



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **Paed.Dr. M. K.**, zastoupený JUDr. Vladimírem Fockem, advokátem se sídlem Pellicova 2c, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2005, č. j. 7193/04/FR 110-0106, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2007, č. j. 29 Ca 225/2005 - 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 3. 8. 2005, č. j. 7193/04/FR 110-0106, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 6. 2004, č. j. 94702/04/289914/8635; tímto rozhodnutím o výsledku přezkoumání daně dle ustanovení § 55b odst. 1 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“), byl žalobci změněn základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 z 920 000 Kč na 0 Kč a daň z 226 860 Kč na 0 Kč. V důsledku toho byl potom žalobce povinen uhradit

správci daně částku 130 865 Kč, která mu byla jako přeplatek na dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období vrácena dne 28. 4. 2000.

Napadeným rozsudkem krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení; jako důvody svého rozhodnutí přitom krajský soud specifikoval ustanovení § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Při přezkoumávání námitky žalobce ohledně svědecké výpovědi G. M. a I. T. v řízení před správcem daně i v trestním řízení krajský soud zjistil, že ve spise nejsou založeny svědecké výpovědi, které měli jmenovaní učinit v daňovém řízení se společností INPOS Brno, s. r. o., ačkoli stěžovatel uvedl, že v daňovém řízení se žalobcem vycházel z výsledků řízení u této společnosti, včetně ústních jednání (mimo jiné) s I. T. a G. M. a dále pak z písemných materiálů poskytnutých Policií České republiky, tj. úředního záznamu (protokolu) s G. M. ze dne 9. 8. 1999 a I. T. ze dne 11. 8. 1999. Tyto podklady nebyly součástí spisu předloženého stěžovatelem k soudnímu řízení a za takových okolností dle krajského soudu nelze než konstatovat, že rozhodnutí stěžovatele bylo vydáno za situace, kdy jeho skutkový základ nemá oporu ve spise [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Stejný nedostatek zjistil krajský soud i v případě další žalobcovy námitky týkající se tří lékařů, kterým měl být poskytnut dar na základě sponzorských smluv. Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že na základě šetření Finančního úřadu v Břeclavi, protokolů o ústním jednání s příslušnými lékaři, nebylo jednoznačně prokázáno, že tyto obdrželi částky uváděné ve sponzorských smlouvách a jednotlivé protokoly specifikoval. Výsledky šetření daného finančního úřadu ani jednotlivé protokoly však součástí spisu, který byl předložen krajskému soudu k přezkoumání, nejsou.

Dále krajský soud uvedl, že trval-li žalobce na výsledku svědků (I. T., G. M. a Ing. V. L.), měl mu správce daně, popřípadě stěžovatel vyhovět tak, aby byla zachována jeho práva v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. Protokoly o provedených ústních jednáních s navrženými svědky, které byly sepsány pro účely daňového řízení vedeného se subjektem INPOS Brno, s. r. o., nelze považovat za svědecké výpovědi v daňovém řízení vedeném se žalobcem. Jako listinné důkazy mají nižší důkazní sílu než svědecké výpovědi provedené v rámci daňového řízení, k nimž má právo se daňový subjekt vyjádřit a zejména právo klást svědkům otázky. Odmítnutí provedení takového důkazu s tím, že není účelné opakovat výslech navržených osob, protože již byly vyslechnuty (ale v jiném daňovém řízení s jiným subjektem), nemá oporu v zákoně. Tím, že správce daně a posléze stěžovatel neprovedly navržené důkazy žalobce, dopustily se dle krajského soudu takových vad řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Závěrem krajský soud uvedl, že kromě shora popsanych vad je nutno konstatovat, že žalovaný sice vyjmenoval jednotlivé protokoly o ústním jednání, které nejsou součástí spisového materiálu předloženého soudu, avšak neuvedl, co z jednotlivých protokolů vyplývá a na základě čeho pak dospěl k závěru, že provedenými výpověďmi nebylo prokázáno uskutečnění prací, resp. poskytnutí daru, a že žalobce neunesl důkazní

břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí stěžovatele je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., k nimž uvedl následující.

Krajský soud nezjišťoval skutkový stav věci, nemohl tak následně ani označit zásadní důkazní prostředky a právní závěry, které na jejich základě učinil. Není tedy možno konstatovat, co soud považuje za zjištěné nebo naopak za nezjištěné k posouzení postupu správce daně, resp. stěžovatele. Krajský soud pouze odkazuje na fakt, že nahlédnutím do spisu nenašel předmětné výpovědi, které by se vztahovaly k věci žalobce. K podpoře svého tvrzení o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 – 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS, a namítá, že řízení před krajským soudem trpělo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; dle citovaného rozhodnutí totiž platí: *„Pokud soud dospěl k závěru, že ve správním spise chybí některé listiny, které s největší pravděpodobností existují, neboť jsou zmíněny v napadeném rozhodnutí, žalovaný na ně odkazuje a z jejich obsahu vychází, bylo na něm, aby žalovaného vyzval k jejich předložení a současně ho poučil o následcích, které ho mohou postihnout, pokud výzvě nevyhoví. Kdyby i přes takovou výzvu soudu a přes poučení o důsledcích spojených s jejím neuposlechnutím žalovaný chybějící podkladové listiny soudu nedoložil, přivodil by si újmu v řízení sám a musel by nést i důsledky svého konání, resp. nekonání. V daném případě však soud postihl účastníka řízení (žalovaného) za nesplnění jeho procesní povinnosti předložit úplný správní spis tím, že ho vyradil z pře a jeho rozhodnutí, bez přezkoumání v rozsahu § 75 odst. 1 s. ř. s., zrušil. Takový postup však není v souladu se zásadami vedení soudního řízení, neboť soud nenaplnil svoji poučovací povinnost ve vztahu k žalovanému.“*

Výše uvedené stěžovatel uplatnil i vůči pasáži odůvodnění, ve které se krajský soud zabýval problematikou poskytnutí darů třem lékařům na základě sponzorských smluv.

Ve vztahu k této kasační námitce potom stěžovatel uzavřel, že pokud tedy existují důkazní prostředky, k jejichž předložení mohl být stěžovatel vyzván a na které při své argumentaci přímo odkazuje a opírá se tak o skutečnosti tam uvedené, krajský soud měl ke zjištění skutkového stavu ve věci vyzvat stěžovatele k předložení dotčených důkazních prostředků a současně ho poučit o následcích nevyhovění takovému požadavku.

Další kasační námitka směřuje vůči odkazu krajského soudu na ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, které přiznává daňovému subjektu právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání nebo místním šetření. Dle stěžovatele: *„Správce daně by bezpochyby žalobci umožnil uplatnění práva dle zmíněného ustanovení, argumentovat tímto ale k danému není možné, jelikož k dotčenému výslechu nedošlo, návazně se tak žalobce nemůže dožadovat uplatnění tohoto práva a soud na základě ust. § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP nemůže vyslovit nezákonnost postupu správce daně. Pokud se totiž správce daně vypořádal s navrženým důkazním prostředkem provedení výslechu svědků v souladu s ust. § 31 ZSDP a tento neprovedl, není se možné domáhat ust. § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP pro případ daňové kontroly, což ovšem soud nerespektuje, když pravděpodobně slučuje v jedno právo dle písm. c) a e) uvedeného*

ustanovení, ačkoli tato práva na sebe v některých případech vůbec nemusí navazovat. V případě, kdy daňový subjekt navrhne dle zmíněného písm. c) např. provedení svědecké výpovědi a tato je provedena, pak má jistě právo být této přítomen a klást svědkovi otázky.“ Taková skutečnost ovšem nenastala a dle názoru stěžovatele nebyl žalobce zkrácen na svých právech daných zákonem o správě daní a poplatků.

Stěžovatel je přesvědčen, že nebyla porušena ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, zejména odstavce 1 až 4 (principy dokazování), a to ve vazbě na základní zásady daňového řízení – ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků. V tomto ohledu stěžovatel připomněl, že zákon o správě daní a poplatků uvádí jako důkazní prostředky různá podání, svědecké výpovědi, znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly atd., které se ale nemusí přímo týkat daňového subjektu, o jehož daňovou povinnost jde, a nemusí být tedy a často ani nemohou být získány pouze v řízení o jeho daňové povinnosti, ale může jít o důkazní prostředky provedené v rámci dokazování v jiném řízení (navíc nikoli nutně pouze daňovém, např. i trestním). Dle zásady volného hodnocení důkazů je posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků zcela v pravomoci správce daně. Pokud tedy byly některé rozhodné skutečnosti ke stanovení správné daňové povinnosti žalobce zjištěny na základě již provedeného dokazování v daňovém řízení se společností INPOS Brno, s. r. o., nebylo s ohledem na institut dokazování a základní zásady daňového řízení nutné provádět opakovaně svědecké výpovědi dotčených svědků.

Nadto stěžovatel poukázal na nezpochybnitelnou provázanost daňového řízení vedeného u žalobce a u jeho zaměstnavatele – INPOS, s. r. o., jež vyplývá z hmotně-právní úpravy daně z příjmů ze závislé činnosti a jež opodstatňuje procesní postup, kdy správce daně využije výsledků a důkazů získaných v řízení u plátce – v následném řízení u poplatníka nebo případně v opačném sledu. Nelze totiž fakticky oddělit výsledky daňového řízení (např. provedené daňové kontroly) vedené u plátce od daňových povinností jednotlivých poplatníků (zaměstnanců). Jestliže tedy v daném případě v řízení u plátce byly prokázány určité skutečnosti, na základě nichž byla pravomocně stanovena daň plátcem, a zjištěné skutečnosti měly přímý dopad do daňové povinnosti jednotlivých poplatníků, bylo zcela v souladu se zákonem (§ 31 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků), když správce daně využil v daňovém řízení u žalobce (poplatníka) důkazy získané v řízení u plátce. V opačném případě – při akceptaci požadavku na opakované výpovědi svědků – by nutně musely u všech poplatníků (jednoho plátce) být prováděny samostatně v rámci řízení o jejich daňových povinnostech výslechy týchž svědků. V praxi by pak musel být tentýž svědek předvoláván k řízení s každým poplatníkem, avšak prakticky vždy k téže věci. Odhlédnuto od nákladů na takové řízení by dle stěžovatele splnění takového požadavku zcela neúměrně a v rozporu s logikou věci zatěžovalo svědka (potažmo daňovou správu).

Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel považuje napadené rozhodnutí krajského soudu za nezákonné a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby ho zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

Žalobce se k předložené kasační stížnosti nevyjádřil.

V návaznosti na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za vhodné – s odkazem na předložený spisový materiál – toliko pro úplnost poznamenat, že žalobce ve svém příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 uvedl příjmy ze závislé činnosti od zaměstnavatele INPOS Brno, s. r. o. Této společnosti však na základě rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV o obnově řízení byla předeepsána nová daňová povinnost za rok 1999, neboť do svých daňových nákladů za rok 1999 zahrnula mzdové náklady, které nebyly vynaloženy na dosažení a udržení zdanitelných příjmů, a to z toho důvodu, že šlo o pracovněprávní vztahy, které sice byly doloženy formálně dokonalými písemnostmi, ale ve skutečnosti nebyly naplněny. V důsledku toho potom došlo k neuznání mzdových nákladů – příjmu žalobce od této společnosti ve výši 920 000 Kč a následně na základě nařízeného přezkumu dle § 55b zákona o správě daní a poplatků vydal správce daně shora citované rozhodnutí, kterým byl žalobci změněn základ daně a daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k následujícím závěrům.

Stěžovatel uvedl důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je-li totiž rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu kasačním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě věcně přezkoumat nelze. Nepřezkoumatelnost je tedy vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora).

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz) lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy,

kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Po posouzení napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení jeho nepřezkoumatelnosti. Z výroků napadeného rozsudku krajského soudu lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, rozsudek neobsahuje výrok, který by byl vnitřně rozporný, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nesouhlas stěžovatele s vlastním hodnocením soudu nemůže sám o sobě znamenat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Důvody, pro které krajský soud shledal žalobu důvodnou, z odůvodnění jeho rozsudku seznatelné jsou. Se závěry krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje. Nejvyšší správní soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, dle které nebylo nutno provádět žalobcem navržené výslechy svědků (I. T., G. M. a Ing. V. L.), neboť jmenované osoby byly vyslechnuty v daňovém řízení u daňového subjektu INPOS Brno, s. r. o., to znamená, že k dané problematice již vypovídaly, a proto nebylo účelné tyto výslechy opakovat. I v případě této námítky uvážil Nejvyšší správní soud tak, že jí nelze přisvědčit, a to z následujících důvodů.

Skutečnost, že stěžovatel, resp. správce daně v předmětném daňovém řízení vycházel z důkazů získaných v jiném daňovém řízení (vedeném se společností INPOS Brno, s. r. o.) je sama o sobě v pořádku, neboť jak Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 2 Afs 50/2004 - 76, publikovaném na www.nssoud.cz: „výslech provedený v jednom daňovém řízení není vyloučen v řízení jiném; zde má protokol o výsledku povahu listinného důkazu (podle § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je protokol o ústním jednání veřejnou listinou).“ Co ovšem v pořádku není, je skutečnost, že stěžovatel odmítl provést výslechy navrhaných osob s poukazem na to, že tyto již byly vyslechnuty v jiném řízení.

Odmítnout provedení navrženého výslechu jmenovaných osob by dle názoru Nejvyššího správního soudu bylo v daném případě možné za předpokladu, že by je správce daně, resp. stěžovatel z hlediska prokázání dokazovaných skutečností vyhodnotil jako nerelevantní či nadbytečné. Pak by ovšem v předmětném daňovém řízení nemohl využít ani výslechy provedené s těmito osobami v daňovém řízení se společností INPOS Brno, s. r. o., což se nestalo. Naopak správce daně z těchto výslechů jednoznačně vycházel a v daňovém řízení se žalobcem je využil v jeho neprospěch. Proto pokud žalobce ve svém odvolání navrhl výslechy těchto osob, bylo nutno, aby je stěžovatel, jakožto odvolací orgán, provedl a umožnil žalobci využít jeho zákonného práva – účastnit se výslechu svědků a klást jim otázky (§ 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků).

I v rámci daňového řízení jsou totiž správní orgány povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit daňovému subjektu – žalobci, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod); srov. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, publikovaný pod č. 133 Sb. n. u. ÚS, sv. 23, str. 265, a na <http://nalus.usoud.cz>.

Toto základní právo se přitom realizuje (podobně jako v jiných řízeních o právech a povinnostech) způsoby odpovídajícími povaze těch kterých konkrétních v řízení prováděných důkazů a slouží k naplnění základní povinnosti správce daně v daňovém řízení, jež se týká zjišťování skutkového stavu, a sice dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). To by mělo být hlavním referenčním rámcem při postupu správce daně, přičemž obecně platí, že správce daně nemusí důkazní prostředek navržený daňovým subjektem provést, ale vždy se s ním musí vypořádat. Stěžovatelovo vypořádání se s návrhy žalobce na provedení svědeckých výpovědí však v daném případě nelze akceptovat, a to právě pro shora naznačené obejití konfrontace svědků s žalobcem, resp. jeho otázkami.

V této souvislosti je nutné poznamenat, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak daňového subjektu a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při 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 je proto snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných (daňových) řízeních; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, jakož i na www.nssoud.cz

K dané stížní námitce tedy Nejvyšší správní soud vycházejí z ústavního aspektu věci, jakož i z posledně citovaného judikátu, uzavírá, že tato není důvodná, neboť odmítnutím provést navrhované svědecké výpovědi s tím, že není účelné opakovat výslech dotčených osob, protože již byly vyslechnuty v jiném daňovém řízení, došlo k porušení práva žalobce zakotveného v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiném daňovém řízení než v tom, v kterém má dotyčná listina sloužit jako důkaz, totiž může být podkladem pro rozhodnutí pouze tehdy, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky.

Na tomto závěru nic nemění ani argumentace stěžovatele poukazující jednak na provázanost daňového řízení vedeného u žalobce a u jeho zaměstnavatele – INPOS

Brno, s. r. o., a jednak na to, že při akceptaci požadavku na opakované výpovědi svědků se zvýší náklady na daňové řízení a dojde ke zcela neúměrnému zatížení dotčených svědků, potažmo daňové správy. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu toliko pro úplnost konstatuje, že se jedná veskrze o argumenty faktické, nikoli právní, jimž by v souzené věci bylo možné přisvědčit za situace, pokud by daňový subjekt – žalobce aktivně nevyužil svých zákonných práv a provedení výslechu svědků nenavrhl; pak by jistě bylo možné postup správce daně i stěžovatele považovat jako postup efektivní a hospodárný, který co možná nejméně zatěžuje dotčené osoby. V daném případě však žalobce provedení výslechu svědků navrhl a správce daně, resp. stěžovatel se mu svým nezákonným postupem vyhnul, když výsledky navržených svědků nahradil listinnými důkazy v podobě protokolů o výslechu, které byly s navrženými svědky provedeny v rámci jiného řízení.

Jako důvodné naopak přisvědčil Nejvyšší správní soud poslední námitce, dle které řízení před krajským soudem trpělo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) in fine s. ř. s.].

Stejně jako stěžovatel přitom zdejší soud vyšel ze své vlastní judikatury, z níž vyplývá, že pokud soud dostatečně nepoučil žalovaný správní orgán o jeho procesních povinnostech, čímž mu přivodil újmu v řízení, trpí řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (viz již výše citovaný rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 – 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Současně zdejší soud přihlédl k setrvalé judikatuře Ústavního soudu, kterou je možné mutatis mutandis vztáhnout i na posuzovanou věc s tím, že jedním ze základních předpokladů práva na spravedlivé soudní řízení je i řádné plnění poučovací povinnosti ze strany obecných soudů, jež mají povinnost poskytnout účastníkům řízení poučení o jejich procesních právech a povinnostech a nelze „vyšachovat“ účastníka z jeho přístupu k soudu, aniž by soud splnil tuto poučovací povinnost (srov. např. nálezy ze dne 7. 7. 1999, sp. zn. I. ÚS 138/98, publikovaný pod č. 96 Sb. n. u. ÚS, sv. 15, str. 3, nebo nálezy ze dne 9. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 467/04, publikovaný pod č. 97 Sb. n. u. ÚS, sv. 41, str. 271, oba též dostupné z <http://nalus.usoud.cz>).

V projednávané věci bylo proto třeba postupovat v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 s. ř. s.; krajský soud měl tedy stěžovateli poskytnout dostatečné poučení o jeho procesních povinnostech a vyzvat jej k doplnění předloženého správního spisu o písemnosti, které v předloženém správním spisu chybí a které byly podkladem pro žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele. Předložení úplného spisového materiálu představuje procesní povinnost správního orgánu a teprve pokud ji i přes náležité poučení nedostojí, je na místě postup, který zvolil krajský soud, tj. zrušení napadeného rozhodnutí pro vady řízení proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisech [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Absence některých písemností, které s největší pravděpodobností existují, neboť jsou zmíněny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný správní orgán na ně přímo odkazuje a vychází z nich, tak bez dalšího nemůže být důvodem neúspěchu tohoto správního orgánu v podobě zrušení jeho rozhodnutí bez meritorního

přezkoumání v rozsahu § 75 odst. 1 s. ř. s. Přesto je dle názoru Nejvyššího správního soudu nutné apelovat na správní orgány ohledně požadavku řádného vedení spisu a zakládání všech písemností, které se k dané věci vztahují a které je třeba patřičným způsobem utřídit (podle hlediska věcného, chronologického, podle toho, od koho písemnosti pochází či jinak); srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 1. 1997, č. j. 6 A 401/96 – 6, publikované pod č. 688/2000 SoJ., jež se zabývalo náležitostmi spisů předkládaných soudu.

I přes tuto částečnou důvodnost kasační stížnosti je však dle názoru Nejvyššího správního soudu třeba trvat na tom, aby stěžovatel (v intencích shora uvedeného) odstranil vady řízení, ke kterým došlo především v souvislosti se žalobcem navrženým výsledkem svědků, jakož i v souvislosti se způsobem vedení spisu a následným odůvodněním rozhodnutí stěžovatele, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost připomíná, že skutečnost, že v řízení o kasační stížnosti obstál jen některý z důvodů, pro které krajský soud zrušil správní rozhodnutí, nemusí vést nutně ke zrušení rozsudku krajského soudu; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 – 93, publikovaný pod č. 781/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 – 106, publikovaný na www.nssoud.cz. Předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je totiž především zákonnost výroku rozhodnutí krajského soudu a jeho nesprávné dílčí závěry (za předpokladu, že jsou přezkoumatelné) lze korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by bylo rozhodnutí krajského soudu zrušeno. Takto bylo postupováno i v daném případě, neboť není na místě rušit napadený rozsudek krajského soudu, jehož výrok obstál při přezkumu zákonnosti, byť se opírá o dílčí nesprávné závěry, jejichž korekce byla provedena výše.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalobce nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a ani ze soudního spisu nevyplývá, že by mu nějaké náklady řízení v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly.

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

V Brně dne 9. října 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu