



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **FRODL GROUP, s. r. o.**, se sídlem Vlčkovice 33, Praskačka, zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2013, č. j. 31 Af 114/2011 - 120,

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 :

Rozsudkem ze dne 31. 10. 2013, č. j. 31 Af 114/2011 - 120, zamítl Krajský soud v Hradci Králové žalobu, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13. 9. 2011, č. j. 5092/11-1300-601383, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 15. 2. 2011, č. j. 49964/11/228912606271, č. j. 50237/11/228912606271, č. j. 50290/11/228912606271 a č. j. 50319/11/228912606271 o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty včetně penále za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2006 a měsíce říjen až prosinec 2007 v celkové výši 869.359 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že byl vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31, kterým byl na základě odvolacího finančního ředitelství zrušen předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Ve zrušovacím rozsudku posoudil Nejvyšší správní soud jako nesporné, že výpovědi svědků potvrdily poskytnutí služeb stěžovatelkou. Přitom ale dospěl k závěru, že ve správním řízení bylo prokázáno, že v posuzované věci došlo k

pokusu o zneužití práva - podvodu na dani. Pochybnosti vzniklé na základě provedených důkazů jsou natolik podstatné, že ve svém souhrnu zpochybňují, že fakturovaná plnění byla stěžovatelce skutečně poskytnuta. Jednání stěžovatelky zároveň dokládá, že se na podvodném jednání buď podílela, nebo o něm přinejmenším věděla, nebo vědět mohla a měla. Krajský soud vycházel ze závěrů Nejvyššího správního soudu, který ke všem žalobním, a potažmo stížním námitkám, zaujal jednoznačné stanovisko, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní vztah mezi stěžovatelkou a JH komplet agency, s. r. o. probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu pro stěžovatelku značně nevýhodných. V souhrnu je vyloučena možnost, že tyto neobvyklé podmínky byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Logickým závěrem finančního úřadu a finančního ředitelství pak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o podvod na dani ze strany účastníků těchto transakcí. Krajskému soudu nepřisluší o tomto závěru polemizovat, neboť je závazný pro konečný závěr v této sporné otázce. Krajský soud za této situace nepovažoval další návrhy stěžovatelky na doplnění dokazování za důvodné, a proto je zamítl. Nejvyšší správní soud totiž vzal v úvahu všechny důkazy, jež tvořily obsah správního spisu, a při jejich hodnocení v žádném případě neshledával absenci důkazů dalších.

Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnila důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že vázanost právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku znamená vázanost závěrem o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci, nikoliv vázanost hodnocením důkazů. Obecně se v soudní judikatuře dovozuje nezávanost vysloveného právního názoru, změní-li se skutkový stav. Z toho plyne možnost změny zjištěného skutkového stavu, jenž je výsledkem hodnocení důkazů. Stěžovatelka v daňovém řízení unesla svoji důkazní povinnost, a pokud snad o skutkovém stavu zůstaly nějaké pochybnosti, pochybil správce daně, když neprovedl další navrhované důkazy, což nemůže jít stěžovatelce k tíži. Správce daně prováděl výslechy se zástupci velkých společností, které vůči stěžovatelce byly v postavení odběratelů, a nemusely se tedy v souvislosti se svědeckými výpověďmi svých pracovníků obávat ztráty zákazníku. Stěžovatelka považuje téměř za vyloučené, aby tento typ svědků ve všech případech mohl být přesvědčen k nepravdivým výpovědím, jak vyplývá ze závěru daňových orgánů, k jejichž názoru se Nejvyšší správní soud přiklonil. Tento stav by byl ještě mnohem výraznější, kdyby správce daně vyslechl všechny další navrhované svědky z ostatních odběratelských společností. Lze vyloučit, že by v takovém případě všichni svědci vypovídali nepravdivě nebo že by se mohli navzájem jakkoli domlouvat. Kvůli zásadnímu významu určení skutkového stavu v dané věci a s ohledem na to, že soudci krajského soudu a Nejvyššího správního soudu dospěli při hodnocení důkazů obsažených ve správním spisu k diametrálně odlišným skutkovým závěrům, navrhla stěžovatelka vyslechnout všechny reprezentanty právnických osob, se kterými obchodovala. Další důkazní návrhy se týkaly listin (smluv) prokazujících standardnost a obvyklost sjednání plovoucí odměny a odměny ve výši 50 % z hrubého zisku na dané obchodní transakci. Nejvyšší správní soud označil taková smluvní ujednání za nestandardní a podporující závěr, že k uskutečnění zdanitelných plnění nedošlo. V případě těchto listinných důkazů je situace stěžovatelky o to závažnější, že až do vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu nebyla tato smluvní ujednání zpochybňována, resp. označována za neobvyklá či

pokračování

nestandardní, a to ani v řízení daňovém, ani později v řízení soudním. Stěžovatelka proto neměla žádný důvod tvrdit, že tato smluvní ujednání jsou obvyklá, a navrhopat k této otázce jakékoli důkazy. Povinností krajského soudu bylo v souladu s ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. doplnit dokazování. Pokud by krajský soud došel k novým skutkovým závěrům, mohl věc nezávisle posoudit po právní stránce. Krajský soud však nesprávně zhodnotil otázku procesního práva, když dovedl svou vázanost hodnocením důkazů Nejvyšším správním soudem, které ve svém rozsudku označil za závazný právní názor. Přitom žádné ustanovení soudního řádu správního neupravuje „přechod“ daňového i důkazního řízení na Nejvyšší správní soud. Ten žádné dokazování neprováděl a ze s. ř. s. nevyplývá, že by případné výsledky takového dokazování byly závazné pro krajský soud a zbavovaly jej povinnosti rozhodovat spravedlivě na základě skutečností zjištěných v souladu se zákonem. Volné hodnocení důkazů spadá pod princip nezávislosti soudu. Krajský soud se tak nemohl s odkazem na přechod daňového i důkazního řízení zbavit své povinnosti provést další dokazování navržené stěžovatelkou za situace, kdy existují pochybnosti o správnosti skutkového stavu konstatovaného Nejvyšším správním soudem pouze na základě obsahu správního spisu. Svůj původní názor přitom krajský soud v dalším řízení zřejmě neopustil a pouze konstatoval, že mu nepřisluší polemizovat s Nejvyšším správním soudem. Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka vyjádřila přesvědčení o přípustnosti kasační stížnosti, neboť smyslem ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Kdyby krajský soud postupoval řádně a provedl další dokazování navržené stěžovatelkou, nepochybně by došlo ke změně skutkového stavu, jenž by odůvodňoval odchýlení se od závěrů Nejvyššího správního soudu. Proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že po vydání zrušovacího rozsudku Nejvyšším správním soudem nedošlo ke změně skutkového nebo právního stavu. Krajský soud postupoval plně v souladu se závazným právním názorem, když nevyhověl návrhu stěžovatelky na provedení důkazů. Nijak se nezbavil povinnosti provést další dokazování, jak tvrdí stěžovatelka, neboť mu takový závazek ani nepřislušel. V řízení před Nejvyšším správním soudem nebylo sporu o věcné stránce případu, tudíž polemika stěžovatelky o způsobilosti jí navržených důkazů odstranit pochybnosti se jeví jako neopodstatněná. Jedná se o ryzí spekulaci, která nemá oporu ve správním spisu, tudíž bez jakékoliv relevance pro opětovné řízení před Nejvyšším správním soudem. Při eventuálním připuštění věcného projednání kasační stížnosti by bylo rozhodováno za nezměněných poměrů. Ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přitom akcentuje nepřipustnost kasačních stížností proti rozhodnutím soudu, jež byla vydána po předchozím zrušení původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Tento princip by mohl být prolomen jen v situaci, kdy stěžovatel namítá, že se krajský soud neřídil právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí. Z těchto důvodů odvolací finanční ředitelství navrhlo, aby Nejvyšší správní soud odmítl kasační stížnost jako nepřipustnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila

stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, neboť podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná v případech, kdy krajský soud znovu rozhodne poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Základním smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel opakovaně zabývat týmiž případy (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Tato výjimka z obecné přípustnosti kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.) neplatí pouze v případech, kdy je jako kasační důvod namítáno, že se soud závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu neřídil. Zároveň platí, že přípustnost opětovné kasační stížnosti, včetně stížnosti podané jiným účastníkem řízení, je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud dosud v téže věci neřešil, protože to nebylo třeba nebo to ani nebylo možné.

V dané věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná, neboť se týká postupu krajského soudu poté, co mu byla věc vrácena k dalšímu řízení, tedy otázky, kterou se Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku z povahy věci ani zabývat nemohl. S ohledem na právní názor vyslovený v předchozím zrušovacím rozsudku, je kasační stížnosti omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56).

Při výkladu ust. § 110 odst. 4 s. ř. s., podle kterého je krajský soud vázán názorem vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí, vychází Nejvyšší správní soud z následujících obecných východisek. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je založeno téměř výlučně na kasačním principu, což znamená, že se lze domáhat pouze zrušení správního rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení. Prvky apelační či revizní se vyskytují spíše výjimečně (např. v případě soudního přezkumu týkajícího se žádosti o poskytnutí informace podle zákona č. 106/1999 Sb., ve znění pozdějších předpisů, anebo v případě moderační trestu podle ust. § 65 odst. 3 a § 78 odst. 2 s. ř. s.). Je tomu tak především z toho důvodu, že řízení před správními soudy není „quasi odvolacím řízením vyššího správního orgánu“. Soudní řízení správní je zcela samostatným přezkumným řízením, v jehož rámci soud posuzuje zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí správních orgánů.

S. ř. s. umožňuje krajským soudům provádět při jednání dokazování, což je projev plné soudní jurisdikce, která vyjadřuje oprávnění soudu doplnit skutkový stav věci zjištěný správními orgány. Zásada plné jurisdikce ve správním soudnictví znamená, že soudy přezkoumávají pravomocná správní rozhodnutí jak po stránce skutkové, tak po stránce právní. Transpozice požadavku plné jurisdikce je obsažena v ust. § 77 odst. 2 s. ř. s., které stanoví, že v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud tedy při rozhodování vychází ze skutkového stavu věci vyplývajícího jak z obsahu správního spisu, tak popř. i z jím provedených důkazů. Soud hodnotí správnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem, a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat tím, že dokazování doplní či nahradí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007 č. j. 1 As 32/2006 – 4). V této souvislosti lze odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2011, č.

pokračování

j. 8 As 27/2010 – 75, kde je uvedeno, že „(ž)alobce je povinen tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje zákonu, a toto tvrzení odůvodnit. Stíhá ho tedy břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Správní soud přezkoumává zákonnost napadeného pravomocného rozhodnutí. Při přezkumu správního rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění, učiněných správním orgánem, v mezích žalobních námitek. Posuzuje přitom, zda správními orgány zjištěný skutkový stav poskytuje dostatečný podklad pro závěry správního orgánu, o které opřel své rozhodnutí, a zda tyto závěry obstojí ve světle námitek a tvrzení žalobce. Řízení před správními soudy tedy není pokračování správního sankčního řízení, nýbrž soudní kontrolou jeho zákonnosti, vystavěnou na kasačním principu. Neobstojí proto názor stěžovatele, který správní soud chápe jako „správní orgán třetího stupně.“ Podobně v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že: „(u)stanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu“. Rovněž lze odkázat na rozsudek ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8 As 57/2007 - 37, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „Krajský soud si tedy nejprve musí vyřešit otázku, kdy bylo rozhodnutí žalovaného doručeno stěžovateli a kdy uplynula lhůta pro podání žaloby. Teprve od vyjasnění této skutečnosti se může odvíjet úvaha, zda spadá výzva krajského soudu k odstranění vad žaloby do doby, kdy mohly být její nedostatky ještě napraveny, a zda má tedy smysl provádět dokazování vztahující se k doručení této výzvy.“ V rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publ. pod č. 1275/2007 NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „(u)stanovení § 77 odst. 2 věty první s. ř. s. je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“ coby atributu práva na spravedlivý proces. Soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám“. Na tuto judikaturu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil právní názor, že „(p)ři přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.)“.

Zásada plné jurisdikce tak neznamená povinnost provádět dokazování ve skutkových otázkách, které nebyly posuzovány v předcházejícím správním řízení, vyjma případů, že je to třeba k ověření správnosti a zákonnosti skutkových či právních závěrů správního orgánu. Soudy ve správním soudnictví nemohou, až na výše uvedené výjimky,

nahrazovat činnost správních orgánů, to znamená změnit jejich rozhodnutí nebo rozhodnout místo správního orgánu. Daňové řízení tudíž nepřechází přímo v řízení před správními soudy, nýbrž stává se jeho předmětem, který podléhá právnímu posouzení zásadně v rámci žalobních nebo stížních námitek. Potud je závěr krajského soudu správný, že i v průběhu soudního řízení dochází, stejně jako ve správním řízení, k identifikaci a aplikaci rozhodného práva, k určení rozhodných skutkových otázek a k posouzení toho, jaký byl rozhodný skutkový stav. Účelem tohoto procesu ovšem není v řízení o žalobě podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. nebo v následném řízení o kasační stížnosti nalezení práva (meritorní posouzení předmětu řízení před správním orgánem), jak je k tomu v řízení správním, nýbrž posouzení zákonnosti rozhodnutí správního orgánu. Toto posouzení hierarchicky vyšším orgánem (Nejvyšším správním soudem) je přitom pro další řízení na hierarchicky nižším stupni (v řízení před krajským soudem) závazné.

Krajský soud nelze zavázat pokyny k hodnocení důkazů, neboť mu v tomto směru svědčí volnost. Otázka vymezení skutkového stavu a unesení důkazního břemene správním orgánem je však již otázkou právní a její hodnocení Nejvyšším správním soudem tak představuje právní názor, kterým je krajský soud vázán. Nejvyšší správní soud proto může zavázat krajský soud závěrem, zda je skutkový stav plně prokázán, případně v jakém rozsahu má být provedeno další dokazování a jakým směrem ho má krajský soud vést. Například v rozsudku ze dne 6. 6. 2013, č. j. 2 As 73/2012 - 20, uvedl Nejvyšší správní soud: *„Pokud Nejvyšší správní soud vymezil ucelený postup, jak posuzovat použitelnost důkazů pořízených kamerovým systémem, zavázal nikoli žalovaného, ale krajský soud, aby řádně posoudil, zda byl kamerový záznam v daném případě použitelným důkazním prostředkem; zde je třeba upozornit, že soudy ve správním soudnictví rozhodují na principu plné jurisdikce a nejsou tedy při zjišťování a hodnocení skutkového stavu věci odkázány jen na to, co zde našly správní orgány. Této své povinnosti krajský soud dostál (viz dále), neboť zopakoval důkazy provedené již ve správním řízení, přičemž je hodnotil z pohledu kritérií naznačených kasačním soudem.“* Podobně v rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 3 Ads 45/2013 - 33, uvedl: *„V dalším řízení bude tedy třeba, aby krajský soud pochybnosti, resp. rozpory v posudkových zjištěních odstranil tak, že si od příslušné posudkové komise vyžádá doplnění posudku v reakci na závěry znalce, znalce vyslechne za účelem vysvětlení (srov. § 127 odst. 2 o. s. ř.), a dále si v případě potřeby vyžádá srovnávací posudek od jiné posudkové komise Ministerstva práce a sociálních věcí, jež znovu komplexně zhodnotí zdravotní stav žalobkyně a vyjádří se k rozporům mezi posudkem původní posudkové komise ministerstva a znaleckým posudkem. Teprve poté krajský soud věc posoudí a ve věci rozhodne.“* Není přitom rozhodující, zda krajský soud v dalším řízení opustil svůj původní názor či nikoliv, neboť je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, který v souladu s ust. § 12 s. ř. s. jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování právě tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech. Důvody zrušení rozhodnutí krajského soudu navazují na důvody kasační stížnosti a vady, ke kterým Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti. Odlišné posouzení právní otázky je tak předvídaným důvodem vydání zrušovacího rozsudku Nejvyšším správním soudem a neopodstatňuje provádění dalšího dokazování jen pro „diametrálně odlišný právní názor“, jak dovozuje stěžovatelka. Vázanost krajského soudu právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku zakládá krajskému soudu povinnost respektovat v dalším řízení tento názor jak v rozsahu, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal důvody kasační stížnosti opodstatněnými (tj. neztotožnil se s

pokračování

rozhodnutím, případně s dílčím právním názorem krajského soudu), tak v rozsahu, ve kterém stěžovateli nedal za pravdu, tj. akceptoval právní názor krajským soudem v rozsudku vyslovený (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008 - 188).

V posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku k jednoznačnému právnímu závěru, že finanční orgány dostatečně zjistily skutkový stav. Krajský soud pak správně na tento závěr odkázal, když zamítl návrh na doplnění dokazování. K námitce nezávaznosti vysloveného právního názoru, dojde-li ke změně skutkového stavu, je pak nutno uvést, že tato zásada směřuje k situaci, kdy nadřazený správní orgán nebo soud vycházel z jiných skutkových informací, než je tomu v řízení následujícím, tedy aplikoval právo na skutkový stav natolik rozdílný, že již není možno jeho závěry přenést do dalšího řízení. Tak tomu ovšem v dané věci není. Stěžovatelka v řízení před krajským soudem navrhla výslech 21 svědků za účelem prokázání, že mezi ní a společností JH komplet agency, s. r. o. došlo k plnění. Vycházela přitom z domnělých rozporů v hodnocení výpovědí svědků a dalších důkazů Nejvyšším správním soudem na základě obsahu správního spisu. Dále stěžovatelka navrhla doplnění dokazování listinami, a to smlouvami uzavřenými většinou mezi jednatelem stěžovatelky a dalšími subjekty, za účelem prokázání, že smluvní odměna ve výši 50 % hrubého zisku není v obdobných případech neobvyklá. Stěžovatelkou navržené důkazy tak nesměřovaly k prokázání toho, že došlo ke změně skutkového stavu, z něhož vycházel Nejvyšší správní soud. Cílem navrhovaných důkazů bylo dosáhnout změny právního posouzení stejného skutkového stavu, který posuzoval správce daně, krajský soud i Nejvyšší správní soud. Krajský soud byl v tomto směru vázán závěry Nejvyššího správního soudu, které citoval a odůvodnil jimi, proč neprovedl navržené důkazy.

Nad rámec výše uvedeného je nutno poznamenat, že ani provedení navrhovaných důkazů by na posouzení věci nemohlo nic změnit. Správní orgány i Nejvyšší správní soud totiž své závěry učinily nejen na základě dílčích rozporů ve svědeckých výpovědích (Nejvyšší správní soud uvedl, že *„(t)yto pochybnosti však nejsou dostatečně silné na to, aby správce daně mohl dospět k závěru, že se fakturovaná plnění neuskutečnila“*), ale především na základě dalších zjištěných skutečností. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„(p)ostup účastnice řízení při uzavírání smlouvy o zprostředkování, její další jednání a zejména pak výše vyplacené odměny společnosti JH komplet agency, s. r. o. je nejen nestandardní, ale natolik podezřelý, že tyto skutečnosti zpochybňují její nárok na odpočet DPH. Podezření, že faktury za zprostředkování služeb jsou pouze fiktivní, bylo potvrzeno provedenými důkazy. Stěžovatel ve svém rozhodnutí nepominul výslechy svědků, jak uvádí krajský soud, ale vyhodnotil je v souvislosti se všemi provedenými důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Jedině takový postup přitom umožňuje postihnout pokusy o podvod na DPH, které jsou podpořeny formálně bezchybnými listinami nebo konzistentními výpověďmi svědků.“* Další svědecké výpovědi obchodních partnerů stěžovatelky, byť konzistentní s tvrzeními stěžovatelky, by na posouzení věci nemohly nic změnit. Co se týče navrhovaného provedení důkazu smlouvami prokazujícími obvyklost podobných smluvních ujednání jako v posuzované věci, Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku uvedl: *„V tomto směru se nejedná o polemiku, co jsou a nejsou standardní a nestandardní okolnosti uzavření smlouvy, jak se domnívá účastnice řízení, ale o posuzování, zda byla s ohledem na všechny souvislosti uváděná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti účastnice řízení.“* Nejvyšší

správní soud své závěry nevyvodil izolovaně ze zjištěné výše vyplácené odměny upravené ve smlouvě, ale z mnoha dalších aspektů vztahů mezi stěžovatelkou, společností JH komplet agency, s. r. o., a Z. K. Skutečnost, že některé z těchto aspektů byly komplexně hodnoceny teprve v rámci posouzení věci Nejvyšším správním soudem, je pouze důsledkem postupné precizace posouzení sporných právních otázek sloužící k ověření zákonnosti závěrů finančního ředitelství, nikoliv porušením procesních práv účastníků řízení, jak se stěžovatelka nedůvodně domnívá. Rovněž ohledně dílčích závěrů Nejvyššího správního soudu o použitých smluvních ujednáních ve smlouvě o zprostředkování uzavřené mezi jednatelem stěžovatelky a společností JH komplet agency, s. r. o., pomíjí stěžovatelka související závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl, např. *„Jednatel účastnice řízení Josef Frodl uzavřel smlouvu o zprostředkování se společností JH komplet agency, s. r. o., kterou neznal a jejíhož jednatele Oldřicha Havlíčka po celou dobu účinnosti smlouvy neviděl. Setkal se s ním poprvé až v průběhu daňového řízení v roce 2010. Smlouva o zprostředkování obsahuje neobvykle výhodné podmínky pro zprostředkovatele v rozpětí 10 až 20 % z obrátu uskutečněného prodeje, kdy kritériem výše odměny je „lukrativnost obchodního případu“, aniž by bylo specifikováno, v čem tato lukrativnost spočívá a jakým způsobem bude konkrétní výše odměny stanovena. Odměna není vázána na splnění jakýchkoliv podmínek. Oldřich Havlíček ani Z. K. neznali odběratele účastnice řízení a nepřispěli k získání nových odběratelů. Svědek Z. K. vypověděl, že má živnostenské oprávnění, ovšem na zcela jinou činnost, než kterou měl pro účastnici řízení vykonávat. Fakturovaná odměna byla uvedena na fakturách bez jakéhokoliv odůvodnění její výše. K tomu Z. K. uvedl, že neznal způsob stanovení výše odměny, kterou podle něho určoval Josef Frodl. Ten však uvedl, že výše provize byla stanovena podle toho, nakolik se blížila finální cena včetně marže ceně katalogové a že o cenách zboží s odběrateli nejednal, protože ty byly dané. Později Josef Frodl vypověděl, že představa o výši odměny byla jeho a po domluvě se Z. K. bylo určeno její rozmezí z hlediska náročnosti staveb a odběratelů. Také vypověděl, že jediná osoba, se kterou jednal, byl Z. K. Svědek Oldřich Havlíček, ač byl jednatelem společnosti JH komplet agency, s. r. o., nebyl schopen odpovědět finančnímu úřadu na otázku, co vůbec tato společnost pro účastnici řízení vykonávala, neznal předmět této spolupráce přesto, že řídil společnost, které fakturované činnosti přinášely ke konci roku 2006 a 2007 příjmy ve výši milionů korun. Ve všem odkazoval na Z. K. přesto, že tento nebyl ke společnosti JH komplet agency, s. r. o. v žádném obchodním ani pracovněprávním vztahu, nevystavoval faktury a nevybíral peníze. (...) Z výpovědí svědků Z. K., Oldřicha Havlíčka a Josefa Frodla tedy vyplývá, že faktury vystavoval Oldřich Havlíček, který ovšem nekomunikoval s Josefem Frodlem. Ten však určoval výši odměny, která byla fakturována. (...) Pokud Oldřich Havlíček i Josef Frodl jednali pouze se Z. K. a jen ten se staral o klienty účastnice řízení, pak není jasné, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byly částky za plnění fakturovány. Odměna fakturovaná za zprostředkování společností JH komplet agency, s. r. o. přitom ve svém součtu představuje významnou část výdajů účastnice řízení. Za rok 2006 a 2007 to byla celkem částka 3.812.853 Kč včetně DPH, přičemž v roce 2006 činila vyplácená odměna 5,8 % a v roce 2007 5,1 % obrátu účastnice řízení. Současně tato částka v roce 2006 představovala 44,6 % z celkových hrubých zisků z prodeje odběratelům, se kterými měl Z. K. jednat, a v roce 2007 31,7 % z celkových hrubých zisků z prodeje těmto subjektům. Z hlediska hospodaření účastnice řízení se tak nejednalo o smlouvu běžnou nebo bagatelní, ale o smlouvu zcela zásadní. Lze tedy mít značné pochybnosti o tom, že by při obvyklé míře hospodářské obezřetnosti uzavřela smlouvu o zprostředkování obchodů se svými významnými a stabilními odběrateli se společností, která byla založena dva měsíce před uzavřením této smlouvy, neměla žádné zaměstnance ani žádné zkušenosti se službami, které měla poskytovat, a jednatel účastnice*

pokračování

řízení, Josef Frodl, neznal osobně jednatele této společnosti. Pokud by se tak přesto stalo, pak lze pochybovat, že by uzavřená smlouva byla obsahově natolik vágní jako v daném případě a že by konkrétní výši odměn za zprostředkování obchodů mohla účastnice řízení určovat podle své libovůle. Z poznámek připojených k tabulkám odběrů vyplývá, že v některých případech překročila odměna za zprostředkování obchodní marži účastnice řízení. Byla totiž vypočtena již z objednaného zboží bez ohledu na to, zda bylo skutečně dodáno. Přitom smlouva o zprostředkování váže nárok na odměnu za zprostředkování pouze na uskutečněný obrat z prodeje.“

Krajský soud správně nedoplnil dokazování, neboť skutkový stav byl správními orgány dostatečně a správně zjištěn, a nebylo proto důvodu se dále skutkovými otázkami zabývat. Správný je rovněž závěr krajského soudu, že s ohledem na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem k rozhodným skutkovým a právním otázkám nemá další prostor k novým skutkovým zjišťováním.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 za použití ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 24. dubna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu