

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **"DAS etwas ANDERE""Das Beste" Privat s.r.o.,** se sídlem Fráni Šrámka 1303/10, České Budějovice, zast. Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2008, č. j. 5485/08-1200, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 4. 2011, č. j. 10 Af 26/2010 - 223,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Mgr. Jana Cimbůrka, advokáta se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, na nákladech řízení o kasační stížnosti částku ve výši **2400 Kč**, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 4. 11. 2008,

č. j. 5485/08-1200. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 2. 2008, č. j. 50406/08/077910/5493, č. j. 50421/08/077910/5493 a č. j. 50425/08/077910/5493, jimiž správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Neztotožňuje se s posouzením krajského soudu ohledně otázky zatížení daňového řízení procesní vadou z důvodu zamítnutí návrhů žalobkyně na provedení důkazu účetnictvím slovenského daňového subjektu DAS etwas ANDERE Das Beste Privat SR za roky 2002 - 2004 bez jakéhokoli věrohodného zdůvodnění, ani se závěry krajského soudu ohledně neprovedení nových listinných důkazních prostředků (tabulkou „Dary sester 2002 - 2005“ a částí zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“) předložených žalobkyní až dne 3. 3. 2009 v řízení před krajským soudem. Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na předchozí závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2010, č. j. 9 Afs 66/2010 - 189, podrobně rozebírá jednotlivé důvody, pro které pokládal seznam předložený žalobkyní v rámci daňové kontroly za nevěrohodný a pro které nepřistoupil ani k vyžádání si účetnictví slovenských daňových subjektů. Uvádí, že ve své rozhodovací činnosti vycházel z podkladů, které měl v danou chvíli k dispozici, dále z dokladů předložených žalobkyní v daňovém řízení a taktéž z důkazních prostředků, které si obstaral a provedl správce daně. Pokud se jednalo o námitky žalobkyně týkající se „podruhé“ zdaněných příjmů v České republice (ačkoli tyto již byly předmětem zdanění na Slovensku), pak žalobkyně zůstala toliko v rovině ničím nepodložených tvrzení, neboť jí nabídnutý seznam osob okolnosti „podruhé“ zdaněných příjmů nijak neprokázal. Až v rámci řízení před krajským soudem žalobkyně předložila nové důkazní prostředky, které daňové orgány neměly k dispozici, a proto je nemohly hodnotit ani z hlediska jejich obsahu, věrohodnosti či správnosti, ani z hlediska jejich souladu s jinými provedenými důkazy. Ačkoli Nejvyšší správní soud ve shora citovaném zrušovacím rozsudku konstatoval, že krajský soud byl povinen takto předložené důkazní návrhy provést, nebo jejich provedení po řádném odůvodnění odmítnout, krajský soud tuto svou povinnost přenesl na stěžovatele, přestože ten již z důvodu prekluze nemá žádnou možnost dokazování provést a jeho jedinou možností bude zrušit rozhodnutí správce daně týkající se dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2002 až 2004. Stěžovatel proto uzavírá, že z jeho pohledu bylo dokazování vedené v průběhu daňového řízení dostatečné, a ve vztahu k předmětným seznamům předloženým žalobkyní vzhledem k výše uvedenému upozorňuje, že tyto jsou nevěrohodné, a proto nebylo důvodné v průběhu daňového řízení kontaktovat slovenskou daňovou správu za účelem mezinárodního dožádání v této věci či Policii České republiky. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podrobně rekapituluje dosavadní průběh daňového a soudního řízení, v plném rozsahu se ztotožňuje se závěry krajského soudu vyslovenými v nyní napadeném rozsudku a závěrem navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

V roce 2005 správce daně zahájil u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. V jejím průběhu bylo zjištěno, že žalobkyně se zabývá zprostředkováním činnosti ošetřovatelek a au-pair pro zahraniční rodiny z Rakouska a Německa. Se zahraničními zájemci žalobkyně uzavírala „Smlouvu o oboustranné dohodě“, v níž byl sjednán poplatek za zprostředkování činnosti ošetřovatelky po dobu jednoho roku ve výši 1100 EUR, popř. 1300 EUR. V případě zprostředkování činnosti au-pair činil tento poplatek 300 až 450 EUR. Správce daně dále ověřil, že žalobkyně zprostředkovává pro zahraniční rodiny ošetřovatelky a au-pair především z České republiky a ze Slovenska, přičemž s konkrétními zájemkyněmi uzavírala „Smlouvu o obstarání pobytu“, ve které byl sjednán poplatek za zprostředkování ošetřovatelské činnosti v zahraničí po dobu jednoho roku ve výši 20 000 Kč, popř. 26 840 Kč. V případě au-pair činil tento poplatek 3000 Kč, popř. 3660 Kč.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně v průběhu prováděné daňové kontroly zjistil, že žalobkyně založila dne 25. 7. 2001 žirový účet č. 311985 u Raiffeisenbank Leonding, reg. Ges.m.b.H., Bankstelle Bindermichl, Feilstrasse 9, Linz, Rakouská republika. Celkový obrat (přírůstek) na tomto účtu činil v roce 2002 částku ve výši 886 066,91 EUR, v roce 2003 částku ve výši 973 932,86 EUR a v roce 2004 částku ve výši 1 036 423,55 EUR. Správce daně dále v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně obdržela v jednotlivých zdaňovacích obdobích poštovní, šekové a mezinárodní poukázky České pošty, s. p., a to od osob z České a Slovenské republiky, přičemž na nich uvedené částky odpovídaly shora uvedené výši poplatků za zprostředkování.

Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně za zdaňovací období roku 2002 zvýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob celkem o částku 32 298 468 Kč. Toto zvýšení tvořila částka 24 483 318 Kč - příjmy žalobkyně zjištěné na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank Loending, Linz, Rakousko, o kterých žalobkyně neúčtovala v účetnictví (snížené o položky zaúčtované v účetnictví žalobkyně, o příjmy náležející Nadaci Jihočeská lidová pomoc, které správce daně jednotlivě rozepsal v příloze č. 7 zprávy o daňové kontrole, a o náklady spojené s vedením předmětného bankovního účtu); a dále částka 569 720 Kč, tj. příjmy od

osob z České republiky a Slovenské republiky adresované žalobkyni, resp. do jejího sídla, o nichž nebylo účtováno (jména osob odesílatelů částek, adresáta, výše částek včetně data zaplacení správce daně uvedl v příloze č. 8 zprávy o daňové kontrole). U těchto příjmů bylo stěžejním důkazem osvědčujícím jejich existenci především 61 ks poštovních, šekových a mezinárodních poukázek České pošty, s.p. Základ daně byl dále zvýšen o částku ve výši 7 245 430 Kč - příjmy žalobkyně za zprostředkování od osob a v částkách uvedených v příloze č. 11 zprávy o daňové kontrole. K důkazům osvědčujícím tyto příjmy patřily především svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobkyně, sešit formátu A5 předaný správci daně Policií České republiky a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc (dále jen „Nadace“).

Za zdaňovací období roku 2003 správce daně zvýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob celkem o částku 42 380 847 Kč. V této částce je zahrnuto 29 642 933 Kč, tj. příjmy žalobkyně zjištěné na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank Loending, Linz, Rakousko, o kterých žalobkyně neúčtovala v účetnictví (snížené o položky zaúčtované v účetnictví žalobkyně a o dobropisované platby, o příjmy náležející Nadaci Jihočeská lidová pomoc jednotlivě rozepsané v příloze č. 7 zprávy o daňové kontrole a o náklady spojené s vedením předmětného bankovního účtu). Dále byl základ daně zvýšen o částku ve výši 2 745 248 Kč, tj. o příjmy od osob z České republiky a Slovenské republiky adresované žalobkyni, resp. do jejího sídla, o nichž nebylo účtováno (jména osob odesílatelů částek, adresáta, výše částek včetně data zaplacení správce daně uvedl v příloze č. 9 zprávy o daňové kontrole). Hlavním důkazem osvědčujícím tyto příjmy bylo především 193 ks poštovních, šekových a mezinárodních poukázek České pošty, s.p. Základ daně byl také zvýšen o částku ve výši 9 992 666 Kč, tj. příjmy žalobkyně za zprostředkování od osob a v částkách uvedených v přílohách č. 12 a č. 13 zprávy o daňové kontrole. K důkazům osvědčujícím tyto příjmy patřily především svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobkyně, sešit formátu A5 předaný správci daně Policií České republiky a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace.

Za zdaňovací období roku 2004 pak správce daně zvýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob o částku 38 718 514 Kč, jejíž součástí je 27 558 271 Kč, tj. příjmy žalobkyně na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank Loending, Linz, Rakousko, o kterých žalobkyně neúčtovala v účetnictví (snížených o položky zaúčtované v účetnictví žalobkyně a o dobropisované platby, o příjmy náležející Nadaci Jihočeská lidová pomoc jednotlivě rozepsané v příloze č. 7 zprávy o daňové kontrole a o náklady spojené s vedením předmětného bankovního účtu); dále částka ve výši 4 172 310 Kč, tj. příjmy od osob z České a Slovenské republiky adresované žalobkyni, o nichž nebylo účtováno (jména osob odesílatelů částek, adresáta, výše částek včetně data zaplacení správce daně uvedl v příloze č. 10 zprávy o daňové kontrole). Hlavním důkazem osvědčujícím tyto příjmy bylo především 272 ks poštovních, šekových a mezinárodních poukázek České pošty, s.p. Dále byla do základu daně zahrnuta částka 6 987 933 Kč, tj. příjmy žalobkyně za zprostředkování

od osob a v částkách uvedených v přílohách č. 14 a č. 16 zprávy o daňové kontrole. K důkazům osvědčujícím tyto příjmy patřily především svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobkyně, sešit formátu A5 předaný správci daně Policií České republiky a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace.

Na základě výsledků daňové kontroly tak správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 10 012 380 Kč, za zdaňovací období roku 2003 ve výši 13 138 110 Kč a za zdaňovací období roku 2004 ve výši 10 841 320 Kč. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům ze dne 25. 2. 2008, č. j. 50406/08/077910/5493, č. j. 50421/08/077910/5493 a č. j. 50425/08/077910/5493, bránila odvoláním, které stěžovatel rozhodnutím ze dne 4. 11. 2008, č. j. 5485/08-1200, jako nedůvodné zamítl.

Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání nejprve odmítla závěr správce daně, že správce daně daň z příjmů za jednotlivá zdaňovací období doměřil na základě dokazování, ačkoli ve skutečnosti využil pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dle názoru žalobkyně správce daně využil dokazování toliko ve fázi doměřování příjmů na základě bankovních výpisů z účtu vedeného u rakouské pobočky Raiffeisenbank, na základě poštovních složenek, jimiž měly zdravotní sestry (ošetřovatelky) zasílat žalobkyni provize z uzavřených smluv o obstarání pobytu, a rovněž na základě sešitu A5 (obsahujícího seznam tzv. prodlužovacích smluv) vedeného zaměstnankyní M. K. Pokud ovšem správce daně doměřoval žalobkyni příjmy na základě seznamu dárců Nadace, tj. ošetřovatelek z České a Slovenské republiky, na základě úvahy, že každý plátce nadačního daru Nadaci musel zaplatit také provizi za obstarání pobytu žalobkyni, je nutno v tomto postupu spatřovat nikoli dokazování, ale využití pomůcek. Správce daně nevzal v úvahu, že řada příjmů byla bez dalšího přiřazena a dodatečně vyměřena žalobkyni, přestože tyto příjmy již předtím podléhaly zdanění na Slovensku. Žalobkyně namítala, že řada dárců nepochybně uzavřela smlouvu o obstarání pobytu nejen se žalobkyní, ale také s jinými daňovými subjekty (zde se slovenskou fyzickou či právnickou osobou) a v této souvislosti upozornila, že již v průběhu daňového řízení navrhovala k prokázání těchto tvrzení důkaz účetnictvím daňového subjektu DAS etwas ANDERE Das Beste Privat SR za roky 2002 až 2004, které v té době měla v držení Policie České republiky. Stěžovatel však provedení tohoto důkazu odmítl, což toliko krátce odůvodnil tím, že pokud by žalobkyně v daňovém řízení předložila smlouvy uzavřené s konkrétními osobami, až teprve tehdy by bylo možno tyto smlouvy porovnat s jednotlivými platbami. Stěžovatel se tak dle názoru žalobkyně nevypořádal s namítanou skutečností, že smlouvy o obstarání pobytu byly uzavírány rovněž na Slovensku, a že tedy automaticky nelze dovodit, že by se tytéž osoby v seznamu dárců Nadace staly klientem žalobkyně a hradily jí provizi za zprostředkování. Žalobkyně dále v žalobě uvedla, že soudu dodatečně předloží tabulku zdaněných příjmů od zdravotních sester a pečovatelek zpracovanou

policejním orgánem, s níž měla možnost se seznámit v rámci studia vyšetřovacího spisu, která však nebyla v době podání žaloby dokončena. Žalobkyně uvedla, že tato tabulka vychází z provedených zjištění policejního orgánu, který má od každé v ní uvedené osoby k dispozici smlouvu (uzavřenou se slovenskými daňovými subjekty), a ze které tedy bude možno v kombinaci se zpracovanými seznamy porovnat, které příjmy byly v důsledku shora popsaného postupu žalobkyni protiprávně doměřeny ke zdanění v České republice.

Žalobkyně taktéž nesouhlasila s opakovaným zamítnutím návrhů na provedení výslechů svědků J. P. a H. K1., které měly osvědčit vznik stálé provozovny v Rakousku a s tím související možnost zdanění části příjmů žalobkyně v tomto státě. Žalobkyně připomněla, že oba jmenovaní jezdili do rakouské kanceláře sídlící na adrese Stelzhammerstrasse 2/2/9, Linz, a tedy jim byly známy poměry v této kanceláři. V případě J. P. žalobkyně předložila čestné prohlášení, v němž jmenovaný potvrzuje, že v kanceláři v Linci docházelo k výkonu činnosti žalobkyně. Přesto stěžovatel návrhy na výslechy těchto svědků zamítl s odůvodněním, že předmětné svědecké výpovědi samy o sobě nemohou nahradit důkazní prostředky prokazující existenci stálé provozovny v Rakousku, které žalobkyně mohla a měla předložit v průběhu daňového řízení (např. uzavřené smlouvy). Žalobkyně upozornila, že pokud stěžovatel opíral své závěry týkající se stálé provozovny o argumenty, že řadoví zaměstnanci nepotvrdili její existenci, že žalobkyně v průběhu řízení nepředložila registraci k dani v Rakousku a že nedoložila zdanění v Rakousku, pak takovou podmínku (tj. zdanění příjmů ve státě zdroje) smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Rakouskou republikou nestanoví.

Dne 3. 3. 2009 žalobkyně předložila krajskému soudu výše zmiňovanou tabulku „Dary sester 2002 - 2005“ z účetnictví Nadace a dále část zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“, které, jak uvedla, získala dne 11. 2. 2009 z vyšetřovacího spisu Policie České republiky. V tabulce jsou žlutě označeny zdravotní sestry a pečovatelky, které sice darovaly Nadaci částku ve výši 2000 Kč, avšak provizi za zprostředkování pečovatelského pobytu zaplatily buď slovenské fyzické osobě, nebo slovenské právnické osobě. Teprve od konce roku 2003, v němž ke dni 6. 3. 2003 došlo k zaregistrování pobočky Nadace také na Slovensku, se již tyto sestry v účetnictví mateřské Nadace nevyskytují.

Krajský soud poprvé posuzoval zákonnost rozhodnutí stěžovatele v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Ca 6/2009. Rozsudkem ze dne 23. 6. 2009, č. j. 10 Ca 6/2009 - 44, zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost s odůvodněním, že z rozhodnutí nevyplývá jednoznačný závěr, zda žalobkyni byla daňová povinnost stanovena dokazováním nebo na základě pomůcek.

Ke kasační stížnosti stěžovatele bylo uvedené rozhodnutí zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 93/2009 - 93. Zdejší soud

se neztotožnil se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Uvedl, že stěžovatel se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval tím, jak správce daně stanovil daňovou povinnost, a ve svém rozhodnutí učinil jednoznačný závěr, že žalobkyni byla dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost na základě dokazování. Dle Nejvyššího správního soudu se stěžovatel přezkoumatelným způsobem vypořádal jak s otázkou namítaného opakovaného zdanění příjmů žalobkyně v České republice (ačkoli tyto příjmy byly již předmětem zdanění na Slovensku), tak i s otázkou existence její stálé provozovny v Linci. Nejvyšší správní soud připomněl, že otázka, zda jsou tyto závěry stěžovatele v souladu se zákonem či nikoli, bude věcí následného meritorního přezkumu krajským soudem v mezích uplatněných žalobních bodů, jehož výsledky kasační soud není oprávněn předjímat.

Krajský soud v dalším řízení vedeném pod sp. zn. 10 Af 26/2010 opětovně přezkoumal zákonnost vydaného rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. I toto rozhodnutí Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 - 189, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud nejprve věcně zabýval otázkou vzniku a existence stálé provozovny žalobkyně v Rakousku, tj. problematikou zamezení dvojího zdanění příjmů, a přezkoumal zákonnost závěrů krajského soudu týkajících se zamítnutí opakovaně navrhovaných výslechů svědků H. K1. a J. P. Následně Nejvyšší správní soud posuzoval otázku dodatečného vyměření příjmů žalobkyni (přestože, jak tvrdila, tyto příjmy již byly předmětem zdanění u slovenských daňových subjektů), a to na základě úvahy finančních orgánů, že každý, kdo zaplatil Nadaci Jihočeská lidová pomoc nadační dar, zaplatil také provizi za zprostředkování žalobkyni. V souvislosti s touto otázkou pak Nejvyšší správní soud hodnotil také zákonnost závěrů krajského soudu ohledně neprovedení důkazů tabulkou „Dary sester 2002 - 2005“ z účetnictví Nadace a částí zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“ z vyšetřovacího spisu Policie České republiky, které žalobkyně v průběhu řízení před krajským soudem předložila k důkazu.

Krajský soud, vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, vycházel při posuzování v žalobě vymezených sporných otázek z argumentace obsažené v obou předchozích zrušovacích rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 93/2009 - 93, a ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 - 189, a výsledkem tohoto přezkumu krajského soudu bylo zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení. Toto rozhodnutí krajského soudu (nyní napadené kasační stížností) je tedy předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj.

nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále vada řízení před krajským soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V úvodu Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost v krátkosti rekapituluje, že v intencích prvního zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 93/2009 – 93, se krajský soud nejprve znovu zabýval otázkou stanovení daňové povinnosti žalobkyně na základě dokazování (a nikoli za použití pomůcek). V návaznosti na závěry obsažené ve druhém zrušujícím rozhodnutí ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 – 189, pak krajský soud shledal nedůvodnou také námitku týkající se neprovedení opakovaně navrhovaných výslechů svědků H. K1. a J. P., jakož i jiných důkazních prostředků, jejichž provedení žalobkyně navrhovala k prokázání vzniku a existence stálé provozovny v Rakousku a s tím související možnosti zdanění části doměřených příjmů v tomto státě. V této souvislosti krajský soud ve shodě se závěry stěžovatele uvedl, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by kancelář v Linci fungovala jako stálá provozovna a že by v ní docházelo k uzavírání smluv či hrazení provizí ze strany rakouských klientů. Krajský soud vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, že skutkový stav týkající se vzniku a existence stálé provozovny v Rakousku byl finančními orgány náležitě zjištěn a tuto skutečnost již nemohly nikterak ovlivnit výslechy jmenovaných svědků, jejichž provedení krajský soud vyhodnotil jako nadbytečné.

Protože však v nyní projednávaném případě je stěžovatelem žalované Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, jehož odvolací rozhodnutí bylo krajským soudem zrušeno, je pro posouzení věci podstatné, jaké důvody vedly krajský soud ke zrušení rozhodnutí stěžovatele a zda ve světle dříve vyslovených závěrů Nejvyššího správního soudu tyto závěry obstojí.

Sporným v předmětné věci zůstalo posouzení otázky zdanění příjmů žalobkyně na základě úvahy stěžovatele, že každý, kdo zaplatil Nadaci Jihočeská lidová pomoc nadační dar, zaplatil žalobkyni také provizi za zprostředkování. Dle námitek žalobkyně přitom finanční orgány opomněly, že ne každý, kdo zaplatil Nadaci nadační dar, uzavřel smlouvu o obstarání pobytu se žalobkyní, ale řada osob tuto smlouvu uzavřela se slovenskými daňovými subjekty. V souvislosti s výše uvedeným žalobkyně namítala, že správce daně již v průběhu daňového řízení neoprávněně zamítl její návrh na provedení důkazu účetnictvím slovenského daňového subjektu DAS etwas ANDERE Das Beste Privat SR za roky 2002 až 2004, a zamítnutí tohoto důkazního návrhu nedostatečně odůvodnil nevěrohodností

předložených seznamů osob, přestože z něj plynula jména konkrétních zdravotních sester jako plátců provizí na Slovensku shodná s těmi, u nichž byly příjmy z provizí doměřeny žalobkyni v České republice.

V úvodu je nutno připomenout, že Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého předchozího rozhodnutí ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 – 189, vyslovil pro krajský soud závazný právní názor, že žalobkyně se uvedeným způsobem pokoušela alespoň z části vyvrátit jinak logickou, náležitě odůvodněnou a důkazy podloženou konstrukci správce daně, podle které každý dárce Nadace zaplatil také provizi za zprostředkování žalobkyni. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu a stěžovatele, že pro nezahrnutí sporných příjmů z provizí do základu daně žalobkyně bylo nutno mj. doložit, mezi jakými konkrétními subjekty byly uzavřeny zprostředkovatelské smlouvy a jakým konkrétním subjektům byly skutečně hrazeny sporné provize. Nesouhlasil však s tím, že by konstatování nevěrohodnosti seznamů osob předložených v daňovém řízení dne 7. 1. 2008 (pozn. NSS: v rozhodnutí je nesprávně uvedeno datum 7. 1. 2009) představovalo náležité zdůvodnění toho, proč nebyly ze strany českých finančních orgánů vyžádány na návrh žalobkyně účetní doklady a účetnictví slovenských daňových subjektů tak, aby mohly být jednotlivé zjištěné údaje vzájemně porovnány a následně vyhodnoceny. Pokud žalobkyně jako daňový subjekt navrhla správci daně k prokázání svých tvrzení konkrétní důkazní prostředek (zde účetnictví daňových subjektů), pak bylo jeho povinností navržený důkazní prostředek buď provést, nebo náležitě odůvodnit, proč tomuto návrhu nevyhověl. Ani jednomu z požadavků však finanční orgány v předcházejícím řízení nedostály, a protože ani krajský soud uvedené pochybení nenapravil, Nejvyšší správní soud jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud v novém rozhodnutí postupoval v souladu se shora vyslovenými závěry Nejvyššího správního soudu a přisvědčil námitkám žalobkyně, že finanční orgány se náležitě nevypořádaly s navrhovaným důkazem účetnictvím slovenského daňového subjektu, v němž měla být uvedena shodná jména plátců provizí jako v seznamu doměřených příjmů žalobkyni. Krajský soud konstatoval, že pokud zde existovaly pochybnosti o náležitém zjištění skutkového stavu věci, které daňový subjekt navrhoval odstranit provedením konkrétního důkazu, nemohly finanční orgány jeho neprovedení odmítnout bez náležitého vysvětlení a zdůvodnění. Odůvodnění stěžovatele obsažené na str. 16 jeho rozhodnutí, v němž toliko krátce uvádí, že žalobkyně nevedla řádně účetnictví a že v průběhu daňového řízení mohla předložit smlouvy s osobami, kterým zprostředkovala pobyt v zahraničních rodinách, na jejichž základě by správce daně mohl provést porovnání se zjištěnými platbami a případně vyloučit příjmy, které byly zdaněny u jiného daňového subjektu, krajský soud nepovažoval za dostačující, a pro tuto vadu řízení proto toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud se s výše uvedenými závěry krajského soudu v plném rozsahu ztotožňuje. Předmětné posouzení krajského soudu zcela odpovídá závěrům dříve vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutí ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 - 189, a pokud stěžovatel v kasační stížnosti toto hodnocení krajského soudu zpochybňuje poukazem na nesprávné právní hodnocení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pak Nejvyšší správní soud této stížní námitce nepřisvědčil.

Stěžovatel se pokouší nedostatky odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odstranit podrobnějším rozvinutím své argumentace v kasační stížnosti. Na tomto místě je však Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že uvedeným způsobem měl stěžovatel postupovat při vypořádání shora popsané odvolací námitky v době, kdy vydával své rozhodnutí a kdy byl povinen se s touto námitkou žalobkyně náležitě vypořádat. V tuto chvíli již není možno vytýkané procesní pochybení stěžovatele spočívající v nedostatku důvodů jeho rozhodnutí jakkoli odčinit či napravit, a krajský soud tedy nepochybil, pokud z uvedeného důvodu (tj. pro vadu řízení mající vliv na zákonnost) napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil.

Pokud se pak jedná o tabulky předložené žalobkyní krajskému soudu k důkazu dne 3. 3. 2009, a to jednak tabulku „Dary sester 2002 - 2005“ z účetnictví Nadace, jednak část zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“, v případě kterých stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že z intencích předchozích závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených v rozsudku ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 - 189, měl krajský soud takto navržené důkazy sám provést a nikoli tuto povinnost přenášet na stěžovatele, který již z důvodu prekluze nemá žádnou možnost dokazování provést a jeho jedinou možností by bylo zrušit vydaná rozhodnutí správce daně týkající se dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2002 až 2004, pak ani takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud ve vztahu ke shora předloženým důkazním prostředkům v odůvodnění svého předchozího rozhodnutí ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 66/2010 – 189, vyslovil, že žalobce se při uplatnění zásady tzv. plné jurisdikce může v rámci řízení před krajským soudem domáhat provedení nově navržených důkazních prostředků, pokud se týkají žalobou vymezeného předmětu řízení, a posoudit jejich přípustnost a relevanci. Rozhodnutí krajského soudu, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je dle § 52 odst. 1 s. ř. s. výlučně na jeho úvaze; to jej však nezbavuje povinnosti takový postup náležitě odůvodnit. Krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí pak nestačí poukázat toliko na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. s odůvodněním, že takto předložené listinné důkazy, které byly zpracovány až po vydání napadeného rozhodnutí, nemohou být v řízení řádným důkazem (jak v předchozím rozhodnutí učinil krajský soud), ale je třeba uvést, proč navrhovaný důkaz nemá pro

rozhodovanou věc žádnou relevanci, nebo proč se naopak jedná o důkaz potvrzující tvrzení, které již bylo v předcházejícím řízení postaveno najisto.

V souvislosti s výše popsanými tabulkami, které žalobkyně krajskému soudu předložila k důkazu v rámci žalobního řízení, uvedla, že si je dne 11. 2. 2009 opatřila z vyšetřovacího spisu Policie České republiky, přičemž jsou v nich žlutě označeny zdravotní sestry a pečovatelky, které sice darovaly Nadaci dar ve výši 2000 Kč, avšak provizi za zprostředkování pečovatelského pobytu uhradily slovenským daňovým subjektům (fyzické nebo právnické osobě). V této souvislosti dále upozornila, že teprve od konce roku 2003, kdy ke dni 6. 3. 2003 došlo k zaregistrování pobočky Nadace také na Slovensku, se již tyto sestry jako dárkyně v účetnictví mateřské Nadace nevyskytují.

Je tedy zřejmé, že shora uvedené listinné důkazy nepochybně korespondují s částečnými výpisy z účetní evidence slovenských daňových subjektů, které žalobkyně předložila již dne 7. 1. 2008 v rámci daňového řízení, a v této souvislosti navrhla doplnění důkazního řízení o účetnictví slovenských daňových subjektů. Jak bylo uvedeno výše, daňové orgány tento návrh na provedení důkazu neakceptovaly a navíc odmítnutí provedení tohoto důkazu náležitým a přezkoumatelným způsobem nevypořádaly. Za této procesní situace se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který uzavřel, že se uvedeným důkazním návrhem nemůže v žalobním řízení zabývat, neboť by zde suploval roli správního orgánu. Byla-li námitka identického obsahu vznesena v daňovém řízení v rámci podaného odvolání a daňové orgány při jejím vyřízení nepostupovaly v souladu se zákonem, krajský soud nepochybil, pokud za tohoto stavu pokládal provádění uvedeného důkazu za předčasné, neboť by předjímal závěry dosud náležitě nevypořádané finančními orgány.

Na základě výše popsaných obecných východisek Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud byl v nyní posuzované věci oprávněn provedení žalobkyní navrhovaných důkazů odmítnout. Oproti svému minulému rozhodnutí tak neučinil pouhým a chybně motivovaným odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vyložil, že uvedená otázka dosud nebyla spolehlivě vyřešena v předcházejícím daňovém řízení, a tedy není možno budoucí závěry daňových orgánů jakkoli předvídat. Krajský soud tak dle názoru Nejvyššího správního soudu neprovedení navrženého důkazu dostatečně odůvodnil a proto kasační námitka stěžovatele dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nemohla být shledána důvodnou.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti a sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, žalobkyně proto má proti němu právo na náhradu nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem, které důvodně vynaložila. Těmito náklady jsou náklady na právní zastoupení advokátem, a to za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu týkající se věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Odměna byla vypočtena dle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu tak, že za jeden úkon právní služby činí odměna 2100 Kč, k níž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, celkem se tedy jedná o částku 2400 Kč. Tato částka bude žalobkyni vyplacena k rukám jejího zástupce, Mgr. Jana Cimbůrka, advokáta se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet vedený u ČSOB a.s., č. účtu: X.

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

V Brně dne 15. prosince 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu