

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Rekultiva Praha, s.r.o.,** se sídlem Netínská 2656, Praha 9, zast. JUDr. Zuzanou Navrátilovou, advokátkou, se sídlem Jeseniova 1151/55, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2017, č. j. 10 Af 23/2014 – 56,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč k rukám advokátky JUDr. Zuzany Navrátilové do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6889/14/5000-14204-701858 ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007; důvodem doměření bylo neuznání nákladů za zprostředkování prodeje pozemků společností TABERG SLOVAKIA, s.r.o. (dále „zprostředkovatel“).

[2] Městský soud konstatoval, že stěžovatel své rozhodnutí založil výhradně na skutkovém závěru, že zprostředkovatelská činnost, jež byla zprostředkovateli žalobcem zaplacena, vůbec neproběhla; tento závěr však dle městského soudu nemá oporu ve shromážděných důkazech; žalobce předložil důkazní prostředky, které v souvislosti s touto transakcí mohl mít k dispozici, a navrhl provedení dalších důkazů, které si měl opatřit stěžovatel; z výpovědí navržených svědků, které provedeny byly, jednoznačně nevyplynulo, že by zprostředkování neproběhlo, neboť věrohodnost výpovědi svědka D. byla žalobcem účinně zpochybněna, svědek R. uvedl, že se na transakci fakticky nepodílel, a svědek K. uvedl, že si na zapojení společnosti TABERG SLOVAKIA výslovně

nepamatuje, ale nevyloučil je. Naopak výslech svědkyně P., který mohl žalobcova tvrzení potvrdit, nebyl proveden, a to vinou stěžovatele, nikoliv žalobce. Pokud za takových okolností stěžovatel neprováděl další dokazování, měl se v pochybnostech dle městského soudu přiklonit ke skutkovým tvrzením žalobce, a tedy považovat uplatněný náklad v podobě výdajů na zprostředkovatelskou činnost za uskutečněný. Neučinil-li tak, postavil své rozhodnutí na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spise, což je důvod ke zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[3] Městský soud zavázal stěžovatele, aby v dalším řízení provedl nejen skutkové, ale na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu též právní posouzení věci. Zjištění, že zprostředkování prodeje pozemků skutečně proběhlo, totiž ještě neznamená, že sporný výdaj žalobce lze skutečně uplatnit jako účelný náklad na dosažení příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění. Za situace, kdy bylo prokázáno, že jediný společník žalobce byl v roce 2007 zároveň jediným společníkem zprostředkovatelské společnosti a navíc jejím jediným zaměstnancem, je otázkou, zda mělo zprostředkování jakýkoliv ekonomický smysl; přičemž skutečnost, že zprostředkovatelská služba byla zaplacena, popřípadě i fakticky provedena, nemusí prokazovat, že výdaj za zprostředkování byl do daňově uznatelných nákladů uplatněn v souladu se zákonem. Za této situace bylo potřebné zjistit, zda mohla mít zprostředkovatelská činnost RNDr. Hameta přidanou hodnotu oproti situaci, kdy by vyjednával službu přímo za žalobce; pokud by se ukázalo, že takové uspořádání vztahů mezi žalobcem a společností TABERG SLOVAKIA žádný rozumný ekonomický smysl kromě daňového zvýhodnění žalobce mít nemohlo, jednalo by se o postup směřující ke krácení daně ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a bylo by namístě daň doměřit. Městský soud uzavřel, že pakliže stěžovatel dospěje k závěru, že zprostředkování prodeje pozemků mohlo mít z hlediska žalobce nějaký rozumný účel, bude nutné opětovně zhodnotit, zda ke zprostředkování skutečně došlo; za současného důkazního stavu je nutné se přiklonit k tomu, že transakce proběhla tak, jak tvrdí žalobce. Pokud by hodlal stěžovatel opětovně své rozhodnutí založit na zjištění, že transakce neproběhla, musel by si opatřit další důkazy; jako nezbytný se jeví především výslech navržené svědkyně K. P.

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti rekapituluje průběh daňového řízení, odkazuje na judikaturu správních soudů týkající se otázky dokazování a zprostředkování. Namítá, že rozsudek městského soudu byl vydán v rozporu s právními předpisy a je nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost a nedostatek důvodů.

[5] Dle stěžovatele se nelze ztotožnit se závěrem městského soudu, že „*skutkový závěr žalovaného, dle kterého zprostředkování prodeje pozemku společností TABERG SLOVAKIA vůbec neproběhlo, nemá oporu ve shromážděných důkazech*“. K tomu podrobně uvádí obsah předložené smlouvy o zprostředkování, a odkazuje na její jednotlivá ustanovení; tvrdí, že v průběhu daňového řízení bylo zcela jednoznačně prokázáno, že jediným jednatelem a společníkem zájemce o zprostředkování byl v rozhodném období RNDr. Michal Hamet, který byl rovněž jediným jednatelem a společníkem zprostředkovatele - společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o. (odpověď slovenské daňové správy na str. 4 rozhodnutí o odvolání). Správcem daně bylo dále v průběhu řízení vyvráceno tvrzení o tom, že paní K. P. „*byla podle informací daňového subjektu zaměstnankyní společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o.*“ a že „*byla za uvedenou problematiku zodpovědná*,“ neboť z odpovědi slovenské daňové

pokračování

správy (viz strany 5 a 6 rozhodnutí o odvolání) zcela jednoznačně vyplývá, že společnost TABERG SLOVAKIA, s.r.o. měla v rozhodném období pouze jediného zaměstnance – RNDr. Michala Hameta. S ohledem na shora uvedené skutkové okolnosti, kdy za zájemce o zprostředkování i zprostředkovatele fyzicky vystupovala jedna osoba, je dle stěžovatele vyloučeno faktické naplnění deklarovaného zprostředkování. Nemohlo totiž dojít k naplnění cl. 5.1. smlouvy o zprostředkování (zprostředkovatel se zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít smlouvu týkající se předmětu smlouvy), neboť na straně zájemce i zprostředkovatele stála ve fyzickém slova smyslu stejná osoba - RNDr. Michal Hamet. Stěžovatel nerozporuje, tak jak uvádí městský soud na str. 5 rozsudku, že z pohledu práva se v případě žalobce (společnosti Rekultiva Praha, s.r.o.) a společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o. jedná o dva subjekty práva – dvě právnické osoby. Za této konkrétní situace však byly oba subjekty práva – zájemce o zprostředkování i zprostředkovatel fyzicky zastoupeni jednou osobou – RNDr. Michalem Hametem. Jakákoliv činnost, která byla RNDr. Michalem Hametem vyvíjena a jakékoliv informace, které získal, získal RNDr. Michal Hamet jako osoba ve fyzickém slova smyslu. Ke koncentraci veškerého know-how tedy docházelo v rámci jedné fyzické osoby, která vystupovala jak za zprostředkovatele, tak za zájemce o zprostředkování, přičemž dle stěžovatele je nemožné oddělit, kde začíná a končí know-how získané RNDr. Michalem Hametem jako jediným jednatelem a společníkem žalobce, a kde začíná a končí know-how RNDr. Michala Hameta jako jediného jednatele a společníka zprostředkovatele, tj. společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o. Stěžovatel je proto s ohledem na shora uvedené přesvědčen, že nemohlo dojít k naplnění podstaty zprostředkování, protože RNDr. Michal Hamet by získané informace musel předávat sám sobě, což je dle stěžovatele fakticky nemožné.

[6] Pokud jde o svědeckou výpověď paní K. P., kterou městský soud požaduje doplnit, stěžovatel uvádí, že žalobce nejprve sdělil, že mu její pobyt není znám; v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru uvedl: „*Jednání o zprostředkování prodeje pozemku společnosti Rekultiva Praha, s.r.o. probíhala v Bratislavě za účasti předsedy představenstva Holcim (Cesko) a.s., člen koncernu, pana R. v. W. a pana L. D. Za TABERG SLOVAKIA, s.r.o. byla za uvedenou problematiku zodpovědná paní K. P. a významných jednání se účastnil také jednatel společnosti*.“ Následně v podání ze dne 4. 4. 2012, č. j. 243357/12 žalobce sdělil správci daně konkrétní adresu X; k upřesnění vztahu paní K. P. ke společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o. uvedl: „*Paní P. byla podle informací daňového subjektu zaměstnankyní společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o., nicméně tuto skutečnost si především musí správce daně ověřit u této společnosti, nikoliv u daňového subjektu. V tomto směru daňový subjekt doplňuje, že pokud již navrhl výslech svědkyně v rámci daňové kontroly, měl jej správce daně k doplnění těchto identifikačních údajů vyzvat v rámci daňové kontroly, resp. měl již vyzvat k poskytnutí součinnosti jejího bývalého zaměstnavatele, neboť daňový subjekt nemá možnost nahlížet do centrální evidence obyvatel, natož na Slovensku či v jiných zemích a relevantní informace může poskytnout nejlépe zaměstnavatel daných osob.*“ Stěžovatel uvedené tvrzení žalobce považuje za naprosto účelové, neboť RNDr. Michalu Hametovi, jako jedinému jednateli a společníkovi žalobce i společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o. muselo být známo, zda měla tato společnost nějaké zaměstnance, zda paní P. byla zaměstnancem této společnosti, případně jaká byla její role při zprostředkování uzavření kupní smlouvy se

společností Holcim (Česko) a.s., člen koncernu, a rovněž by znal její identifikační údaje. Stěžovatel připomíná, že v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu je daňový subjekt povinen třetí osobu, jejíž účast v řízení navrhuje, dostatečně identifikovat. Z odpovědi slovenské daňové správy (viz str. 5 a 6 rozhodnutí o odvolání) zcela jednoznačně vyplynulo, že paní K. P. nebyla ve společnosti TABERG SLOVAKIA, s.r.o. v pracovněprávním vztahu, nemohla tedy jako její zaměstnankyně zprostředkování řešit, což je v přímém rozporu s tvrzením žalobce. Britská daňová správa nezjistila, že by se paní K. P. zdržovala na adrese sdělené žalobcem: X. Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že by se v případě svědecké výpovědi K. P. jednalo o „*rozhodující důkaz*," neboť z § 8 daňového řádu nevyplývá, že by svědecká výpověď měla vyšší důkazní sílu oproti jiným důkazům. Dle stěžovatele je též nepřípustné, aby soud uděloval stěžovateli pokyn k doplnění dokazování a současně jej zavázal i k tomu, jak má provedený důkaz hodnotit.

[7] Stěžovatel trvá na tom, že s ohledem na zjištěné skutečnosti provedení výslechu paní P. by bylo nadbytečné a proto opětovně orgány britské daňové správy nedožádával; dodává, že správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009 – 48). V rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, Nejvyšší správní soud vyslovil, že není v rozporu se zákonem, pokud správce daně neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Závěr o tom, z jakých důvodů správce daně důkaz neprovedl, ovšem vždy musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelně vysvětlen. Dle stěžovatele těmto požadavkům bylo vyhověno, neboť závěr o nadbytečnosti výpovědi paní P. přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Na str. 9 a 10 rozhodnutí o odvolání se stěžovatel podrobně vyjádřil i k předloženému čestnému prohlášení jmenované ze dne 6. 3. 2013 s tím, že předložené čestné prohlášení má velmi nízkou vypovídací hodnotu a důkazní sílu, a nelze jej osvědčit jako důkaz dle § 93 daňového řádu prokazující skutečnosti v něm uvedené, neboť žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně uváděl jméno K. P., nikoliv K. P. Předložené čestné prohlášení navíc neobsahuje ověření pravosti podpisu, není proto jednoznačné, kdo listinu podepsal. Stěžovatel k tomu dodává, že důkazní břemeno zcela jednoznačně tížilo žalobce, a bylo na něm, aby dostatečně navrhovaného svědka identifikoval. Stěžovatel trvá na tom, že zkoumal všechny skutečnosti týkající se paní P. velmi důsledně, všechny důkazy vyhodnotil a žádné neopomenul. Nelze se tedy v žádném případě ztotožnit se závěrem soudu, že žalovaný se měl opakovaně pokusit vyslechnout svědkyni nebo vzít v úvahu její písemné prohlášení, jinak nezjistil skutkový stav dostatečně.

[8] Stěžovatel uvádí, že rovněž svědecká výpověď p. L. D., který se dle tvrzení žalobce účastnil jednání o zprostředkování prodeje pozemku ze strany společnosti Holcim (Cesko) a.s., byla provedena v rámci mezinárodní výměny informací maďarskou daňovou správou. Svědek vypověděl, že nezná společnost Rekultiva Praha, s.r.o. ani společnost TABERG SLOVAKIA, s.r.o. Dle stěžovatele výsledek svědecké výpovědi nemůže být zvrácen žalobcem přiloženými posudky č. 00707002 a č. 00705001 z ledna roku 2005, e-maily z let 2004 a 2005 a dokladem o ubytování z roku 2004, neboť tyto ani nesouvisí se zprostředkováním prodeje předmětných pozemků dle smlouvy o zprostředkování ze dne 3. 1. 2006. Pokyn městského soudu, že za daných okolností „*měl být žalovaný zvláště*

pokračování

vstřícný k tvrzením žalobce, kterými se pokusil svědeckou výpověď zpochybnit,“ je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového rádu. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že předloženými listinnými důkazními prostředky byla zpochybněna věrohodnost svědecké výpovědi pana D.

[9] Městský soud dle stěžovatele v rozporu se zjištěným skutkovým stavem uvedl, že stěžovatel postavil svůj závěr o tom, že zprostředkovatelská činnost nebyla fakticky realizována společností TABERG SLOVAKIA, s.r.o., právě na svědecké výpovědi pana D. Z napadeného rozhodnutí však zcela jednoznačně vyplývá, že faktická realizace zprostředkování je vyloučena ze samotné podstaty, neboť za zájemce i zprostředkovatele jednala tatáž fyzická osoba - RNDr. Michal Hamet, která by jen stěží předávala informace sama sobě. Stěžovatel dále uvádí, že v žádném případě nekladl k tíži žalobce skutečnost, že nebylo možné provést svědeckou výpověď pana W.; to neumožňuje Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku č. 281/1996 Sb., jak vyplývá z čl. 26; Česká republika dosud neuzavřela smlouvu o mezinárodní výměně informací se Švýcarskem. Na str. 8 rozhodnutí o odvolání stěžovatel uvedl: „*I když zákonné předpisy neumožňují provést výslech pana R. v. W. ve Švýcarsku, tj. osoby, která dle Vašeho tvrzení také jednala za společnost Holcim (Cesko) a.s., člen koncernu, tak již sama svědecká výpověď pana L. D. jednoznačně vyloučila Vaše výše uvedené tvrzení ve věci uskutečnění zprostředkování prodeje pozemků v k.ú. Račice společností TABERG SLOVAKIA, s.r.o.*“ Z uvedené formulace nelze v žádném případě dovodit, jak uvádí městský soud na str. 7 rozsudku, že „*žalovaný v rozhodnutí zcela nepodloženě uvedl domněnku, že by svědek, jehož se nepodařilo vyslechnout, potvrdil výpověď svědka D.*“

[10] K pokynu městského soudu stran posouzení věci dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, stěžovatel upozorňuje, že soudy ve správním soudnictví přezkoumávají rozhodnutí o odvolání v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů, pokud se v souladu s ustálenou soudní judikaturou nejedná o otázky, které jsou správní soudy povinny přezkoumávat ex offo, jako je např. nicotnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání, či otázka prekluze práva. Stěžovatel odvolací řízení uzavřel s tím, že žalobce neprokázal faktickou realizaci zprostředkování na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 3. 1. 2006, tj. neunesl důkazní břemeno dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů nebylo vůbec předmětem odvolacího řízení, stejně tak jej nenapadal, resp. na něj neodkazoval žalobce v podané žalobě. Stěžovatel má proto za to, že městský soud při přezkumu rozhodnutí překročil meze § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť se zabýval otázkou, která nebyla předmětem řízení ani žalobních bodů, a její nezodpovězení následně kladl k tíži stěžovatele. S ohledem na shora uvedené považuje stěžovatel rozsudek městského soudu za nezákonný a nepřezkoumatelný. Stěžovatel v této souvislosti nadto poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

[11] Stěžovatel dále uvádí, že princip zákazu zneužití práva je třeba v rovině daně z příjmů aplikovat obdobně jako u daně z přidané hodnoty, tj. zabývat se jím, až jsou naplněny hmotněprávní podmínky uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Městský soud však na str. 8 rozsudku ukládá stěžovateli přesně opačný postup – nejprve se zabývat tím, zda se v případě smlouvy o zprostředkování ze dne 3. 1.

2006 nejedná o postup směřující ke krácení daně ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a až v případě negativní odpovědi se zabývat tím, zda fakticky došlo ke zprostředkování. Shora uvedený pokyn soudu je však dle stěžovatele v rozporu s rozložením důkazního břemene v daňovém nalézacím řízení, neboť toto leží prvotně na daňovém subjektu. Městský soud však nastíněnou právní úvahou přenesl prvotní důkazní břemeno na správce daně a uložil mu, aby prokázal, že zprostředkování postrádalo jakýkoliv ekonomický smysl a že jeho cílem bylo dosáhnout daňového zvýhodnění.

[12] Stěžovatel svoji argumentaci uzavírá s tím, že existence dodavatelské faktury a smlouvy o zprostředkování sama o sobě automaticky neprokazuje, že se plnění fakticky uskutečnilo, tak jak je žalobcem deklarováno. Povinností žalobce bylo prokázat, nejen že došlo k vynaložení výdaje, ale rovněž to, že plnění bylo fakticky poskytnuto a že se jedná o náklad sloužící k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. V průběhu daňového řízení bylo zcela jednoznačně prokázáno, že za zájemce o zprostředkování a zprostředkovatele jednala v rozhodném období jediná fyzická osoba – RNDr. Michal Hamet. S ohledem na tyto skutkové okolnosti je dle stěžovatele vyloučeno faktické naplnění smlouvy o zprostředkování. Faktické uskutečnění zprostředkování prodeje pozemků společností TABERG SLOVAKIA, s.r.o. bylo dále vyloučeno informacemi získanými na základě mezinárodní výměny informací. Stěžovatel má proto za to, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a správce daně, resp. stěžovatel zcela oprávněně vyloučili částku 899 210 Kč zaúčtovanou dle dodavatelské faktury č. 11107003 (FP0710200), ze dne 7. 11. 2007 z daňově účinných nákladů, neboť ji nelze uznat jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[13] Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby napadený rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Městský soud přesvědčivě vyhověl požadavkům kladeným na řádné odůvodnění rozhodnutí soudu, rozhodnutí nejeví žádné znaky nepřezkoumatelnosti, natož rozporu s právními předpisy, které uvádí stěžovatel. Žalobce konstatuje, že stěžovatel na str. 2 až 3 pouze rekapituluje obsah rozhodnutí městského soudu, následně na str. 4 a první polovině str. 5 stěžovatel rekapituluje dle svého přesvědčení relevantní judikaturu. Činí tak způsobem, kdy toliko cituje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, aniž by však s nimi jakkoliv konfrontoval kasační stížností napadené rozhodnutí či uvedl, v čem spatřuje rozpor napadeného rozhodnutí s judikaturou. Žalobce zcela respektuje závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud a které jsou stěžovatelem citovány, avšak zároveň dodává, že těmto principům dostál nejen on jako daňový subjekt, ale rovněž i městský soud při svém přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí; ostatně ani stěžovatel neuvádí opak. Městský soud rozhodnutí odůvodňuje tím, „*že skutkový závěr žalovaného, dle nějž zprostředkování prodeje pozemků společností TABERG SLOVAKIA vůbec neproběhlo, nemá oporu ve shromážděných důkazech*“ a tím (stěžovatel) „*postavil své rozhodnutí na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spise, což je důvod ke zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.*“. Stěžovatel v bodech toliko bez další konfrontace s napadeným rozhodnutím cituje judikaturu a zabývá se především osobou RNDr. Hameta. Městský soud jednak ve svém rozhodnutí s odkazem na konkrétní judikaturu uvedl, že jakékoliv

pokračování

personální nebo kapitálové propojení mezi určitými osobami může, ale nemusí mít samo osobě daňové následky s tím, že takové propojení zároveň nemůže vést ke skutkovým zjištěním o neproběhnutí zprostředkování, jak neustále opakuje stěžovatel, ale může obecně řečeno mít vliv na následné právní závěry správce daně. K žádným takovým právním závěrům stěžovatel ale vůbec žádnou úvahu neprováděl, neboť své rozhodnutí opřel – a to zcela předčasně aniž by měl dostatečnou oporu ve spise, neboť neprovedl dostatečné dokazování – toliko o skutkový závěr o neproběhnutí zprostředkování. Žalobce má za to, že stěžovatel neodlišuje skutkové a právní hledisko věci a tím nesprávně nahlíží na postupy a principy dokazování a řádného zjištění skutkového stavu. To vše za situace, kdy, jak potvrdil soud, mezi stěžovatelem a žalobcem je nesporné, že žalobce se zprostředkovatelem uzavřel smlouvu o zprostředkování prodeje předmětných pozemků a tyto služby byly zprostředkovateli skutečně zaplaceny a k prodeji pozemků došlo. Žalobce trvá na tom, že zprostředkování proběhlo a k tomu předložil a navrhl dostatečné množství důkazů, které lze s ohledem na plynutí času požadovat. Dále trvá rovněž na tom, že náklad na zprostředkování – nehledě na osobu RNDr. Hameta (když k této osobě, resp. k nutnosti respektovat existenci právnických osob se již také několikrát vyjadřoval) – byl zcela účelně vynaloženým nákladem (např. proto, že žalobce by bez znalostí a pověsti TABERGU SLOVAKIA s.r.o. prodat pozemky výhodně nemohl, neboť neměl patřičná oprávnění k průzkumu ložisek, neměl důvěru vedení spol. Holcim na Slovensku, nespolupracoval s ní, viz daňové doklady, které by jistě mezinárodní společnost – kde všechny finanční transakce podléhají kontrolám - neproplatila, pokud by nebyly vyúčtováním skutečně provedené práce atd.), nevedl k žádnému daňovému zvýhodnění žalobce ani ke krácení daně, a lze jej tedy uznat jako náklad na dosažení zdanitelných příjmů. Žalobce nijak nesporuje, že daňový doklad - faktura nemusí vždy prokazovat, že fakticky došlo k plnění uvedenému na faktuře, nicméně žalobce rozhodně nepředložil jen daňový doklad, ale i jiné důkazy, ke kterým správce daně však nepřihlédl. Pokud jde snad o soudem zmiňované zákonné citace týkající se krácení daně, je nutno toliko nad rámec výše uvedeného dále doplnit, že vzhledem k rozdílu sazby daně v obou státech (Česko 21% x Slovensko 19%) by se jednalo o daňové zvýhodnění cca 18 tis. Kč. Vzhledem k obratu obou společností okolo 10 mil. Kč se jedná o úsporu z hlediska daňového naprosto absurdní. Příjem společnosti TABERG SLOVAKIA s.r.o. byl na Slovensku řádně přiznán a zdaněn a navíc společnost TABERG SLOVAKIA s.r.o. byla v dané době na Slovensku ve vysokém zisku. Jak bylo již několikrát zdůrazněno, tato společnost vyvíjela činnost na území Slovenska (zprostředkování) a uplatňovala daňově uznatelné náklady na území Slovenska. Pokud by nevystavila předmětnou fakturu, dopustila by se krácení daně ve Slovenské republice; je v této situaci zvláštní, že česká právnická osoba by snad měla být fakticky postihována za to, že odmítá krátit daně v zahraničí. Dle názoru žalobce městský soud nedává stěžovateli jakýkoliv pokyn, jak má hodnotit důkazy či že by snad kategoricky uváděl (tak, jak popisuje stěžovatel), že svědecká výpověď svědkyně je rozhodujícím důkazem. Uvádí toliko, že „*Výslech svědkyně P. by totiž mohl představovat rozhodující důkaz, který by podpořil, anebo naopak vyvrátil žalobcova tvrzení.*“ Tím (slovy „*by mohl*“) soud pouze odůvodňuje své závěry o tom, že skutkové závěry stěžovatele nemají oporu ve spise a proč k tomu dospěl, s tím, že zcela vyváženě uvádí, že svědecká výpověď může i nemusí potvrdit tvrzení žalobce. Ostatně pokud stěžovatel uvádí, že tvrzení žalobce jsou rozporná a z tohoto důvodu důkaz (výslech svědkyně) nebylo nutné

provádět (čemuž nicméně soud nepřisvědčil), lze situaci vnímat i obráceně a tedy tak, že právě, pokud si správce daně situaci jako rozpornou vyhodnotil, svědkyně mohla tyto údajné rozpory správci daně definitivně potvrdit (zvlášť s ohledem na nemožnost provést výslech dalšího svědka a na jasnou nevěrohodnost dalšího svědka, kterou měl správce daně při řádném postupu konstatovat). Nebylo důvodu, aby poté, co navíc provedl několik mezinárodních dožádání, dospěl správce daně bez dalšího k závěru o nadbytečnosti výslechu a opětovně britské daňové orgány, které navíc aktivně spolupracovaly a deklarovaly svou ochotu (jak uvádí soud), nedožádal. Nad rámec výše uvedeného žalobce podotýká, že nepochybuje o tom, že výslech svědka by domněnky správce daně o rozpornosti tvrzení vyvrátil a potvrdil jeho tvrzení. K tomu však právě bylo vhodné výslech svědkyně provést; žalobce k tomu poskytl i potřebnou součinnost. To vše platí o to více za situace, kdy byly správci daně předloženy další listinné důkazy, ke kterým nepřihlížel. Co se týká svědeckých výpovědí, žalobce konstatuje, že zcela jednoznačně svědeckou výpověď svědka pana D. dalšími důkazy znevěrohodnil. Za situace, kdy daňový subjekt nemohl být účasten jeho výslechu (a při osobním kontaktu se manažerovi nadnárodní společnosti, který jistě absolvuje desítky jednání a nelze po něm spravedlivě požadovat, aby si každé takové jednání pamatoval, mohl „připomenout“, nehledě pak na to, že výpověď tohoto svědka mohla být zkreslená už jen tím, že v rámci nadnárodních společností a jejich etických kodexů se každý manažer takové společnosti primárně snaží chránit reputaci společnosti a uvádět toliko to, čím si je zcela jistý), je zcela logická úvaha soudu v tom smyslu, že správce daně neměl právě na ní zakládat závěr, že společnost TABERG SLOVAKIA, s.r.o. zprostředkovatelskou činnost neprovedla. Úvahy stěžovatele týkající se osoby RNDr. Hameta opět nesouvisí se závěry soudu, které se týkají nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Dle žalobce městský soud rozhodně nevycházel při svém rozhodování toliko ze závěru o nesprávném postupu správce daně při posuzování výslechu p. D. jako důkazu, ba právě naopak, v této části odůvodnění soud doplňuje své předchozí úvahy o nesprávnosti postupu stěžovatele. Formulace správce daně, pokud jde o pravdivost výpovědi svědka p. D. (ve vztahu ke svědkovi p. van W.), je zcela kategorická („*zcela jednoznačně popřel*“, „*jednoznačně vyloučila Vaše výše uvedená tvrzení*“) a nepřipouštějící, že by jiné důkazy (včetně výslechu p. v. W.) mohly vést k opačným závěrům. Městský soud dle žalobce nepřekročil meze svého přezkumu; žalobce v žalobě poukazoval na to, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav. Žalobce považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[15] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobce byl vlastníkem pozemků v těžebním prostoru Račice; zprostředkovatelem, tedy osobou, která měla vyvíjet činnost směřující k prodeji pozemků, byla společnost TABERG SLOVAKIA, s.r.o., kupujícím potom obchodní společnost Holcim (Česko) a.s.

pokračování

[18] Z odpovědi slovenské daňové správy ze dne 25. 6. 2013, v návaznosti na dožádání správce daně stran ověřování osoby Michal Hamet, mimo jiné též vyplývá, že žalobce nemá v předmětu činnosti zprostředkování, a z toho důvodu zprostředkování prodeje pozemků v těžebním prostoru Račice společnosti Holcim (Česko) realizovala společnost TABERG SLOVAKIA, s.r.o. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud žalobce, jakožto vlastník pozemků, tyto prodával, vyvíjel de facto činnost v rámci správy vlastního majetku a povolený předmět činnosti nepotřeboval. Nicméně na stranu druhou nelze vyloučit, že mohl mít relevantní důvody k tomu, aby k prodeji vlastního majetku využil služeb zprostředkovatele; to samo o sobě nelze označit za jednání *contra legem*.

[19] Skutečnost, že k prodeji pozemků skutečně došlo, správce daně ani žalovaný nezpochybnili; je nesporné, že zprostředkovatelské služby byly zprostředkovateli skutečně zaplaceny. Zpochybněno bylo pouze samotné faktické zprostředkování, jinými slovy správní orgány vycházely z faktu, že prodej pozemků se uskutečnil, nicméně bez nutné potřeby jeho zprostředkování. Závěr o tom, že smlouva o zprostředkování nemohla být naplněna, přitom postavily primárně na tom, že faktická realizace zprostředkování je vyloučena ze samotné podstaty, neboť za zájemce i zprostředkovatele jednala tatáž fyzická osoba, která by jen stěží předávala informace sama sobě. Tato úvaha je mylná. Nejvyšší správní soud na tomto místě přisvědčil městskému soudu v tom, že ze skutkového hlediska není *a priori* vyloučeno, aby tatáž osoba vykonávala zprostředkovatelskou činnost pro žalobce jako zaměstnanec společnosti TABERG SLOVAKIA jejím jménem a na její účet. Žalobce a zprostředkovatel jsou odlišné právní subjekty, a je tedy možné, aby jeden z nich vlastním jménem a na vlastní účet prováděl zprostředkovatelskou společnost pro druhého, a to bez ohledu na jejich personální propojení. Pokud stěžovatel postavil své úvahy pouze na existenci informací, které tatáž osoba nemůže předávat sama sobě, nemá tato úvaha oporu ve zjištěném skutkovém stavu, neboť ze spisu vyplývá (a tuto skutečnost nečiní stěžovatel ani spornou), že probíhala jednání s kupcem a jmenovaný se jednání souvisejících s uskutečněním prodeje účastnil. Není tedy pravdou, že by zprostředkování spočívalo pouze a jen v předávání informací, které nemohl předávat sám sobě. Bylo prokázáno, že jmenovaný zaměstnancem zprostředkovatelské společnosti skutečně byl, dostával od ní mzdu a že tato společnost vlastním jménem komunikovala se zástupci koncernu HOLCIM, byť v jiných obchodních věcech.

[20] Nejvyšší správní soud podotýká, že městský soud neučinil závěr, že žalobci deklarovaný daňový výdaj, tak jak jej uplatnil, bylo na místě uznat a nezavázal stěžovatele k tomu, aby tak učinil. Nelze tedy stěžovateli přisvědčit, pokud tvrdí, že městský soud nepřípustně zavázal žalovaného k tomu, jak má důkazy hodnotit. Naopak, městský soud zcela správně konstatoval, že se účelnost takového výdaje v situaci personálně propojených osob jeví jako značně nevěrohodná, ale nelze, jak to učinil stěžovatel, kategoricky odmítnout možnost uplatnění výdaje pouze úvahou, že činnost fakticky nemohla proběhnout, neboť ji měl provádět jediný zaměstnanec zprostředkovatelské společnosti, který byl v téže době jednatelem žalobce. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, mimo jiné konstatoval, že personální nebo kapitálové propojení mezi určitými osobami může, ale nemusí mít samo osobě daňové následky, s

výjimkou zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména pak § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[21] Nejvyšší správní soud již opakovaně ve své judikatuře konstatoval, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Nelze proto akceptovat pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. Otázkou, zda výdaje dle žalobce vynaložené na zprostředkování skutečně reálný základ měly, se však stěžovatel dostatečně nezabýval. Nelze mu upřít, že provedl řadu důkazů, přičemž některé z nich vnesly do tvrzení žalobce značné pochybnosti, nicméně dosud provedené dokazování neprokázalo, že k žádnému faktickému zprostředkování nedošlo, resp. stěžovatel pouze uvádí, že je vyloučeno, aby k němu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud musí městskému soudu přisvědčit v tom, že pro takový závěr stěžovatel prozatím neposkytl dostatek důkazů, resp. dostatečně spolehlivě nevyvrátil tvrzení žalobce o tom, že zprostředkovatelské služby poskytnuty byly, resp. že tomu tak bylo v deklarovaném rozsahu; otázkou zda vynaložený výdaj měl ekonomický smysl, nebo jej zcela postrádal a jeho cílem bylo pouze daňové zvýhodnění žalobce, resp. krácení daně, se stěžovatel nezabýval.

[22] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že stěžovatel provedl řadu zjištění v rámci mezinárodní výměny informací, nicméně ani z výpovědi svědků, jakkoli z nich vyplynula řada nesrovnalostí nesvědčících některým tvrzením žalobce, jednoznačně nevyplynulo, že by zprostředkování neproběhlo. Požadavek městského soudu na doplnění svědecké výpovědi p. P. považuje Nejvyšší správní soud za zcela důvodný. Rovněž je třeba posoudit vypovídající hodnotu svědecké výpovědi svědka L. D., který měl při zprostředkovaném prodeji pozemků zastupovat kupce, již jen z toho důvodu, že žalobci nebyla umožněna účast při výslechu svědka. Na tom nic nemění fakt, že tuto skutečnost nelze stěžovateli vytýkat, neboť se tak stalo výlučně z důvodu váznoucích na straně maďarské daňové správy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, *„pokud účast daňového subjektu umožněna není, ovlivňuje to výpovědní hodnotu provedeného výslechu, avšak získaná svědecká výpověď není procesně nepoužitelná jako důkaz“*. Nejvyšší správní soud sice nesdílí názor městského soudu, že *„za takových okolností měl být žalovaný zvláště vstřícný k tvrzením žalobce, kterými se pokusil svědeckou výpověď zpochybnit“*, neboť otázka prokázání výdaje je výlučně otázkou unesení důkazního břemene, nikoli vstřícnosti či uplatnění principu *in dubio mitius*. Nicméně právě k odepření možnosti žalobce klást svědkovi otázky, měl stěžovatel přihlížet při hodnocení všech zjištění, která v řízení vyšla najevo v celém kontextu, a ne bez dalšího z této svědecké výpovědi postavit najisto, že se žádné zprostředkování neuskutečnilo. Městský soud zcela správně poukázal na řadu indicií, které některé části výpovědi svědka zpochybnily.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že městský soud nepřípustně překročil meze své přezkumné činnosti, pokud se zabýval aplikací § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, resp. otázkou zneužití práva, byť na těchto důvodech nebylo rozhodnutí žalovaného založeno. Nic takového však z napadeného rozsudku nevyplývá. Městský soud pouze (a to zcela případně) uvedl, že samotné personální propojení zájemce a zprostředkovatele bez dalšího neodůvodňuje závěr o neuznání výdaje (neprovedení zprostředkování) a pouze poukázal na možnost, že správce po doplnění dokazování může

pokračování

také dospět k závěru o zneužití daňového práva, o účelovém obcházení zákona, zejména pokud jednatelem a společníkem zájemce i zprostředkovatele a osobou fakticky realizující zprostředkování je tatáž fyzická osoba. V této souvislosti uvedl, že by bylo možno uvažovat o aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dle něhož se při zjištění daňové povinnosti nevychází z účetnictví daňového subjektu, pokud došlo ke zkrácení daně, a odkázal na rozsudek zdejšího soudu sp zn. 5 As 12/2004, který vyložil, že *„[k]rácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu – poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních transakcích, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má tak správce daně oprávnění správce daň zkontrolovat, prošetřit a postihovat i tuto formu ‚obchodního' chování daňového poplatníka, a to přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti, nelze takovéto jednání postihovat.“* Městský soud přitom pouze uvedl, že možností postupu dle uvedeného ustanovení se stěžovatel vůbec nezabýval. Jinými slovy, městský soud stěžovatele „navedl“ na možný postup v dalším řízení, který se s ohledem na skutkový stav věci nabízí, aniž by mu cokoli závazně nařizoval, jak dovozuje stěžovatel. Pokud tedy stěžovatel tvrdí, že městský soud nastíněnou právní úvahou přenesl prvotní důkazní břemeno na správce daně a uložil mu, aby prokázal, že zprostředkování postrádalo jakýkoliv ekonomický smysl a že jeho cílem bylo dosáhnout daňového zvýhodnění, nutno konstatovat, že nic takového z rozsudku nevyplývá. Městský soud na str. 8 rozsudku sdělil stěžovateli zcela jasný právní názor, jak má v řízení dále postupovat, co je třeba provést k doplnění zjištění skutkového stavu a poté, dle výsledku tohoto doplnění, jak posoudit věc právně. S uvedeným názorem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek městského soudu neshledal nepřezkoumatelný ani nezákonný; kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné. Městský soud své úvahy stran skutkového stavu i právního hodnocení podrobně a srozumitelně uvedl v odůvodnění svého rozsudku, přitom ve svých úvahách nikterak nevybočil z rámce zákona ani setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle citoval.

[25] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobci, který byl v řízení zastoupen advokátkou a byl v řízení úspěšný, přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení dle advokátního tarifu za jeden úkon právní služby (podání vyjádření ke kasační stížnosti) a paušální náhradu nákladů; celkem 3400 Kč. Protože je advokátka plátcem DPH, zvyšuje se uvedená částka o 21% daň, tj., o 714 Kč. Celkem je stěžovatel povinen uhradit k rukám advokátky 4114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu