



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **PROFI CREDIT Czech, a. s.**, se sídlem Praha, Klimentská 1216/46, zastoupená JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem se sídlem Praha, Na Příkopě 957/23, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2018, č. j. 11 Af 7/2015 - 159,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í

I. Dosavadní řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 20. 12. 2013, č. j. 6090407/13/2001-24903-105203, v návaznosti na výsledky daňové kontroly předepsal žalobkyni k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za období 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 43 298 189 Kč, a stanovil jí penále ve výši 8 659 637 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomu rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, č. j. 31172/14/5200-11431-706012.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 11 Af 7/2015 – 99. Dospěl totiž k závěru, že správce daně nebyl oprávněn stanovit žalobkyni penále, neboť bylo uloženo na základě tehdy neúčinného ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, č. j. 3 Afs 290/2016 – 50, který konstatoval, že uvedená vada platebního výměru, respektive žalovaného rozhodnutí, neměla vliv na jeho zákonnost. Městský soud proto ve věci rozhodl znovu rozsudkem uvedeným v záhlaví, přičemž žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II. A

[3] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V ní navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i jemu předcházející rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů.

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve upozornila na to, že městský soud pochybil, pokud v odstavci 37 rozsudku odkazuje na § 21a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť toto ustanovení bylo do uvedeného zákona vloženo až ode dne 1. 1. 2014. Dále namítla, že podle zjištění správce daně neměla být za měsíc prosinec 2006 již žádná daň odvedena, splatnost předmětné daně vybírané srážkou za jednotlivé měsíce roku 2006 tak nastala nejpozději do konce roku 2006. Správní soudy proto pochybily, když doposud vycházely z předpokladu, že splatnost předmětné daně nastala až dne 31. 1. 2007. Toto pochybení přitom mělo zcela zásadní dopad na právní posouzení případu, a to z důvodu kolidujících přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. (čl. VI. bodu 1 a bodu 3), v důsledku kterých bylo teoreticky možné aplikovat penále jak podle původní právní úpravy v § 63 zákona o správě daní a poplatků (časové penále), tak i podle nové právní úpravy v § 37b tohoto zákona (paušální penále). Dvě stejné sankce za jedno pochybení, i když s jiným způsobem výpočtu, však daňovému subjektu uložit nelze. Městský soud se tedy měl zabývat konkurencí přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., která způsobuje právní nejistotu stěžovatelky ohledně toho, jakým způsobem a na základě jakého zákona mělo být kalkulováno penále a zda vůbec mohlo být stanoveno, což neučinil.

[5] Stěžovatelka má také za to, že na základě protokolu ze dne 10. 8. 2009 byla zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 toliko jí coby poplatníka této daně, nikoli však i kontrola daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou od jiných subjektů nebo sražené jiným poplatníkům pod majetkovou odpovědností stěžovatelky. Tuto skutečnost podle stěžovatelky nelze dovodit ani z důvodů pro zahájení daňové kontroly uvedených správcem daně. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že správce daně tuto daň „*zahrnul do obecnější kategorie daně z příjmu právnických osob*“, jelikož daň vybíraná srážkou není žádnou specifickou daní, které by stěžovatelka podléhala. Nadto zde žalovaný i městský soud vždy automaticky předpokládaly, že příjemcem příjmů vyplacených stěžovatelkou a podléhajících srážkové

pokračování

dani by mohla být vždy jen právnická osoba, což není pravda. Nesprávné je také tvrzení městského soudu, podle kterého z celkového kontextu plyne, že se jednalo o komplexní kontrolu daňových povinností podle zákona o daních z příjmů. Pokud je jako předmět daňové kontroly výslovně uvedena daň z příjmů právnických osob za určité zdaňovací období, pak tento předmět nemohou vrchnostenské státní úřady svévolně rozšiřovat a zahrnovat také povinnosti stěžovatelky coby plátce daně jiných daňových subjektů. Nicméně, i v případě, že by předmětem daňové kontroly byla kontrola srážkové daně, mohlo být jejím předmětem pouze to, zda stěžovatelka plnila své povinnosti plátce daně vybírané srážkou s tím, že v případě zjištěných nesrovnalostí by měla jako plátce podle zákona o daních z příjmů uhradit vyměřenou částku jako svůj dluh. Nejedná se totiž o vlastní daňovou povinnost plátce (zde stěžovatelky) a nemůže tak být prověřována v rámci daňové kontroly jeho daně z příjmů. Podle názoru stěžovatelky tak byla daňová kontrola týkající se předmětné daně materiálně zahájena až dne 12. 4. 2010, kdy jí byla předána výzva k podání vysvětlení a předložení důkazních prostředků ze dne 6. 4. 2010, tj. první úkon správce daně v této věci. K tomuto datu však již marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení srážkové daně za zdaňovací období roku 2006.

[6] S výhradou výše uvedeného dále stěžovatelka namítala, že městský soud neposoudil správně otázku naplnění podmínek § 4 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve vztahu k mezinárodnímu dožádání. Správce daně totiž rozhodnými podklady a informacemi, na jejichž základě učinil kontrolní závěr, disponoval již v době zahájení kontroly či krátce po jejím zahájení, přičemž není podstatné, zda způsob, jakým správce daně tyto informace získal, je „obvyklým vlastním zdrojem údajů“, či nikoli. Před podáním žádosti o mezinárodní dožádání navíc správce daně všech svých obvyklých zdrojů údajů nevyužil, když například nevyzval stěžovatelku k podání vysvětlení. Nezákonnost využití institutu mezinárodního dožádání správce daně podle stěžovatelky neodstranil ani následnými doplněními původní žádosti ze dnů 7. 6. 2010 a 24. 6. 2011. Stěžovatelka má tedy za to, že lhůta pro stanovení daně byla formálním způsobem nepřiměřeně a nezákonně prodlužována. Podle jejího názoru by měl být soudem vysloven závěr, že prekluzivní lhůta byla prodloužena pouze jednou (pokud vůbec), a sice jako důsledek zahájení daňové kontroly v roce 2009, protože skončila ke dni 31. 12. 2012 a daň tak byla správcem daně stanovena až po jejím uplynutí. Stěžovatelka taktéž nesouhlasí s výkladem městského soudu, podle kterého z § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní explicitně nevyplývá, že se musí jednat o zcela nové dožádání, obsahově nijak nenavazující na dožádání předešlé. Takový výklad by byl v příkrém rozporu se základními zásadami daňového řízení obsaženými v § 5 odst. 3 a § 7 odst. 1 daňového řádu.

[7] Stěžovatelka setrvala také na svém názoru, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně. Namítala, že správce daně postupoval v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu, pokud jí neumožnil vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Městský soud pouze hledá důvody k jejímu nařčení ze zdržovací taktiky tam, kde nejsou, když zdůrazňuje, že vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění zaslala poslední den lhůty. Na rozdíl od městského soudu má stěžovatelka za to, že toto její vyjádření objektivně vedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a to jednak v rozsahu, neboť správce daně na jeho

základě prověřoval další jí tvrzené skutečnosti, a jednak v samotné daňové povinnosti, neboť správce daně snížil zjištěnou částku doměřené daně.

[8] V souvislosti s ukončením daňové kontroly stěžovatelka dále namítala, že jednání dne 5. 12. 2013 za účelem podpisu zprávy o daňové kontrole, bylo prvním reálně stanoveným termínem pro tento úkon. Městský soud v jednání stěžovatelky vidí snahu vyhnout se daňové povinnosti v souvislosti s blížící se prekluzí, ona však pouze adekvátně využívala zákonných prostředků obrany. Délka daňové kontroly navíc byla ovlivněna i tím, že správce daně v období od května 2012 do května 2013 nečinil žádné úkony. Stěžovatelka se v tomto ohledu „provinila“ pouze tím, že promptně nereagovala na sdělení správce daně ze dne 18. 11. 2013, které bylo zasláno jejímu právnímu zástupci, a to z důvodu jeho dovolené, a dále že se ona ani její právní zástupce nedostavili na jediné jednání stanovené na den 5. 12. 2013 z důvodu pracovní neschopnosti právního zástupce, která byla doložena potvrzením od lékaře. Z toho správce daně dovodil, že se vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole. Z § 88 odst. 5 daňového řádu i z judikatury Nejvyššího správního soudu však plyne, že podmínkou pro uplatnění fikce plynoucí z uvedeného ustanovení je nezbytné, aby se kontrolovaný subjekt „vyhýbal“, tedy opakovaně obstruoval, a to právě ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole.

[9] Zákonnému ukončení daňové kontroly bránila také nevyřízená stížnost na postup správce daně v průběhu daňové kontroly a nevyřízená žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Považovat podání stížnosti za účelové, jak to učinil městský soud, přitom není na místě, protože se jedná o zákonnou možnost stěžovatelky. Argumentací uvedenou v žalobě týkající se vyřízení stížnosti, podepsání a odeslání písemnosti stěžovatelce až dne 6. 12. 2013, chtěla stěžovatelka zejména poukázat na účelovost argumentace správních orgánů. Stěžovatelka má také za to, že pokud městský soud uznal nezákonnost procesního postupu správce daně, avšak nepovažoval dané pochybení za dostatečně závažné na to, aby učinilo daňovou kontrolu nezákonnou, vytváří tím nebezpečný precedent pro budoucí postup správců daně. K posledním dvěma námitkám stěžovatelky uvedenými pod body f) a g) žaloby se pak městský soud ani nevyjádřil.

[10] V návaznosti na nezákonné ukončení daňové kontroly stěžovatelka trvá i na své námitce, že zpráva o daňové kontrole byla oznámena v rozporu se zákonem a není tak způsobilá být řádným a zákonným odůvodněním platebního výměru podle § 147 odst. 4 daňového řádu.

[11] Městský soud se řádně nevypořádal ani s námitkou stěžovatelky, podle které správce daně při doručování platebního výměru nepostupoval v souladu se zákonem a dopustil se svévole, jestliže zvolil souběžně několik rovnocenných způsobů doručování. Soud pouze převzal názor žalovaného, bez ohledu na jednotlivá pochybení učiněná správcem daně.

[12] S podrobnými námitkami stěžovatelky týkajícími se Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi tehdejší ČSSR a Nizozemím a neúplnosti řetězce důkazů se městský soud vypořádal velmi stručně a povšechně. Stěžovatelka předně odkázala na argumentaci uvedenou v žalobě a zdůraznila, že daňové orgány neověřily ani neprokázaly autentičnost

pokračování

kopie dohody o tichém společenství ani ostatních dokumentů řady JB/xxx, které považovaly za prioritní důkaz. Rovněž nebylo doloženo, v jakém znění tato dohoda platila v kontrolovaném zdaňovacím období. Tyto námitky přitom daňové orgány i městský soud pomíjely. Zdůraznila také, že dohoda o tichém společenství nemůže prokázat, že smlouva o úvěru uzavřená mezi ní a společností Solarex byla uzavírána na základě této dohody či jí byla podřízena. Tuto skutečnost daňové orgány ani soud neprokázaly, a proto není možné tvrdit, že úrokové příjmy hrazené stěžovatelkou společností Solarex na základě smlouvy o úvěru byly příjmy tichého společenství. Stěžovatelka rovněž poznamenala, že ze skutečnosti, že tiché společenství by nemělo podléhat holandské dani z příjmů právnických osob, nic nevyplývá. Tímto konstatováním je podle jejího názoru pravděpodobně myšleno to, že tiché společenství jako takové žádné dani nepodléhá, jelikož není právnickou osobou; dani podléhají samotní společníci, respektive jejich příjmy.

[13] Stěžovatelka dále trvá na tom, že v daném případě byly naplněny veškeré podmínky pro aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ona neměla jako plátce povinnost srazit daň z příjmů z úroků vyplacených společností Solarex na základě smlouvy o úvěru. Má za to, že nad rámec svých povinností prokázala, že úroky, které vyplatila společnosti Solarex, měly zdroj na území České republiky, a že byly skutečně vyplaceny a připsány na účet společnosti Solarex, která je daňovým rezidentem Nizozemska. Stěžovatelka je pouze plátcem příjmů i daně a žádné podmínky mezinárodní smlouvy tak neobcházela a obcházet nemohla. Argumentace daňových orgánů odkazem na „*všeobecnou interpretaci*“ příslušných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění, se kterou se městský soud ztotožnil, přitom není na místě, neboť ta, pokud nevychází přímo ze samotného textu dané smlouvy, nemůže být v právním státě pro nikoho závazná. Pokud jde o Sdělení ministerstva financí, kterého se městský soud v této souvislosti dovolával, to není pramenem práva a nemůže rozšiřovat výklad pojmů obsaženým v bilaterálních mezinárodních smlouvách. V daném případě nejsou naplněny ani podmínky užití výkladových prostředků podle Vídeňské úmluvy a možnost postupu podle Modelové smlouvy OECD z roku 1977 a jejího Komentáře či jejich pozdějších znění. Pro posouzení aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění je podstatná pouze skutečnost, že úroky mají zdroj v jednom z obou států a tyto úroky se vyplácejí osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě. Rozšiřování podmínek pro aplikaci této smlouvy znamená ústavně nekonformní výklad a výkon státní moci zcela mimo rámec zákona.

[14] Stěžovatelka zopakovala, že nesouhlasí se závěry městského soudu ohledně dokazování. Podle jejího názoru listiny označené JB/xxx nemohou jako důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu obstát, protože správce daně měl k dispozici pouze jejich prosté kopie a jejich schopnost obstát jako důkazní prostředky dovozoval pouze z toho, že měly být získány na výzvu od Policie České republiky. Z této skutečnosti však podle názoru stěžovatelky nelze automaticky vyvozovat pravost a věrohodnost takových listin. K listině označené JB/019 (dohoda o tichém společenství) pak stěžovatelka uvedla, že ani pokud by byla ověřena její pravost, nelze jí mít za prokázané, že smlouva o úvěru byla uzavřena společností Solarex právě v rámci této dohody. Stěžovatelka také navrhovala výslechy svědků, mimo jiné k prokázání skutečností, jež jsou obsahem předložených prohlášení společností Solarex a Carenza, a za účelem odstranění rozporů mezi provedenými výslechy svědků Ing. B. a Ing. N. Na rozdíl do městského

soudu má přitom za to, že správce daně postupoval v rozporu s § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu a neprovedením navržených důkazních prostředků a řádným neodůvodněním tohoto postupu založil nepřezkoumatelnost svých kontrolních závěrů. Námitkou neunesení důkazního břemene správcem daně se pak městský soud vůbec nezabýval. Pokud správce daně tvrdí, že skutečným vlastníkem 99 % úrokových příjmů nebyla společnost Solarex, ale společnost Carenza, je to právě on, kdo musí tato tvrzení prokázat. Stěžovatelka přitom v souvislosti s touto skutečností navrhla výslech jednatele společnosti Solarex, který správce daně odmítl.

[15] Stěžovatelka má také za to, že popsany postup a závěry daňových orgánů jsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Konkrétně má za to, že byla porušena její ústavně zaručená práva zakotvená v čl. 1 odst. 1 a čl. 4 Ústavy České republiky a v čl. 11 odst. 1 a 5 a v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

II. B

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že právní otázka zákonnosti stanovení penále již byla v této věci Nejvyšším správním soudem komplexně posouzena, a proto je v této části kasační stížnost nepřipustná. Dále setrval na svém stanovisku, že daňová kontrola k předmětné dani byla zahájena dne 10. 8. 2009. Stěžovatelka podle jeho názoru od způsobu placení daně či od systematického zařazení právní úpravy výběru takto srážené daně nesprávně odvozuje existenci dvou druhů daně z příjmů právnických osob. Požadavek na dvojí zahájení daňové kontroly z toho vyplývající považuje žalovaný za přepjatý formalismus. Jedná se o daňovou povinnost vztahující se k dani z příjmů právnických osob a jako taková musí být daňovým subjektem, byť v pozici plátce, řádně vypořádána. Pokud tedy správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů právnických osob bez specifického vymezení postavení daňového subjektu, pak bylo zřejmé, že se jednalo o všechny povinnosti, které je tento daňový subjekt povinen při odvodu daně z příjmů plnit. K tomu žalovaný připomněl, že daňová kontrola byla zahájena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který neobsahoval precizní pravidla pro její zahájení; i přesto podle žalovaného zahájení daňové kontroly dostalo standardům obsaženým v daňovém řádu. Z materiálního hlediska zahájení kontroly lze přitom uvést, že správce daně si již dne 4. 9. 2009 vyžádal od stěžovatelky smlouvu o úvěru se společností Solarex a dne 2. 11. 2009 mu statutární orgán stěžovatelky poskytl vyjádření ve věci tohoto úvěrového vztahu, což jsou nepochybně úkony, jejichž účelem bylo prověření okolností rozhodných pro stanovení srážkové daně.

[17] Podle žalovaného dále ze správního spisu vyplývá, že úkony mezinárodní pomoci při správě daní činil správce daně nikoli pouze formálně, ale právě za účelem co nejúplnějšího zjištění rozhodných skutečností. Fakt, že mezinárodní dožádání nepřinesla potřebné výsledky, a to i v důsledku aktivního odporu od společnosti Solarex, nelze přičítat k tíži správce daně. V podrobnostech žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a ztotožnil se i se závěry městského soudu, podle kterého oprávněnost využití institutu mezinárodního dožádání nelze hodnotit pouze na základě jeho konečného výsledku a je při něm třeba hodnotit i jeho dopady na řízení, včetně jeho celkové délky. Žalovaný neshledal pochybení ani v postupu správce daně v případě ukončení daňové kontroly. Co se týče

pokračování

tvrzeného odepření možnosti vyjádřit se ke změně výsledku kontrolního zjištění, ze spisu vyplývá, že ke snížení základu daně došlo toliko za zdaňovací období roku 2007, nikoli roku 2006. Pokud jde o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, tato snaha stěžovatelky je zjevná právě z průběhu závěrečné fáze daňové kontroly, která trvala tři měsíce, a to ze vzájemných souvislostí jednotlivých úkonů stěžovatelky, které byly pouze formální a nevedly k faktické součinnosti. Městskému soudu pak nelze vyčítat, že se detailně nezabýval tvrzeními stěžovatelky pod body g) a f) žaloby, neboť v bodech 89 až 101 napadeného rozsudku předstřel komplexní posouzení dané námitky. Městský soud podle žalovaného vypořádal správně i námitky týkající se odůvodnění platebního výměru. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že platební výměr byl stěžovatelce doručen až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť jí byl doručen dne 31. 12. 2013.

[18] K otázce naplnění podmínek pro aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění žalovaný odkázal na své rozhodnutí a na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se ztotožnil. K tomu dodal, že námitky stěžovatelky jsou zavádějící, protože se stěžovatelka snaží zakrýt skutečnost, proč nelze smlouvu využít a pomíjí, že nemožnost jejího použití je dána především jejím čl. 1, podle kterého by tiché společenství jako takové nemělo holandské dani z příjmů právnických osob podléhat. Stěžovatelka nadto ke zjištěním daňových orgánů nenabídla žádnou skutkovou alternativu, což nabývá na významu zejména s ohledem na skutečnost, že nikdy nerozporovala, že k výplatě úroků přistoupila na základě zmíněné dohody o úvěru. Žalovaný také setrval na svém názoru, že vůči stěžovatelce bylo postupováno plně v souladu s § 93 daňového řádu. Ve vztahu k provedení stěžovatelkou navrhovaných svědeckých výpovědí pak zopakoval, že je daňové orgány nepovažovaly za klíčové a potvrdil důvody, pro které k tomuto závěru dospěl. Neztotožnil se ani s názorem stěžovatelky, že byla porušena její ústavní práva.

[19] Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňovala stěžovatelka ve svém podání. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Stěžovatelka předně namítala pochybení správních soudů spočívající v tom, že doposud vycházely z předpokladu, že splatnost předmětné daně nastala až dne 31. 1. 2007, namísto 31. 12. 2006, což mělo zásadní dopad na posouzení jejího případu z důvodu kolidujících přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. Nejvyšší správní soud musí dát stěžovatelce za pravdu, že jak městský soud, tak i zdejší soud ve svém předchozím rozsudku ve věci skutečně chybně vycházely z předpokladu, že splatnost daně nastala dne 31. 1. 2007. Poslední daň, kterou měla stěžovatelka odvést, byla ve skutečnosti daň za listopad roku 2006, jejíž splatnost tak v souladu s § 38d zákona o daních z příjmů v příslušném znění nastala dne 31. 12. 2006. Nejvyšší správní soud se však se stěžovatelkou dále neztotožňuje v tom směru, že by toto pochybení mělo dopad na posouzení rozhodné právní úpravy. Nezměněna totiž zůstala skutečnost, že vyúčtování byla stěžovatelka

povinna podat až po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., a penále tak mělo být uloženo podle tohoto zákona. Jak přitom kasační soud uvedl již ve svém předchozím rozsudku v této věci, podle čl. VI. bodu 1 uvedené novely, účinné ode dne 1. 1. 2007, platilo, že „*úprava obsažená v § 37b tohoto zákona se použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona. Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do účinnosti tohoto zákona, použije se § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.*“.

[22] Stěžovatelka je však toho názoru, že na její případ dopadá i podle ní s uvedeným kolidující přechodné ustanovení čl. VI. bodu 3 zákona č. 230/2006 Sb., podle něž dále platilo, že „*úprava obsažená v § 63 tohoto zákona se použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.*“ Jak však rovněž vysvětlil Nejvyšší správní soud ve svém předcházejícím rozsudku ve věci, „*s účinností zákona č. 230/2006 Sb. od 1. 1. 2007 rozlišil zákonodárce v zákoně o správě daní a poplatků následky spojené s nesprávným placením daní do dvou samostatných institutů. Za prodlení se splatností daně byl plátcе daně povinen zaplatit úrok z prodlení podle ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků. Penále byl správce daně naopak oprávněn uložit podle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, a to z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti.*“ Přechodné ustanovení čl. VI. bodu 3 zákona č. 230/2006 Sb. tedy nemířilo na stanovení rozhodné úpravy penále, ale na stanovení rozhodné úpravy pro vyměření úroku z prodlení, který byl nově upraven jako samostatný institut v § 63 zákona o správě daní a poplatků. S uvedenou námitkou stěžovatelky se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[23] K pochybení městského soudu spočívajícím v odkazu na § 21a zákona o daních z příjmů, který však byl do zákona vložen až ode dne 1. 1. 2014, Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti uvádí, že se jedná o pouhé formální pochybení bez faktického dopadu na věc. Městský soud totiž skutečně nedopatřením odkázal na ustanovení, které v rozhodném období neplatilo, nicméně zdaňovací období ve věci stěžovatelky bylo stanoveno totožně, avšak v § 17a zákona o daních z příjmů. Toto formální pochybení soudu tedy nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[24] Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky, podle které protokolem ze dne 10. 8. 2009 byla zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 toliko jí coby poplatníka, nikoli však kontrola daně vybírané srážkou. Stěžovatelka zejména pomíjí skutečnost, kterou zdůraznil již městský soud, že daňová kontrola byla zahájena ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, který v žádném ze svých ustanovení nekonkretizoval, jak přesně by daňová kontrola měla být zahájena. K právní úpravě zahájení daňové kontroly došlo až spolu s přijetím daňového řádu, v němž bylo nově upraveno vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Pokud tedy správce daně vymezil předmět daňové kontroly obecněji, když uvedl, že daňová kontrola je zahajována pro kontrolu daně z příjmů právnických osob podle zákona o daních z příjmů za

pokračování

zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, a od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, nelze z tohoto bez dalšího dovodit, že se tato kontrola nevztahuje i na daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou, kdy je stěžovatelka v pozici plátce. Vzhledem k tehdejší absenci právní úpravy zahájení daňové kontroly by se jednalo o přepjatý formalismus postavený toliko na skutečnosti, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly specificky nevymezil postavení daňového subjektu. Nejvyšší správní soud se pak ztotožňuje s městským soudem v tom, že z celkového kontextu protokolu a dokumentů, které správce daně po stěžovateli žádal, je zřejmé, že se jednalo o obsahově komplexní kontrolu daňových povinností stěžovatelky dle zákona o daních z příjmů, tedy o prověření všech povinností, které je daňový subjekt povinen při odvodu daně z příjmů právnických osob plnit. Naopak z postupu správce daně nelze dovodit, že by měla být daň z příjmů vybírána srážkou z daňové kontroly vyloučena. Z materiálního hlediska zahájení kontroly pak lze rovněž přisvědčit městskému soudu, že ode dne zahájení daňové kontroly činil správce daně soustavné a systematické kroky ke správnému zjištění a stanovení také srážkové daně (mimo jiné si již dne 4. 9. 2009 vyžádal od stěžovatelky smlouvu o úvěru se společností Solarex a dne 2. 11. 2009 mu statutární orgán stěžovatelky poskytl vyjádření ve věci tohoto úvěrového vztahu).

[25] K doplňující argumentaci stěžovatelky, že i v případě kontroly srážkové daně mohlo být předmětem kontroly pouze to, zda plnila své povinnosti plátce daně, protože se nejednalo o její vlastní daňovou povinnost a tudíž jí nemohl vzniknout daňový nedoplatek, Nejvyšší správní soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 2. 9. 2015, čj. 5 Afs 60/2015 – 63, v němž bylo konstatováno, že *v případě srážkové daně nedochází ze strany správce daně k jejímu vyměření, ale k jejímu odvedení, případně předspsání. Je třeba důsledně rozlišovat mezi vyměřením, které představuje stanovení primární daňové povinnosti, a předspsáním, které je svou povahou stanovením sekundární daňové povinnosti, jakož i odvedením, které je faktickou úhradou srážkové daně.* Dále zde rozšířený senát odkázal na rozsudek ze dne 22. 11. 2004, čj. 1 Afs 81/2004 – 81, v němž Nejvyšší správní soud uvedl následující: *„Daňová povinnost z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků se tedy nevyměřuje, pouze se předspsuje k přímému placení. Znamená to, že správce daně má povinnost, zjistí-li nedostatky v postupu plátce daně, plátcí předspsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl, a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl. Správce daně předspsá tedy plátcí k přímému placení daňové částky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny.“* Dodal pak, že podle § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů (pozn. - nyní upraveno v § 36 odst. 5 ve stejném znění) *„neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.“* *Z uvedeného ustanovení plyne, že v případě nesražené nebo neodvedené daně jde o dluh plátce vůči státu, tedy jinými slovy o daňový nedoplatek.* Ani této argumentaci stěžovatelky tedy Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit.

[26] Také v otázce naplnění podmínek § 4 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daně ve vztahu k mezinárodnímu dožádání se Nejvyšší správní soud přiklonil k závěru městského soudu, že se jedná o námitku nedůvodnou. Na podkladě skutečností plynoucích ze spisu nelze přisvědčit stěžovateli, že záměrem správce daně při využívání mezinárodního dožádání bylo toliko formální prodlužování prekluzivní lhůty pro

stanovení daně. Jak již podrobně popsal městský soud, postup žalovaného, který zcela legitimně očekával, že bude mezinárodní dožádání vyřízeno ve standardní lhůtě šesti měsíců, a když tak učiněno nebylo, rozhodl se na poskytnutí informací dále nečekat, neboť lhůta vyřízení byla prodloužena na jeden až dva roky, lze naopak považovat za souladný se zásadou rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Skutečnost, že žalovaný nezískal žádné dodatečné informace nelze přičítat k jeho tíži, pokud informace nebyly v přiměřeném čase nizozemským správcem daně předány z důvodu kladení překážek ze strany společnosti Solarex. Ze samotné skutečnosti, že správce daně nakonec rozhodoval na podkladě doposud shromážděného důkazního materiálu, jež ve světle nastalých skutečností posoudil jako dostatečný, pak nelze dovozovat, že by využití mezinárodního dožádání bylo neúčelné, a to zejména s přihlédnutím k rozsahu a složitosti věci a k platné zásadě dokazování daňového řízení, podle které je správce daně povinen zjistit skutečnosti pro zjištění a stanovení daně co nejúplněji.

[27] Pokud jde o dílčí nesouhlas stěžovatelky s výkladem městského soudu, podle kterého z § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní explicitně nevyplývá, že se musí jednat o zcela nové dožádání, obsahově nijak nenavazující na dožádání předešlé, ani s tím se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Mezinárodní dožádání ze dne 24. 6. 2011 sice obsahově navazovalo na dožádání žalovaným již dříve učiněné, nicméně se jednalo o ověření zcela nových skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly. Skutečnost, že v předešlém dožádání byly ověřovány informace nějakým způsobem související s dožádáním následným, jehož potřeba vyvstala teprve v dalším průběhu daňového řízení, není rozhodná. Podstatné je, že dalším dožádáním bylo požadováno ověření nových skutečností, které nebyly v původní žádosti obsaženy. Jak navíc vysvětlil městský soud (viz odst. 70 a násl. napadeného rozsudku, na které Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje), spor stěžovatelky a žalobce o to, zda se jednalo o žádost novou, nebo o doplnění žádosti předešlé, není v dané věci z hlediska uplynutí prekluzivní lhůty podstatné.

[28] Stěžovatelka je dále, na rozdíl od městského soudu, toho názoru, že její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2013 objektivně vedlo ke změně kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu, a proto namítala, že správce daně postupoval v rozporu s tímto ustanovením, když jí neumožnil vyjádřit se k takto změněnému výsledku kontrolního zjištění. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[29] Ze správního spisu se podává, že na podkladě předmětného vyjádření stěžovatelky bylo ve zprávě o daňové kontrole toliko zohledněno její vlastní zjištění, že v řádném daňovém přiznání chybně uplatnila zákonné opravné položky, pročež došlo - plně ve prospěch stěžovatelky - ke snížení jejího základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. K uvedenému je předně nutno zdůraznit, že stěžovatelka podala odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů vybíraných srážkou za zdaňovací období roku 2006, nikoli roku 2007, k němuž se zohlednění jejích zjištění vztahovalo. I pokud by tedy správce daně postupoval v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu, nedošlo by ve vztahu ke kontrolnímu zjištění za rok 2006, které je předmětem tohoto řízení, k žádnému krácení práv stěžovatelky. Nicméně pokud jde o samotnou podstatu argumentace stěžovatelky, té stejně nelze přisvědčit. Znění § 88 odst. 3 daňového

pokračování

řádu totiž není možno vykládat v tom smyslu, že daňový subjekt bude seznamován s každou drobnou změnou ve zjištění správce daně. Výsledek kontrolního zjištění totiž zpravidla pojímá více jednotlivých nálezů, přičemž v případě, že správce daně na základě vyjádření daňového subjektu dospěje k názoru, že některý z nálezů nebyl správný a daňovému subjektu v tomto směru na podkladě jeho tvrzení plně vyhoví, pak s tímto již daňový subjekt nemusí opětovně seznamovat. Nejednalo by se totiž o účelný postup, poněvadž nenastala žádná nová skutečnost, kterou by bylo třeba s daňovým subjektem opětovně projednávat. Postup správce daně v projednávané věci, který neposoudil uvedenou změnu jako důvod pro stanovení nové lhůty pro vyjádření se ke změně výsledku kontrolního zjištění ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, lze tedy označit za zákonný a námitku stěžovatelky za nedůvodnou.

[30] Co se týče námitky nesplnění podmínek pro aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu, tu považuje, vzhledem ke skutečnostem plynoucím ze správního spisu, Nejvyšší správní soud za zcela účelovou a ztotožňuje se s názorem žalovaného i městského soudu, že správce daně postupoval vůči stěžovateli při snaze stanovit termín ústního jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole maximálně vstřícně, zatímco z jejího postupu lze seznat evidentní snahu o vyhýbání se realizaci tohoto jednání. Jak shrnul již městský soud v odstavci 89. napadeného rozsudku, ze správního spisu je patrné, že správce daně se ode dne 18. 11. 2013, kdy stěžovatele odeslal písemnost č. j. 1401758/13/2801-05404-605231, pokoušel navrhnout několik možných termínů v rozmezí od 21. 11. 2013 do 26. 11. 2013. Sama stěžovatelka však na písemnost nikterak nereagovala. Následně jí proto byla zaslána další písemnost č. j. 1413281/13/2801-05404-607121, v níž stěžovatele správce daně navrhl další možné termíny ústního jednání ve dnech 3. 12. 2013 až 5. 12. 2013 s upozorněním, že pokud neupřesní žádný z navržených termínů, stanovuje se termín ústního jednání na den 5. 12. 2013. V těchto písemnostech přitom byla stěžovatelka upozorněna, že pokud se na jednání nedostaví, případně nenavrhne jiné datum, bude toto její chování hodnoceno jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Přesto stěžovatelka reagovala až ve večerních hodinách dne 4. 12. 2013, tj. den před stanoveným jednáním, a to tak, že její právní zástupce zaslal správci daně omluvu z jednání z důvodu nastalé pracovní neschopnosti. Stěžovatelka přitom, jak bylo uvedeno výše, měla možnost volby termínu i v předcházejících dnech. Zjevná snaha o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole v průběhu závěrečné fáze daňové kontroly je dále podrobně popsána správcem daně také v Oznámení o zaslání Zprávy o daňové kontrole ze dne 6. 12. 2013, na které Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje (například změny v zastupování daňového subjektu, nevybírání si datové schránky, a podobně).

[31] Stěžovatelka dále namítala, že zákonnému ukončení daňové kontroly bránila také nevyřízená stížnost na postup správce daně a nevyřízená žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Námitku ohledně prvé uvedené stížnosti považuje Nejvyšší správní soud za irelevantní, neboť ta byla podána dne 4. 12. 2013 a vyřízena dne 6. 12. 2013, tedy ještě před ukončením daňové kontroly dne 19. 12. 2013, kdy došlo k doručení zprávy o daňové kontrole. Co se týče nevyřízené žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti ze dne 16. 10. 2013, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s podrobně odůvodněným závěrem městského soudu (viz odstavce 96. až 101. napadeného rozsudku), že se správce daně sice dopustil procesního pochybení, když ukončil daňovou kontrolu bez

jejího vyřízení, nicméně vzhledem k okolnostem projednávané věci nelze toto jeho pochybení považovat za natolik intenzivní, že by mohlo způsobit nezákonnost daňové kontroly jako celku. Zejména tak lze konstatovat s ohledem na postup stěžovatelky a jejího zástupce, z něhož bylo zjevně patrné úsilí o oddálení ukončení daňové kontroly (viz výše), a dále také s ohledem na způsob vyřízení předmětné žádosti, kterou nadřízený správce daně neshledal důvodnou.

[32] Není také pravdou, že by se městský soud nevyjádřil k žalobním námitkám pod body ad f) a ad g), jak tvrdí stěžovatelka. Tyto námitky se týkaly postupu zmocněnce stěžovatelky ve věci dohodnutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole. S tímto jeho jednáním se však městský soud souhrnně vypořádal v bodech 88. až 94. napadeného rozsudku (k tomu viz výše), kde jej označil za zjevně účelové.

[33] Vzhledem ke skutečnosti, že ukončení daňové kontroly bylo posouzeno jako zákonné, nelze pak přisvědčit ani navazující námitce stěžovatelky, podle které napadený platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem, neboť neobsahoval odůvodnění. Zpráva o daňové kontrole byla stěžovatelce řádně doručena fikcí dne 16. 12. 2013 prostřednictvím datové schránky a představuje tak zákonné a řádné odůvodnění platebního výměru ve smyslu § 147 odst. 3 a 4 daňového řádu.

[34] Stěžovatelce dále nelze dát za pravdu ani v její výhradě, že se městský soud řádně nevypořádal s její námitkou, podle které správce daně při doručování platebního výměru nepostupoval v souladu se zákonem a dopustil se svévole. S touto námitkou se městský soud komplexně vypořádal v bodech 107. až 116. napadeného rozsudku, kde podrobně popsal jak postup správce daně při doručování platebního výměru, který vyplývá ze správního spisu, tak i své hodnocení tohoto postupu, který shledal zákonným. Nelze se tedy ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, podle kterého městský soud pouze bez dalšího převzal názor žalovaného. Ani tato námitka proto není důvodná.

[35] K opakované námitce stěžovatelky, že daňové orgány neověřily ani neprokázaly autentičnost kopie dohody o tichém společenství ani ostatních dokumentů řady JB/xxx, a že daňové orgány i městský soud tuto její argumentaci pomíjely, uvádí Nejvyšší správní soud následující. Z ustanovení § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Za těchto podmínek lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. Stěžovatelkou zmiňované fotokopie listin byly správcem daně získány na vyžádání od Policie České republiky na podkladě informační povinnosti plynoucí orgánům veřejné moci z § 58 daňového řádu. Policie České republiky pak tyto listiny získala na základě žádosti o provedení právní pomoci justičním orgánem ostrova Man, který pravost listin ověřil. Ze zmíněných pro věc relevantních ustanovení daňového řádu nadto nevyplývá, že by listiny poskytnuté Policií ČR musely být nutně poskytnuty v originále. Je běžnou praxí, že takové listiny jsou do správního spisu zakládány (respektive jsou povinnými subjekty poskytovány) v jejich fotokopiích, přičemž správce daně je v tomto ohledu povinen toliko prokázat, že se důkazní prostředek dostal do jeho dispozice v souladu

pokračování

s právními předpisy. Námitky tímto směrem však stěžovatelka neuplatnila a Nejvyšší správní soud, stejně jako městský soud, neshledal, že by v tomto směru jakékoli pochybení správce daně ze správního spisu vyplývalo. Prosté konstatování, že daňové orgány neprokázaly autentičnost uvedených dokumentů, nadto bez uvedení jakýchkoli konkrétních argumentů směřujících k tomu, z jakého důvodu stěžovatelka považuje tyto listiny například za padělané či změněné, svědčí spíše o její snaze jakýmkoli způsobem zpochybnit provedené dokazování a zvrátit tak pro ni nepříznivý výsledek daňového řízení. S její stále se opakující argumentací se nadto podrobně vypořádaly jak daňové orgány (viz mimo jiné strany 61 až 63 zprávy o daňové kontrole, strany 30 až 31 rozhodnutí žalovaného), tak i městský soud (viz body 132. až 143. napadeného rozsudku). Ani tuto námitku tedy Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou.

[36] Co se týče dílčí námitky stěžovatelky, podle které daňové orgány ani soud neprokázaly, že smlouva o úvěru uzavřená mezi ní a společností Solarex byla uzavírána na základě Dohody o tichém společenství ze dne 3. 8. 2001, ani tu Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání stěžovatelky podrobně popsal (viz strany 23 a 24), jaké úvahy jej k uvedenému závěru vedly a ze kterých konkrétních důkazních prostředků a ustanovení uvedené citované dohody přitom vycházel. Jeho úvahy ve věci samé jsou přitom logické a zohledňují veškeré v rámci daňového řízení zjištěné skutečnosti, a závěry na těchto úvahách postavené jsou souladné s obsahem spisového materiálu. Nadto stěžovatelka ani v tomto případě nenabízí žádnou skutkovou alternativu, a toliko rozporuje žalovaným, respektive městským soudem učiněné závěry, které vycházejí ze skutkového stavu daňovými orgány řádně zjištěného, podloženého a zevrubně odůvodněného.

[37] K otázce naplnění podmínek pro aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že argumentace stěžovatelky je postavena toliko na jejím tvrzení, podle kterého v okamžiku výplaty úroků byla jejich právním vlastníkem pouze společnost Solarex se sídlem v Nizozemí. Jak však bylo již uvedeno výše, daňové orgány i městský soud dospěly k závěru (s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil), že právo úroků nenáleželo pouze společnosti Solarex, ale právním vlastníkem těchto příjmů byly tišší společníci. Zisky ze společenství byly přiděleny každému společníkovi, a to v poměru 99 % ve prospěch společnosti Carenza se sídlem na ostrově Man ve Velké Británii, ku 1% pro společnost Solarex. Tuto skutečnost stěžovatelka ve své argumentaci v návaznosti na výše uvedený předpoklad pomíjí, stejně jako fakt, že podle článku 1 smlouvy o zamezení dvojí zdanění by tiché společenství jako takové nemělo holandské dani z příjmů právnických osob podléhat (což ostatně zevrubně a logicky osvětlily již daňové orgány i městský soud). Jak uvedl městský soud, takovému jednání stěžovatelky, které zjevně vedlo k obcházení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nelze poskytovat soudní ochranu.

[38] Městský soud se taktéž dostatečně vyjádřil k námitce stěžovatelky týkající se právní závaznosti Sdělení ministerstva financí ze dne 1. 1. 2000, č. j. 251/122867/2000, vydanému za účelem upřesnění pojmů „*místo vedení*“ a „*skutečný vlastník*“. Netvrdil přitom (jak v kasační stížnosti predestírá stěžovatelka), že se jedná o závazný pramen práva, ale dospěl k závěru, že obsah této instrukce není na místě rozporovat, neboť byla vydána zejména a

právě ve prospěch právní jistoty jednotlivých daňových subjektů při posuzování toho, na které případy je smlouva o zamezení dvojího zdanění aplikovatelná. Nadto byla tato instrukce vydána ještě před vznikem tichého společenství v projednávané věci. Nejedná se tedy o nepřipustné rozšiřování výkladu pojmů obsažených v bilaterální mezinárodní smlouvě, které by znamenalo výkon státní moci zcela mimo rámec zákona, jak se snaží dovodit stěžovatelka.

[39] V další části kasační stížnosti pod názvem „*Nezákonnost dokazování*“ stěžovatelka namítala, že se městský soud s tímto souborem námitek vypořádal pouze obecně. Následně opětovně zopakovala své námitky týkající se schopnosti listin označených JB/xxx obstát jako důkazní prostředky a uzavření smlouvy o úvěru se společností Solarex v rámci dohody o tichém společenství, k jejichž vypořádání městským soudem se Nejvyšší správní soud již vyjádřil shora. Dále také shrnula, že opakovaně navrhovala provedení výslechu svědků, které byly správcem daně odmítnuty, čímž správce daně postupoval v rozporu s § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu. I touto námitkou se městský soud řádně zabýval. I když soud v rámci této části obsáhle nerozebral každý dílčí návrh týkající se konkrétních svědků, jejichž výpověď stěžovatelka navrhovala, z odůvodnění napadeného rozsudku je jednoznačně patrné, že městský soud v rámci svých pravomocí řádně přezkoumal postup a odůvodnění daňových orgánů týkající se uvedených návrhů stěžovatelky a dospěl k závěru, že neprovedení navrhovaných důkazních prostředků bylo řádně odůvodněno, zejména jejich nadbytečností a neupotřebitelností pro předmětné daňové řízení. Svůj závěr podložil taktéž příslušnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zvolený postup vypořádání těchto námitek mu pak nelze přičítat k tíži, a to zejména vzhledem k množství a obsáhlosti argumentace, kterou stěžovatelka i přes její řádné a obsáhlé vypořádání daňovými orgány, reprodukuje stále dokola, aniž by přinesla něco nového.

[40] Stěžovatelka pak také namítala, že se městský soud vůbec nezabýval její námitkou neunesení důkazního břemene ze strany správce daně stran skutečnosti, že úrokové příjmy společnosti Solarex nebyly podle nizozemského daňového práva považovány za její příjmy, a že společnost Carenza je skutečným vlastníkem těchto úrokových příjmů. Ani s touto námitkou se však Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit, neboť stěžovatelka ji opírá právě o skutečnost, že listiny označené JB/xxx nemohou být věrohodným důkazním prostředkem, se kterou se však městský soud řádně vypořádal, jak již bylo uvedeno výše.

[41] Vzhledem k výše uvedeným závěrům o správnosti a zákonnosti postupu daňových orgánů pak nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, která z postupu daňových orgánů v návaznosti na jí uplatněné konkrétní námitky vyvozuje porušení svých ústavně zaručených práv zakotvených v čl. 1 odst. 1 a čl. 4 Ústavy České republiky a v čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

[42] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Městského soudu v Praze je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[43] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto podle § 60 odst. 1 s.

pokračování

ř. s. právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující jeho běžnou administrativní činnost. Soud proto nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. srpna 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu