



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JESENICKÁ NEMOCNICE, spol. s r.o.**, se sídlem Lipovská 103, Jeseník, zastoupeného Mgr. Helenou Psychlovou, advokátkou se sídlem Na Příkopě 17/1047, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 12. 2004, č. j. 8590/110/2004 a č. j. 8821/110/2004, ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2006, č. j. 22 Ca 59/2005 – 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2006, č. j. 22 Ca 59/2005 – 40, **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 se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žaloby podané proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále též „správní orgán“) ze dne 22. 12. 2004, č. j. 8590/110/2004 a č. j. 8821/110/2004, jimiž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jeseníku (dále též „správce daně“) ze dne 13. 2. 2004, č. j. 9254/04/399920/2041 a č. j. 9256/04/399920/2041, kterými správce daně na základě výsledku daňové kontroly vyměřil stěžovateli k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001 ve výši 67 780 Kč a daň z příjmů

fyzických osob vybíranou srážkou za zdaňovací období roku 2001 ve výši 5436 Kč.

Jako právní důvody kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel se domnívá, že v daném případě neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku rozhodnutí správce daně založilo neplatnost rozhodnutí dle ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle názoru stěžovatele též nebylo zřejmé, zda správce daně předepisuje daň na základě obsahu návrhu zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 12. 2003, č. j. 66046/03/399930/3318, nebo až konečné zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 2. 2004, a tudíž zda správce daně vyšel při rozhodování z vyjádření stěžovatele k návrhu zprávy o daňové kontrole. Na této skutečnosti dle stěžovatele nic nemění později vydané rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, ve kterém správce daně upřesnil, kterou listinu měl ve výroku na mysli. Namítané vady nejsou takové intenzity, aby způsobily nicotnost sporných platebních výměrů, dle názoru stěžovatele však způsobují neplatnost rozhodnutí. Stěžovatel je přesvědčen, že z krajským soudem široce vyloženého pojmu „obdobný poměr“ lze dovodit, že skoro každý vztah mezi podnikateli lze podřadit mezi obdobný poměr podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), protože v rámci smluvních podmínek je takřka vždy podnikatel povinen dbát příkazů plátce příjmu a takřka vždy je možno najít některý z prvků, který osvědčí, že činnost není vykonávána zcela nezávisle. Stěžovatel se proto domnívá, že krajský soud nesprávně šetřil smysl rozdělení zdaňování jednotlivých příjmů mezi jednotlivé dílčí základy a zcela opomněl při výkladu významu „obdobný poměr“ na existenci ustanovení o zdanění příjmů z podnikání podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, a nezabýval se důvody, které zákonodárce vedly k rozdělení příjmů do jednotlivých dílčích základů. Stěžovatel se domnívá, že smyslem rozdělení příjmů mezi příjmy ze závislé činnosti a z podnikání je spíše skutečnost, že zaměstnanec je plně závislý na zaměstnavateli, veškeré výdaje spojené s jeho prací jdou k tíži zaměstnavatele, a proto i všechny povinnosti, které zaměstnanci vznikají v souvislosti s prací pro zaměstnavatele, by měly jít k tíži zaměstnavatele. Jinak je tomu však u příjmů z podnikání, kde je předpoklad samostatnosti poplatníka, předpoklad přímých i nepřímých výdajů souvisejících s podnikáním a předpoklad schopnosti poplatníka zdanit své příjmy sám. Svá tvrzení stěžovatel dále opírá o důvodovou zprávu k zákonu o daních z příjmů a text samotného zákona o daních z příjmů, zejména jeho ust. § 7 odst. 1. Při výkladu zdanění předmětného příjmu lze dojít k dvojímu výkladu, a proto v duchu judikatury Ústavního soudu by měl být použit výklad pro stěžovatele příznivější. V neposlední řadě je nutno také uvést, že obecný soud je vázán nejen právním názorem Ústavního soudu, ale i důvody, jež soud vedly ke konkrétnímu rozhodnutí, dle názoru stěžovatele je extenzivní výklad pojmu „obdobný poměr“ v rozporu s odůvodněním uvedeným v rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. II. ÚS 69/03. Stěžovatel namítá, že jak finanční orgány, tak i soud, formálně vycházely pouze z předložených nepojmenovaných smluv a z faktur na úhradu služeb od externích lékařů a nešetřily stav skutečný, ačkoliv na něj neustále odkazovaly. Krajský soud se nezabýval tvrzením, že lékaři zdravotní péči u stěžovatele poskytovali nepravidelně a pouze vykrývali nedostatek kvalifikovaných lékařů v pohraniční nemocnici, zdravotní péči neposkytovali v rámci běžného denního chodu nemocnice, ale pouze v rámci nočních služeb a příslužeb, kdy zdravotní péče je poskytována pouze u naléhavých a neočekávaných případů.

Krajský soud se nikterak nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že právě soukromí lékaři neměli zájem uzavírat pracovní smlouvy. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud zasahuje do základních práv a svobod zaručených v čl. 1, čl. 4 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), a to proto, že bez ohledu na podstatu a smysl zákonného zajištění práva občanů na zaměstnání deklaruje, že lékaři mohli se stěžovatelem uzavřít pouze pracovněprávní vztah a již nikterak nešetří a ani nezohledňuje jejich svobodnou vůli – zdravotní péči poskytovat v rámci své soukromé lékařské praxe, a nikoliv v závislém postavení ke stěžovateli, a tím soud popírá jejich ústavně zaručené právo na podnikání. Výklad soudu v konečném důsledku nutí kteréhokoliv soukromého lékaře, který má zájem o zvýšení svých odborných znalostí a zkušeností a chce dočasně spolupracovat při poskytování zdravotní péče v nemocnici, aby tak mohl učinit pouze jako osoba závislá. Krajský soud v dalším uvádí, že nepojmenované smlouvy, resp. dohody o narovnání, jsou pro rozpor s ust. § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), neplatné. Pokud však soud ve svém rozhodnutí osvědčil absolutní neplatnost právního vztahu mezi stěžovatelem a lékaři, pak v souladu s ust. § 457 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), musel dojít k závěru, že obě smluvní strany si musí vydat vše, co bylo nabyto bezdůvodným obohacením, a není-li to dobře možné, zejména proto, že obohacení záleželo na výkonech, musí být poskytnuta peněžitá náhrada. V daném případě však již závěr krajského soudu, že vztahy mezi stěžovatelem a jednotlivými lékaři je třeba posuzovat podle pracovněprávních předpisů, je nadbytečný. Příjem lékařů lze kvalifikovat pouze jako náhradu za bezdůvodné obohacení, která je dle svého charakteru zdaňována přímo poplatníkem v ostatních příjmech podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, a rozhodně ji nelze v souladu se zákonem zdanit v dílčím ust. § 6 zákona o daních z příjmů, který primárně předpokládá existující vztah. Stěžovatel tedy nemůže mít postavení plátce daně z příjmů a nemůže mu ani být z tohoto titulu předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků k přímému placení. Výrok soudu tak nekoresponduje s odůvodněním a je tudíž nesrozumitelným. Stěžovatel namítá, že správce daně neprováděl řádné dokazování, protože se žádným způsobem nevypořádal s novými důkazními prostředky a nijak nezdůvodnil, proč tyto důkazní prostředky odmítl a proč se jimi nezabýval. Jedinými důkazy správce daně a správního orgánu byly texty předmětných nepojmenovaných smluv a doklady o úhradách za zdravotní péči, nikdo se dále nezabýval stavem skutečným, vše ostatní byly pouze nepodložené domněnky nevycházející ze žádných konkrétních listin či svědectví, ale zároveň bylo na skutečný stav neustále odkazováno a obsah předmětných smluv zpochybňován. Nebyl proveden jediný výslech svědka (stěžovatel „nepovažuje výslech MUDr. I. za důkaz opatřený v souladu se zákonem, např. dle I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002, či dle II. ÚS 232/2002 ze dne 29. 10. 2002“), a to ani správním orgánem a v konečném důsledku ani krajským soudem. Nebylo zdůvodněno, proč správce daně odmítl provedení navržených důkazních prostředků - výslechů jednotlivých lékařů. Správní orgán si v průběhu odvolacího řízení opatřil další důkaz výslechem MUDr. I. v postavení svědka či osoby přezvědné, aniž by o tom stěžovatele uvědomil a ten mu mohl klást otázky. Tuto skutečnost stěžovatel zjistil až náhodně z vyjádření správního orgánu k žalobě. Odstraňování vad v odvolacím řízení však musí respektovat dvouinstančnost řízení. Krajský soud nepostupoval v souladu se zákonem, pokud této námitce stěžovatele o vadně vedeném řízení nepřisvědčil a pouze uvedl, že se správní orgán o tento důkaz neopírá, a dovodil, že žalobní námitka byla uplatněna až po lhůtě pro podání žaloby a ve smyslu ust. § 71 odst. 2, věty třetí, s. ř. s. se jí dále nezabýval. S tím

stěžovatel nesouhlasí, protože namítané chybně provedené dokazování jako žalobní bod bylo uvedeno v žalobě v řádné lhůtě. Stěžovatel dále uvádí, že se krajský soud nikterak nezabýval namítanou skutečností, že předmětný příjem má charakter příjmu z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a že správce daně, ačkoliv daň vybral od plátce daně podruhé, již nikterak dodatečně z úřední povinnosti nesnížil daňovou povinnost jednotlivých lékařů a tudíž vědomě dvakrát zdanil jeden příjem. Při svém rozhodování soud nezohlednil proklamovanou zásadu konformního výkladu práva. Na základě shora uvedeného proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu spisu, který měl Nejvyšší správní soud k dispozici, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

U stěžovatele byla protokolem o ústním jednání ze dne 14. 4. 2003, č. j. 22596/03/399930/3318, zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel jako plátce daně vyplácel v průběhu roku 2001 odměny jednotlivým lékařům, kteří u stěžovatele zajišťovali výkon lékařské činnosti na základě nepojmenovaných smluv. Správcem daně byly vyplacené odměny posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve vztahu k ust. § 6 odst. 4 citovaného zákona a s dopadem na stanovení záloh ve smyslu ust. § 38h odst. 3 téhož zákona. Na základě těchto skutečností došlo rozhodnutími správce daně ze dne 13. 2. 2004, č. j. 9254/04/399920/2041 a č. j. 9256/04/399920/2041, k doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001 ve výši 67 780 Kč a k doměření daně z příjmů fyzických osob vybírané částkou ve výši 5436 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel dne 15. 3. 2004 odvolání, v němž zejména uvedl, že příjmy lékařů, kteří prováděli výkon lékařské činnosti pro stěžovatele, byly posouzeny chybně jako příjmy ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť se ve skutečnosti jednalo o výkon podnikatelské činnosti na základě smluvního vztahu. O podaném odvolání rozhodl správní orgán dne 22. 12. 2004 rozhodnutími č. j. 8590/110/2004 a č. j. 8821/110/2004 tak, že je dle ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků zamítl. Rozhodnutí odůvodnil tím, že shora uvedené nepojmenované smlouvy neodpovídaly obchodně závazkovým vztahům mezi podnikateli ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku. Jednalo se pouze o simulace těchto vztahů, jelikož mezi stěžovatelem a konkrétními fyzickými osobami vznikl vztah, který splňuje znaky pracovněprávního vztahu ve smyslu zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem k tomu, že ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není podstatná forma právního vztahu, ale jeho skutečný obsah, považoval správní orgán za oprávněné stanovisko správce daně, který kvalifikoval lékaři fakturované částky odměn za provedené práce u stěžovatele (deklarované jako příjmy lékařů z podnikatelské činnosti) jako příjmy fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podléhající zdanění ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů s povinností plátce daně (stěžovatele) srazit zálohy z těchto příjmů podle ust. § 38h odst. 3, resp. podle ust. § 36 odst. 2 písm. c) bod. 4 téhož zákona. Správní orgán též potvrdil postup správce daně, když tento neosvědčil nové důkazy, „Dohody o narovnání dle § 585 a násl. občanského

zákoníku“, předložené stěžovatelem dne 30. 1. 2004. Citované dohody o narovnání byly uzavřeny dne 27. 1. 2004 a koncipovány jako mandátní smlouvy na dobu určitou od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 s platností ode dne podpisu (27. 1. 2004) a účinností od 1. 1. 2001. Ve smyslu těchto dohod došlo k nahrazení původních nepojmenovaných smluv ze dne 29. 12. 2000 předložených správci daně v průběhu daňové kontroly. Podle správního orgánu je však nepochybné, že aby taková dohoda mohla být platně uzavřena, musí v době jejího uzavření původní závazek existovat. V době uzavření předmětných dohod o narovnání, tj. 27. 1. 2004, však již žádný právní vztah mezi stěžovatelem a lékaři vzniklý z původních smluv ze dne 29. 12. 2000 neexistoval, jelikož platnost těchto smluv byla stanovena pouze do 31. 12. 2001. Ze shora uvedených důvodů neměly stěžovatelem předložené dohody o narovnání podle správního orgánu žádný význam pro posouzení skutečného charakteru činností vykonávaných jednotlivými lékaři pro stěžovatele v roce 2001.

Stěžovatel se samostatnými žalobami domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí správního orgánu. Námitky stěžovatele, týkající se nesprávného posouzení odměny vyplacené jednotlivým lékařům jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, krajský soud vyhodnotil jako nedůvodné. Za rozhodující považoval krajský soud to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Současně bylo podle názoru krajského soudu třeba zohlednit právní úpravu obsaženou v zákoně o zaměstnanosti. Krajský soud v této souvislosti dovodil, že uzavřené nepojmenované smlouvy podle ust. § 261 obchodního zákoníku, resp. dohody o narovnání, které deklarovaly, že skutečnou vůlí obou smluvních stran mělo být uzavření mandátních smluv podle ust. § 566 a násl. obchodního zákoníku, jsou pro rozpor s ust. § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti neplatné. Krajský soud dále zdůraznil, že okolnost, jak je právní úkon označen, není pro jeho posouzení rozhodná, rozhodující je posouzení obsahu projevu vůle, tedy zjištění, co bylo skutečně projevováno. Při úvaze o povaze právního vztahu založeného mezi stěžovatelem a jednotlivými lékaři proto správní orgán správně zvažoval především to, zda se skutečně jednalo o obchodně závazkový vztah na základě nepojmenovaných smluv nebo mandátních smluv podle obchodního zákoníku, nebo zda ve skutečnosti nešlo ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků o simulované úkony, jimiž měly být zastřeny jiné (disimulované) právní úkony. Krajský soud se následně ztotožnil se závěrem správního orgánu, že se ve skutečnosti nejednalo o obchodně závazkové vztahy mezi podnikateli ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku a že vztahy mezi stěžovatelem a jednotlivými lékaři je třeba posuzovat podle pracovně právních předpisů. Jednání stěžovatele tedy bylo možno považovat za obcházení daňových zákonů ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, kdy stěžovatel pouze předstíral vztah dvou osob samostatně výdělečně činných, zatímco zastíral skutečný stav – vztah závislé činnosti. Správní orgán proto správně uzavřel, že příjmy vyplácené předmětným lékařům je nutno považovat za příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V prvé řadě stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v daném případě neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku rozhodnutí správce daně nezaložilo neplatnost rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní

a poplatků. Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že výrok platebního výměru vydaného správcem daně dne 13. 2. 2004, č. j. 9254/04/399920/2041, obsahoval mj. sdělení: „Podle zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ... a podle ustanovení § 6 odst. 3 a § 69 zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ...“. Stejně tak obsahoval výrok platebního výměru vydaného správcem daně dne 13. 2. 2004, č. j. 9256/04/399920/2041, mj. sdělení: „... podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ... v souladu s ustanovením § 6 odst. 3 a § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ...“.

Podle ust. § 32 odst. 7 citovaného zákona chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Nejvyšší správní soud nejprve poznamenává, že problematikou tzv. základních náležitostí daňových rozhodnutí se ve své judikatuře v minulosti již zabýval s tím, že (jak je příhodně rozvedeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, www.nssoud.cz) v jeho rozhodovací činnosti byl vždy akcentován smysl určitého zákonného ustanovení oproti výkladu práva z hlediska tzv. přepjatého formalismu, tj. prostého jazykového vyjádření textu zákona bez ohledu na jeho smysl, povědomí stran či předchozí judikaturu v obdobných věcech. V souzené věci je tak třeba zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků v ust. § 32 odst. 2 písm. d) požaduje, aby výrok rozhodnutí obsahoval mimo jiné uvedení „právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno“. Obsahem pojmu „právní předpis“ se zabýval např. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. US 157/97, <http://nalus.usoud.cz>, který vyslovil, že „výraz *\"právní předpis\"* v *zákonném textu* znamená tedy především formu práva. Nelze ho považovat za synonymní s pojmem *\"ustanovení\"*, které tvoří součást právního předpisu, je však zpravidla pouze jeho zlomkem. Není rozumné interpretovat obrat *\"právní předpis\"* v § 32 odst. 2 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb. natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu.“ Shodně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v mnoha svých rozhodnutích, namátkou lze uvést např. (pro přehlednost uvádí kasační soud jen spisové značky) rozsudek sp. zn. 2 Afs 12/2003, 3 Afs 21/2004, 7 Afs 27/2005, všechny dohledatelné na www.nssoud.cz, doktrinální stanovisko k této otázce pak lze nalézt např. v textu Tomáše Langáška uveřejněném v Právních rozhledech (Langášek T: Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu, Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349-354).

Protože jak konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu, zastává názor, že výrok platebního výměru, ev. dodatečného platebního výměru, musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak i procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, ne však uvedení konkrétních ustanovení těchto předpisů, což je zcela v souladu s dikcí ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, nemůže být platební či dodatečný platební výměr z důvodu neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v jeho výroku neplatný. Nejvyšší správní soud tedy posoudil tuto otázku tak, jak je výše uvedeno, a proto je tato stížní námitka stěžovatele nedůvodná.

Dle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohou stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Pokud stěžovatel namítá, že nebylo zřejmé, zda mu správce daně předepisuje daň na základě obsahu návrhu

nebo až konečné zprávy o daňové kontrole, činí tak až v kasační stížnosti, když takovou námitku neuplatnil v řízení podle příslušných ustanovení části šesté zákona o správě daní a poplatků a ani v podané žalobě. Nejvyšší správní soud se proto uvedenou námitkou nezabýval. Tento závěr potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS, podle kterého ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem Nejvyšší správní soud při svém rozhodování nepřihlíží.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele podřaditelnými pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V této souvislosti stěžovatel zejména namítá, že jak finanční orgány, tak i krajský soud nešetřily skutečný stav věci a formálně vycházely pouze z předložených nepojmenovaných smluv a z faktur na úhradu služeb od externích lékařů. O tom, že se nikdo nezabýval stavem skutečným, svědčí podle stěžovatele i to, že jedinými důkazy správce daně a správního orgánu byly právě shora zmíněné texty nepojmenovaných smluv a doklady o úhradách za zdravotní péči. Veškeré závěry správce daně a správního orgánu byly proto pouze nepodložené domněnky nevycházející ze žádných konkrétních listin či svědectví. Stěžovatel zdůrazňuje, že nebylo zdůvodněno, proč správní orgán odmítl provedení navržených důkazních prostředků - výslech jednotlivých lékařů.

K tomuto stížnímu bodu považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že spornou právní otázkou v dané věci je to, zda se v případě výkonu činnosti jednotlivých lékařů u stěžovatele jednalo o závislou činnost a zda tedy odměna vyplácená těmto lékařům měla být posouzena jako příjem z poměru obdobného poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak tvrdí správní orgán, či zda se jednalo o obchodně závazkový vztah mezi podnikateli ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku, jak uvádí stěžovatel.

Nejvyšší správní soud z obsahu spisu zjistil, že stěžovatel v průběhu daňového řízení tvrdil, že vztah mezi ním a jednotlivými lékaři, kteří u něj vykonávali zdravotní péči, byl vztahem obchodně závazkovým mezi podnikateli ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku. V souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků proto byl v daňovém řízení povinen předložit důkazy, které by potvrdily pravdivost tohoto jeho tvrzení. Poté, co byl správcem daně vyzván, předložil stěžovatel nepojmenované smlouvy uzavřené mezi ním a jednotlivými lékaři dne 29. 12. 2000 podle ust. § 261 obchodního zákoníku o úhradě za odsloužené ústavní pohotovostní služby a pohotovostní služby mimo pracoviště na určených odděleních stěžovatele (konkrétně na dětském oddělení a gynekologicko-porodnickém oddělení), rozhodnutí o registraci jednotlivých lékařů podle ust. § 8 a § 11 odst. 1 zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů, a dále čestná prohlášení jednotlivých lékařů o tom, že veškeré příjmy za služby a příslužby vykonané v roce 2001, které obdrželi od stěžovatele, zahrnuli do svého daňového přiznání za rok 2001 a řádně zdanili daní z příjmů fyzických osob. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel tak prokázal jím tvrzené skutečnosti a ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků unesl důkazní břemeno, které jej stíhalo. Za této situace přešlo důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků na správce daně. Proto, pokud správce daně chtěl v daném případě unést důkazní břemeno, které na něj dle výše citovaného ustanovení přešlo, bylo na něm, aby vyvrátil tvrzení daňového subjektu (stěžovatele) o skutečnostech, které doložil předmětnými nepojmenovanými smlouvami. V souzené věci

však správce daně toto své důkazní břemeno neunesl, neboť z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně opřel své závěry toliko o formální rozbor textu předmětných smluv a již nikterak nezjišťoval skutečnou náplň činnosti jednotlivých lékařů u stěžovatele a nezjistil tudíž skutečný stav věci.

Podle Nejvyššího správního soudu nebyl skutečný stav věci zjištěn ani v řízení před odvolacím správním orgánem. Tuto skutečnost dokládá zejména to, že důkazní prostředek výslech jednotlivých lékařů, který stěžovatel navrhoval v doplnění odvolání ze dne 20. 3. 2004, nejenom, že nebyl správním orgánem proveden, ale současně nebylo v odůvodnění rozhodnutí tohoto orgánu uvedeno, proč se tak stalo. Závěr, který správní orgán učinil v rozhodnutí, že totiž uzavřené nepojmenované smlouvy svým charakterem neodpovídaly obchodně závazkovým vztahům mezi podnikateli ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku, jak bylo v těchto smlouvách uvedeno a jak v průběhu daňového řízení tvrdil stěžovatel, a že se jednalo pouze o simulaci těchto vztahů, jelikož mezi nemocnicí a konkrétními fyzickými osobami v postavení lékařů vznikl vztah, přestože takto nebyl smluvně upraven, který splňuje znaky pracovněprávního vztahu ve smyslu zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění platném pro rok 2001, tak nemá oporu v provedeném dokazování.

S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že nedostatečně zjištěný skutečný stav věci, jakož i neprovedené výslechy navržených svědků, představují vady řízení před správním orgánem, jež měly vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí správního orgánu, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu dle ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušit.

Nejvyšší správní soud považuje v návaznosti na výše uvedené za potřebné též zmínit, že pokud by správce daně chtěl na posuzovaný případ aplikovat ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho, je nezbytné, aby vyhověl stanoveným aplikačním požadavkům, ke kterým zdejší soud dospěl v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS. Podle tohoto rozhodnutí *„je nepochybně povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení zjišťovat též formálně právním úkonem zakryvaný skutečný stav a aplikovat tedy za splnění určitých podmínek právě ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení daňového řádu daňové orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně právním úkonem zakryvaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předestřít úvahy, které je k takovému závěru vedly. ... Jestliže tak v projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že je v daném případě třeba aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost (jak správně připomíná v napadeném rozhodnutí krajský soud) jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel. ... Správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky*

dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“

V další námitce stěžovatel tvrdí, že krajský soud nepostupoval v souladu se zákonem, pokud nepřisvědčil jeho námitce, že správní orgán si v průběhu odvolacího řízení opatřil další důkaz výsledkem MUDr. I. v postavení svědka či osoby přezvědné, aniž by o tom stěžovatele uvědomil a ten mu tak mohl klást otázky. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že tato žalobní námitka byla uplatněna až po lhůtě pro podání žaloby, protože namítané chybně provedené dokazování jako žalobní bod bylo uvedeno v žalobě v řádné lhůtě.

K této námitce Nejvyšší správní soud předně uvádí, že vzhledem ke skutečnosti, že krajský soud se i přes pozdní uplatnění žalobní námitky stěžovatele, vztahující se k důkazu výsledkem MUDr. I, k ní vyjádřil a zaujal tedy určitý právní názor, musí být tento názor v souladu s principem právní jistoty ke stížní námitce stěžovatele předmětem přezkumu prováděného Nejvyšším správním soudem. Je proto nerozhodné, že krajský soud tuto námitku označil za opožděnou dle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., když se jí zároveň zabýval.

Z obsahu správního spisu, konkrétně z protokolu ze dne 17. 6. 2004, č. j. 37053/04/399930/3318, Nejvyšší správní soud zjistil, že v průběhu odvolacího řízení byl správcem daně, tj. Finančním úřadem v Jeseníku, proveden výslech MUDr. I. jako svědka (osoby přezvědné) dle § 8 a § 12 zákona o správě daní a poplatků k otázce plánování služeb a příslužeb lékařů na dětském oddělení stěžovatele. O této skutečnosti se stěžovatel dozvěděl ze stanoviska žalovaného správního orgánu k žalobě ze dne 23. 5. 2005, č. j. 4817/110/2005. Následně pak stěžovatel ve vyjádření žalobce ke stanovisku žalovaného ze dne 22. 6. 2005 namítl, že „.... *jednak není jasné, zda vyslýchaná osoba byla v postavení svědka, či osoby přezvědné, a zda se jedná o svědeckou výpověď či nikoliv. Při výslechu správce daně nesplnil svou zákonnou povinnost vyrozumět žalobce o výslechu, tak, aby mohl klást této osobě otázky, a tímto postupem bylo porušeno zákonné právo žalobce.*“ Stěžovatel dále zdůraznil, a to včetně grafického zvýraznění předmětného textu, přesvědčení, že z protokolu vyplývá, že lékaři se na pohotovostní služby nedostavují na jeho příkaz, ale sami navrhuji dny, kdy službu budou poskytovat – nejedná se tedy o závislý vztah. Také při výpadku sloužícího lékaře je zde vzájemná dohoda a nikoliv příkaz stěžovatele smluvnímu lékaři, aby se daného dne dostavil na lékařskou službu.

Za této situace je tedy možno hovořit o vadě řízení před správním orgánem, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že z ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. vyplývá, že napadené rozhodnutí správního orgánu lze zrušit jednak pro nezákonnost jeho výroku nebo výroků, a dále pak pro vady řízení, pokud měly vliv na zákonnost rozhodnutí. Tento dovětek sice není v citovaném ustanovení výslovně obsažen, a to na rozdíl od ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tato podmínka je však respektována judikaturou správních soudů. Z uvedené judikatury lze zmínit například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, publikovaný pod č. 23/2003 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že žalobní námitka týkající se vady řízení není důvodná, pokud tato vada řízení neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o odvolání (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.), podobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2004, č. j. 4 Ads 54/2003 - 91, www.nssoud.cz, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, www.nssoud.cz, podle kterého se nejedná o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.

V souladu s výše uvedenou judikaturou je tedy Nejvyšší správní soud povinen se zabývat tím, zda stěžovatelem namítaná vada řízení, spočívající v nesplnění povinnosti správce daně vyrozumět stěžovatele o výsledku svědka, měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. zda postupem správce daně a správního orgánu byl stěžovatel zkrácen na svých právech, která mu přísluší, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. V tomto ohledu je proto určující, zda stěžovatel jako žalobce ve správním soudnictví, který napadl rozhodnutí správního orgánu, splnil předpoklady stanovené v ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. zejména svou povinností tvrdit, že byl zkrácen na svých právech úkonem správního orgánu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 1 Afs 92/2006 - 56, publikovaný pod č. 1145/2007 Sb. NSS). Z obsahu podané žaloby, resp. z vyjádření žalobce ke stanovisku žalovaného ze dne 22. 6. 2005, ani z vlastní kasační stížnosti však není patrné, že tyto obsahovaly tvrzení stěžovatele, že by byl na svých právech z uvedeného důvodu zkrácen. S ohledem na shora uvedené proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětná vada řízení neměla v daném případě vliv na zákonnost výroku rozhodnutí správního orgánu, jímž bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele.

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že správní orgán výpověď MUDr. I. v odůvodnění svého rozhodnutí nikterak nehodnotí, jeho rozhodnutí se o tento důkaz neopírá a osoba MUDr. I. v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu ani nikterak nefiguruje.

Nejvyšší správní soud souhlasí s námitkou stěžovatele, že se krajský soud nezabýval jeho tvrzením obsaženým v žalobě, že „... lékaři vykonávají činnost pro žalobce nepravdělně a nezajišťují plnění jejich běžných úkolů.“ Důvodem k tomuto závěru je nesplnění požadavku, který je vyjádřen například v rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS, aby „... z odůvodnění rozsudku krajského soudu bylo zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.“ Vzhledem ke skutečnosti, že z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu tyto úvahy zřejmě nejsou, neboť ve vztahu k výše citovanému tvrzení stěžovatele mlčí, je nutno jeho rozhodnutí v této části pokládat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud sice označil nepojmenované smlouvy, resp. dohody o narovnání pro rozpor s ust. § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti za neplatné, ale již nedošel k závěru, že obě smluvní strany si musí vydat vše, co bylo nabyto bezdůvodným obohacením. Příjem lékařů lze kvalifikovat pouze jako náhradu za bezdůvodné obohacení, která je dle svého charakteru zdaňována přímo poplatníkem v ostatních příjmech podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů. Za této situace tedy stěžovatel nemůže mít postavení plátce daně z příjmů a nemůže mu ani být z tohoto titulu předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků k přímému placení. Výrok soudu tak nekoresponduje s odůvodněním a je tudíž nesrozumitelným.

Vzhledem k namítané nesrozumitelnosti rozhodnutí krajského soudu, jež by ve své podstatě mohla učinit rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné se k této námitce vyjádřit, a to následovně. Otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost se zdejší soud zabýval například ve svém rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006 - 72, www.nssoud.cz,

z něhož vyplývá, že rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku pochyby o jeho významu. Ve světle výše uvedeného je potom z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu patrné, že předmětný soud chtěl prohlášením uvedených smluv neplatných pro rozpor s ust. § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti toliko zdůraznit jejich disimulovaný charakter, a to ve vazbě na účelové obcházení zákona a zásadu skutečného obsahu právního úkonu ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud proto z konstatování o neplatnosti předmětných smluv nevyvozoval žádné právní důsledky, ale naopak se přiklonil k závěru správního orgánu o simulovaných právních úkonech. I přesto však považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést, že pokud by krajský soud chtěl dovozovat neplatnost předmětných smluv pro rozpor s ust. § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti, musel by se podrobně zabývat nejenom otázkou, z jakého důvodu tato neplatnost nastává, ale také, a to pokud by neplatnost předmětných nepojmenovaných smluv pro rozpor s výše citovaným ustanovením dovedl, případnými právními následky této neplatnosti, které spočívají zejména ve stěžovatelem namítané existenci bezdůvodného obohacení a s tím spojenými důsledky v oblasti zdanění takových příjmů.

V této souvislosti je podle Nejvyššího správního soudu též třeba připomenout rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs173/2005 - 69, www.nssoud.cz, podle kterého není pro posouzení otázky, zda určité smluvní vztahy naplňují znaky závislé činnosti a zda tedy podléhají zdanění dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, relevantní, zda došlo k porušení uvedeného ustanovení zákona o zaměstnanosti. Vzhledem ke skutečnosti, že výše nastíněný rozpor je odstranitelný výkladem, konstatuje Nejvyšší správní soud, že se nejedná o vadu, která by měla za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost.

V pořadí poslední námitka stěžovatele se týká toho, že krajský soud se nikterak nezabýval namítanou skutečností, že správce daně, ačkoliv daň vybral od plátce daně podruhé, již nikterak dodatečně z úřední povinnosti nesnížil daňovou povinnost jednotlivých lékařů a tudíž vědomě dvakrát zdanil jeden příjem.

K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatel v kasační stížnosti, stejně jako v řízení o žalobě, poukazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02. Krajský soud se tímto nálezem ve svém rozsudku podrobně zabýval a zdůvodnil, z jakého důvodu má zato, že uvedený náleze není v rozporu s jeho právními názory. Citovaný náleze se týká problematiky, která sice s projednávanou věcí úzce souvisí, ale současně existují podstatné odlišnosti mezi skutkovým stavem, který podrobil přezkoumání Ústavní soud, a skutkovým stavem v této věci. Zásadní je, že stěžovatelem v řízení před Ústavním soudem byl poplatník, který se neúspěšně domáhal, aby mu správce daně za situace, kdy bylo postupováno vůči plátcovi daně v souladu s ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků, vrátil jím rovněž odvedenou daň. Východiskem pro úvahu Ústavního soudu tak byla situace, kdy daňová povinnost byla realizována právními předpisy předpokládaným způsobem, avšak došlo rovněž k úhradě daně přímo daňovým poplatníkem. V souzené věci je situace odlišná. Stěžovatelem v řízení o kasační stížnosti není daňový poplatník, který odvedl daň i z příjmu, ze kterého měl daň srazit plátce daně, ale plátce daně, který dle tvrzení finančních orgánů nesplnil své povinnosti stanovené právními předpisy, neprovedl srážku daně ze závislé činnosti a funkčních požitků a neodvedl ji správci daně. Skutečnost, že vůči plátcovi daně bylo postupováno podle ust. § 69 zákona o správě daní

a poplatků, nebyla v řízení o ústavní stížnosti napadána. Ústavní soud z této skutečnosti rovněž vycházel, nijak tento výchozí předpoklad nezpochybil a zaměřil se na to, zda je za takové situace ústavně konformní, aby nebyla identická daň zaplacená poplatníkem tomuto poplatníkovi k jeho žádosti vrácena. Ústavní soud o totožných případech rozhodoval též v řízeních vedených pod sp. zn. IV. ÚS 666/02 (Sbírka rozhodnutí, svazek 31, náleze č. 145, str. 291) a sp. zn. III. ÚS 667/02 (Sbírka rozhodnutí, svazek 32, náleze č. 39). Lze proto konstatovat, že právní názor vyjádřený v citovaném nálezu Ústavním soudem není v rozporu se závěry krajského soudu a krajský soud tak při svém rozhodování zohlednil proklamovanou zásadu konformního výkladu práva.

Pokud jde o stěžovatelem namítanou otázku dodatečného snížení daňové povinnosti jednotlivých lékařů, nemá tato skutečnost v souzené věci žádnou relevanci. Nejvyšší správní soud již v minulosti judikoval (rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 59/2005 – 45, publikovaný pod č. 818/2006 Sb. NSS), že správce daně má povinnost, zjistit - li nedostatky v postupu plátce daně, plátcí daně předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, která byla sražena a odvedena, a daní, která sražena a odvedena být měla. V rozsudku ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 67, www.nssoud.cz, pak kasační soud posuzoval, zda lze takto postupovat i v případech, kdy daň byla uhrazena přímo daňovými poplatníky. Předmětný soud v této souvislosti uvedl, že *„daňové předpisy neponechávají na vůli plátce či poplatníka, který z nich daň, resp. žalobu na daň, odvede. Byly proto splněny podmínky pro postup správce daně podle ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků k předepsání nesražené a nevybrané částky daně plátcí daně k přímému placení. Z ust. § 69 citovaného zákona ani z jiného ustanovení citovaného zákona nelze dovodit, že by správce daně mohl v situaci, kdy dospěje k závěru o tom, že plátce daně daň neodvedl, přihlížet k tomu, zda již tato daň v mezidobí byla uhrazena poplatníkem. Pokud by tomu tak mělo být, došlo by v konečném důsledku k popření samotného smyslu pozitivní úpravy právního postavení plátce daně a odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti plátcem daně realizovaného, neboť by bylo ponecháno zcela na vůli plátce daně, zda své zákonné povinnosti splní či zda příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky vyplatí i spolu s neodvedenou daní daňovému poplatníkovi a ponechá na něm, zda tuto daň řádně odvede.“*

V návaznosti na výše uvedené je třeba konstatovat, že předmětem daňového řízení, které bylo krajským soudem přezkoumáno, nebylo to, zda a jakým způsobem se lékaři, jakožto daňoví poplatníci, domáhali vrácení jimi odvedené daně z příjmů s odůvodněním, že měla být uhrazena plátcem daně a nikoli poplatníky. Správní orgány ani nemohly přihlížet k tomu, zda tito vyvinuli nějakou procesní aktivitu k vymožení jimi odvedené daně zpět, a krajský soud vázán předmětem daňového rozhodnutí a předchozího daňového řízení tyto okolnosti ani nemohl podrobit soudnímu přezkumu. Tím méně mohou tyto okolnosti ovlivnit výsledek soudního přezkumu řízení o předepsání daně plátcí daně podle ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků. Pokud tedy krajský soud v závěru svého rozsudku dovodil, že stěžovatel se nemůže úspěšně dovolávat porušení zákazu dvojího zdanění, neboť tak mohou učinit toliko jednotliví lékaři jako poplatníci daně, kteří své příjmy zdanili jako příjmy z podnikání podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, a to v situaci, kdy by jim bylo upřeno právo na vrácení uhrazených částek daně, jak tomu bylo i ve shora citovaných nálezech Ústavního soudu, Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu plně ztotožňuje a námitku stěžovatele shledává nedůvodnou.

Pokud jde o námitky týkající se toho, že soukromí lékaři neměli zájem uzavírat pracovní smlouvy, jakož i stěžovatelem tvrzeného zásahu do základních práv a svobod zaručených v čl. 1, čl. 4 a čl. 26 Listiny, zejména popření práva na podnikání, a dále nesprávného právního posouzení odměny vyplácené lékařům a pojmu „obdobný poměr“,

Nejvyšší správní soud se k nim nemůže vyjadřovat, protože by tím předjímal stav, který bude teprve zjištěn.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost [§ 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.] zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí (ust. § 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. června 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu