

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **R.F. PROFI s.r.o.,** se sídlem Čimická 310/25, Praha 8, zast. prof. Dr.h.c. JUDr. Janem Kříženem, CSc., advokátem se sídlem Dlouhá 741/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2011, č. j. 7220/11-1200-501918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 12. 2013, č. j. 59 Af 58/2011 – 123,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 12. 2013, č. j. 59 Af 58/2011 – 123, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2011, č. j. 7220/11-1200-501918, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žal obě a kasační stížnosti v celkové výši **34 110 Kč**, k rukám jejího zástupce prof. Dr.h.c. JUDr. Jana Kříže, CSc., advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Kasační stížností brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti v záhlaví označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „odvolací správní orgán“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutím o odvolání Finančního úřadu

v Turnově (dálen jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 6. 5. 2008, č. j. 31248/08/260922/4007, a ze dne 6. 5. 2008, č. j. 31272/08/260922/4007, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Prvým uvedeným rozhodnutím správní orgán I. stupně částečně vyhověl odvolání a změnil svůj dodatečný platební výměr ze dne 8. 1. 2008, č. j. 598/08/260920/4007, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2004. Druhým rozhodnutím rovněž částečně vyhověl odvolání a změnil dodatečný platební výměr ze dne 8. 1. 2008, č. j. 599/08/260920/4007, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2005.

[2] Odvolací správní orgán ve svém rozhodnutí vzal za prokázané, že dne 16. 9. 2003 byla uzavřena dohoda o poradenství mezi stěžovatelkou jako klientem a společností CEE Advanced Industry Investments Ltd., se sídlem 4 floor, Lawford House, Albert Place, Londýn N3 1QA, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „společnost CEE“), jako konzultantem. Dle dohody náleží konzultantovi fixní odměna za jeho služby za každou dodávku materiálu, která bude řádně převzata a zaplacena zákazníkem klienta, na které se konzultant svou činností podílel, či dopomohl k její realizaci a kterou zprostředkoval. Meritem důkazního řízení bylo prokázání, že fakturované plnění za služby dle dohody je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatelka neprokázala, že se společnost CEE skutečně podílela na realizaci a zprostředkování dodávek materiálů pro jaderný průmysl do Ruské federace, které ve skutečnosti do Ruska dodávala společnost ARAKO spol. s r.o., se sídlem Hviezdoslavova 2897/18, Opava (dále jen „společnost ARAKO“). V průběhu důkazního řízení nepředložila žádný důkaz o přímé intervenci společnosti CEE u ruských odběratelů, resp. o tom, že se díky ní dostala na seznam dodavatelů splňujících podmínky pro dodávky pro ruský jaderný průmysl.

[3] Proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu podala stěžovatelka správní žalobu ke krajskému soudu, který ji jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Soud v rozsudku uvádí, že správce daně nezpochybnil, že by se společnost CEE „*nějakým způsobem*“ na základě dohody o poradenství zapojila do jejích obchodních aktivit směřujících na ruský trh, na kterém byly realizovaný dodávky hutních materiálů. V souvislosti s jednotlivými dodávkami proplácela společnosti CEE paušální částky. Správce daně jen opakovaně a legitimně v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), požaduje doložení konkrétních kroků společnosti CEE ve smyslu dohody o poradenství.

[4] Stěžovatelka v podstatě cituje jen první třetinu dohody o poradenství a opomíjí tu část dohody o poradenství, která se týká povinností konzultanta. Uplatňuje-li výdaje plynoucí z dohody o poradenství jako výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, pak musí být zřejmé, zda a zejména v jakém rozsahu byla dohoda naplněna, a to i z pohledu smluvních závazků konzultanta. Bylo na ní, aby unesla svou důkazní povinnost. Obecný odkaz na „*ruské specifikum*“ nemůže být relevantní náhradou za řádnou a přezkoumatelnou dokumentaci činnosti společnosti CEE. Irelevantní je i námitka odkazu na „*utajení*“ know-how této společnosti. Některé činnosti dle dohody (např. školení) nemusely být nutně realizovány. Stěžovatelka ale tvrdí, že společnost CEE zprostředkovávala, vyvíjela ostatní

činnosti dle dohody, a proto soud musí trvat na tom, že popis konkrétních zprostředkovatelských činností dokumentován být musí, neboť zprostředkování je podstatou dohody, bez kterého by neměla smysl. Několik fotokopií písemných dokladů o tom, že k dodávkám do Ruska skutečně docházelo, nemůže prokázat faktické kroky zprostředkování. Soud v této souvislosti připomíná, že dohoda o poradenství stanovuje právo po konzultantovi požadovat předložení dokumentace.

[5] Správce daně zásadně nezpochybnil předložené listiny, a proto na něj nepřešla důkazní povinnost podle § 31 odst. 8 písm c) zákona o správě daní a poplatků. Byla to naopak stěžovatelka, která své důkazní břemeno neunesla, protože dokumentovala pouze výsledek kontaktů s ruskou stranou, nikoliv celý proces zprostředkování.

[6] Odkaz na usnesení Policie České republiky, Okresního ředitelství Semily, ze dne 4. 11. 2008, č. j. ORMS-915-26/TČ-2008-80 (dále jen „usnesení Policie České republiky“), je nepřípadný. Skutková podstata trestného činu podle § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů, vykazuje specifické rysy v tom, že mimo jiné vyžaduje prokázání úmyslu daň zkrátit, avšak ani správce daně o tomto úmyslu nehovoří. Uvedeným usnesením byla věc odložena. Nejedná se o zprošťující rozsudek a zejména se nejedná o případ, kdy by byl někdo uznán vinným ze spáchání trestného činu, neboť teprve takovým rozsudkem by byl vázán.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, ve které uplatňuje námitky, jež podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Krajský soud dle jejího názoru nesprávně posoudil právní otázku, zda prokázala, že se v jejím případě jednalo o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud by neuzavřela dohodu o poradenství se společností CEE a nevynaložila by výdaje za služby vzniklé v souvislosti s ní, nezískala by žádné příjmy z prodeje výrobků na ruský trh a nedosáhla by zdanitelných příjmů. Současně uvádí, že uvedené výdaje skutečně vynaložila. V této souvislosti odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82, ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 41/2012 – 45, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, a ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010 – 72.

[9] Soud dále nesprávně posoudil právní otázku, zda předložené důkazní prostředky obsahovaly důkazy prokazující její tvrzení a zda bylo uneseno důkazní břemeno. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v § 92 odst. 7, ukládá správci daně na základě provedení hodnocení důkazních prostředků ověřit, zda důkazní prostředek přijal za důkaz či jej odmítl nebo popřel. Obdobně stanoví § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Soud v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu na listiny, které mají ze zákona povahu důkazních prostředků, pohlíží jako na „*několik písmenných dokladů*“. Tímto postupem je obcházena povinnost uložená v ustanovení § 92 odst. 5 a 7 daňového řádu (obdobně § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Předložené listiny měly být soudem považovány za důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Pokud správce

daně tyto důkazní prostředky neodmítnul či nepopřel, staly se důkazy v daňovém řízení, které prokazují uskutečnění služby. Jestliže by byly odmítnuty či popřeny, byla by porušena povinnost dle § 92 odst. 5 daňového řádu (obdobně § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). To se však dle soudu nestalo.

[10] Nesprávně byla posouzena i právní otázka relevance usnesení Policie České republiky. Toto usnesení je zcela relevantním důkazním prostředkem, který měl být osvědčen za důkaz prokazující tvrzení, pokud nebyl prokázán opak toho, co je v uvedené listině osvědčeno či potvrzeno. Daňový řád neumožňuje, aby správce daně veřejnou listinu nepřipustil jako důkaz s odůvodněním, že byla vydána v určitém řízení, které vykazuje specifické rysy. Tento závěr je potvrzen např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, nebo rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 243/2000 - 33.

[11] Krajský soud, stejně jako odvolací správní orgán a správní orgán I. stupně, nesprávně vycházel ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve spisech, případně je s nimi v rozporu. Jednotlivé předložené listiny totiž obsahují důkazy o okolnostech a krocích zprostředkování obchodu ze strany společnosti CEE v zájmu stěžovatelky. Tyto listiny nebyly popřeny či odmítnuty. Stěžovatelka má za to, že předložené listinné důkazy tvoří v daňovém řízení ucelenou stopu vyžadovanou v rámci prokazování daňových tvrzení. Správce daně řádně nevedl řízení, když např. porušil § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (nyní § 8 odst. 1 daňového řádu). O tom svědčí hodnocení důkazních prostředků provedené v rozhodnutí odvolacího správního orgánu, který se s prohlášením jednatelky společnosti CEE ze dne 23. 10. 2006 vypořádal tak, že odmítl nad obsahem těchto důkazních prostředků spekulovat. S ohledem na předložený rozsah a obsah důkazů jí není známo, jaké jiné důkazy měly být předloženy, neboť zdokumentování uvedeného obchodního případu věnovala nadprůměrnou pozornost a výzvy k předložení dalších důkazů byly obecného charakteru. Při zjišťování skutkové podstaty byly porušeny právní předpisy, kterými se řídí daňové řízení takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost.

[12] Rozsudek je mimo to nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že správce daně nezpochybnil stěžovatelkou předložené listiny a nemohl se tak stát nositelem důkazního břemene. Soud se vůbec nevypořádal se závažnou výtkou uvedenou v žalobě, že odvolací správní orgán se vypořádal s důkazem o poskytnutí služby společností CEE obsaženým v prohlášení jednatelky společnosti CEE ze dne 23. 10. 2006 pouze tak, že odmítl nad tímto důkazem spekulovat. Další soudem opomenutou výtkou je, že odvolací správní orgán pouze konstatoval, že nebylo uneseno důkazní břemeno, aniž by se zabýval jednotlivými důkazy (např. jejími přípisy ze dne 23. 11. 2004, 18. 10. 2004, 8. 7. 2004 a 8. 10. 2003, které obsahují i následnou odpověď společnosti CEE, přípis Atomstroyexportu ze dne 4. 11. 2004, sdělení Federální vládní agentury pro atomovou energii ze dne 10. 9. 2003, prohlášení jednatelky společnost CEE ze dne 23. 10. 2006 a výpověď pana R. M. ze dne 12. 1. 2011), které prokazují poskytnutí služeb dle dohody.

[13] S ohledem na shora uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí odvolacího správního orgánu i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (protože tak měl učinit již krajský soud) včetně původních dodatečných platebních výměrů (protože o těchto rozhodnutích nebylo pravomocně rozhodnuto).

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v zásadě nerozporuje tvrzení stěžovatelky, že její výdaje, pokud by byly vynaloženy za skutečně provedené služby v souladu s dohodou o poradenství, je možné považovat za daňově uznatelné podle § 24 zákona o daních z příjmů. V daném případě však toto neprokázala. Písemné doklady krajský soud považoval za důkazní prostředky, které neodmítl ani nepopřel, nicméně dle závěrů soudu je nelze považovat za důkazní prostředky prokazující uskutečnění služeb ze strany společnosti CEE, neboť prokazovaly jiné skutečnosti než jednotlivé dílčí kroky zprostředkování. Tyto listiny prokazovaly pouze to, že k dodávkám do Ruské federace docházelo, nikoliv to, že by společnost CEE skutečně poskytla služby, a proto správní orgán I. stupně ani odvolací správní orgán nebyl povinen prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazních prostředků. S listinami povahy důkazních prostředků nebylo nakládáno jakkoliv v rozporu se zákonem.

[15] Stěžovatelka sice uvádí, která ustanovení daňového řádu byla podle ní porušena při zjišťování skutkové podstaty, nicméně neuvádí konkrétní důvody, ve kterých tvrzená porušení spatřuje. Mimo to velká část řízení byla provedena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, ale porušení ustanovení tohoto předpisu neuvádí. Její námitka je natolik obecná, že vyjma dříve uvedeného se k ní nelze vyjádřit.

[16] Soud správně unesení Policie České republiky posoudil jako irelevantní pro posouzení nynější věci, jelikož bylo vydáno v trestním řízení vykazujícím specifické rysy. V této souvislosti odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 120/2009 – 90. Usnesení se vztahuje na jednání pana R. F., a nikoliv na stěžovatelku jako právnickou osobu. Policie České republiky sice ve svém usnesení uvedla deklarovaný obchodní vztah, ale v tomto ohledu je nutné vycházet z opačného rozložení důkazního břemene v trestním řízení, kdy by musela prokázat, že se obchodní vztah neuskutečnil, aby mohla konstatovat opak. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, byl nepřípadný, neboť listina nebyla v případě, kterého se týkal uvedený rozsudek, vydána orgánem činným v trestním řízení.

[17] Žalovaný soudí, že krajský soud se vypořádal se všemi závažnými výtkami. Jeho rozsudek je proto přezkoumatelný.

[18] Nesouhlasí s tím, že mu krajský soud v rozporu s § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal náhradu nákladů řízení, které mu prokazatelně a důvodně vznikly v souvislosti s jednáním u soudu. Náklady spojené s pracovní cestou zaměstnance k soudu nelze považovat za běžnou administrativní činnost. Opačná argumentace soudu nemá oporu v žádném ustanovení s. ř. s. Žalovaný nevystupuje v soudním řízení v pozici vrchnostenské, ale v pozici účastníka řízení a nedostává se do něj z pozice projevu své vůle, nýbrž úkonem žalobce. Dle § 36 odst. 1 s. ř. s. mají účastníci v řízení rovné postavení. Pro podporu svého názoru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 – 84.

[19] Žalovaný s ohledem na shora uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[20] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti reagovala replikou, ve které setrvává na svém názoru, že předložené důkazy prokazují poskytnutí služby. Správní orgány nedostály své povinnosti osvědčit, které skutečnosti považují za prokázané a které nikoliv. Ve správním spisu nelze nalézt vypořádání se s věcným obsahem jednotlivých důkazních prostředků. V případě popření obsahu důkazních prostředků je jejich povinností prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost důkazního prostředku. Tato povinnost byla také porušena. Daňové orgány a soud řádně nepopřely přípis jednatelky společnosti CEE ze dne 23. 10. 2006, pokud pouze uvedly, že poskytnuté služby měly mít širší popis.

[21] Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 120/2009 - 90, je nesprávný, neboť se soud v tomto případě zabýval posouzením toho, zda plnění v oblasti daňového práva je závislé na trestní odpovědnosti fyzických osob, které měly tato plnění za stěžovatelku jako právnickou osobu domlouvat. V rozhodnutí se podává, že podklady a informace zjištěné v trestním řízení jsou pro účely daňového řízení zásadně použitelné (v této souvislosti poukazuje rovněž na rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 41/2012 – 45). Skutkový stav, na kterém se zakládalo uvedené rozhodnutí, je odlišný od nyní posuzované věci. V nynější věci s ohledem na § 264 daňového řádu se má aplikovat § 94 odst. 1 téhož zákona, podle kterého je daňový orgán nucen přijmout veřejnou listinu za důkaz nebo prokázat opak toho, co je v ní uvedeno. Stanovisko o nepřípadnosti odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, s odůvodněním, že veřejná listina v tomto případě byla vydána jiným orgánem než orgánem činným v trestním řízení, odporuje daňovému řádu, který neopravňuje daňové orgány k výběru orgánu veřejné moci, jejichž listiny bude respektovat.

[22] Stěžovatelka poukazuje na to, že daňové orgány a krajský soud nesprávně soustředí důkazní sílu na podpůrné technicko – obchodní kroky, na jejichž plnění není výplata odměny vázána. V důsledku naplnění těchto kroků nemohlo dojít a ani nedošlo k výplatě jakékoliv odměny. Odměna je vázaná výhradně na kilogramový rozsah prodaného a zaplaceného ocelového materiálu, na jehož dodávce se společnost CEE svou činností podílela či domohla k jeho přijetí. Daňové orgány ani soud nejsou oprávněny měnit smluvní podmínky pro přiznání a výplatu odměny. Správce daně byl oprávněn provádět kontrolu podpůrných technicko – obchodních činností, avšak bez toho, aby zjištění učiněná při kontrole byla podkladem pro rozhodnutí o uznání vyplacené odměny.

[23] S ohledem na výše uvedené stěžovatelka setrvává v plném rozsahu na své kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je zastoupena advokátem. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Zdejší soud se postupně zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, resp. i nepřezkoumatelností rozhodnutí odvolacího správního orgánu (III.A), námitkou nesprávně zjištěného skutkového stavu (III.B), námitkou porušení procesních předpisů (III.C), jakož i dalšími námitkami (III.D), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III.A Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a rozhodnutí odvolacího správního orgánu

[26] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Pokud by totiž byla tato vada shledána, mohlo by to bránit přezkumu dalších stížních námitek. Jde o vadu natolik závažnou, že k ní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a to pokud brání přezkumu rozhodnutí v rámci uplatněné kasační námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 As 78/2012 – 35).

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování této otázky vyšel ze své judikatury, podle které je nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS.). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána také tehdy, pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

[28] Rozsudek by byl také nepřezkoumatelný, pokud by krajský soud přezkoumal rozhodnutí odvolacího správního orgánu, které pro absenci odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91).

[29] Stěžovatelka uplatňovala odměnu vyplacenou z dohody o poradenství jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že podle dohody na ni vznikl nárok. V nyní souzené věci je právě proto v prvé řadě klíčová otázka, jaké musejí být splněny podmínky pro vznik nároku na smluvní odměnu za služby vykonávané společností CEE ve prospěch stěžovatelky, neboť teprve na jejím základě lze činit úsudek, jaké skutečnosti (jaká plnění vykonávaná společností CEE a za jakých podmínek, případně s jakým výsledkem) jsou pro vznik nároku odměnu dle dohody významné a mají být proto daňovým subjektem prokazovány, aby bylo možné daňový náklad uznat. Bez této úvahy není zřejmé, ohledně jakých skutečností daňový subjekt primárně tížilo důkazní břemeno, jehož unesení bylo prvním východiskem pro uznání daňového nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně jiných skutečností, které se sice k dohodě vztahují, ale samy o sobě ke vzniku nároku na odměnu

nemohou vést, nemusí být tato skutečnost významná pro vyhodnocení výdaje jako daňově uznatelného.

[30] Krajský soud se výkladem příslušných ustanovení dohody o poradenství věnovaných smluvní odměně, jakož i ustanovení s nimi souvisejících, výslovně nezabýval, a shora naznačená úvaha proto v jeho rozhodnutí absentuje. Soud pouze uvádí, že podstatou dohody bylo zprostředkování, bez kterého by neměla smysl. Ovšem nijak nepřibližuje, co za zprostředkování považuje, resp. nerozvádí, za jakých podmínek by výkon nijak blíže nespecifikované zprostředkovatelské činnosti vedl ke vzniku nároku na smluvní odměnu. V napadeném rozsudku se tak podává, že částky vyplacené společnosti CEE by byly uznatelné podle § 24 zákona o daních z příjmů, pokud by byly prokázány jednotlivé kroky zprostředkování. Z rozsudku ale zároveň nelze seznat, jakou činnost vykonávanou na základě dohody je možné považovat za zprostředkování. Otevřená tak např. zůstává otázka, zda by dle soudu bylo možné podřadit pod zprostředkování i činnost, jejímž výsledkem by bylo zařazení stěžovatelky na seznam subdodavatelů pro jaderný průmysl v Ruské federaci. Kvůli absenci shora popsané úvahy je rozsudek krajského soudu částečně nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[31] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval nepřezkoumatelností rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Mohl se při tom opřít o výše uvedené závěry o nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, které lze zásadně vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů. Ani v tomto rozhodnutí není patrné, jaké činnosti byly považovány za rozhodné pro vznik nároku na odměnu dle dohody a případně za jakých podmínek. Odvolací správní orgán opakovaně konstatoval, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně různých skutečností (podíl společnosti CEE na realizaci a zprostředkování dodávek do Ruska, přímá intervence této společnosti u ruských odběratelů, zařazení na seznam subdodavatelů, dopomoc při realizaci dodávek do Ruské federace, zajištění potřebné licence lokálními úřady atd.), ovšem neuvádí, které skutečnosti byly pro vznik nároku na odměnu významné a které nikoliv. Teprve po vypořádání této otázky bylo na místě činit závěry, ohledně kterých skutečností podstatných pro uznání daňového nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebylo uneseno důkazní břemeno. I toto rozhodnutí je proto částečně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[32] S ohledem na shora vyslovené obecné závěry stran přezkoumatelnosti by rozhodnutí bylo dále zpravidla nepřezkoumatelné, pokud by správní orgán či soud opomenul důkaz, tj. pokud by se nijak nevypořádal s provedeným důkazem při hodnocení důkazů nebo pokud by neuvedl v odůvodnění rozhodnutí důvody, proč nebyl navržený důkaz vůbec proveden. Ústavní soud k otázce tzv. opomenutého důkazu uvedl, že zásadám spravedlivého procesu odpovídá nejen možnost účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům, nýbrž i navrhnout důkazy vlastní. Soud (a tedy ani správní orgán) sice není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak musí o vznesených návrzích rozhodnout, a pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotně právním předpisům, které aplikoval a k právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 61/94, Sb. ÚS, sv. 3, s. 51, obdobně např. nález sp. zn. I. ÚS 549/2000, Sb. ÚS, sv. 22, s. 65, nález sp. zn. II. ÚS 663/2000, Sb. ÚS, sv. 22, s. 19, nález sp. zn. IV. ÚS 67/2000, Sb. ÚS, sv. 21, s. 153).

[33] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení (poprvé 29. 11. 2006) mimo jiné předložila její přípisy ze dne 23. 11. 2004, 18. 10. 2004, 28. 7. 2004, 8. 7. 2004 a 12. 10. 2003, které obsahují i následnou odpověď společnosti CEE. Nejvyšší správní soud proto posuzoval zda, případně jak bylo na tyto důkazní návrhy odvolacím správním orgánem reagováno, a to s vědomím, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu i správního orgánu I. stupně platí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Absence vypořádání důkazu v rozhodnutí odvolacího správního orgánu by tak nemusela nutně znamenat jeho nepřezkoumatelnost, pokud by se s důkazem řádně vypořádal správní orgán I. stupně; opačně nevypořádání se s důkazem správním orgánem I. stupně by mohl v konkrétním případě napravit odvolací správní orgán.

[34] Zdejší soud ověřil, že hodnocení uvedených důkazů, případně odůvodnění proč nebylo důkazním návrhům vyhověno, neobsahuje ani rozhodnutí odvolacího správního orgánu, ani na uvedené důkazy nijak nereagoval správní orgán I. stupně. Rozhodnutí odvolacího správního orgánu je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. K otázce významu těchto opomenutých důkazů v nynější věci se zdejší soud nemohl vyjádřit, a to s ohledem na scházející úvahu ohledně skutečností významných pro vznik nároku na odměnu dle dohody.

[35] Stěžovatelka ve své obsáhlé žalobě na všechny v bodě [33] tohoto rozsudku uvedené důkazní prostředky poukazovala a vyvozovala z nich závěry rozhodné pro posouzení skutkového stavu. Konstatovaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí odvolacího správního orgánu tak bránila přezkumu v rozsahu žalobních bodů a krajský soud k této vadě měl přihlédnout z úřední povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyšší správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Pokud tak neučil a nedovodil, že jím zkoumané rozhodnutí je přezkoumatelné, zatížil i svůj rozsudek v této části vadou nepřezkoumatelnosti.

[36] Stěžovatelka nadto výslovně v žalobě (na straně 16) poukazovala, že odvolací správní orgán se nezabýval mimo jiné jejími přípisy ze dne 23. 11. 2004, 18. 10. 2004, 8. 7. 2004 a 8. 10. 2003, které obsahují i následnou odpověď společnosti CEE. Na tuto její námitku však krajský soud nijak nereagoval a pouze velmi stručně vyhodnotil obsah některých z těchto přípisů (ze dne 8. 10. 2003, 8. 7. 2004 a 23. 11. 2004), aniž by se vyslovil, zda odvolací správní orgán pochybil, či nikoliv. Je proto nutné přisvědčit kasační námitce, že soud nevypořádal výtku ohledně opomenutí některých důkazů tímto orgánem. I z tohoto důvodu je tak rozsudek částečně nepřezkoumatelný.

[37] Rozsudek je mimoto částečně nepřezkoumatelný, protože krajský soud sám jakkoliv nevypořádal přípisy stěžovatelky ze dne 18. 10. 2004 a 28. 7. 2004 uplatněné v žalobě, když se výslovně zabýval jen přípisy ze dne 8. 10. 2003, 8. 7. 2004 a 23. 11. 2004.

[38] Součástí správního spisu je i úřední záznam Policie České republiky, Okresního ředitelství Semily, o podaném vysvětlení panem Mgr. R. M. ze dne 17. 7. 2008, č. j. ORSM-915-12/TČ-2008-80. Na tento úřední záznam odkazuje i ve své žalobě stěžovatelka a činí z něj skutkové vývody. Nejvyšší správní soud ověřil, že ve vztahu k tomuto důkazu se

krajský soud v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil, čímž zatížil své rozhodnutí další vadou, která způsobuje jeho dílčí nepřezkoumatelnost.

[39] Krajský soud se rovněž nevyjádřil ani k oprávnění Institutu technické inspekce Praha ze dne 11. 12. 2003, č. j. 672/08.06/03/15.09/2, které je rovněž obsaženo ve správním spisu, a to navzdory tomu, že na uvedené oprávnění stěžovatelka ve své žalobě poukazovala a opírala o něj své závěry o skutkovém stavu. I ve vztahu k nevypořádání tohoto důkazu zatížil krajský soud své rozhodnutí částečnou nepřezkoumatelností.

[40] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost spatřuje dále v tom, že krajský soud nereagoval na námitku, že se odvolací správní orgán vypořádal s důkazem o poskytnutí služby společností CEE obsaženým v přípisu ze dne 23. 10. 2006 podepsaném jednatelkou této společnosti, který obsahuje i jména osob zajišťujících službu, pouze tak, že odmítl spekulovat nad tímto důkazem. Lze souhlasit s tím, že krajský soud se mohl s touto námitkou vypořádat lépe. Není ale pravdou, že by ji zcela opomenul, neboť z jeho rozhodnutí lze seznat, že přípis ze dne 23. 10. 2006 vyhodnotil tak, že obsahuje pouze informaci o osobách zajišťujících služby dle dohody a obecné odkazy na okruhy činností bez jakéhokoliv upřesnění konkrétních aktivit. Relativně obdobně i odvolací správní orgán ve svém rozhodnutí uvádí, že uvedený přípis (resp. obsahově shodné prohlášení ze dne 23. 10. 2006 podepsané za společnost CEE Mgr. J. K. na základě plné moci) sice upřesňuje, jaké plnění bylo předmětem fakturace, ale konkrétní případy provedení služeb z něj nevyplývají. Odmítl spekulovat toliko nad tím, zda osoby, které měly poskytovat většinu služeb dle dohody, byly zástupci společnosti CEE nebo zástupci ruských institucí. Z kontextu odůvodnění rozsudku je tak patrné, že krajský soud shledal uvedenou námitku nedůvodnou, když se zásadně ztotožnil s hodnocením odvolacího správního orgánu stran přípisu ze dne 23. 10. 2006, tedy s tím, že jím nebylo prokázáno konkrétní poskytnutí služby. V tomto světle je liché tvrzení, že by krajský soud tuto výtku opomenul, a kasační námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z tohoto důvodu je tak nedůvodná.

[41] V kasační stížnosti je nepřezkoumatelnost dále spatřována v tom, že krajský soud nedostatečně odůvodnil svůj závěr ohledně toho, že se stěžovatelka mylně domnívá, že správce daně zpochybnil jí předložené listiny, a tak se stal nositel důkazního břemene. Krajský soud v napadeném rozsudku srozumitelně vyložil, že předložené důkazy dokládají sice to, že dodávky do Ruské federace byly realizovány, avšak neprokazují, jaké konkrétní kroky učinila společnost CEE podle dohody o poradenství. Stěžovatelka dle krajského soudu neunesla důkazní břemeno ohledně konkrétních kroků konzultanta činěných podle dohody, nikoliv ohledně výsledků kontaktů s ruskou stranou. Listinné důkazní prostředky proto nebylo nutné popírat. Zdejší soud považuje tuto úvahu za řádně odůvodněnou. Námitka nepřezkoumatelnosti z tohoto důvodu proto není důvodná.

[42] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jak rozhodnutí odvolacího správního orgánu, tak i rozsudek krajského soudu je v části nepřezkoumatelný, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

III.B Námitka nesprávně zjištěného skutkového stavu

[43] Nejvyšší správní soud se naopak nemohl zásadně vyjádřit k námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu. Jak plyne z výše uvedeného, napadený rozsudek i rozhodnutí odvolacího správního orgánu jsou nepřezkoumatelné pro chybějící úvahu ohledně rozhodných skutečností pro vznik nároku na smluvní odměnu dle dohody o poradenství, od které se odvíjí i primární rozsah důkazního břemene, které je nutné unést, aby bylo možné náklad uznat. Bylo by tak předčasné vyvozovat, zda bylo prokázáno, že odměna vyplacená společnosti CEE je uznatelným nákladem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Teprve poté, co bude v rámci nového projednávání věci učiněn závěr ohledně okolností významných pro vznik nároku na odměnu dle dohody o poradenství, bude na místě směřovat dokazování právě k těmto okolnostem. Nadto v předcházejícím řízení nebyly vypořádány všechny důkazní návrhy. Zdejší soud proto nemůže předjímat, jak budou navržené důkazy v dalším řízení hodnoceny a jak případně ovlivní zjištěný skutkový stav.

[44] Nicméně oddělitelnou otázkou, kterou se může Nejvyšší správní soud zabývat, je dílčí závěr odvolacího správního orgánu, že v průběhu důkazního řízení nebyl předložen žádný důkaz o tom, že se stěžovatelka díky společnosti CEE dostala na seznam dodavatelů splňujících podmínky pro dodávky pro ruský jaderný průmysl. Uvedené je dle zdejšího soudu zjevně v rozporu například s obsahem přípisu ze dne 4. 11. 2004, ve kterém Atomstroyexport společnosti ARAKO sděluje, že je oprávněna využít dodávek stěžovatelky na projekt „*Kudankulam*“, a to na základě jednání se společností CEE. Tento přípis sice nespecifikuje četnost a konkrétní průběh uvedených jednání, ale plyne z něj, že společnost CEE se aktivně podílela na zařazení stěžovatelky na seznam subdodavatelů.

[45] V této souvislosti nelze souhlasit ani s krajským soudem, který tento důkaz hodnotí (stejně jako další listinné důkazy) tak, že dokládá pouze výsledek aktivit společnosti CEE, nikoliv jejich samotný průběh. Z tohoto písemného důkazu totiž plyne, jak bylo rozvedeno výše, že společnost CEE se účastnila jednání s konkrétním zákazníkem společnosti ARAKO, nicméně nedokládá konkrétní okolnosti těchto jednání.

[46] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že správní orgán pochybil při hodnocení přípisu Atomstroyexportu ze dne 4. 11. 2004.

[47] Nejvyšší správní soud ovšem zdůrazňuje, že uvedené nemusí svědčit o závěru, že bylo prokázáno, že odměna vyplacená společnosti CEE je uznatelným nákladem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Je na žalovaném, aby v případě, že tento důkaz nepopře, posoudil, zda postačuje k unesení důkazního břemene stran daňových tvrzení, a to i ve vazbě na další provedené důkazy. Zdejší soud v této souvislosti znovu připomíná, že se nezabýval klíčovou úvahou ohledně podmínek, které musejí být splněny pro vznik nároku na smluvní odměnu za služby dle dohody o poradenství, resp. i otázkou, zda by zařazení stěžovatelky v důsledku činnosti společnosti CEE do seznamu subdodavatelů pro ruský trh postačovalo ke vzniku nároku na smluvní odměnu, a to i ve spojení s jinými skutečnostmi.

[48] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že dne 29. 11. 2006 stěžovatelka skutečně oznámila správnímu orgánu I. stupně adresy osob, které měly zajišťovat pro

společnost CEE většinu služeb. Rozsudek krajského soudu je proto nutné korigovat v tom směru, že adresy byly dříve poskytnuty.

[49] Stěžovatelka spatřuje nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] v tom, že krajský soud nesprávně vyhodnotil, že nebylo prokázáno, že se v jejím případě jednalo o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud má za to, že i tato námitka je podřaditelná pod vadu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., protože svou podstatou směřuje do zjištěného skutkového stavu, nikoliv do nesprávného právního posouzení.

[50] Jak stěžovatelka, tak i žalovaný ve svých podáních odkazují na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, ve kterém se podává, že: *„[z] ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tak jednoznačně plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek…“* Stěžovatelka dovozuje, že naplnění uvedené čtyři podmínky (uvedené v citovaném rozhodnutí, jakož i v dalších rozsudcích, na které v kasační stížnosti odkazuje) byly v jejím případě naplněny. Opomněla však, že ve stejném rozsudku se dále uvádí: *„Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj jím uplatněný je daňově účinný; aby tedy prokázal nejen, že takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného, existujícího zboží, že služba byla reálně poskytnuta či pracovní cesty fakticky vykonány a rovněž skutečnost, zda tato faktická realizace směřovala k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů.“* V tomto směru lze proto souhlasit se žalovaným, že v daném případě bylo rovněž nutné prokázat, že uplatněné výdaje (náklady) byly vynaloženy na skutečně poskytnuté služby. S ohledem na závěry shora vyslovené se Nejvyšší správní soud nemohl vyjádřit k tomu, zda důkazní břemeno bylo v tomto směru uneseno, či nikoliv. Tato otázka musí být posouzena v dalším řízení.

III.C Námitka porušení procesních předpisů

[51] Stěžovatelka namítá, že krajský soud v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu na listiny mající povahu důkazních prostředků hledí jen jako na *„několik písemných dokladů“*, čímž je obcházena povinnost dle § 92 odst. 7 daňového řádu (povinnost správce daně určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků) a dle § 92 odst. 5 daňového řádu (důkazní povinnost správce daně). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že z označení *„několik písemných dokladů“* nelze vyvozovat, že soud nepovažoval tyto listiny za důkazní prostředky. Z napadeného rozsudku je naopak patrné, že je vyhodnotil jako důkazy, které prokazují výsledek kontaktů s ruskou stranou, nikoliv to, jak bylo tohoto výsledku dosaženo. Tyto listinné důkazní prostředky proto nebyly zpochybněny, ale prokazovaly jiné než jím požadované skutečnosti. Námitka, že krajský soud porušil § 93 odst. 1 daňového řádu, čímž obcházel § 92 odst. 5 a 7 daňového řádu, je tak nedůvodná, protože soud listiny za důkazní prostředky považoval, pouze se se stěžovatelkou rozcházel v tom, co tyto listiny prokazují.

[52] Stěžovatelka namítá, že ve správním spisu nelze nalézt vypořádání se s věcným obsahem jednotlivých důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 a § 92 odst. 7 daňového řádu. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že se správní orgán I. stupně zabýval věcným obsahem důkazních návrhů ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 a 2005 ze dne 21. 12. 2007, č. j. 55586/07/260930/5138, a následně ve svých rozhodnutích o odvolání ze dne 6. 5. 2008, č. j. 31248/08/260922/4007, a ze dne 6. 5. 2008, č. j. 31272/08/260922/4007. Hodnocení důkazů po věcné stránce obsahuje i dokument odvolacího správního orgánu „*Seznámení se zjištěným skutkovým stavem a důkazy, které je prokazují*“ ze dne 20. 7. 2011, č. j. 5859/11-1200-501918, podle § 115 odst. 2 daňového řádu a následně i jeho rozhodnutí o odvolání. V uvedených dokumentech je uvedeno, které skutečnosti jsou považovány za prokázané a které nikoliv na základě kterých důkazních prostředků. Nelze proto souhlasit, že takový dokument nebyl ve správním spisu založen. Zdejší soud podotýká, že tvrzení stěžovatelky ohledně nevypořádání jednotlivých důkazních prostředků ve shora naznačeném směru zůstalo v obecné rovině, aniž by specifikovala, kterých konkrétních důkazů se tvrzené pochybení týká, a proto se soud nezabýval tím, zda byly v uvedených dokumentech vypořádány všechny v úvahu přicházející důkazní prostředky, nýbrž pouze posoudil, že uvedené dokumenty jsou součástí správního spisu a co je jejich obsahem.

[53] K otázce, zda stěžovatelka prokázala své daňové tvrzení, se zdejší soud s ohledem na nepřezkoumatelnost napadené rozsudku a rozhodnutí odvolacího správního orgánu nemohl vyjádřit. Je ovšem zřejmé, že pokud by nesplnila povinnost vyplývající jí z příslušných ustanovení daňového řádu, neboť by neunesla důkazní břemeno, nebylo by možné s tímto stavem spojovat přenos důkazního břemene na správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Protože zdejší soud nemohl hodnotit, zda a případně v jakém rozsahu stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, nemohl se vyjádřit ani k tomu, zda došlo k jeho přenosu na správní orgán.

[54] Námitku, že se odvolací správní orgán vypořádal s důkazem o poskytnutí služby společností CEE obsaženým v přípisu ze dne 23. 10. 2006 podepsaném její jednatelkou, který obsahuje i jména osob zajišťujících službu, pouze tak, že odmítl spekulovat nad tímto důkazem (čímž porušil § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 1 daňového řádu), shledal Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou, neboť - jak bylo uvedeno již v bodě [40] tohoto rozhodnutí – odvolací správní orgán odmítl spekulovat toliko nad tím, zda osoby uvedené v přípise byly zástupci společnosti CEE nebo zástupci ruských institucí. Není tedy pravdou, že by odmítl spekulovat nad touto listinou, kterou se ve skutečnosti řádně zabýval a vyvodil mimo jiné i z ní svůj závěr o neunesení důkazního břemene.

[55] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítala porušení procesních předpisů pouze v obecné rovině či pokud není jednoznačně zřejmé, zda a případně k jaké argumentaci obsažené ve stížnosti se obecně tvrzené porušení těchto předpisů vztahuje (§ 2 odst. 3, § 31 odst. 4, § 31 odst. 8, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 1, § 92 odst. 5, § 92 odst. 7, § 93 odst. 1, § 94 odst. 1 daňového řádu), je nutné uvést, že není povinností soudu vyjadřovat se k porušení těchto ustanovení a dohledávat za ni, zda nebyla porušena, neboť pouhé odkazy na právní předpisy bez uvedení skutkových, na daný případ individualizovaných výtek, nelze považovat za kasační námitky (k tomu srov. usnesení

rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

III.D Další námitky

[56] K námitce nesprávného soustředění důkazního řízení na podpůrné kroky dle dohody o poradenství, na které nebyla vázaná smluvní odměna, se Nejvyšší správní soud nemohl vyjádřit, protože ve vztahu k otázce, jaké činnosti byly podle dohody rozhodné pro vznik nároku na odměnu, byly rozsudek krajského soudu i rozhodnutí odvolacího správního orgánu shledány nepřezkoumatelnými.

[57] Námitkou nesprávného posouzení usnesení Policie České republiky jako důkazu v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože prozatím není zřejmé, jaké skutečnosti jsou rozhodné pro vznik nároku na smluvní odměnu, a jakým směrem se tak bude ubírat dokazování v dalším řízení, a proto by závěr o relevanci tohoto usnesení jako důkazu byl prozatím předčasný.

[58] Nad rámec uvedeného zdejší soud konstatuje, že se nezabýval otázkou nepřiznání nákladů řízení před krajským soudem žalovanému vznesenou v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, a to z důvodu, že kasační soud je vázán důvody kasační stížnost, jak je vymezil stěžovatel (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[59] S ohledem na výše uvedené zdejší soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Věc však tomuto soudu nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně rozhodl dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Věc tak byla vrácena přímo žalovanému k dalšímu řízení, a to na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s. Již před krajským soudem totiž byly důvody ke zrušení rozhodnutí odvolacího správního orgánu a charakter vad, kterými soud zatížil svůj rozsudek, takový postup umožňoval. Obdobné vady totiž byly shledány jak v napadeném rozsudku, tak i v rozhodnutí odvolacího správního orgánu [zejména scházející úvaha ohledně skutečností významných pro vznik odměny (viz bod [29] až [31] tohoto rozsudku), nevypořádání některých důkazů (viz bod [37] tohoto rozsudku)], či v opomenutí žalobní námitky soudem, která upozorňovala na opomenutí některých důkazů (viz bod [36] tohoto rozsudku). Vrácení věci soudu by tak postrádalo jakékoliv opodstatnění, protože by v rámci závěrů Nejvyššího správního soudu nemohl učinit nic jiného, než zrušit rozhodnutí odvolacího správního orgánu ze stejných důvodů, pro které k tomuto přistoupil Nejvyšší správní soud.

[60] Pokud soud sám nechal bez povšimnutí některé písemnosti a žalobní argumentaci k nim se vztahující (viz bod [38] až [39] tohoto rozsudku), je nutné znovu připomenout, že jak v napadeném rozsudku, tak i v rozhodnutí odvolacího správního orgánu scházela úvaha ohledně skutečností významných dle dohody o poradenství pro vznik nároku na smluvní odměnu, která předurčuje i směřování dokazování v dalším řízení. Za takové situace, kdy není patrné, zda skutečnosti, které mají uvedené opomenuté důkazy prokazovat, by byly relevantní pro posouzení výdaje jako daňově uznatelného ve smyslu §

24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, by vrácení věci soudu k vypořádání těchto důkazů rovněž postrádalo smysl, neboť vypořádání těchto důkazů musí nejprve předcházet uvedená úvaha stran významu skutečností podstatných pro vznik odměny, kterou si musí učinit v první řadě žalovaný.

[61] Pro zrušení rozhodnutí správní orgánu I. stupně (původní dodatečné platební výměry ve spojení s autoremedurními rozhodnutími ze dne 6. 5. 2008, č. j. 31248/08/260922/4007 a č. j. 31272/08/260922/4007) neshledal zdejší soud důvod. V této souvislosti je na místě odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu citovanou již v rozhodnutí odvolacího správního orgánu (na stranách 4 až 5; zejména na rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111), která je zásadně použitelná i na úpravu obsaženou v daňovém řádu. Z této judikatury mimo jiné vyplývá, že správní orgán nemůže v daňovém řízení po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové, a to i pokud jeho rozhodnutí zruší soud. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, tak musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Se zřetelem k těmto závěrům Nejvyšší správní soud nepřistoupil ke zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně a věc, jak bylo vyloženo výše, vrátil žalovanému.

[62] Jestliže stěžovatelka poukazuje na to, že původní dodatečné platební výměry nejsou ve výroku rozhodnutí odvolacího správního orgánu potvrzeny ani zrušeny (není tedy o nich pravomocně rozhodnuto), je nutné konstatovat, že o nich bylo rozhodnuto autoremedurními rozhodnutími správního orgánu I. stupně, které byly následně potvrzeny rozhodnutím odvolacího správního orgánu. Není tedy pravdou, že o nich nebylo pravomocně rozhodnuto.

[63] V dalším řízení je žalovaný vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Nejprve musí učinit úsudek ohledně toho, které skutečnosti jsou rozhodné pro vznik nároku na odměnu dle dohody o poradenství a tuto úvahu promítnout do svého rozhodnutí. Následně musí dokazování směřovat ke skutečnostem, které jsou dle jeho úvahy významné pro vznik nároku na odměnu. Mimo to je povinen řádně se vypořádat s doposud opomenutými důkazy. Podle části III.B tohoto rozsudku musí posoudit, zda přípis od Atomstroyexportu ze dne 4. 11. 2004 (v případě, že ho nezpochybní) postačuje k unesení důkazního břemene stran daňových tvrzení, a to i ve spojení s dalšími provedenými důkazy a v návaznosti na závěr učiněný ohledně skutečností podstatných pro vznik nároku na smluvní odměnu. Při tomto postupu musí respektovat § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud budou naplněny předpoklady jeho aplikace.

[64] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[65] Úspěch ve věci se posuzuje dle osudu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výsledkem soudního přezkumu před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, je nutno konstatovat, že stěžovatelka měla ve věci plný úspěch. V takovém případě jí je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit náhradu nákladů řízení před soudem. Celkové náklady řízení jsou tvořeny náklady řízení před krajským soudem a náklady řízení před Nejvyšším správním soudem.

[66] Náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny odměnou zástupce stěžovatelky za tři úkony právní služby učiněné do 31. 12. 2012 (převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby a replika na vyjádření žalovaného, jakožto dvě písemná podání nebo návrhy ve věci samé) a za dva úkony právní služby učiněné od 1. 1. 2013 (písemné podání ve věci samé a účast na jednání před soudem). Za každý z úkonů učiněných do 31. 12. 2012 náleží odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Za každý z úkonů učiněných od 1. 1. 2013 náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy 7 200 Kč za tři úkony právní služby učiněné do 31. 12. 2012 a 6 800 Kč za dva úkony právní služby učiněné od 1. 1. 2013. Dále náleží náhrada za promeškaný čas v rozsahu sedmi započatých půlhodin strávených cestou na a z ústního jednání ve výši 700 Kč, když za každou započatou půlhodinu náleží 100 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu], a náhrada cestovních výdajů na ústní jednání jako hotových výdajů ve výši 95 Kč. Součástí nákladů řízení před krajským soudem je též zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

[67] Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tvoří odměna ve výši 3 100 Kč za dva úkony právní služby, jímž je podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013], tato odměna se zvyšuje o 300 Kč, což představuje náhradu hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy 6 800 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří též soudní poplatek ve výši 5 000 Kč.

[68] Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátce daně z přidané hodnoty dle § 57 odst. 2 s. ř. s. Mezi náklady řízení proto patří rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad dle § 35 odst. 2 s. ř. s. V daném případě jde o částku 4 515 Kč (jakožto 21 % z částky 21 500 Kč, což je odměna za sedm výše uvedených úkonů právní služby včetně paušální náhrady výdajů spojených s těmito úkony a náhrada za promeškaný čas).

[69] Nejvyšší správní soud nepřiznal zástupci stěžovatelky náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v nahlédnutí do spisu, jak požadoval ve svém přípisu ze dne 11. 2. 2014, neboť nahlížení do spisu krajského soudu ve správním soudnictví není srovnatelný úkon s prostudováním trestního spisu při skončení vyšetřování ve smyslu § 11 odst. 1 písm. f) advokátního tarifu a nepřibližuje se mu ani svou povahou a účelem ve smyslu § 11 odst. 3 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud odměnu za tento úkon

nepřiznal, nemohl přiznat ani náhradu za promeškaný čas s tímto úkonem spojenou (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2007, č. j. 9 Azs 11/2007 - 52). Rovněž zdejší soud nepřiznal zástupci stěžovatelky náhradu nákladů za repliku k vyjádření žalovaného ze dne 8. 8. 2012, protože převážně opakuje argumenty již vznesené, popřípadě takové, které mohly být vzneseny u ústního jednání.

[70] Ve svém souhrnu tak náklady řízení představují částku 34 110 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce k rukám jejího zástupce prof. Dr.h.c. JUDr. Jana Kříže, CSc., advokáta se sídlem Dlouhá 741/13, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 2. dubna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu