



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně **Rekonstrukce Group, s. r. o.**, se sídlem Praha 4, Československého exilu 1888/4, zastoupené JUDr. Kateřinou Martínkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Ostrava, Sokolská třída 22, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2020, č. j. 11 Af 18/2016-106,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zahájil dne 26. 1. 2012 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období duben a květen roku 2011, a dne 23. 3. 2012 zahájil daňovou kontrolu DPH za období červen roku 2011. Obě daňové kontroly byly ukončeny dne 3. 11. 2014 projednáním zpráv o daňové kontrole č. j. 3007089/14/3203/05402-806776 a č. j. 3007144/14/3203/05402-806776. Z důvodu změny místní příslušnosti správce daně rozhodl o daňové povinnosti žalobkyně Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“). Ten, na základě zpráv o daňových kontrolách, neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně a vydal dne 5. 12. 2014 celkem tři dodatečné platební výměry na DPH, kterými žalobkyni doměřil daň a stanovil

penále za období duben až červen 2011. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní jednání žalobkyně se společností SILAS CONCEPT, s. r. o. (dále jen „SILAS CONCEPT“), a HENAMANE, s. r. o. (dále jen „HENAMANE“), bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. U části plnění od společnosti SILAS CONCEPT dle daňových dokladů č. 2/2011 – 9/2011, 11/2011, 13/2011 a 15/2011 správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od tohoto plátce; naopak shledal, že žalobkyně pořídila předmětné zboží od subjektů registrovaných v jiných členských státech. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 1. 2016, č. j. 1928/15/5300-21442-711315, dodatečné platební výměry správce daně změnil částečně tak, že snížil hodnoty na ř. 3 „*Pořízení zboží z jiného členského státu*“ a s tím související hodnoty na ř. 43 „*nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vykázaných na č. 3 až 13*“ o částky, které správce daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích doměřil jako pořízení zboží z jiného členského státu a přiznal k tomu příslušný nárok na odpočet daně ve stejné výši. Žalovaný totiž u dodávek č. 2/2011 - 9/2011, 13/2011 a 15/2011 dospěl k závěru, že byly rovněž zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Tato změna však neovlivnila celkovou výši doměřené daně na ř. 66. Ve zbytku ponechal žalovaný napadené dodatečné platební výměry beze změny.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobu, které městský soud vyhověl, a rozsudkem ze dne 12. 12. 2017, č. j. 11 Af 18/2016-85, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný podle městského soudu pochybil tím, že neměl k dispozici část spisu Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj a při rozhodování vycházel pouze ze zpráv o daňové kontrole. Tím připravil žalobkyni o možnost seznámit se s podklady pro rozhodnutí a vyjádřit se k nim. Městský soud rovněž přijal tvrzení žalobkyně, že změna v hodnocení dodávek zboží učiněná žalovaným oproti závěru správce daně byla podstatná a ovlivnila rozhodnutí o odvolání k její tíži; změnou právního názoru tak žalovaný odňal žalobkyni možnost bránit se proti ní v rámci dvoustupňového daňového řízení. Žalovaný navíc neprovedl výslechy svědků, které navrhla žalobkyně, aniž by odmítnutí provedení těchto výslechů řádně zdůvodnil. Vzhledem k nekompletnímu spisu nadto nebylo možné věcně přezkoumat důkazy získané cestou mezinárodní pomoci.

[3] Na základě kasační stížnosti podané žalovaným Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 11. 2019, č. j. 3 Afs 374/2017-42, rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Kasační soud označil vypořádání námítky neprovedení důkazu svědeckými výpověďmi za nepřezkoumatelné, neboť z napadeného rozsudku městského soudu nebylo patrné, k jakým důkazním návrhům se soud ve svém odůvodnění vyjadřoval; soud rovněž nevyslovil srozumitelný závěr, zda a v jakém rozsahu má žalovaný doplnit dokazování. Kasační soud dále zjistil, že žalovaný měl při rozhodování k dispozici kompletní správní spis; žalobkyně se tedy mohla seznámit s podklady pro rozhodování, mimo jiné i s důkazy, které provedly zahraniční daňové orgány při mezinárodní pomoci. K námitce, zda žalovaný zvolil správný procesní postup v situaci, kdy v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, kasační soud uvedl, že žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí v tomto ohledu splnil veškeré své procesní povinnosti.

[4] Městský soud věc znovu přezkoumal a v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Podle městského soudu především žalobkyně mohla a měla vědět, že se zapojila do

pokračování

podvodu na DPH, a daňové orgány jí proto oprávněně odepřely nárok na DPH. Tento svůj závěr podrobně odůvodnil. Uvedl dále, že se daňové orgány v průběhu daňové kontroly nedopustily žádného z vytýkaných procesních pochybení. Kromě výhrad žalobkyně, které již vypořádal Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku (viz výše), městský soud uvedl, že žalovaný správně rozhodl o všech třech platebních výměrech v jednom rozhodnutí o odvolání; stejně tak finanční úřad správně vydal jen jedno seznámení s výsledkem kontrolních zjištění pro obě daňové kontroly. Tento postup daňových orgánů odpovídal principu hospodárnosti řízení. Žalovaný také konkrétně zdůvodnil, proč neprovedl výslechy svědků. Zde městský soud upozornil, že žalobkyně ani neuvedla, co mělo být navrhovanými výsledky prokázáno. Konečně, podle názoru městského soudu provedl finanční úřad mezinárodní výměnu informací řádně podle nařízení Rady č. 904/2010/EU, o právní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH. Informace získané touto cestou proto nebylo třeba znovu ověřovat. Městský soud poukázal také na závěr žalovaného, podle kterého nebyl proveden zahraniční výslech svědka, ale místní šetření.

[5] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, odvolávající se na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka především zpochybňuje existenci samotného podvodného jednání i to, že o nějakém podvodu věděla, neboť se jedná o pouhá tvrzení žalovaného, která nemají oporu ve spisu. Městský soud podle jejího názoru tuto námitku dostatečně nevypořádal a odkázal jen na závěry žalovaného. Krom toho finanční úřad nezákonně přenesl na stěžovatelku důkazní břemeno, aby prokázala, že se neúčastnila daňového podvodu.

[7] Podle stěžovatelky městský soud rovněž nesprávně uvážil o zákonnosti postupu žalovaného, který vydal jedno rozhodnutí o více věcech, aniž tato řízení předtím formálně spojil, čímž zatížil rozhodnutí o odvolání vadou. Tento postup nelze ospravedlnit zásadou hospodárnosti, jak to činí městský soud. Stejně nesprávně vydal finanční úřad jen jedno seznámení s výsledkem kontrolních zjištění pro obě daňové kontroly. Navíc z rozhodnutí o odvolání ani ze seznámení není patrné, která skutková zjištění se vztahují ke konkrétním zdaňovacím obdobím.

[8] Dále stěžovatelka namítala, že městský soud nevzal v úvahu, že platební výměry vydal správce daně, který neměl k dispozici kompletní správní spis (vedený Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj), ani neprováděl dokazování. Tím zatížil své rozhodnutí vadou.

[9] Městský soud také podle názoru stěžovatelky bez řádného odůvodnění odmítl její námitku, že žalovaný neprovedl navrhované výslechy svědků. Navíc stěžovatelka nebyla povinna uvádět skutečnosti, které mají být výsledkem prokázány. Pro zrušení rozhodnutí o odvolání stačilo, že žalovaný výslechy svědků neprovedl.

[10] Stěžovatelka i nadále trvá na tom, že daňový spis neobsahuje originální žádosti o mezinárodní výměnu informací, ani originální odpovědi na tyto žádosti, obsahuje jen jejich český překlad. Vzhledem k tomu nelze ověřit, zda je překlad správný. Finanční úřad

také nepožádal zahraniční daňové orgány, aby provedly svědecké výpovědi podle českého práva, a z odpovědi na mezinárodní žádost proto nelze poznat, jaké otázky byly svědku položeny. Finanční úřad se účelově vyhnul výslechu svědků.

[11] Konečně stěžovatelka (nově) namítla, že finanční úřad byl povinen nejprve ji vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a až poté mohl zahájit daňovou kontrolu.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se městský soud v rozsudku dostatečně vypořádal se všemi námitkami a své závěry náležitě odůvodnil. Pokud jde o rozporovaný procesní postup, žalovaný uvedl, že daňový řád nepředpokládá, že by bylo třeba řízení o odvolání formálně spojovat, a neplyne to ani z ustálené praxe. Správce daně je sice povinen seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, ale nemusí tak činit zvláště pro každé zdaňovací období. Daňovou kontrolu dokončí ten správce daně, který ji zahájil. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj proto správně daňovou kontrolu dokončil, i když se změnila místní příslušnost. Mezinárodní dožádání provedl finanční úřad podle nařízení Rady č. 904/2010, které upravuje jeho průběh. Žalovaný je navíc přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno, neboť řádně popsal podvodný řetězec, podstatu podvodného jednání a proč si jej stěžovatelka mohla a měla být vědoma.

[13] Stěžovatelka v replice zopakovala kasační námitku, že žalovaný nevedl řádně správní spis, čímž porušil její základní právo na soudní ochranu.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínky vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Úvodem je třeba předeslat, že prakticky totožnou věcí po stránce skutkové i právní (týkající se jen jiných zdaňovacích období) se v případě stěžovatelky Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 16. 2. 2022, č. j. 10 Afs 111/2020 - 56 (citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). V uvedeném rozsudku byl řešen identický okruh sporných otázek vymezených totožnými kasačními námitkami jako ve věci nyní projednávané. Na závěrech uvedených v rozsudku desátého senátu kasační soud nehodlá ničeho měnit, proto z nich v dalším odůvodnění vychází a v podrobnostech na ně odkazuje, neboť účastníkům řízení musí být známy.

[17] Pokud jde o argumentaci stěžovatelky o nedostatečném vypořádání jejích námitek proti závěru daňových orgánů o její účasti na daňovém podvodu, je vhodné předeslat, že Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH již opakovaně zabýval a vycházel přitom z judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU), která se týkala zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [například rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*]. Judikatura

pokračování

SDEU pod pojmem „*podvod na DPH*“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, aby získal zvýhodnění, přičemž uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009 - 232, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[18] Městský soud správně reflektoval, že finanční úřad v obou daňových kontrolách řádně vymezil jak podstatu daňového podvodu, tak i vědomost stěžovatelky o tomto podvodu. Své závěry podložil rozsáhlými důkazy, podle kterých stěžovatelka obchodovala se zdanitelným plněním v podvodném řetězci dodavatelů: ASPADERA – CIKSTAV – SILAS CONCEPT - stěžovatelka – RWA – ATIYANA – ASPADERA. Společnost CIKSTAV ve sporných zdaňovacích obdobích duben až červen 2011 nepodávala daňová přiznání k DPH (a tedy nehradila daňovou povinnost), čímž narušila daňovou neutralitu v tomto kruhovém řetězci dodavatelů. Nejednalo se však o prosté podnikatelské selhání této společnosti. Obchodování v řetězci totiž provázely i různé podezřelé okolnosti svědčící o podvodném jednání.

[19] Především společnost ATIYANA byla jediným společníkem a vlastníkem 100% obchodního podílu ve stěžovatelce. Přímý dodavatel stěžovatelky, společnost SILAS CONCEPT, neměl žádnou historii v obchodech se zdanitelným plněním (komponenty) a nemohl tedy mít u výrobce obchodovaného zboží lepší postavení než stěžovatel či společnost ATIYANA, rovněž nemohl poskytnout žádné záruky ohledně financování, doby splatnosti apod. Osoby působící ve společnostech ASPADERA, a SILAS CONCEPT byly stíhány pro podezření ze spáchání trestného činu krádeží daně (§ 240 odst. 1 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku). Stěžovatelka v letech 2005 až 2007 kupovala zdanitelné plnění přímo od výrobce, společnosti Grasl Pneumatic-Mechanik GmbH, který byl jedním z mála výrobců na trhu. Od roku 2007 s tímto výrobcem obchodovala společnost ATIYANA, která však plnění prodávala rovnou stěžovatelce (výrobce posílal plnění rovnou na adresu stěžovatelky). Toto plnění pak kolovalo v řetězci. Zboží, které stěžovatelka prodala rumunské společnosti RWA, bylo po přepravě do Rumunska jen přebaleno a prodáno přes společnost ATIYANA slovenské společnosti ASPADERA. Přepravu z Rumunska na Slovensko zajišťoval pan R., a to stěžovatelčiným vozidlem. Stěžovatelka zboží kupovala od společnosti SILAS CONCEPT za výrazně vyšší ceny, než od jí známých výrobců, jakkoli znala jak výrobce, tak původní výrobní cenu. Podstatná část zdanitelného plnění navíc nesouvisela s běžným předmětem podnikání stěžovatelky (výroba a prodej světlíků). Konečně, při jednání s výrobcem zastupovaly stěžovatelku i společnost ATIYANA stále stejné osoby. Mezi ně patřili V. T. (zaměstnanec stěžovatelky i společnosti ATIYANA, zástupce společnosti RWA), nebo M. M. R. (zmocněnec a později jednatel stěžovatelky, společník společnosti RWA). V. T. (zastupující obě společnosti) měl přístup k účtu společnosti ATIYANA.

[20] Zboží tak bylo prodáváno především mezi subjekty, které byly personálně propojeny se stěžovatelkou. Zaměstnanec stěžovatelky zajišťoval přepravu tohoto zboží, kolujícího mezi dodavateli v řetězci. Nákupy v řetězci navíc neměly pro stěžovatelku ekonomický smysl, neboť zboží mohla pořídit přímo od výrobce za výhodnější cenu.

Všechny tyto skutečnosti, jsou-li posouzeny ve vzájemných souvislostech, pak skutečně svědčily závěru, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud proto dospěl stejně jako městský soud k závěru, že dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem na DPH a stěžovatelka o něm mohla a měla vědět.

[21] Lze souhlasit s městským soudem, že finanční úřad zjistil konkrétní okolnosti podvodného jednání a dostatečně prokázal, že stěžovatelka věděla, respektive vzhledem k dané situaci mohla a měla vědět, že sporná obchodní operace je stížena podvodem. Tento závěr ale sám o sobě ještě nevedl k odmítnutí nároku stěžovatelky na odpočet daně. Stěžovatelka musela mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (viz rozsudek SDEU ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, body 32 a 33).

[22] Pokud totiž správce daně unese své důkazní břemeno co do vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, naskýtá se daňovému subjektu poslední příležitost, jak zvrátit pro něj nepříznivá zjištění správce daně. Je výlučně na něm, aby vylíčil okolnosti prokazující jeho dobrou víru – zejména že přijal při obchodování veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně požadována. Pokud je daňový subjekt prokáže, správce daně mu nárok na odpočet DPH přizná (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS; ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52, bod 45; nebo již citovaný č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se ve skutečnosti o důkazní břemeno, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, bod 42).

[23] Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou, že na ni finanční úřad nedovoleně přenesl důkazní břemeno, pokud ji ve výzvě ze dne 22. 2. 2013 informoval o účasti na podvodu na DPH a vyzval ji, aby prokázala svou dobrou víru, respektive ekonomický smysl obchodních transakcí a opatření přijatá k minimalizaci obchodních rizik. Stěžovatelka v řízení neprokázala, že jednala v dobré víře – nedoložila ani přijatá opatření, ani ekonomický smysl celé transakce. Naopak argumentovala jednotlivými procesními pochybeními daňových orgánů či později městského soudu, což ostatně činí i v kasační stížnosti. Stěžovatelka se proto nevyvinula z účasti na daňovém podvodu a závěry daňových orgánů k této otázce, aprobované městským soudem, tak obstojí.

[24] Co se týče námitek stěžovatelky proti procesnímu postupu v daňovém řízení, kdy žalovaný vydal jedno rozhodnutí o více věcech, aniž tato řízení předtím formálně spojil, a finanční úřad vydal jen jedno seznámení s výsledkem kontrolních zjištění pro obě daňové kontroly, ani zde nenachází kasační soud v právním hodnocení věci městským soudem žádné pochybení.

[25] Daňový řád nevyklučuje, aby žalovaný rozhodl jedním rozhodnutím o odvolání proti více rozhodnutím správce daně; společné rozhodnutí však musí být srozumitelné, přehledné a určité (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 13. 11. 2003, sp. zn. 6 A 38/2002). Takový postup je naopak vhodný (a reflektující princip hospodárnosti řízení – viz § 7 odst.

pokračování

2 daňového řádu), byla-li prvoinstanční rozhodnutí vydána v právně i skutkově prakticky totožných věcech, což byl i nyní posuzovaný případ. Ve všech zdaňovacích obdobích finanční úřad posuzoval nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti jejich dodavatelů v podvodném dodavatelském řetězci. Krom toho žalovaný ve společném rozhodnutí jednoznačně označil daňový subjekt i napadená rozhodnutí správce daně a přehledně vypořádal veškeré odvolací námítky. Ve shodě s městským soudem lze tedy postup žalovaného označit za přípustný a naplňující princip procesní ekonomie (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 224/2020 - 31, bod 22).

[26] Tyto závěry lze ostatně vztáhnout i na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, ze kterého je patrné, k jakým kontrolám a zdaňovacím obdobím se vztahuje. Finanční úřad v něm podrobně shrnul zjištění o jednotlivých dodavatelích i dodavatelských řetězcích a popsal daňový podvod, který je předmětem tohoto řízení. Vyjádřil se také ke konkrétním výtkám stěžovatelky. Lze proto uzavřít, že toto seznámení bylo srozumitelné, přehledné a určité. Finančnímu úřadu navíc zákon neukládal povinnost vydat seznámení zvlášť pro každou daňovou kontrolu, ale jen povinnost seznámit stěžovatelku s kontrolními zjištěními (§ 88 odst. 2 daňového řádu). To finanční úřad učinil, a to způsobem, který byl v tomto případě nejvhodnější. Skutková zjištění totiž byla prakticky shodná ve všech posuzovaných zdaňovacích obdobích (duben až červen 2011), i když tato období hodnotil finanční úřad ve dvou daňových kontrolách. Seznámil-li proto stěžovatelku se zjištěními v jednom společném dokumentu, nepostupoval v rozporu s daňovým řádem. Stěžovatelka navíc nenamítá konkrétní pochybení finančního úřadu nebo žalovaného, jen obecně spekuluje o důsledcích společného rozhodnutí a společného seznámení.

[27] Stěžovatelka dále namítala, že městský soud nevzal v úvahu, že platební výměry vydal správce daně, který neměl k dispozici kompletní správní spis, ani neprováděl dokazování. Ani tato námitka není důvodná. Jak již uvedl městský soud, daňovou kontrolu zahájil (v té době) místně příslušný Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Až poté se změnila místní příslušnost na Finanční úřad pro hlavní město Prahu. V takovém případě mohl daňovou kontrolu dokončit ten finanční úřad, který ji zahájil (§ 87 odst. 1 věta druhá daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020), tedy Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Daňovou kontrolu proto provedl místně příslušný finanční úřad. Daňová kontrola však končí seznámením daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) a Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj v tomto okamžiku ztratil pravomoc, na základě které by mohl vůči stěžovateli dále postupovat. Tato pravomoc přešla na (v té době již) místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který správně při stanovení daně vycházel z výsledku daňové kontroly a v odůvodnění na zprávu o daňové kontrole odkázal (§ 147 odst. 4 daňového řádu). V prvním stupni tak v dané věci rozhodoval místně příslušný daňový orgán.

[28] Krom toho, i pokud by snad rozhodnutí správce daně trpělo vadou pramenící z neúplných podkladů, musel by ji zhojit sám žalovaný, neboť jako odvolací orgán nemohl podle daňového řádu rozhodnutí zrušit a vrátit správci daně (viz § 116 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný přitom věc evidentně znovu posoudil podle kompletního spisu (viz právní názor vyjádřený v předchozím zrušujícím rozsudku tohoto soudu v odst. [12] jeho odůvodnění) a mohl odstranit i jakoukoliv případnou vadu (existovala-li by), plynoucí

z toho, že ve věci rozhodl správce daně, který neprováděl dokazování ani neměl přístup ke kompletnímu spisu. Stěžovatelka však neuvedla, jaká konkrétní nezákonnost podle ní vzešla ze změny příslušnosti v průběhu daňového řízení – její námitka byla jen obecná.

[29] K výhradám stěžovatelky týkajícím se neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud v této otázce řádně odůvodnil své závěry, ve kterých vycházel z názoru Nejvyššího správního soudu, vyslovených v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 10 Afs 8/2018 - 45, vydaném ve skutkově úzce související věci, o níž bylo tímto soudem s konečnou platností rozhodnuto již zmiňovaným rozsudkem č. j. 10 Afs 111/2020 - 56 (viz bod [16] výše). Žalovaný správně neprovedl výslechy Ing. M. A., Ing. L. F., Ing. B. K., M. M. R. a V. T., neboť stěžovatelka neoznačila tyto osoby jako svědky, jejichž výpovědi měl být proveden důkaz. Výslechy pana N. Ch. T., T. B. a P. G. žalovaný neprovedl proto, že by jejich výpovědi nic nezměnily na výsledku řízení. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti nepřinesla žádné relevantní argumenty, které by Nejvyšší správní soud přiměly odchýlit se od svého právního názoru již dříve k této otázce vyslovenému.

[30] Navíc nelze přisvědčit ani úvaze, podle níž ke zrušení správního rozhodnutí postačí již jen to, neprovede-li daňový orgán navržený výslech. Navrhuje-li totiž daňový subjekt výslech svědka, musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102). Pokud by musel daňový orgán provést výslech svědka pokaždé, kdy to daňový subjekt navrhne, bez ohledu na souvislost s řízením, mohly by tím vzniknout neodůvodněné průtahy v řízení. Bylo proto na stěžovatelce, aby sdělila, co konkrétně má být svědeckými výpověďmi prokázáno, to však po celou dobu řízení neupřesnila. Městský soud proto neměl důvod považovat skutkový stav za nedostatečně zjištěný, a tedy ani důvod zrušit rozhodnutí o odvolání.

[31] Námitky týkající se listin vyhotovených v rámci mezinárodní výměny informací mezi daňovými orgány byly stěžovatelkou formulovány v žalobě i kasační stížnosti toliko obecně („*existují pochybnosti o správnosti předložených odpovědí, resp. jejich překladů*“; „*překlad těchto dožádání do češtiny je zřejmě nesprávný, neúplný či zavádějící*“). Není jasné, které konkrétní překlady mezinárodních žádostí má stěžovatelka na mysli, případně v čem podle ní spočívá nesprávný překlad do českého jazyka. Městský soud proto na námitku reagoval jen obecně, a to tak, že finanční úřad provedl mezinárodní dožádání podle nařízení Rady č. 904/2010/EU. Z argumentace stěžovatelky není jasné ani to, jaký zahraniční výslech svědka rozporuje; pouze obecně namítá, že jí nebyla umožněna účast na tomto výslechu. Městský soud proto vypořádal i tuto námitku stručně a poukázal na závěr žalovaného, podle kterého nebyl proveden zahraniční výslech svědka, ale místní šetření. Závěry městského soudu však kasační argumentace nereflektuje. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s argumentací městského soudu a současně připomíná, že správní soudy nejsou povinny ani oprávněny domýšlet argumentaci za účastníky. Jejich přezkum je vymezen rozsahem žalobních (kasačních) námitek, s výjimkou vad, které zkoumají z úřední povinnosti (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s., § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[32] Odkazuje-li stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti na závěry plynoucí z nálezů Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 4141/18, jde o odkaz nepřiléhavý. V uvedené věci

pokračování

se jednalo o situaci, kdy skutečný obsah daňového spisu neodpovídal soupisu listin a listiny, které v něm původně byly založeny, z něj „zmizely“. V důsledku toho chyběla při soudním přezkumu více než polovina listin z neveřejné části spisu, zbývající listiny byly přečíslovány a jejich pořadí bylo změněno. O žádné z těchto změn přitom spis neobsahoval žádný (úřední či alespoň neformální) záznam. O takový případ v nyní projednávané věci evidentně nejde. Stěžovatelka pouze tvrdí, že součástí spisu by měly být i jiné listiny; její požadavek je však nezdůvodněný, a tedy nepřesvědčivý.

[33] Konečně, co se týče námitky, podle níž byl finanční úřad povinen stěžovatelku nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a až poté mohl zahájit daňovou kontrolu, tu stěžovatelka vznesla poprvé až v kasační stížnosti. Jde tedy o nový právní důvod tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, který stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když jej uplatnit mohla. Taková námitka je v řízení o kasační stížnosti nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[34] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, podle ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. ji zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 29. dubna 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu