



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobkyně: **MERA – Zlín, s. r. o.**, se sídlem tř. Tomáše Bati 2132, Zlín, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 10. 2012, čj. 14637/12-1200-701607, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, čj. 31 Af 164/2012 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Žalobkyně v řízení před Krajským soudem v Brně napadla žalobou rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně označené v záhlaví tohoto rozsudku. Finanční ředitelství, jehož působnost přešla od 1. 1. 2013 na žalovaného, tímto rozhodnutím zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 25. 11. 2004, čj. 237159/04/303917/4704, který žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 920 700 Kč. Finanční úřad žalobkyni vyloučil z daňově uznatelných nákladů fakturu č. 010/01/CZ přijatou od

dodavatele MARKET TRADE U.S. LLC (dále jen „společnost MARKET TRADE“) na částku 2 970 000 Kč.

II.

2. Předmětem sporu v řízení před krajským soudem byla předně otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která podle žalobkyně marně uplynula již dne 22. 9. 2008. Žalobkyně dále namítala, že se sice žalovaný pokusil provést důkazy, jak mu v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci uložil krajský soud, učinil tak ovšem jen formálně, přičemž výsledkem formalistického a logicky nesprávného postupu žalovaného je stále absence klíčových důkazů spočívajících ve výsledku zahraničních osob. Žalobní námitky se týkaly též naplnění mandátní smlouvy č. 010/01/Cz uzavřené mezi společnostmi MARKET TRADE jako mandatářem a žalobkyní jako mandantem, dále prokázání vytvoření příležitosti na uzavření smlouvy na prodej projektu dle uvedené mandátní smlouvy, prolomení zásady součinnosti ze strany daňových orgánů, předání podkladů týkajících se sporného projektu společnosti MARKET TRADE, respektive prokázání právní existence uvedené společnosti, a v neposlední řadě žalobkyně namítala taktéž vadné hodnocení provedených důkazů.

3. Krajský soud v Brně rozsudkem označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí žalobu zamítl. Vyšel předně z toho, že k prekluzi práva daň vyměřit v dané věci nedošlo, a to s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který se již touto otázkou v předchozím řízení zabýval a dospěl k závěru, že výslech svědka v odvolacím řízení běh prekluzivní doby přerušil. Krajský soud dále neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně spočívající v tvrzeném formálním pokusu vyslechnout svědky a nevyhověl ani námitkám týkajícím se řádného seznámení žalobkyně s výsledky dokazování. Připustil, že postup žalovaného, který žalobkyni k její žádosti zaslal selektivně jen některé listiny, představoval přepjatý formalismus a jednání rozporné s obecnými zásadami daňového řízení. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se řádně a zákonně pokusil obstarat důkazní prostředky navržené žalobkyní, nicméně za spolupráce s cizozemskými daňovými orgány dospěl k závěru, že svědci jsou nekontaktní, tudíž k jejich výsledku nepřistoupil. Žalobkyně podle krajského soudu neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že společnost MARKET TRADE vůbec reálně existovala, fungovala a že nebyla „prázdnou schránkou“. Pokud pak jde o námitku týkající se výpovědi svědka Ing. M., soud uvedl, že z výpovědi tohoto svědka nelze ani při nejextenzivnějším výkladu dovodit, že by žalobkyně prokázala uskutečnění služby dle shora označené mandátní smlouvy. Nad rámec výše uvedeného krajský soud vzhledem k postoupení pohledávky vůči žalobkyni ze společnosti MARKET TRADE na britskou společnost URBAN DEVELOPERS & INVESTORS LTD prověřil vlastnickou strukturu dotčených společností a dospěl k závěru, že postoupením pohledávky ze společnosti MARKET TRADE došlo k postoupení pohledávky sobě samé, resp. společnosti, která žalobkyni ovládá (rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj v podrobnostech odkazuje).

III.

4. Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně („stěžovatelka“) kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Rozsudek krajského soudu podle ní trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a současně je s ohledem na nedostatek důvodů nepřezkoumatelný. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

5. Stěžovatelka nejprve připomněla, že v dané věci zrušil krajský soud rozsudkem čj. 31 Ca 237/2006 - 76, původní rozhodnutí finančního ředitelství, a opětovně tentýž soud ve věci rozhodl rozsudkem čj. 31 Ca 48/2009 - 36, kterým znovu zrušil i následné rozhodnutí finančního ředitelství. Na základě kasační stížnosti podané finančním ředitelstvím ve věci již rozhodoval i Nejvyšší správní soud, který rozsudkem čj. 8 Afs 73/2009 - 67 posledně uvedený rozsudek krajského soudu zrušil. Před vydáním rozsudku, který je v nyní projednávané věci předmětem této kasační stížnosti, rozhodl krajský soud ještě rozsudkem čj. 31 Af 42/2010 - 95, kterým opět rozhodnutí finančního ředitelství v dané věci zrušil.

6. Shodně jako v žalobě stěžovatelka v nyní projednávané kasační stížnosti předně namítla, že došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Nejvyšší správní soud sice ve svém předchozím rozsudku v dané věci (čj. 8 Afs 73/2009 - 69) dospěl k závěru, že tato lhůta neuplynula, neboť její běh byl přerušen výsledkem svědka Ing. M., tento právní závěr však vychází z nesprávně (neúplně) zjištěného skutkového stavu. Výsledek svědka v odvolacím řízení je způsobilý započít nový běh prekluzivní lhůty jediné tehdy, jedná-li se o *novum* v odvolacím řízení. Návrh na výsledek daného svědka však stěžovatelka učinila již během daňové kontroly. Stěžovatelka následně odkázala na závěry zdejšího soudu plynoucí z jeho rozsudku sp. zn. 9 Afs 42/2008, podle něhož výsledky svědků v odvolacím řízení nemohou představovat úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, pokud k jejich provedení došlo až v odvolacím řízení v důsledku nezákonného postupu správce daně. Krajský soud k tomu v projednávané věci v napadeném rozsudku uvedl, že nemůže korigovat závěry Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatelky však krajský soud nijak nevysvětlil, proč tak nemůže učinit, neboť sám současně uvedl jiné případy, kdy by to možné bylo. Krajský soud nepolemizoval s tvrzením stěžovatelky, že výsledek svědka navrhla již v prvostupňovém řízení, ani s tvrzením, že Nejvyšší správní soud tuto skutečnost přehlédl. Mechanickým postupem krajského soudu, který otázku prekluze neřešil, tak došlo k porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces. Krajský soud měl při posuzování dané otázky vzít v potaz též skutečnost, že Nejvyšší správní soud se zabýval přerušením běhu prekluzivní lhůty jinými než namítanými úkony (tedy i výsledkem uvedeného svědka) nad rámec důvodů uvedených finančním ředitelstvím v kasační stížnosti a přestože prováděl důkaz listinami z daňového spisu, nenařídil ve věci jednání. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu je přitom v soudním řízení zakázáno vydávat tzv. překvapivá rozhodnutí, tedy rozhodnutí založená na argumentech, ke kterým se účastníci řízení nemohli vyjádřit. Nejvyšší správní soud neumožnil stěžovateli vyjádřit se k otázce, zda skutečně navrhla výsledek uvedeného svědka poprvé až v odvolacím řízení. Za nesprávnou pak v této souvislosti považuje stěžovatelka též poznámku krajského soudu o tom, že daný výsledek nemusel být nutně jediným úkonem přerušujícím běh prekluzivní

lhůty. Krajský soud ani Nejvyšší správní soud nikdy nevyslovil jednoznačný závěr, že byl uskutečněn jakýkoliv jiný úkon, kterým by k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo.

7. Stěžovatelka dále namítla, že nebyla seznámena s výsledky dokazování v daňovém řízení. Podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), musí být daňový subjekt seznámen s důkazy, nikoliv s jejich interpretací jiným orgánem. Stěžovatelka přitom nebyla seznámena s důkazy, ale pouze s přípisy Generálního finančního ředitelství, kterými byly interpretovány dokumenty zajištěné od cizozemských orgánů. Krajský soud v tomto ohledu dovedl, že jednání žalovaného, jenž selektivně vybíral, které listiny stěžovatelce zašle a které nikoliv, bylo v rozporu s obecnými zásadami daňového řízení. Jak krajský soud dodal, je třeba hodnotit, zda toto dílčí pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud v odst. [24] napadeného rozsudku takové vyhodnocení sice přislíbil, avšak nepřistoupil k němu a stěžovatelce tedy není zřejmé, jaké důvody ohledně této otázky soud přijal, což způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Stěžovatelka je navíc přesvědčena o tom, že uvedená skutečnost měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud by byla seznámena s požadovanými důkazy, mohla by důkazní situaci vyhodnotit a pokusit se zajistit další důkazy.

8. Pokus o zajištění zahraničního výsledku svědků učinil žalovaný podle stěžovatelky jen formálně. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně se v tomto ohledu musel obrátit prostřednictvím Ministerstva financí na příslušného zahraničního správce daně, a uzavřel, že navržení svědci byli nekontaktní, a tudíž jejich výslech nebyl proveden. Stěžovatelka v této souvislosti upozornila na to, že sdělení, podle něhož společnost Plaza Center B.V. není nizozemskému správci daně známa, nemůže implikovat, že tato společnost skutečně neexistuje. Sám krajský soud z odpovědi nizozemského správce daně uvedl, že by bylo nutné znát další údaje jako například datum založení právnické osoby. Z toho plyne, že ani nizozemský správce daně se jednoznačně nevyjádřil v tom, smyslu, že by tato společnost neexistovala. Není vyloučeno zjištění její existence pomocí dalších identifikačních znaků, o což se však správní orgány nepokusily. Pokud jde o výslech svědka I. Z., nesprávnost postupu žalovaného spočívá v tom, že se obrátil na rakouské orgány se žádostí o výslech tohoto svědka namísto toho, aby tyto orgány nejprve požádal o získání kontaktních údajů na svědka u jeho zaměstnavatele (Strabag A. G.), který je rakouským daňovým subjektem. Skutečnosti obsažené v odpovědi rakouského správce daně jsou bezcenné. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že svědek je rakouským občanem, daňovým rezidentem nebo je registrován v rakouském registru pro obydlí. Uváděla pouze, že jde o pracovníka zmíněné rakouské společnosti. Nelze tvrdit nekontaktnost svědků, pokud nebyl učiněn pokus o jejich výslech prostřednictvím zaměstnavatelů. Krajský soud se pak vůbec nezabýval ani žalobní námitkou, podle níž vinu za neprovedení výsledku nese žalovaný, neboť stěžovatelka navrhla výsledky již v počáteční fázi daňového řízení a daňové orgány s provedením těchto výsledků otálely. V takové situaci nelze stěžovatelce vytýkat, že neunesla důkazní břemeno. Krajský soud k tomuto argumentu mlčí, což taktéž způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku.

9. Prokazování daňového domicilu společnosti MARKET TRADE je v daňovém řízení v dané věci podle stěžovatelky zcela nadbytečné, neboť daňový domicil smluvního partnera nemá žádnou spojitost s jejími daňovými povinnostmi. Krajský soud ve shodě se

žalovaným uvedl, že stěžovatelka daňový domicil neprokázala, neuvedl však, v čem by prokazování domicilu v tomto řízení bylo dobré. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že daná společnost vyvíjí obchodní aktivity v USA či má tamější daňové identifikační číslo. Odpověď daňové správy USA neposkytuje žádná vodítka pro závěr, že uvedená společnost neexistuje. Bylo pouze zjištěno, že není registrována k placení federálních daní. Z hlediska stěžovatelky bylo zřejmé, že uvedená společnost vyvíjela činnost v Evropě a zde zajistila zájemce o sporný projekt. Tvrzení daňové správy USA nemohou sloužit k podpoře závěru o neexistenci uvedené společnosti, neboť podle nich daná společnost s americkou daňovou správou komunikovala a v roce 2001 předkládala informace, což je naopak jednoznačné a objektivní potvrzení toho, že zmíněná společnost v určité době existovala. Požadavek krajského soudu, aby stěžovatelka prokázala existenci společnosti k datu vedení daňového řízení, je nedůvodný, neboť podstatné je pouze to, zda existovala v době uzavření smlouvy. Z listin předložených stěžovatelkou plyne existence této společnosti k 1. 2. 2001, což připouští i krajský soud, přičemž z odpovědi daňové zprávy USA plyne trvání společnosti i k datu 11. 6. 2001. Je otázkou, zda lze mít za tohoto stavu důvodnou pochybnost o tom, zda uvedená společnost existovala i k 7. 1. 2002, kdy podepsala smlouvu se stěžovatelkou, a dále v průběhu roku 2002, kdy došlo k plnění z této smlouvy. Na základě běžné zkušenosti lze předpokládat, že společnost prokazatelně existující v polovině roku 2001 bude existovat i v průběhu roku 2002. Důkazem o její existenci je ostatně právě smlouva uzavřená se stěžovatelkou dne 7. 1. 2002. Krajský soud pak nepřihlédl ani k dalším důkazům o existenci uvedené společnosti, jimž jsou oznámení o postoupení pohledávky ze dne 21. 7. 2003 a výslech Ing. M.

10. Nesprávný je též závěr daňových orgánů týkající se neunesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání naplnění předmětu mandátní smlouvy. Krajský soud, který uvedené závěry potvrdil, vyšel z toho, že svědek byl v době daňového řízení jediným jednatelem stěžovatelky, což je však pravda jen z části, neboť jím byl pouze do 17. 9. 2004, přičemž výsledek daňové kontroly byl se stěžovatelkou projednán až dne 22. 11. 2004 a platební výměr vydán dne 25. 11. 2004. Hodnocení osoby Ing. M. ze strany soudu bylo v tomto ohledu nepřiměřeně přísné. Stěžovatelka nechápe, proč se krajskému soudu jeví jako nedostatečná, nesprávná či podezřelá odpověď „ano“ svědka na otázku, zda došlo k plnění podle dané smlouvy. Svědek tím potvrdil, že k plnění došlo. Pokud měl v tomto ohledu správce daně či krajský soud pochybnosti, bylo možno svědka předvolat a klást mu ohledně zmíněného plnění další dotazy. Nadto krajský soud nepřihlédl ke skutečnosti, že uvedený svědek ve výpovědi potvrdil kontaktování stěžovatelky zahraničními zájemci. Z uvedeného lze dovodit prokázání uskutečnění plnění dle dané smlouvy, stejně jako z toho, že svědek uvedl jména konkrétních osob, se kterými v těchto záležitostech jednal.

11. Ve vztahu k hodnocení své vlastnické struktury stěžovatelka namítla, že soud prováděl dokazování a uvedl nové argumenty, aniž ve věci nařídil jednání a stěžovatelku na tyto nové skutečnosti upozornil. Na ústním jednání před soudem sice netrvala, netušila ovšem, jakými úvahami bude krajský soud veden. Ve svém důsledku je tak napadený rozsudek pro stěžovatelku překvapivý, a tedy nezákonný. Není současně přijatelný závěr, že stěžovatelka si sama vůči sobě či své ovládaající osobě postoupila pohledávku a převedla tak částku 2 970 000 Kč z jednoho svého bankovního účtu na druhý. Stěžovatelka nebyla tím, kdo postupoval pohledávku, a na tuto skutečnost neměla vliv. Lze navíc předpokládat, že společnost URBAN DEVELOPERS za nabytí pohledávky za stěžovatelkou uhradila

sjednanou úplatu a muselo tak dojít k finančnímu transferu mezi uvedenými společnostmi. Nelze proto bez jakýchkoliv důkazů tvrdit, že v takové transakci jde jen o kruhové převádění finančních částek mezi propojenými osobami.

12. Závěrem pak stěžovatelka namítla, že podáním ze dne 2. 3. 2006 požádala o sdělení, které z navržených důkazních prostředků již byly provedeny, a které nikoliv, a jaké jsou z nich činěny závěry. Žalovaný ani správce daně však k tomu stěžovatelce nic nesdělil, namísto toho žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že na položené otázky odpovídá v odůvodnění svého rozhodnutí. Stěžovatelka v žalobě takový postup označila za porušení zásady součinnosti a namítla, že byla zbavena možnosti reagovat na situaci a poskytnout případná další vysvětlení a navrhnout důkazy. Krajský soud se však s touto žalobní argumentací nevypořádal a napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný.

IV.

13. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

14. Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou, proto Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

15. Kasační stížnost není důvodná.

16. První okruh kasačních námitek, které stěžovatelka v projednávané věci vznesla, se týká tvrzené prekluze práva vyměřit spornou daň. Krajský soud ve vztahu k prekluzi vyšel v napadeném rozsudku z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaného v předchozím řízení v téže věci, podle něhož nemohlo k prekluzi dojít. Nejvyšší správní soud konkrétně ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2010, čj. 8 Afs 73/2009 - 67, na jedné straně nepřisvědčil stěžovateli (tím bylo v dané věci finanční ředitelství) v tom, že vliv na lhůtu k doměření daně měla výzva ze dne 31. 1. 2006, čj. 19207/06/303934/2615, nicméně výslovně uvedl že *„v odvolacím řízení však byly provedeny další úkony, které mohly mít vliv na přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti jde zejména o výslech Ing. R. M. provedený dožádaným správcem daně dne 25. 7. 2006.“* Jak Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dodal *„[v]ýslech svědka Ing. R. M. byl nepochybně úkonem, který podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh prekluzivní doby pro doměření daně.“*

17. Krajský soud postupoval správně, jestliže se za těchto okolností řídil závěry Nejvyššího správního soudu učiněnými k otázce prekluze v předchozím průběhu řízení. V této souvislosti je nutno upozornit předně na to, že výše označeným rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu v téže věci. Jak se přitom výslovně podává z § 110 odst. 4 s. ř. s., ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Toto pravidlo je přitom nutno aplikovat i v projednávané věci, přestože zde nyní napadený rozsudek

krajského soudu nenavazuje na citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu přímo, ale týká se až navazujícího opětovného rozhodnutí finančního ředitelství. Citované ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. je projevem zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování jakožto jednoho z pilířů smysluplného fungování celého systému správního soudnictví. Stěžovatelce je třeba dát za pravdu v tom, že vázanost krajského soudu právním názorem Nejvyššího správního soudu může být prolomena, a to nejen dojde-li ke změně právní úpravy či podstatné změně judikatury (o čemž se ostatně taktéž krajský soud v napadeném rozsudku zmiňuje), ale výjimečně též tehdy, pokud dojde ke změně skutkového stavu v dané věci. K prolomení zásady vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu s ohledem na změnu skutkového stavu však může dojít pouze tehdy, pokud Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uloží krajskému soudu doplnit dokazování nebo jej zaváže svým právním názorem, pro jehož respektování je nezbytné doplnit v určitých směrech dosud zjištěný skutkový stav. Krajský soud se pak za těchto okolností za nově zjištěného skutkového stavu může od vysloveného názoru odchýlit, povede-li taková změna skutkového stavu k jinému právnímu posouzení věci. V projednávané věci však z citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu neplynou ohledně zjištěného skutkového stavu žádné pochybnosti, naopak závěr, podle něhož výsledek uvedeného svědka byl úkonem přerušujícím běh prekluzivní doby, z daného rozhodnutí jasně a výslovně plyne.

18. Stěžovatelka ve vztahu k prekluzi práva vyměřit spornou daň upozornila též na závěry Nejvyššího správního soudu, které zaujal v rozsudku čj. 9 Afs 42/2008 - 84. Ani tento rozsudek však nemůže zvrátit předchozí skutková zjištění zdejšího soudu učiněná v projednávané věci a vést k výjimečnému prolomení zásady plynoucí z výše citovaného § 110 odst. 4 s. ř. s. V rozsudku citovaném stěžovatelkou zdejší soud konstatoval, že „ze správního spisu je zřejmé, že v průběhu odvolacího řízení byly správními orgány činěny další úkony, a to zejména výsledky odvolatelem navržených svědků. V souzené věci však tyto výsledky nemohou představovat úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, neboť k jejich provedení až v odvolacím řízení došlo zejména v důsledku nezákonného postupu správce daně, a nemohou tak znamenat oprávněné prodloužení již jednou prodloužené zákonné prekluzivní lhůty“. Ve vztahu k těmto závěrům (které navíc Nejvyšší správní soud v dané věci vyslovil jako *obiter dictum*) je nutno poznamenat, že z kontextu odůvodnění označeného rozhodnutí plynou odlišnosti od projednávané věci. V rozhodnutí citovaném stěžovatelkou se totiž Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy v odvolacím řízení došlo k opětovnému výsledku některých svědků, kteří již sice byli vyslechnuti před správcem daně v provostupňovém řízení, ovšem stalo se tak bez přítomnosti daňového subjektu (jeho zástupce). V projednávané věci však došlo k výsledku svědka až v průběhu odvolacího řízení a svou povahou se tedy jedná o úkon odlišný, než o kterém hovořil zdejší soud v rozsudku čj. 9 Afs 42/2008 - 84. Namítá-li pak ještě stěžovatelka překvapivost předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci, pokud jde o závěry týkající se prekluze, respektive upozorňuje-li na povinnost zdejšího soudu nařídít v předchozím řízení ve věci jednání, je k tomu třeba uvést, že otázka prekluze nepředstavovala *novum*, jímž by se Nejvyšší správní soud „překvapivě“ zabýval bez ohledu na předchozí podání (argumentaci) účastníků. Současně je nutno zdůraznit, že soud vycházel pouze z podkladů obsažených ve správním (daňovém) spise, jehož obsah je účastníkům nepochybně velmi dobře znám, přičemž ověřování skutečností plynoucích z listin obsažených ve správním spise není dokazováním ve smyslu § 77 odst. 1 s. ř. s., které by soud musel provádět při

jednání. Kasační námitka týkající se prekluze práva vyměřit daň, ani námitky související, tedy nemohou být v projednávané věci důvodné.

19. V rámci další kasační námitky upozornila stěžovatelka na to, že krajský soud nevyhodnotil vliv pochybení žalovaného na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pochybení spočívalo v tom, že žalovaný selektivně vybíral, které listiny stěžovatelce zašle a které nikoliv, přičemž soud přislíbil vyhodnocení uvedeného pochybení, které však neprovedl, a proto je napadený rozsudek v tomto ohledu podle stěžovatelky nepřezkoumatelný. Ve vztahu k této námitce je nutno dát stěžovatelce za pravdu v tom, že krajský soud v odst. [24] napadeného rozsudku sice hovoří o nezbytnosti vyhodnocení uvedeného pochybení žalovaného, nicméně v další části odůvodnění svého rozsudku se již věnuje vypořádání jiné žalobní námitky. V návaznosti na výše uvedené je třeba zdůraznit, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je vyhrazena jen vážným a zcela zásadním nedostatkům odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. Ne každý nedostatek (byť zjevný) odůvodnění rozhodnutí krajského soudu může vést k jeho zrušení. Vada řízení před soudem spočívající v opomenutí dokončit příslušnou část odůvodnění napadeného rozsudku v dané věci podle Nejvyššího správního soudu není vadou, která mohla mít bez dalšího za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [srov. § 104 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Především zde nelze přehlédnout, že krajský soud v předchozí části odůvodnění svého rozsudku (viz zejm. odst. [21] - [23]) podrobně vymezil východiska svého rozhodnutí, pokud jde o danou žalobní námitku, a z kontextu jeho předchozích úvah je zcela zjevné, že v postupu žalovaného neshledal pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Přestože tento závěr výslovně v odůvodnění rozsudku uveden není, bylo by podle Nejvyššího správního soudu nepřípustně formalistické, pokud by za těchto okolností jen pro absenci zmíněné závěrečné úvahy napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nelze ostatně přehlédnout, že krajský soud zde hodnotil postup žalovaného především z hlediska jeho souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu (což byla podstata dané žalobní námitky) a dospěl v tomto ohledu k jednoznačnému a přezkoumatelnému závěru, podle něhož postup žalovaného tomuto ustanovení (včetně jeho doktrinního výkladu) odpovídá. I pokud tedy krajský soud shledal, že postup žalovaného nepředstavoval úzkou součinnost mezi správcem daně a daňovým subjektem, zjevně podle odůvodnění napadeného rozsudku nebyl tento závěr dostatečný k přehodnocení předchozí argumentace týkající se seznámení stěžovatelky s podklady rozhodnutí. Ani tuto kasační námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

20. Námitky, podle nichž se žalovaný pokusil provést výsledek navržených zahraničních svědků jen formálně, doplnila stěžovatelka v kasační stížnosti podrobným zpochybněním jednotlivých skutečností plynoucích z odpovědí cizozemských správců daně, na jejichž základě dospěl krajský soud k závěru o nekontaktnosti svědků. Vedle toho pak zpochybnila i samotný postup žalovaného při zjišťování totožnosti těchto svědků. Pokud jde o tuto námitku, nemohl Nejvyšší správní soud především přehlédnout, že ve vztahu k obdobné námitce stěžovatelky vznesené již v žalobě založil krajský soud odůvodnění napadeného rozsudku především na závěru o nenaplnění povinnosti daňového subjektu (stěžovatelky) při dostatečné identifikaci navrhovaných svědků, k čemuž odkázal na závěry konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti lze upozornit například na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 12. 2012, čj. 1 Afs 71/2012 - 35, podle něhož „pokud správnímu orgánu nebyly předloženy správné identifikační údaje této osoby,

nelze po něm *spravedlivě požadovat, aby provedl výslech takové osoby, případně nechal předvést k výslechu*“. Případně lze zmínit i rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 2. 2010, čj. 1 Afs 3/2010 - 76, z něhož se výslovně podává, že *„pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.“* Výše citované závěry nejsou ojedinělé a potvrzuje i další judikatura správních soudů, na kterou krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku taktéž odkázal. Stěžovatelka ve vztahu k těmto základním východiskům argumentace krajského soudu či judikatuře Nejvyššího správního soudu v rámci dané námítky nic neuvádí a zpochybňuje fakticky toliko doplňující úvahy krajského soudu, které se týkaly jednotlivých skutečností plynoucích z vyjádření cizozemských správců daně. Taková argumentace však nemůže být způsobilá k tomu, aby zpochybnila podstatu argumentace napadeného rozsudku krajského soudu. Pokud totiž stěžovatelka identifikovala navržené svědky tak, že se je žalovanému nepodařilo prostřednictvím zahraničních správců daně kontaktovat či alespoň o nich získat bližší údaje, nelze klást k tíži daňových orgánů, že se jim navržené důkazní prostředky nepodařilo dohledat. Stěžovatelka pak jakkoliv nezpochybnila ani stěžejní argumenty krajského soudu, podle něhož se mohl žalovaný v případě výslechů svědků v zahraničí toliko obrátit na příslušného zahraničního správce daně, a to s údaji poskytnutými od stěžovatelky, přičemž sám žalovaný nebyl oprávněn vykonávat jakákoliv zjištění přímo v zahraničí.

21. V souvislosti s naposledy zmíněnou námitkou stěžovatelka upozornila dále na to, že v řízení před krajským soudem uplatnila též žalobní argumentaci spočívající v tom, že vinu za neprovedení výslechu jí navrhovaných svědků nesou daňové orgány, které s provedením těchto důkazů dlouhé roky otálely. Krajský soud k této argumentaci podle stěžovatelky mlčí, a proto je i v tomto ohledu napadený rozsudek nepřezkoumatelný. V této souvislosti je možno předně odkázat na shora již zmíněný obecnější výklad Nejvyššího správního soudu ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajských soudů pro nedostatek důvodů. Současně nelze přehlédnout, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka ve vztahu k výslechu svědků S. a B., shodně vždy na závěr související argumentace, toliko poznamenala: *„Dlužno na tomto místě připomenout, že žalovaný dlouhé roky otálel s provedením navrženého důkazu. Pakliže v mezidobí společnost případně zanikla, pak vinou žalovaného nemohl být důkaz proveden. Za takových okolností nelze konstatovat, že žalobkyně neusnesla důkazní břemeno.“* Z uvedeného je zřejmé, že citovaná žalobní argumentace byla spíše doplňujícího charakteru a především pak výslovně dopadala pouze na otázku zániku společností, kterých se sice odpovědi zahraničních správců daně také týkaly (tyto společnosti měly zaměstnávat uvedené svědky), nejednalo se však o otázku klíčovou. Podstata sdělení cizozemských správců daně, stejně tak jako příslušné části odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, se týkala nedostatečné identifikace uvedených svědků a nikoliv případného zániku označených obchodních

společností. Za těchto okolností lze považovat za dostačující, pokud se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku odpovídajícím způsobem vypořádal se žalobní argumentací týkající identifikace navržených svědků. Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí krajského soudu nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivě uplatněný dílčí argument. Závěrem k tomu lze poznamenat, že zmíněná argumentace stěžovatelky by nepochybně nabyla na významu za situace, pokud by osoby, jejichž výslech byl navržen, sice byly cizozemským správcům daně známy, nicméně v inkriminované době by již kupříkladu byly nekontaktní. Za takových okolností by jistě bylo možno uvažovat o podílu daňových orgánů na nezajištění svědeckých výpovědí. V projednávané věci je však situace jiná, neboť zde uvedené osoby cizozemským správcům daně nebyly známy vůbec.

22. Další okruh kasačních námitek se týká pochybností daňových orgánů ohledně samotné existence společnosti MARKET TRADE. Pokud jde v tomto ohledu o uvozující pochybnost stěžovatelky týkající se významu zjištění daňového domicilu dané společnosti pro účely daňového řízení, je nutno připomenout, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně uvedl, že stěžovatelka byla vyzvána k doložení „*daňového domicilu, případně další (jiné) listiny prokazující existenci svého smluvního partnera*“. Tuto argumentaci Nejvyšší správní soud chápe tak, že prokázání daňového domicilu uvedené společnosti mohlo být součástí prokázání samotné existence této společnosti. Na takové úvaze krajského soudu neshledává Nejvyšší správní soud nic nelogického ani nezákonného. Krajský soud v napadeném rozsudku dále dovodil, že existují přesvědčivé pochybnosti jak o možnosti uvedené společnosti poskytnout plnění z předmětné smlouvy uzavřené se stěžovatelkou, tak i o tom, zda tato společnost vůbec reálně existovala. Odkázal přitom na zákonnou povinnost daňového subjektu prokazovat tvrzené skutečnosti (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu). Namítá-li stěžovatelka, že nikdy netvrdila, že by uvedená společnost obchodně působila v USA, a proto krajský soud skutečnosti plynoucí z vyjádření daňové správy USA interpretuje zkratkovitě, je k tomu třeba poznamenat, že podstata argumentace krajského soudu se týká pochybností o existenci dané společnosti. Krajský soud v této souvislosti nekonstatoval, že by byla neexistence společnosti postavena na jisto, vyšel pouze z toho, že ohledně existence společnosti MARKET TRADE stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Za pravdu je nutno dát stěžovateli v tom, že zmínka o prokázání existence společnosti k „*datu vedení daňového řízení*“ je nevhodná a neurčitá, neboť relevantní pro posouzení projednávané věci nepochybně bylo prokázání existence dané společnosti k datu vzniku tvrzeného závazku z mandátní smlouvy. Ani pokud však jde o tento časový úsek (počátek roku 2002), není zřejmé, že by stěžovatelka rozptýlila pochybnosti žalovaného (resp. krajského soudu) o existenci uvedené společnosti, které se opírají o citované vyjádření daňové správy USA. Zmínka o existenci uvedené společnosti v polovině roku 2001 a odkaz na „běžnou zkušenost“, podle níž společnost existující v polovině roku existuje i v roce následujícím, nelze s ohledem na další okolnosti dané věci považovat za dostatečné. K dalším důkazům, které v této souvislosti stěžovatelka taktéž zmínila (oznámení o postoupení pohledávky ze dne 21. 7. 2013 a výslech svědka Ing. M.), je nutno poznamenat, že význam těchto důkazů k osvědčení existence společnosti MARKET TRADE je silně ovlivněn právě tím, že se týkají přímo projednávané věci, kde byla existence uvedené společnosti zpochybněna. Jakákoliv jiná činnost uvedené společnosti mimo projednávanou věc však nevyplynula. S ohledem na výše uvedené proto mohou

obstát závěry krajského soudu, podle něhož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, pokud jde o existenci a obchodní fungování společnosti MARKET TRADE. Ani tuto kasační námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

23. Stěžovatelka zpochybnila též závěry krajského soudu o tom, že neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání naplnění předmětu shora označené mandátní smlouvy uzavřené mezi společností MARKET TRADE a stěžovatelkou. Krajský soud v této souvislosti odkázal na § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *„správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“*. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že princip volného hodnocení důkazů plynoucí z citovaného ustanovení a jeho praktická aplikace je postavena na určitém vnitřním přesvědčení správce daně, které (nejen z hlediska případného následného soudního přezkumu) musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem odůvodnit. Stěžovatelka v projednávané věci napadla hodnocení výsledku svědka Ing. R. M., k níž krajský soud uvedl, že nemůže prokazovat plnění podle předmětné smlouvy. Upozornil v této souvislosti na vztah svědka ke stěžovatelce (svědek byl jejím jednatelem), krajský soud dále zmínil jeho strohou odpověď na klíčovou otázku výsledku, zdůraznil neexistenci jakýkoliv písemných či elektronických dokladů prokazujících naplnění předmětu smlouvy a zmínil i okolnosti výsledku daného svědka (zástupce stěžovatele v průběhu výsledku požadoval od žalovaného zdržení se některých otázek). Zmíněné závěry krajského soudu zpochybňuje stěžovatelka jednak tím, že uvedený svědek byl jejím jednatelem jen po určitý časový úsek daňového řízení, takže kategorický závěr soudu, že byl „v době daňového řízení“ jediným jednatelem, je nesprávný. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelkou zmiňovaná skutečnost (tedy postavení daného svědka jako jednatele stěžovatelky jen po část průběhu daňového řízení) nemůže být dostatečná ke zpochybnění vztahu uvedeného svědka ke stěžovatelce, na kterém krajský soud své hodnocení důkazů mimo jiné postavil. V této souvislosti lze ostatně poukázat též na to, že závěr krajského soudu, podle něhož byl uvedený svědek v době daňového řízení „jediným jednatelem“, směřoval i z hlediska jazykového spíše k tomu, že svědek byl v dané době jediným jednatelem stěžovatelky (tedy jinak řečeno, že jednatelů nebylo více), než že by to mělo znamenat, že svědek byl jediným jednatelem po celou dobu daňového řízení, jak dovozuje stěžovatelka. Namítá-li pak v této souvislosti stěžovatelka nepřijatelné hodnocení výpovědi výše označeného svědka soudem, je třeba připomenout, že hodnocení této svědecké výpovědi neučinil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku ani žalovaný izolovaně, ale (v souladu s citovaným § 8 odst. 1 daňového řádu) byl tento důkaz hodnocen v souvislosti s dalšími důkazy. Ostatně bez ohledu na to, zda je odpověď svědka na určitou otázku položenou během výsledku strohá či naopak květnatá, správní soud či správní orgán nemusí takové výpovědi uvěřit a s přihlédnutím k dalším provedeným důkazům ji mohou považovat za nevěrohodnou. Podstatné nicméně je, aby vzájemný vztah jednotlivých důkazů a skutková zjištění byla srozumitelně popsána a vyhodnocena, což krajský soud v projednávané věci učinil.

24. Napadá-li stěžovatelka rozsudek krajského soudu i s ohledem na jeho argumentaci týkající se její vlastnické struktury a souvisejícího postoupení pohledávky vzešlé ze shora označené mandátní smlouvy, je třeba zdůraznit, že tato argumentace nepředstavovala nosné důvody napadeného rozsudku krajského soudu. Nelze přehlédnout, že tato

argumentace nejen, že byla v závěrečném odstavci daného rozsudku uvedena slovy „nad rámec závěrů učiněných výše“, ale i z jejího obsahu je zcela zjevné, že nemá povahu nosných důvodů, o které se daný rozsudek krajského soudu opíral, ale jedná se toliko o poznámku učiněnou soudem „na okraj“. Jak plyne z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2007, čj. 8 As 52/2006 - 74, „kasační stížnost tvrdící nesprávné posouzení právní otázky soudem může účinně mířit toliko proti těm důvodům rozhodnutí krajského soudu, na nichž je toto rozhodnutí zbudováno a které jsou jako důvody rozhodovací pro správní orgán závazné. Polemizuje-li stěžovatel toliko s právním názorem krajského soudu vysloveným o určité otázce jen obiter dictum, a nenapadá vlastní rozhodovací důvod (zde: zrušení rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost), jako kasační důvody uplatňuje důvody jiné než uvedené v § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná“. Z toho lze dovodit, že i kdyby tedy shledal Nejvyšší správní soud v projednávané věci související námitky stěžovatelky důvodnými, nemohlo by to mít jakýkoliv význam pro zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, pokud nosné důvody jeho rozhodnutí obstojí.

25. Nejvyšší správní soud pak konečně nemohl vyhovět ani námitce stěžovatelky spočívající v tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, v němž se soud podle stěžovatelky nevypořádal s její argumentací, podle níž nebyla v daňovém řízení seznámena s tím, jaké důkazní prostředky byly provedeny (a které nikoliv) a jaké jsou z nich činěny skutkové a právní závěry. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje na odst. [21] napadeného rozsudku, ve kterém krajský soud mimo jiné výslovně uvedl, že „[z]e správního spisu vyplývá, že dne 2. 4. 2012 byl žalobci doručen přípis žalovaného č. j. 237159/04/303917/4704 ohledně seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a zároveň byla doručena výzva ze dne 21. 3. 2012, č. j. 4700/12-1200-701607, kterou žalovaný vyzval žalobce, aby se vyjádřil ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Z obsahu Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují (ze dne 21. 3. 2012) soud zjistil, že žalovaný uvedl přehled všech provedených důkazů, když listinnými důkazy byly zprávy jednotlivých dotázaných cizozemských daňových úřadů, dále uvedl obsah těchto zjištění a závěry, které z uvedených důkazů dovodil“. Citované závěry lze nepochybně vztáhnout i na stěžovatelkou zmíněnou žalobní argumentaci, a proto se ani v tomto ohledu Nejvyšší správní soud s tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku nemohl ztotožnit.

VI.

26. Kasační stížnost žalobkyně tedy Nejvyšší správní soud zamítl, neboť ji v žádném z kasačních bodů neshledal důvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

27. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 17. prosince 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu