



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Step TRUTNOV, a. s.**, se sídlem Na příkopě 17, Praha 1, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, Hradec Králové), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 77/2011 - 101,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2011, č. j. 2297/11-1300-601246, původní žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2010, č. j. 79041/10/268918605703, jímž správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2005 ve výši 190 000 Kč.

Žalobkyně napadla rozhodnutí původního žalovaného žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové, přičemž navrhla mimo jiné, aby krajský soud rozhodnutí původního žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud tomuto návrhu vyhověl a rozsudkem ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 77/2011 – 46, rozhodnutí původního žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Rozsudek krajského soudu ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 77/2011 – 46, byl ke kasační stížnosti původního žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne

16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012 – 27, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Následně krajský soud rozsudkem ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 77/2011 – 101, žalobu zamítl.

Krajský soud dle svého rozsudku ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 77/2011 – 101, z obsahu daňového spisu a jednotlivých podání a vyjádření účastníků řízení zjistil, že si žalobkyně uplatnila v daňových nákladech k dani z příjmů právnických osob (a tedy i jako odpočet daně z přidané hodnoty) částku v souhrnné výši 1 000 000 Kč dle daňových dokladů vystavených na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 7. 2003 uzavřené mezi žalobkyní jako objednatelem a společností SBA - Expert, a.s. (dále jen „SBA“) jako zprostředkovatelem. Jejím předmětem mělo být provádění marketingové a zprostředkovatelské aktivity s cílem získání konkrétně určené zakázky dle této smlouvy pro objednatele. Jednalo se o zajištění zakázky „Kotelna na biomasu včetně rozvodů a předávacích stanic“ v obci Valašská Bystřice. Závazek vůči zprostředkovateli byl podmíněn získáním zakázky objednatelem ve výběrovém řízení, uzavřením smlouvy o dílo na uvedenou akci s obcí Valašská Bystřice, dále zajištěním dotace ve výši 80 % nákladů od Státního fondu životního prostředí (dále jen „SFŽP“) a splacením faktury na účet objednatele. Činnost měla probíhat v časovém intervalu srpna 2003 až listopadu 2005. Dále krajský soud zjistil, že žalobkyně byla v rámci daňové kontroly správcem daně vyzvána k doložení, co konkrétně bylo předmětem marketingových a zprostředkovatelských aktivit prováděných společností SBA, a dále k doložení správnosti výše vykázaného základu daně. Nato žalobkyně reagovala vyjádřením, k němuž přiložila výpisy z bankovních účtů o platbách provedených ve prospěch společnosti SBA. Správce daně provedl v rámci probíhající daňové kontroly výslechy svědků, které dle jeho názoru zprostředkovatelské aktivity společnosti SBA nepotvrdily. Jednalo se o výslech svědka Mgr. L. N., člena statutárního orgánu společnosti SBA, a Ing. Miroslava Martinka, starosty obce Valašská Bystřice. Obě svědecké výpovědi původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybnil a podrobně uvedl rozpory, které dle jeho názoru jednotlivé výpovědi obsahovaly, a to ve vazbě na další skutečnosti v daňovém spise uvedené. Tyto závěry potvrdily dle původního žalovaného i informace správce daně získané od dožádaného Finančního úřadu ve Vsetíně, který provedl u obce Valašská Bystřice kontrolu dodržování dotačních podmínek a čerpání poskytnuté dotace. Nad rámec těchto důkazů provedl ještě správce daně výslech dvou svědků, zaměstnanců SFŽP. I tyto dva výslechy hodnotil správce daně i původní žalovaný ve prospěch závěru, dle něhož se zprostředkovatelská činnost neuskutečnila.

Krajský soud dále uvedl, že tyto skutkové okolnosti projednávané věci hodnotil ve světle závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012 – 27, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Dle krajského soudu hodnotil Nejvyšší správní soud jednotlivé důkazy získané v rámci daňového řízení buď z iniciativy žalobkyně, nebo z iniciativy správce daně. Zaměřil pozornost zejména na svědecké výpovědi. U výslechu svědka Ing. Miroslava Martinka konstatoval zdejší soud svědkovo tvrzení, že se společností SBA nespolupracoval a že důvodem podání žádosti o výjimku v rámci poskytnutí dotace byl zvýšený zájem o napojení na centrální zdroj tepla ze strany obyvatel bytové zástavby. Svědek rovněž potvrdil, že informace poskytnutá žalobkyní o možnosti dostat dotaci vyšší, než byla původně žádána, byla pro obec zajímavá. Svědek Mgr. L. N. v rámci svého výslechu uvedl, že žalobkyni poskytl na základě smlouvy o zprostředkování informaci o existenci zakázky, kterou zjistil z veřejně přístupných zdrojů. Měl navrhnout žalobkyni, aby kontaktovala obec Valašskou Bystřici, a nabídl žalobkyni pomoc se sepsáním nabídky. Tyto informace byly dle svědka řešeny operativně formou telefonátů a osobních setkání. Svědek uvedl, že žalobkyni informoval, jakým způsobem poradit obci o zažádání dotace a jak žádost napsat. Zdůraznil, že šlo pouze o informace o postupu pro realizaci projektu, konkrétní výpočty apod. si žalobkyně zajišťovala sama na základě doporučení.

pokračování

Nejvyšší správní soud ve věci zdůraznil, že důkazem osvědčujícím deklarované plnění nemohla být pouze předložená zprostředkovatelská smlouva a doklady k ní. Současně zpochybnil závěr krajského soudu, vyslovený ve zrušeném rozsudku ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 77/2011 – 46, že by správce daně neunesl důkazní břemeno. Naopak měl za to, že správce daně dostatečným způsobem, s ohledem na stav dokazování, tvrzení žalobkyně zpochybnil. Nejvyšší správní soud tedy dle krajského soudu přesun důkazního břemene na správce daně vyloučil. Tento právní názor považoval krajský soud v projednávané věci za stěžejní. Krajský soud tedy vzal dále v úvahu, že je to právě žalobkyně, která s ohledem na uvedené pochybnosti o tom, co bylo vlastně předmětem zprostředkovatelské smlouvy, nesla v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno. Pokud správce daně z výsledků dožádání zjistil, že se o zprostředkovatelskou činnost dohodnutou ve smlouvě nejednalo, bylo na žalobkyni, aby předložila takové důkazy, které by fakturované plnění, které bylo skutečně ze strany dodavatele poskytnuto, prokázala. Krajský soud vzal při zvažování důkazní pozice žalobkyně v úvahu i její následně tvrzení a tvrzení svědka Mgr. L. N., že se o zprostředkovatelskou činnost vlastně nejednalo a že společnost SBA poskytla žalobkyni pouze informace.

Krajský soud tak hodnocením uvedených důkazů dospěl k závěru, že žalobkyně své tvrzení dostatečně neprokázala. Ze zmiňovaných výslechů svědků lze sice dovodit, že k určitým jednáním mezi ní a společností SBA došlo, nicméně tato tvrzení jsou pouze v obecné rovině a nejsou podložena žádnými dalšími, např. písemnými, důkazy. Nadto jejich obsah ani nekoresponduje s předloženou písemnou smlouvou o zprostředkování. Pokud by tedy ze strany společnosti SBA došlo k nějakému plnění, bylo na žalobkyni, aby si o něm opatřovala průběžně důkazy alespoň rámcově se dotýkající toho, jaké informace byly poskytovány, jakým způsobem byly poskytovány a v jaké formě. Správci daně tak žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní informace, jejichž významnost by i odpovídala poskytnuté odměně, vlastně obdržela. Navíc lze dle krajského soudu i z daňového řízení dovodit, že správce daně měl důvodné pochybnosti o tom, zda společnost SBA vůbec takové potřebné informace mohla někde získat. Krajský soud se proto přiklonil k názoru původního žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že by deklarované služby přijala, nemohla je tedy použít ke své ekonomické činnosti a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), jí tedy nevznikl.

Za nedůvodnou konečně označil krajský soud žalobní námitku dotýkající se postupu správce daně při vypracování a projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud uvedl, že tento jeho původní závěr nebyl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012 – 27, zpochybněn, a krajský soud na něm proto setrvává. Krajský soud byl tedy přesvědčen, že procesní postup správce daně v průběhu daňové kontroly odpovídal požadavkům kladeným na něho zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdejší znění (dále jen „zákon o správě daní“). Nelze přisvědčit názoru, že žalobkyni byla upřena možnost vznést všechny námitky, když správce daně projednání zprávy ukončil a samotnou zprávu odeslal poštou. Z obsahu daňového spisu totiž vyplynulo, že žalobkyně byla s výsledky zjištěními při daňové kontrole seznámena již dne 15. 7. 2010. Na žádost jejího zástupce bylo toto projednávání přerušeno s tím, že v něm bylo pokračováno dne 19. 8. 2010. Při tomto jednání vyslovil zástupce žalobkyně nesouhlas s názory a závěry vyslovenými správcem daně. Takovýto stav však nelze hodnotit jako neprojednání zprávy. Vyplývá z něj pouze to, že žalobkyně má k projednávané věci odlišné stanovisko. Pokud správce daně její návrhy na hodnocení důkazů neakceptuje a na základě důkazního řízení pak vyměří daňovou povinnost, může se žalobkyně domáhat revize jeho názoru cestou řádných opravných prostředků. To se také v dané věci stalo. Za takové situace nelze správci daně vytýkat jakékoliv procesní pochybení, tedy ani nedodržení

§ 16 odst. 8 zákona o správě daní, ani přisvědčit námitce, že žalobkyně neměla možnost reagovat na nové skutkové a právní závěry správce daně.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhla, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatelka předně uvedla, že krajský soud ve svém rozsudku sice obsáhle rekapituloval dosavadní průběh soudního a daňového řízení, ale vlastní právní posouzení věci je velmi stručné. Hodnocení důkazů krajským soudem považovala stěžovatelka za nepřezkoumatelné, neboť není jasné, co a jak soud vlastně konkrétně hodnotil. Nedostatek vlastního hodnocení důkazů znemožňuje stěžovatelce posoudit, zda závěr o neprokázání jejích tvrzení může vůbec obstát. Stěžovatelka se přitom domnívá, že svá tvrzení prokázala, a v tomto směru odkázala na předchozí rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 77/2011 – 46. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu plyne i z toho, že stěžovatelka navrhla provádění důkazů před soudem, avšak krajský soud tyto návrhy ve svém rozsudku nijak nezohlednil. Krajský soud tak učinil přesto, že tyto návrhy byly odůvodněny a výslechy některých svědků, ač je navrhovala, neproběhly ani v daňovém řízení. Krajský soud se nevypořádal ani s žalobním argumentem, dle něhož se zaměstnanci SFŽP, vyslechnutí v daňovém řízení, nemohli ve věci stát svědky, neboť v rozhodnou dobu na SFŽP nepracovali a podoba a rozsah údajů zveřejňovaných na internetových stránkách SFŽP, k němuž byli vyslechnutí, se v čase změnila. Přesto krajský soud dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně o tom, zda se společnost SBA mohla dostat k potřebným informacím, byly důvodné.

Stěžovatelka je také toho názoru, že se krajský soud nesprávně vypořádal s žalobní námitkou, podle níž nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelce byla totiž upřena možnost vznést veškeré námitky ohledně nesprávného hodnocení provedených důkazů. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dle něhož musí být závěry správce daně, včetně reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, seznatelné ze zprávy o daňové kontrole. Obdobně stěžovatelka odkázala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 8 Afs 61/2005 – 79, www.nssoud.cz. Správce daně totiž v protokolu o ústním jednání ze dne 19. 8. 2010 neuvedl žádné stanovisko k námitkám stěžovatelky ohledně nesprávného hodnocení výslechu svědků a neumožnil stěžovatelce vznášet námitky proti obsahu zprávy o daňové kontrole, neboť navzdory námitkám dne 19. 8. 2010 projednávání této zprávy jednostranně ukončil a zprávu následně stěžovatelce odeslal poštou.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností. Krajský soud v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vzal v úvahu, že důkazní břemeno ohledně toho, co vlastně bylo předmětem zprostředkovatelské smlouvy, nesla stěžovatelka. Návrhem na provedení dalších důkazů se pak krajský soud zabýval v usnesení vyhlášeném při jednání soudu. Tyto důkazy byly přitom navrhovány a provedeny, kromě výslechu pana Libora Pavlíčka, předsedy představenstva stěžovatelky, již v daňovém řízení. Pokud navržené důkazy správce daně v řízení neprovedl, svůj závěr odůvodnil. Co se pak týká návrhů na výslechy v řízení před soudem, je zřejmé, že se jimi stěžovatelka pouze snažila dosáhnout jejich odlišné interpretace oproti daňovému řízení. K dříve provedeným výslechům svědků se pak krajský soud v podstatě vyjádřil převzetím závěrů Nejvyššího správního soudu. V obecné rovině pak žalovaný dodal, že správní soudy jsou soudy přezkumnými, nikoli nalézacími; soudní řízení není pokračováním správního řízení a daňový subjekt v něm nemůže odstranit nedostatek procesní bdělosti, kterou měl projevit v předchozím daňovém řízení, v němž mu byla v souladu se zákonem dána možnost prokázat svá tvrzení.

pokračování

Konečně, co se týká otázky ukončení daňové kontroly, odkázal žalovaný na závěry krajského soudu k této otázce.

Žalovaný proto navrhl, aby zdejší soud předmětnou kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Co se týká námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud do jisté míry sdílí kritický postoj stěžovatelky, přesto se však domnívá, že napadený rozsudek, ač na samé hranici přezkoumatelnosti, z níže uvedených důvodů ob stojí.

Ačkoli se krajský soud výslovně nevěnoval hodnocení jednotlivých uvedených důkazů, je zřejmé, že si osvojil závěry zdejšího soudu vyslovené ve zrušujícím rozsudku ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012 – 27. Zejména se jednalo, v souvislosti s otázkou přechodu důkazního břemene mezi stěžovatelkou a správcem daně, o hodnocení svědeckých výpovědí Mgr. L. N. a Ing. Miroslava Martinka; tyto výpovědi bez dalšího neprokázaly poskytnutí relevantních informací od společnosti SBA pro získání zakázky stěžovatelkou na výstavbu kotelny pro obec Valašská Bystřice (z výpovědi obou svědků bylo též zřejmé, že přímá zprostředkovatelská činnost ve prospěch stěžovatelky, k níž se měla společnost SBA původně zavázat dle předložené smlouvy, zcela jistě neproběhla).

V této souvislosti je též zjevné, že krajský soud ve svém, byť stručném, odůvodnění rozsudku reflektoval obecná východiska vyslovená v rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012 – 27. Je tak vhodné zopakovat, že v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že, *„daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat“*.

Zdejší soud rovněž připomněl svůj rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005–245, www.nssoud.cz, podle něhož *„prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup (srov. např. Kobič, J., Šperl, J. Dokažování v daňovém řízení, Aspi Publishing, Praha 2004, s. 132 a násl.). Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“*.

V rozsudku ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012 – 27, zdejší soud dále odkázal na svůj rozsudek ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, www.nssoud.cz, podle něhož „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. ...Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné...*

... Samotná existence formálně bezvadného daňového dokladu neproказuje faktické uskutečnění výdaje. Jinými slovy řečeno, pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložený formálně bezvadný daňový doklad, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky. V této situaci skutečně není na správci daně, aby prokazoval tvrzení daňového subjektu, neboť důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt“.

V tomto kontextu, na který krajský soud ve svém rozsudku navazoval, je zřejmé, že krajský soud důkazní situaci (přičemž jednotlivé důkazy uvedl v přehledu obsahu daňového spisu) vyhodnotil tak, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Stěžovatelka, kromě smlouvy o zprostředkování, jejíž obsah neodpovídal činnosti, kterou nakonec měla společnost SBA pro stěžovatelku odvést („pouhé“ poskytnutí obchodně využitelných informací), a výpisů z účtu, které měly prokázat platbu společností SBA za provedenou činnost, nepředložila důkazy, které by fakturované plnění, poskytnuté společností SBA, skutečně prokazovaly. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu souhlasí a dodává, že ohledně prokazování zdanitelných plnění stěžovatelka nedostala požadavkům vysloveným ve zmíněném rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, přičemž ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, v daném případě nepostačovalo pouhé předložení „formálně bezvadného daňového dokladu“.

V daných souvislostech je tak rovněž zřetelnější hodnocení krajského soudu (byť je třeba zopakovat, že velmi stručné), z něhož plyne, že výpověď Mgr. N. nepovažoval za věrohodnou, neboť nebyla podpořena dalšími svědeckými výpověďmi a byla naopak mj. v rozporu s výpověďmi pracovníků SFŽP.

Ohledně stížní námitky týkající se neprovedení důkazů navržených stěžovatelkou v průběhu řízení před krajským soudem a nedostatečného odůvodnění tohoto postupu krajského soudu, zjistil zdejší soud ze spisu krajského soudu následující:

Stěžovatelka v žalobě navrhla důkaz výsledkem svědka Libora Pavlíčka, předsedy představenstva stěžovatelky, a Mgr. L. N., člena představenstva společnosti SBA, a to za účelem zjištění skutečné vůle smluvních stran smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 7. 2003. Tento návrh byl zamítnut usnesením krajského soudu, které bylo vyhlášeno a odůvodněno při jednání dne 23. 2. 2012. V doplnění žalobního návrhu ze dne 11. 7. 2013 stěžovatelka navrhla důkaz výsledkem Ing. Miroslava Martinka (aniž by se k tomuto návrhu vrátila při jednání samotném), a to ohledně tvrzení, že to byla stěžovatelka, kdo obec Valašská Bystřice upozornil na možnost získání dotace ve výši 80 % nákladů projektu a kdo s obcí úzce spolupracoval na sestavení žádosti o výjimku z dotačních pravidel. Tento návrh krajský soud při jednání dne 29. 7. 2013 výslovně nerefletoval.

Zde je třeba v obecné rovině uvést, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, přičemž není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nahrazovat tak to, co měl již před nimi učinit správní orgán, resp. co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního

pokračování

přezkoumání správního rozhodnutí posoudit, zda správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, tedy zda si opatřil dostatečné podklady pro rozhodnutí tak, aby mohl řádně usuzovat na skutkové i právní otázky, které pro své rozhodnutí potřebuje zodpovědět. Soudní řízení správní není pokračováním správního řízení. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná, v zásadě se nejedná o soud nalézací, byť je správní soud samozřejmě oprávněn v přiměřeném rozsahu (a v daňovém řízení zároveň při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) doplnit dokazování provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.).

Co se týká navržených výsledků Libora Pavlíčka a Mgr. L. N., je zřejmé, že jimi měla být prokázána tvrzení, která již byla dokazována v daňovém řízení. Stěžovatelka měla, i přímo prostřednictvím Libora Pavlíčka, předsedy představenstva stěžovatelky, v daňovém řízení možnost své stanovisko k obsahu smluvního vztahu se společností SBA opakovaně uvést, což i činila. Mgr. L. N. i Ing. Miroslav Martinek měli být v řízení před soudem vyslechnuti ohledně skutečností, které již byly předmětem jejich výsledku v daňovém řízení, přičemž stěžovatelka, resp. její zástupce měli možnost být těmito výsledkům přítomni a klást svědkům otázky, čehož také využili.

Za těchto okolností, při zohlednění výše uvedené argumentace týkající se neunesení důkazního břemene stěžovatelkou v daňovém řízení i přes to, že jejímu návrhu na výsledk uvedených svědků bylo v daňovém řízení vyhověno a že tyto důkazy finanční orgány i krajský soud zahrnuly do svého hodnocení skutkového stavu, shledává Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci onen nevelký prostor pro nezrušení rozhodnutí krajského soudu, který i za situace, kdy se soud výslovně v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádá s důkazními návrhy, výjimečně připouští judikatura Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu (takovou, byť omezenou možnost lze dovodit např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 – 108, www.nssoud.cz, který reflektuje příslušnou judikaturu Ústavního soudu). Ústavní soud opakovaně zdůrazňuje, že je při nalézání práva nezbytné vždy vycházet z individuálních okolností každého jednotlivého případu (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2610/14). Za situace, kdy pochybení krajského soudu, jakožto soudu správního, spočívá pouze v tom, že v napadeném rozsudku výslovně neuvedl, z jakého důvodu nevyhověl důkazním návrhům, přičemž navržené výsledky svědků ve správním řízení, jak už bylo řečeno, za aktivní účasti stěžovatelky proběhly a krajský soud je ve svém rozsudku fakticky hodnotil, by Nejvyšší správní soud považoval za znak přepjatého formalismu, který by nebyl v souladu s principem procesní ekonomie, kdyby přistoupil ke zrušení předmětného rozsudku krajského soudu z uvedeného důvodu. Nejvyšší správní soud tak má za to, že se v daném případě nejedná o takovou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek jeho nezákonné rozhodnutí o věci samé, a tato vada tedy nemůže být důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Ve vztahu ke stížní námitce, dle níž se krajský soud nedostatečně vypořádal s žalobním tvrzením, že pracovníci SFŽP, kteří byli vyslechnuti ke skutečnosti, zda a do jaké míry mohla společnost SBA získat informace údajně předávané stěžovatelce z veřejně dostupných zdrojů, nemohli být ve věci svědky, neboť v rozhodnou dobu na SFŽP nepracovali, uvádí zdejší soud, že hodnocení předmětných svědeckých výpovědí je z rozsudku krajského soudu dostatečně patrné. Krajský soud v tomto směru osvědčil jako důvodné pochybnosti, které měly i na základě těchto výpovědí finanční orgány ohledně toho, zda společnost SBA mohla potřebné informace získat. Obecně pak lze poznamenat, že důkazní síla uvedených svědeckých výpovědí mohla sice být oslabena tím, že daní zaměstnanci na SFŽP nepracovali v roce 2003, avšak neznamená to, že by k věci vůbec nemohli být jako svědci vyslechnuti, jejich výpovědi přitom reflektují

skutečnost, že v roce 2003 nebyli zaměstnanci SFŽP. Výslech jiných, případně i vhodnějších svědků, přitom stěžovatelka, ačkoli k tomu měla příležitost, v daňovém řízení nenavrhla.

Nejvyšší správní soud konečně, z dále uvedených příčin, neshledává důvodnou ani stížní námitku, podle níž ve věci nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Nelze tedy souhlasit s tím, že stěžovatelce byla upřena možnost vznést všechny námitky, když správce daně projednání zprávy ukončil a samotnou zprávu odeslal stěžovatelce poštou.

Dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní přitom platilo, že „[o] výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přiblížně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásílce s doručenkou.“

Nejvyšší správní soud z obsahu daňového spisu zjistil, že stěžovatelka byla s výsledky daňové kontroly seznámena, po několikerých odkladech z důvodů převážně na straně stěžovatelky, dne 15. 7. 2010 (viz protokol o ústním jednání ze dne 15. 7. 2010, č. j. 56834/10/268930607263). Na žádost jejího zástupce, daňového poradce Ing. Hubala, bylo toto projednávání přerušeno s tím, že v dalším projednávání bylo pokračováno dne 19. 8. 2010. Při tomto jednání, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 8. 2010, č. j. 71424/10/268930607263, vyslovil zástupce stěžovatelky zásadní nesouhlas s názory a závěry vyslovenými správcem daně. Následně správce daně zprávu o výsledku daňové kontroly zaslal zástupci stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud je v tomto ohledu stejného názoru jako krajský soud, že daný postup není možné hodnotit jako neprojednání zprávy. Skutečností je pouze to, stěžovatelka má k projednávání věci (výrazně) odlišné stanovisko. Zdejší soud rovněž souhlasí s krajským soudem, že pokud za takové situace správce daně neakceptuje názor stěžovatelky na konkrétní hodnocení důkazů, a na základě důkazního řízení posléze vyměří daňovou povinnost, může se stěžovatelka domáhat změny jeho názoru cestou řádných opravných prostředků; to také v dané věci stěžovatelka učinila. Návrhy stěžovatelky při ústním jednání ze dne 19. 8. 2010, jak Nejvyšší správní soud zjistil, směřovaly především k tomu, aby správce daně přehodnotil své dosavadní závěry tak, aby byly ve shodě s názory stěžovatelky, a k tomu, aby byly důsledně zaznamenány všechny její do značné míry se opakující „vyjádření, námitky a návrhy“; toto ústní jednání probíhalo v poměrně konfrontačním duchu a z protokolu o tomto jednání lze seznat, že stěžovatelka neměla vůli souhlasit s ukončením projednávání zprávy, dokud si správce daně neosvojí její náhled na věc. Jak již uvedl krajský soud, nelze za takového stavu správci daně vytýkat žádné procesní pochybení, tedy ani nedodržení § 16 odst. 8 zákona o správě daní, ani přisvědčit námitce, že stěžovatelka neměla možnost reagovat na nové skutkové a právní závěry správce daně.

Na věc tak nedopadá ani stěžovatelkou uváděný rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 8 Afs 61/2005 – 79, www.nssoud.cz. V něm Nejvyšší správní soud uvedl závěr, který není sporný: „Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“ Citovaný rozsudek se však netýkal situace,

pokračování

kdy by daňový subjekt měl odlišný názor na hodnocení důkazů a průběh dokazování, ale situace, kdy správce daně vydal „*dodatečný platební výměr ještě před uplynutím lhůty, jež byla daňovému subjektu poskytnuta pro vyjádření se ke výsledku daňové kontroly*“; jednalo se tedy o případ diametrálně odlišný od případu nynějšího, kdy naopak správce daně dne 15. 7. 2010 vyhověl žádosti stěžovatelky o přerušeni projednávání zprávy o daňové kontrole, a to z důvodu „*nezbytnosti analyzovat stanovisko*“ správce daně (projednávání pak pokračovalo, jak již bylo uvedeno, dne 19. 8. 2010).

Obdobné lze uvést o nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, v němž Ústavní soud konstatoval, že „*[b]yl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobilého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není*“. V uvedeném případě se přitom jednalo o situaci, kdy se daňový subjekt dozvěděl o výsledku zjištění správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole, avšak ke způsobu, jakým správce daně k těmto zjištěním dospěl, se vyjádřit nemohl, neboť důkazy, ze kterých vycházel správce daně, mu byly zpřístupněny až po dni, kdy nabylo právní moci rozhodnutí nadřízeného finančního orgánu o rozsahu nahlížení do daňového spisu; co se týká návrhů daňového subjektu na doplnění dokazování v uvedené věci, tedy návrhů vztahujících se k doplnění výsledku uvedeného ve zprávě, ty zůstaly ze strany správce daně bez jakékoliv odezvy. Opět se tak jedná o situaci odlišnou od nynějšího případu, kdy stěžovatelka měla možnost se ke všem zjištěním správce daně vyjádřit, nahlížet do spisu i činit návrhy na doplnění dokazování, ke kterým se správce daně vyslovil. Jak již bylo řečeno, pouhá skutečnost, že správce daně důkazy hodnotí jinak než daňový subjekt, neznamená, že by byla porušena procesní práva daňového subjektu.

Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. dubna 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu