

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr.Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **CEMM THOME CZ, spol. s r. o.,** se sídlem Brtnice 353, zastoupeného advokátem Mgr. Jiřím Černým, se sídlem Praha 1, Na Příkopě 15/583, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 44/2008 - 147,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 2880 Kč k rukám jeho právního zástupce Mgr. Jiřího Černého, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 11. 12. 2007, č. j. 18970/07-1101-700366, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 18. 8. 2006, č. j. 110042/06/314912/8105, a to tak, že výše daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2001, která byla žalobci předepsána k přímému placení podle § 6 odst. 3 a § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), byla stěžovatelem zvýšena z částky 1 476 136 Kč na 2 104 747 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí a vady řízení před soudem.

[3.] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že posoudil údajnou nezákonnost jeho rozhodnutí pouze mechanicky a že hmotněprávní posouzení rozhodné otázky omezil pouze na shromáždění dosavadní judikatury bez ambice zodpovědně posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí. Vytýká také krajskému soudu, že nedbal na rovné postavení účastníků, když se nechal ovlivnit doplněním žaloby podaným 22. 1. 2010, tedy dva roky od možného doplnění, přičemž toto doplnění stěžovateli neposkytl, byť na jeho základě nařídil ústní jednání a vycházel z něj následně ve svém rozsudku. Naopak se krajský soud ani nevyjádřil k návrhu stěžovatele na spojení trojice probíhajících řízení do jednoho, čímž by se snížily náklady řízení.

[4.] Stěžovatel zejména zpochybňuje, že by jeho žalobou napadené rozhodnutí vycházelo z údajně nezákonných důkazů, totiž z vyjádření Ing. K. a z výpovědí J. K. a J. S. Stěžovatel připomíná, že k inkriminované výpovědi Ing. M. K. došlo až 24. 10. 2006, tedy po vydání platebního výměru ze dne 18. 8. 2006. Ani zvýšení daně pak nijak z této výpovědi, stejně jako z dalších dvou inkriminovaných výpovědí, nevycházelo. Stěžovatel ve svém rozhodnutí pouze vyjádřil své mínění o této výpovědi, což nepovažuje za závadný postup, pokud vychází prvotně z jiných, „bezproblémových" důkazů. Navíc ani ony tři označené důkazy nebyly podle něj nezákonné.

[5.] Výpověď ing. K. uskutečněná dne 24. 10. 2006 nebyla získána z iniciativy stěžovatele či správce daně. Ing. K. se sám z vlastní iniciativy dostavil onoho dne, tedy po předepsání daně k přímému placení a po podání odvolání, v časných ranních hodinách, motivován podle svých slov pohrůžkami nové jednatelky žalobce k nové výpovědi, a pracovníci správce daně pouze nesprávně použili formulář protokolu o ústním jednání k výslechu svědka. Zatímco ve výpovědi konané dne 29. 11. 2004 za účasti jednatele žalobce J. J. vypovídal Ing. K. spíše vyhýbavě, nyní se patrně domníval, že došlo k prolomení jeho mlčenlivosti jako daňového poradce, a také se chtěl patrně vyvinit z případného trestního řízení, neboť vypovídal hlavně o tom, že žalobce již dříve upozornil na korektní postup v souladu se zákonem. Tato výpověď o motivech žalobce ovšem nebyla pro určení daně podstatná, takže je třeba odmítnout obecnou výtku krajského soudu, že stěžovatel pochybil, využil-li tuto výpověď coby nezákonně získaný důkaz.

[6.] Totéž platí i o dalších dvou důkazech, totiž ústních jednáních s J. K. a J. S. při místním šetření dne 28. 11. 2005 v pohostinství U Moučků a na římskokatolické faře v Brtnici. Od nich si správce daně jen ověřoval, jak u nich byli ubytováváni pracovníci žalobce, ovšem to, že zajišťoval jejich ubytování, je zřejmé i z dalších důkazů, zejména ze samotného žalobcova účetnictví. Žalobce sám nikdy ani nezpochybňoval, že ubytování zajišťoval.

[7.] Stěžovatel brojí také proti tomu, že by měl ve svém rozhodování napravovat vady vytknuté krajským soudem. Stěžovatel žádné takové vady nevidí a opakování již provedených výslechů by pokládal za naprostý formalismus a zbytečné obtěžování svědků

za situace, kdy jejich výpovědi pro své závěry nepotřebuje. Stěžovatel ostatně tyto vytýkané vady považuje spíše za záminku k tomu, aby mohl krajský soud jeho rozhodnutí zrušit bez toho, aby pokročil k hmotněprávnímu posouzení tohoto rozhodnutí. Takový postup považuje za bezohledný k úsilí pracovníků správce daně a k době, kterou už celé řízení trvá.

[8.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[9.] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatel ve svém rozhodování vycházel z trojice nezákonně získaných důkazů. Ohrazuje se také proti bagatelizaci zákonné úpravy získávání důkazů v daňovém řízení, již shledává v kasační stížnosti. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta, a stěžovateli navrhuje, aby přihlédl i k obiter dictu napadeného rozsudku krajského soudu, týkajícímu se hmotněprávního posouzení, a napadené dodatečné platební výměry zrušil.

IV. Obsah správního a soudního spisu

[10.] Z daňového spisu vyplývá, že dne 5. 10. 2004 byla u žalobce, tehdy zastoupeného daňovým zástupcem Ing. M. K., jemuž byla plná moc následně zrušena dne 21. 1. 2005, zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za roky 2001, 2002 a 2003. V rámci tohoto daňového řízení bylo provedeno zejména ústní jednání s jednatelem žalobce J.J. a s Ing. K., dále za účasti jednatele žalobce výslech svědka J. P., jehož firma J. P. – OBNOVA fakturovala na základě realizace smlouvy o dílo žalobci montování kabelových svazků svými zaměstnanci, a taktéž za účasti žalobce výslech svědkyně L. M., zaměstnankyně společnosti ing. J.P. – OBNOVA, zaměstnané jako vedoucí slovenských pracovnic pracujících v prostorách žalobce. Byla doložena řada dalších listinných důkazů a vyjádření žalobce.

[11.] V daňovém spise je zařazen také protokol o ústním jednání při místním šetření, které se konalo dne 28. 11. 2005 bez účasti žalobce na Římskokatolické faře v Brtnici a při němž farář J. S. vypovídal o ubytovávání slovenských pracovnic, které bylo domlouváno s pracovníky žalobce a jím také hrazeno, jak vyplynulo z přiložených dokladů. Je zařazen také protokol o ústním jednání s J. K. v pohostinství U Moučků konaný téhož dne bez účasti žalobce a týkající se ubytovávání slovenských pracovnic, které podle protokolu bylo organizováno panem P. pro žalobce.

[12.] Z této daňové kontroly byla sepsána zpráva ze dne 13. 7. 2006, č. j. 1731/06/314933/6201. V ní bylo za rok 2001 konstatováno kromě několika menších pochybení zejména to, že žalobce uzavíral smlouvy o dílo na provádění montáže kabelových svazků s Ing. J.P., tedy osobou se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, a práce podle těchto smluv prováděli zahraniční pracovníci, kterým byly příjmy z ní vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, která tuto práci zprostředkovala. Správce daně takový postup klasifikoval na základě § 2 odst. 7 daňového řádu jako tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, neboť ve skutečnosti se uvedení pracovníci nacházeli vůči žalobci fakticky v zaměstnaneckém vztahu, když žalobce tyto pracovníky řídil, ukládal jim úkoly, kontroloval je a pracovníci byli zahraničním

zhotovitelem odměňováni podle doby odpracované u žalobce. Zaměstnavatel Ing. J. P. měl bydliště na Slovensku. Příjmy z těchto prací proto podléhaly dani z příjmů podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za rok 2001 tak rozdíl na dani měl činit 1 476 136 Kč.

[13.] Na tomto základě vydal správce daně platební výměr ze dne 18. 8. 2006, č. j. 110042/06/314912/8105, kterým žalobci doměřil na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků 1 476 136 Kč.

[14.] Proti němu a proti platebním výměrům doměřujícím mu ze shodných důvodů daň z příjmů fyzických osob za roky 2002 a 2003 podal žalobce odvolání ze dne 21. 9. 2006. V něm brojil proti tomu, že zpráva o výsledku daňové kontroly neuvádí, z jakých důkazů vychází, přestože tyto důkazy zmiňoval správce daně ve svých předběžných protokolech. Špatně byl aplikován § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť zhotovitel měl ve skutečnosti v relevantním období bydliště, konkrétně přechodný pobyt, v ČR, zatímco v SR měl pouze trvalý pobyt. Správce daně prý také nesprávně posoudil otázku, kdo udílel pracovníkům příkazy, a zcela opomněl zmínit důkazy prokazující, že jim je udílel právě zhotovitel, a dezinterpretoval výpověď vedoucí pracovnice L. M., která byla jedním z takových důkazů. Brojil i proti tomu, že byla jeho smlouva o dílo na montáž kabelů překvalifikována správcem daně na základě § 2 odst. 7 daňového řádu, i proti tomu, že by se pracovníci Ing. P. nacházeli vůči žalobci v postavení obdobném postavení zaměstnavatele. Žalobce měl sice povinnost zabezpečovat jejich bezpečnost při práci, ta mu však plynula podle § 132 odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, z toho, že se jednalo o osoby, které se s jeho vědomím zdržovaly na jeho pracovištích. Procesně pak žalobce vytkl správci daně, že na něj neoprávněně přesunul důkazní břemeno a že umožnil Ing. P. neodpovědět na žalobcovu otázku ohledně činnosti L. M., naopak vycházel z nevěrohodné výpovědi pana P. ml. ovlivněné tím, že právě on neplnil vůči svým zaměstnankyním povinnosti plátce daně z příjmů ze závislé činnosti. Vytkl správci daně také to, že v rozporu s § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu provedl dne 28. 11. 2005 svědecké výpovědi faráře J. S. a pana J. K., aniž by žalobci umožnil klást těmto svědkům otázky.

[15.] Dále je ve správním spise založen protokol o ústním jednání konaném dne 24. 10. 2006 s Ing. M. K. bez účasti zástupce žalobce. Ing. K., který byl nejprve žalobcovým auditorem, poté daňovým poradcem, zde vypověděl, že se dostavil ke správci daně na základě vlastního rozhodnutí ve věci řešení pohrůžky nové jednatelky V. D. Žalobce s ním prý konzultoval jednak požadavky francouzské mateřské společnosti, které nebyly úplně v souladu s českými účetními a daňovými předpisy, a později také záměr zaměstnávat slovenské pracovníky, přičemž Ing. K. žalobce upozornil, že pokud se bude jednat o zaměstnance osoby, která má sídlo nebo bydliště v jiném státě, půjde o zvláštní vztah upravený v § 6 zákona o daních z příjmů a bude nutno činit příslušné odvody. Formu vztahu mezi slovenskými zaměstnanci a žalobcem zjistil Ing. K. až z nákladů za jejich ubytování, proto navrhl přefakturování těchto nákladů dodavateli zaměstnanců, což však nebylo možné ve vztahu k již provedeným úhradám.

[16.] V odvolacím řízení bylo prováděno i další dokazování, například ústní jednání s žalobcem ve věci doplnění odvolání konané dne 28. 8. 2007, při němž správce daně rekapituloval celou řadu důkazů, včetně protokolu o ústním jednání s Ing. M. K. ze dne 24. 10. 2006, který správce daně označil za „naprosto zásadní důkaz“ (str. 15 daného protokolu). Okrajově zmínil i svědecké výpovědi pánů K. a S. Žalobce sice správce daně při

tomto ústním jednání opakovaně upozornil, že při výslechu těchto svědků, stejně jako při výpovědi bývalého daňového poradce, byla podle judikatury žádoucí přítomnost daňového subjektu, podle správce daně však vlastně nešlo o výslech svědků, nýbrž o zaznamenání určitých fakt při místním šetření.

[17.] Žalobce své odvolání doplnil jednak o doplnění seznamující stěžovatele s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 5. 2. 2004, sp. zn. 3 Afs 21/2003; později pak o další doplnění protestující proti tomu, aby byla v odvolacím řízení zohledňována výpověď Ing. K. ze dne 24. 10. 2006, která byla učiněna bez účasti žalobce a navíc v rozporu s příkazem mlčenlivosti daňového poradce, a proto nezákonně, konkrétně v rozporu s § 8 odst. 3 a § 16 odst. 4 daňového řádu. Proti tomu ostatně protestoval žalobce i formou námitek, ovšem správce daně řízení o námitkách zastavil, neboť vyjádření Ing. K. byl podle svého názoru povinen přijmout jako podpůrný důkazní prostředek osvědčující skutečnosti zjištěné správcem daně na základě jiných důkazů.

[18.] Na tomto základě vydal stěžovatel výše označené rozhodnutí ze dne 11. 12. 2007, kterým zvýšil daň z příjmů fyzických osob předepsanou žalobci k přímému placení za rok 2001 z částky 1 476 136 Kč na 2 104 747 Kč. Stěžovatel vyšel ze skutečnosti, že žalobce uzavřel dne 28. 3. 2001 se zhotovitelem Ing. J.P. smlouvu o dílo spočívající v provedení montáže 800 000 ks kabelových svazků, jež se žalobce zavázal průběžně přebírat, přičemž žalobce jako objednatel měl zajistit prostory, stroje, energii a materiál. Placení daně z příjmů zaměstnanců Ing. J.P. bylo podle výpovědi jednatele žalobce J. J. věcí Ing. J. P. Stěžovatel shrnul důkazy prokazující, že smluvní vztah mezi žalobcem a Ing. J.P. nebyl fakticky smlouvou o dílo, ale zastřeným mezinárodním pronájmem pracovní síly pro žalobce (fakturace mezi zhotovitelem a žalobcem na základě odpracovaných hodin, nikoli na základě množství odevzdaných kabelů, zajištění ubytování pracovníkům žalobcem, způsoby jejich vedení a proškolení, fakt, že pracovníci vykonávali práce odpovídající předmětu žalobcovy činnosti, a další). Žalobce byl proto povinen odvádět správci daně daň sraženou těmto zaměstnancům. Na základě řady důkazů stěžovatel prokazoval, že zhotovitel byl osobou s bydlištěm v zahraničí, tedy nerezidentem ČR. K žalobcovým výtkám ohledně procesních pochybení stěžovatel uvedl, že protokoly o místním šetření, jež obsahují i záznam ústních jednání s farářem S. a hostinským K., mohly být z hlediska úspornosti daňového řízení použity, ostatně skutečnosti z nich plynoucí, tedy zajišťování ubytování slovenských pracovníků žalobcem, nemůže žalobce popřít. Dobrovolnou výpověď ing. K. pak stěžovatel neposoudil jako výpověď svědka ve smyslu § 31 daňového řádu. Toto podání vyjádření či vysvětlení ze strany Ing. K. navíc nemohl správce daně podle § 21 daňového řádu odmítnout a jeho vyjádření jen potvrdila skutečnosti, jež stěžovatel zjistil již dříve jinak. Stěžovatel následně přepočítal částku předepsané daně a výše uvedeným způsobem ji oproti prvostupňovému platebnímu výměru zvýšil.

[19.] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Tato žaloba byla opřena o výtku nesprávného posouzení bydliště zhotovitele, nesprávného posouzení povahy vztahu mezi žalobcem a zhotovitelem a o výtku vad řízení, konkrétně o absenci označení rozhodných důkazů ve zprávě o daňové kontrole, využití výpovědi nevěrohodného svědka Ing. K. získané bez přítomnosti žalobce, mimo jakýkoli procesní rámec a navzdory příkazu mlčenlivosti daňového poradce. Žalobce kritizoval i využití výpovědí J. K. a J. S.

[20.] Krajský soud v Brně žalobě vyhověl a napadené stěžovatelovo rozhodnutí zrušil. Krajský soud nejprve odmítl žalobcovu námitku, že by zpráva o výsledku daňové kontroly neobsahovala zákonné náležitosti. Naopak za důvodnou označil námitku nezákonnosti výpovědi Ing. K. učiněné v rámci odvolacího řízení dne 24. 10. 2006. Správce daně připustil provedení této výpovědi, přestože již věděl, že žalobce zrušil Ing. K. plnou moc pro zastupování v daňových záležitostech. Před svou výpovědí byl Ing. K. poučen správcem daně coby svědek, dále byl však v protokolu označen jako osoba zúčastněná na jednání. Tato výpověď byla posléze uvedena správcem daně v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 8. 2007 jako jeden z důkazů, z nichž vycházel. Stěžovatel pak nevyhověl odvolacím námitkám opřeným o nepřípustnost této výpovědi jako důkazu. Z toho krajský soud dovodil, že vyjádření Ing. K. je třeba klasifikovat jako výpověď svědka ve smyslu § 8 odst. 1 věty první daňového řádu. Použití takového důkazu však bylo protizákonné, neboť byla získána jednak v rozporu s § 8 odst. 3 a § 31 odst. 4 daňového řádu a jednak v rozporu s § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Druhým důvodem zrušujícího výroku bylo ústní jednání s J. K. a J. S. konané dne 28. 11. 2005, z nějž správce daně získal informace o ubytovávání zaměstnankyň pracujících pro žalobce. Sám stěžovatel označil tyto protokoly z místních šetření jako důkazní prostředky, podle krajského soudu však měly být obě osoby vyslechnuty coby svědci podle § 8 odst. 1 věta první daňového řádu. Krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. 1 Afs 29/2009, a na jeho základě vytkl stěžovateli, že žalobce neměl možnost se provádění tohoto důkazu zúčastnit a využít svá procesní práva. To, že byly všechny takto nezákonně získané důkazy vzaty v úvahu při stanovení žalobcovy daňové povinnosti, označil krajský soud za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Napadené stěžovatelovo rozhodnutí navíc souběžně obhajovalo zákonnost výpovědi Ing. K. a zároveň tvrdilo, že vůbec nebyla použita jako výpověď. Díky této nejednoznačnosti naplňovalo takové rozhodnutí důvody podle § 76 odst. 1 písm. a) i c) s. ř. s. Teprve po napravení těchto vad bude podle krajského soudu možné se zabývat v reakci na případnou další žalobcovu žalobu i jeho hmotněprávními námitkami. Pouze obiter dictum tak krajský soud odkázal na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsáhle ocitoval rozsudek ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008, týkající se aplikace rozhodného ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a § 2 odst. 7 daňového řádu.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[21.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V.1 Procesní námitky

[22.] Nejprve se soud musí v souladu s logikou kasačního přezkumu vypořádat s námitkou týkající se procesního postupu krajského soudu, jemuž stěžovatel vytýká, že zohlednil při svém rozhodování žalobcovo vyjádření k jeho vyjádření, navzdory tomu, že bylo podáno až dva roky po žalobě samé, a navzdory tomu, že je krajský soud neposlal stěžovateli k reakci. Tuto námitku je třeba posoudit pohledem § 74 odst. 1 s. ř. s., který upravuje povinnosti soudu při zasílání vyjádření jednotlivých účastníků takto:

Předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a doručí ji těm osobám zúčastněným na řízení, jejichž okruh je ze žaloby zřejmý. Současně uloží žalovanému, aby nejdéle ve dvouměsíční lhůtě předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě. Došlé vyjádření doručí žalobci a osobám zúčastněným na řízení; přitom může žalobci uložit, aby podal repliku. Předseda senátu může uložit i jiným osobám nebo úřadům, aby předložily své spisy k projednání věci potřebné, popřípadě také sdělily své stanovisko k věci.

[23.] Krajský soud postupoval přesně v souladu s tímto ustanovením a jeho posledním krokem při zabezpečování vzájemné výměny vyjádření mezi stěžovatelem a žalobcem tak bylo zaslání stěžovatelova vyjádření žalobci. Tomu sice neuložil, aby zaslal repliku, žalobci však nic nebránilo tak učinit. Na stěžovatelovu námitku, že mu tato dobrovolná žalobcova replika již nebyla zaslána k dalšímu vyjádření, nutno odpovědět, že taková povinnost soudu ze s. ř. s. nevyplývá.

[24.] Na stěžovatelovu námitku, že žalobce zaslal svou repliku příliš pozdě, a proto k ní neměl krajský soud přihlédnout, je třeba uvést na pravou míru, že pozdní zaslání repliky nic neubírá na její validitě. Plynutí času omezuje žalobce v zaslání jeho dobrovolné repliky (narozdíl od repliky, jež mu podle § 74 odst. 1 s. ř. s. byla uložena krajským soudem a její zaslání omezeno případnou lhůtou) pouze ve dvou směrech. Prvním limitem je skutečnost, že otálením se zasláním repliky se žalobce vystavuje riziku, že krajský soud mezitím meritorně rozhodne. To se v daném případě nestalo. Druhým je limit obsažený v samotné lhůtě pro podání žaloby, neboť pokud by se žalobci (jakkoli je to nepravděpodobné), zdařilo zaslat repliku ještě ve lhůtě pro podání žaloby, mohl by v ní rozšířit i žalobní body v souladu s § 71 odst. 2 s. ř. s., takové rozšíření by z povahy věci muselo být žalovanému skutečně zasláno k novému vyjádření. K takové situaci však v nyní posuzovaném případě nedošlo, neboť žalobce ve svém vyjádření ze dne 22. 1. 2010 pouze shrnul svou předchozí argumentaci a doplnil ji toliko o poukaz na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu vydanou po podání žaloby, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008. To mu jistě nelze vytýkat. Krajskému soudu pak nelze vytýkat, že takové vyjádření, které žádné nové žalobní body neobsahovalo a už ani obsahovat nemohlo, nezaslal stěžovateli k vyjádření. Taková povinnost krajskému soudu ze s. ř. s. nevyplývá, ostatně jejím důsledkem by byl potenciálně nekonečný vyjadřovací „ping-pong“ mezi oběma stranami sporu. Tato stěžovatelova námitka je tedy nedůvodná.

[25.] Pokud stěžovatel namítá, že měla být trojice probíhajících řízení týkajících se tří zdaňovacích období spojena ke společnému projednání, jak navrhoval ve svém vyjádření k žalobě, je třeba mu přisvědčit, že šlo o návrh racionální a krajský soud měl alespoň zdůvodnit, proč mu nevyhověl. Na druhou stranu je ale třeba zmínit, že šlo pouze o procesní záležitost, která nemohla mít žádný vliv na rozhodnutí ve věci samé, ale nanejvýš na úspornost soudního řízení. Nejvyšší správní soud navíc sice systematicky kritizuje umělé rozdělování věcí (viz zejména rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 24/2005, publ. pod č. 888/2006 Sb. NSS, kde byla jediná žaloba uměle rozdělena do 76 řízení), zde však šlo toliko o tři řízení a nešlo o jejich neúčelné rozdělení, nýbrž pouze o jejich nespojení. Krajský soud se sice mohl s účastníky, zejména se stěžovatelem, jenž je navrhoval, podělit o své důvody nevyhovění tomuto návrhu, to, že tak neučinil, ovšem nemůže v daném případě zpochybnit správnost jeho rozhodnutí ve věci samé.

V.2 Věcné námitky

[26.] Klíčová stěžovatelova námitka směřuje proti důvodu zrušení jeho rozhodnutí. Stěžovatel tvrdí, že důvody pro zrušení jeho rozhodnutí, tedy procesní pochybení při provádění některých úkonů, nebyly dány, respektive byly nepodstatné, stejně jako byly nepodstatné důkazy těmito procesními úkony získané.

[27.] Staršími z těchto důkazů jsou protokoly o místním šetření na římskokatolické faře v Brtnici a v pohostinství U Moučků. Obě místní šetření byla konána dne 28. 11. 2005 a obě bez účasti žalobce, který o nich nebyl informován. Krajskému soudu je třeba přisvědčit v tom, že takový procesní postup, tedy konání místního šetření bez uvědomění daňového subjektu, je protizákonný. Bylo to potvrzeno zejména v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2007, sp. zn. 2 Afs 194/2006 (publ. pod č. 1886/2009 Sb. NSS), kde soud jednoznačně uvedl, že *„daňový subjekt má ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve vztahu k pracovníkům správce daně právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření nejen svědkům a znalcům, ale i osobám přezvědným.“* Jinak řečeno, z práva daňového subjektu být přítomen při místním šetření tak, aby jakékoli vypovídající osobě mohl klást otázky, není výjimek. Dále pak má daňový subjekt právo být vůbec o takovém místním šetření včas informován, jak bylo potvrzeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. 1 Afs 29/2009 (publ. na www.nssoud.cz): *„Provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“*

[28.] Stěžovatel sice namítá, že si v daném případě místními šetřeními správce daně jen ověřoval, jak byli ubytováváni pracovníci žalobce, což vyplývalo i z řady dalších důkazů, zejména ze samotného žalobcova účetnictví; to však nic nemění na tom, že žalobce měl právo být těmto místním šetřením přítomen a klást oběma vypovídajícím otázky.

[29.] Před správcem daně ležela v zásadě jednoduchá volba: buď údaje získané z takových místních šetření nepotřeboval, neboť skutečnosti, které při nich zjistil, byly dostatečně prokázány již dříve; a pak takové místní šetření vůbec neměl konat. Nebo údaje získané z těchto místních šetření potřeboval, protože o nich nadále panovala určitá pochybnost, nešlo o údaje, o nichž by nemohl být žádný spor, a pak měl dát žalobci možnost, aby byl při vyjasňování těchto nejasných skutečností přítomen. Jakákoli výpověď osoby, byť se nekonala pod hlavičkou „výpověď svědka“, nýbrž pod hlavičkou „místní šetření“, je vždy ovlivněna tím, jak jsou formulovány otázky, a právě proti tomu, aby byly formulovány způsobem zavádějícím či návodným, je třeba vždy zabezpečit přítomnost toho, o jehož práva jde, tedy daňového subjektu. Není úkolem žalobce, krajského soudu či Nejvyššího správního soudu prokazovat, že snad takovými opravdu otázky správce daně při místních šetření byly. Podstatné je, že tyto důkazy byly buď irelevantní, a pak neměly být provedeny nebo neměly být využity jako důkaz; nebo byly relevantní, a pak měly být provedeny v souladu s procesními předpisy, v daném případě tedy s § 16 odst. 4 daňového řádu. Nestalo-li se tak, nelze než přisvědčit krajskému soudu, že správce daně a následně stěžovatel zatížili své rozhodování podstatnou procesní vadou.

[30.] Před podobnou volbu byl správce daně, respektive stěžovatel postaven i v případě druhého důkazu, získaného nezákonným způsobem, totiž výpovědi Ing. K. ze dne 24. 10. 2006. Ve vztahu k této výpovědi stěžovatel jednak tvrdí, že k této výpovědi nedošlo z iniciativy správce daně či stěžovatele; dále pak tvrdí, že nebyla pro jeho rozhodování

podstatná, neboť k ní došlo až po vydání platebního výměru a ani zvýšení daně v jeho následném odvolacím rozhodnutí z ní nevycházelo.

[31.] První z těchto argumentů je irelevantní. I stěžovatel je již patrně smířen s tím, že výpověď Ing. K. ze dne 24. 10. 2006 byla učiněna způsobem rozporným s daňovým řádem. Poukazuje sice na to, že vina za toto pochybení padá v první řadě na samotného Ing. K., který se dostavil z vlastní iniciativy. Stěžovatel se snaží omluvit skutečnost, že pracovníci správce daně „použili nesprávný formulář“, tím, že se Ing. K. dostavil „v časných ranních hodinách.“ Jakkoli je lidsky pochopitelné, že tím byli pracovníci správci daně zaskočeni, toto pochopení nemůže učinit z důkazu získaného nezákonně důkaz zákonný.

[32.] Zejména pak nelze úspěšně tvrdit, že by výpověď Ing. K. byla něčím jiným než svědeckou výpovědí, a to svědeckou výpovědí učiněnou způsobem rozporným se zákonem. To nevyplývá ani tak z toho, jaký byl v daném případě použit správcem daně formulář, ale zejména z jejího obsahu, neboť právě ten je pro kvalifikaci tohoto úkonu rozhodný. Takový přístup byl potvrzen zejména v nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (přístupné na http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx): *„Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (§ 8 dost. 1 věta první zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet. O tom musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Pro účely dokazování v daňovém řízení je však třeba preferovat použití bezprostředních, tj. před dožádaným správcem daně provedených důkazů. Daňový subjekt vzhledem ke zmíněné zásadě "rovnosti zbraní", má právo se s těmito důkazy seznámit (a tedy nikoliv až s jakýmsi jejich shrnutím či zhodnocením provedeným dožádaným správcem daně). I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům [čl. 38 odst. 2 Listiny] (viz nález ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000; publ. in: Ústavní soud, Sbírka nálezů a usnesení, C.H.Beck, sv. 23, č. 133).“*

[33.] Skutečnost, že svědecká výpověď je v daňovém řízení zákonná jedině tehdy, pokud měl daňový subjekt možnost se k ní vyjádřit, je potvrzena i konstantní judikaturou tohoto soudu. Patrně nejsouhrnněji se k této otázce vyjádřil zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 7 Afs 30/2003 (publ. na www.nssoud.cz), kde shrnul dosavadní judikaturu k otázce ústavně konformního postupu správních orgánů v daňovém řízení při provádění důkazů výslechem svědka (konkrétně nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99; nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; nález Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003; jakož i např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. 30 Ca 324/2001) a uvedl: *„Z ustálené judikatury těchto soudů jednoznačně plyne, že pokud daňový subjekt není v daňovém řízení řádně obeznámen s konáním výslechu svědka a není mu umožněno klást tomuto svědku otázky a tak realizovat oprávnění vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, které je projevem práva zaručeného v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tj. aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, jedná se o nezákonný důkazní prostředek.“*

[34.] Tato povinnost přitom dopadá na správce daně a jeho pracovníky vždy. Jakkoli je to snad kontraintuitivní, protože za správce daně i za daňové subjekty jednají nakonec vždy lidé, platí, že ti, kteří jednají za správce daně coby státní orgán, jsou díky článku 2 odstavec 3 Ústavy svázáni povinností uplatňovat státní moc jim svěřenou *„jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“*; ti, kteří jednají za daňový subjekt či sami za sebe, mají naopak odstavcem 4 téhož článku dánu volnost *„činit, co není zákonem zakázáno,“* a nebýt *„nucen činit, co zákon neukládá.“*

[35.] Z toho v daném případě vyplývá, že Ing. K. měl možnost přijít v časných ranních hodinách na Finanční úřad v Jihlavě a dožadovat se tam možnosti učinit výpověď. Na správci daně však bylo, aby takovou výpověď umožnil pouze tehdy, pokud byl schopen zabezpečit její provedení v souladu se zákonem, konkrétně s § 16 odst. 4 daňového řádu. Naopak z § 21 ani z jiného ustanovení daňového řádu rozhodně nevyplývá, že by musel správce daně umožnit realizaci výpovědi, která by byla v rozporu se zákonem. Správce daně mohl operativně odložit tuto výpověď na dobu, kdy by jí reálně mohl být přítomen i zástupce žalobce. Pokud šlo naopak o podání učiněné do protokolu ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu, měl být použit správný formulář v souladu se zákonem. Pokud byl použit nesprávný formulář pro výpověď svědka, výsledkem mohla být jedině nezákonná výpověď svědka. Taková výpověď mohla být buď napravena tím, že by byl Ing. K. pozván k novému výslechu, jenž by se konal již za přítomnosti zástupce žalobce, nebo k ní stěžovatel jako odvolací orgán neměl vůbec přihlížet.

[36.] Právě to se snaží dokázat druhým ze svých argumentů. Ten je však v rozporu se spisy. V protokolu o ústním jednání ze dne 28. 8. 2007, č. j. 135895/07/314933/6201, je výpovědi Ing. K. věnována jedna celá stránka (a to části strany 6 a 7), tedy text v délce odpovídající souhrnné délce tří předchozích (zákonně provedených) výpovědí rekapitulovaných v této části protokolu na str. 5 a 6. Pokud k ní pak stěžovatel takto přihlížel a žalobce mu to v doplnění svého odvolání vytýkal, měl stěžovatel toto pochybení napravit, a nikoli pouze v rozhodnutí o odvolání poukazovat na to, že se Ing. K. dostavil nečekaně a že jeho podání nebylo možno odmítnout. Pokud tak neučinil a tuto nezákonně pořízenou svědeckou výpověď o zásadních skutečnostech týkajících se předmětu daňového řízení nezavrhl, ale naopak z ní během odvolacího řízení vycházel, je třeba přitakat krajskému soudu, že své rozhodování zatížil procesní vadou. Nemůže na tom nic změnit ani stěžovatelovo tvrzení, že vlastně nešlo o výpověď svědka, ani jeho poukazování na brzké ranní hodiny učinění této nevyžádané výpovědi a zaskočenost pracovníků správce daně.

V.3 Ostatní námitky

[37.] Stěžovatel uzavírá svou kasační stížnost postesknutím nad tím, že krajský soud vzal vytýkané procesní vady jen jako záminku k tomu, aby mohl stěžovatelovo rozhodnutí zrušit, bez toho aby pokročil k hmotněprávnímu posouzení tohoto rozhodnutí. Taková kritika rozhodování krajského soudu je nepodložená a nemístná. I v daňovém řízení platí, že nejprve je třeba s určitostí zjistit skutkový stav a teprve poté provést jeho právní kvalifikaci. Pokud stěžovatel provedl zjišťování skutkového stavu protizákonným způsobem a svůj popis tohoto stavu opřel o nezákonně získané důkazy, musel krajský soud takové rozhodnutí zrušit a dát stěžovateli druhou možnost, aby popis skutkového stavu, z nějž vychází následná právní kvalifikace žalobcova jednání, opřel výhradně o zákonně

získané důkazy. Teprve až bude skutkový stav postaven stěžovatelem najisto, a to se zatím věru nestalo, neboť jeho popis je opřen zčásti o nezákonné důkazy, bude moci být tento skutkový stav řádně právně posouzen. Krajský soud tak nemohl postoupit k posouzení hmotněprávních otázek, neboť neměl k dispozici důvěryhodný, výhradně o zákonné důkazy opřený, popis skutkového stavu. K posouzení hmotněprávních otázek by tak mohl přistoupit leda tehdy, pokud by dokazování doplnil místo stěžovatele sám krajský soud, pokud by tedy sám v rámci ústního jednání za přítomnosti žalobce i stěžovatele vyslechl faráře S., hostinského K. a Ing. K., a to jen proto, aby mohl získat přesnou představu o skutkovém stavu a na jejím základě zjistil, zda má být stěžovatelovo rozhodnutí zrušeno jen z procesních důvodů, nebo i z důvodů chybného hmotněprávního posouzení. To by ovšem bylo absurdní a zároveň procesně neekonomické, neboť takové jednání před soudem by nemohlo nahradit další výslech týchž svědků v novém daňovém řízení, a sloužilo by pouze pro účely kompletnosti obrazu soudu o skutkovém stavu.

[38.] Nejvíce, co mohl krajský soud rozumně učinit, tedy bylo právě to, co učinil, tedy dát stěžovateli možnost, aby skutkový stav znovu a lépe zjistil sám, a ohledně hmotněprávního posouzení jej pouze upozornit na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu k dané otázce, jež má být stěžovateli vodítkem v jeho dalším rozhodování.

VI. Závěr

[39.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[40.] Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči stěžovateli. Nejvyšší správní soud přiznal zástupci žalobce odměnu za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti, ve výši 1 x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], a náhradu hotových výdajů ve výši 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), přičemž tuto částku navýšil o 20% daně z přidané hodnoty, jejímž plátcem tento advokát podle předložených listin je; celkem tedy tato částka činí 2880 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu