



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **BLOCK, a.s.**, se sídlem Praha 9, Stuchlíkova 1392, zastoupeného JUDr. Jaromírem Saxlem, advokátem se sídlem Brno, Údolní 33, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

**t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 11. 2010, č.j. 15680/10-1200-700346, **se z ru š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.040,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet JUDr. Jaromíra Saxla, advokáta se sídlem Brno, Údolní 33.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Předmět řízení**

[1] Žalobou včas podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2010, č.j. 15680/10-1200-700346, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

## II. Obsah žaloby

[2] Žalobce v žalobě uvedl, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, když nerespektoval závazný právní názor Krajského soudu v Brně, vyjádřený v rozsudku zdejšího soudu ze dne 20.10.2009 ve věci sp.zn. 30Ca 285/2007-54, kterým bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno pro vady řízení, které však nebyly v opětovném řízení o odvolání odstraněny. Podle žalobce nové skutečnosti, na kterých byla založena opakovaná daňová kontrola, jejímž výsledkem byl dodatečný daňový výměr potvrzený napadeným rozhodnutím, získala pracovnice správce daně při první namátkové daňové kontrole za období roku 1999 v roce 2002. Žalobce uvedl, že tyto pochybnosti byly žalobci zatajeny a ihned po ukončení daňové kontroly byly získané pochybnosti prověřovány následnými úkony správce daně. Tímto postupem měl správce daně zmařit možnost obrany žalobce proti následně zjištěným skutečnostem, které nadto nebyly zjištěny úplně a s ohledem na nesprávnou formulaci dotazů na daňovou správu USA tyto skutečnosti nejsou použitelné v dokazování v rámci daňového řízení. Na základě nedostatečně zjištěných skutečností, dle žalobce, vybudoval správce daně závěr o neexistenci obchodního partnera žalobce, když v rozporu s citovaným rozsudkem zdejšího osudu neprovedl důkazy, které navrhoval žalobce, zejm. dotaz na vlastníka bankovního účtu č. 606944044 ABA 021004823, a které mohly tvrzení správce daně vyvrátit.

## III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29.3.2011 odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se v mnohém shodují s odvolacími námitkami. Žalovaný se dále podrobně vyjádřil s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu k jednotlivým žalobním námitkám, když má za to, že byly splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu a uzavřel s tím, že důkaz dotazem na vlastníka výše uvedeného bankovního účtu neučinil z důvodu, že podstatné pro věc není prokázání vlastníka účtu, nýbrž prokázání existence společnosti, resp. její kanceláře v USA. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodné, neboť v žalobce v rámci daňového řízení neunesl důkazní břemeno.

## III. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[4] Z předloženého správního spisu zdejší soud ověřil, že u žalobce byla zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 dne 24. 6. 2002, přičemž tuto kontrolu ukončil správce daně dne 3.7.2002. Daňová kontrola proběhla ve dnech 25.6.2002-27.6.2002. Zpráva o daňové kontrole ze dne 1.7.2002, č.j. 42308/02/405930/3380, byla projednána se žalobcem dne 3.7.2002 (protokol č.j. 42682/02/405930/3380, sepsaný v 7:00-7:20 hod.).

[5] Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že ohledně nákladů, které se neuznávají za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nebyly namátkovou kontrolou zjištěny nedostatky.

[6] V protokolu ze dne 3.7.2002, č.j. 427000/02/405930/3380, sepsaného v 7:20-7:30 hod., s Hlavním předmětem jednání „*Daňová kontrola r. 1999*“, je zachycen úkon, při kterém byly převzaty správcem daně 3 listiny, mj. fotokopie faktury č. 655177 ze dne 29.1.1999 vystavená dodavatelem Bulktech Ltd., New York.

[7] Následně ze správního spisu vyplývá, že dne 4.7.2002 správce daně podal u Ministerstva financí, prostřednictvím žalovaného, žádost o poskytnutí informací ohledně amerického daňového subjektu Bulktech Ltd., New York, na dožádání dle § 4 zákona č. 253/2000 Sb., v návaznosti na smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA, dle které byly v průběhu daňové kontroly zjištěny náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů na základě dokladů vystavených společností Bulktech Ltd., New York. Správce daně požádal o zodpovězení následujících otázek:

1/ Zda se jedná o existující zahraniční daňový subjekt.

2/ Zda poskytnutá služba je předmětem účetnictví zahraničního daňového subjektu.

3/ Zda majitelem účtu příjemce platby č. 606944044, ABA 021004823 je skutečně zahraniční daňový subjekt.

Přílohou žádosti byly listiny převzaté jednak protokolem ze dne 3.7.2002, tak další listiny, které získal správce daně pravděpodobně v rámci provedené daňové kontroly.

[8] Ze správního spisu dále vyplývá, že v období od 23.9.2002 (podání žádosti Ministerstvem financí ČR) do 27.7.2005 (závěrečná odpověď Ministerstva financí ČR) probíhalo prověřování společnosti Bulktech Ltd., New York. V rámci dožádání byly předestřeny stejné otázky, jako v žádosti správce daně s tím, že výraz „zahraniční“ byl nahrazen výrazem „american“. V rámci odpovědi Ministerstva financí na žádost Department of the Treasury, USA, ze dne 1.11.2002, došlo ze strany ministerstva k upřesnění žádosti, když ministerstvo dne 25.11.2002 uvedlo, že „*The period that is investigated as well as the period for that is information requested is the calendar year 1999.*“

[9] V návaznosti na získané informace byla u žalobce zahájena dne 14.9.2005 opakovaná daňová kontrola pro zdaňovací období roku 1999 týkající se pouze dokladů daňového subjektu USA Bulktech Ltd, 175 Fifth Avenue, suit 2369, New York, NY 10010. Daňová kontrola byla ukončena dne 14.11.2006, zpráva o daňové kontrole (č.j. 58835/06/405930/6062) byla projednána dne 14.11.2006 a o projednání byl sepsán protokol č.j. 58836/06/405930/6062.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

[10] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[11] V dané věci je žalobou napadeno rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2010, č.j. 15680/10-1200-700346, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašském Meziříčí ze dne 15. 11. 2006, č.j. 66591/06/405921/4439 – dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999.

[12] V souzené věci vydal žalovaný napadené rozhodnutí ve vázanosti právním názorem zdejšího soudu, který byl vyjádřen v rozsudku zdejšího soudu č.j. 30 Ca 285/2007-54, ze dne 20. 10.2009.

[13] Předtím, než soud v dané věci pristoupil k přezkoumání rozhodnutí žalovaného v rámci uplatněných žalobních bodů, byl povinen podle dnes již konstantní judikatury Ústavního soudu, posoudit rozhodnutí žalovaného z hlediska možné existence zjevných a závažných procesních vad, které soud musí zkoumat ex offio, i bez uplatněné žalobní námitky.

[14] Již v předcházejícím rozhodnutí se zdejší soud vyjádřil k otázce zákonnosti opakované daňové kontroly, když odkázal na nálezy ústavního soudu ČR ze dne 13.5.2003, ve věci sp. zn. II. ÚS 334/02, ve kterém ústavní soud uvedl, že „nelze vycházet z názoru, že správce daně při provádění "opakované" kontroly, tj. daně za období, která již předmětem daňové kontroly byla, není ničím omezen, protože jiný postup by byl v rozporu s § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6, § 16 odst. 1 daňového řádu, eventuálně § 26 odst. 10 zákona č. 586/1996 Sb. Již sama možnost opakování daňové kontroly způsobuje stav určité právní nejistoty a její realizace může představovat pro daňové subjekty značnou zátěž, v krajním případě může být dokonce nástrojem jejich "šikanování". Proto je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Ve vztahu k danému případu z toho vyplývá, že daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost "kontroly" postupu správce daně.“

[15] Soud v předcházejícím řízení vycházel zejména ze skutečnosti, že ze správního spisu nevyplývají nové skutečnosti v souzené věci. Soud uvedl, že „Především správní spis neobsahuje žádost o poskytnutí informací, kterou měla od MF – ÚFDŘ obdržet americká strana. Není tak na jisto postaveno jak byla žádost formulována, zda z ní bylo dostatečně patrné, že požadované informace se mají týkat roku 1999. Není proto přezkoumatelný závěr žalovaného, že informace byla vyžádána za r. 1999. Ani z původní žádosti FÚ ve Valašském Meziříčí ze dne 4.7.2002 (adresované MF- ÚFDŘ prostřednictvím žalovaného) není zřejmé ze samotné formulace 3 otázek, že se vztahují k roku 1999. V žádosti je pouze v úvodu vymezeno období, za které probíhá vyšetřování (1.1.1999 až 31.12.1999).

Ze správního spisu není patrné, že by žádost adresovaná americké straně ani odpověď americké strany včetně jejích příloh byla předložena k seznámení žalobci. Naopak v protokolu o zahájení opakované daňové kontroly ze dne 14.9.2005 člen představenstva daňového subjektu ing. Matula uvádí, že zatím neví k čemu se má vyjádřit, protože mu není znám důvod nálezu v USA. Žalobci tak nebyla poskytnuta možnost kontroly postupu správce daně ve smyslu shora cit. nálezu Ústavního soudu ohledně zahájení opakované daňové kontroly v téže věci a za totéž období, když původní daňová kontrola v r. 2002 byla ukončena bez výsledku. Žalobci tak byla odeprána rovnost zbraní a možnost zaujmout náležitou obranu.“

[16] Teprve po doplnění informací Ministerstvem financí ze dne 25.11.2002 bylo najisto postaveno, že šetřeným obdobím je zdaňovací období roku 1999. S ohledem na takto najisto postavené prověřované období posoudil soud zákonnost opakované daňové kontroly ve vztahu k příslušnému zdaňovacímu období v návaznosti na listiny založené ve správním spise, skutečnosti z nich vyplývající a způsob zjištění důvodů pro opakování daňové kontroly.

[17] Podle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.

[18] Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při správě daně jednájí správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

[19] Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

[20] Podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

[21] Na základě shora uvedených skutečností vyplývajících ze soudního spisu má soud za prokázané, že u žalobce proběhla daňová kontrola přezkoumávající mimo jiné daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1999, a to ve dnech 25.6.2002-27.6.2002, přičemž tato kontrola byla ukončena dne 3.7.2002. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že v průběhu této daňové kontroly získal správce daně poznatky o možné spolupráci žalobce se společností Bulktech Ltd., resp. získal poznatky o výdajích žalobce za platby jmenované společnosti. Daňová kontrola byla ukončena se závěrem, že kontrolou nebyly zjištěny nedostatky. Dále má soud za prokázané, že ihned po ukončení daňové kontroly následující pracovní den požádal prvostupňový správce daně o další prověřování skutečností, které byly zjištěny správcem daně v rámci daňové kontroly.

[22] Soud má tak za prokázané, že jakkoliv byla formálně daňová kontrola ukončena dne 3.7.2002, pokračoval správce daně ihned v prověřování skutečností ke správnému stanovení daňové povinnosti. V rozhodnutí ze dne 24.1.2006, č.j. 2 Afs 31/2005-57, se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil k podmínkám možného opakování daňové kontroly. V uvedeném rozsudku výslovně uvádí že „*Není sporu, že zákon o správě daní a poplatků opakování daňové kontroly výslovně nezakazuje, na druhou stranu je ani výslovně neumožňuje. V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, výše již zmíněné. Správní orgán proto v daňovém řízení*

nemůže činit vše, co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co mu zákon jako jeho oprávnění stanoví. Nelze rovněž přehlédnout, že všechny základní procesní úpravy, ať již trestní řád, občanský soudní řád, správní řád nebo daňový řád, jsou postaveny na určitých základních principech, jejichž prostřednictvím do řízení, která jsou těmito procesními předpisy upravena, prozařují principy spravedlivého procesu a materiálního právního státu. Mezi uvedené principy zejména patří, že o jedné věci se zásadně rozhoduje pouze jednou, v jediném řízení, a že výjimky z této zásady jsou relativně omezené a procesně přísně reglementované; z toho pak vyplývá zásadní nemožnost vést o téže věci více řízení současně (litispendence) a znovu rozhodnout o věci již rozhodnuté (res iudicata). Uvedený princip není samoučelný-naopak, jeho prostřednictvím je v procesním právu realizován požadavek právní jistoty účastníků řízení, který vyžaduje, aby od jistého okamžiku byl výsledek řízení (a tedy rozhodování o konkrétní věci) fixován a byl v zásadě nezměnitelný. Proto i zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít-nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování-zásadně toliko jednou; velmi intenzivní naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti v důsledku neodborného nebo neprofesionálního postupu orgánu, který vede řízení, najevo teprve dodatečně, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Obzvláště naléhavá potřeba dodržení výše popsanych principů a požadavků je dána v řízení daňovém, v němž státní orgán rozhoduje výlučně o daňové povinnosti (soukromé) osoby vůči státu (tj. nikoli o právech a povinnostech ve vztahu mezi vícero soukromými osobami navzájem) a v němž tedy stát chce po soukromé osobě zaplacení daně v určité výši. Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně napoprvé, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen-daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správní stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci.“ Zároveň „Na základě výše uvedených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nelze dovodit absolutní možnost správce daně provádět opakování daňové kontroly kdykoli, vymezí-li její obsah odlišně od kontroly předchozí a vyjdou-li najevo nové skutečnosti, aniž by přitom respektoval ostatní zákonná ustanovení, která takovou možnost limitují. Důvodem opakování kontroly totiž nemohou být bez dalšího nové skutečnosti, dostatečným důvodem nemůže být ani odlišné vymezení předmětu kontroly.“

[23] Nejvyšší správní soud pak v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že „Nelze proto připustit, aby daňová kontrola byla opakována libovolně často a aby tak byl dán prostor k případnému neprofesionálnímu či dokonce v krajních případech i šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu; na druhé straně ovšem nelze ani připustit, aby možnosti správce daně k užití instrumentu v podobě daňové kontroly byly fakticky vyprázdněny tím, že by opakování daňové kontroly bylo paušálně a bezvýjimečně vyloučeno i

*za situace, kdy při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou a kdy teprve po jejím skončení a z důvodů, jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání.*

*Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav.“*

[24] Na citovaný rozsudek odkázal Nejvyšší správní soud v následném rozhodnutí ze dne 25.6.2008, č.j. 2 Aps 2/2008 – 60.

[25] Soud zejména poukazuje na závěr Nejvyššího správního soudu, dle kterého *„Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně napoprvé, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen“* (rozsudek NSS č.j. 2 Afs 31/2005-57).

[26] V souzené věci je zcela zřejmé, že správce daně pojal podezření na neuznatelnost nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, specifikovaných fakturami společnosti Bulktech Ltd., New York. Jak žalobce ve vyjádření uvádí, volil správce daně postup, kterým byla nejprve ukončena daňová kontrola a poté využita mezinárodní pomoc při správě daní, z důvodu, aby nebyl žalobce nadměrně zatížen neúměrně dlouhou daňovou kontrolou. Na podporu tohoto postupu odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2010, č.j. 5 Afs 71/2009-18, nicméně pomíjí skutečnost, že Nejvyšší správní soud uzavřel věc s tím, že *„krajský soud pochybil, pokud žádost o mezinárodní pomoc označil za úkon nezpůsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně pouze z důvodu, že byla podle jeho navíc předčasného závěru učiněna v rámci daňové kontroly. V dalším řízení se bude krajský soud zabývat tím, kdy byl úkon správce daně spočívající v žádosti o poskytnutí mezinárodní informace učiněn, a zda a kdy s tímto úkonem byl seznámen daňový subjekt a zda tak došlo k přerušení prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud také posoudí, zda byly v daném případě splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení.“*

[27] Nejvyšší správní soud se totiž v souzené věci toliko zabýval tím, zda je mezinárodní právní pomoc úkon přerušující běh prekluzivní lhůty a naopak se zásadně nevyjádřil k tomu, zda jím posuzované věci byly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení, a tedy i zda jsou úkonem mimo daňovou kontrolu zachovány podmínky pro případnou opakovanou daňovou kontrolu. K věci je třeba ještě dále poznamenat, že ani Krajský soud v Hradci Králové se v opětovném rozhodnutí ve věci touto otázkou nezabýval, když dospěl k závěru o prekluzi práva vyměřit daň (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27.5.2010, č.j. 30Af 13/2010-125).

[28] Soud v souvislosti s možností opakování daňové kontroly poukazuje na jinou část odůvodnění žalovaným citovaného rozsudku ve věci 5 Afs 71/2009-18, a to na následující: *„Oprávnění správce daně požádat o mezinárodní pomoc není vázáno výlučně na uskutečnění daňové kontroly. Správce daně může tohoto institutu využít i mimo její rámec, např. v průběhu vytýkacího či odvolacího řízení, atd. Proto bude třeba vždy zkoumat, zda a kdy potřeba požádat o mezinárodní pomoc vyšla v daňovém řízení najevo, aby bylo možné spolehlivě vyloučit případy, kdy by bylo mezinárodní dožádání provedeno výlučně nebo převážně za*

*účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Jinými slovy, zda šlo o úkon faktický či pouze formální. Jak tento soud setrvale judikuje, důkazní břemeno nese v daňovém řízení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu primárně daňový subjekt. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o deklarovaných obchodních případech, přičemž jedním ze subjektů těchto vztahů bude subjekt zahraniční, bude v první řadě na straně daňového subjektu, aby svými důkazními prostředky tyto pochybnosti odstranil. Teprve za situace, kdy daňový subjekt pochybnosti v přiměřené lhůtě neodstraní a nepředloží důkazní prostředky, správce daně v případech, kdy není možno jinak (vlastními prostředky) zjistí řádně skutkový stav i za použití žádosti o mezinárodní pomoc. Měl by však tak učinit tehdy, kdy tato potřeba vyvstane.“*

[29] V souzené věci je zřejmé, že pochybnosti o uznatelnosti nákladů, které byly žalobcem účtovány v souvislosti s fakturami, jež byly vystaveny společností Bulktech Ltd., New York, vznikly již v průběhu daňové kontroly, jakkoliv tyto pochybnosti nemusely být konkrétní ve smyslu následně správcem daně tvrzené neexistence společnosti Bulktech Ltd. Nicméně v rámci daňové kontroly trvající tři dny správce daně žádné ani dílčí pochybnosti nevznikly, nicméně ihned po ukončení daňové kontroly byl schopen naformulovat konkrétní dotazy, které měly být prověřeny v rámci mezinárodní pomoci. Následná opakovaná daňová kontrola a na ní navazující rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou vystavěny na závěru, že se v případě společnosti Bulktech Ltd, 175 Fifth Avenue, suit 2369, New York, NY 10010, jedná o neexistující subjekt, resp. že žalobce neunesl důkazní břemeno o existenci tohoto daňového subjektu. Při konfrontaci s žádostí o mezinárodní pomoc je zřejmé, že právě hned první otázka správce daně směřovala ke zjištění, zda se jedná o existující zahraniční daňový subjekt.

[30] Následně pokud žalovaný např. tvrdí, že se v případě skutečnosti tvrzené daňovým subjektem při opakované daňové kontrole, že společnost Bulktech Ltd. má sídlo na Britských Panenských Ostrovech, „jednalo o novou informaci, která při první kontrole nebyla správci daně sdělena.“ a dále z uvedeného žalovaný dovozuje, že „Prvním předpokladem unesení důkazního břemene je především stálost tvrzení. Jestliže však ohledně stejných skutečností je předkládáno odlišné tvrzení o adrese společnosti, je věrohodnost zpochyběna.“ (viz. str. 6 napadeného rozhodnutí) má soud za prokázané, že v rámci první daňové kontroly žalobce nikdy netvrdil, že sídlo společnosti je v New Yorku, neboť na tyto skutečnosti vůbec dotázán nebyl. Shodné platí k obdobnému závěru žalovaného na straně 13.

[31] Soud při hodnocení postupu správce daně dospěl k závěru, že správce daně měl již při ukončení první daňové kontroly pochybnosti, které se týkaly existence zahraničního daňového subjektu, avšak namísto toho, aby s těmito pochybnostmi konfrontoval daňový subjekt a vyzval daňový subjekt, aby svými důkazními prostředky tyto pochybnosti odstranil, ukončil daňovou kontrolu a úkonem, který mohl učinit jak v rámci daňové kontroly tak i mimo ní, tedy žádostí o mezinárodní pomoc, začal o své vůli opatřovat důkazy k vyvrácení nebo naopak prokázání svých pochybností, aniž by umožnil daňovému subjektu pochybnosti správce daně odstranit nebo se správce daně vlastními prostředky pokusil zjistit skutkový stav.

[32] Správce daně tak porušil ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, když neprovedl (původní) daňovou kontrolu v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení jejího účelu podle zákona o správně daní a poplatků a zásadně nepostupoval v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení nevolil jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení. Zároveň narušil správce daně procesní postavení daňového

subjektu, když mu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků již při původní daňové kontrole neumožnil odstranit pochybnosti správce daně, a to s ohledem na primární povinnost daňového subjektu unést břemeno důkazní.

[33] Soud tedy dospěl k závěru, že nové skutečnosti, které správce daně zjistil v rámci mezinárodní právní pomoci, jsou sice skutečnost nové, nicméně získané mimo rámec daňové kontroly v důsledku toho, při první daňové kontrole správce daně nepostupoval s potřebnou profesionalitou a s odbornou péčí, když institut mezinárodní pomoci byl správcem daně neadekvátně použit namísto jiných procesních instrumentů, kterými správce daně disponuje. S ohledem na uvedené tak soud nemá za naplněné podmínky ustanovení § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které jako jediné mohou legitimovat provedení opakované daňové kontroly ve smyslu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci 2 Afs 31/2005.

[34] Závěrem k tomuto soud opětovně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 30Af 13/2008-125, ve kterém krajský soud uvedl: „*Velmi spornou se také jeví otázka, zda správce daně nemohl požádat o mezinárodní pomoc dříve, aby důkaz svědeckou výpovědi M. V. byl získán ještě před ukončením daňové kontroly. .... S ohledem na shora uvedená zásadní pochybení daňových orgánů v této věci však již krajský soud necítil potřebu podrobněji zkoumat, zda rovněž v tomto správce daně nepochybil, tedy zda nové „důkazy“ byly obstarány až po skončení daňového řízení jenom a právě v důsledku zavinění správce daně. Na rozhodnutí krajského soudu ve věci by to již totiž nemělo žádný vliv.*“ V souzené věci pak má soud za to, že důkazy, na nichž byla vystavěna opakovaná daňová kontrola a konečně i prvostupňové a napadené rozhodnutí byly získány mimo daňovou kontrolu pouze a právě v důsledku zavinění správce daně.

[35] Ze všech shora uvedených důvodů považuje soud provedenou opakovanou daňovou kontrolu za nezákonnou, přičemž nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu nelze než hodnotit jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které nutně má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[36] Daňové řízení však bylo zatíženo ještě další vážnou vadou.

[37] Podle ustanovení § 78 odst. 5 soudního řádu správního právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.

[38] V již citovaném předchozím kasačním rozhodnutí zdejšího soudu č.j. 30Ca 285/2007-54 soud jasně konstatoval svůj právní názor mimo jiné takto: „*Žalovaný rovněž odmítl s poukazem na § 31 odst.9 d.ř. obstarat důkaz navržený žalobcem, a to dotaz na Republic National Bank of New York o tom, který subjekt zřídil a byl majitel účtu (číslo účtu uvedeno v odvolání na str.3) v roce 1999, na který byly vyplaceny částky (výše částek uvedená na str. 3 odvolání ze dne 11.12.2006) žalobcem a jaké doklady majitel účtu při jeho zakládání předložil. Sám žalobce si však daný důkaz s ohledem na zachování bankovního tajemství obstarat nemůže, bylo proto na finančních orgánech tento dotaz vznést prostřednictvím americké daňové správy a zák. č. 253/2000 Sb a Smlouvy č. 32/1994 Sb.. Ani v tomto směru nebyl náležitě zjištěn skutkový stav věci.*“

[39] Z uvedeného je zřejmé, že soud ve věci považoval za nutné provedení důkazu dotaz na Republic National Bank of New York o tom, který subjekt zřídil a byl majitel účtu

(číslo účtu uvedeno v odvolání na str.3) v roce 1999. Konečně i z obsahu správního spisu, jak ho zrekapituloval soud výše je patrné, že tento důkaz byl žádán samotným správcem daně, přičemž z listin, které jsou součástí správního spisu nevyplývá, že by byla správci daně na tuto otázku poskytnuta jakákoliv odpověď. S ohledem na to, že tento důkaz považoval žalobce za zásadní a stejně tak ho považoval za významný i soud, přičemž v řízení po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného nebyla nutnost tohoto důkazu nad rámec původního rozhodnutí jakýmikoliv jinými, novými důkazy vyvrácena či zpochybněna, je zřejmé, že se žalovaný neřídil právním názorem zdejšího soudu v rámci opakovaného řízení.

## V. Shrnutí a náklady řízení

[40] S ohledem na vyslovené závěry stran porušení procesních předpisů nezbylo soudem než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a to i bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

[41] Za této situace by dále postrádalo jakýkoli smysl posuzovat důvodnost dalších v žalobě uplatněných žalobních námitek, neboť ostatní námitky souvisí s prováděnou opakovanou daňovou kontrolou a hodnocením jejích výsledků, kterou shledal soud nezákonnou jako celek, když nad to dospěl k závěru, že nebyl respektován závazný právní názor vyslovený v přecházejícím zrušovacím rozhodnutí zdejšího soudu.

[42] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení advokátem za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, podání repliky) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb., a paušální náhradu hotových výdajů za tři úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., to je 7.200,- Kč, a částku 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy spolu s DPH ve výši 20 % celkem 11.040,- Kč.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Brně dne 31. 1. 2012

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu