

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, zastoupené 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 5. 2010, č. j. 10 Af 26/2010 - 124,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 5. 2010, č. j. 10 Af 26/2010 - 124, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2008, č. j. 5485/08-1200. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky 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, kterým správce daně

stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004.

Stěžovatelka označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Předně poukazuje na skutečnost, že krajský soud nesprávně vyhodnotil, že žalovaný v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), rozhodl o odvoláních stěžovatelky jediným souhrnným rozhodnutím, ačkoli se skutkový i právní stav v jednotlivých zdaňovacích obdobích odlišoval.

Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný jí doměřil příjmy nikoli na základě dokazování, ale na základě pomůcek. V této souvislosti upozorňuje, že některé příjmy stěžovatelce nebyly doměřeny na základě existujících poštovních poukázek a složenek, ale na základě úvahy žalovaného, že každý, kdo zaplatil Nadaci Jihočeská lidová pomoc (dále jen „Nadace") nadační dar, zaplatil také provizi za zprostředkování stěžovatelce. Žalovaný však opomněl vzít v úvahu též situaci, kdy plátci nadačního daru mohli uzavřít smlouvu o obstarání pobytu, jejímž předmětem bylo zaplacení provize, nejen se stěžovatelkou, ale také se slovenskou právnickou nebo fyzickou osobou. Tuto skutečnost finanční orgány ani krajský soud vůbec nezohlednily, ačkoli na ni stěžovatelka v průběhu řízení upozorňovala a nabízela k prokázání její existence důkazy. Dne 3. 3. 2009 stěžovatelka doložila do soudního spisu tabulku „Dary sester 2002 - 2005 z účetnictví Nadace" a část nedatované zprávy o vyhodnocení těchto tabulek, zpracované Policií České republiky v rámci vedeného trestního řízení. V této tabulce, jak stěžovatelka uvádí, jsou žlutou barvou označena jména zdravotních sester a pečovatelek, které sice darovaly Nadaci částku 2000 Kč jako nadační dar, avšak provizi za obstarání pečovatelského pobytu v hostitelské rodině v Rakouské republice zaplatily buď slovenské fyzické osobě: M. U. - ″DAS BESTE″ Privat IMMOBILIEN SERVIS-TREUHAND RING, IČ 312 669 24, s místem podnikání Timonova 13, Košice, nebo slovenské právnické osobě: ″DAS etwas ANDERE″″Das Beste″ Privat, s.r.o., IČ 362 15 325, se sídlem na téže adrese Timonova 13, Košice. Tyto příjmy byly u těchto slovenských subjektů řádně zaúčtovány a na Slovensku zdaněny. K prokázání dvojího zdanění těchto příjmů v České i ve Slovenské republice stěžovatelka navrhovala vyžádat z trestního spisu Policie České republiky účetní sestavy a daňová přiznání shora jmenovaných slovenských subjektů, jejichž porovnáním se seznamem dárců Nadaci by žalovaný nutně musel dospět k závěru, že příjmy od mnoha osob byly zdaněny dvakrát.

Dle názoru stěžovatelky žalovaný neoprávněně zamítl důkazní návrhy vztahující se k prokázání existence stálé provozovny stěžovatelky v rakouském Linci. Stěžovatelka upozorňuje, že není pravdou, že by ostatní provedené důkazy nezvratně prokazovaly neexistenci stálé provozovny v Rakousku a že by tudíž nebylo nutné provádět navrhované výslechy svědků J. P. a H. K. Hlavní asistentka

jednatelky stěžovatelky H. K. jako jediná ze zaměstnanců jezdila do kanceláře na adrese Stelzhammerstrasse, Linz, kde vykonávala činnost pro stěžovatelku, a tedy měla být vyslechnuta k charakteru činnosti v této kanceláři, která (jak stěžovatelka tvrdí) byla jeho stálou provozovnou. Rovněž není pravdou, že ani vyslechnutí svědci z Rakouska nepotvrdili, že by v provozovně v Linci nedocházelo k uzavírání smluv a přijímání finanční hotovosti. Přestože sám správce daně v protokolu ze dne 8. 7. 2008, o projednání doplnění spisového materiálu o podklady z Policie České republiky, na str. 2 uvedl, že tito svědci vyplňovali a podepisovali smlouvy v rakouské kanceláři, žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích opakují argumentaci, že stěžovatelka existenci stálé provozovny neprokázala. Tuto argumentaci přitom opírají o tvrzení, že výslechy řadových zaměstnanců stěžovatelky nepotvrdily existenci stálé provozovny, že stěžovatelka nepředložila registraci k dani v Rakousku a ani nedoložila, že by v Rakousku nějaké příjmy zdaňovala. Podmínku zdanění příjmů ve státě zdroje k tomu, aby mohly být zaúčtované příjmy v zemi rezidence vyňaty ze zdanění, však smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění nestanoví. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 11. 2011 stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že veškeré důkazní materiály opatřené správcem daně v součinnosti s Policií České republiky byly dle závěrů obsažených v nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 3/09, získány protiprávně na základě příkazu k provedení prohlídky jiných prostor bez souhlasu soudu.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost odmítnout jako nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Dle jeho názoru kasační stížnost směřuje proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, a v němž se krajský soud řídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 93/2009 - 93. Přesto se žalovaný ve stručnosti vyjádřil také k jednotlivým stížním námitkám uplatněným stěžovatelkou v podané kasační stížnosti a v tomto ohledu se v plném rozsahu ztotožnil se závěry učiněnými krajským soudem v napadeném rozhodnutí. K doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 11. 2010 se žalovaný nevyjádřil.

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 stěžovatelky kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. V jejím průběhu bylo zjištěno, že stěžovatelka se zabývá zprostředkováním činnosti ošetřovatelek a au-pair pro zahraniční rodiny z Rakouska a Německa. Se zahraničními zájemci

stěžovatelka 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 stěžovatelka 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 stěžovatelka založila dne 25. 7. 2001 žirový účet č. 311985 u Raiffeisenbank Leonding, reg. Gen.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 stěžovatelka 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 stěžovatelce základ daně z příjmů právnických osob celkem o částku 32 298 468 Kč. Toto zvýšení tvořila částka 24 483 318 Kč - příjmy stěžovatelky zjištěné na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank Loending, Linz, Rakousko, o kterých stěžovatelka neúčtovala v účetnictví (snížené o položky zaúčtované v účetnictví stěžovatelky, 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 stěžovatelky od osob z České republiky a Slovenské republiky adresované stěžovatelce, 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 stěžovatelky 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 stěžovatelky, sešit formátu A5 předaný správci daně Policií České republiky a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc.

Za zdaňovací období roku 2003 správce daně zvýšil stěžovatelce základ daně z příjmů právnických osob celkem o částku 42 380 847 Kč. V ní je zahrnuta částka 29 642 933 Kč, tj. příjmy stěžovatelky zjištěné na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank

Loending, Linz, Rakousko, o kterých stěžovatelka neúčtovala v účetnictví (snížené o položky zaúčtované v účetnictví stěžovatelky 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 stěžovatelky od osob z České republiky a Slovenské republiky adresované stěžovatelce, 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 stěžovatelky za zprostředkování od osob a v částkách uvedených v přílohách č. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole. K důkazům osvědčujícím tyto příjmy patřily především svědecké výpovědi zaměstnankyň stěžovatelky, sešit formátu A5 předaný správci daně Policií České republiky a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc.

Za zdaňovací období roku 2004 pak správce daně zvýšil stěžovatelce základ daně z příjmů právnických osob o částku 38 718 514 Kč, jejíž součástí je 27 558 271 Kč, tj. příjmy stěžovatelky na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank Loending, Linz, Rakousko, o kterých stěžovatelka neúčtovala v účetnictví (snížených o položky zaúčtované v účetnictví stěžovatelky 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 stěžovatelky od osob z České a Slovenské republiky adresované stěžovatelce, 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 stěžovatelky za zprostředkování od osob a v částkách uvedených v přílohách č. 14 a 16 zprávy o daňové kontrole. K důkazům osvědčujícím tyto příjmy patřily především svědecké výpovědi zaměstnankyň stěžovatelky, sešit formátu A5 předaný správci daně Policií České republiky a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc.

Správce daně na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatelka nepřiznala ve zdaňovacím období roku 2002 příjmy ve výši 32 298 468 Kč, ve zdaňovacím období roku 2003 příjmy ve výši 42 380 847 Kč a ve zdaňovacím období roku 2004 příjmy ve výši 38 718 514 Kč, a proto dne 25. 2. 2008 vydal dodatečné platební výměry č. j. 50406/08/077910/5493, č. j. 50421/08/077910/5493 a č. j. 50425/08/077910/5493, jimiž stěžovatelce doměřil 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.

Stěžovatelka se proti uvedeným dodatečným platebním výměrům bránila odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2008, č. j. 5485/08-1200, jako nedůvodné zamítl. Uvedené rozhodnutí stěžovatelka napadla žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání nejprve odmítla závěr správce daně, že předmětnou daňovou kontrolu uzavřel a 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 stěžovatelky 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 stěžovatelce provize s uzavřených smluv o obstarání pobytu, a rovněž na základě sešitu A5 (obsahujícího seznam tzv. prodlužovacích smluv) vedeného zaměstnankyní M. Ka. Pokud ovšem správce daně doměřoval stěžovatelce 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 stěžovatelce, 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 stěžovatelce, přestože tyto příjmy již předtím podléhaly zdanění na Slovensku. Stěžovatelka namítala, že řada dárců nepochybně mohla uzavřít smlouvu o obstarání pobytu nejen se stěžovatelkou, ale také s jinými spolupracujícími subjekty (např. se slovenskou fyzickou či právnickou osobou) a v této souvislosti upozornila, že soudu dodatečně předloží tabulku zdaněných příjmů od zdravotních sester a pečovatelek zpracovanou policejním orgánem, s níž měla možnost se seznámit až v rámci studia vyšetřovacího spisu a která v době podání žaloby nebyla dokončena. Stěžovatelka taktéž nesouhlasila s opakovaným zamítnutím návrhů na provedení výslechů svědků J. P. a H. K., které měly osvědčit vznik stálé provozovny v Rakousku a s tím související možnost zdanění části příjmů stěžovatelky v tomto státě. Stěžovatelka 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. stěžovatelka předložila čestné prohlášení, v němž jmenovaný potvrzuje, že v kanceláři v Linci docházelo k výkonu činnosti stěžovatelky. Přesto žalovaný 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 stěžovatelka mohla a měla předložit v průběhu daňového řízení (např. uzavřené smlouvy). Stěžovatelka upozornila, že pokud žalovaný opíral své závěry týkající se stálé provozovny o argumenty, že řadoví zaměstnanci nepotvrdili její existenci, že stěžovatelka 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 stěžovatelka předložila krajskému soudu 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 od 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 Jihočeská lidová pomoc také na Slovensku, se již tyto sestry v účetnictví mateřské Nadace nevyskytují.

Krajský soud poprvé posuzoval zákonnost rozhodnutí žalovaného vydaného 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 žalovaného pro nepřezkoumatelnost s odůvodněním, že z rozhodnutí nevyplývá jednoznačný závěr, zda stěžovatelce byla daňová povinnost stanovena dokazováním nebo na základě pomůcek. Přestože žalovaný tvrdil, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním, v odůvodnění svého rozhodnutí uváděl skutečnosti svědčící o stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Dle názoru krajského soudu bylo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné také z toho důvodu, že jediným rozhodnutím zamítl odvolání směřující proti třem dodatečným platebním výměrům správce daně a bez uvedení jakýchkoli konkrétních skutečností v rozhodnutí odkázal na přílohy č. 8, 9 a 10 zprávy o daňové kontrole.

Ke kasační stížnosti žalovaného 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 žalovaného. Uvedl, že účetnictví stěžovatelky bylo zpochybněno pouze v rovině jeho úplnosti a tuto neúplnost bylo možno odstranit provedením řady listinných důkazů a svědeckých výpovědí. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval tím, jak správce daně stanovil daňovou povinnost, a ve svém rozhodnutí učinil jednoznačný závěr, že stěžovatelce byla dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost na základě dokazování. Žalovaný se přezkoumatelným způsobem vypořádal jak s otázkou namítaného dvojího zdanění příjmů stěžovatelky, tak i s otázkou existence její stálé provozovny v Linci. Nejvyšší správní soud připomněl, že otázka, zda jsou tyto závěry žalovaného správnými či nikoli, bude věcí následného meritorního přezkumu krajským soudem v mezích uplatněných žalobních bodů, jehož výsledky kasační soud není oprávněn předjímat. Nejvyšší správní soud se také neztotožnil s názorem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti vydaného rozhodnutí z toho důvodu, že jediným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky směřující proti třem dodatečným platebním výměrům. Stejně tak nesouhlasil se závěrem o nepřezkoumatelnosti odkazu žalovaného na přílohy č. 8, 9 a 10 zprávy o daňové kontrole.

Krajský soud v novém rozhodnutí (nyní napadeném kasační stížností) opětovně přezkoumal zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud se nejprve zabýval posouzením, zda stěžovatelce byla stanovena daňová povinnost na základě dokazování či pomůcek. S odkazem na závazný právní názor, vyslovený Nejvyšším správním soudem, krajský soud uzavřel, že stěžovatelce nebyla daňová povinnost doměřena za použití pomůcek, ale na základě výsledku dokazování. Příjmy, o kterých stěžovatelka neúčtovala v účetnictví, nepochybně byly prokázány jednak výpisy z bankovního účtu a poštovními, šekovými a mezinárodními poukázkami České pošty, s.p., jednak záznamy o přijatých částkách vedenými zaměstnanci stěžovatelky (sešit A5), seznamem dárců sestaveným na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc a svědeckými výpověďmi. Jednalo se o standardní důkazní prostředky a nikoliv pomůcku ve smyslu § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Nedůvodnou krajský soud shledal také námitku týkající se neprovedení opakovaně navrhovaných výslechů svědků H. K. a J. P. k otázce vzniku stálé provozovny v Rakousku a s tím související možnosti zdanění části doměřených příjmů v tomto státě. Krajský soud ve shodě se závěry žalovaného uvedl, že stěžovatelce 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. Ze zjištění Finančního úřadu v Linci navíc vyplynulo, že stěžovatelka nebyla v letech 2002 - 2005 u tohoto finančního úřadu registrována k dani, nepodávala daňová přiznání a nezdaňovala žádné příjmy. Krajský soud proto pokládal závěr žalovaného o nadbytečnosti provádění těchto svědeckých výpovědí za v souladu se zákonem, neboť tyto by samy o sobě (bez doložení jakýchkoli listinných důkazů) nemohly existenci stálé provozovny prokázat.

Krajský soud se taktéž zabýval námitkou stěžovatelky týkající se „dvojího zdanění“ příjmů v České a Slovenské republice v návaznosti na správci daně doložený seznam osob, které měly uzavřít zprostředkovatelské smlouvy s jinými daňovými subjekty (slovenskou fyzickou a právnickou osobou). I v případě této námitky se krajský soud ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení nepředložila jakýkoli věrohodný důkaz o tom, že některé příjmy byly skutečně u těchto daňových subjektů na Slovensku zdaněny. Pokud stěžovatelka namítala, že v postupu správce daně spatřuje dvojí zdanění příjmů, pak krajský soud připomněl, že tato skutečnost byla předmětem řízení v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 19. 2. 2008, kdy stěžovatelka byla poučena, že je nutno prokázat, zda osoby uvedené stěžovatelkou v seznamu skutečně uzavřely zprostředkovatelské smlouvy na Slovensku a zda a komu hradily provize za zprostředkování.

K tabulkám předloženým krajskému soudu dne 3. 3. 2009 (obsahujícím žlutou barvou označené zdravotní sestry, které sice darovaly nadační dar Nadaci, avšak provizi za zprostředkování uhradily některému ze slovenských daňových subjektů), tento soud konstatoval, že tabulky zpracované až po vydání napadeného rozhodnutí nemohou být řádným důkazem, neboť pro věc je podstatné zjištění skutkového stavu v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu. V době vydání rozhodnutí správního orgánu byl náležitě zjištěn skutkový stav věci, finanční orgány z takto zjištěného skutkového stavu vycházely a stěžovatelce byl poskytnut dostatečný prostor pro předložení důkazů k unesení jejího důkazního břemene. Krajský soud proto uzavřel, že dodatečně předložené důkazní prostředky, které v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí neexistovaly, nemohou být soudem ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí hodnoceny a nemohou z nich být vyvozovány žádné závěry, které by mohly mít vliv na zákonnost vydaného správního rozhodnutí.

I.
Nepřípustnost některých kasačních námitek

Vzhledem k tomu, že kasační stížnost stěžovatelky směřuje proti rozsudku vydanému po předchozím zrušení rozhodnutí krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve přípustností kasační stížnosti v té její části, v níž stěžovatelka namítá, že krajský soud chybně vyhodnotil doměření daňové povinnosti na základě dokazování a vydání jediného rozhodnutí o odvolání, přestože odvolání směřovalo proti třem dodatečným platebním výměrům, přičemž jednotlivá zdaňovací období se odlišovala co do skutkových okolností i právních důvodů.

V úvodu je nutno připomenout, že Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého předchozího rozhodnutí vyslovil pro krajský soud závazný právní názor, že stěžovatelce byla dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost na základě dokazování. Nejvyšší správní soud nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že informace, které správce daně obstarával postupem dle zákona o správě daní a poplatků, nebyly výsledkem dokazování, ale pomůckou. Zdejší soud poukázal na skutečnost, že krajský soud se ve svém předchozím rozhodnutí nijak blíže nezabýval tím, z jakých důvodů nemohou být výpisy z bankovního účtu stěžovatelky, poštovní, šekové a mezinárodní poukázky České pošty, s.p., sešit formátu A5, předaný správci daně Policií České republiky, seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc, či svědecké výpovědi zaměstnankyň stěžovatelky, řádným důkazem v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v daném případě se nepochybně jednalo o standardní důkazní prostředky a nebyl žádný důvod je považovat za pomůcky ve smyslu § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Zdejší soud se ve svém předchozím rozhodnutí vyjádřil také k otázce zákonnosti postupu žalovaného, který zamítl odvolání stěžovatelky proti třem

dodatečným platebním výměrům jediným rozhodnutím s odůvodněním, že se jedná o věci, které spolu skutkově i právně souvisejí a dopadají na ně stejná hmotně právní i procesní ustanovení. Nejvyšší správní soud upozornil, že stěžovatelka v žalobě s tímto závěrem žalovaného nepolemizovala, ve spojení věcí nespatřovala nezákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného a ani z podané žaloby nevyplývalo, že by stěžovatelka v rámci uplatněných žalobních bodů činila mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími jakýkoli rozdíl. Nejvyšší správní soud proto s poukazem na rozsudek ze dne 23. 9. 2009, č. j. 7 Afs 84/2009 - 178, uzavřel, že za dané procesní situace krajský soud nebyl oprávněn spatřovat ve spojení věcí pochybení žalovaného, neboť postupem při spojení věcí se lze zabývat toliko z pohledu žalobní námitky, kterou však stěžovatelka v předmětné věci neuplatnila.

Krajský soud následně, vázán vysloveným právním názorem, vycházel při posuzování výše vymezených sporných otázek z argumentace Nejvyššího správního soudu citované shora.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu vyplývá z ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. a znamená povinnost krajského soudu, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, respektovat v novém rozhodnutí právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozhodnutí.

Z výše uvedeného vyplývá, že smyslem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit opakovanému přezkumu těch právních otázek, v nichž Nejvyšší správní soud již jednou svůj názor na výklad práva závazný pro soud nižšího stupně vyslovil, a to v situaci, kdy se soud prvního stupně vysloveným právním názorem řídil, jako tomu bylo v nyní projednávané věci. Namítá-li proto stěžovatelka v kasační stížnosti nesprávné právní posouzení věci krajským soudem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to ve vztahu k doměření příjmů za použití pomůcek a taktéž ve vztahu k rozhodnutí žalovaného o odvolání pouze jediným rozhodnutím, zpochybňuje tím závěry, které již byly předmětem přezkumu kasačním soudem a z nichž v plném rozsahu krajský soud vycházel v následně vydaném rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto neshledal takto uplatněné kasační námitky přípustnými, neboť by se opakovaně zabýval právními otázkami, které již byly předmětem jeho předchozího závazného posouzení.

II.
Zákonnost prohlídky jiných prostor

Nejvyšší správní soud se dále přednostně zabýval námitkou stěžovatelky uplatněnou v doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 11. 2010, že veškeré důkazní

materiály opatřené správcem daně v součinnosti s Policií České republiky byly dle závěrů obsažených v nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 3/09, získány protiprávně na základě příkazu k provedení prohlídky jiných prostor bez souhlasu soudu.

K takto uplatněné stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že v mezidobí od vydání předmětného nálezu plénum Ústavního soudu přijalo dne 14. 12. 2010 sjednocující stanovisko sp. zn. Pl. ÚS-st. 31/10, týkající se otázky intertemporálních účinků nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/09, podle kterého *„je-li ústavní stížností napadeno provedení prohlídky jiných prostor, nebo pozemků, je nutné nahlížet na intertemporální účinky nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/09 (219/2010 Sb.) tak, že se odvíjejí ex nunc, tj. teprve ode dne, v němž byl nález vyhlášen ve Sbírce zákonů, neboť tento nález výslovně nestanovil jinak (§ 58 odst. 1 in fine zákona o Ústavním soudu). Nosné důvody tohoto nálezu lze uplatnit pouze pro futuro (do budoucna), nikoli pro situace, kdy provedení prohlídky jiných prostor a pozemků nařídil (před publikací nálezu Pl. ÚS 3/09 ve Sbírce zákonů) v souladu s tehdy platným a účinným zněním § 83a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, státní zástupce nebo se souhlasem státního zástupce policejní orgán. Proto v těchto případech pouhý nedostatek souhlasu soudce s provedením prohlídky jiných prostor a pozemků nezakládá porušení ústavním pořádkem zaručených základních práv a svobod.“*

Z výše uvedeného tak vyplývá, že byl-li příkaz k prohlídce vydán a samotná prohlídka provedena před nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/09, pak existence tohoto nálezu nic nemění na kvalitě vydaného příkazu ani na zákonnosti provedené prohlídky, která proběhla v souladu s tehdy platným a účinným zněním § 83a odst. 1 trestního řádu. Z tohoto důvodu tak nelze přisvědčit ani kasačním námitkám stěžovatelky poukazujícím na skutečnost, že důkazní materiál získaný správcem daně v součinnosti s Policií České republiky byl opatřen protiprávním způsobem a že došlo k porušení ústavně zaručených základních práv a svobod stěžovatelky.

III.
Stálá provozovna

Nejvyšší správní soud poté mohl přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu, a to nejprve k posouzení důvodnosti kasační námitky stěžovatelky týkající se zamítnutí opakovaně navrhovaných výslechů svědků H. K. a J. P., které měly přispět k prokázání existence stálé provozovny stěžovatelky v Rakousku, z níž dosažené příjmy měly podléhat zdanění v Rakousku.

Předně je nutno konstatovat, že uvedená stížní námitka souvisí s problematikou zamezení dvojího zdanění, resp. smluv o zamezení dvojího zdanění, konkrétně se zdaňováním zisků realizovaných stálými provozovnami. Mezi

účastníky řízení není sporu o tom, že stěžovatelka je daňovým rezidentem České republiky, neboť je osobou, která má sídlo (místo svého skutečného vedení) v jednom ze smluvním států, a tedy na ni podle čl. 1, ve spojení s čl. 4, dopadá smlouva uzavřená mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná pod č. 48/1979 Sb. (tato smlouva byla renegociována a dne 22. 3. 2007 zrušena smlouvou publikovanou pod č. 31/2007 Sb. m. s.).

Z textu této smlouvy vyplývá, že zásadní pro zdanění zisků podniků jednoho smluvního státu umístěného na území druhého smluvního státu je to, zda podnik vykonává svou činnost v tomto druhém státě prostřednictvím stálé provozovny. Podle čl. 7 smlouvy může jeden smluvní stát zdaňovat zisky podniku druhého smluvního státu pouze v tom případě, pokud podnik vykonává svou činnost ve druhém smluvním státě prostřednictvím tam se nacházející stálé provozovny. Jestliže podnik vykonává svou činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat stálé provozovně. Jedná se o výjimku z obecného pravidla, podle kterého zisky podniku jednoho státu jsou zdaňovány pouze v tomto státě. Institut stálé provozovny tak umožňuje státu, ve kterém podnik druhého státu vykonává pravidelnou podnikatelskou činnost a účastní se místního hospodářského života, aby zisky z této podnikatelské činnosti odehrávající se na jeho území mohl zdanit. Obecně se k definici stálé provozovny vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 85/2007 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého *„[...] podnik, který dosahuje příjmů i v zahraničí, své 'celosvětové příjmy' zdaňuje ve státě, jehož je rezidentem. I v případě, kdy by podnik vykonával činnost dlouhodobě pouze ve druhém státě a používal k dosahování zisků zdrojů a infrastruktury jiného státu, přesto by zdaňoval své příjmy pouze ve státě svého rezidentství. Pro zamezení negativních následků této situace je v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění (včetně vzorové smlouvy OECD) zaveden institut 'stálé provozovny', který umožňuje vynětí příjmů podniku dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny z 'celosvětových příjmů' daňového subjektu, a tyto příjmy zdaňovat tam, kde jsou dlouhodobě dosahovány.*“ Nevznikne-li podniku stálá provozovna, nemá druhý smluvní stát (stát zdroje) nárok na zdanění příjmů spadajících pod čl. 7 smlouvy, tj. příjmů z aktivní činnosti podniku na území tohoto druhého smluvního státu.

Česko-rakouská smlouva dále v čl. 5 odst. 1 pro účely zamezení dvojího zdanění definuje výraz *stálá provozovna* jako trvalé zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Smlouva vyjmenovává případy, které se považují za stálou provozovnu, jako jsou místo vedení, odštěpný závod, kancelář, továrna, dílna a důl, ložisko oleje nebo plynu, lom nebo jiné místo, kde se těží půdní bohatství. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je předmětem podnikání stěžovatelky zprostředkovatelská činnost, je nutno upozornit na skutečnost, že na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění, předmětná smlouva č. 48/1979 Sb. nezná existenci tzv.

službové stálé provozovny, tj. stálé provozovny vznikající poskytováním služeb v závislosti na splnění tzv. časového testu [nová smlouva mezi Českou republikou a Rakouskem, publikovaná pod č. 31/2007 Sb. m. s., již v čl. 5 odst. 3 písm. b) tzv. službovou stálou provozovnu upravuje]. S tím pak souvisí otázka, zda v případě, kdy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění není tzv. služební stálá provozovna výslovně upravena, je na místě aplikace vnitrostátní právní úpravy, či se nadále uplatní přednostní aplikace mezinárodní smlouvy. S ohledem na skutečnost, že česko-rakouská smlouva č. 48/1979 Sb. obsahuje v čl. 5 vlastní definici stálé provozovny, pak v podmínkách, kdy tzv. služební stálá provozovna není v této smlouvě výslovně upravena, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že lze o vzniku stálé provozovny hovořit pouze při splnění podmínky existence trvalého místa (zařízení) k výkonu podnikání (k tomu srovnej shodně *Vyškovská, M., Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění, 1.vydání, Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, str. 61).*

Dle odst. 4 čl. 5 smlouvy se pak bez ohledu na jeho předchozí ustanovení za stálou provozovnu mj. nepovažuje *trvalé zařízení pro podnikání, které se využívá pouze za účelem vykonávání jiných činností pro podnik, které mají přípravný charakter nebo představují pomocnou činnost* [srovnej čl. 5 odst. 4 písm. e) smlouvy]. Smyslem výjimky zakotvené pod písm. e) odst. 4 citovaného ustanovení je, aby podnik jednoho smluvního státu nebyl zdaněn ve druhém státě, provozuje-li v tomto druhém státě činnost, která má pouze přípravný nebo pomocný charakter. Smlouva blíže nedefinuje, co se rozumí činnostmi, které mají přípravný charakter nebo představují pomocnou činnost. Obecně lze za činnosti mající přípravný nebo pomocný charakter považovat reklamu, poskytování informací, vědecký výzkum nebo podobné činnosti. Obdobně jsou tyto činnosti vymezeny také v komentáři ke vzorové smlouvě OECD o dvojím zdanění, kterou lze použít jako výkladové vodítko a která jako příklady uvádí *„trvalé místo pro podnikání pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkumu nebo obsluhování licenční smlouvy [...] Rozhodujícím kritériem je, zda aktivity trvalého místa podnikání samotné tvoří nezbytnou a podstatnou část aktivit podniku jako celku“* [k tomu srovnej *Fekar, P., Výjimky z definice stálé provozovny (čl. 5 odst. 4 vzorové smlouvy OECD), Koordinační výbor 266/18. 3. 2009 - online, dostupné na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/KVKDP18032009.pdf*].

V projednávané věci finanční orgány i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka vznik a existenci stálé provozovny v Rakousku ve smyslu shora citované právní úpravy neprokázala. V souvislosti s tím stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti námitku proti zamítnutí opakovaně navrhovaných výslechů svědků H. K. a J. P., které měly existenci stálé provozovny stěžovatelky v Rakousku prokázat.

Předně Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že v propagačních materiálech stěžovatelky je výslovně uvedeno, že kancelář v Linci působí pouze jako místo k poskytování informací, v němž není možné navázání

obchodních kontaktů nebo uzavření smluv. Tuto skutečnost následně potvrdily také svědecké výpovědi zaměstnankyň stěžovatelky, podle kterých kontaktování a uzavírání smluv se zahraničními klienty probíhalo prostřednictvím poboček v Českých Budějovicích, Olomouci, Plzni, Košicích a Bratislavě. Dle těchto výpovědí zahraniční rodina kontaktovala některou ze zaměstnankyň stěžovatelky, následně jí byla poštou nebo faxem odeslána smlouva včetně informačních materiálů, dotazníků na rodinu a na zdravotní stav pacienta a také podklady k platbám s čísly účtů. Kontakt s rakouskými klienty probíhal prostřednictvím poštovní korespondence, klienti vyplněné podklady včetně potvrzení o zaplacení provize zasílali zpět do České republiky.

Správní spis byl dále doplněn o listinné materiály (zejména smlouvy o oboustranné dohodě, propagačně informační materiály, složenky ad.) předané Policií České republiky, s nimiž byla stěžovatelka v průběhu řízení náležitě seznámena. Rovněž tyto důkazní prostředky potvrdily již zjištěné skutečnosti, že kancelář v Linci sloužila jako informační centrum s přípravných charakterem. Přestože stěžovatelka uváděla, že klienti jednali v kanceláři v Linci s jednatelkou stěžovatelky (Marií Unterluggauerovou) a že zde podepisovali smluvní dokumenty, na žádné z předložených smluv nebyl podpis jednatelky zjištěn. Ve spisu jsou naopak založeny smlouvy opatřené razítkem a podpisy zaměstnankyň z České republiky (viz např. položky č. 3.4, 5.3, 9.4, 10.4, 15.3, 16.3 a 17.2 soupisu spisového materiálu). Ke smlouvám byla přiložena korespondence o zasílání předmětných smluv ze sídla stěžovatelky v Českých Budějovicích klientům do Rakouska (viz např. položky č. 3.5, 5.3, 5.5, 9.5, 15.6). Přestože někteří svědci (např. F. A., J. G. či D. M. L.) ve svých výpovědích uvedli, že dokumenty vyplnili v rakouské kanceláři, současně s tím potvrdili, že následně vyhotovené smlouvy jim byly zaslány poštou z České republiky. Stejným způsobem jim pak byly zasílány také následně uzavírané prodlužovací smlouvy.

Existenci stálé provozovny v Rakousku bylo možno doložit také dokumenty o registraci u rakouských finančních orgánů, jakož i dokumenty prokazujícími zdanění příjmů této stálé provozovny v Rakousku. Ani v tomto směru však stěžovatelka správci daně žádné důkazní prostředky nepředložila. Naopak z vyjádření Finančního úřadu v Linci vyplynulo, že stěžovatelka nebyla v období let 2002 - 2005 u tohoto finančního orgánu registrována, nepodávala daňová přiznání a nepřiznávala žádné příjmy.

Za dané důkazní situace se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry finančních orgánů a krajského soudu, že kancelář stěžovatelky v Linci byla místem, které ve smyslu čl. 5 odst. 4 písm. e) smlouvy o zamezení dvojího zdanění sloužilo k výkonu činnosti přípravného či pomocného charakteru. Kancelář v Linci představovala informační místo, kde docházelo pouze k přípravným konzultacím či podpůrným úkonům; samotná realizace zprostředkovatelské činnosti včetně uzavírání smluv probíhala v centrále v Českých Budějovicích. Pokud stěžovatelka v

průběhu daňového řízení tvrdila, že má v Rakouské republice stálou provozovnu, pak byla povinna tuto skutečnost ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků věrohodným způsobem prokázat. Daňové řízení je obecně postaveno na zásadě, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Daňovému subjektu proto nestačí pouze něco tvrdit, ale musí svá tvrzení konkrétním, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem prokázat.

Stěžovatelka však v průběhu daňového řízení finančním orgánům nepředložila žádný relevantní důkazní prostředek, který by prokazoval vznik a existenci stálé provozovny v Rakousku (tj. trvalého zařízení pro podnikání a provádění podnikatelské činnosti podniku), ačkoli by vzhledem k předmětu činnosti, která měla být v této stálé provozovně prováděna (realizace zprostředkovatelské činnosti v podobě uzavírání smluv s rakouskými klienty, hrazení provizí apod.), nepochybně musela disponovat celou řadou důkazních prostředků tuto činnost dokládajících. Je tedy možno uzavřít, že ze zjištěného skutkového stavu nevyplynulo, že by aktivity realizované v kanceláři v Linci tvořily podstatnou část činnosti stěžovatelky jako celku a že by prostřednictvím této činnosti byly v Rakousku dosahovány příjmy přičitatelné této kanceláři.

Tuto skutečnost nemohly ovlivnit ani výslechy H. K. či J. P. Ačkoli J. P. ve svém čestném prohlášení uvedl, že v kanceláři v Linci se pravidelně uzavíraly smlouvy s klienty i s pečovatelkami, pravidelně se zde prováděly testy pečovatelek a probíhaly zde platby mezi stěžovatelkou, pečovatelkami i klienty, jednalo se toliko o ničím nepodložené a obecně formulované tvrzení, které bylo oproti podkladům shromážděným správcem daně v průběhu dokazování zcela ojedinělé a v přímém rozporu s ostatními provedenými důkazy (svědecké výpovědi zaměstnankyň, obsah propagačních materiálů stěžovatelky). Nepřímý rozpor pak bylo nutno spatřovat ve skutečnosti, že pokud by činnost v kanceláři v Linci probíhala tak, jak J. P. deklaroval, stěžovatelka by nepochybně musela disponovat celou řadou zcela konkrétních důkazních prostředků o zde vykonávané činnosti – např. zde uzavřenými smlouvami, doklady o platbách, atd. Stěžovatelka však namísto důkazů, které by byly způsobilé jednoznačně prokázat sporné skutečnosti, nabízela pouze důkazy podpůrné povahy, aniž by objasnila, z jakých důvodů nedisponuje důkazy výše zmíněnými, které by přirozeně odpovídaly jejím tvrzením. Za těchto okolností správce daně nebyl povinen provádět výslech J. P., neboť z povahy věci by nebylo možno takto zjištěnými skutečnostmi vyvrátit již provedené důkazy a jednoznačně existenci stálé provozovny prokázat.

Z výše uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud ztotožňuje také se závěrem finančních orgánů a krajského soudu o nadbytečnosti provádění svědeckého výslechu paní H. K., který taktéž sám o sobě nebyl s to s ohledem na celkový objem opatřeného důkazního materiálu existenci stálé provozovny prokázat. To ostatně stěžovatelka sama připustila ve své výpovědi v rámci

projednání zprávy o daňové kontrole, jak je patrné z obsahu protokolu ze dne 19. 2. 2008.

Pokud dále stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na nesprávnou aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdy žalovaný v rozhodnutí o odvolání poukazoval na skutečnost, že existence stálé provozovny a zdanění příjmů ve státě zdroje je podmínkou pro to, aby příjmy zaúčtované v zemi rezidence mohly být vyňaty ze zdanění, ačkoli taková podmínka (zdanění) ve smlouvě obsažena není, pak k takto uplatněné stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný takto ve svém rozhodnutí argumentoval podpůrně, neboť v průběhu řízení nebylo prokázáno, že by stěžovatelka byla v Rakousku registrována a že by v tomto státě jakékoli příjmy zdaňovala. Smyslem smluv o zamezení dvojího zdanění je nepochybně zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy (státem zdroje, z něhož pochází příjem, a státem rezidence, v němž je vlastník tohoto příjmu daňovým rezidentem). Při uzavírání smluv státy jednají o tom, zda daný příjem bude zdaněn ve státě zdroje nebo ve státě rezidence. Každá smlouva přitom upravuje jednu či více metod zamezení dvojího zdanění, díky kterým (pokud je příjem zdaněn ve státě zdroje) je druhý smluvní stát (stát rezidence) smluvně zavázán umožnit příjemci příjmu uplatnit tuto metodu tak, aby nebyl z titulu zdanění příjmů ve státě zdroje jakkoli postihován.

Česko-rakouská smlouva o zamezení dvojího zdanění č. 48/1979 Sb. v čl. 23 odst. 1 upravuje, že osobě mající bydliště či sídlo v České republice se daň stanoví tak, že příjmy pocházející z Rakouské republiky, které *mohou být zdaněny* podle této smlouvy v Rakouské republice, se v České republice vyjímají ze zdanění. Aby nicméně mohl být příjem vyňat ze zdanění v České republice, musí se jednat o příjem, který vůbec může být v Rakouské republice zdaněn podle mezinárodní smlouvy, tedy o příjem, u něhož Rakouská republika má oprávnění jej podle smlouvy zdanit (v daném případě by tak musely být naplněny a prokázány objektivní podmínky vzniku stálé provozovny). Protože však v předmětné věci vůbec nebylo prokázáno, že by stěžovatelka vykonávala svou činnost v Rakouské republice prostřednictvím stálé provozovny, podléhaly veškeré její „celosvětové příjmy“ jakožto daňového rezidenta České republiky zdanění v tomto státě. Tuto skutečnost pak finanční orgány toliko nepřímo podpořily argumentací, že z vyjádření finančního orgánu v Linci vyplynulo, že stěžovatelka nebyla v Rakousku jako daňový subjekt vůbec registrována a že zde žádné své příjmy nezdaňovala. V daném případě tak stěžovatelka nebyla s to českým finančním orgánům náležitě prokázat, že by v Rakousku vůbec mohla být její činnost zdaněna, a tedy že by následně mohlo být využito výhody dle čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

IV.
Zdanění příjmů u slovenských daňových subjektů

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti upozorňuje na skutečnost, že některé příjmy jí nebyly doměřeny na základě existujících poštovních poukázek a složenek, ale na základě úvahy žalovaného, že každý, kdo zaplatil Nadaci Jihočeská lidová pomoc nadační dar, zaplatil také provizi za zprostředkování stěžovatelce. Žalovaný přitom opomněl, že kdo zaplatil Nadaci nadační dar, mohl uzavřít smlouvu o obstarání pobytu, jejímž předmětem bylo zaplacení provize, nejen se stěžovatelkou, ale také se slovenskou právnickou nebo fyzickou osobou. Tuto skutečnost však finanční orgány ani krajský soud vůbec nevzaly v úvahu, ačkoli na ni stěžovatelka v průběhu řízení upozorňovala a navrhovala k tomu důkazy. V důsledku toho pak byly příjmy od řady zdravotních sester v podobě provizí za zprostředkování doměřeny ke zdanění v České republice, ačkoli již byly řádně zdaněny na Slovensku.

V souvislosti s výše uvedeným stěžovatelka v řízení před krajským soudem navrhla k důkazu tabulku „Dary sester 2002 - 2005“ z účetnictví Nadace a část zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“, které, jak uvedla, si opatřila dne 11. 2. 2009 z vyšetřovacího spisu Policie České republiky. Upozornila, že 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 došlo ke dni 6. 3. 2003 k zaregistrování pobočky Nadace Jihočeská lidová pomoc také na Slovensku, se již tyto sestry v účetnictví mateřské Nadace nevyskytují. V kasační stížnosti stěžovatelka v této souvislosti poukázala na nezákonnost závěrů krajského soudu, že takto předložené listinné důkazy, které byly zpracovány až po vydání napadeného rozhodnutí, nemohou být v řízení řádným důkazem. Důvodnost takto uplatněné stížní námitky Nejvyšší správní soud posoudil následovně:

Správní soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav věci, z něhož při rozhodování vycházel. Přitom zkoumá, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda na základě takto zjištěného stavu věci rozhodl v souladu se zákonem. V případě nedostatků ve zjištění skutkového stavu správním orgánem soud posuzuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit. Zjistí-li, že je nutné ověřit některé skutečnosti zjištěné správním orgánem, provede dokazování v nezbytném rozsahu potřebném pro rozhodnutí o věci tak, aby nenahrazoval skutková zjištění učiněná správním orgánem. Dospěje-li tedy soud k závěru, že je potřebné, aby sám provedl dokazování směřující ke zjištění skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, pak provede dokazování podle zásad v uvedených v § 52 s. ř. s., případně za přiměřeného použití příslušných ustanovení občanského soudního řádu (§ 64 s. ř. s.). Soud přitom není vázán uplatněnými důkazními návrhy účastníků a pouze on rozhoduje o tom, které z navržených důkazních prostředků provede

a které nikoli. Neshledá-li však krajský soud návrh na provedení dokazování důvodným, je povinen důvody, které jej k tomuto závěru vedly, vyjádřit v odůvodnění svého rozhodnutí.

Z obsahu napadeného soudního rozhodnutí Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud v odůvodnění reagoval na stěžovatelkou předložený listinný důkazní prostředek tak, že tabulky, které finanční orgány neměly k dispozici do dne vydání napadeného rozhodnutí, nemohou být v řízení řádným důkazem, neboť pro věc je podstatné zjištění skutkového stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu. Z tohoto důvodu dodatečně předložené důkazy nebyly krajským soudem hodnoceny a dle názoru krajského soudu z nich nemohly být vyvozovány závěry mající vliv na zákonnost vydaného správního rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud je ve shodě se stěžovatelkou toho názoru, že takto vyslovené závěry krajského soudu nemohou obstát. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srovnej např. rozsudek ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaný pod č. 1275/2007 Sb. NSS), je stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí založen na zásadě tzv. plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky, pokud se týkají žalobou vymezeného předmětu řízení, a posoudit jejich přípustnost a relevanci. Tomu však neodpovídá odůvodnění krajského soudu obsažené v napadeném rozhodnutí, že listinné důkazní prostředky předložené nejdříve v řízení o žalobě vůbec nemohou být, bez ohledu na jejich obsah, v řízení důkazem a soudu nepřísluší je jakýmkoli způsobem hodnotit a vyvozovat z nich závěry vztahující se k žalobou napadenému rozhodnutí.

Tímto není zpochybněn princip přezkumu ve správním soudnictví, dle kterého soud ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však soud v průběhu vlastního řízení oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Jakýkoliv jiný výklad by smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popíral (k tomu srovnej také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS). Absolutní respektování zjištěného rámce skutkového stavu z doby rozhodování správního orgánu by znamenalo nemožnost provádění dalšího dokazování, což by odporovalo výslovnému znění ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. Soudy by se pak musely omezit toliko na přezkum zákonnosti napadených správních rozhodnutí a nebyly by oprávněny přezkoumat jejich správnost ve smyslu faktickém, neboť nezbytným předpokladem tohoto prověření je právě možnost doplnění dokazování. V takové podobě byl přezkum ve správním soudnictví koncipován před rokem 2003 (tj. před nabytím účinnosti s. ř. s.), poté jej však Ústavní soud ve svém nálezu publikovaném pod č. 276/2001 Sb. prohlásil za protiústavní a odporující čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních

svobod (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS).

Shora uvedené závěry jsou v souladu také s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaném pod č. 1275/2007 Sb. NSS, podle kterého správní soud *„při rozhodování vychází ze skutkového stavu věci vyplývajícího jak z obsahu správního spisu, tak i z jím provedených důkazů. Tato procesní úprava je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“, coby atributu práva na spravedlivý proces, dovozovaného judikaturou Evropského soudu pro lidská práva z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tento požadavek lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodností správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. [...] V případech, kdy soud přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, stanoví zákon v ustanovení § 77 odst. 2 věta druhá pravidlo pro hodnocení důkazů jednotlivě i v souhrnu tak, aby došlo ke vzájemnému skloubení a provázání a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v ustanovení § 78 odst. 5, 6 s. ř. s.“*

Lze tedy shrnout, že žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat podobu skutkového stavu ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů soud 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 tak je povinen podané důkazní návrhy buď provést, nebo jejich provedení po řádném odůvodnění odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení však nestačí pouze poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., ale je třeba vždy uvést, proč navrhovaný důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, zda se jedná o důkaz nevěrohodný, nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, které již bylo v předcházejícím řízení postaveno najisto.

Krajský soud byl i v nyní posuzované věci oprávněn provedení stěžovatelkou navrhovaných důkazů odmítnout, nemohl tak ovšem učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. s odůvodněním, že se nejedná o důkaz, z něhož by mohly být vyvozovány jakékoli závěry ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí. Ze strany krajského soudu tak došlo k závažnému procesnímu pochybení, které mělo vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V souvislosti s výše uvedeným pak je nutno konstatovat, že již v daňovém řízení stěžovatelka dne 7. 1. 2009 v reakci na učiněná kontrolní zjištění předložila správci daně částečné výpisy z účetní evidence slovenských daňových subjektů (právnické a fyzické osoby) v podobě tabulek obsahujících seznamy konkrétních osob (zdravotních sester), které měly dle jejího tvrzení uhradit provizi slovenským daňovým subjektům. K prokázání této skutečnosti stěžovatelka navrhla spolupracovat s příslušným slovenským finančním úřadem v rámci mezinárodní pomoci a vyžádat jeho prostřednictvím účetnictví slovenských daňových subjektů za účelem porovnání účetní evidence se seznamem dárců Nadace. Krajský soud následně k žalobní námitce stěžovatelky, která v postupu správce daně spatřovala dvojí zdanění příjmů, konstatoval, že tato otázka byla předmětem posouzení v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 19. 2. 2009, kdy stěžovatelka byla poučena o tom, že je nutno prokázat, zda a s kým jí uváděné osoby skutečně uzavřely zprostředkovatelské smlouvy a komu hradily provize. Krajský soud upozornil, že uvedené tvrzení nelze dokládat údaji, jakým je kupříkladu výpis z účetní evidence jiného daňového subjektu, k němuž není připojena ani identifikace prokazující zdanění příjmů u tohoto subjektu. Krajský soud proto hodnotil takto předložené tabulky jako nevěrohodný důkazní prostředek.

S výše uvedeným posouzením se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt jednak povinnost sdělit podstatné skutečnosti (břemeno tvrzení), jednak povinnost své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Zákon o správě daní a poplatků v tomto směru jednoznačně vymezuje, ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (§ 31 odst. 9 zákona) a ohledně jakých skutečností stíhá povinnost prokazovat existenci relevantních tvrzení správce daně (§ 31 odst. 8 zákona). Nelze přitom opomínat, že daňový subjekt může důkazní povinnost splnit buď předložením konkrétních důkazních prostředků, nebo tak, že správci daně navrhne provedení konkrétních důkazních prostředků (zpravidla v těch případech, kdy není schopen je s vynaložením běžného úsilí a s dodržením zákonných mezí sám opatřit). Navrhne-li daňový subjekt správci daně provedení konkrétního důkazního prostředku, pak je povinností správce daně navržený důkazní prostředek provést, nebo náležitě odůvodnit, proč nepovažoval provedení důkazního prostředku za nutné či odůvodněné.

Jak již bylo uvedeno výše, v projednávaném případě stěžovatelka v rámci svého vyjádření ke zjištěním učiněným v rámci daňové kontroly předložila správci daně tabulky obsahující seznamy osob, které měly uhradit provizi slovenským daňovým subjektům. Bez ohledu na formu zpracování takto předložených údajů bylo zřejmé, že nepochybně poskytovaly prvotní informaci o konkrétních osobách, které se měly jakožto plátci provizí vyskytovat v účetnictví slovenských daňových subjektů a jimi poskytnuté platby proto neměly být zahrnuty do příjmů stěžovatelky. K prokázání tohoto tvrzení stěžovatelka navrhla vyžádat účetnictví slovenských subjektů a spolupracovat se slovenským finančním úřadem v rámci mezinárodní pomoci. Je tak možno konstatovat, že ve vztahu k této otázce, kterou

stěžovatelka učinila v daňovém řízení spornou, nezůstala v průběhu daňového řízení nečinná a nerezignovala na svou důkazní povinnost.

V tomto ohledu se proto jeví jako předčasná argumentace krajského soudu, že předložené tabulky představovaly nevěrohodný důkazní prostředek a jako takové musely být odmítnuty. Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka 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 stěžovatelce. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu a žalovaného, že pro nezahrnutí sporných příjmů z provizí do příjmů (potažmo do základu daně) stěžovatelky bylo nutno mj. doložit, mezi jakými konkrétními subjekty byly uzavřeny zprostředkovatelské smlouvy a jakým konkrétním subjektům byly skutečně hrazeny sporné provize. Nelze však souhlasit s tím, že by konstatování nevěrohodnosti předložených seznamů osob představovalo náležité zdůvodnění toho, proč nebyly ze strany českých finančních orgánů vyžádány na návrh stěžovatelky účetní doklady a účetnictví slovenských daňových subjektů tak, aby mohly být jednotlivé zjištěné údaje vzájemně porovnány a následně vyhodnoceny.

Pokud stěžovatelka jako daňový subjekt navrhla správci daně k prokázání svých tvrzení konkrétní důkazní prostředek (zde účetnictví slovenských daňových subjektů), pak bylo jeho povinností navržený důkazní prostředek buď provést, nebo náležitě odůvodnit, proč tomuto návrhu nevyhověl. Ani jednomu z uvedených požadavků však finanční orgány v předcházejícím řízení nedostály a ani krajský soud, který sám zatížil své řízení vadou mající vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, uvedené pochybení nenapravil.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na krajském soudu tedy nyní bude, aby znovu posoudil důvodnost jednotlivých žalobních námitek a aby napravil shledané procesní pochybení týkající se stěžovatelkou vzneseného důkazního návrhu, a to v intencích shora vyslovených závěrů a citované judikatury zdejšího soudu.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. ledna 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu