tím, že by uvedenou osobu sám při jednání za účasti stěžovatele vyslechl a doplnění dokazování pak zohlednil ve svém rozhodnutí. Pokud soud však ani jedním z uvedených způsobů nepostupoval, trpí jeho rozhodnutí vadou a kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že vlivem zmíněných procesních vad prozatím nebylo možné dospět k jednoznačnému závěru o tom, zda stěžovatel prokázal vynaložení výdaje ve výši 2 790 000 Kč dle mandátní smlouvy s p. J. na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Je tudíž věcí dalšího řízení, aby byly vytýkané vady odstraněny a po doplnění dokazování znovu řádným způsobem zhodnocena skutková stránka věci.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém řízení (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. března 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu