



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Elektrárny Opatovice, a. s.**, se sídlem Opatovice nad Labem - Pardubice 2, zastoupeného Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2014, č. j. 26382/14/5000-14202-711312, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 9. 2015, č. j. 52 Af 54/2014 – 78,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

I.1. předmět kasačního řízení

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 26382/14/5000-14202-711312. Tímto rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství změnilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 4. 10. 2006, č. j. 186513/06/248912/4289, tak, že zvýšilo stanovený základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 z částky 1 158 900 396 Kč na částku

1 269 380 756 Kč a daňovou povinnost z částky 354 508 445 Kč na částku 388 757 245 Kč. Doměřenou daň pak změnil z částky -25 695 590 Kč na 8 553 210 Kč.

I.2. průběh předchozího daňového a soudního řízení

2. Dodatečný platební výměr vydaný vůči žalobcově předchůdci International Power Opatovice, a. s., stál na kontrolním zjištění o neoprávněném účtování dohadné položky pasivní ve výši 27 591 000 Kč v nákladech roku 2003, a to z titulu odhadu výše ceny poradenských služeb. Finanční ředitelství o odvolání proti označenému dodatečnému platebnímu výměru nyní rozhodovalo počtvrté, když předchozí tři rozhodnutí jeho předchůdce Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2007, ze dne 31. 10. 2008, a ze dne 14. 2. 2012, byla krajským soudem a Nejvyšším správním soudem zrušena.

3. Nejvyšší správní soud třetí odvolací rozhodnutí (ze dne 14. 2. 2012) zrušil rozsudkem ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013 - 38 postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.). V tomto rozsudku vytkl žalovanému, že odkazoval a navazoval na své předchozí zrušené rozhodnutí, a to převzetím hodnocení obsahu dokumentů *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly*, a porušil tak ustanovení § 102 odst. 3, 4, § 116 odst. 2, 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Přitom byl odvolací orgán zavázán krajským soudem k důslednějšímu objasnění obsahu a významu žalobcem označených důkazních prostředků. Ve vztahu k výzvám vydaným v odvolacím řízení ze dne 20. 6. 2011 a ze dne 9. 8. 2011 Nejvyšší správní soud první z nich označil za poměrně obecnou, druhou akceptoval jako dostatečnou a směřující k potřebnému cíli, nicméně reakce na obě z nich vyhodnotil jako nepřinášející výrazné změny ve zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„je to daňový subjekt, který prokazuje skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a stěžovateli bylo z rozsudku zdejšího i krajského soudu dostatečně zřejmé, co bude účelem doplnění odvolacího řízení. Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že závazný právní názor vyslovený krajským soudem nebyl finančním ředitelstvím v úplnosti respektován, je třeba míru tohoto respektování posuzovat v mezích plynoucích ze skutečností při doplnění řízení zjištěných, nebo naopak nezjištěných. Pokud tedy krajský soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011 příkladmo uvedl nezbytnost zjištění ekonomických vazeb v rámci propojených subjektů, nebylo tomu možno jistě dostát bez aktivní součinnosti stěžovatele. Z toho je zřejmé, že Nejvyšší správní soud vnímal kriticky jak součinnost stěžovatele, tak nové rozhodnutí žalovaného. Krajskému soudu pak vytkl akceptaci postupu žalovaného a nevyhodnocení dodržení jím dříve vysloveného závazného právního názoru (úplný text tohoto rozsudku je dostupný na www.nssoud.cz)*.

I.3. obsah čtvrtého rozhodnutí o odvolání

4. Žalovaný v posledním odvolacím rozhodnutí ze dne 13. 10. 2014 podrobně popsal průběh řízení a výsledek hodnotil pohledem § 23 odst. 1, 10 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 4 odst. 2, § 7 odst. 1, § 8 odst. 1, 4 a § 19 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Poukázal rovněž na úpravu účtování účetních případů časového rozlišení plynoucí z vyhl. č. 500/2002 Sb. a na nezbytnost doložení existence závazku v roce, v němž je o něm účtováno za situace kdy není možno stanovit jeho výši. V dané věci neshledal existenci dokumentace, která by vedla k úvaze o existenci částky vedené jako dohadná položka pasivní. Odhad nákladů na tvrzené služby podle „smlouvy ASA“ byl učiněn až v únoru roku 2003 a do konce roku nebyl změněn, přičemž smlouva nedokládá, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a v jakém rozsahu, což není zřejmé ani z faktury vystavené až v září r. 2005, která je navíc natolik obecná, že bez podkladových materiálů její správnost a průkaznost nelze vůbec posoudit. Žalovaný se pak v odůvodnění svého rozhodnutí konkrétně vyjádřil

pokračování

k jednotlivým předloženým důkazním prostředkům, a to k vyjádřením a tvrzením stěžovatele, a k dokladům: *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu, Vlastní hodnocení interní kontroly, Přímé přeúčtování aktiv a Evropské přeúčtování*; to vše se závěrem, že oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní nepotvrzují, přičemž tento závěr již plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 39/2010 - 116. Námitka nepřipustného rozšíření předmětu řízení pak již byla popřena v rozsudku téhož soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013 - 14. Důvodem změny dodatečného platebního výměru byla nezbytnost zaúčtování částky 110 480 360 Kč, o kterou byl v mezidobí snížen základ daně za zdaňovací období roku 2002.

II.

Napadené rozhodnutí krajského soudu o žalobě

5. Krajský soud v rozsudku nyní napadeném kasační stížností především poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, z níž plyne nezbytný rozsah vypořádání žalobních námitek. Zdůraznil, že žalobce v žalobě poukazuje výhradně na porušení svých procesních práv, aniž uvádí, jaké to mělo mít dopady do jeho hmotných práv. Krajský soud neshledal porušení práv plynoucích z § 115 odst. 2 daňového řádu v odvolacím řízení, neboť žalobci byla dána možnost seznámit se s doplněnými důkazy i s jejich hodnocením, což již bylo aprobováno Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013 - 38. Poté již dokazování doplňováno nebylo a rovněž výsledek nového hodnocení provedeného žalovaným se shodoval s tím předchozím. Krajský soud označil nové hodnocení důkazních prostředků za velmi podrobné a vyhovující požadavku Nejvyššího správního soudu vyjádřenému v označeném rozsudku. Žalobce na jedné straně tvrdí, že rozhodnutí žalovaného pro něho bylo překvapivé a na druhé straně neuvádí žádný konkrétní důvod, oč by tento názor opíral. Vyhovění požadavku na nové seznámení s podklady rozhodnutí by v podstatě znamenalo předložit žalobci koncept rozhodnutí, což je ovšem příliš extenzivní výklad ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud tak dospěl k závěru, že řízení bylo bezvadné a poslední rozhodnutí žalovaného zákonné.

III.

Kasační stížnost žalovaného

6. Stěžovatel v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku krajského soudu uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

7. Stěžovatel po rekapitulaci průběhu dosavadních správních a soudních řízení v první řadě namítá, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné pro vady řízení, které měly vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, sp. zn. 2 Afs 20/2013, proto, že tehdy správní orgán opsal důvody ze svého předchozího rozhodnutí nebo na něj odkázal. K tomu zdůrazňuje, že závazný právní názor předchozího rozsudku krajského soudu (ze dne 31. 3. 2011), vydaného na základě zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 23. 11. 2010) spočíval ve výtce nedostatečného objasnění obsahu a významu a následně i nedostatečného vyhodnocení důkazních prostředků. Stejně tak žalovaný porušil závazný právní názor vyslovený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014 vztahující se k postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně písemnost nazvaná „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují“ ze dne 23. 11. 2011 neobsahuje žádné vlastní přezkoumatelné hodnocení důkazních prostředků; tato listina je v podstatě obsahem předchozího

posléze zrušeného druhého rozhodnutí žalovaného. To je porušením citovaného ustanovení daňového řádu i § 78 odst. 5 s. ř. s., neboť Nejvyšší správní soud jistě zavázal právním názorem obsahujícím i respektování všech procesních pravidel. Z toho plyne, že po zrušení třetího odvolacího rozhodnutí byl žalovaný povinen seznámit stěžovatele s novými skutečnostmi a důkazy a se způsobem jejich hodnocení a až následně přistoupit k vydání žalobou napadeného čtvrtého odvolacího rozhodnutí. Krajský soud ovšem za řádné seznámení označil tento úkon z roku 2011. Z toho plyne, že žalovaný nevypořádal skutečnosti plynoucí z odpovědi stěžovatele na výzvu ze dne 9. 6. 2011 a 9. 8. 2011 a setrval tak na svých předchozích nepřezkoumatelných závěrech. K dokladům *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu, Vlastní hodnocení interní kontroly*, nic nového neuvedl, pouze větu, že po opětovném prostudování ani z jednoho důkazního prostředku nevyplyvá jejich vliv na stanovení dohadné položky pasivní. Proto nemůže obstát závěr krajského soudu o dostatečném seznámení stěžovatele s důkazy dne 23. 11. 2011.

8. Výtka krajského soudu k obsahu žaloby není důvodná, neboť stěžovatel v ní dostatečně určitě vytkl porušení procesních pravidel spočívající v tom, že s hodnocením důkazních prostředků byl seznámen až obsahem vydaného čtvrtého odvolacího rozhodnutí. V žalobě byly tyto prostředky výslovně označeny a byly upřesněny i při soudním jednání. Seznámení s hodnocením důkazních prostředků skutečně nemusí spočívat v předběžném seznámení s obsahem budoucího rozhodnutí, ale o takovou situaci se v daném případě nejedná. Stejně tak byly ze žaloby zřejmé dopady porušení procesních práv do práv hmotných, neboť důsledkem bylo, že stěžovatel nemohl reagovat a zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlal žalovaný vycházet a unést své důkazní břemeno stran stanovení výše daně. Přitom stěžovatel v průběhu správního řízení tvrdil a prokazoval skutečné a správné účtování dohadné položky pasivní. Požadavek na procesní prostor pro unesení důkazního břemene nelze označit za samoúčelný a nelze přisvědčit implicitně vyjádřenému názoru krajského soudu, že procesní vady lze zhojit bezvadným odůvodněním konečného rozhodnutí. Stěžovatel je přesvědčen, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny a tím i jeho právo vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny. Z těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

9. Žalovaný ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti rovněž shrnul dosavadní řízení včetně důvodů, pro které byla zrušena jeho předchozí rozhodnutí (rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové) o odvolání. Poukazuje na skutečnost, že stěžovatelova žaloba stála výhradně na procesních důvodech, zejména na zkrácení na právech vyplývajících z § 115 odst. 2 daňového řádu. Neseznámení s důkazními prostředky a se způsobem jejich vyhodnocení stěžovatel označil za nerespektování závazného právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013 - 38. Krajský soud uznal za splnění této povinnosti seznámení ze dne 24. 11. 2011, neboť po tomto datu nové důkazní prostředky nebyly předloženy, nebylo prováděno dokazování a nedošlo ani ke změně v hodnocení stávajících důkazních prostředků. Žalovaný se s tímto závěrem krajského soudu ztotožňuje. S označenými důkazními prostředky (*Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu, Vlastní hodnocení interní kontroly, výpovědi svědků*) a jejich hodnocením stěžovatele seznámil dne 24. 11. 2011 a téhož dne byl také vyzván k vyjádření k této písemnosti. Stěžovatel důkazní prostředky již dále nedoplňoval, a proto nebylo třeba měnit jejich hodnocení, které v posledním rozhodnutí o odvolání pouze precizoval. Je toho názoru, že všechny vady vytykané mu Nejvyšším správním soudem odstranil. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

V.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

V.1. podmínky a rozsah přezkumu

10. 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, a stěžovatel je zastoupen advokátem; kasační stížnost je z těchto hledisek přípustná.

11. V daném případě byla jak správní rozhodnutí tak i napadený rozsudek krajského soudu vydána po zrušení rozhodnutí předchozích, naposledy rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013 - 38, jímž byl podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušen rozsudek krajského soudu ze dne 30. 1. 2013 a podle § 110 odst. 2 s. ř. s. i rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2012 (rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové). Jak soud tak žalovaný byli vázání závazným právním názorem kasačního soudu, přičemž v tomto rozsudku byla zmíněna i nezbytnost respektování závazného právního názoru vysloveného v kasačním rozsudku ze dne 23. 11. 2010. Proto bylo třeba vážit i přípustnost kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je nepřípustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud znovu rozhodl poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V případě zrušení rozsudku krajského soudu a současně i správního rozhodnutí je právním názorem kasačního soudu zavazován přímo správní orgán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), jemuž je věc vrácena k dalšímu řízení. Tato vázanost se vztahuje rovněž na krajský soud, který ve svém příštím rozsudku dodržení závazného právního názoru posuzuje. Vzhledem k tomu, že se věc vrací do správního řízení a je vydáváno nové správní rozhodnutí, může mít na vázanost právním názorem vliv doplňování skutkového stavu, které může vést k jiným než vytčeným závěrům. V tomto případě ovšem správní řízení doplňováno nebylo a nebyl tedy důvod se od závazného právního názoru odchýlit. V tom případě je přípustnost kasační stížnosti podmíněna tvrzením, že závazný právní názor respektován nebyl; kasační stížnost na takovém tvrzení stojí. I z tohoto hlediska je tedy kasační stížnost přípustná.

12. Nerespektování závazného právního názoru žalovanému vytkla i žaloba poukazující na porušení postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu včetně dopadu do stěžovatelova práva na součinnost v procesu zjišťování skutečného stavu. Není vyloučeno, aby žaloba stála na důvodech procesních, a pokud stěžovatel v kasační stížnosti rozvíjí dopady porušení procesních práv do svých hmotných práv, nejde o nepřipustně nové důvody ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

13. Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

V.2. rozhodná právní úprava a předchozí závazné právní názory soudu

14. Předmětem daňového řízení bylo posouzení oprávněnosti účtování dohadné položky pasivní ve zdaňovacím období roku 2003, přičemž podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné

a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Podle § 23 odst. 10 téhož zákona se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. K tomu jsou relevantní pro daný případ ustanovení § 3 odst. 1, § 4 odst. 2, § 7 odst. 1 a § 19 odst. 1 zákona o účetnictví včetně § 17 odst. 7 a § 18 odst. 1 prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu č. 500/2002 Sb. včetně v rozhodné době účinného Opatření MF č. j. 281/89 759/200.

15. Stěžovatelem je namítáno porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož žalovaný postupoval v části řízení vedeného po nabytí jeho účinnosti. Podle tohoto ustanovení provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

16. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 39/2010 - 116, vyslovil, že nelze přisvědčit stěžovateli, že samotná „smlouva ASA“ byla dostatečným titulem pro účtování dohadné položky pasivní, a stejně tak jím není ani faktura vystavená v roce 2005. Dále zde Nejvyšší správní soud uvedl, že konkrétní náklady nevyplynuly ani ze stěžovatelem předložených tabulek obsahujících souhrn nákladů společnosti International Power plc vynaložených na poskytování poradenských služeb dceřiným společností a neakceptoval ani způsob určení ceny závazku (bližší s. 122 cit. rozsudku). Stejně tak se vyjádřil k nedostatku inventarizace závazku jako ke skutečnosti podporující pochybnosti o jeho existenci. Důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu a závazným právním názorem zde bylo, že nebyly posouzeny další stěžovatelem předložené doklady (s. 14 cit. rozsudku), a že tyto doklady byly bez hodnocení významu označeny za nerozhodné.

17. Důvody rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013 - 38, jsou již obsaženy v odst. 3 tohoto rozhodnutí. K tomu lze dodat, že Nejvyšší správní soud zde žalovanému vytkl, že nedostatečně respektoval závazný právní názor obsažený v rozsudku krajského soudu ze dne 31. 3. 2011 vydaném na základě shora uvedeného kasačního rozsudku ze dne 23. 11. 2010. Toto nerespektování závazného právního názoru spočívalo v tom, že rozhodnutí žalovaného bylo ve vztahu k posouzení dokumentů (zejména *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpočtu, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly*) předložených stěžovatelem a ve vztahu k výpovědím svědků G. a K. nedostatečně odůvodněno.

18. Podstatné pro posouzení důvodnosti kasační námitky je, jaké úkony byly provedeny odvolacím orgánem a jaké důkazní prostředky byly předloženy či jinak opatřeny po rozsudku krajského soudu ze dne 31. 3. 2011 a před vydáním třetího rozhodnutí o odvolání (14. 2. 2012), a po zrušení třetího rozhodnutí o odvolání Nejvyšším správním soudem (tedy po 13. 2. 2014) do vydání čtvrtého rozhodnutí o odvolání (13. 10. 2014); to vše pohledem splnění povinností vyplývajících z § 115 odst. 2 daňového řádu.

19. Po rozsudku krajského soudu ze dne 31. 3. 2013 vydal správce daně dvě výzvy k prokázání skutečností, a to ze dne 20. 6. 2011 a ze dne 9. 8. 2011 a stěžovatel na ně reagoval podáními ze dne 30. 6. 2011 a ze dne 25. 8. 2011. V nich poukazoval na to, že z dokladů, které mají být předmětem bližšího hodnocení, podle jeho názoru plyne prokázání poskytnutých služeb. Odvolací orgán (Finanční ředitelství v Hradci Králové) zaslal dne 24. 11. 2014 (poznámka NSS: dokument byl podepsán 23. 11. a odeslán 24. 11., což je zřejmě důvodem toho, že účastníci řízení uvádějí ve svých podáních různá data) stěžovateli dokument (10 stran) nazvaný „Seznámení se skutečnostmi a důkazy, které je prokazují“, v němž po rekapitulaci dosavadního řízení a vytčení rozhodné právní úpravy rozebral předložená tvrzení a důkazní prostředky včetně svého náhledu na jejich význam. Současně stěžovateli zaslal výzvu k vyjádření v rámci odvolacího

pokračování

řízení obsahující rovněž hodnocení důkazních prostředků. Stěžovatel na to reagoval odpovědí ze dne 9. 12. 2011, v níž svůj postup označil za odpovídající zákonu a vyjádřil nesouhlas s hodnocením odvolacího orgánu. Další „Seznámení“ ze dne 16. 1. 2012 a reakce stěžovatele na ni se sporných problémů netýkají. Poté bylo vydáno třetí rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 2. 2012.

20. Po zrušení tohoto třetího rozhodnutí o odvolání rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014 do vydání čtvrtého rozhodnutí o odvolání dne 13. 10. 2014 není ze spisu zřejmé, že by bylo prováděno dokazování, opatřovány důkazní prostředky či tyto stěžovatelem předloženy. Je tak třeba posoudit, zda za nezměněného skutkového stavu byl žalovaný povinen znovu vyzývat stěžovatele k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a s jejich hodnocením, či zda, jak tvrdí krajský soud, obстоjí i v této fázi řízení, že tak učinil v roce 2011 (viz odst. 19).

21. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu se povinnost odvolacího orgánu seznámit před vydáním rozhodnutí odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a povinnost umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků, vztahuje pouze k situaci, kdy správní orgán prováděl v odvolacím řízení dokazování. Je zřejmé, že od posledního seznámení stěžovatele s výsledky dokazování odvolací orgán žádné důkazy neprováděl. Nebyl k tomu ostatně ani rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014 zavázán. Je třeba znovu připomenout, že důvodem, pro který kasační soud zrušil přímo třetí rozhodnutí o odvolání, nebyl nedostatek skutkových zjištění, ale skutečnost, že žalovaný způsobem odůvodnění rozhodnutí porušil ustanovení daňového řádu o náležitostech odůvodnění rozhodnutí, konkrétně, že v hodnocení některých důkazních prostředků odkazoval a navazoval na důvody uvedené v předchozím zrušeném rozhodnutí o odvolání. Současně ale Nejvyšší správní soud poukázal na nezbytnost součinnosti daňového subjektu, který nějaké skutečnosti tvrdí a v jehož zájmu je, aby jím tvrzené skutečnosti byly doloženy a význam předložených důkazních prostředků byl akceptován. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu neplynula pro žalovaného povinnost doplnit dokazování. Stěžovatel, kterému bylo dostatečně známo, jakým způsobem odvolací orgán nahlíží na jím předložené důkazní prostředky, měl tedy k dispozici několik měsíců k tomu, aby předložil další důkazní prostředky či jinak ovlivnil postoj žalovaného ke stávajícím, pokud k věci mohl něco nového dodat.

22. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 2. 2014 žalovanému vytkl uvedený způsob odůvodnění významu dokumentů *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly*, a stěžovatel tvrdí, že závazný právní názor nebyl dostatečně akceptován, aniž ovšem konkretizuje, že by některý z dokladů byl v hodnocení opomenut či hodnocen podobně nepřijatelným způsobem jako v předchozím odvolacím rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto v mezích kontroly dodržení svého předchozího právního názoru posoudil odůvodnění v části k těmto důkazním prostředkům se vztahující.

23. Obsah posledního rozhodnutí žalovaného již byl zmíněn v odst. 4 tohoto rozsudku. Toto rozhodnutí o odvolání obsahuje velmi podrobný obsah všech předložených důkazních prostředků a výpovědí svědků. Konkrétně pak je vyhodnocena neprůkaznost „smlouvy ASA“, (s. 13-16) ve vztahu k uskutečnění poradenských služeb i k tvorbě cen, nedostatek inventarizace (s. 14) a podrobně jsou rozebrány svědecké výpovědi (s. 8, 9). K dokumentu *Central European Business Plan* uvedl žalovaný na s. 17, že se netýká poradenských služeb z roku 2013, ale úkolů odvolatele v r. 2014. K dokumentu *Jednání o úrokovém swapu* uvedl na s. 18, že nezbytnost poradenských služeb v r. 2003 je popřena již v roce 2002 probíhajícím jednáním s Deutsche Bank AG. K dokumentu *Pojištění* uvedl na s. 18, že se jednalo o zápisy ze schůzek představitelů IPR k projednání škodné události z r. 2002, aniž by ze zápisů plynulo poskytování poradenských

služeb. Dokument *Analýza hrubého rozpětí* žalovaný na s. 19 rozhodnutí označil za standardní ekonomickou analýzu, přičemž pokyn k vypracování tabulek určitém jednotném formátu pro všechny složky koncernu nelze považovat za poskytnutí poradenské služby, ale za řídicí akt. Dokument *Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu* (s. 19) rozhodnutí, je hodnocen jako obecný seznam rizik, jehož pořízení bylo rovněž součástí jednotného řízení holdingu. Dokument *Hodnocení interní kontroly* (s. 19) je rovněž označen za jednotný formulář v rámci holdingu. Dále žalovaný hodnotil materiál nazvaný *Přímé přeučtování aktiv* (s. 20, 21). Žalovaný provedl i rozbor vyčíslených nákladů nepřirazených ke konkrétním službám s tím, že nejsou přiřaditelné ani na základě pozdějších stěžovatelových vyjádření. Důkazní prostředky žalovaný vyhodnotil i v jejich vzájemné souvislosti s tím, že jejich použitelnost pro učiněná tvrzení závisela na stěžovateli, který však vzniklé pochybnosti neodstranil. Žalovaný vzal v úvahu i obvyklé postupy v obchodním styku, jimž se jednání stěžovatele vymykalo (s. 21) a dospěl k závěru, že výše účtované dohadné položky pasivní (její kvalifikovaný odhad) nebyla předloženými důkazními prostředky doložena (s. 23) a nebylo ani prokázáno faktické plnění věcně a časově souvisící.

24. Žalovaný tedy ve čtvrtém rozhodnutí o odvolání odstranil vady vytýkané mu závaznými právními názory krajského soudu i Nejvyššího správního soudu a odůvodnění tohoto rozhodnutí odpovídá požadavkům vyplývajícím z § 116 odst. 2 daňového řádu. Nemohlo tak dojít ani k porušení práv stěžovatele plynoucích z čl. 11 odst. 1 a čl. 36 odst. 1 Listiny.

VI.

Závěr a náklady řízení

25. Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud nedopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, pokud postup a rozhodnutí žalovaného označil za odpovídající zákonu. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) naplněn nebyl. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

26. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v tomto kasačním řízení úspěch neměl, proto mu náhrada nákladů řízení nepřísluší. Úspěšnému žalovanému pak náklady přesahující běžnou úřední činnost nevznikly, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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

V Brně dne 11. února 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu