

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Uniware, spol. s r. o.**, se sídlem v Praze 5, Zbraslavská 27, zastoupeného Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem se sídlem 110 00 Praha 1, Opletalova 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem 111 21 Praha 1, Štěpánská 28, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2008, čj. 19414/07-1200-102608, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2010, čj. 10 Ca 43/2008 - 39.

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
III. Žalovanému **se právo** na náhradu nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) vydal dne 19. 4. 2007 dodatečný platební výměr, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 ve výši 35 030 Kč. Správce daně zdůvodnil ve zprávě o daňové kontrole dodatečné vyměření daně mimo jiné tím, že žalobce neoprávněně zahrnul náklady související s fakturami vystavenými společností Internet Advertising, spol. s r. o. za reklamní služby ve výši 790 000 Kč do základu daně.

Správce daně vyšel ze zjištění, že dne 23. 4. 2001 uzavřel žalobce mandátní smlouvu se společností Internet Advertising, spol. s r. o. (dále jen „IA“), která se zavázala provádět pro žalobce reklamní služby; konkrétně šlo o umístění reklamního banneru na internetovém serveru www.kancl.cz. Žalobce správci daně předložil mimo jiné faktury vystavované postupně dodavatelem (IA) na celkovou částku 790 000 Kč a další doklady, jimiž prokazoval uzavřený obchod. Podle správce daně však tím nebyly rozptýleny jeho pochybnosti o tom, že dodavatel vůbec nemohl deklarované služby poskytovat: jediná společnice a jednatelka společnosti IA neměla potřebné znalosti k poskytování těchto

služeb a IA neměla ani žádné zaměstnance. Dle svědeckých výpovědí jednatelky a jejího syna Ing. R. P. veškeré odborné činnosti zajišťoval právě Ing. P., ačkoliv k IA neměl žádný formální vztah. Vytváření reklamních bannerů zajišťovala údajně pro IA společnost B.OCEAN Inc. se sídlem v USA; nebylo však prokázáno, že by IA za to poskytovala této společnosti jakékoli platby a existovaly tak důvodné pochybnosti o jakékoli její činnosti. Jednatelka i její syn odmítli sdělit totožnost osob, které s nimi jménem B.OCEAN Inc. jednaly. Vzhledem k uvedeným nejasnostem panujícím ohledně faktického uskutečňování reklamní činnosti (kdo tuto činnost prováděl a jak), správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění závazků z mandátní smlouvy a tedy i oprávněnost zahrnutí plateb za reklamní služby do daňově účinných nákladů, přestože svá tvrzení prokazoval formálně bezvadnou dokumentací.

Odvolání, v němž žalobce namítal porušení ustanovení o vedení daňového řízení, žalovaný zamítl. Dospěl k závěru, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonem a k dodatečnému vyměření daně došlo oprávněně.

Městský soud v Praze žalobu rovněž jako nedůvodnou zamítl.

Včas podanou kasační stížnost žalobce (stěžovatel) opřel o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nesprávné posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení. Právní otázku vymezil stěžovatel jako výklad § 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“, „d. ř.“).

Stěžovatel tvrdil, že v průběhu daňové kontroly, která předcházela vydání dodatečného platebního výměru, předložil správci daně řadu důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení, že mu v období let 2001 až 2003 byla poskytnuta služba spočívající v umístění reklamy na webových stránkách v doméně, s níž disponoval dodavatel (společnost IA), a že stěžovatel za tuto službu zaplatil částky uplatněné jako daňový náklad. Správce daně a posléze i žalovaný však zhodnotili, že stěžovatel neunesl ohledně svých tvrzení důkazní břemeno.

V žalobě stěžovatel namítal rozpor mezi skutkovým stavem, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí a obsahem správního spisu. Stěžovatel poukazoval na obsah usnesení Policie ČR z 28. 4. 2006, které bylo součástí správního spisu, které však žalovaný nevzal za základ svého rozhodnutí. Stěžovatel zdůraznil, že právě tento důkaz mohl být klíčový pro určení, zda předmětné (reklamní) služby byly skutečně poskytnuty.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě k tomu uvedl, že tento důkaz nehodnotil v souvislosti s tím, zda předmětné služby, tj. realizace reklamy, byly poskytnuty či nikoliv.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že městský soud v tomto přístupu žalovaného neshledal pochybení s tím, že stěžovatel tento důkaz ve správním řízení nenavrhl, proto důkaz nebyl hodnocen. Proti tomuto názoru brojil stěžovatel kasační stížností. Vyložil, že podle § 50 odst. 3 d. ř. musí odvolací orgán přihlédnout ke všem informacím, jež jsou obsahem správního spisu, nemá tedy možnost uvážit, zda tak učiní či nikoliv. Jestliže vyjdou v rámci odvolacího řízení najevo skutečnosti, které mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, je odvolací orgán povinen k nim přihlédnout. Skutečnosti „vyšlé najevo“

vyložil stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 37/2005 - 47, tak, že jde o jakýkoli způsob, jímž se informace dostane do dispoziční sféry správního orgánu; z toho stěžovatel dovodil, že informaci o určité skutečnosti, která je součástí obsahu spisu, je nutno nepochybně považovat za vyšlou najevo. Závěr městského soudu byl tedy, zdůraznil stěžovatel, založen na nesprávném výkladu § 50 odst. 3 d. ř., že správní orgány nebyly povinny přihlédnout k informacím obsaženým v usnesení shora označeného usnesení Policie ČR a hodnotit je jako důkaz jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, zejména s výpovědí svědka Ing. R. P., syna jednatelky dodavatele, který odmítl odpovědět na některé otázky dožádaného správce daně.

Z toho důvodu navrhl stěžovatel rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal pro stručnost na své vyjádření k žalobě, neboť, jak poznamenal, stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl žádná nová tvrzení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Spornou otázkou, která byla kasačnímu soudu předestřena k posouzení je, zda žalovaný byl v odvolacím řízení povinen přihlížet k obsahu usnesení Policie ČR z 28. 4. 2006 založeném ve správním spise, jehož se stěžovatel ve správním řízení výslovně nedovolal.

Nejprve je nutno vysvětlit, že rozsah přezkumné pravomoci odvolacího orgánu byl v daňovém řádu vymezen v § 50 odst. 3 tak, že „*odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele.*“. Výkladem tohoto ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení z 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, a přijal dále vysvětlené závěry.

Z citovaného ustanovení plyne, že odvolací orgán musí v první řadě přezkoumat rozhodnutí orgánu prvního stupně v rozsahu, v jakém bylo napadeno odvoláním. Vedle toho je odvolací orgán povinen zabývat se napadeným rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř.; tím se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z ustanovení § 2 d. ř., tj. povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán *není (...) vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele* (§ 50 odst. 3 věta třetí d. ř.). Přezkum rozhodnutí orgánu prvního stupně není neomezený, ale vztahuje se pouze na skutečnosti, které „*vyšly při přezkoumávání najevo*“ a zároveň „*mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí*“.

„Vyjitím najevo“ nutno rozumět jakýkoli způsob, jímž se dostala informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.

„Skutečnostmi“ ve smyslu citovaného ustanovení se rozumí jakékoli informace, které mohou mít vliv na skutkové či právní závěry odvolacího orgánu. Zákon zde zjevně míní vše, co může mít pro rozhodování odvolacího orgánu význam. Nemusí tedy jít toliko o informaci, z níž vyplývá, že skutkový stav je jiný, než jak jej zjistil správce daně prvního stupně, nýbrž i o informaci, která toliko vede ke změně právního náhledu na věc (odvolací orgán například ze spisu zjistí, že správce daně prvního stupně aplikoval znění příslušného daňového zákona, které na ni nedopadalo).

Dále je nezbytné uvést, že výraz „*lze*“, užitý v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., nelze vykládat jako oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako jeho povinnost. Odvolací správní orgán tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, anebo nikoli, nýbrž - vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí - přihlédnout k nim musí.

Z uvedeného vyplývá, že městskému soudu je třeba vytknout nesprávnost jeho úvahy, že žalovaný nebyl *a priori* povinen přihlédnout k informacím, které by mohly vyjít najevo z usnesení Policie ČR založeného ve spise jenom proto, že stěžovatel nenavrhl v odvolacím řízení provedení tohoto důkazu. Jak bylo výše vyloženo, pokud by z něj vyplývaly informace mající podstatný vliv na skutkové či právní závěry odvolacího orgánu, žalovaný by k nim přihlédnout musel. V tomto ohledu lze tedy stěžovateli přisvědčit; nicméně uvedená korekce právního náhledu městského soudu je pro podstatu věci dostačující a není třeba jeho rozhodnutí rušit a věc mu vracet k dalšímu řízení.

Úvaha stěžovatele je založena na tom, že žalovaný měl přihlédnout k obsahu usnesení Policie ČR a učinil-li by tak, dovodit z něj skutkový závěr opačný, než o který opřel výrok rozhodnutí. Tato úvaha však není správná.

Usnesení Policie ČR, kterého se stěžovatel dovolává, zaslal Finančnímu úřadu pro Prahu 5 Ing. R. P., syn jednatelky a jediné společnice dodavatele reklamy (tj. společnosti IA). V tomto podání Ing. P. vysvětlil, že usnesení předkládá jako zdůvodnění svého odmítnutí ve věci vypovídat; k předchozímu dotazu správce daně, kdo byli akcionáři společnosti B.OCEAN Inc. Ing. P. odepřel výpověď s tím, že by touto výpovědí mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Předmětným usnesením z 28. 4. 2006 zahájila Policie ČR trestní stíhání Ing. R. P. a jeho matky Miroslavy Pivoňkové pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 odst. 1, odst. 4 trestního zákona spáchaných ve spolupachatelství dle § 9 odst. 2 trestního zákona, kterého se měli dopustit tím, že (zjednodušeně) v době od dubna 2001 do dubna 2004 realizovali obchod s internetovou reklamou, jehož účelem bylo zkrácení daně z přidané hodnoty a z příjmu právnických osob. Skutkové okolnosti byly popsány tak, že Ing. P. zajistil společnost B. OCEAN Inc. se sídlem v Nevadě, USA, která si pronajímala internetový server www.kancl.cz, jehož vlastníkem byl Ing. P., a vytvářela

zadanou reklamu umístěnou na tomto serveru, přičemž Ing. P. zajišťoval odběratele reklamy z okruhu svých obchodních partnerů; prostředníkem v zajištění reklamy byla společnost IA, jejíž jedinou společnicí byla Miroslava Pivoňková. V popisu skutku je dále uvedeno, že po uzavření mandátních smluv mezi IA a jednotlivými odběrateli reklamy, jejichž předmětem bylo zajišťování umístění reklamy na serveru www.kancl.cz, tyto proběhly dle smluvních podmínek a byly odběrateli reklamy řádně uhrazeny, avšak společností IA nebyly platby společnosti B.OCEAN Inc. vyplaceny, ačkoliv tyto výdaje byly zahrnuty do účetnictví společnosti IA, kam byly založeny jednotlivé výdajové pokladní doklady v celkové výši 130 211 062 Kč; peníze byly postupně vybrány z účtu Miroslavou Pivoňkovou a použity pro její vlastní potřebu, čímž došlo k neoprávněnému zkrácení daně z přidané hodnoty minimálně o 20 milionů korun a daně z příjmu právnických osob v dosud nezjištěné výši.

Kasační soud má za to, že žalovanému nelze vytýkat, že popsaným usnesením neprovedl důkaz a nevytěžil z něj informace podstatné pro skutkový, resp. právní základ věci. Z usnesení vyplývá toliko, že jednatelka dodavatele a její syn byli obviněni z trestného činu zkrácení daně, jehož se měli dopustit tím, že jimi řízená společnost IA deklarovala, avšak ve skutečnosti nevyplatila částku přesahující 130 milionů Kč společnosti B.OCEAN Inc. Má-li stěžovatel za to, že výsledek daňového řízení v jeho věci mohl zvrátit popis skutku uvedený Policií v daném usnesení, mýlí se. Správce daně byl dle § 28 odst. 1 a 2 d. ř. vázán pravomocnými rozhodnutími příslušných orgánů o otázkách, které se vyskytly v řízení jím vedeném; jinak si o těchto otázkách mohl učinit vlastní úsudek. Vlastní úsudek si nemohl učinit pouze o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana. Usnesení o zahájení trestního stíhání nemá povahu pravomocného rozhodnutí o kterékoli otázce řešené správcem daně; orgán činný v trestním řízení jím na základě skutečností zjištěných ve fázi prověřování zahájil trestní stíhání obviněných, přičemž pravdivost dosud zjištěných skutečností byla dále zjišťována a nakonec prokazována v řízení před soudem; teprve jeho výsledkem mohl být rozsudek vyslovující vinu obviněných za spáchaný skutek. Žalovaný tedy nepochybil, pokud události popsané ve výrokové části předmětného usnesení nevzal za základ svého rozhodnutí, ale své závěry opřel o skutečnosti zjištěné ve správním řízení. Na jejich základě zhodnotil, že důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat fakticitu zdanitelného plnění, resp. nebyly způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně o reálnosti deklarovaných obchodních transakcí.

K obdobnému závěru ostatně správně dospěl i městský soud. Stěžovatel v kasační stížnosti napadl pouze část právního názoru městského soudu k předmětné otázce (viz shora), ale pominul celkové vyznění vypořádání této žalobní námitky. Městský soud vyložil, že nelze přisvědčit stěžovateli, že policie prováděla rozsáhlejší dokazování než správce daně, na jehož základě dospěla k opačnému skutkovému posouzení; popis skutku obsažený v usnesení Policie ČR směřoval k protiprávnímu jednání obviněných, přičemž z žádné části popisu tohoto skutku nelze mít za prokázané faktické uskutečnění deklarovaných služeb.

Nejvyšší správní soud tedy zhodnotil stížní námitky jako nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§

109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. května 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu