

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **L. F.,** zastoupená JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem B. Němcové 33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2010, č. j. 4045/10-1100, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 1. 2011, č. j. 10 Af 92/2010 - 115,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích (dále jen „správce daně“), kterým byla stěžovatelce vyměřena daňová povinnost za zdaňovací období roku 2004 ve výši 0 Kč a to na základě stěžovatelkou předloženého dodatečného

daňového přiznání ze dne 21. 7. 2009. V dodatečném daňovém přiznání stěžovatelka uplatňovala snížení poslední známé daňové povinnosti ve výši 14 214 196 Kč na částku 70 196 Kč (dodatečné daňové přiznání podáno na – 14 144 000 Kč).

Krajský soud konstatoval, že podání dodatečného daňového přiznání se řídí režimem § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Možnost snížit již jednou vyměřenou daň na základě dodatečného daňového přiznání přichází v úvahu tehdy, kdy jsou předloženy skutečnosti prokazující, že daň má být za uvedené období nižší. Stěžovatelkou předložené dohody o uznání dluhu ze dne 18. 5. 2008 nejsou důkazy, které by měly dopady do původně vyměřené daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2004.

Zdůraznil, že stěžovatelka se snaží různými právními prostředky zvrátit výsledky původně dodatečného vyměření daně za zdaňovací období roku 2004 (v pořadí čtvrtou žalobou pozn. NSS). Podkladem původního dodatečného vyměření daně ve výši 14 214 196 Kč byla daňová kontrola provedená u stěžovatelky v roce 2005 a 2006, která vyústila ve vydání dodatečného platebního výměru ze dne 13. 4. 2006. Stěžovatelka kontrolní závěry správních orgánů žádným způsobem nenapadla. Krajský soud odmítl žalobní tvrzení o psychologickém nátlaku pracovníků správce daně a konstatoval, že stěžovatelka s výsledky uvedenými ve zprávě o kontrole nesouhlasila a uvedla, že se k nim následně vyjádří, což se však nestalo. Stěžovatelka, která byla v daňovém řízení zastoupena daňovým poradcem, se následně písemně vzdala práva na odvolání a dodatečný platební výměr nabyl právní moci. Veškeré námitky stěžovatelky směřující do zákonnosti původně vyměřené daňové povinnosti, jakož i do procesního postupu při kontrole, prováděné v roce 2005 a 2006 krajský soud odmítl, neboť zákonností původně vyměřené daně či případnými vadami původního řízení se v projednávané věci zabývat nemůže.

Povinností krajského soudu v projednávané věci je pouze přezkoumat postup žalovaného při vyměření daně na základě stěžovatelkou podaného dodatečného daňového přiznání ze dne 21. 7. 2009.

Dle krajského soudu byl postup správních orgánů při posuzování stěžovatelkou předloženého dodatečného daňového přiznání správný. Dohody o uznání dluhu ze dne 18. 5. 2008, kterými společnosti AGRA GROUP, a. s., a AGRA CZ, a.s., uznávají svůj dluh vůči stěžovatelce, neprokazují tvrzené odstoupení od smluv o postoupení pohledávek, na základě kterých vznikl stěžovatelce v roce 2004 zdanitelný příjem. Tyto dohody mají charakter uznávacího prohlášení především z hlediska promlčení, je jimi osvědčováno, že smluvní partneři stěžovatelky mají vůči ní určitý dluh, který budou dohodnutým způsobem splácet. Tvrzení stěžovatelky, že předloženými dohodami o uznání dluhu došlo k prokázání odstoupení od smluv o postoupení pohledávek, postrádá logiku. Pokud by totiž

skutečně došlo k odstoupení od smlouvy, předpokládá se, že si účastníci smlouvy vrátí vše, co podle smlouvy dostali. Stěžovatelce by tedy musely být vráceny pohledávky, přičemž ona by byla povinna vrátit dosud přijatá finanční plnění. Pokud by bylo pravdivé tvrzení, že pohledávky stěžovatelka dosud drží, nebyl by zde důvod pro úhradu dluhu společnosti AGRA GROUP, a.s. Jestliže však je podle dohod o uznání dluhu stěžovatelce plněno, pak tyto dohody prokazují spíše to, že k odstoupení od smluv vůbec nedošlo, neboť nabyvatel pohledávek tyto pohledávky stále splácí.

Pokud stěžovatelka postoupila část pohledávek společnosti AGRA CZ, a.s., pak smlouvou o postoupení pohledávek postoupila této společnosti část jejich vlastních dluhů. Tím se setkalo oprávnění této společnosti s její povinností a podle § 584 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník"), právo i povinnost společnosti AGRA CZ, a.s., v rozsahu postoupených pohledávek zaniklo. K zániku splynutím práva a povinnosti pak došlo v roce 2004 v okamžiku převodu. Jestliže došlo k zániku závazku splynutím, pak od zaniklého závazku nelze odstoupit. Nelze-li od smlouvy odstoupit, pak dle krajského soudu nepřichází v úvahu ani vzájemné vrácení poskytnutých plnění mezi smluvními účastníky. Výše uvedené skutečnosti však nemění nic na tom, že stěžovatelce mělo být za úplatné postoupení pohledávky plněno a že její právo na tuto úhradu trvá. To ostatně společnost AGRA CZ, a.s., potvrdila tím, že se stěžovatelkou uzavřela dohodu o uznání dluhu. Okolnost, že se stěžovatelka svých práv nedomáhá je jejím právem, neznamená to však, že úplatné postoupení pohledávek nebude v tomto důsledku zdaněno.

Zbylou část pohledávek proti společnosti AGRA CZ, a.s., postoupila stěžovatelka společnosti AGRA GROUP, a.s. I tato společnost uzavřela se stěžovatelkou smlouvu o uznání dluhu, což znamená, že závazkový vztah mezi stěžovatelkou a touto společností trvá. Stěžovatelka žádné pohledávky společnosti AGRA GROUP, a.s., nevlastní, a proto zde není jiný důvod, pro který by tato společnost měla stěžovatelce plnit.

Krajský sodu dospěl k závěru, že ani zápisy rejstříkového soudu, dle kterých došlo ke zrušení původního navýšení základního jmění, není prokázáno, že od smluv o postoupení pohledávek bylo odstoupeno. Cena postoupení není hrazena zvýšením kapitálu, ale je hrazena jiným způsobem, a to finančně, takže zápisy rejstříkového soudu nemají s tvrzeným odstoupením žádnou spojitost. Odstoupení od smluv nebylo prokázáno, což platí tím spíše za situace, kdy od smlouvy o postoupení pohledávky se společností AGRA CZ, a. s., odstoupit ani nelze. Návrhy na svědecké výpovědi všech zúčastněných smluvních stran krajský soud pro nadbytečnost odmítl.

S žalobními námitkami se krajský soud vypořádal odkazem na výklad ustanovení § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění

účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a dospěl k závěru, že výklad provedený žalovaným v napadeném rozhodnutí je v souladu s platnou právní úpravou.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti respektive jejím doplnění ze dne 3. 5. 2011, doručeném kasačnímu soudu dne 6. 5. 2011 uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a vady řízení před soudem.

Stěžovatelka v obsáhlé kasační stížnosti napadá zejména závěr krajského soudu, dle kterého nelze v řízení o dodatečném vyměření daně, ke kterému došlo na základě dodatečného přiznání ze dne 27. 1. 2009, přezkoumávat zákonnost poslední známé daňové povinnosti, tj. na základě daňové kontroly dodatečně vyměřené daně v roce 2006.

Stěžovatelka trvá na tom, že daňová povinnost vyměřená na základě provedené daňové kontroly (platební výměr ze dne 13. 4. 2006) je nezákonná a k této nezákonnosti je nutno přihlížet i v nyní projednávané věci, tj. v řízení zahájeném předložením dodatečného daňového přiznání ze dne 21. 7. 2009.

V dané věci je totiž podstatné, zda daň byla za totožné zdaňovací období stěžovatelce podruhé již vyměřena správně. Daň se doměřuje ve výši kladného nebo záporného rozdílu oproti poslední známé daňové povinnosti. V tomto důsledku má rozhodnutí o nově stanovené dodatečné daňové povinnosti vliv na celkovou daňovou povinnost za posuzované zdaňovací období. Správnost daně nově dodatečně stanovené nutně implikuje otázku správnosti původně vyměřené daně. Pokud je možné novými důkazními prostředky prokázat nesprávnost původně stanovené daňové povinnosti a správnost daně nižší, pak přezkoumání správnosti dodatečného daňového přiznání implikuje potřebu přezkumu zákonnosti nebo správnosti daně původně dodatečně stanovené. Stěžovatelka soudu vyložila, z jakého důvodu nebylo podáno odvolání a proč legitimně očekávala, že správce daně umožní daň následně dodatečným daňovým přiznáním snížit. Legitimní očekávání stěžovatelky soud žádným způsobem nezohlednil.

Dr. V., tehdejšímu zástupci stěžovatelky, bylo pracovnicí správce daně ústně uděleno poučení, které pochopil tak, že správce daně umožní daň dodatečně přiznat, jelikož správce daně musí kontrolu podle instrukce Ministerstva financí

skončit doměrkem, jinak se mu snižuje interní hodnocení. Zástupce stěžovatelky návrh správce daně akceptoval, neboť mu bylo vysvětleno, že k odstoupení od smlouvy došlo v roce 2005 a je tedy skutečností rozhodnou až v tomto zdaňovacím období, nikoli v období roku 2004.

Na soudní rozhodování o daňové povinnosti musí být primárně nahlíženo z pohledu konformity výsledku daňového řízení s ustanovením čl. 11 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Dle posouzení celé věci s primárním zřetelem nikoli na imperativ zdanění ústavně konformního, ale na presumpci správnosti pravomocně uložené daně, krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti, přesněji vadou extenzivního rozšiřování daňové povinnosti nad rámec vymezený ústavně konformním výkladem § 10 zákona zákon o daních z příjmů. Z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu, jakož i Nejvyššího správního soudu, vyplývá požadavek ústavně konformní interpretace aplikované normy. Krajský soud nesprávně interpretoval ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka má za to, že za navýšení jejího majetku nemůže být považováno získání příjmu, který nelze fakticky realizovat. Takový příjem je pouze zdánlivý, jak stěžovatelka vysvětlila v žalobě.

Zákon o správě daní a poplatků sice v ustanovení § 41 odst. 4 vyžaduje nové důkazní prostředky k tomu, aby bylo možno zpochybnit původně stanovenou daňovou povinnost, a to z důvodu relativní stabilizace původního rozhodnutí, avšak toto ustanovení nic nemění na povinnosti správce daně hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti, tj. nový důkazní prostředek nemůže být interpretován izolovaně a nemůže být žádáno, aby byl sám o sobě novým důkazem o správnosti nově dodatečně přiznané daňové povinnosti, ale postačí, je-li způsobilý změnit původní hodnocení dříve uplatněných důkazních prostředků

Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to pro nedostatek důvodů. Namítá také vady řízení před soudem, které spatřuje v nesprávně vedeném dokazování.

Vady v dokazování spatřuje stěžovatelka v tom, že soud nesprávně vyhodnotil protokol ze dne 3. 3. 2006, dle kterého stěžovatelka s kontrolními závěry nesouhlasila. Zástupce stěžovatelky vysvětlil, z jakého důvodu s doměrkem souhlasil, a proto uvedený protokol není v rozporu se žalobním tvrzením, což měli prokázat stěžovatelkou navržení svědci. Soud však výslechy svědků neprovedl. Soud nehodnotil předložené důkazní prostředky, které prokazovaly nezákonnost dodatečného vyměření daně v roce 2006. Soud rozhodoval na základě skutečností, které nejsou součástí odůvodnění. Předsedkyně senátu tak např. poněkud záhadně v průběhu jednání sdělila, že „soud ví, že pan K. je bratr paní F.“. Příbuzenský vztah mezi uvedenými osobami je obecně znám a nebyl nikdy stěžovatelkou popírán. Jedná se o okolnost daňově nerozhodnou. Skutečnost, že se předsedkyní pronesená slova neobjevila ani v zápisu průběhu jednání ani v odůvodnění rozhodnutí a ani

nebyla použita k žádnému přezkoumatelnému závěru svědčí tomu, že soud rozhodoval nikoliv s ohledem na prokázané skutečnosti, ale podle apriorního názoru, který mohl získat např. při osobním styku mezi zaměstnanci soudu a zaměstnanci finančního ředitelství.

Soud nesprávně uvedl, že žalovaný měl povinnost vypořádat se s odvolacími námitkami směřujícími do nezákonnosti vyměřené daně v roce 2006 pouze z formálních důvodů, stanovených v ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků, a proto se soud těmito námitkami zabývat nebude.

Soud nesprávně prováděl dokazování rozhodných skutečností pokud k rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2010 pouze uvedl, že toto rozhodnutí bylo krajským soudem zrušeno, a proto neexistuje. Podle soudu proto takovým rozhodnutím nelze žádným způsobem argumentovat. Skutečnost, že rozhodnutí bylo soudem zrušeno, neznamená, že nemůže svědčit o průběhu úvah správce daně a žalovaného, které mohou mít rozhodný vliv na nezákonnost napadeného rozhodnutí Pokud bylo rozhodnutí zrušeno, ale použité argumentace vypovídají o nesprávnosti následného rozhodnutí, není důvod odpírat právo stěžovatelky demonstrovat nezákonnost nového rozhodnutí i pomocí argumentací správních orgánů explicitně vyjádřených kdykoliv dříve v řízení.

Stěžovatelka vytýká soudu odmítnutí výslechu ředitele žalovaného a má za to, že se tímto krajský soud dopustil vady řízení. Svědek měl vypovídat k existenci metodiky nadřízeného Ministerstva financí, který ředitel žalovaného jistě vnímal svými smysly a kterou přitom ve svém vyjádření nepravdivě označil za smýšlenou.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považuje stěžovatelka rozsudek soudu zabývající se výkladem ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Dohody o uznání dluhu nebyly správně posouzeny. Celé posouzení je nepodložené, hypotetické. Tyto dohody svědčí pouze o tom, že vůči stěžovatelce existuje dluh, důvod tohoto dluhu nezjišťoval ani správce daně, ani soud, a proto byl skutkový stav zjištěn nesprávně. Není vůbec zřejmé, na základě čeho krajský soud dovodil, že jde o uznání dluhu ve smyslu ustanovení § 558 občanského zákoníku. Pokud jde o posouzení právního vztahu mezi zúčastněnými stranami, pak odkazuje stěžovatelka na žalobní námitky a související návrhy na svědecké výpovědi. Obdobně považuje za nepřezkoumatelné vypořádání námitek poukazující na neslučitelnost aplikace práva s přímou účinnou normou Evropské Unie. V žalobě byla podrobně argumentována neslučitelnost se svobodou volného kapitálu. Otázka, zda stěžovatelka od smluv o postoupení pohledávek platně odstoupila či nikoli, je z tohoto hlediska nerozhodná. Nesprávné je také pominutí vyjádření žalovaného jakožto důkazního prostředku. Nesouhlasí se závěrem soudu, že pro soudní posouzení je podstatné napadené rozhodnutí a obsah spisu, nikoli vyjádření žalovaného. Vyjádření žalovaného odhaluje jeho skutečné motivy, a pokud je

účastníkem orgán veřejné moci, obsahuje v podstatě identický názor jako ten, který je obsažen v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti respektive jejího doplnění ze dne 3. 5. 2011 a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Dále zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. K doplnění kasační stížnosti ze dne 11. 3. 2011, podaném společnosti BDO Tax, s.r.o., kasační soud nepřihlížel, neboť s účinností ode dne 28. 1. 2011 byla stěžovatelka na základě jí udělené plné moci zastoupena pro řízení o kasační stížností JUDr. Vladimírem Císařem, nikoli společností BDO Tax, s. r. o.

Ze správního spisu kasační soud zjistil, že dne 12. 8. 2005 byla u stěžovatelky zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004.

Stěžovatelka nabyla dne 16. 8. 2004 pohledávku za dlužníkem společností AGRA CZ, a. s., ve výši 52 170 277,87 Kč, a to úplatně za cenu ve výši 8 300 000 Kč. Pohledávka vznikla tím, že společnost AGRA CZ, a. s. (nyní AGRA CZ, a. s., v likvidaci), nesplnila svoje dluhy z úvěrových vztahů. Část pohledávky ve výši 23 000 000 Kč pak dne 16. 12. 2004 postoupila stěžovatelka za úplatu společnosti AGRA CZ, a. s., a část pohledávky ve výši 29 500 000 Kč společnosti AGRA GROUP, a. s. Způsob úhrady byl ve smlouvě stanoven tak, že společnost AGRA CZ, a. s., se zavázala zaplatit stěžovatelce částku 23 000 000 Kč prostřednictvím kapitalizace pohledávky formou zvýšení základního kapitálu ve společnosti AGRA CZ, a. s. Ve druhé ze smluv byl způsob úhrady stanoven tak, že společnost AGRA GROUP, a.s., se zavazuje zaplatit stěžovatelce částku ve výši 8 350 000 Kč na účet stěžovatelky nejpozději do 28. 2. 2005 a zbývající část ve výši 21 150 000 Kč bude zaplacena stěžovatelce prostřednictvím kapitalizace pohledávky formou zvýšení základního kapitálu ve společnosti AGRA GROUP, a.s., a uzavřené dohody o započtení pohledávky.

Z obou těchto smluv vyplynula dle zjištění správce daně učiněných v roce 2006, stěžovatelce povinnost postoupenou pohledávku dle ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů zdanit. O daňové kontrole byla sepsána kontrolní zpráva, která byla projednána se zástupcem stěžovatelky dne 3. 3. 2006. Výsledkem daňové

kontroly byl závěr, že stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2004 dosáhla příjem dle ustanovení § 10 ve spojení s ustanovením § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů ve výši 52 500 000 Kč, který řádně nezdanila, a v tomto důsledku správce daně zvýšil její poslední známou daňovou povinnost o částku 14 144 000 Kč. Proti tomuto vyměření daně se stěžovatelka žádným způsobem nebránila.

Stěžovatelka dle svého tvrzení dne 17. 12. 2004 uzavřela dohody o započtu vzájemných pohledávek s tím, že účinky započtení vzájemných pohledávek nastávají ke dni 17. 12. 2004. Stěžovatelka měla obdržet akcie znějící na majitele v listinné podobě, ale tyto neobdržela, a proto byl mezi stěžovatelkou a oběma společnostmi ke dni 28. 12. 2004 uzavřen dodatek k dohodám o započtu pohledávek, kterým bylo stanoveno, že účinky započtení nastanou až dne, kdy dojde ke skutečnému fyzickému předání listinných akcií znějících na majitele.

Vzhledem ke skutečnosti, že do konce srpna nebyla uvedená ujednání splněna, odstoupila dle svého tvrzení stěžovatelka v září roku 2005 od původních smluv o postoupení pohledávek a v tomto důsledku i od navýšení základního kapitálu zápočtem pohledávek. Na tomto základě došlo ke zrušení původního navýšení základního jmění u obou společností a došlo tak odstranění nesouladu mezi skutečným právním stavem a zápisy v obchodním rejstříku.

Dodatečným daňovým přiznáním ze dne 16. 7. 2009, které je předmětem nyní projednávané věci, navrhla stěžovatelka snížit poslední známou daňovou povinnost o částku 14 144 000 Kč. Důvodem pro uplatňované snížení poslední známé daňové povinnosti je tvrzení stěžovatelky o tom, že v září roku 2005 odstoupila od původně uzavřených smluv, což prokazuje zejména dohodami o uznání dluhu ze dne 18. 5. 2008. Správce daně důvody pro snížení poslední známé daňové povinnosti neuznal a v napadeném vyměřovacím řízení vyměřil stěžovatelce daň ve výši 0 Kč. Poslední známou daňovou povinností stěžovatelky za zdaňovací období roku 2004 je tak stále daňová povinnost ve výši 14 214 196 Kč.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační námitky nemohou obstát. V nyní projednávané věci bylo dodatečné daňové přiznání, které mělo dle stěžovatelky snížit poslední známou daňovou povinnost za zdaňovací období 2004 o částku 14 144 000 Kč podáno stěžovatelkou z toho důvodu, že stěžovatelka, dle svého tvrzení, v roce 2005 odstoupila od smluv o postoupení pohledávek, uzavřených se společnostmi AGRA CZ, a. s., a AGRA GROUP, a.s. Tvrzené odstoupení prokazuje dohodami o uznání dluhu, uzavřenými se shora uvedenými společnostmi dne 18. 5. 2008. V souladu s ustanovením § 48 odst. 2 občanského zákoníku se odstoupením od smlouvy smlouva od počátku ruší a stěžovatelce tak zdanitelný příjem v roce 2004 nevznikl.

Z uvedených dohod však vyplývá pouze to, že společnost AGRA CZ, a. s., uznává svůj závazek vůči stěžovatelce ve výši 23 000 000 Kč. S ohledem na

skutečnost, že ke dni sepsání dohody není dlužník schopen uhradit celý dluh najednou, bude tento dluh splácet postupně, nejpozději však do 31. 12. 2017. Obdobně také společnost AGRA GROUP, a.s., uznává předmětnou dohodou vůči stěžovatelce svůj dluh ve výši 21 150 000 Kč. Částku 500 000 Kč se dlužník zavázal uhradit ke dni 30. 6. 2008, další splátky pak budou hrazeny tak, aby v každém následujícím roce byla uhrazena nejméně částka ve výši 2 100 000 Kč. Konečná splatnost dluhu je stanovena ke dni 31. 12. 2017.

Dohody, které stěžovatelka předložila, nejsou způsobilé prokázat, že k tvrzenému odstoupení od smluv o postoupení pohledávek v roce 2004 došlo. Tyto dohody z roku 2008 nemají samy o sobě žádný vztah k tvrzenému odstoupení. Kasační soud připomíná, že odstoupení od smlouvy jako jednostranný projev vůle stěžovatelky musel být doručen protistraně, teprve tehdy nastávají jeho účinky. Smlouva o postoupení pohledávek má písemnou formu, a proto je třeba postupovat podle § 40 odst. 2 občanského zákoníku (podle kterého písemně uzavřená dohoda může být zrušena pouze písemně). Od smlouvy uzavřené v písemné podobě lze proto odstoupit jen písemným projevem vůle. Žádné takové skutečnosti stěžovatelka ani netvrdila, ani neprokázala. V předložených dohodách navíc není vůbec uvedeno, o jaké konkrétní dluhy co do důvodů jejich vzniku se jedná.

Stěžovatelka se mýlí, pokud má za to, že důkazní břemeno ohledně stěžovatelkou předložených dohod, respektive o důvodech vzniku přiznaných dluhů, leželo na správních orgánech či dokonce na krajském soudu. Takovou důkazní povinnost ani správní orgány, ani krajský soud v nyní projednávané věci nenesly. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení. Bylo na stěžovatelce, aby své oprávnění snížit poslední známou daňovou povinnost věrohodným způsobem prokázala. Předložila-li jako důkaz o tvrzeném odstoupení od smluv dohody, které dokonce dle její vlastní argumentace v kasační stížnosti nic neprokazují, respektive „*prokazují pouze existenci nějakého dluhu*“, nemůže správním orgánům vytýkat, že tyto dohody jako důkaz o odstoupení od původních smluv neuznaly.

Okolnost, že smluvní strany upustily od kapitalizace pohledávek formou navýšení základního jmění, odstoupení od původních smluv neprokazuje. Stěžovatelkou předložené dohody o uznání dluhu naopak svědčí závěru, že se smluvní strany následně dohodly na peněžité formě úhrady za postoupené pohledávky. Uznání dluhu společností AGRA GROUP, a.s., nemůže souviset s tvrzeným odstoupením od smlouvy o postoupení pohledávky. Tato společnost vůči

stěžovatelce uznává dluh ve výši 21 150 000 jehož výše zcela odpovídá rozdílu mezi hodnotou postupované pohledávky (29 500 000 Kč) za společností AGRA CZ, a. s., a částkou, která byla stěžovatelce dle smlouvy o postoupení pohledávky uhrazena na účet (8 350 000 Kč). Je vyloučeno, aby se takto uznaný dluh týkal původně postupované pohledávky, neboť ta byla pohledávkou za společností AGRA CZ, a. s. Pokud by tedy stěžovatelka skutečně od smlouvy odstoupila, pak by byla povinna vrátit uvedené společnosti doposud inkasované platby (v září 2005 tedy částku 8 350 000 Kč) a AGRA GROUP, a.s., by ji musela vrátit postoupenou pohledávku. AGRA GROUP, a.s., by v tomto důsledku neměla vůči stěžovatelce dluh žádný, respektive uznaný dluh ve výši 21 150 000 Kč by byl dluhem vzniklým ze zcela jiného důvodu. Předložená dohoda tak nemá k tvrzenému odstoupení žádnou relevanci.

Pokud jde o odstoupení od smlouvy o postoupení pohledávky společnosti AGRA CZ, a. s., pak i za předpokladu, že by stěžovatelka své tvrzení prokázala, nemělo by odstoupení ty důsledky, která stěžovatelka dovozuje. Kasační soud se ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozsudku v tom smyslu, že zaniklá pohledávka již nemohla obživnout. Jinými slovy odstoupit od smlouvy se společností AGRA CZ, a. s., bylo v obecné rovině možné, nicméně předmětné odstoupení nemá za následek „obživnutí zaniklé pohledávky“.

Podle § 457 občanského zákoníku je-li smlouva neplatná nebo byla-li zrušena, je každý z účastníků povinen vrátit druhému vše, co podle ní dostal. Podle § 458 odst. 1 občanského zákoníku musí být vydáno vše, co bylo nabyto bezdůvodným obohacením. Není-li to dobře možné, zejména proto, že obohacení záleželo ve výkonech, musí být poskytnuta peněžitá náhrada. Bezdůvodným obohacením je podle § 451 odst. 2 uvedeného zákona majetkový prospěch získaný mimo jiné plněním z právního důvodu, který odpadl, tedy také plnění ze smlouvy zrušené odstoupením od smlouvy (§ 48 odst. 2 uvedeného zákona).

V případě zrušení smlouvy o postoupení pohledávky tak podle § 458 odst. 1 věta prvá občanského zákoníku přichází v úvahu jen vydání pohledávky postupníkem postupiteli anebo, není-li to dobře možné, protože pohledávka již zanikla, poskytnutí peněžité náhrady podle § 458 odst. 1 věty druhé uvedeného zákona. V dané věci pohledávka stěžovatelky postoupená původní smlouvou o postoupení pohledávky zanikla splynutím ve prospěch společnosti AGRA CZ, a. s. Podle původní smlouvy o postoupení pohledávky byla pohledávka ve výši 23 000 000 Kč na společnost AGRA CZ, a. s., stěžovatelkou postoupena ke dni jejího podpisu, tj. ke dni 16. 12. 2004. V době tvrzeného vzniku bezdůvodného obohacení v září 2005, tj. v okamžiku tvrzeného zrušení smlouvy o postoupení pohledávky, již tato pohledávka neexistovala. To, co zaniklo, nelze již vrátit, neboť nelze nakládat tím, co neexistuje. V případě zrušení smlouvy o postoupení pohledávky tak přichází v úvahu jen „vydání“ pohledávky postupníkem postupiteli anebo, není-li to možné, protože pohledávka již zanikla, poskytnutí peněžité

náhrady. Skutečnost, že postupitel poté, co postoupená pohledávka zanikla splynutím, od smlouvy o postoupení pohledávky pro prodlení postupníka se zaplacením dohodnuté úplaty za postoupenou pohledávku s účinky *ex tunc* odstoupil, tak nemá za následek „obživnutí“ zaniklé pohledávky (tj. eliminaci důsledku, který občanský zákoník se splynutím spojuje), nýbrž vznik nároků určených výše zmíněnými ustanoveními občanského zákoníku o bezdůvodném obohacení. I kdyby tedy stěžovatelka tvrzené odstoupení od smlouvy o postoupení pohledávky se společností AGRA CZ, a. s., prokázala, nemělo by toto odstoupení za následek „obživnutí původní pohledávky“.

Stěžovatelka navíc tvrdí, že od těchto smluv odstoupila v roce 2005, přičemž nejen že tvrzené odstoupení žádným způsobem neprokázala, ale neuvedla ani, z jakého důvodu má za to, že by se tato skutečnost měla vztahovat ke zdaňovacímu období roku 2004, jehož se týkalo posuzované dodatečné daňové přiznání.

Veškerá kasační argumentace stěžovatelky ve své podstatě nesměřuje do závěrů, dle kterých tvrzené odstoupení od původních smluv neprokázala, nýbrž do zákonnosti daňové povinnosti vyměřené na základě daňové kontroly v roce 2006. Stěžovatelka se však mýlí, domnívá-li se, že v řízení, zahájeném dodatečným přiznáním, má správní orgán a následně i správní soud povinnost přezkoumávat zákonnost daňové povinnosti pravomocně vyměřené v jiném řízení. Veškeré námitky směřující do nezákonnosti daně vyměřené v jiném vyměřovacím řízení jsou zcela irelevantní ve vztahu k vyměření daně v nyní projednávané věci.

Pravomocné rozhodnutí je odstranitelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti tomuto rozhodnutí správního orgánu. Z obsahového hlediska se při předložení dodatečného daňového přiznání pravomoc správce daně zjišťovat skutkový stav vztahuje jen na ty skutečnosti, jež jsou významné pro posouzení pravdivosti a případné právní relevance tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Pokud jde o zjišťování a prověřování jiných skutečností, pak se musí jednat o takové skutečnosti, které jednak nenaplňují některý z důvodu pro použití mimořádných opravných prostředků (§ 41 zákona o správě daní a poplatků) a dále o skutečnosti, které nebyly v dosavadním řízení správními orgány posuzovány. Stěžovatelkou namítaný nezákonný průběh daňové kontroly prováděné v jiném řízení, jakož i zákonnost výkladu ustanovení § 10 a § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, které vyústily ve vydání pravomocného rozhodnutí, které nebylo napadeno žalobou, nemohou být předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

Kasační soud se proto zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu, které jsou uvedeny na straně 8 až 11 napadeného rozsudku. Krajský soud výslovně uvedl, že se v projednávané věci nemůže zabývat zákonností dodatečně vyměřené daně v roce 2006, a proto nebude provádět výslech svědků související s předmětným

vyměřením. Kasační soud zdůrazňuje, že i kdyby čistě teoreticky tvrzené skutečnosti měly samy o sobě mít vliv na úsudek o tom, jaká měla být skutečná výše daňové povinnosti daňového subjektu, nelze tyto skutečnosti posuzovat ve zcela jiném vyměřovacím řízení. Podmínky, za kterých může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší, jako je tomu v tomto případě, jsou stanoveny v § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Daňové přiznání lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro využití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b uvedeného zákona. Toto dodatečné daňové přiznání pak dále nelze platně podat v případech uvedených v § 41 odst. 4 pod písmeny a) až d) zákona o správě daní poplatků.

Rezignovala-li stěžovatelka na řádné opravné prostředky a v tomto důsledku i na soudní přezkum daňové povinnosti pravomocně vyměřené v roce 2006, může být předmětné pravomocné rozhodnutí odstranitelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků, pokud jsou k tomu splněny zákonem stanovené předpoklady.

Veškeré stěžovatelkou namítané skutečnosti směřující do nezákonného postupu při daňové kontrole, jakož i nesprávné interpretce ustanovení § 10 a § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů bylo možné uplatňovat pouze ve vztahu k rozhodnutí, které bylo výsledkem řízení, jehož nezákonnost je z procesních či hmotně právních důvodů stěžovatelkou napadána. Obdobné platí i pro námitky vytýkající krajskému soudu nesprávné hodnocení důkazních prostředků provedených v jiném řízení (protokol ze dne 3. 3. 2006) či neprovedení výslechu ředitele žalovaného.

Složité úvahy a konstrukce stěžovatelky o zákonem stanovené povinnosti přezkoumat v rámci dodatečného daňového přiznání také zákonnost poslední známé daňové povinnosti pouze zakrývají podstatu věci, která je poměrně jednoduchá.

Stěžovatelka se patrně domnívala, že na její obchodování s pohledávkami se ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů nevztahuje a stěžovatelce žádný zdanitelný příjem pouhým úplatným postoupením pohledávky nevznikne. Proti opačnému závěru správních orgánů, který se v roce 2006 odrazil v podobě dodatečně vyměřené daně ve výši přesahující 14 mil. Kč se žádným způsobem nebránila. Namísto toho, aby zákonnost dodatečně vyměřené daně napadla nejprve odvoláním a následně případně žalobou u správního soudu, se písemností ze dne 21. 4. 2006 vzdala práva na odvolání proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru a na veškerou svoji obranu rezignovala. Kasační soud připomíná, že stěžovatelka byla zastupována daňovým poradcem. V nyní projednávané věci se pak snaží zvrátit výsledky vyměřovacího řízení, ukončeného zcela jiným platebním výměrem, než je platební výměr posuzovaný v projednávané věci.

Argumentace stěžovatelky o povinnosti správních orgánů a následně správních soudů přezkoumat v řízení zahájeném na základě dodatečného přiznání i zákonnost, jakož i procesní postup při stanovení daňové povinnosti ve zcela jiném vyměřovacím řízení, nemůže obstát. Závěry stěžovatelky, dle kterých se snaží za pomoci dodatečného přiznání na nižší daň ovlivnit původní řízení, by vedly pouze k tomu, že zákonem stanovené lhůty a zákonem stanovené důvody pro uplatnění řádných či mimořádných opravných prostředků, jakož i zákonem stanovené lhůty a důvody pro uplatnění žaloby ve správním soudnictví, by byly zcela bez významu. Pro otevření jakéhokoliv řízení, ukončeného pravomocným vyměřením, by postačovalo být oprávněn předložit dodatečné daňové přiznání ve výši rozdílu oproti původní známé poslední povinnosti. Namísto toho, aby se však přezkoumávala důvodnost uplatňovaného rozdílu proti pravomocně stanovené daňové povinnosti, přezkoumávalo by se jakékoli předcházející pravomocné stanovení daně. Takový výklad nemůže obstát. Pokud by dal kasační soud za pravdu stěžovatelce, pak by popřel odvěkou zásadu *Vigilantibus iura scripta sunt* (právo přeje bdělým; nechť každý si střeží svá práva). Tato starořímská zásada platí dodnes a vyjadřuje zásadu, že práva patří těm, kteří se ně starají a v případě potřeby o ně bojují, nebo-li ochrana je možná jen vůči těm, kteří dovedou svá práva uplatnit.

Krajský soud se proto neměl v napadeném rozhodnutí zabývat výkladem ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Pokud tak učinil, učinil tak nad rámec projednávané věci, nicméně uvedené nezpůsobuje ani nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, ani vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že vypořádání žalobních námitek, které s projednávanou věcí nesouvisí, nemá jakýkoliv dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí správních orgánů v nyní projednávané věci a nemůže proto mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka tvrzené odstoupení od smluv o postoupení pohledávek neprokázala, a proto správní orgány nebyly povinny vyměřit daň v souladu s návrhem uplatněným v dodatečném daňovém přiznání. Veškeré polemiky nad výkladem ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů nejsou pro nyní projednávanou věc rozhodné a kasační soud se jimi v nyní projednávané věci zabývat nebude. Obdobně nebyl povinen se těmito námitkami zabývat žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, vypořádání námitek nesouvisejících s projednávanou věcí bylo jednak nadbytečné a dále nemohlo stěžovatelkou žádným způsobem zkrátit na jejich právech v nyní projednávané věci. Předmětem sporu v projednávané věci je pouze otázka oprávněnosti předloženého dodatečného daňového přiznání na snížení poslední známé daňové povinnosti z důvodu tvrzeného odstoupení od původně uzavřených smluv.

Kasační soud neshledal žádné namítané vady řízení před krajským soudem. K odmítnutí krajského soudu vyslechnout navrhované svědky k dohodám o

odkladu účinku započtení zejména uvádí, že stěžovatelkou uplatněný návrh se opětovně týká průběhu a závěrů daňové kontroly, která není předmětem projednávané věci. Obdobné platí pro neprovedení důkazu výslechem ředitele žalovaného. I kdyby však šlo o návrhy, vztahující se k projednávané věci, kasační soud upozorňuje, že povinnost provést důkaz, který mu účastníci navrhnou, krajský soud bez dalšího nemá. Soud však vždy musí odůvodnit, z jakého důvodu navrhovaný důkaz neprovedl. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci.

Obdobně zdejší soud neshledal vadu řízení ani v tom, že se krajský soud nezabýval námitkami směřujícími do rozhodnutí žalovaného, které již bylo pravomocným rozsudkem krajského soud zrušeno. Stěžovatelka zjevně nerozlišuje zásadní skutečnost a to, že předmětem soudního přezkumu je vždy zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, nikoli úvahy uvedené v rozhodnutí, které již neexistuje.

Kasační soud neshledal vady řízení v tvrzení stěžovatelky, dle kterého se předsedkyní senátu pronesená slova o příbuzenském vztahu pana Kopance a stěžovatelky při ústním jednání neobjevila ani v zápisu o průběhu ústního jednání, ani v odůvodnění rozhodnutí. Nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že v tomto důsledku soud rozhodoval podle názoru, který mohl získat např. při osobním styku mezi zaměstnanci soudu a zaměstnanci finančního ředitelství. Závěr stěžovatelky je nepodložený a rozhodně jej nelze dovodit ze skutečnosti, že soud nepovažoval za podstatné zaprotokolovat jeho vědomost o tom, že pan Kopanec, předseda představenstva společnosti AGRA CZ, a. s., a do 1. 4. 2009 i předseda představenstva společnosti AGRA GROUP, a.s. (poznámka NSS), je bratrem stěžovatelky. Pokud naopak stěžovatelka v poznámce předsedkyně senátu spatřovala skutečnosti pro věc významné, měla právo požadovat zaprotokolování uvedené informace. Podstatným v projednávané věci však není shora zmiňovaný příbuzenský vztah stěžovatelky a pana Kopance, ale pouze to, zda správní orgány postupovaly při vyměření daně, zahájeném předložením dodatečného přiznání ze dne 21. 7. 2009, zákonem stanoveným způsobem.

Kasační soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí ve vztahu k vypořádání námitky směřující do neslučitelnosti napadeného rozhodnutí s právem Evropské Unie. Naopak se s vypořádáním krajského soudu zcela ztotožňuje. Předně je nutno konstatovat, že stěžovatelka v rámci této žalobní námitky namítala nesprávné odůvodnění krajského soudu uvedené v jiném rozsudku, a to v rozsudku sp. zn. 10 Af 22/2010, který není předmětem projednávané věci. Omezení smluvní volnosti spatřuje stěžovatelka v tom, že správním rozhodnutím ji fakticky nebylo umožněno účinně od smlouvy odstoupit. Kasační soud souhlasí s krajským soudem v tom smyslu, že neprokázala–li stěžovatelka tvrzené odstoupení od smluv o postoupení pohledávek, pak k žádnému porušení smluvní volnosti v rozporu s právem Evropské Unie nemohlo dojít. Důkazní břemeno přitom leželo zcela na stěžovatelce, přičemž ze skutečností, že své důkazní břemeno neunesla nelze

dovozovat porušení smluvní volnosti. Žalobní námitka, která spočívala v obsáhlé citaci z judikatury Evropského soudního dvora, týkající se omezení hlasovacích práv akcionářů a odrazení potencionálních investorů od realizace investic v České republice, nemá navíc se závěrem, že stěžovatelka tvrzené odstoupení od smluv o postoupení pohledávek neprokázala, žádnou souvislost.

Kasační soud neshledal vadu řízení ani v tom, že se krajský soud nezabýval vyjádřením žalovaného. Žalovaný je totiž povinen rozhodnutí opatřit řádným odůvodněním, jenž nelze ani nahradit ani měnit vyjádřením obsaženým v kasační stížnosti, resp. vyjádřením k žalobě, na které stěžovatelka odkazuje. Rozhodující pro soudní přezkum je tak obsah napadeného rozhodnutí.

Nad rámec rozhodovacích důvodů k namítanému legitimnímu očekávání z důvodu údajných příslibů správních orgánů s ohledem na metodický příkaz „vždy doměřit daň“ a umožnit po ukončení daňové kontroly následné snížení daně, kasační soud v obecné rovině uvádí následující. Pokud v jakémkoliv daňovém řízení pracovníci správce daně tvrdí jakékoliv skutečnosti, které jsou či mohou být důvodné pro posouzení věci, a to zejména z hlediska dalšího procesního postupu pracovníků správce daně, je s ohledem na ochranu zákonných práv daňového subjektu povinností profesionálního zástupce trvat na formální protokolaci všech rozhodných skutečností. V opačném případě zůstávají veškeré takové námitky v rovině ničím nepodloženého tvrzení, kterým nemůže bez dalšího přisvědčit žádný soud.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítnul. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nevznikly. Z uvedených důvodů zdejší soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává

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

Brně dne 17. srpna 2011

Mgr. Daniela Zemanová

předsedkyně senátu